

BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

in questo numero

Essere o non essere (impresa commerciale)? Le sollecitazioni dell'Amministrazione finanziaria, dentro e fuori dal sistema di reddito d'impresa commerciale
(Dott. Emilio Abruzzese) pag. 405

La tassazione del *trust* ai fini delle imposte dirette con particolare riferimento ai *trust* opachi stabiliti in Paesi a fiscalità privilegiata
(Dott. Giovanni Turri) pag. 417

Attuazione della direttiva (UE) 2021/514 del Consiglio del 22 marzo 2021, recante modifica della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale
(Decreto legislativo 1° marzo 2023, n. 32) pag. 435

Procedimento – Corti di giustizia tributaria – Giudizio avanti le Corti di giustizia tributaria – Controversie di valore superiore ai cinque milioni di lire – Ricorso proposto senza l'assistenza di un difensore abilitato – Ordine del giudice di munirsi di assistenza tecnica – Necessità – Omissione dell'ordine – Deducibilità in sede di gravame solo dalla parte lesa nel diritto all'adeguata assistenza tecnica – Rilevabilità d'ufficio o dalla controparte – Esclusione – Interpretazione dell'art. 157, secondo comma, c.p.c. in una prospettiva costituzionalmente orientata, stante l'esigenza di assicurare l'effettività del diritto di difesa nel processo evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità
(Corte di Cassazione 5 settembre 2022, n. 26027
con nota di Valdo Azzoni) pag. 471

Imposte e tasse – Diritto di interpello – Interpello sui nuovi investimenti – Art. 2 del D.Lgs. n. 147/2015 – Nuovi chiarimenti
(Circolare 28 marzo 2023, n. 7/E) pag. 448

Imposte e tasse – Tregua fiscale – Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023) – Istituti deflattivi, rottamazione-*quater* e forme di definizione agevolata – Ulteriori chiarimenti interpretativi
(Circolare 20 marzo 2023, n. 6/E) pag. 456

dal 1933 al servizio dei contribuenti

6

30 - 3 - 2023

anno novantesimo

Spedizione in a.p. - 45% - art. 2 comma
20/b legge 662/96 - Filiale di Piacenza

ISSN 0006-6893

Indice per materie	Pag.
Dottrina — Essere o non essere (impresa commerciale)? Le sollecitazioni dell'Amministrazione finanziaria, dentro e fuori dal sistema di reddito d'impresa commerciale (Abruzzese Emilio)	405
— Difesa, assistenza e rappresentanza nel processo tributario – Nota a ordinanza Corte Cass. 5.9.2022, n. 26027 (Azzoni Valdo)	477
— La tassazione del trust ai fini delle imposte dirette con particolare riferimento ai trust opachi stabiliti in Paesi a fiscalità privilegiata (Turri Giovanni)	417
Procedimento — Controversie pendenti – Chiusura delle liti fiscali pendenti – Controversie tributarie pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge innanzi alla Corte di Cassazione – Rinuncia agevolata al ricorso principale o incidentale, entro il 30 giugno 2023, a norma dell'art. 62 del D.Lgs. n. 546/1992 a seguito dell'intervenuta definizione transattiva con la controparte, di tutte le pretese azionate in giudizio – Art. 1, commi da 213 a 218, della legge n. 197/2022 – Chiarimenti interpretativi (Circ. 20.3.2023, n. 6/E, par. 6)	456
— Corti di giustizia tributaria – Giudizio avanti le Corti di giustizia tributaria – Controversie di valore superiore ai cinque milioni di lire – Ricorso proposto senza l'assistenza di un difensore abilitato – Ordine del giudice di munirsi di assistenza tecnica – Necessità – Omissione dell'ordine – Deducibilità in sede di gravame solo dalla parte lesa nel diritto all'adeguata assistenza tecnica – Rilevabilità d'ufficio o dalla controparte – Esclusione – Interpretazione dell'art. 157, secondo comma, c.p.c. in una prospettiva costituzionalmente orientata, stante l'esigenza di assicurare l'effettività del diritto di difesa nel processo evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità (Corte Cass. 5.9.2022, n. 26027, con nota di V. Azzoni)	471
— Corti di giustizia tributaria – Giudizio avanti le Corti di giustizia tributaria – Ricorso proposto senza l'assistenza di un difensore abilitato – Mancato ordine del giudice di munirsi di assistenza tecnica – Nullità della sentenza non assoluta, ma solo relativa – Conseguenze – Rilevabilità d'ufficio o dalla controparte – Esclusione – Deducibilità solo su eccezione della parte lesa nel diritto all'adeguata assistenza tecnica – Conseguenze (Corte Cass. 5.9.2022, n. 26027, con nota di V. Azzoni)	471
— Corti di giustizia tributaria – Giudizio avanti le Corti di giustizia tributaria – Ricorso proposto senza l'assistenza di un difensore abilitato – Mancato ordine del giudice di munirsi di assistenza tecnica – Nullità solo relativa della sentenza di primo grado – Pregiudizio al diritto di difesa della parte privata – Non si configura – Proposizione del successivo appello mediante un difensore abilitato – Garanzia di un esercizio effettivo del diritto di difesa senza limitazioni derivanti da precedenti impostazioni del ricorrente – Sussiste (Corte Cass. 5.9.2022, n. 26027, con nota di V. Azzoni)	471
— Giudizio di cassazione – Rito camerale – Ricorsi già depositati alla data del 30 ottobre 2016 – Mancata proposizione del controricorso da parte del soggetto intimato ex art. 370 c.p.c. – Facoltà della parte di presentare memoria, munita di procura speciale, per sopperire al venire meno della possibilità di partecipare alla discussione orale – Sussiste (Corte Cass. 5.9.2022, n. 26027, con nota di V. Azzoni)	471
Imposte e tasse — Agevolazioni tributarie – Credito di imposta – Attribuzione di un credito di imposta alle imprese che producono prodotti agricoli e alle piccole e medie imprese che producono prodotti agroalimentari ex art. 3 del D.L. n. 91/2014 – Determinazione della percentuale del credito d'imposta effettivamente fruibile dalle reti di imprese agricole e agroalimentari per la realizzazione o l'ampliamento di infrastrutture informatiche finalizzate al potenziamento del commercio elettronico, di cui all'art. 1, c. 131, della legge n. 178/2020 (Prov. 24.3.2023, n. 94679)	444
— Agevolazioni tributarie – Credito di imposta – Determinazione della percentuale del credito d'imposta effettivamente fruibile per le spese sostenute per fruire di attività fisica adattata, di cui all'art. 1, c. 737, della legge n. 234/2021 (Prov. 24.3.2023, n. 94779)	444
— Agevolazioni tributarie – Credito di imposta di cui all'art. 1, commi da 831 a 834, della legge n. 234/2021, riconosciuto per le spese sostenute per l'installazione e messa in funzione di impianti di compostaggio presso i centri agroalimentari presenti nelle Regioni Campania, Molise, Puglia, Basilicata, Calabria e Sicilia – Definizione dei termini di presentazione della comunicazione per la fruizione di tale credito d'imposta – Approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti	

	nella comunicazione – Modifiche al provv. n. 80989/2022 (Provv. 21.3.2023, n. 84261)...	447
	— Agevolazioni tributarie – Misure di sostegno per la fruizione dei servizi di trasporto pubblico – Conv. in legge con modif. dell’art. 4 del D.L. n. 5/2023 (Legge 10.3.2023, n. 23).....	433
	— Anagrafe tributaria – Codice fiscale – Attribuzione del codice fiscale ai minori stranieri non regolari e ai minori stranieri non accompagnati ai fini dell’iscrizione al Servizio Sanitario Nazionale (Ris. 7.6.2022, n. 25/E)	465
	— Anagrafe tributaria – Codice fiscale – Registrazione di atti privati – Registrazione di un contratto di locazione in cui il locatario sia un soggetto non residente nel territorio dello Stato e risulti privo di codice fiscale (Ris. 14.2.2023, n. 5/E)	464
	— Definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento – Art. 1, commi da 179 a 185, della legge n. 197/2022 – Chiarimenti interpretativi (Circ. 20.3.2023, n. 6/E, par. 4)...	456
	— Definizione agevolata delle controversie tributarie – Art. 1, commi da 186 a 205, della legge n. 197/2022 – Chiarimenti interpretativi (Circ. 20.3.2023, n. 6/E, par. 5).....	456
	— Definizione agevolata delle irregolarità formali – Regolarizzazione – Art. 1, commi da 166 a 173, della legge n. 197/2022 – Chiarimenti interpretativi (Circ. 20.3.2023, n. 6/E, par. 2)...	456
	— Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni – Art. 1, commi da 153 a 159, della legge n. 197/2022 – Chiarimenti interpretativi (Circ. 20.3.2023, n. 6/E, par. 1)	456
	— Diritto di interpello – Interpello sui nuovi investimenti – Art. 2 del D.Lgs. n. 147/2015 – Nuovi chiarimenti (Circ. 28.3.2023, n. 7/E)	448
	— Ravvedimento speciale delle violazioni tributarie – Art. 1, commi da 174 a 178, della legge n. 197/2022 – Chiarimenti interpretativi (Circ. 20.3.2023, n. 6/E, par. 3).....	456
	— Riscossione – Concessionari – Carichi affidati agli agenti della riscossione – Definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 – Art. 1, commi da 231 a 252, della legge n. 197/2022 – Chiarimenti interpretativi (Circ. 20.3.2023, n. 6/E, par. 8)	456
	— Riscossione – Istituzione dei codici tributo per il versamento, mediante mod. F24, dell’imposta sostitutiva dell’imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali di cui all’art. 1, commi da 58 a 62, della legge n. 197/2022 (Ris. 17.3.2023, n. 16/E)	ON-LINE
	— Riscossione – Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite mod. F24, del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023, nonché del maggior importo dovuto o per l’utilizzo in compensazione del maggior importo versato del contributo straordinario contro il caro bollette per il 2022 – Art. 1, commi da 115 a 121, della legge n. 197/2022 (Ris. 14.3.2023, n. 15/E).....	ON-LINE
	— Riscossione – Regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo o mediazione e conciliazione giudiziale – Art. 1, commi da 219 a 221, della legge n. 197/2022 – Chiarimenti interpretativi (Circ. 20.3.2023, n. 6/E, par. 7)	456
	— Riscossione – Sospensione della decorrenza dei termini relativi ad adempimenti tributari a carico del libero professionista in caso di malattia o infortunio – “Scadenze” sospese e “oneri comunicativi” – Art. 1, commi da 927 a 944, della legge n. 234/2021 – Chiarimenti (Risp. interpello 13.3.2023, n. 248).....	467
Accertamento imposte sui redditi	— Accertamento – Assistenza per lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri dell’Unione europea – Aggiunta di parole all’art. 31-bis, commi 3, 6, 7, primo periodo e al c. 10 del D.P.R. n. 600/1973 (Art. 16, c. 1, lett. da a) a d), D.Lgs. 1.3.2023, n. 32)	435
	— Accertamento – Attuazione della Direttiva (UE) 2021/514 del Consiglio del 22 marzo 2021, recante modifica della Direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (D.Lgs. 1.3.2023, n. 32)	435
	— Accertamento – Attuazione della Direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la Direttiva 77/799/CEE – Modifiche al D.Lgs. n. 29/2014 (Art. 16, c. 2, D.Lgs. 1.3.2023, n. 32).....	435
	— Accertamento – Controllo delle dichiarazioni – Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni – Art. 1, commi da 153 a 159, della legge n. 197/2022 – Chiarimenti interpretativi (Circ. 20.3.2023, n. 6/E, par. 1).....	456

