



TEAMSYSYSTEM REVIEW

| n. 300

In collaborazione con



Rivolto a:



Commercialisti



Sindaci e Revisori



Aziende

TeamSystem Check Up Impresa: monitoraggio della salute d'impresa e prevenzione della crisi

L'attuale contesto economico rappresenta per il Professionista un'opportunità importante per offrire nuove tipologie di servizio alle aziende clienti, che potrebbero avere bisogno di una consulenza specializzata, non limitata alle aree contabile e fiscale, ma ampliata alla gestione operativa e finanziaria aziendale.

Check Up Impresa è il software in cloud pensato per supportare le imprese a ristabilire l'equilibrio economico-finanziario, mediante approfondite analisi dei principali indicatori di business, semplificare il percorso di accesso ai finanziamenti bancari, e prepararsi all'entrata in vigore degli obblighi previsti dal Codice della Crisi di Impresa e dell'Insolvenza (D.Lgs. 14/2019).

Check Up Impresa offre anche la versione **PRO**, un'estensione delle funzionalità della versione standard con cui effettuare nuove tipologie di analisi finanziarie.

Per i Professionisti rappresenta l'opportunità di offrire un **nuovo servizio di consulenza aziendale a valore** ai propri clienti e rappresentare un vero consulente d'impresa.

Per maggiori informazioni:

www.teamsystem.com/check-up-impresa

Schede operative

Sulla qualificazione giuridica dell'operazione di fusione	2
La disciplina Iva dell'affitto d'azienda	8
Non è sequestrabile il conto corrente della curatela fallimentare	15
Aspetti critici della contabilizzazione dei bonus immobiliari	20

Scadenzario

Scadenze del mese di gennaio	27
------------------------------	-----------

Sulla qualificazione giuridica dell'operazione di fusione

Com'è noto, il Legislatore non ha dettato una disposizione specifica volta alla qualificazione giuridica della fusione societaria, né ha indicato i suoi effetti sul piano soggettivo. Con il presente breve contributo si intendono quindi portare all'attenzione del lettore le conclusioni a cui è giunta la Suprema Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 21970/2021, in merito alla predetta qualificazione giuridica dell'operazione. Con tale pronuncia si auspica sia stata posta fine all'annosa diatriba che ha visto contrapporsi, da un lato, quanti sostenevano la tesi della natura evolutivo-modificativa dell'operazione, con sopravvivenza della società incorporata o fusa e, dall'altro, quanti affermavano, invece, la tesi dell'estinzione della società incorporata o fusa, con effetto devolutivo-successorio.

Premessa

La controversia da cui origina la pronuncia giurisprudenziale oggetto del presente contributo riguarda il caso di una società cancellata dal Registro Imprese a seguito della sua fusione per incorporazione in un'altra società, per la quale – essendosi estinta – si è posto il dubbio circa il soggetto cui spetta la legittimazione a stare in giudizio, ovvero, più in particolare, se il suo ex amministratore unico, ormai decaduto dalla carica, avrebbe potuto agire in giudizio per conto della stessa e rilasciare la procura al difensore o se il giudizio avrebbe dovuto essere, invece, proposto dal legale rappresentante della società incorporante.

Nell'ambito delle operazioni straordinarie, le modificazioni che possono interessare il soggetto collettivo e la sua attività, pur nella permanenza dei soci e dell'impresa sul mercato, sono varie e di diversa intensità; si pensi, a mero titolo esemplificativo:

1. alla cessione e all'affitto di azienda (o di ramo di essa), ove muta il gestore dell'azienda stessa, senza modificazione soggettiva del concedente, né oggettiva dell'azienda medesima (quale complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa);
2. alla trasformazione, la quale, allo stesso modo, sebbene sotto un'altra forma, determina il permanere dell'ente nella sua originaria identità;
3. alla fusione e alla scissione, in cui, al contrario, almeno in alcuni casi e per taluni dei soggetti partecipanti (società incorporate, società fuse, società scissa che assegni l'intero suo patrimonio a più società), il mutamento è radicale, con la scomparsa di essi dalla scena giuridica, in modo formalmente non troppo dissimile da quanto accade in ipotesi di scioglimento e liquidazione delle società, seguite dalla cancellazione dal Registro Imprese.

È del tutto pacifico che la cessione di azienda rappresenta un "evento che non tocca l'identità soggettiva del cedente e del cessionario, provvedendo gli articoli 2558 e ss., cod. civ. unicamente a regolamentare il subentro nei contratti, diritti ed obblighi aziendali e fermo restando, sul piano processuale, il regime della successione a titolo particolare nel diritto controverso, laddove ne ricorrano gli estremi"¹. È altrettanto pacifico che la trasformazione comporta soltanto il mutamento formale dell'organizzazione societaria preesistente, non la creazione di un nuovo ente, distinto dal "precedente", con la conseguenza che l'ente trasformato, quand'anche avesse conseguito la personalità giuridica di cui prima era sprovvisto (o, viceversa, l'avesse persa), non si estingue per "rinascere" sotto altra forma, né dà luogo a un nuovo centro d'imputazione di rapporti giuridici, sopravvivendo bensì alla vicenda modificativa, senza soluzione di continuità e senza perdere la sua identità soggettiva. Detto in altri termini, "...la trasformazione di una società in un altro dei tipi previsti dalla legge non si traduce nell'estinzione del soggetto e nella correlativa creazione di uno

¹ Cfr. Cassazione SS.UU. n. 21970/2021 che rinvia, fra le altre, alla sentenza della Cassazione, SS.UU. n. 5054/2017.

diverso, ma configura una vicenda meramente evolutivo-modificativa del medesimo soggetto”². È altresì pacifico che lo scioglimento di una società, con la sua cancellazione dal Registro Imprese, determina, invece, l’estinzione dell’entità, con subentro dei soci a titolo di successori universali, per le eventuali sopravvenienze non contemplate nel bilancio finale di liquidazione³.

Per quanto concerne la fusione societaria, la cui peculiarità è rappresentata dalla prosecuzione dei soci nell’attività d’impresa mediante una diversa struttura organizzativa, non può non rilevarsi la diversità che la connota rispetto al mero scioglimento della società, ove l’entità economica è liquidata e cessa di esistere, senza alcun subentro di un altro soggetto e senza prosecuzione dell’impresa.

Proprio tale apparente similitudine ha forse contribuito a creare un certo disorientamento in seno alla Corte di Cassazione, la quale si è espressa a più riprese avallando l’una o l’altra delle tesi di seguito brevemente descritte, da cui deriva la rimessione alle Sezioni Unite della questione afferente la qualificazione giuridica della fusione societaria.

La tesi della natura evolutivo-modificativa della fusione con sopravvivenza della società incorporata o fusa

Con la nota ordinanza della Corte di Cassazione SS.UU. n. 2637/2006, le cui conclusioni sono state successivamente seguite da plurime decisioni, è stato sostenuto che la fusione tra società non determina l’estinzione della società incorporata in ipotesi di fusione per incorporazione, né crea un nuovo soggetto di diritto, in ipotesi di fusione per unione, attuando invece l’unificazione mediante l’integrazione reciproca delle società partecipanti all’operazione, risolvendosi in una vicenda meramente evolutivo-modificativa dello stesso soggetto giuridico, che conserva la propria identità, sia pur secondo un nuovo assetto organizzativo.

I Supremi giudici della Corte di Cassazione, con la sentenza commentata in questa sede, hanno osservato che le pronunce che si sono espresse in questo senso, “... per lo più, hanno inteso risolvere questioni processuali, senza indagare le sottese tematiche societarie, ma guidate dal non celato fine di evitare aggravio di incumbenti per le parti, ritardi nel processo o formalismi, reputati dal collegio privi di valore a tutela di posizioni o interessi sostanziali e, quindi, vitandi.

Così, quanto alla posizione processuale attiva della parte, alla società incorporata è stato attribuito il potere di impugnazione... Con riguardo alla posizione processuale passiva, numerose pronunce hanno affermato che la società incorporata o fusa possa essere convenuta in giudizio”⁴.

La tesi dell’estinzione della società incorporata o fusa con effetto devolutivo-successorio

Di contro, una pluralità di decisioni della Corte di Cassazione ha mostrato una certa difficoltà a conformarsi alla tesi della natura evolutivo-modificativa della fusione tra società.

Di recente, a mero titolo esemplificativo, è stato sostenuto che, a seguito di operazioni di fusione per incorporazione, la legittimazione attiva all’impugnazione spetta alla società incorporante⁵, dovendo ritenersi inammissibile la domanda proposta dalla società incorporata⁶.

In modo speculare, è stato anche sostenuto che solo la società incorporante – non l’incorporata estinta per effetto della fusione – può essere destinataria dell’atto di impugnazione, sul presupposto che l’articolo 2504-bis, cod. civ. prevede “... la legittimazione attiva e passiva della prima come soggetto che prosegue l’attività della seconda, non già la permanenza in vita della società incorporata fino alla cessazione dei rapporti che la riguardano, che implicherebbe anche una anomala e non prevista prorogatio sine die dei suoi organi rappresentativi”⁷.

² Ex multis, sentenza della Cassazione SS.UU. n. 23019/2007.

³ Sentenze della Cassazione SS.UU. n. 4060/2010 e n. 6070/2013, n. 6071/2013 e n. 6072/2013.

⁴ Cfr. Cassazione SS.UU. n. 21970/2021.

⁵ In tal senso, Cassazione n. 9137/2020.

⁶ In tal senso, Cassazione n. 5640/2020.

⁷ Cfr. Cassazione n. 14177/2019.

Ricostruzione esegetica eseguita dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione

Com'è noto, il Legislatore non ha dettato una disposizione specifica volta alla qualificazione giuridica della fusione societaria, né ha indicato i suoi effetti sul piano soggettivo. Ne deriva, a parere dei giudici della Corte di Cassazione, che *"La ricostruzione del sistema positivo esige l'esame, condotto mediante i criteri ermeneutici imposti dall'articolo 12 delle preleggi, della disciplina complessiva della fusione e degli elementi normativi evincibili dal sistema del codice civile e delle leggi speciali, in una col diritto interno dovendosi, altresì, tenere conto delle direttive comunitarie ed eurounitarie, trattandosi di materia armonizzata"*⁸.

Si tenga, quindi, innanzitutto in considerazione che l'articolo 2502, comma 4, del codice civile del 1942 prevedeva che *"La società incorporante o quella che risulta dalla fusione assume i diritti e gli obblighi delle società estinte"*.

Il vigente articolo 2504-bis, comma 1, cod. civ., introdotto dal D.Lgs. 6/2003, dispone più minuziosamente che *"La società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione"*.

Su tale diversa formulazione della norma, taluni studiosi hanno fondato la tesi della natura non estintiva della società incorporata o fusa nell'ambito di un'operazione di fusione tra società.