— Accertamento – Indici sintetici di affidabilità fiscale – Approvazione delle specifiche tecniche per l’acquisizione degli ulteriori dati necessari ai fini dell’applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale per il periodo di imposta 2022 (Prov. 23.3.2023, n. 92984).....	444
— Accertamento – Trust trasparenti e opachi, commerciali e non commerciali, residenti e non residenti – Tassazione dei trust trasparenti e opachi residenti e non residenti – Regime dei trust opachi non residenti stabiliti in Paesi a fiscalità privilegiata ved. articolo di Turri Giovanni, “La tassazione del trust ai fini delle imposte dirette con particolare riferimento ai trust opachi stabiliti in Paesi a fiscalità privilegiata”.....	417
— Accertamento – Verifiche congiunte tra le autorità competenti degli Stati membri dell’Unione europea – Aggiunta dell’art. 31-bis.1 al D.P.R. n. 600/1973 (Art. 16, c. 1, lett. e), D.Lgs. 1.3.2023, n. 32).....	435
— Accertamento basato sugli studi di settore o sui parametri per la determinazione di ricavi e compensi – Esito del contraddittorio amministrativo col contribuente – Non condiziona l’impugnabilità dell’accertamento – Potere del giudice tributario di valutare liberamente le prove offerte dalle parti – Sussiste – Ampia facoltà di prova da parte del contribuente, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all’invito al contraddittorio in sede amministrativa – Sussiste – Possibilità in tal caso dell’Ufficio finanziario di motivare l’accertamento sulla sola base dell’applicazione degli standards – Sussiste – Valutazione da parte del giudice della mancata risposta all’invito al contraddittorio – Conseguenze (Corte Cass. 5.9.2022, n. 26027, con nota di V. Azzoni).....	471
— Liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione – Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni – Art. 1, commi da 153 a 159, della legge n. 197/2022 – Chiarimenti interpretativi (Circ. 20.3.2023, n. 6/E, par. 1).....	456
— Modifiche – D.P.R. n. 600/1973: art. 31-bis: aggiunta di parole al c. 3, al c. 6, al c. 7, primo periodo e al c. 10; art. 31-bis.1: aggiunta (Art. 16, c. 1, D.Lgs. 1.3.2023, n. 32)...	435
IRPEF — Redditi di impresa – Assegnazione o cessione agevolata e trasformazione regressiva agevolata – Trasformazione da società “commerciali” a società semplici – Estromissione di immobile strumentale per natura o per destinazione ved. articolo di Abruzzese Emilio, “Essere o non essere (impresa commerciale)? Le sollecitazioni dell’Amministrazione finanziaria, dentro e fuori dal sistema di reddito d’impresa commerciale”.....	405
— Redditi di impresa – Paradisi fiscali – Trust trasparenti e opachi, commerciali e non commerciali, residenti e non residenti – Tassazione dei trust trasparenti e opachi residenti e non residenti – Regime dei trust opachi non residenti stabiliti in Paesi a fiscalità privilegiata ved. articolo di Turri Giovanni, “La tassazione del trust ai fini delle imposte dirette con particolare riferimento ai trust opachi stabiliti in Paesi a fiscalità privilegiata”.....	417
— Redditi di lavoro dipendente – Bonus carburante ai dipendenti – Disposizioni in materia di bonus carburante e di trasparenza e controllo del prezzo di vendita al pubblico di carburante per autotrazione – Conv. in legge con modif. dell’art. 1 del D.L. n. 5/2023 (Legge 10.3.2023, n. 23).....	433
— Redditi diversi – Cessione di immobile oggetto di ristrutturazione e ampliamento, dopo il quinquennio dalla data di acquisto – Variazione dell’unità abitativa a seguito dell’aumentata consistenza catastale – Irrilevanza – Emersione di plusvalenza tassabile – Non si configura – Art. 67, c. 1, lett. b), del TUIR (Risp. interpello 18.11.2022, n. 560)...	466
IRES — Redditi di impresa – Assegnazione o cessione agevolata e trasformazione regressiva agevolata – Trasformazione da società “commerciali” a società semplici – Estromissione di immobile strumentale per natura o per destinazione ved. articolo di Abruzzese Emilio, “Essere o non essere (impresa commerciale)? Le sollecitazioni dell’Amministrazione finanziaria, dentro e fuori dal sistema di reddito d’impresa commerciale”.....	405
— Redditi di impresa – Imprese operanti nel settore del commercio di prodotti di consumo al dettaglio – Disposizioni di attuazione dell’art. 1, commi da 65 a 67, della legge n. 197/2022 (Prov. 22.3.2023, n. 89458).....	445
IVA — Accertamento basato sugli studi di settore o sui parametri per la determinazione di ricavi e compensi – Esito del contraddittorio amministrativo col contribuente – Non condiziona l’impugnabilità dell’accertamento – Potere del giudice tributario di valutare liberamente le prove offerte dalle parti – Sussiste – Ampia facoltà di prova da parte del contribuente, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all’invito al contraddittorio in sede amministrativa – Sussiste – Possibilità in tal caso dell’Ufficio finanziario di motivare l’accertamento sulla sola base dell’applicazione degli standards – Sussiste – Valutazione da parte del giudice della mancata risposta all’invito	

	Pag.
al contraddittorio – Consegue (Corte Cass. 5.9.2022, n. 26027, con nota di V. Azzoni) .	471
– Comunità europea – Attuazione della Direttiva (UE) 2021/514 del Consiglio del 22 marzo 2021, recante modifica della Direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (D.Lgs. 1.3.2023, n. 32).....	435
– Comunità europea – Attuazione della Direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la Direttiva 77/799/CEE – Modifiche al D.Lgs. n. 29/2014 (Art. 16, c. 2, D.Lgs. 1.3.2023, n. 32).....	435
– Liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione – Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni – Art. 1, commi da 153 a 159, della legge n. 197/2022 – Chiarimenti interpretativi (Circ. 20.3.2023, n. 6/E, par. 1).....	456

Indice numerico

	Pag.	Pag.
Legislazione		
D.L. 14 gennaio 2023 n. 5 (coord. con legge conv. 10 marzo 2023 n. 23) .	433	
D.Lgs. 1 marzo 2023 n. 32	435	
Legge 10 marzo 2023 n. 23.....	433	
Prov. 21 marzo 2023 n. 84261.....	447	
Prov. 22 marzo 2023 n. 89458.....	445	
Prov. 23 marzo 2023 n. 92984.....	444	
Prov. 24 marzo 2023 n. 94679.....	444	
Prov. 24 marzo 2023 n. 94779.....	444	
Disposizioni Ufficiali		
7 giugno 2022 n. 25/E (ris.)		465
18 novembre 2022 n. 560 (risp. interpello).....		466
14 febbraio 2023 n. 5/E (ris.).....		464
13 marzo 2023 n. 248 (risp. interpello).....		467
14 marzo 2023 n. 15/E (ris.).....		ON-LINE
17 marzo 2023 n. 16/E (ris.).....		ON-LINE
20 marzo 2023 n. 6/E (circ.).....		456
28 marzo 2023 n. 7/E (circ.).....		448
Giurisprudenza		
Corte Cass. 5 settembre 2022 n. 26027 (n. Azzoni)		472

ESSERE O NON ESSERE (IMPRESA COMMERCIALE)? LE SOLLECITAZIONI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA, DENTRO E FUORI DAL SISTEMA DI REDDITO D'IMPRESA COMMERCIALE

Le disposizioni relative all'assegnazione (o cessione) e alla trasformazione agevolate: maneggiare con cura, se vi è il timore di ricadere di nuovo nell'ambito del reddito d'impresa

SOMMARIO: 1. PREMESSA – 2. I SOGGETTI ASSEGNANTI – 3. LE OPERAZIONI “AGEVOLATE” – 4. I SOGGETTI ASSEGNATARI O CESSIONARI IN VIA AGEVOLATA; 4.1. *In cosa consiste l'agevolazione?*; 4.2. *Beni assegnabili o cedibili*; 4.3. *Impatto fiscale delle voci di patrimonio netto interessate dall'assegnazione agevolata per la società assegnante e per gli assegnatari*; 4.4. *Quali sono i vantaggi derivanti dalla fruizione dell'assegnazione (o cessione) agevolata?* – 5. LA RATIO DELLA NORMATIVA AGEVOLATIVA – 6. LA TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE – 7. ESTROMISSIONE AGEVOLATA DELL'IMMOBILE POSSEDUTO DA IMPRENDITORE INDIVIDUALE – 8. LE CAUTELE DA ADOTTARSI, SE SI VUOLE USCIRE DALL'AMBITO DEL REDDITO D'IMPRESA COMMERCIALE – 9. QUANDO IL FISCO INVECE “TIRA LA GIACCHETTA” VERSO “L'IMPRESA COMMERCIALE”: LA PRASSI; 9.1. *Risposta a interpello dell'Agenzia delle entrate 27 maggio 2020, n. 152*; 9.2. *Altra prassi dell'Agenzia delle entrate* – 10. UNO SGUARDO ALLA GIURISPRUDENZA – 11. USCIRE DALL'AMBITO APPLICATIVO DEL REDDITO DI IMPRESA COMMERCIALE: CONVIENE?

1. PREMESSA

È di attualità l'ennesima riproposizione di un impianto normativo, atto soprattutto ad agevolare il *traghetamento* dal reddito d'impresa alla pura sfera personale, non imprenditoriale, della persona fisica.

Segnatamente, ci si riferisce:

i) ai commi da 100 a 105 compresi dell'art. 1, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (*“legge di bilancio 2023”*), relativamente alla disciplina dell'assegnazione (o cessione) agevolata e alla trasformazione regressiva agevolata, da società *“commerciali”* a società semplici;

ii) al comma 106 del medesimo art. 1, per quanto attiene alla specifica disciplina dell'estromissione dell'immobile strumentale (per natura o per destinazione) dell'imprenditore individuale.

Come si vedrà appresso, la disciplina non vale solo se il *“risultato finale”* è quello di fuoriuscire dal reddito di impresa commerciale, ma tale pare essere finalisticamente il tratto più saliente.

Scopo di questo scritto vuole essere non tanto quello di sottolineare e ricordare tutti i vari aspetti tecnici di tale *agevolazione*, quanto trarne mero spunto, per ripercorre insieme un *excursus* delle fattispecie per effetto delle quali la persona fisica si trova a vedersi *tirare la giacchetta*, talvolta per essere collocata involontariamente nell'ambito dell'impresa commerciale, talaltra per esserne in tale ultimo ambito penalizzata e osteggiata, e indotta forzatamente ad uscirne.

Le disposizioni recentemente introdotte, per consentire l'agevolata assegnazione o cessione di beni, o la trasformazione in via agevolata dal tipo societario delle società per definizione ritenute produttive di reddito d'impresa commerciale, verso lidi di puro utilizzo personale e di godimento, sono quindi qui solo un pretesto, un *incipit*, per altre considerazioni, che portano soprattutto a riflettere su quell'area grigia di indeterminatezza che grava spesso sui contribuenti. Area che diventa metaforicamente nera per i contribuenti stessi, come appresso vedremo, quando in varia prassi l'Agenzia delle entrate si pronuncia per l'inaspettata sussistenza di una qualificazione di impresa commerciale, in casi nei quali i contribuenti (ovviamente, persone fisiche) ritenevano non ne dovessero sussistere i presupposti.

Pur non volendo essere, il presente contributo, principalmente declinato ad affrontare analiticamente tutti gli aspetti riferiti alle agevolazioni di cui sopra, reintrodotte con la legge di bilancio 2023, si evidenziano i punti essenziali, a servizio di ciò che poi si svilupperà nel discorso, punti comunque riferibili alle sole imposte dirette.

La disciplina sulle assegnazioni e cessioni agevolate non è certo nuova, e per certi versi si accomuna, in taluni effetti, a provvedimenti aventi finalità diverse, quelli concernenti le assegnazioni (agevolate) conseguenti a *“scioglimenti agevolati”*(1).

(1) Scioglimento agevolato delle c.d. *“società non operative”*:

Detti scioglimenti agevolati, di società qualificabili come “*non operative*” o “*di comodo*”, non facevano sostanziali distinzioni di categorie di beni, al fine dell’assoggettamento ad imposizione diretta, in via agevolata, delle eventuali plusvalenze derivanti.

La logica era ed è stata quella di favorire l’eliminazione di strumenti societari utilizzati impropriamente (a volte, inutilmente o addirittura sconvenientemente per i contribuenti), in luogo del diretto possesso da parte di persone fisiche non imprenditori.

Tornando, invece, al tema delle più “*attuali*” “*assegnazioni e cessioni agevolate*”, anche in questo caso i provvedimenti non costituiscono una novità.

Basti ricordare:

i) l’art. 29 della legge 23 dicembre 1997, n. 449, poi in parte modificato dall’art. 13 della legge 18 febbraio 1999, n. 28 (2);

ii) l’art. 3 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (3);

iii) la più recente disciplina, prevista dai commi da 115 a 120 dell’art. 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208.

Tale ultimo provvedimento fu oggetto di ampia illustrazione, da parte dell’Agenzia delle entrate, con la circolare 1° giugno 2016, n. 26/E (4).

Tornando al tema di più stretta attualità, che costituirà, come premesso, *l’incipit* per lo sviluppo di considerazioni più trasversali e di sistema, di seguito vengono illustrati i dati salienti della disciplina transitoria e agevolativa reintrodotta dai commi da 100 a 106 della legge di bilancio 2023.

Vista la finalità del presente scritto, di riflessione sulle scelte e sugli effetti (a volte involontari) che si hanno in capo alle c.d. persone fisiche “*non imprenditori*” nel loro operare, segnatamente nel settore immobiliare, ci si limiterà ad alcune notazioni imprescindibili ed esclusivamente riferite alle imposte dirette.

2. I SOGGETTI ASSEGNANTI

Sotto il profilo soggettivo, sono (letteralmente, dalla legge) ammessi quali *assegnanti* (o *cedenti*) in via agevolata:

i) le società in nome collettivo, in accomandita semplice (5);

i) commi da 2 a 5 dell’art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, nella versione al tempo vigente;

ii) commi da 38 a 44 dell’art. 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662;

iii) art. 1, commi 111 e segg., della legge 27 dicembre 2006, n. 296;

iv) art. 1, c. 129, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

(2) Cfr. circ. 21 maggio 1999, n. 112/E, in *Boll. Trib.*, 1999, 997.

(3) Cfr. circ. 13 maggio 2002, n. 40/E, in *Boll. Trib.*, 2002, 845.

(4) Cfr. circ. 1° giugno 2016, n. 26/E, in *Boll. Trib.*, 2016, 940.

(5) Per l’equiparazione prevista dal terzo comma dell’art. 5 del TUIR, sono da intendersi ricomprese le società di armamento e quelle di fatto, che abbiano

ii) le società a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni.

L’Agenzia delle entrate con la circolare n. 26/E/2016 escluse, come implicitamente fece nel 1999 (6), oltre agli enti non commerciali, anche le «*società non residenti nel territorio dello Stato, che hanno una stabile organizzazione in Italia*».

A maggior ragione, quindi, esclude anche le società non residenti, non aventi in Italia una stabile organizzazione.

A questo proposito, sfugge perché l’equiparazione normativa prevista da norma del TUIR possa valere per equiparare le società di armamento e di fatto (commerciali) a s.n.c. e s.a.s., anche se non letteralmente previste dal comma 100, e questo *non funzioni* per le società di cui ai commi 5-*bis* e 5-*ter* dell’art. 73 del TUIR, per le quali si ha presunzione relativa di esistenza di sede nel territorio dello Stato.

Questo, ovviamente a condizione che le società in questione abbiano adottato un comportamento conseguente a detta presunzione, abbiano quindi ottemperato a tutti i conseguenti adempimenti e non abbiano cercato di offrire la “*prova contraria*”. Eccepire che la presunzione di produzione di reddito d’impresa è prevista solamente per le società commerciali che tali sono per definizione nel TUIR trova la *contro eccezione*, per la quale anche le società di fatto “*commerciali*”, la loro “*commercialità*” la devono dimostrare.

A ben vedere, potrebbero rientrare fra i soggetti “*dante causa*” potenzialmente agevolabili anche le società non residenti, per le quali in maniera netta sia stato da esse stesse riconosciuto lo *status* di fiscalmente residenti, in base ai più ordinari criteri di cui ai commi da 3 a 5 dell’art. 73 del TUIR.

Infatti, non si capisce cosa possa “*avere in più*” una società di fatto residente, rispetto a una società di diritto estero, formalizzata, ma sostanzialmente radicata nel territorio del nostro Stato.

Inoltre, dato che per effetto delle presunzioni di cui ai citati commi 5-*bis* e 5-*ter* dell’art. 73 del TUIR la società non residente, presuntivamente con sede nel territorio dello Stato, può addirittura partecipare al regime del consolidato fiscale nazionale di cui all’art. 117 e segg. del TUIR (7), vi sarebbe un ulteriore

(queste ultime), per oggetto l’esercizio di attività commerciali. Ritengo che, secondo logica, dovrebbero a maggior ragione potersi ricomprendere anche le società semplici che, *di fatto*, abbiano travalicato i limiti posti dall’art. 2249 c.c., confermando storicamente l’esercizio di un’attività commerciale col rispetto dei dovuti adempimenti (contabilità, dichiarativi, etc.).

(6) Cfr. circ. n. 112/E/1999, cit.

(7) Cfr. ris. 30 ottobre 2008, n. 409/E, in *Boll. Trib. Online*: «*Relativamente alla prima questione (punto sub 1), si ritiene che alla controllata francese risulti applicabile la presunzione relativa di residenza in Italia prevista dal citato comma 5-bis dell’articolo 73 del Tuir, trattandosi di un soggetto residente in Francia che è controllato al 100 per cento da una società italiana e che, a sua volta, controlla direttamente al 100 per cento un’altra società italiana.*»

elemento per poter sostenere che l'esclusione delle società non residenti dal novero delle "assegnanti agevolate" dovrebbe essere rivista.

3. LE OPERAZIONI "AGEVOLATE"

Le operazioni interessate dalla disciplina agevolativa, da completarsi entro il 30 settembre 2023, sono:

i) le assegnazioni ai soci (da realizzarsi societariamente mediante una distribuzione di voce di patrimonio netto e/o mediante una riduzione di capitale sociale);

ii) la cessione agevolata ai soci; per cessione agevolata si intende un'ordinaria cessione, effettuata però nei confronti dei soci che rispondano ai requisiti formali e temporali appresso indicati. Cessione che, in quanto effettuata nei confronti dei soci, potrebbe altrimenti (in difetto di norme agevolative) essere oggetto di rilievi di carattere fiscale (8);

iii) la trasformazione regressiva da società commerciale a società semplice;

iv) le estromissioni dal patrimonio dell'impresa dell'imprenditore individuale, di cui all'art. 1, comma 121, della legge n. 208/2015 (9).