A parere della Corte di Cassazione, tuttavia, *"... questa tesi potrebbe ritenersi in contrasto con lo stesso dettato letterale della nuova disposizione: che, se è vero abbia eliminato la parola "estinte", ha però, nel contempo, e in modo assai meno equivoco, anche stabilito che tutti i rapporti, sia sostanziali, sia processuali, proseguono in capo alla società incorporante o risultante dalla fusione: "proseguono", in quanto ne muta appunto il titolare, sebbene l'oggettivo rapporto resti il medesimo. Ciò in piena coerenza, pertanto, con le varie forme di successione di un soggetto a un altro come controparte contrattuale o nel singolo rapporto obbligatorio; mentre la "prosecuzione" dei rapporti processuali è disposizione del tutto coincidente con quella dell'articolo 110, c.p.c., il quale prevede che il processo prosegue nei confronti del successore universale e che presuppone, tutto all'opposto, l'estinzione della parte originaria del processo.*

*Insomma, è perfettamente condivisibile l'idea che l'espressione "proseguendo in tutti i rapporti" non autorizzi a ritenere che il soggetto incorporato non sia estinto; ed, anzi, in forza del diritto positivo, in particolare processuale, è proprio il contrario, laddove la norma del codice di rito sancisce che "il processo è proseguito" a opera o nei confronti di chi ha assunto tutti i rapporti della parte venuta meno: il quale, nell'usuale linguaggio giuridico, viene denominato successore universale"*⁹. Osservano inoltre i giudici della Suprema Corte che *"... ancor più stridente, sul piano sistematico, è la conclusione della mancata estinzione e permanenza, come soggetto giuridico, della società incorporata, se si considera l'innovativa - questa sì - soluzione sancita nel contempo dall'articolo 2495, comma 2, cod. civ., in caso di cancellazione della società dal Registro Imprese.*

È la nota questione degli effetti della cancellazione: prima della riforma del 2003 ritenuta non costitutiva dell'estinzione, reputandosi la società in vita sino all'integrale estinzione di tutti i rapporti attivi e passivi; dopo la riforma, in espressa contrapposizione a quel "diritto vivente", voluta quale spartiacque definitivo tra la vita e la scomparsa della persona giuridica, che non può esistere dopo la cancellazione, ma si estingue definitivamente".

Ciò a dire che, *"... mentre la scelta del Legislatore della riforma societaria è stata quella, drastica, dell'estinzione dell'ente dopo la cancellazione dal Registro Imprese ai sensi dell'articolo 2495, cod. civ., per la fusione si pretenderebbe il contrario, quanto alla società incorporata o fusa, che pur abbia provveduto - a séguito dell'iscrizione dell'atto di fusione ai sensi dell'articolo 2504, cod. civ. - alla cancellazione dal Registro Imprese...*

Sarebbe, dunque, distonico con il sistema ordinamentale delle società escludere l'effetto estintivo, nonostante la nuova situazione del Registro Imprese, e ipotizzare un'eccezione così radicale, come quella della permanenza in vita della società incorporata o fusa, dalle parole della nuova disposi-

⁸ Cfr. Cassazione SS.UU. n. 21970/2021.

⁹ Cfr. Cassazione SS.UU. n. 21970/2021.

zione, non sorrette da nessun altro elemento di sistema"¹⁰.

Tralasciando in questa sede, ai fini della ricostruzione esegetica eseguita dalla Corte di Cassazione, gli ulteriori spunti ritraibili dalle norme in tema di procedimento di fusione, occorre rilevare che l'interpretazione sistematica secondo il diritto comunitario ed eurounitario conduce a risultati ancora più univoci¹¹.

In tal senso, è stato innanzitutto osservato che, "... iniziando dalla terza Direttiva 78/855/CEE del consiglio del 9 ottobre 1978, relativa alle fusioni tra Spa, l'articolo 3 definisce la fusione come "l'operazione con la quale una o più società, tramite uno scioglimento senza liquidazione, trasferiscono a un'altra l'intero patrimonio attivo e passivo mediante l'attribuzione agli azionisti della o delle società incorporate di azioni della incorporante ...".

E l'articolo 19 dispone: "La fusione produce ipso iure e simultaneamente i seguenti effetti: a) il trasferimento universale, tanto tra la società incorporata e la società incorporante quanto nei confronti dei terzi, dell'intero patrimonio attivo e passivo della società incorporata alla società incorporante; b) gli azionisti della società incorporata divengono azionisti della società incorporante; c) la società incorporata si estingue".

Compare dunque, a partire dalla III direttiva, sia l'effetto traslativo successorio, sia l'effetto estintivo per la società incorporata.

La Direttiva 78/855/CEE è stata abrogata, a far data dal 1° luglio 2011, dalla Direttiva 2011/35/UE del Parlamento Europeo e del consiglio, del 5 aprile 2011, relativa alle fusioni delle Spa. ...L'articolo 19, § 1, Direttiva 2011/35 riprende l'articolo 19, § 1, Direttiva 78/855 in termini identici.

Così, anche l'articolo 23 di tale Direttiva, con riferimento alla fusione mediante costituzione di una nuova società, afferma che "le espressioni "società partecipanti alla fusione" o "società incorporata" indicano le società che si estinguono".

È stato inoltre osservato come "Indicazioni ancor più stringenti si traggono dalla disciplina delle fusioni transfrontaliere, dove l'interesse alla omogeneità degli effetti in tutti i Paesi è il presupposto, essendo la possibilità di operare al di là dei confini nazionali parte delle alternative di sviluppo offerte alle società.

L'articolo 14, Direttiva 2005/56/CE, relativa alle fusioni transfrontaliere delle società di capitali, dispone per la fusione per incorporazione che "la società incorporata si estingue" e che nella fusione mediante costituzione di nuova società "le società che partecipano alla fusione si estinguono".

Ulteriore indizio si trae dalla stessa nozione di «fusione», contenuta nell'articolo 2: la quale è definita volta a volta (indipendentemente dalla forma per incorporazione o per costituzione di una società nuova) come l'operazione mediante la quale le società trasferiscono "all'atto dello scioglimento senza liquidazione, la totalità del loro patrimonio attivo e passivo ad altra società": la prima, in sostanza, automaticamente si scioglie, pur senza seguire il procedimento di liquidazione, proseguendo altrove i propri rapporti e titolarità, e poi scompare"¹².

Da ultimo, si evidenzia che la Direttiva 2017/1132/UE, pubblicata il 30 giugno 2017 ed entrata in vigore il successivo 20 luglio 2017, come da ultimo novellata dalla Direttiva 2019/2121/UE del 27 novembre 2019, ha codificato il diritto societario europeo, mediante l'unificazione in un unico testo delle precedenti direttive in materia societaria. Per quanto interessa in questa sede, gli articoli 105 e 109, nonché l'articolo 131, rispettivamente sugli "Effetti della fusione" e sugli "Effetti della fusione transfrontaliera", continuano a stabilire che "la società incorporata si estingue" e "le società che partecipano alla fusione si estinguono".

¹⁰ Cfr. Cassazione SS.UU. n. 21970/2021.

¹¹ "Trattandosi di un'area armonizzata del diritto societario sul piano europeo, l'interprete nazionale non può che tenerne conto: il principio dell'interpretazione conforme comporta invero il dovere di scegliere, tra le diverse interpretazioni possibili di un enunciato del diritto interno, quella che sia maggiormente idonea ad allinearla al dettato della norma comunitaria, anche orientando la lettura della disciplina nazionale in modo che essa non conduca a scelte di fondo radicalmente differenti rispetto a quelle compiute in altri Stati membri. Ciò perché il fenomeno della fusione è unitario, onde la disciplina finale non può non essere omogenea, nelle sue linee essenziali e portanti, avendo una comune radice: sarebbe, invero, distonico sostenere in teoria (e gestire in pratica) effetti delle fusioni societarie diversi, a seconda che essi si producano nell'ordinamento italiano o in altri ordinamenti dell'unione, come avverrebbe ove una società fosse esistente per il primo ed estinta per i secondi" (cfr. Cassazione SS.UU. n. 21970/2021).

¹² Cfr. Cassazione SS.UU. n. 21970/2021.

Le conclusioni cui sono giunte le Sezioni Unite della Corte di Cassazione

Nelle proprie conclusioni, la Corte di Cassazione ha posto l'accento sugli aspetti "sostanziali" dell'operazione di fusione societaria – che, a suo parere, "... *si possono riassumere in quelli della concentrazione, della successione e dell'estinzione*" – in quanto dagli stessi derivano anche i profili processuali. Per quanto attiene all'aspetto della concentrazione, a parere dei giudici di legittimità "*Non vi è dubbio che la fusione, dando vita a una vicenda modificativa dell'atto costitutivo per tutte le società che vi partecipano, determini un fenomeno di concentrazione giuridica ed economica... o "integrazione" o "compenetrazione", dal quale consegue che i rapporti giuridici, attivi e passivi, di cui era titolare la società incorporata o fusa, siano imputati a un diverso soggetto giuridico, la società incorporante o la società risultante dalla fusione ...*

Che la fusione sia inquadrabile tra le vicende modificative dell'atto costitutivo delle società partecipanti è senz'altro corretto, ma questo non è, tuttavia, l'unico effetto della fusione: il fatto che la (diversa) società, incorporante o risultante dalla fusione, assuma i diritti e gli obblighi delle società interessate sta in sé a indicare che gli effetti sono certamente più pregnanti di quelli riconducibili a una semplice modificazione dell'atto costitutivo.

Tutti i rapporti giuridici, attivi e passivi, vengono ormai imputati a un diverso soggetto giuridico, la società incorporante, e la società incorporata viene cancellata dal Registro Imprese"¹³.

Per quanto attiene, inoltre, all'aspetto dell'estinzione, a parere dei giudici di legittimità, "... *se tutti i rapporti passano ad altro soggetto, con cancellazione dal Registro Imprese, quello primigenio non li conserva, ma si estingue.*

Se, quanto ai rapporti giuridici, provvede l'articolo 2504-bis, cod. civ., chiarendo che essi proseguono tutti in capo alla società incorporante o risultante dalla fusione, quale successore per legge esplicitamente identificato, si ha, nel contempo, che le persone fisiche (soci, esponenti aziendali, dipendenti) perdono il loro ruolo originario (derivando la loro sorte dal progetto di fusione) e le persone giuridiche - diverse dalla incorporante o risultante dalla fusione - si estinguono.

Cessano, infatti, per la società incorporata, la sede sociale, la denominazione, gli organi amministrativi e di controllo, il capitale nominale, le azioni o quote che lo rappresentano, e così via; in una parola, la primigenia organizzazione si dissolve e nessuna situazione soggettiva residua.

*Ora, se nessuna posizione giuridica soggettiva residua in capo alla società incorporata, non ha significato affermare la permanenza di un soggetto, privo di rapporti o situazioni soggettive di sorta nella propria sfera giuridica, ivi compreso quello con chi lo rappresenti o determini; la sua permanenza nell'ambito dell'ordinamento giuridico, senza poter essere titolare di posizioni giuridiche soggettive attive e passive, si ridurrebbe a quella di un'entità astratta..."*¹⁴.

In definitiva, a parere della Corte di Cassazione, occorre tenere distinti la società come insieme di rapporti, che prosegue in una diversa organizzazione, dalla società come ente, che invece si estingue irreversibilmente.