4. I SOGGETTI ASSEGNATARI O CESSIONARI IN VIA AGEVOLATA

La disciplina non precisa nulla riguardo al profilo soggettivo del socio assegnatario (o cessionario) in via agevolata, con l'unica condizione che «... tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2022 ovvero che siano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di

Ai fini delle imposte sui redditi, quindi, la controllata francese dovrà essere considerata residente nel territorio dello Stato e, quindi, sarà soggetta a tutti gli obblighi strumentali e sostanziali che l'ordinamento prevede per le società e gli enti residenti, ivi inclusa la possibilità di esercitare l'opzione per il regime del consolidato fiscale nazionale, qualora risultino verificati tutti i requisiti previsti dagli articoli 117 e seguenti del Tuir (cfr. circolare 20 dicembre 2004, n. 53/E).

(8) Esula dalle finalità di questo scritto un'analisi degli aspetti civilistici e strettamente legati alla liceità, correttezza e opportunità di operazioni che, invece, potrebbero ledere diritti di soci. Così come qui non affronto i riflessi ai fini delle imposte indirette.

(9) Comma 121: «L'imprenditore individuale che alla data del 31 ottobre 2015 possiede beni immobili strumentali di cui all'articolo 43, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, può, entro il 31 maggio 2016, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'8 per cento della differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dei commi da 115 a 120».

titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022».

Quindi si prescinde dalla figura giuridica, dall'attività esercitata, dalla residenza fiscale del socio stesso.

4.1. In cosa consiste l'agevolazione?

Essenzialmente nella facoltà (si tratta di un'opzione, qualificata come un'agevolazione) di assoggettare ad imposizione agevolata le (eventuali) plusvalenze derivanti dall'assegnazione o dalla cessione ai soci, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'8%, oppure del 10,5% ove la società sia risultata "di comodo" per almeno due periodi di imposta sugli ultimi tre. Detta imposta è sostitutiva delle imposte sul reddito e dell'IRAP della società assegnante (o cedente).

La plusvalenza deve essere determinata al netto delle eventuali minusvalenze da assegnazione (o cessione).

L'imposta sostitutiva deve essere versata dalla società assegnante o cedente, per il 60% entro il 30 settembre 2023 e per il residuo 40% entro il 30 novembre 2023.

Con riferimento alla maggiorazione prevista per le società qualificabili come "non operative", per le quali sia prevista la maggiorazione di 2,5 punti percentuali, a parte i casi per i quali le società siano acquiescenti rispetto a tale qualificazione, i soliti problemi si presenteranno – invece – per le società che, pur in difetto di presentazione di interpello, ritengano comunque di avere gli elementi per supportare una richiesta di disapplicazione della disciplina ex art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e detta condizione sia stata palesata nelle relative dichiarazioni dei redditi.

4.2. Beni assegnabili o cedibili

Sono assegnabili (o cedibili) in via agevolata i beni immobili, esclusi quelli strumentali "per destinazione", ex prima parte del secondo comma dell'art. 43 del TUIR, oltre ai beni mobili iscritti nei pubblici registri, diversi da quelli utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Sono esclusi, quindi, dalla disciplina agevolativa gli immobili e i beni iscritti nei pubblici registri i quali, al momento dell'assegnazione (o cessione), siano strumentali per destinazione, e quindi utilizzati direttamente per l'esercizio della propria attività.

Per poter fruire della disciplina agevolata, quel che conta, quindi, è la situazione fattuale al momento dell'assegnazione (o cessione), al netto delle modifiche di destinazione meramente opportunistiche e occasionali (10).

(10) Cfr. Cass., sez. I, 5 giugno 1991, n. 6378, in *Boll. Trib.*, 1991, 1696, che ha precisato che sono immobili strumentali per destinazione quelli «che abbiano come unica destinazione quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali sì da non essere idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui sono inseriti».

Occorre fare quindi grandissima attenzione se, al momento dell'assegnazione (o cessione), oltre alla mera locazione si offra in maniera complementare anche altro tipo di assistenza o servizio (11).

4.3. *Impatto fiscale delle voci di patrimonio netto interessate dall'assegnazione agevolata per la società assegnante e per gli assegnatari*

In sede di assegnazione, a seconda delle voci di patrimonio netto utilizzate a servizio della stessa, si avranno le necessarie conseguenze per la società e per i soci assegnatari, a seconda che si tratti di:

1) riserve di utili: con conseguente assoggettamento ad imposizione solo in capo al socio assegnatario;

2) riserve di capitale: con conseguenti effetti ove si abbia l'eventuale superamento del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione posseduta dal socio. Infatti, se le somme e/o il valore normale dei beni ricevuti dai soci eccedono il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni (12), l'eccedenza concorre alla formazione del reddito, per i soggetti IRES e per quelli IRPEF esercenti attività d'impresa, come plusvalenza (eventualmente, se in possesso dei prescritti requisiti, totalmente o parzialmente esente da imposizione); per i soggetti IRPEF non imprenditori, la stessa eccedenza concorre invece integralmente al reddito come utile di capitale (13);

3) riserve in sospensione d'imposta: con conseguente assoggettamento a tassazione in capo al soggetto assegnante (variazione in aumento in base all'utilizzo effettuato), a meno che non si opti per il pagamento dell'imposta sostitutiva specifica del 13%, prevista all'ultimo periodo del comma 101 dell'art. 1 della legge n. 197/2022.

(11) Cfr. circ. n. 26/E/2016, cit.: «*Si chiarisce, al riguardo, il caso in cui, accanto ad un'attività di gestione passiva che si manifesta con la mera percezione di canoni di locazione/affitto relativi ad una pluralità di immobili (che consente l'assegnazione/cessione agevolata), si ponga in essere un'attività consistente nell'esecuzione di una serie di servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare, con finalità diverse dal mero godimento dello stesso. Trattasi, ad esempio, degli immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali.*

La prestazione di tali servizi può risultare essenziale e determinante, dal punto di vista qualitativo e quantitativo, al fine di considerare tali immobili come componente inscindibile di una gestione attiva del compendio immobiliare. In tale ottica, gli immobili in questione vanno considerati quali beni "utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa" e quindi esclusi dalla disciplina agevolata in esame. Al fine di individuare se i predetti requisiti siano essenziali e determinanti si rinvia ai criteri enunciati nel capitolo 4 della circolare n. 7/E del 29 marzo 2013».

(12) Cfr. circ. 4 agosto 2004, n. 36/E, in *Boll. Trib.*, 2004, 1165, par. 4.

(13) Cfr. circ. 16 giugno 2004, n. 26/E, in *Boll. Trib.*, 2004, 937, par. 3.1; e circ. n. 36/E/2004, cit., par. 5.

Per quanto attiene all'impatto sui soci assegnatari, per importo pari al valore assoggettato ad imposta sostitutiva dell'8 o del 10,5% si *sterilizza* la tassazione degli utili distribuiti in capo al socio assegnatario e/o si incrementa il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione posseduta.

Secondo quanto precisato nella citata circolare n. 26/E/2016: «*Il costo fiscalmente riconosciuto del bene assegnato al socio sarà, conseguentemente, pari al valore (normale o catastale) del bene che ha assunto rilevanza in capo alla società per l'applicazione dell'imposta sostitutiva. Ciò a prescindere dall'importo eventualmente contabilizzato dal socio assegnatario*».

4.4. *Quali sono i vantaggi derivanti dalla fruizione dell'assegnazione (o cessione) agevolata?*

Oltre all'evidente vantaggio della misura dell'imposta sostitutiva prevista, inferiore all'aliquota ordinaria, il vero vantaggio consiste nella possibilità di determinare la plusvalenza *realizzata* (su immobili) dal soggetto assegnante (o cedente) non necessariamente con esclusivo riferimento al *valore normale* del bene assegnato, come ordinariamente previsto dal terzo comma dell'art. 58 e dal terzo comma dell'art. 86, entrambi del TUIR, bensì in misura pari «*a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131*».

È consentito individuare un valore intermedio, fra quello "*catastale*" e quello, se superiore, c.d. normale.

Ovvio che nella scelta del valore da assumersi nelle assegnazioni, se più tendente a un valore normale (se più alto di quello *catastale*) o a quello *catastale*, pesa la destinazione che poi si vorrà dare al bene assegnato.

Analoga facoltà esiste in caso di cessione agevolata.

Maggiore il valore di assegnazione o *convenzionale* da cessione (sia pur con il carico dell'imposta sostitutiva assolta), maggiore sarà il valore fiscalmente riconosciuto del bene *post* assegnazione, se utile per successive fattispecie di cui agli artt. 55 o 67 del TUIR.

Appresso si vedrà che tale *copertura* potrebbe essere più utile di quel che si possa immaginare.

5. LA RATIO DELLA NORMATIVA AGEVOLATIVA

La *ratio* della sopra descritta disciplina agevolativa dovrebbe essere soprattutto quella di favorire o, meglio, ostacolare di meno l'uscita dall'ambito dell'impresa commerciale, di immobili non utilizzati in via strumentale "*diretta*". Ciò anche se, per la verità, sussistendo tutti gli altri requisiti sostanziali e formali, la stessa disciplina si può applicare anche nel caso in cui si trasmettano

immobili (o beni iscritti nei pubblici registri) da società commerciale ad altra società commerciale.

È comprensibile che nelle prime versioni, risalenti nel tempo, il legislatore avesse in mente il classico stereotipo della società commerciale impropriamente utilizzata per possedere semplicemente l'immobile di famiglia. Stando però anche solo all'ultima versione qui in commento, viene indotta all'uscita, dalla gestione di impresa commerciale per definizione, una tipologia di beni immobiliari che possono essere ben lontani da detto stereotipo.

Potranno aversi (in teoria) capannoni industriali, uffici, anche di notevole importanza, terreni, anche di ampie dimensioni, che abbiano il mero requisito del difetto della strumentalità per destinazione al momento dell'assegnazione o cessione.

Ovviamente, sarebbero esclusi da disciplina agevolata anche gli immobili che possano avere una funzionalità di strumentalità indiretta per destinazione ove, ad esempio, si tratti di un capannone industriale dato in comodato a un subfornitore. In pratica, il legislatore pone sui piatti della bilancia due pesi assolutamente contrapposti: da un lato, quello dei presunti indebiti vantaggi derivanti dall'improprio utilizzo dello strumento societario (commerciale) o dell'improprio utilizzo in impresa commerciale di immobili da parte dell'imprenditore individuale; dall'altro lato, le contrapposte esigenze di sistema economico, di rafforzamento della capitalizzazione delle imprese. Propendendo decisamente quanto anacronisticamente (14) per la prima esigenza, si avrà l'effetto di destinare immobili alla sfera privata del socio, sottraendoli al rischio di impresa (15), per impedire che il socio continui indirettamente a beneficiare di presunti vantaggi fiscali, con l'attuale legislazione però difficilmente riscontrabili.

Il tema della qualificazione della strumentalità per destinazione non è banale, solo che si osservi che l'Amministrazione finanziaria, sia pur in diverso ambito dell'imposta di registro, è stata portata a qualificare ramo di azienda un immobile ceduto (come tale) per il solo fatto che dopo alcuni mesi sono stati ceduti anche dei rami aziendali (16) (17).

Dovrà quindi essere operata la massima attenzione ove si abbiano casi di immobili (non strumentali per destinazione), assegnati o ceduti come tali, fatti poi seguire da cessioni di altri beni (agli stessi soci acquirenti o assegnatari in via

(14) Qui per anacronistico si intende "in contrasto con il tempo", non "desueto".

(15) Ovviamente, al netto delle situazioni da stigmatizzare, poiché riferibili a società già in sofferenza.

(16) Cfr. Cass., sez. trib., 5 aprile 2017, n. 8793, in *Boll. Trib. On-line*.

(17) Cfr. E. ABRUZZESE, *Il nuovo art. 20 del TUR: la certezza del diritto per ora (forse) rimane una chimera*, in *Boll. Trib.*, 2018, 425.

agevolata) che possano essere abbinati (sia pure *ex post*) finalisticamente all'immobile trasferito in regime di assegnazione o cessione agevolata.

Negli ultimi anni si sono visti i casi più disparati; quindi, in estremo, anche assegnazioni o cessioni di immobili non strumentali per destinazione, se poi seguite da ulteriori assegnazioni o cessioni che possano essere messe insieme all'operazione immobiliare agevolata, e "fare complessivamente azienda", dovrebbero essere sin dall'inizio esaminate col maggior scrupolo possibile.

Queste ultime considerazioni ovviamente valgono per le assegnazioni e cessioni "verso" soci che abbiano la qualifica di società commerciali.

Quindi, il messaggio del legislatore (e poi dell'Agenzia delle entrate) è il seguente: se hai una società con un immobile, quale esso sia, quale sia il suo stato, locato o meno (18), se vuoi farlo uscire dal reddito d'impresa ti aiuto, se non utilizzato direttamente dalla società. Quel che ne fai dopo, non mi interessa, non entro nel merito, affittalo o meno e, se lo vendi successivamente, si applicheranno le ordinarie regole previste per i redditi diversi *ex art. 67 del TUIR*, tenuto conto che in caso di trasformazione regressiva da società commerciale a società semplice, il quinquennio di cui alla lett. *b*) del primo comma dello stesso art. 67 viene fatto retroagire non al momento della trasformazione, bensì a quello dell'originario acquisto.

Con questo messaggio, il legislatore probabilmente indebolirà la tenuta patrimoniale di molte realtà, prospetticamente non portando maggior gettito.

Altra considerazione: oltre alla classica iconografica immagine della s.r.l. immobiliare di famiglia, con soci le persone fisiche familiari (non imprenditori), v'è la constatazione che la normativa in commento agevola le assegnazioni (e cessioni) a propri soci, che potrebbero essere a loro volta società di capitali fortemente strutturate.

6. LA TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE

Analoga normativa agevolativa si ha nel caso della trasformazione agevolata da società commerciale a società semplice entro il 30 settembre 2023, dove il maggior vantaggio consiste nell'ereditare l'anzianità di possesso dell'immobile come acquisito e costruito originariamente dalla società "commerciale", di talché un immobile posseduto da più di cinque anni (non un terreno edificabile, diciamo, un fabbricato) potrebbe poi essere ceduto senza realizzo di plusvalenze *ex art. 67 del TUIR*.

(18) Nelle assegnazioni/cessioni/trasformazioni agevolate, a condizione che non siano qualificabili, al momento dell'assegnazione, come strumentali per destinazione. Nel caso dell'estromissione del bene immobile dal patrimonio dell'imprenditore individuale, anche se qualificabile come tale.

La trasformazione in società semplice però presta il fianco anche a maggiori rischi, ove possa verificarsi la casistica che si andrà a breve esaminare, di affermazione di sopravvenuta sussistenza di impresa commerciale da parte dell'Amministrazione finanziaria.

7. ESTROMISSIONE AGEVOLATA DELL'IMMOBILE POSSEDUTO DA IMPRENDITORE INDIVIDUALE

Anche in questo caso, a maggior ragione, si ripropone una disciplina opzionale già ripetutamente proposta, mediante un richiamo all'ultima disposizione di estromissione introdotta, quella prevista dal comma 121 dell'art. 1 della legge n. 208/2015, la cui *ratio* fu così illustrata dalla circolare n. 26/E/2016: «*La disposizione agevolativa in esame, che consente all'imprenditore individuale una maggiore flessibilità in ordine alla definizione dell'assetto patrimoniale della propria impresa, ripropone nella sostanza una disciplina già conosciuta dal nostro ordinamento ...*».

In questo caso, a determinate condizioni, l'immobile posseduto dall'imprenditore individuale *sveste la divisa* di cespite posseduto dall'imprenditore commerciale, per vestire il semplice abito di bene posseduto dalla persona fisica, sia che si tratti di immobile strumentale per natura che per destinazione (19).

Per cambiare d'abito all'immobile, seguendo la metafora che precede, si dovrà, ove si voglia, pagare l'imposta sostitutiva dell'8%, sul valore differenziale fra valore normale del bene e valore fiscalmente riconosciuto, avendo la facoltà di assumere, come minuendo, il c.d. valore catastale rivalutato, oppure un valore intermedio fra quest'ultimo e un valore normale di mercato, se superiore.

Le operazioni di estromissione si potranno operare dal 1° gennaio al 31 maggio 2023, con pagamento dell'imposta sostitutiva per il 60% entro il 30 novembre 2023 e il residuo 40% entro il 30 giugno 2024.

La *flessibilità* della quale fece cenno l'Agenzia delle entrate consiste evidentemente nella possibilità di poter consentire prospetticamente una cessione, dovendo soggiacere alla tassazione di plusvalenze, solo al verificarsi dei presupposti di cui all'art. 67 del TUIR.

Tutto questo è vero, è tutto bello, ma attenzione a che cosa poi si fa dell'immobile in questione, come in seguito si esporrà.

(19) Cfr. circ. n. 26/E/2016, cit.: «*Considerato il carattere oggettivo della strumentalità per natura, gli immobili così qualificati possono essere estromessi dal regime di impresa anche se non siano impiegati nel ciclo produttivo dell'impresa o non lo siano direttamente, perché dati a terzi in locazione o comodato. Per quanto riguarda, invece, gli immobili strumentali per destinazione, l'agevolazione troverà applicazione solo con riferimento a quelli utilizzati dall'imprenditore in maniera esclusiva e diretta per l'esercizio dell'impresa*».

8. LE CAUTELE DA ADOTTARSI, SE SI VUOLE USCIRE DALL'AMBITO DEL REDDITO D'IMPRESA COMMERCIALE

Ora si cercherà di calare il discorso sempre più verso i temi che sono stati annunciati all'inizio di questo scritto.

Le assegnazioni agevolate conseguenti o effetto dello scioglimento agevolato delle società c.d. "*non operative*" avevano lo scopo di favorire l'uscita da un sistema che sempre più scoraggiava l'utilizzo dello strumento societario per fini extra imprenditoriali.

Sin dall'introduzione della prima normativa sulle società non operative (20), il legislatore ha cercato di espungere, penalizzandole fiscalmente, determinate realtà imprenditoriali ritenute "*inefficienti*".

Nella prima versione dell'art. 30 della legge n. 724/1990 le società di capitali residenti e le società di ogni tipo non residenti (con volume di ricavi inferiore a 800 milioni di lire e meno di cinque dipendenti) venivano *fortemente invitate* a sciogliersi e quindi ad assegnare in via agevolata i beni ai soci oppure, nel caso delle società di capitali, a trasformarsi in società di persone commerciali. Per meri parametri di ricavi e non di redditività, e senza entrare nel merito dell'attività esercitata, il legislatore *entrava a gamba tesa* su scelte di tipo societario (magari originariamente dettate unicamente da esigenze di *governance* dei soci), tollerando e anche incentivando il traghettamento verso società di persone, comunque in regime di reddito di impresa.

Poi, man mano, la disciplina relativa alle società "*non operative*" si è nel tempo modificata, penalizzando sempre più le situazioni (per il fisco) asseritamente inefficienti. Dai fatturati carenti a prescindere dal compendio dei beni posseduti, a fatturati carenti, tenuto conto dei beni posseduti.

Tuttora non si riesce a comprendere perché un immobile gestito da una s.r.l. dovrebbe rendere necessariamente di più rispetto a una sua gestione da parte di persona fisica non imprenditore.

Vi sono tanti strumenti già esistenti, per penalizzare fiscalmente (e comunque non favorire) l'utilizzo societario di un immobile che, anche nell'ottica di auspicabile rafforzamento patrimoniale del sistema economico, sarebbe meglio che rimanesse in un ambito imprenditoriale (eventualmente) a servizio del soddisfacimento dei debiti di impresa.

9. QUANDO IL FISCO INVECE "TIRA LA GIACCHETTA" VERSO "L'IMPRESA COMMERCIALE": LA PRASSI

Chi pensa di utilizzare le possibilità date dalla assegnazione/cessione/trasformazione agevolate,

(20) Dal 1° gennaio 2015, per effetto della prima versione della disciplina delle "*società di comodo*" ex art. 30 della legge n. 724/1994.

oppure dall'estromissione agevolata dell'immobile posseduto dall'imprenditore individuale, dovrebbe ben conoscere quella prassi e quella giurisprudenza che hanno dato la *patente* di imprenditore commerciale a persona/e fisica/che, che non ritenevano di doverlo diventare, oppure ancora che speravano di non esserlo.

Le basi del discorso dovrebbero essere arcinote, storicamente consolidate, ma quel che è più grave è che con molti decenni di esperienza del legislatore, perlomeno dal 1958 (21), con l'introduzione del Testo Unico delle leggi sulle imposte dirette (di allora), non si dovrebbero tuttora verificare le aree di indeterminazione che invece si verificano ...

Sin da allora vi era un riferimento all'art. 2195 c.c., poi in ultimo richiamato (per le *persone fisiche*) all'art. 55 del TUIR (22).