Per quanto attiene, infine, all'aspetto della successione, i giudici di legittimità hanno sostenuto che "*Non si prospetta una mera vicenda modificativa, ricorrendo invece una vera e propria dissoluzione o estinzione giuridica, contestuale a un fenomeno successorio.*

La fusione realizza una successione a titolo universale corrispondente alla successione mortis causa e produce gli effetti, tra loro interdipendenti, dell'estinzione della società incorporata e della contestuale sostituzione a questa, nella titolarità dei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, della società incorporante, che rappresenta il nuovo centro di imputazione e di legittimazione dei rapporti giuridici già riguardanti i soggetti incorporati".

In definitiva, a parere della Corte di Cassazione, "*Riorganizzazione e concentrazione, da un lato, ed estinzione e successione, dall'altro lato, non sono concetti incompatibili e antitetici. In sostanza, si verificano entrambi gli effetti, l'estinzione e la successione, senza distinzione sul piano cronologico, derivando entrambe dall'ultima delle iscrizioni previste dall'articolo 2504, cod. civ. (salva la possibilità di stabilire una data diversa ex articolo 2504-bis, commi 2 e 3, cod. civ.)".*

¹³ Cfr. Cassazione SS.UU. n. 21970/2021.

¹⁴ Cfr. Cassazione SS.UU. n. 21970/2021.

Dal punto di vista della legittimazione processuale ne deriva, evidentemente, che *"...la prosecuzione dei rapporti giuridici nel soggetto unificato fonda la legittimazione attiva dell'incorporante ad agire e proseguire nella tutela dei diritti e la sua legittimazione passiva a subire e difendersi avverso le pretese altrui, con riguardo ai rapporti originariamente facenti capo alla società incorporata; viceversa quest'ultima, non mantenendo la propria soggettività dopo l'avvenuta fusione e la cancellazione dal Registro Imprese, neppure vanta una propria autonoma legittimazione processuale attiva o passiva"*¹⁵.

Riferimenti normativi

articolo 2502, 2504 e 2504-*bis*, cod. civ.

Corte di Cassazione sentenza n. 21970/2021

Corte di Cassazione SS.UU. n. 2637/2006

¹⁵ Cfr. Cassazione SS.UU. n. 21970/2021.

La disciplina Iva dell'affitto d'azienda

L' affitto d'azienda è il contratto con il quale un soggetto (c.d. "affittante") concede in godimento ad altro soggetto (c.d. "affittuario") un'azienda, vale a dire un complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa.

La nozione di azienda rilevante ai fini Iva coincide con quella prevista dalla disciplina civilistica, anche alla luce dei numerosi contributi mutuati dalla giurisprudenza comunitaria e di legittimità.

Si ricorda, infatti, che l'articolo 2555, cod. civ. qualifica l'azienda come "il complesso dei beni organizzati dell'imprenditore per l'esercizio dell'impresa".

Pertanto, ai sensi di tale disposizione, elementi essenziali per la costituzione dell'azienda sono:

- il complesso di beni;
- l'organizzazione;
- il fine di esercitare l'attività d'impresa.

L'elemento che garantisce la coesione interna dell'azienda è costituito dall'organizzazione, impressa dall'imprenditore ai beni aziendali, consistente nella loro utilizzazione unitaria e coordinata ai fini dell'esercizio dell'attività economica imprenditoriale.

Oggetto del contratto d'affitto può essere sia l'azienda sia un ramo d'azienda. Quando viene concesso in godimento solo una parte dell'azienda, affinché possa configurarsi un contratto d'affitto di ramo d'azienda è necessario che essa costituisca un complesso di beni dotato di organizzazione autonoma, tale da poter essere considerato a sua volta come azienda, anche in seguito al distacco dalla più vasta organizzazione preesistente.

L'articolo 2556, cod. civ. prevede espressamente il soddisfacimento del requisito della forma scritta *ad probationem* (atto pubblico o scrittura privata autenticata) per i contratti di godimento dell'azienda relativi a imprese soggette a iscrizione nel Registro Imprese.

Tale norma stabilisce infatti, al comma 1, che "per le imprese soggette a registrazione, i contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento dell'azienda devono essere provati per iscritto, salva l'osservanza delle forme stabilite dalla legge per il trasferimento dei singoli beni che compongono l'azienda o per la particolare natura del contratto"; al comma 2 si afferma che "i contratti di cui al comma 1, in forma pubblica o per scrittura privata autenticata, devono essere depositati per l'iscrizione nel Registro Imprese, nel termine di 30 giorni, a cura del notaio rogante o autenticante".

Parte "affittante" del contratto d'affitto d'azienda può essere:

- un imprenditore individuale, fermo restando che, in caso di affitto dell'unica azienda di cui è titolare, questi perde lo *status* di "imprenditore";
- una società;
- un privato che non riveste la qualifica di "imprenditore" (per esempio, il soggetto che eredita un'azienda e, non volendo esercitare attività di impresa, la concede in godimento a terzi).

Regime Iva dell'affitto d'azienda

Il regime impositivo dell'affitto d'azienda dipende dalla natura giuridica dell'affittante.

In linea di principio, l'affitto d'azienda configura una "prestazione di servizi" se effettuato verso corrispettivo, posto che l'articolo 3, comma 2, n. 1), D.P.R. 633/1972 qualifica come tale "le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili"¹.

In ogni caso, l'imponibilità è circoscritta alla sola ipotesi di affitto di azienda commerciale, atteso che l'articolo 10, comma 1, n. 8), D.P.R. 633/1972 considera esenti da Iva "le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole".

¹ Si veda, da ultimo, la circolare n. 18/E/2013 (§ 6.53).

Ai fini dell'imponibilità, così come dell'esenzione, è necessaria la sussistenza anche del presupposto soggettivo. In proposito, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che la disciplina dell'affitto d'azienda dipende dallo *status* dell'affittante, dovendosi distinguere a seconda delle seguenti situazioni²:

- privato o imprenditore individuale che affitti l'unica azienda posseduta;
- imprenditore individuale che affitti una delle aziende possedute (o un ramo d'azienda);
- società che affitti l'azienda (o un ramo d'azienda).

Si tratta, a ben vedere, di una distinzione che non appare compatibile con la normativa comunitaria, posto che l'articolo 9, Direttiva 2006/112/CE definisce la soggettività d'imposta in funzione dell'attività svolta e non della forma giuridica con la quale la stessa viene svolta. La qualifica di "soggetto passivo" è, infatti, attribuita a *"chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività"*³, laddove – per "attività economica" – s'intende *"lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità"*⁴.

La disciplina comunitaria privilegia, pertanto, il profilo oggettivo, in quanto prescinde dalla classificazione giuridica dell'operatore e, dunque, anche dalle forme tipizzate dall'articolo 4, commi 1 e 2, D.P.R. 633/1972. Ne discende che trattare diversamente le varie fattispecie di affitto d'azienda si pone in contrasto con la normativa comunitaria e con i suoi principi, tra cui quello di neutralità fiscale, che impedisce differenze di trattamento basate sulla natura giuridica del soggetto passivo.

Privato o imprenditore individuale che affitti l'unica azienda posseduta

Nella prima ipotesi (privato o imprenditore individuale che affitti l'unica azienda posseduta), l'affitto d'azienda è escluso dal campo di applicazione dell'Iva per carenza del presupposto soggettivo, sicché si rende dovuta l'imposta proporzionale di registro. Nello specifico:

- se vengono previsti canoni d'affitto distinti per la parte immobiliare e la restante parte del patrimonio aziendale concesso in affitto, l'imposta di registro è pari al 2% per il canone relativo alla parte immobiliare (0,50% per terreni agricoli) e al 3% per il canone relativo al resto dell'azienda affittata⁵;
- se viene previsto un unico e indistinto canone d'affitto, l'imposta di registro è pari al 3%⁶.

In caso di affitto dell'unica azienda posseduta dall'imprenditore individuale, la partita Iva viene sospesa in modo da evitare, per il periodo di durata dell'affitto, l'osservanza degli obblighi Iva previsti nel Titolo II, D.P.R. 633/1972⁷. Il numero di partita Iva viene, pertanto, conservato soltanto ai fini anagrafici, verificandosi una sospensione temporanea dell'esercizio dell'attività d'impresa da parte dell'affittante; il suddetto numero verrà, infatti, riutilizzato alla scadenza del contratto e fino alla cessazione dell'attività.

Operativamente, l'affitto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale deve essere comunicato all'Agenzia delle entrate con il modello AA9, barrando la casella 5 della Sezione 3 del Quadro E. Nel Quadro A occorre, invece, barrare la casella 2, dato che la dichiarazione presentata è quella di "variazione dati" e, come data della variazione, occorre indicare quella del contratto d'affitto.

Se, al termine del contratto d'affitto, l'imprenditore individuale intende proseguire l'attività d'impresa, dovrà presentare il modello AA9, barrando la casella 6 della Sezione 3 del Quadro E al fine di riattivare il numero di partita Iva precedentemente sospeso. Anche in questa ipotesi, nel Quadro A occorre barrare la casella 2, dato che la dichiarazione presentata è quella di "variazione dati" e, come data della variazione, occorre indicare quella della risoluzione del contratto d'affitto.

² Cfr. circolare n. 18/E/2013 (§ 6.53), cit.. Si vedano anche: risoluzioni n. 301939/1975; n. 194/E/1996 e n. 35/E/2008; circolari n. 26/1985; n. 72/1986; n. 154/E/1995; nota Ministero delle finanze n. III-7-464/1995.

³ Cfr. articolo 9, § 1, comma 1, Direttiva 2006/112/CE.

⁴ Cfr. articolo 9, § 1, comma 2, secondo periodo, Direttiva 2006/112/CE.

⁵ Cfr. articolo 5, comma 1, lettera b) e articoli 5 e 9 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/12986, in combinato disposto con l'articolo 23, comma 1, D.P.R. 131/1986.

⁶ Cfr. articolo 23, comma 1, D.P.R. 131/1986.

⁷ Cfr. circolari n. 26/1985; n. 72/1986 e n. 154/E/1995 cit..

La circolare n. 154/E/1995 considera, inoltre, l'ipotesi della cessione dei beni da parte dell'affittante, chiarendo che:

"ove nel periodo di affitto [dell'unica azienda] il titolare dell'azienda ponga in essere cessioni di beni facenti parte della azienda stessa, l'operazione deve essere assoggettata a Iva e devono essere osservati i conseguenti adempimenti di fatturazione, registrazione, liquidazione e versamento dell'imposta e presentazione della relativa dichiarazione annuale".

È dato, tuttavia, ritenere che anche l'affittuario possa, durante il periodo d'affitto dell'unica azienda, provvedere alla cessione di beni riconducibili all'azienda stessa.

In questa ipotesi, nell'attesa di un chiarimento ufficiale sul punto, per effetto del rinvio all'articolo 2561, cod. civ. operato dal successivo articolo 2562, cod. civ., la fattura relativa alla cessione dovrebbe essere emessa dall'affittuario, il quale ha, da un lato, la piena disponibilità dei beni mobili ricevuti in locazione e, dall'altro, l'obbligo di regolare in denaro, sulla base dei valori correnti al termine dell'affitto, la differenza tra le consistenze d'inventario all'inizio e al termine dell'affitto. Laddove, invece, la previsione civilistica sia derogata dalle parti, la fattura di vendita andrebbe emessa dall'affittante.

Imprenditore individuale che affitta una delle aziende possedute (o un ramo d'azienda) e società che affitta l'azienda (o un ramo d'azienda)

Nella seconda ipotesi (imprenditore individuale che affitta una delle aziende possedute e società che affitta l'azienda), l'affitto d'azienda è soggetto a Iva con l'aliquota ordinaria (attualmente pari al 22%), ai sensi del citato articolo 3, comma 2, n. 1), D.P.R. 633/1972, mentre l'imposta di registro è dovuta, in sede di registrazione, nella misura fissa (200 euro).

Regime Iva	Imposta di registro
Imponibilità	200 euro
Non imponibilità	Canone d'affitto unico e indistinto: 3%
	Canoni d'affitto distinti per la parte immobiliare e la restante parte del patrimonio aziendale concesso in affitto: - 2% per la parte immobiliare (0,50% per i terreni agricoli); - 3% per la restante parte del patrimonio aziendale.

Disposizione antielusiva

Se l'azienda o il ramo d'azienda affittato comprende uno o più immobili, occorre richiamare l'articolo 35, comma 10-*quater*, D.L. 223/2006, il quale prevede che "le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50%, dal valore normale di fabbricati, determinato ai sensi dell'articolo 14, D.P.R. 633/1972".

La norma non opera in via generale, ma impone che sia derogato il regime di tassazione previsto per l'affitto d'azienda quando si verificano contemporaneamente 2 condizioni⁸:

1. il "valore normale" dei fabbricati, come determinato ai sensi dell'articolo 14, D.P.R. 633/1972, deve risultare superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda;
2. l'eventuale applicazione dell'Iva e dell'imposta di registro secondo le regole previste per l'affitto d'azienda, unitariamente considerata, deve consentire di conseguire un risparmio d'imposta rispetto a quella che sarebbe dovuta per le locazioni di fabbricati.

Tale norma intende evitare che, attraverso l'utilizzo dello schema contrattuale dell'affitto d'azienda, vengano disapplicate le disposizioni introdotte in materia di locazioni immobiliari⁹.

È dato, infatti, osservare che, ai sensi del combinato disposto degli articoli 5, comma 1, lettera a-*bis*), della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986, e 40, comma 1-*bis*, D.P.R. 131/1986, alle locazioni di immobili strumentali si applica l'imposta proporzionale di registro dell'1% a pre-

⁸ Cfr. circolare n. 27/E/2006 (§ 3).

⁹ Cfr. circolari n. 12/E/2007 (§ 5); risoluzione n. 35/E/2008 e n. 18/E/2013 (§ 6.56) cit..

scindere dal regime Iva, che può essere, indifferentemente, quello di imponibilità o quello di esenzione. Si viene, pertanto, a creare un duplice prelievo, oltremodo gravoso nei casi in cui al locatario sia preclusa la detrazione dell'Iva.

La predetta norma comporta che sia posta a confronto la tassazione delle 2 operazioni, cioè l'affitto d'azienda, da una parte, e la locazione dei fabbricati strumentali, dall'altra.

Come anticipato, l'affitto d'azienda è ordinariamente assoggettato a Iva e all'imposta di registro in misura fissa.

Le locazioni immobiliari, in base a quanto previsto dall'articolo 10, comma 1, n. 8), D.P.R. 633/1972, nella versione attualmente in vigore, risultante dalle modifiche introdotte dall'articolo 9, comma 1, lettera a), D.L. 83/2012, sono in linea generale esenti da Iva. Si considerano, tuttavia, imponibili nelle ipotesi in cui le stesse abbiano per oggetto:

- fabbricati abitativi, a condizione che, nel relativo atto, il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, se:
 - effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) e f), D.P.R. 380/2001¹⁰, ovvero
 - destinati ad alloggi sociali, come definiti dal D.M. 22 aprile 2008;
- fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non siano suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, a condizione che, nel relativo atto, il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

In ogni caso, le locazioni di fabbricati strumentali, esenti o imponibili a Iva, sono soggette all'imposta di registro nella misura dell'1%¹¹.

Con la circolare n. 12/E/2007 (§ 5), l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, per valutare il sistema di tassazione più sfavorevole, non si deve tener conto degli effetti che il trattamento fiscale di esenzione o di imponibilità, applicabile alle locazioni di fabbricati produce in termini di detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti. In particolare, non deve tenersi conto di tale aspetto né in relazione alla circostanza che l'effettuazione di locazioni esenti limita il diritto alla detrazione spettante al locatore, né della circostanza che, qualora il conduttore abbia un limitato diritto alla detrazione, risulterebbe per lui di maggior sfavore una prestazione di locazione in regime di imponibilità.

Tenuto conto che il Legislatore, per quanto riguarda la tassazione della locazione di immobili strumentali, ha lasciato nella disponibilità del locatore l'applicazione o meno del regime di esenzione (che può essere disapplicato esercitando l'opzione per l'imponibilità a Iva), deve ritenersi che la norma introdotta dal citato articolo 35, comma 10-*quater*, D.L. 223/2006 non sia diretta a rendere applicabile tale regime alla locazione d'azienda, qualora la componente immobiliare risulti prevalente.

La *ratio* antielusiva della norma richiede, invece, di individuare il regime di maggior sfavore nell'applicazione dell'imposta proporzionale di registro, prevista per tutte le locazioni di fabbricati strumentali, sia imponibili sia esenti, poste in essere ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8), D.P.R. 633/1972. In relazione a tale aspetto, in sostanza, l'applicazione del regime di tassazione previsto per i fabbricati strumentali risulterà sempre più sfavorevole rispetto a quello previsto per le locazioni d'azienda.

La norma antielusiva si applica nelle ipotesi in cui il valore dei fabbricati compresi nell'azienda costituisca la maggior parte del valore dell'azienda stessa. Poiché la norma per la valutazione dei fabbricati richiama i criteri del "valore normale" come determinati dall'articolo 14, D.P.R. 633/1972, tale criterio di valutazione, per ragioni di omogeneità, deve essere riferito a entrambi gli elementi del rapporto comparativo, vale a dire il complesso aziendale e i fabbricati¹².

¹⁰ Si tratta, rispettivamente, degli interventi di restauro e di risanamento conservativo, degli interventi di ristrutturazione edilizia e degli interventi di ristrutturazione urbanistica.

¹¹ Si rammenta che la distinzione tra fabbricati abitativi e fabbricati strumentali si basa, di regola, su un criterio oggettivo legato alla classificazione catastale degli stessi, a prescindere, quindi, dal loro effettivo utilizzo. In particolare, come indicato dalla circolare n. 22/E/2013, sono fabbricati abitativi quelli classificati o classificabili nel gruppo catastale "A" (esclusa la categoria "A/10"); sono, invece, fabbricati strumentali per natura (vale a dire, quelli che "per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni") le unità immobiliari classificate o classificabili nei gruppi catastali "B2", "C", "D", "E" e nella categoria "A/10", qualora la destinazione a ufficio o studio privato risulti dal provvedimento amministrativo autorizzatorio.

¹² Cfr. circolari n. 12/E/2007 (§ 5) e n. 18/E/2013 (§ 6.56) cit..

In definitiva, ai fini del regime impositivo, si ha che:

- quando il valore dell'immobile non supera del 50% il valore dell'azienda, l'imposta di registro è dovuta in misura fissa (200 euro);
- quando il valore dell'immobile supera del 50% il valore dell'azienda, l'imposta di registro è dovuta nella misura proporzionale dell'1%.

Qualora l'affitto di azienda abbia durata pluriennale, al fine del confronto con la disciplina dettata in materia di locazione di immobili strumentali, occorre tenere conto anche della disposizione dettata dalla nota I all'articolo 5 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986, nella parte in cui prevede la riduzione dell'imposta di registro se il pagamento della stessa avvenga in un'unica soluzione per l'intera durata del contratto¹³.

In merito alla disposizione antielusiva in esame, è dato osservare che la sua concreta applicabilità verrebbe meno se la Corte di Giustizia dovesse pronunciarsi per l'illegittimità dell'imposta proporzionale di registro dell'1% prevista per le locazioni di immobili strumentali soggetti a Iva.

Tale imposta si pone in deroga al principio di alternatività previsto dall'articolo 40, comma 1, D.P.R. 131/1986, che prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi soggette a Iva. Sussiste, pertanto, una disparità di trattamento rispetto alle locazioni di immobili non strumentali soggette a Iva, per le quali non è previsto il duplice prelievo.

Tale incoerenza normativa è stata più volte sancita, anche recentemente, dalla giurisprudenza di merito¹⁴, avuto riguardo alla previsione dell'articolo 401, Direttiva 2006/112/CE, secondo cui: *"ferme restando le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente Direttiva non vietano a uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera"*.

È stato, infatti, affermato che *"nel caso di specie, ci si trova di fronte a un contratto di locazione relativo a immobile strumentale assoggettato a Iva"* e che *"per tale motivo le relative imposte di registro successive a quella di registrazione non sono dovute, onde evitare una doppia imposizione fiscale"*.

Nell'attesa che la Corte di Giustizia si pronunci sulla questione, si osserva che i giudici comunitari, nella sentenza di cui alla causa C-208/91 del 16 dicembre 1991, hanno stabilito, sia pure in riferimento alle cessioni immobiliari, che la cumulabilità, prevista dalla legislazione fiscale francese, dell'imposta di registro e dell'Iva sullo stesso trasferimento immobiliare è compatibile con l'articolo 33, VI Direttiva CEE, successivamente trasposto nel citato articolo 401, Direttiva 2006/112/CE. Secondo Corte UE *"in primo luogo, le imposte di registro, quali quelle descritte dal giudice nazionale, non costituiscono un'imposta generale poiché esse riguardano solo beni immobili, ceduti a titolo oneroso, il cui trasferimento comporta varie formalità. Tali imposte non sono quindi intese a gravare su tutte le operazioni economiche nello Stato membro considerato. In secondo luogo, non si tratta di un procedimento di produzione e di distribuzione poiché le imposte di registro sono riscosse unicamente quando il bene immobile entra nel patrimonio del consumatore finale. Inoltre, esse non possono essere detratte da imposte aventi stessa natura, versate in occasione di trasferimenti immobiliari successivi"*.

Un aspetto che andrebbe chiarito è quello relativo all'ambito applicativo dell'articolo 35, comma 10-*quater*, D.L. 223/2006 in caso di subaffitto dell'azienda comprensiva di fabbricati strumentali. In linea di principio, la disposizione antielusiva in esame dovrebbe operare anche in questa ipotesi, sia perché il contratto di subaffitto ha sempre per oggetto il complesso di beni che formano l'azienda, comprendente anche gli immobili, sia perché l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, in caso di sublocazione, occorre applicare il regime fiscale previsto per le locazioni di immobili qualora il valore del ramo aziendale sia costituito per la maggior parte dal valore degli immobili¹⁵. Il rappor-

¹³ Cfr. risoluzione n. 35/E/2008, cit..