Orbene: trattasi di riferimenti storici, consolidati, che costituiscono i primi rudimenti di chi si affaccia ad affrontare il suggestivo mondo del diritto tributario ... che evidentemente non funzionano e lasciano ancora nell'indeterminatezza molti operatori. Ovviamente non ci riferiamo alla casistica dove l'esercizio di impresa commerciale si ha per presunzione assoluta (23).

(21) D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645: «*Soggetti passivi del rapporto tributario sono le persone fisiche e giuridiche, le società e le associazioni.*

Sono inoltre soggetti passivi le altre organizzazioni di persone o di beni prive di personalità giuridica e non appartenenti a soggetti tassabili in base al bilancio, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo.

Per imprese commerciali si intendono quelle che esercitano le attività indicate dall'art. 2195 del codice civile ...

Ove non sia diversamente disposto le norme del testo unico che fanno riferimento alle imprese commerciali si applicano anche ai soggetti indicati dai commi terzo e quarto, che esercitano attività commerciali, e qualifiche fanno riferimento ai soggetti tassabili in base al bilancio si applicano anche alle aziende ed istituti di credito rientranti nelle categorie indicate dal terzo comma».

(22) Art. 55 del TUIR: «*Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.*

Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.;

b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;

c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa».

(23) Cfr. artt. 6, ultimo comma, e 81, primo comma, del TUIR.

La locuzione: «*l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva*» farebbe pensare, a un ottimista non avvezzo alle insidie del «*fiscale*», che possa considerarsi imprenditore commerciale chi, quasi ogni mattina, faccia cose che possano essere incluse all'art. 2195 c.c. o espliciti un servizio in forma d'impresa, anche se per attività non racchiudibili in detto ultimo articolo.

Così non è. Cominciamo con la risposta a interpello 24 ottobre 2019, n. 426 (24).

Il «*malcapitato*» istante acquista nel 1998 (venti anni prima), in comproprietà con la moglie, un fabbricato urbano ad uso civile abitazione e servizi, sul quale intende effettuare lavori di ristrutturazione edilizia, con volumetria aumentata del 20% rispetto alla situazione precedente, in ottemperanza a legge regionale in materia di «*requisiti minimi di prestazione energetica degli edifici*», che non muta le caratteristiche fondamentali dell'intervento, tanto da richiedere una «*scia*» e non una licenza di costruzione.

Non è dato sapere se l'istante avesse nel frattempo abitato nell'immobile come abitazione principale, ma questo è uno scrupolo che ci si dovrebbe porre solo per le cessioni di fabbricati acquistati da meno di cinque anni, e non da venti. Possono aprirsi discussioni se l'istante abbia fatto bene o male a chiedere all'oste se il vino fosse buono: a seconda di come si intendono queste cose, l'aver presentato interpello può costituire un opportuno scrupolo oppure un suicidio.

Fatto sta che l'Agenzia delle entrate *bolla* di art. 55 del TUIR l'operazione, produttiva di 5 appartamenti, 8 garage e 3 posti auto, che presumibilmente già sostanzialmente esistevano, sia pur non ancora modernamente ristrutturati.

I riferimenti invocati dall'Agenzia richiamano principi che in tempi di assegnazione agevolata dovrebbero essere tenuti presenti:

i) «*ai fini del reddito d'impresa, affinché si configuri l'attività commerciale è necessario che l'attività svolta sia caratterizzata dalla professionalità "abituale", ancorché non esclusiva ...*»;

ii) «*secondo un consolidato orientamento della Corte di Cassazione, la qualifica di imprenditore può essere attribuita anche a chi semplicemente utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi ...*»;

iii) «*Più precisamente, un singolo affare può costituire esercizio di impresa allorché implichi il compimento di una serie coordinata di atti economici, sia pure attraverso un'unica operazione economica, come avviene nel caso di costruzione di edifici da destinare all'abitazione (Cfr. sentenze n. 8193 del 29 agosto 1997, n. 3690 del 31 maggio 1986 e n. 267 del 20 gennaio 1973) ...*».

In conclusione: «*l'attività svolta dall'istante deve considerarsi imprenditoriale dal momento che l'intervento sul complesso immobiliare posto*

(24) In Boll. Trib. On-line.

in essere risulta finalizzato non al proprio uso o a quello della propria famiglia, bensì alla realizzazione e successiva vendita delle unità immobiliari, garage e posti auto a terzi, avvalendosi di un'organizzazione produttiva idonea, e svolgendo un'attività protrattasi nel tempo».

“Organizzazione produttiva idonea” = impresa edilizia pagata per la ristrutturazione.

“Attività protrattasi nel tempo” = il tempo necessario per la ristrutturazione (la maggior parte del quale presumibilmente necessitato da adempimenti burocratici).

L'Agenzia delle entrate, a quanto consta dalla lettura della risposta a interpello, non dà soluzione a un secondo quesito che, si vede per mero scrupolo, aveva posto l'istante: se mai dovesse configurarsi una plusvalenza imponibile in quanto inquadrabile nell'art. 55 del TUIR, come dovrebbe essere calcolata?

L'Agenzia prescinde dalle modalità di acquisizione, e si ritiene che avrebbe dato la stessa risposta anche in caso di acquisizione dell'immobile per effetto di un'eredità (25).

L'Agenzia delle entrate non dà risposta al quesito sulla determinazione del costo fiscalmente riconosciuto, anche perché avrebbe dovuto dare una risposta che avrebbe palesato l'incongruenza economica e di giustizia data sul quesito principale.

Avrebbe dovuto dire che, oltre ai costi sostenuti per la ristrutturazione, si sarebbero potuti aggiungere i costi (risibili) di acquisto dell'immobile di più di venti anni prima, con l'effetto devastante che possiamo immaginare.

Ad esempio, nelle ben più *imprenditoriali* operazioni di lottizzazione *ex lett. a)* del primo comma dell'art. 67 del TUIR, l'art. 68, secondo comma, consente di considerare, per i terreni acquistati oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere, in luogo dell'originario prezzo di acquisto, il valore normale nel quinto anno anteriore.

Ancora: per le cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria di cui alla *lett. b)* del primo comma dell'art. 67 TUIR, il successivo art. 68 consente che il costo possa essere rivalutato in base ad indice ISTAT.

Ci auguriamo che nel caso di specie il contribuente abbia cautelativamente pensato di modificare la programmazione e di cedere l'immobile a una neocostituita società, prima dell'avvio di qualsivoglia attività di presunta impresa.

Cessione ovviamente da eseguirsi, sotto il

(25) Anche perché l'acquisizione per successione e il prevalente (nel tempo) utilizzo personale quale abitazione sono “*esimenti*” che derogano, *ex lett. b)* del primo comma dell'art. 67 del TUIR, alla fattispecie base della compravendita nel quinquennio. Di dette esimenti non si dovrebbe – in teoria – avere bisogno per una compravendita *nel ventennio*.

profilo civilistico, con corredo di perizia prevista da codice civile (26).

Con un passaggio in più vi sono gli oneri di immissione indiretta, da confrontare con gli altri, di cui sopra.

9.1. *Risposta a interpello dell'Agenzia delle entrate 27 maggio 2020, n. 152*

La risposta dell'Agenzia delle entrate a interpello 27 maggio 2020, n. 152 (27) pare ancora più preoccupante.

Qui si tratta di una signora che ha ereditato un capannone, non è dato sapere quanto tempo prima, e decide di cambiare la destinazione d'uso, suddividendolo in tre unità immobiliari di categoria A/3.

Oltre alle spese burocratiche e professionali richieste per la modificazione della destinazione d'uso, non è previsto che l'istante debba investire od organizzare nulla, poiché è previsto che le opere di ristrutturazione e risanamento conservativo rimangano ad esclusivo carico dei potenziali acquirenti.

L'istante chiede se tale attività sia idonea a configurare un'attività imprenditoriale e, “*in caso negativo*” (28), se generano una plusvalenza imponibile. Nella domanda si esclude la tassazione, poiché non rinvenibili i presupposti di cui all'art. 67 del TUIR sui redditi diversi (29).

L'Agenzia delle entrate risponde nel senso di escludere l'applicabilità dell'art. 67 del TUIR, poiché rinviene i presupposti per l'applicabilità dell'art. 55 del TUIR, e lo fa enunciando principi di massima, non dando alcun peso al fatto che il bene sia pervenuto per successione e che l'attività dell'istante sia ben limitata, sia sotto il profilo dell'impegno finanziario che fattuale (30).

Se si leggono le motivazioni della risposta qui sotto in nota *vengono i brividi*, solo che si osservi che l'attività di “*coordinamento del proprio*

(26) Ci si riferisce alle fattispecie di c.d. “*cessione-conferimento*”, di cui agli artt. 2343-bis e 2465, secondo comma, c.c.

(27) In *Boll. Trib. On-line*.

(28) Evidente *lapsus* dell'istante, perché avrebbe dovuto scrivere “*in caso affermativo*”. Pensava più alla sorte che alla logica del discorso.

(29) «*L'Istante esclude altresì, che, nella fattispecie in esame, sia configurabile l'esercizio di un'attività imprenditoriale, posto che, per il mutamento della destinazione urbanistica dell'immobile, non occorrono interventi di risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia di rilevanza economica, ma solo i necessari interventi strutturali atti a consentire l'ottenimento del mutamento di destinazione d'uso e il conseguente accatastamento*».

(30) «*Ai fini del reddito d'impresa, quindi, affinché si configuri l'attività commerciale è necessario che l'attività svolta sia caratterizzata dalla professionalità “abituale”, ancorché non esclusiva e, in mancanza di tale elemento, l'attività commerciale esercitata “occasionalmente” è produttiva di un reddito inquadrabile nella categoria dei redditi diversi. Ed infatti, secondo un consolidato orientamento della Corte di Cassazione, la qualifica di imprenditore può essere attribuita anche a chi*

capitale per fini produttivi” si sarà limitato, per la signora istante, a dare incarico a un architetto e a un geometra per richiedere il mutamento di destinazione, oltre al commercialista incaricato della presentazione dell’interpello. Questo, perché era previsto che le opere di ristrutturazione e risanamento conservativo rimanessero ad esclusivo carico dei potenziali acquirenti.

9.2. Altra prassi dell’Agenzia delle entrate

Altra prassi dell’Agenzia delle entrate, spesso conclusasi con pessime notizie per gli istanti, qui riassunta in maniera didascalica:

i) *Risoluzione 20 giugno 2002, n. 204/E (31)*

Acquisto, da parte di due coniugi, di un immobile nel 1972.