¹⁴ Cfr. CTR di Milano n. 3663/2014, CTR di Milano n. 138/2012 e CTP di Milano n. 272/2011.

¹⁵ Cfr. circolare n. 12/E/2007 (§ 7), cit..

to di sublocazione, infatti, anche se ai sensi dell'articolo 1595, cod. civ. risulta collegato al contratto di locazione da un vincolo di reciproca dipendenza, conserva, ai fini fiscali, un'autonoma rilevanza economica. Pertanto, le prestazioni derivanti da rapporti di sublocazione risultano autonomamente assoggettate a tassazione, secondo le regole e i criteri previsti per i contratti di locazione da cui mutuano i caratteri contrattuali.

Trasferimento del plafond

Di particolare interesse sono gli effetti, ai fini Iva, della prosecuzione, da parte dell'affittuario, dell'attività d'impresa precedentemente svolta dall'affittante.

L'articolo 8, comma 4, D.P.R. 633/1972 si limita a disciplinare tale profilo con riguardo al trasferimento, in capo all'affittuario, dello *status* di esportatore abituale in precedenza rivestito dall'affittante.

La norma dispone che, affinché abbia effetto il trasferimento del diritto di acquistare e importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta nei limiti del c.d. *plafond*¹⁶, è necessario che tale trasferimento sia espressamente previsto nel relativo contratto e che ne sia data comunicazione con lettera raccomandata entro 30 giorni al competente ufficio dell'Amministrazione finanziaria. In merito a quest'ultima condizione (comunicazione con lettera raccomandata), le istruzioni relative ai modelli AA9 (per le persone fisiche) e AA7 (per i soggetti diversi dalle persone fisiche) precisano che l'adempimento s'intende regolarmente rispettato con la compilazione della sezione 3 del quadro D del modello AA7 e della sezione 3 del quadro E del modello AA9.

Anteriormente all'introduzione di tale disposizione a opera dell'articolo 1, comma 5, D.L. 417/1991, era stato costantemente indicato che il trasferimento del *plafond* a favore dell'affittuario presuppone sia il passaggio, in capo a tale soggetto, di tutti i rapporti giuridici relativi all'azienda, compresi i crediti e i debiti, sia la prosecuzione dell'attività di esportazione¹⁷.

Il citato articolo 8, comma 4, D.P.R. 633/1972, invece, non prevede il subentro nei rapporti giuridici relativi al complesso aziendale concesso in affitto. Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria, in un intervento successivo all'introduzione della norma, ha ritenuto ancora rilevante il requisito in esame; una diversa interpretazione della norma, infatti, mal si concilierebbe con il contratto di affitto d'azienda, nel quale è previsto il trasferimento del *plafond* solo se vengono ceduti quanto meno i rapporti con la clientela, oltre all'universalità di beni che costituiscono l'azienda¹⁸.

Più recentemente, il Mef, nella risposta del 27 gennaio 2010 all'interrogazione parlamentare n. 5-02385, dopo avere ricordato che "*l'acquisizione a titolo derivativo del diritto di utilizzazione del plafond giustifica la previsione di una serie di adempimenti puntuali e specifici per la trasferibilità del diritto in questione*", ha affermato che la norma in questione "*non richiede che nel contratto d'affitto sia espressamente indicata la trasmissione in capo all'affittuario di tutti i rapporti con la clientela o, più in generale, di tutte le posizioni creditorie e debitorie relative all'azienda affittata, tra le quali può farsi rientrare in senso lato il diritto all'utilizzazione del plafond*".

In conclusione, secondo l'Agenzia delle entrate "*qualora ricorrano astrattamente i presupposti richiesti dalla norma e i contribuenti provvedano puntualmente a espletare gli adempimenti dalla stessa enucleati (espressa previsione nel contratto di affitto e comunicazione in terminis all'ufficio competente), l'affittuario può, in linea di principio, utilizzare il plafond maturato dall'affittante. Tuttavia, resta impregiudicata la possibilità di contestare eventuali profili elusivi connessi all'operazione di affitto di azienda in relazione al trasferimento e all'utilizzo del plafond, specie in situazioni peculiari quali quelle in cui il contratto di affitto dell'azienda non prevede il trasferimento dei rapporti con la clientela*".

Dalla risposta fornita dal Mef risulta chiaro che la comunicazione da rendere nel modello AA7 o AA9 assume portata sostanziale, cioè costitutiva del diritto di avvalersi del *plafond* in precedenza

¹⁶ Le operazioni con l'estero che creano il *plafond* sono quelle che vanno indicate nel rigo VE30 della dichiarazione Iva annuale e che concorrono anche alla determinazione della qualifica di esportatore abituale. Per contro, le operazioni con l'estero che non sono rilevanti né ai fini della formazione del *plafond*, né ai fini della verifica dello *status* di esportatore abituale vanno indicate nel rigo VE32 (Altre operazioni non imponibili).

¹⁷ Cfr. risoluzioni n. 520063/E/1975, n. 411284/E/1976, n. 470048/E/1990, n. 470080/E/1991 e n. 621202/E/1991.

¹⁸ Cfr. risoluzione n. 450173/E/1982.

maturato in capo all'affittante.

Di diverso avviso la giurisprudenza di legittimità¹⁹, per la quale l'omessa comunicazione all'Agenzia delle entrate del trasferimento del *plafond* in caso di affitto d'azienda, anche se comporta la violazione della normativa Iva, non esclude che in capo all'affittuario sia precluso il beneficio collegato al *plafond*, in assenza di un danno erariale e della circostanza che l'Amministrazione finanziaria è stata comunque informata dell'operazione e della previsione del trasferimento del *plafond* a seguito della registrazione del contratto di affitto d'azienda.

Per la Suprema Corte è, invece, essenziale che nel contratto di affitto d'azienda sia espressamente previsto il trasferimento del *plafond* in capo all'affittuario²⁰.

Riferimenti normativi

articolo 1595, 2555ve 2556, cod. civ.

articolo 3, 4, 8, 10 e 14, D.P.R. 633/1972

articolo 9 e 401, Direttiva 2006/112/CE

¹⁹ Cfr. Cassazione n. 19366/2018.

²⁰ Cfr. Cassazione n. 4158/2016 e n. 13998/2019.

Non è sequestrabile il conto corrente della curatela fallimentare

Un'interessante pronuncia della sezione penale della Corte di Cassazione che non ha autorizzato il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di cui all'articolo 12-bis, D.Lgs. 74/2000 su beni assoggettati alla procedura fallimentare, offre lo spunto per soffermarsi sul sequestro cautelare e sulla confisca, istituti sempre più utilizzati in campo fiscale.

La vicenda giudiziaria

Il caso sottoposto davanti agli Ermellini e deciso con la sentenza n. 12125/2021 trae origine dall'ordinanza con cui il Tribunale di Vicenza accoglieva l'istanza di riesame proposta nell'interesse di una Srl, avverso il decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca in via diretta emesso dal giudice per le indagini preliminari, in relazione al reato di cui all'articolo 10-bis, D.Lgs. 74/2000, nei confronti di una Srl in fallimento, sino alla concorrenza della somma di 224.281,98 euro e, nel caso di incapienza, per equivalente dei beni della disponibilità dell'indagato fino alla concorrenza del medesimo importo. Per l'effetto annullava parzialmente il predetto decreto limitatamente alla somma di euro 3.447,50 contenuta in un conto corrente intestato all'ufficio fallimentare della Srl. Avverso tale ordinanza ha proposto ricorso per cassazione il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Vicenza, deducendo la violazione degli articoli 125, 321, comma 2, c.p.c. e 12-bis, D.Lgs. 74/2000, lamentando che il Tribunale, pur avendo affermato la prevalenza della pretesa punitiva dello Stato sulle ragioni del ceto creditorio e aver ribadito che il fallimento non implica la perdita di ogni disponibilità dei beni da parte del fallito, aveva, poi, erroneamente affermato che non poteva essere oggetto di sequestro quanto confluito nel conto creato appositamente dal curatore fallimentare, altrimenti frustandosi l'attività del curatore stesso.

Per la Corte, in tema di reati tributari, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di cui all'articolo 12-bis, D.Lgs. 74/2000, non può essere adottato sui beni già assoggettati alla procedura fallimentare, in quanto la dichiarazione di fallimento importa il venir meno del potere di disporre del proprio patrimonio in capo al fallito, attribuendo al curatore il compito di gestire tale patrimonio al fine di evitarne il depauperamento.

Sul punto viene richiamata la sentenza della Cassazione - n. 45574/2018 - che ha affermato che la peculiare natura dell'attivo fallimentare è di ostacolo all'applicabilità dell'articolo 12-bis, D.Lgs. 74/2000, che individua quale limite all'operatività della confisca l'appartenenza dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato a terzi estranei al reato, ovvero l'indisponibilità dei medesimi in capo al reo e dunque alla persona giuridica rappresentata dall'autore del reato. È infatti proprio la suddetta previsione normativa che impone di considerare la disponibilità dei beni appresi dalla procedura fallimentare antecedentemente al sequestro come assorbente, trattandosi di un soggetto terzo, rispetto all'elemento della titolarità formale del diritto di proprietà in capo all'indagato/condannato, astrattamente rilevante nel campo penale, in quanto contestualmente privato del potere di fatto sui medesimi beni.

Tale pronuncia è stata richiamata dalla sentenza delle SS.UU., n. 45936/2019, che ha escluso la possibilità di eseguire il sequestro su beni appartenenti alla massa fallimentare, e quindi in una situazione cronologica di posteriorità rispetto alla dichiarazione di fallimento, in quanto sui beni che si trovano in questa condizione si è ormai costituito un potere di fatto della curatela¹.

¹ Il curatore fallimentare è legittimato a chiedere la revoca del sequestro preventivo e ad impugnare i provvedimenti in materia cautelare reale, indipendentemente da quando il vincolo è stato apposto. La questione rimessa alle Sezioni Unite è stata posta nei seguenti termini: "Se il curatore fallimentare sia legittimato a chiedere la revoca del sequestro preventivo a fini di confisca e ad impugnare i provvedimenti in materia cautelare reale quando il vincolo penale sia stato disposto prima della dichiarazione di fallimento". L'ordinanza di rimessione sollecita la revisione di un'affermazione di principio già formulata dalle Sezioni Unite, nel senso della mancanza di legittimazione del curatore fallimentare a proporre impugnazione avverso il provvedimento di sequestro preventivo funzionale alla confisca dei beni della società fallita (SS.UU.

Del resto, il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti della persona fisica è ammissibile anche nel caso di intervenuto fallimento della persona giuridica, che determina il passaggio dei beni nella disponibilità della curatela, con conseguente impossibilità di ablazione attraverso il sequestro in via diretta nei confronti di detta persona giuridica (n. 14766/2020).

Ed è stato ulteriormente precisato che *"la natura fungibile del denaro non consente il sequestro preventivo funzionale alla confisca diretta delle somme depositate sul conto corrente bancario di una società dichiarata fallita, corrispondenti alle rimesse effettuate dal curatore fallimentare successivamente alla data di consumazione del reato da parte del legale rappresentante della stessa, in quanto esse, non derivando dal reato, non ne possono costituire il profitto"* (cfr. n. 31516/2020).

Nel caso di specie, per i giudici di piazza Cavour, il Tribunale ha fatto buon governo dei suesposti principi di diritto, rilevando che, essendo intervenuta la pronuncia di fallimento della Srl in data 29 ottobre 2019, il decreto di sequestro preventivo, emesso in data 26.6.2020, con riferimento alla somma di 3.447,50 euro contenuta nel conto corrente acceso presso un istituto bancario, intestato all'ufficio Fallimentare della srl, *"aveva ad oggetto somme di denaro che erano confluite sul conto dopo la consumazione del reato e che costituivano il frutto delle attività recuperatone poste in essere dal curatore, somme, quindi, non più riconducibili alla compagine fallita e alla condotta delittuosa"*.

La c.d. confisca fiscale

L'articolo 10, D.Lgs. 158/2015, ha inserito l'articolo 12-bis nell'ambito del D.Lgs. 74/2000, creando la confisca fiscale (atteso, fra l'altro, che l'articolo 14, D.Lgs. 158/2015 ha abrogato il comma 143, dell'articolo 1, L. 244/2007).

Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444, c.p.p. per uno dei delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000 (facendovi così rientrare anche il reato di occultamento o distruzione delle scritture contabili, prima escluso), è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.

La norma opera una importante precisazione: la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario anche in presenza di sequestro². Nel caso di mancato versamento

n. 11170/2014, Uniland Spa). Dopo aver ricostruito il quadro giurisprudenziale la Corte - nella citata pronuncia n.45936/2019 - afferma il seguente principio di diritto: *"Il curatore fallimentare è legittimato a chiedere la revoca del sequestro preventivo a fini di confisca e ad impugnare i provvedimenti in materia cautelare reale"*. Nel caso di specie, una volta ritenuta l'autonoma legittimazione della curatela all'impugnazione dei provvedimenti in materia di sequestro, la decisione sull'istanza di riesame del sequestro proposta dalla società, pronunciata in un giudizio al quale la curatela era estranea, non può considerarsi in alcun modo preclusiva dell'impugnazione del curatore, intesa a far valere le diverse ragioni attinenti al rapporto fra il vincolo penale sotteso al sequestro e quello derivante dalla procedura fallimentare, evidentemente estranee al giudizio di riesame attivata dalla società dichiarata fallita. La prevalenza delle ragioni sottese alla confiscabilità delle somme, rispetto a quelle del fallimento, era comunque motivata nel provvedimento impugnato con riguardo all'insufficienza del vincolo inerente alla procedura fallimentare nell'assicurare che le somme non venissero disperse; tanto in conformità alle indicazioni normative provenienti, in termini di prevalenza del vincolo del sequestro su quello del fallimento, dalla previsione degli articoli 63 e 64, D.Lgs. 159/2011, per la quale i beni sequestrati anche successivamente alla dichiarazione di fallimento sono esclusi dalla massa attiva, potendo giungersi, nel caso in cui tali beni esauriscano la massa, alla chiusura del fallimento per mancanza di attivo.

² Rileva la circolare n. 1/2018 della G. di F. che *"è da escludere che tale impegno possa concretizzarsi in una dichiarazione di volontà unilaterale; l'impegno a versare dovrà trovare espressione, infatti, nelle forme previste dalle speciali procedure contemplate dalla legislazione tributaria di settore (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, transazione fiscale, attivazione rateizzazione, automatica o a domanda), ivi definendo puntualmente le relative modalità e tempistiche adempitive (cfr. Cassazione n. 52857/2016). Tale impegno, che occorre si traduca in un documento formale, dovrà essere sottoposto al giudice penale che, nell'ottica dell'autonomia dei giudizi (amministrativo e penale), lo valuterà autonomamente"*. I giudici di legittimità hanno evidenziato, infatti, che *"deve ritenersi che la locuzione «non opera» non significa affatto che la confisca, a fronte dell'accordo rateale intervenuto, non possa essere adottata ma che la stessa non divenga, più semplicemente, efficace con riguardo alla parte «coperta» da tale impegno, salvo essere «disposta», come recita il comma 2 dell'articolo 12-bis, allorché l'impegno non venga rispettato e il versamento promesso non si verifichi"*, posto che *"tale ultima previsione finale pare, anzi, dimostrare che la funzione del sequestro, pur a fronte di impegno a versare in toto la somma dovuta, sarebbe proprio quella di garantire l'efficacia della confisca una volta constatato l'eventuale inadempimento di quanto in precedenza promesso"* (Cassazione n. 5728/2016). In altri termini, anche secondo il parere dell'ufficio del massimario della Corte di Cassazione espresso nella relazione n. III/5/2015, il fatto che il Legislatore, nella prima parte del citato comma 2, abbia utilizzato il termine "non opera" induce a supporre che la confisca, in effetti, debba comunque essere disposta nonostante l'impegno a restituire e che essa produca, eventualmente, effetti (operi), cioè sia eseguibile, solo nel caso di mancato adempimento dell'impegno contratto dall'imputato/contribuente (Cassazione n. 42087/2016; contra, nel senso della sufficienza dell'assunzione da parte del reo al versamento del debito al fine di impedire la confisca, n. 28225/2016; in particolare in detta ultima pronuncia, la Corte specifica che *"l'assunzione dell'impegno, nei soli termini riconosciuti e ammessi dalla legislazione tributaria di settore (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, transazione fiscale, attivazione di procedure di rateizzazione, automatica o a domanda), è di per sé sufficiente a impedire la confisca (diretta o per equivalente, la norma non fa distinzioni) dei beni che ne sarebbero oggetto poiché ritenuta comunque satisfattiva dell'interesse al recupero delle somme evase (o non versate) che dovrebbero essere ugualmente ottenute dall'esproprio dei beni del contribuente (in caso di confisca diretta), o dell'imputato, se diverso (in caso di confisca per equivalente)"*.

è sempre disposta la confisca.

L'aggressione dei beni può avvenire anche nella fase cautelare, nell'ambito delle indagini preliminari, a mente dell'articolo 321, comma 1, c.p.p., il quale prevede che *"quando vi è il pericolo che la libera disponibilità di una cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso ovvero agevolare la commissione di altri reati, a richiesta del pubblico ministero, il giudice competente a pronunciarsi nel merito ne dispone il sequestro con decreto motivato"*; il giudice per le indagini preliminari, prima dell'esercizio dell'azione penale, *"può altresì disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca"* (comma 2).

In ordine alla tipologia e consistenza del compendio indiziario sulla cui base il giudice è chiamato a valutare la sussistenza dei presupposti legittimanti la misura cautelare, anche nella forma per equivalente, secondo la linea interpretativa prevalente, il pubblico ministero deve offrire al giudice per le indagini preliminari un quadro indiziario dotato di indubbia consistenza – costituito da concreti elementi tali da riferire il reato ipotizzato alla persona – dovendo essere plausibile ipotizzare un giudizio prognostico negativo per l'indagato, ancorché non sia necessario che gli elementi probatori acquisiti siano supportati da specifica ed inequivoca gravità indiziaria (Cassazione n. 43830/2015). Ciò in quanto il giudice cautelare, rispetto a quello di merito, *"non ha poteri di istruzione e valutazione probatoria, che sono incompatibili con la natura cautelare del giudizio, ma tuttavia conserva in pieno il potere di valutare in punto di diritto se sulla base delle prospettazioni hic et inde dedotte ricorra il reato contestato"* (Cassazione n. 46162/2015).

In tale contesto, inoltre, i giudici di legittimità, in seduta plenaria, hanno ritenuto che la polizia giudiziaria, in caso di esecuzione, d'iniziativa, di un sequestro preventivo d'urgenza, non avesse l'obbligo di avvisare l'indagato, presente al momento dell'atto, della facoltà di farsi assistere da un legale (ex articolo 114, disposizioni attuative c.p.p.), poiché il controllo esercitato in tempi brevi dal giudice – la tempistica di trasmissione del verbale di sequestro preventivo da parte della polizia giudiziaria e quella della successiva richiesta di convalida sono disciplinate dall'articolo 321, comma 3-bis, c.p.p. – sarebbe comunque idoneo ad assicurare il rispetto delle garanzie personali, al pari di quanto avviene per il fermo personale (Cassazione, SS.UU., n. 15453/2016).

La confisca in forma diretta è obbligatoriamente disposta con riguardo alle cose che rappresentano il prezzo o il profitto del reato, sempre che le medesime *"non appartengano a persona estranea"* a esso; può avere a oggetto soltanto i beni per i quali sussista un nesso di contiguità con il delitto per cui si procede, cioè una relazione immediata, attuale e strumentale tra il bene da ablare e il fatto delittuoso. Il prezzo del reato è rappresentato dal compenso o dal corrispettivo ricevuto o promesso per indurre, determinare o istigare qualcuno a commettere un reato.

Per le Sezioni Unite della Cassazione – sentenza n. 18734/2013 -, il profitto confiscabile (anche nella forma per equivalente) è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito dalla consumazione del reato e può, dunque, consistere in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni. Conseguentemente, è sempre possibile il sequestro, ai fini della successiva confisca, in via diretta, del denaro nella disponibilità del reo per effetto della mancata *deminutio patrimonii* conseguente all'evasione (*rectius*, mancato versamento) dell'imposta dovuta.

I giudici di legittimità, peraltro, con la sentenza *"Gubert"*, in sede plenaria (Cassazione n. 10561/2014), hanno ulteriormente esteso il principio di causalità del reato rispetto al profitto, assumendo che in quest'ultimo andassero ricompresi *"non soltanto i beni appresi per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma anche ogni altra utilità che sia conseguenza, anche indiretta o mediata, dell'attività criminosa"*, così ampliando il perimetro del profitto, con evidenti ricadute in tema di confiscabilità diretta dei beni che il reo abbia acquisito con le disponibilità finanziarie derivanti dalla commissione del reato:

- il denaro nella disponibilità, anche per interposta persona, dell'indagato (o della società, nel caso in cui questi abbia agito in qualità di suo legale rappresentante) è sempre sequestrabile in forma diretta, per ammontare pari all'imposta evasa (Cassazione SS.UU. n. 10561/2014);
- i beni acquisiti con il denaro pari al profitto del reato, qualsivoglia natura essi abbiano, sono, al

pari, suscettibili di sequestro preventivo, in via diretta, se il profitto diretto del reato (denaro) sia stato "immediatamente" investito, cioè impiegato nel loro acquisto (Cassazione SS. UU. n. 38691/2009);

- solo laddove non sia possibile operare un sequestro in via diretta, anche con riguardo al *tandem*, ovvero ai beni "surrogati", si potrà dar corso a un provvedimento ablativo nella forma per equivalente, sino a concorrenza dell'imposta evasa.