Nel 1999, 27 anni dopo, inizio attività per opere di risanamento conservativo e suddivisione per la realizzazione di 49 box.

L’Agenzia conclude per la sussistenza dei requisiti per l’applicazione dell’art. 55 del TUIR, con rilevanza ai fini IVA ex art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633: *«Di fatto, con l’esecuzione delle opere di risanamento e con la suddivisione del locale in box, successivamente venduti, la XY ha posto in essere un comportamento logicamente e cronologicamente precedente l’atto di cessione, e strumentale rispetto all’incremento di valore, che evidenzia l’intento di realizzare un arricchimento» (32).*

semplicemente utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi. L’esercizio dell’impresa, inoltre, può esaurirsi anche con un singolo affare in considerazione della sua rilevanza economica e delle operazioni che il suo svolgimento comporta e, a tal fine, “non rileva che le opere eseguite siano qualificabili quali opere di risanamento conservativo” (cfr. risoluzione del 20 giugno 2002, n. 204/E). Sulla base del citato orientamento giurisprudenziale, in conformità a quanto già chiarito nella citata risoluzione n. 204/E del 2002, si ritiene che, nel caso di specie, gli interventi di tipo strutturale e cioè le “opere di ristrutturazione e risanamento conservativo” sono atti necessari affinché le tre unità immobiliari siano considerate oggettivamente idonee all’uso abitativo e prodromici a richiedere il cambiamento della destinazione d’uso dell’unità immobiliare di categoria C/2 per la realizzazione di tre immobili di categoria A/3. L’insieme degli atti posti in essere e unitariamente considerati configurano, quindi, un comportamento logicamente e cronologicamente precedente l’atto di cessione e strumentale rispetto all’incremento di valore, che evidenzia l’intento di realizzare un arricchimento (lucro). In altri termini, l’attività compiuta dall’Istante deve considerarsi imprenditoriale dal momento che l’intervento sull’immobile originariamente C3 di cui è proprietaria, risulta finalizzato non al proprio uso o a quello della propria famiglia, bensì alla vendita (delle tre abitazioni) a terzi, previo ottenimento del cambiamento della destinazione d’uso, avvalendosi di un’organizzazione produttiva idonea e svolgendo un’attività protrattasi nel tempo (cfr. risoluzione n. 204/E del 2002). Ne consegue che il reddito generato dalla vendita delle suddette unità immobiliari deve essere considerato imponibile quale reddito rientrante nella categoria dei redditi di impresa di cui all’articolo 55 e successivi del TUIR».

(31) In *Boll. Trib. On-line*.

(32) L’Agenzia delle entrate sottolinea come la qualifica

«Per quanto detto, l’attività compiuta dall’istante deve considerarsi imprenditoriale, avendo realizzato un complesso immobiliare composto di 49 box destinato non al proprio uso o a quello della propria famiglia, bensì alla vendita a terzi, avvalendosi di un’organizzazione produttiva idonea, e svolgendo un’attività, protrattasi nel tempo».

ii) *Risoluzione 7 agosto 2002, n. 273/E (33)*

Coniugi proprietari di un terreno edificabile, sul quale intendono costruire 31 box auto, dei quali solo 3 destinati ad uso proprio.

L’Agenzia delle entrate richiama la citata risoluzione n. 204/E/2002 e afferma l’applicabilità dell’art. 55 del TUIR, oltre all’IVA “di prammatica”. In questo caso, riteniamo ci sia poco da eccepire.

iii) *Risposta a interpello 18 novembre 2022, n. 560 (34)*

Immobile acquistato nel 2016 da cittadino residente all’estero. Il villino viene concesso in usufrutto vitalizio ai propri genitori.

Nel 2017 il Comune rilascia un permesso a costruire, avente ad oggetto opere di ristrutturazione del fabbricato esistente, con un piccolo ampliamento. Si immagina una cessione nel 2022.

In questo caso, l’Agenzia delle entrate sottolinea come non rilevi la *«circostanza che l’immobile sia stato oggetto di ristrutturazione ed ampliamento essendo, invece, rilevante ai predetti fini l’acquisto (35) dell’immobile stesso».*

Contrariamente alla prassi che precede, in questo caso l’Agenzia non dà peso all’importanza economica finanziaria dell’intervento, enfatizzando solo i presupposti per disapplicare l’art. 67 del TUIR (se oltre il quinquennio, tutto bene).

Per quanto interessa alla presente trattazione, che possa auspicabilmente aiutare a fare scelte più ponderate in sede di assegnazione/cessione/trasformazione agevolate, non bisogna sottovalutare nemmeno le situazioni per le quali possa essere eccepita l’imprenditorialità ex art. 55 del TUIR, nei casi in cui non si voglia vendere, ma si vogliano concedere gli immobili in locazione, oppure addirittura continuare a concederli.

A parte casi chiari e conclamati quale quello ricordato dalla risoluzione 11 ottobre 2007, n. 286/E (36) ove un ente non commerciale realizzava e concedeva in locazione ben 115 posti auto e lo stesso istante si auto-qualificava come imprenditore commerciale (per detta specifica attività), bisognerà prestare la massima attenzione a non far fuoriuscire dalla porta situazioni che

di imprenditore possa determinarsi anche da un solo affare. Si vedano: Cass., sez. I, 31 maggio 1986, n. 3690, in *Boll. Trib. On-line*; Cass. 12 maggio 1965, n. 907, in *Mass. Foro it.*, 1965, 267; e Cass., sez. I, 13 aprile 1964, n. 870, in *Foro it.*, 1964, 87, 1158.

(33) In *Boll. Trib.*, 2002, 1557.

(34) In questo stesso fascicolo alla pag. 466.

(35) *Rectius*, “la data di acquisto dell’immobile stesso”.

(36) In *Boll. Trib. On-line*.

potrebbero rientrare dalla finestra, magari con assegnazioni di qualche palazzo poi concesso in locazione, frazionatamente o meno, da parte dei soggetti assegnatari, persone fisiche.

La legge non pone infatti limiti quantitativi. La prassi dell'Amministrazione finanziaria sottolinea invece la rilevanza di eventuali servizi aggiuntivi.

Questi temi diventano ancora più rilevanti e di attualità ove si abbia un'attività di *bed & breakfast*, attività, quest'ultima, che meriterebbe sol per sé un articolo esclusivamente dedicato.

10. UNO SGUARDO ALLA GIURISPRUDENZA

La Corte di Cassazione, con la sentenza 29 agosto 1997, n. 8193 (37), sottolinea ancora una volta che l'unico affare e la realizzazione di opere da parte di un'impresa terza (e non direttamente), non sono ostativi per inquadrare l'operazione come di impresa, addirittura con società di fatto, trattandosi di proprietà fra due coniugi (38).

Ancora, la Corte di Cassazione con l'ordinanza 15 luglio 2020, n. 15021 (39), ribadisce che il difetto di organizzazione in proprio non impedisce la sussistenza di attività di impresa, in un caso di acquisto di terreno edificabile e successiva vendita di n. 4 appartamenti (40).

(37) Cfr. Cass., sez. trib., 29 agosto 1997, n. 8193, in *Boll. Trib.*, 1998, 1661.

(38) «Non è necessario, infatti, che la funzione organizzativa dell'imprenditore abbia ad oggetto anche le altrui prestazioni lavorative, autonome o subordinate, o che i mezzi di cui ci si avvalga costituiscano un apparato strumentale fisicamente percepibile, poiché quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari, sicché la qualifica di imprenditore va attribuita anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi (Cass. 16 settembre 1983, n. 5589)».

(39) Cfr. Cass., sez. trib., 15 luglio 2020, n. 15021, in *Boll. Trib. On-line*.

(40) «Ed invero, quanto al primo, che fa leva sulla mancanza di organizzazione, giova rilevare che se è vero che nella generalità dei casi l'attività imprenditoriale è articolata sulla base di un apparato produttivo stabile e complesso, formato da persone e da beni strumentali, secondo la linea emergente dagli artt. 2086, 2094 e 2555 c.c., siffatto apparato non è indispensabile affinché una data attività produttiva possa dirsi organizzata in forma di impresa. Non è necessario, infatti, che la funzione organizzativa dell'imprenditore abbia ad oggetto anche le altrui prestazioni lavorative, autonome o subordinate, o che i mezzi di cui ci si avvalga costituiscano un apparato strumentale fisicamente percepibile, poiché quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari, sicché la qualifica di imprenditore va attribuita anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi (Cass. 16 settembre 1983, n. 5589; Cass. 8193/97). Quanto, poi, al fatto che l'esercizio di impresa si sia esaurito in unico affare, la circostanza è del tutto irrilevante poiché anche il compimento di un singolo affare può costituire impresa quando implichi il compimento di una serie coordinata di atti economici, come avviene nel caso di costruzione di edifici da destinare all'abitazione sia pure con un'unica operazione economica, come nella specie».

«L'attività può essere svolta anche in modo non esclusivo, e quindi anche contemporaneamente ad altre

La Corte di Cassazione, con ordinanza 21 giugno 2022, n. 20065 (41), risolve a favore dei contribuenti una vicenda che riguardava la vendita di due immobili acquistati dai cedenti ben 22 anni prima. Dalla pronuncia non si evince se detti contribuenti abbiano o meno realizzato investimenti per ristrutturazione o altro, ma questo caso è sintomatico per rendersi conto che problemi possono sorgere anche in casi nei quali si riteneva di poter agire con sufficiente tranquillità.

Si torna invece ad esito infausto per i contribuenti con la sentenza della Corte di Cassazione 13 dicembre 2022, n. 36502 (42), in cui gli scarni riferimenti alla situazione fattuale fanno solo intendere che si trattasse di ristrutturazione che ha portato a realizzare n. 5 appartamenti, n. 8 garage e n. 3 posti auto nella stessa palazzina. Fa specie, in questo caso, come la corte di Cassazione citi prassi dell'Amministrazione finanziaria, sottolineando (ci mancherebbe ...) che non ha efficacia vincolante, ma trattandola, di fatto, come una sorta di interpretazione autentica (43) dato che ne «fornisce l'interpretazione normativa» (sic!).