Ove non sia possibile eseguire il sequestro finalizzato alla confisca in forma diretta, è possibile, come si è anticipato, per i delitti tributari, procedere per equivalente, apprendendo beni, sino a concorrenza del profitto e del prezzo del reato, che non abbiano alcun collegamento con l'attività delittuosa e di cui il reo abbia la disponibilità, anche in funzione di situazioni giuridiche diverse e subordinate rispetto al diritto di proprietà, purché idonee a garantire il pieno godimento del bene. La confisca di valore – la cui natura è da ritenere obbligatoria – non presuppone, dunque, la dimostrazione di alcun vincolo di causalità o di derivazione del bene dal reato, di alcun rapporto con la pericolosità individuale dell'indagato né di alcun collegamento tra il bene stesso e il reato. Sua condizione di operatività è individuabile nel mancato rinvenimento del profitto o del prezzo del reato tributario nella sfera economica, giuridica e patrimoniale della persona colpita.

E pertanto, è il pubblico ministero legittimato, sulla base del compendio indiziario emergente dagli atti processuali, a chiedere al giudice il sequestro preventivo per equivalente, in luogo di quello in forma diretta, all'esito di una valutazione allo stato degli atti in ordine alle risultanze relative al patrimonio dell'ente che abbia tratto vantaggio dalla commissione del reato, non essendo necessario il compimento di ulteriori accertamenti preliminari per rinvenire il prezzo o il profitto diretto del reato (Cassazione, n. 21958/2017 e n. 6059/2017), spettando, anzi, al soggetto destinatario del provvedimento cautelare l'onere di dimostrare la sussistenza dei presupposti per disporre il provvedimento ablativo in forma diretta (Cassazione n. 37174/2016).

I beni da apprendere³ non devono appartenere "a persona estranea al reato"; per consentire la confisca per equivalente, è sufficiente, inoltre, che gli stessi siano nella disponibilità del reo. La nozione di "disponibilità" non richiede la verifica della titolarità di un diritto reale o obbligatorio da parte dell'indagato/imputato e non può essere limitata alla mera relazione naturalistica o di fatto con il bene; piuttosto, essa è riferibile, secondo l'interpretazione della Suprema Corte, a tutte quelle situazioni nelle quali i beni ricadano nella sfera degli interessi economici del reo, ancorché il potere dispositivo su di essi venga esercitato per il tramite di terzi (Cassazione n. 47300/2016). Conseguentemente, l'Autorità giudiziaria potrà ordinare l'apprensione di beni mobili, immobili o partecipazioni societarie che siano stati, attraverso sistemi più o meno complessi, falsamente intestati a terzi, ove venga fornita la prova che il reo possa disporre *uti dominus*.

Sul punto, la circolare della G. di F. n. 1/2018 prevede che i militari operanti debbano in sede di richiesta al pubblico ministero, fornire ogni utile elemento da cui possa emergere che l'indagato si atteggi *uti dominus* nei confronti dei beni di cui non sia, formalmente, il proprietario.

Ricordiamo che, in ordine alla sequestrabilità dei beni sociali per reati tributari, le Sezioni Unite, pronunciate con la sentenza n. 10561/2014, hanno statuito che, nei confronti di una persona giuridica, la confisca diretta del profitto di reato è possibile anche per le violazioni fiscali commesse

³ Nel corso di Telefisco 2021 è stato chiesto di sapere se in presenza di sequestro preventivo per reati tributari come le unità operative della G. di F., in esecuzione del provvedimento dell'Autorità giudiziaria, devono quantificare il valore dei beni immobili sequestrati (valore catastale, valore di mercato, etc.) e dei beni mobili registrati (auto, natanti, etc.). La G. di F. sviluppa il proprio ragionamento attraverso il pensiero espresso dalla giurisprudenza di legittimità, nel corso di questi anni, che ha rilevato che nel decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente il giudice deve indicare l'importo complessivo da sequestrare, mentre l'individuazione specifica dei beni e la verifica della corrispondenza del loro valore al *quantum* indicato nel provvedimento sono riservate alla fase esecutiva demandata al pubblico ministero (tra le più recenti, Cassazione n. 25450/2020). Conseguentemente, all'atto dell'esecuzione della cautela reale, i militari del Corpo delegati procedono ad individuare i beni nella disponibilità dell'indagato, stimandone il valore, in modo che il sequestro risulti adeguato e proporzionato al prezzo o al profitto del reato e non comprima oltre la misura prevista i diritti di proprietà (circolare n. 1/2018). A tal fine, secondo i giudici di legittimità, occorre fare riferimento alle valutazioni di mercato dei beni al momento in cui il sequestro viene disposto (Cassazione n. 37175/2020). Pertanto: per i beni immobili, si può fare ricorso, in assenza di perizia, ai valori dell'osservatorio del mercato immobiliare (Omi) elaborati dall'Agenzia delle entrate (cfr. Cassazione n. 15417/2014, che ha ritenuto corretta la valutazione desunta dal valore di mercato elaborato dalla soppressa Agenzia del territorio); per i beni mobili registrati, quali autoveicoli, motoveicoli e natanti, occorre avere riguardo, invece, al possibile valore di realizzo risultante da elementi precisi e attendibili, quali quotazioni o listini pubblicati sulle riviste specializzate di settore (cfr. circolare n. 1/2018). Concludono gli Ufficiali della G. di F. rilevando che "in caso di lamentata sproporzione tra il valore dei beni indicato nel decreto di sequestro e l'ammontare delle cose sottoposte a vincolo, il soggetto destinatario del provvedimento può contestare tale eccedenza al fine di ottenere una riduzione della garanzia, presentando apposita richiesta al pubblico ministero e impugnando con l'appello cautelare l'eventuale provvedimento negativo del GIP. Le doglianze in ordine alla concreta individuazione dei beni da confiscare devono essere fatte valere, invece, di fronte al giudice dell'esecuzione al quale il destinatario può ricorrere ogni volta che si ritenga pregiudicato dai criteri adottati dal PM nella selezione dei cespiti da confiscare (Cassazione n. 17456/2019)".

dal suo legale rappresentante o da altro organo della società nell'interesse della stessa, quando il profitto o i beni direttamente riconducibili a tale profitto siano rimasti nella disponibilità della persona giuridica. I giudici di legittimità evidenziano, in sintesi, che non è consentito procedere al sequestro nella forma per equivalente ove possa essere preventivamente operato, anche sulla base di un accertamento sommario, il sequestro dei beni, rimasti nella disponibilità della persona giuridica, che costituiscano il profitto del reato, che siano direttamente riconducibili a tale profitto o che siano oggetto di investimento del profitto acquisito. Inoltre, qualora detto profitto – che ha a oggetto non solo il mancato pagamento del tributo, ma anche i relativi interessi e sanzioni (Cassazione n. 4567/2016) – sia costituito da denaro, l'adozione del sequestro preventivo diretto nei confronti della società non è subordinata alla verifica del nesso di pertinenzialità, a condizione che, al momento in cui le disponibilità finanziarie pervengano sui conti della società, questa ne possa disporre. Per i restanti beni sociali, il sequestro è da considerare precluso, salvo che la società costituisca un mero apparato fittizio, talché ogni bene a essa intestato possa essere immediatamente riconducibile alla disponibilità dell'autore del reato.

Riferimenti normativi

articolo 12-bis, D.Lgs. 74/2000

articoli 114, 125 e 321, c.p.c.

Aspetti critici della contabilizzazione dei bonus immobiliari

A oggi le annualità dal 2020 al 2022 rappresentano il triennio più florido per l'introduzione di incentivi nel settore immobiliare. Da un lato il Legislatore, con gli articoli 119 e 121, D.L. 34/2020, ha introdotto il c.d. "super bonus", ossia la detrazione del 110% che, a oggi, rappresenta l'obiettivo più ambito. Dall'altro lato, l'Agenzia delle entrate, dopo lunghi contenziosi, con la risoluzione n. 34/E/2020 ha deciso di "concedere" alle imprese la spettanza delle detrazioni immobiliari anche in relazione agli immobili merce, ossia gli immobili destinati alla cessione da parte delle imprese.

Operata tale doverosa premessa, è utile ricordare che gli immobili, quando sono posseduti da una impresa, possono essere classificati non solo in base alla loro destinazione urbanistica, ma anche in base alla loro destinazione rispetto all'attività di impresa esercitata. Da questo punto di vista, è possibile distinguere tra:

- immobili destinati alla vendita (c.d. "immobili merce");
- immobili destinati all'utilizzo diretto nell'ambito dell'esercizio dell'impresa (c.d. "immobili strumentali");
- immobili non destinati alla vendita, né all'utilizzo diretto nell'ambito dell'esercizio dell'impresa, ma destinati alla loro messa a reddito mediante locazione a terzi o comunque posseduti per finalità di investimento patrimoniale e non per l'utilizzo diretto come beni strumentali per l'esercizio dell'impresa (c.d. "immobili patrimoniali").

Oltre a tale aspetto "oggettivo", è utile ricordare che secondo quanto stabilito dall'articolo 121, D.L. 34/2020, sono previste differenti modalità di fruizione del beneficio fiscale della detrazione d'imposta derivante dall'esecuzione di opere incentivate, quali:

- a) utilizzo diretto, ossia la ripartizione della detrazione d'imposta in 5 o 10 anni e lo scomputo in dichiarazione annuale dall'imposta lorda dovuta dal beneficiario;
- b) utilizzo indiretto, ossia il classico sconto in fattura, di cui alla lettera a), comma 1, articolo 121, D.L. 34/2020, oppure la cessione della detrazione, dopo aver sostenuto la spesa, secondo quanto stabilito dalla lettera b), comma 1, articolo 121, D.L. 34/2020.

Tale inquadramento, le cui basi di appoggio sono rappresentate dalla tipologia di immobile oggetto di intervento (merce, strumentale e patrimoniale) e dalla modalità di utilizzo della detrazione (in dichiarazione, mediante sconto o cessione), determinano l'esigenza di individuare la corretta imputazione contabile dei benefici fiscali.

La qualifica dell'agevolazione fiscale

Il punto di partenza della presente analisi è rappresentato dall'individuazione, sotto il profilo contabile, dell'agevolazione fiscale derivante dall'esecuzione di opere edili sugli immobili da parte delle imprese, titolari delle condizioni soggettive per poter accedere alle agevolazioni previste dalle differenti disposizioni normative.

L'Oic con la comunicazione del 3 agosto 2021 è intervenuto per rispondere a 4 quesiti posti dall'Agenzia delle entrate riguardante gli aspetti contabili delle agevolazioni edilizi super bonus 110%, nonostante dalla lettura delle specifiche disposizioni normative, quali gli articoli 119 e 121, D.L. 34/2020, emerga che anche in tale ipotesi si è in presenza, sotto il profilo fiscale, di una detrazione d'imposta.