Dice la Corte di Cassazione, citando l'interpello n. 426/2019: «Nel caso oggetto dell'interpello, sostanzialmente analogo a quello in esame ...» (44).

attività, per esempio di lavoro dipendente (dandosi luogo, in questo caso, a due distinti redditi)».

(41) Cfr. Cass., sez. trib., 21 giugno 2022, n. 20065, in *Boll. Trib. On-line*.

(42) Cass., sez. trib., 13 dicembre 2022, n. 36502, in *Boll. Trib. On-line*.

(43) «Più di recente, l'Agenzia delle entrate, nella risposta all'interpello del 24/10/2019, n.426, che non ha efficacia vincolante, ma fornisce l'interpretazione normativa dell'amministrazione finanziaria, ha affermato che «la qualifica di imprenditore può essere attribuita anche a chi semplicemente utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi. L'esercizio dell'impresa, inoltre, può esaurirsi anche con un singolo affare in considerazione della sua rilevanza economica e delle operazioni che il suo svolgimento comporta. Più precisamente, un singolo affare può costituire esercizio di impresa allorché implichi il compimento di una serie coordinata di atti economici, sia pure attraverso un'unica operazione economica, come avviene nel caso di costruzione di edifici da destinare all'abitazione (Cfr. sentenze n. 8193 del 29 agosto 1997, n. 3690 del 31 maggio 1986 e n. 267 del 20 gennaio 1973)».

Sulla base del citato orientamento giurisprudenziale, in conformità a quanto già chiarito anche dalla risoluzione 20 giugno 2002, n. 204/E, si ritiene che, nel caso di specie – da quanto descritto nell'istanza e dalla documentazione integrativa fornita, in sede di supplemento istruttorio – la realizzazione a seguito dei lavori di 5 appartamenti, 8 garage e 3 posti auto, configura un comportamento logicamente e cronologicamente precedente l'atto di cessione e strumentale rispetto all'incremento di valore, che evidenzia l'intento di realizzare un "arricchimento" (lucro)».

(44) In senso conforme a Cass. n. 20065/2022, cit., e quindi favorevole all'Agenzia delle entrate, Cass., sez. trib., 16 dicembre 2022, n. 36992, in *Boll. Trib. On-line*: «Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, la nozione tributaria dell'esercizio di imprese commerciali non coincide con quella civilistica, in quanto l'art. 4, primo

E quindi? Se l'interpello è sostanzialmente analogo *al caso in esame*, si deve dare risposta (giurisprudenziale) analoga, come se fosse da acquisire acriticamente l'interpretazione di una delle due parti in causa?

In senso ancora conforme, e favorevole all'Agenzia delle entrate, la citata sentenza della Suprema Corte n. 36992 del 2022 (45).

11. USCIRE DALL'AMBITO APPLICATIVO DEL REDDITO DI IMPRESA COMMERCIALE: CONVIENE?

Si ha convenienza ad usufruire della norma agevolativa, ove si abbia la certezza di non rientrare successivamente nell'ambito applicativo dell'art. 55 del TUIR, oppure si voglia far maturare il termine quinquennale di cui all'art. 67 del TUIR, ma non v'è chi non veda che potrebbe essere un modo anche per meglio poi strutturarsi per operazioni inequivocabilmente imprenditoriali.

Con risoluzione 17 ottobre 2016, n. 93/E (46), l'Agenzia delle entrate si pronunciò in materia di eventuale applicazione dell'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, a un'operazione di assegnazione di immobili da società in liquidazione a soci, con il preordinato scopo di cedere successivamente gli immobili stessi a terzi.

L'Agenzia escluse l'applicabilità dell'art. 10-bis

comma, del DPR n. 633 del 1972, in tema di IVA – così come l'analogo art. 51, comma 1, del TUIR (vecchia numerazione, ora art. 55) –, intende come tale "l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva", delle attività indicate dall'art. 2195 c.c., anche se non organizzate in forma di impresa, e prescinde quindi dal requisito organizzativo, che costituisce invece elemento qualificante e imprescindibile per la configurazione dell'impresa commerciale agli effetti civilistici, esigendo soltanto che l'attività svolta sia caratterizzata dalla professionalità abituale, anche se non esclusiva (Cass. n. 20433 del 2011; in tema di imposte sui redditi, Cass. nn. 17013 e 17894 del 2002, 27211 del 2006, 19237 del 2012).

L'espressione "esercizio per professione abituale" dell'attività va intesa, più semplicemente, come esercizio dell'attività in via abituale, cioè non meramente occasionale. Occorre, cioè, che l'attività sia svolta con caratteri di stabilità e regolarità e che si protragga per un apprezzabile periodo di tempo pur se non necessariamente con rigorosa continuità (cfr. Cass. 6853/2016, in motivazione).

Inoltre, non può escludersi la qualità di imprenditore in colui il quale compia un unico affare, di non trascurabile rilevanza economica, a seguito dello svolgimento di un'attività che abbia richiesto una pluralità di operazioni (in tal senso, con specifico riguardo all'IVA, cfr. Cass. nn. 1987 del 1984; 3690 del 1986; 2021, 3406 e 4407 del 1996; 10430 del 2001; 9776 del 2003).

La giurisprudenza di questa Corte si è occupata dei casi di costruzione e successiva vendita di immobili da parte di privati, ritenendo che anche l'effettuazione di una singola attività di costruzione, che comporti il rilevante impiego di mezzi economici, il protrarsi nel tempo ed un'apprezzabile organizzazione di fattori di produzione, configuri un'attività di impresa (Cass. 4407/1995).

(45) Anche in questo caso la Corte di Cassazione cita l'interpello n. 426/2019, cit., come esempio a cui ispirarsi.

(46) In *Boll. Trib.*, 2016, 1501.

(47), nel presupposto che la *ratio* della norma è proprio quella di agevolare l'uscita dall'ambito del reddito d'impresa e la successiva vendita degli immobili (48).

Se questa è la *ratio*, c'è da interrogarsi su come potrebbe essere giudicata un'operazione che porti a una cessione/assegnazione/trasformazione

(47) «Si ricorda che nell'ipotesi di società che si trovano in una fase di liquidazione – in cui non è esercitata alcuna attività d'impresa, ma si è in presenza di una mera fase di chiusura dei rapporti di credito/debito verso terzi finalizzata alla cessazione dell'attività – gli immobili possono, in linea generale, rientrare nell'assegnazione agevolata in esame. In tal caso, infatti, si ritiene rispettata la finalità della disciplina in commento che intende favorire la fuoriuscita di quei beni che non sono direttamente utilizzati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali (cfr. circolare n. 26/E del 1° giugno 2016). Si ritiene, pertanto, che nel momento in cui verrà aperta la fase liquidatoria della società ALFA, gli immobili di proprietà della stessa potranno rientrare nel regime agevolativo in questione. L'eventuale cessione degli immobili, effettuata dai soci in un momento successivo all'avvenuta assegnazione, è una facoltà che il Legislatore non ha inteso vietare, con la conseguenza che, ad avviso della scrivente, il legittimo risparmio di imposta che deriva dall'operazione non è sindacabile ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 27 luglio 2000.

Tale convincimento trova la sua ragion d'essere nella *ratio* della norma, diretta ad offrire l'opportunità – tramite l'assegnazione ai soci o anche la trasformazione in società semplice – di estromettere dal regime di impresa, a condizioni fiscali meno onerose di quelle ordinariamente previste, quegli immobili per i quali allo stato attuale non si presentano condizioni di impiego mediamente profittevoli.

Pertanto, come chiarito dalla Relazione illustrativa alla Legge di stabilità 2016 richiamata anche dall'istante, il regime agevolativo in esame è finalizzato alla fuoriuscita dalle società in particolare di immobili che potenzialmente potrebbero poi essere nuovamente immessi nel mercato, favorendo così la circolazione degli immobili e portando nuova linfa ad un mercato che versa in una situazione piuttosto stagnante.

Alla luce di ciò, risulta di tutta evidenza che l'operazione che la società ALFA rappresenta in questa sede, vale a dire assegnazione dei beni con successiva cessione effettuata direttamente dai soci a terzi, è del tutto in linea con le intenzioni che il Legislatore vuole perseguire e quindi non è in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Non esistendo alcun indebito vantaggio fiscale, non si prosegue nel riscontro – nell'operazione rappresentata – degli ulteriori elementi dell'abuso».

(48) In materia di rideterminazione del valore delle quote, si rammenta che Cass., sez. trib., 6 novembre 2020, n. 24839, in *Boll. Trib.*, 2021, 698, con nota di D. SCANDIUZZI, *La delibera di distribuzione degli utili e la cessione di partecipazioni "a orologeria" nella prospettiva dell'abuso del diritto*, negò la sussistenza dei presupposti di cui all'art. 10-bis: «Ebbene, nella pur suggestiva ricostruzione della tempistica e delle modalità di pagamento del corrispettivo delle cessioni, la Commissione regionale mostra di non aver tenuto adeguatamente conto di taluni aspetti, che avrebbero invece meritato un esame più approfondito, alla luce dei principi sull'abuso del diritto e sull'intento elusivo delle operazioni, inteso come esclusiva finalità di conseguire un risparmio d'imposta mediante operazioni messe in esecuzione senza altra giustificazione economica».

agevolata, che in un secondo tempo porti *di nuovo* gli immobili in una programmata gestione di impresa (49).

A rigore e in teoria, una situazione di tal genere non dovrebbe poter essere censurata, perché sennò si avrebbe un effetto paradossale: con un'operazione programmata sarebbe vanificato l'effetto, mentre in caso di qualificazione di sussistenza di esercizio di impresa commerciale ad impulso dell'Agenzia delle entrate, quest'ultima

(49) Ad esempio, con un successivo conferimento o cessione in società di sviluppo immobiliare, oppure in una trasformazione da società semplice a società commerciale.

non potrebbe che recepire i maggiori valori, oggetto di preventivo *step up*.

Il tema è comunque più generale e attiene alla contestabilità di operazioni mediante le quali i contribuenti abbiano usufruito di norme transitorie agevolative.

In conclusione, non si può che sottolineare che qualsiasi operazione dovrebbe essere esaminata previamente con la massima attenzione, perché il confine fra esercizio di impresa commerciale e sfera personale non imprenditoriale è labile e tuttora indeterminato. Basti pensare al *bonus 110*, non applicabile in regime di impresa commerciale, fruito da soggetti che abbiano realizzato in serie (quando si poteva), più operazioni.

Dott. Emilio Abruzzese