Si ricorda che secondo quanto stabilito dall'articolo 11, Tuir l'imposta netta, dovuta da un contribuente, si determina, ad esempio sottraendo dall'imposta lorda dovuta le detrazioni per oneri previste dalle differenti disposizioni normative. Ricordando che le detrazioni si possono sottrarre fino all'ammontare dell'imposta lorda pertanto l'imposta netta può essere pari a zero, ma mai negativa. Nonostante tale "scontata" impostazione possiamo affermare che esiste uno spartiacque temporale rappresentato dal documento Oic; momento a decorrere dal quale si sono delineate 2 teorie di pensiero:

1. *ante* OIC;
2. *post* Oic.

La tesi *ante* comunicazione Oic

Secondo l'orientamento che appariva maggioritario prima della pubblicazione, da parte dell'Oic, la detrazione Irpef/Ires, che matura in capo all'impresa che sostiene le spese detraibili sugli interventi agevolati, va attribuita "direttamente" nell'ambito della quantificazione delle imposte relative all'esercizio, ossia come di consueto a scomputo delle imposte lorde dovute.

Tale impostazione deriva dalla considerazione in base alla quale le detrazioni d'imposta riferite al settore immobiliare, al pari di ogni altra detrazione, non possono essere assimilate a un contributo erogato dallo Stato nella forma di credito di imposta, ma costituiscono soltanto un "elemento di imposta", il beneficio fiscale è direttamente collegato e subordinato alla capienza dell'imposta lorda determinata per le singole annualità in base alle quali è ripartita la detrazione (5 o 10 anni).

In perfetta sintonia con tale impostazione si segnala la posizione della DRE Piemonte, la quale con la risposta a interpello n. 901-445/2020 ha affermato che *"la detrazione non rappresenta né un contributo né un credito d'imposta. Si tratta di uno strumento tecnico di cui dispone il Legislatore per conseguire differenti finalità, quali ad esempio dare attuazione al principio della progressività dell'imposta o quale strumento di politica economica per orientare gli investimenti. La finalità è proprio quella di ridurre il carico fiscale; pertanto, non può concorrere alla formazione della base imponibile"*.

Nella sostanza la DRE Piemonte mette in evidenza la differente qualifica tra:

1. credito d'imposta; e
2. detrazione.

In particolare, dalla lettura della citata risposta emerge come:

- un credito di imposta utilizzabile in compensazione, o cedibile a terzi, è senz'altro attratto nel concetto di contributo, in quanto si configura alla stregua di una somma erogata da un soggetto pubblico, ancorché nella peculiare forma di "moneta fiscale";
- la detrazione d'imposta, invece, rappresenta il riconoscimento di un mero "elemento di imposta" di difficile attrazione nel concetto di contributo erogato dallo Stato o da altro ente pubblico.

L'ulteriore elemento che emerge dall'analisi della risposta fornita dalla DRE Piemonte è rappresentato dalla "neutralità fiscale", conseguente l'attrazione dei benefici fiscali in commento tra le detrazioni d'imposta. In altri termini, la DRE ribadisce come le detrazioni fiscali, conseguenti l'esecuzione delle opere edili agevolabili, non rappresentano una componente fiscale rilevante.

Detta impostazione troverebbe conferma anche dalla lettura del contenuto dell'Oic 12, che al § 100 precisa che nella voce "20 - Imposte sul reddito dell'esercizio" deve essere iscritto l'importo «*comprende l'intero ammontare dei tributi di competenza dell'esercizio al quale si riferisce il bilancio*», nonché da parte dell'Oic 25 - "Imposte sul reddito", il quale al § 24 precisa che i debiti tributari sono iscritti al netto di acconti, di ritenute d'acconto subite e crediti d'imposta,

se compensabili in base a quanto stabilito dal § 33, tranne nel caso in cui ne sia richiesto il rimborso.

L'attuale previsione dell'Oic 25 potrebbe trovare ulteriormente conferma confrontando il medesimo Principio contabile nelle 2 versioni: quello del 2014 e quello pubblicato nel 2016, a seguito della Riforma del bilancio di cui al D.Lgs. 139/2015. Nella versione antecedente, al § 6 era riportata la precisazione tale per cui non era oggetto di trattazione «*la problematica dei sostituti d'imposta, dei contributi pubblici e dei crediti d'imposta sugli investimenti*». Nella versione dell'Oic 25 pubblicata nel 2016, invece, detto inciso è stato eliminato, con ciò potendo lasciare ipotizzare che i crediti d'imposta sugli investimenti possono essere portati a diretta riduzione delle imposte sul reddito.

ESEMPIO 1

La società Alfa Srl nell'anno 2021 determina un'Ires lorda pari a 100.000 euro. L'ammontare dei lavori eseguiti ammonta a 50.000 euro per i quali spetta una detrazione per riqualifica energetica del 50%, pari a 25.000 euro ripartibile in 10 anni, pari a 2.500 euro annuali.

L'ammontare dell'Ires netta di competenza dell'anno 2021 è pari a 97.500 euro (100.000 euro - 2.500 euro).

Le scritture contabili conseguenti, sulla base dell'impostazione aderente alla tesi della DRE Piemonte sono le seguenti:

Ires	a	Debiti tributari	97.500 euro
------	---	------------------	-------------

La tesi intermedia di Assonime

Tra la tesi "ante comunicazione Oic" e quella "post comunicazione Oic" è doveroso segnalare una sorta di posizione intermedia introdotta da Assonime con la circolare n. 9/2015 che, a parere di chi scrive, può trovare una rara applicazione per le detrazioni immobiliari.

Secondo quanto riportato al § 6 della citata circolare, per poter inquadrare correttamente il beneficio fiscale sotto il profilo contabile, è necessario operare una distinzione tra crediti d'imposta e detrazione d'imposta, in funzione della diversa possibilità di utilizzo derivante dalla maturazione del beneficio fiscale esclusivamente a riduzione dei debiti derivanti dalle imposte sui redditi, lo stesso è qualificabile come una detrazione d'imposta.

Il metodo che prevede la rilevazione del beneficio dell'agevolazione a diretta riduzione delle imposte potrebbe essere quello preferibile, perché capace di fornire una migliore rappresentazione del Conto economico, tenuto conto che la finalità dell'agevolazione è quella di ridurre il carico fiscale. Nelle ipotesi in cui, invece, ancora secondo Assonime, il beneficio fiscale possa essere utilizzato per compensare non solo i debiti afferenti alle imposte sul reddito, ma anche altre tipologie di imposte dirette e indirette, quali Iva, ritenute, imposte locali, etc., nonché i contributi, allora pare più corretta la contabilizzazione dell'agevolazione quale contributo pubblico (in conto impianti o in conto esercizio).

Sulla base di tale impostazione e considerato che le detrazioni edilizie generano l'insorgenza di un beneficio fiscale utilizzabile in compensazione, senza vicoli legati alle tipologie di imposte, contributi o tributi, la qualifica è presso scontata tra i contributi pubblici.

La tesi della comunicazione Oic

Con la comunicazione del 3 agosto 2021 l'Oic, interpellato dall'Agenzia delle entrate, in merito alla contabilizzazione dei benefici fiscali di derivazione immobiliare per le imprese, intraprende un'analisi puntuale di differenti Principi contabili.

Con riferimento al documento Oic è doveroso premettere quanto segue:

1. la comunicazione Oic sopra citata rappresenta un'indicazione e non un Principio contabile al quale è obbligatorio attenersi;
2. l'Oic nell'analisi condotta giunge a una conclusione che snatura il beneficio fiscale, previsto dalle differenti disposizioni normative e derivante dall'esecuzione di interventi agevolabili, quale detrazione, per giungere a una qualifica dello stesso come contributo pubblico esclusivamente sulla base di un'analisi dei differenti Principi contabili, ma tralasciando i principi contenuti nel Tuir.

In riferimento a tale ultima precisazione si osserva come, a mero titolo esemplificativo, il beneficio fiscale per interventi di riqualifica energetica è disciplinato rispettivamente dall'articolo 1, commi da 344 a 349, L. 296/2006 e dall'articolo 14, D.L. 63/2013, i quali riconoscono, a fronte dell'esecuzione di specifici interventi, la maturazione di una detrazione d'imposta.

Per i soggetti Ires si ricorda che la determinazione dell'imposta dovuta segue le regole di cui agli articoli 77 e 78, Tuir, ai quali sono da "aggiungere" le detrazioni previste dalle normative speciali, quali ad esempio quelle per gli interventi di riqualifica energetica o di natura antisismica, di cui all'articolo 16, D.L. 63/2013. A oggi, infatti, non si ravvisa una normativa, di rango fiscale, che qualifichi tali benefici, previsti anche per le imprese, in modo difforme rispetto a quello previsto dalle citate disposizioni normative.

Operate tali doverose premesse, l'Oic nella propria comunicazione afferma che i benefici fiscali derivanti dall'esecuzione di specifici interventi edili rappresentano contributi pubblici, in quanto equiparabili a sovvenzioni erogate dallo Stato. Di conseguenza, tali "sovvenzioni" devono essere contabilizzate tenendo conto della distinzione operata dai Principi contabili nazionali tra:

- contributi in conto esercizio (Oic 12, § 56, lettera f));
- contributi in conto impianti (Oic 16, § 86 per le immobilizzazioni materiali e Oic 24, § 85 per le immobilizzazioni immateriali).

I contributi in conto esercizio sono definibili come contribuzioni in denaro destinate al finanziamento delle esigenze di gestione, ossia alla copertura dei costi o all'integrazione dei ricavi. Questi vengono erogati a fronte dell'acquisto di fattori produttivi che esauriscono la loro utilità nell'ambito dell'esercizio stesso, ovvero che non costituiscono beni ammortizzabili o costi pluriennali.

Proprio perché vanno a ridurre l'esborso per l'acquisizione di costi di esercizio, detti contributi devono essere imputati al Conto economico del medesimo esercizio in cui sono stati contabilizzati i costi a cui si riferiscono, al fine di rispettare il principio di correlazione dei costi e ricavi.

Considerando lo schema di Conto economico di cui all'articolo 2425, cod. civ., i contributi in conto esercizio, secondo il § 56, lettera f), dell'Oic 12, devono essere rilevati per competenza e indicati distintamente nella voce "A5 - Altri ricavi e proventi", per la quale è richiesta proprio la separata indicazione dei contributi rispetto agli altri ricavi o proventi (mediante l'inserimento di una sottovoce della stessa voce A5), in quanto trattasi di contributi che hanno natura di integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi e oneri.

Secondo l'Oic, § 4, invece, la detrazione Irpef/Ires, che matura in capo all'impresa che sostiene le spese detraibili sugli interventi agevolati, va invece assimilata "a un contributo in conto impianti come definito al § 86 dell'Oic 16 secondo cui "I contributi in conto impianti sono somme erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alla società per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle medesime".

Le caratteristiche previste dall'Oic 16 – § 86 per qualificare un beneficio come contributo conto impianto sono le seguenti:

1. si deve essere in presenza di un diritto di ricevere un pagamento da parte dello Stato che si sostanzia nel diritto a pagare minori imposte;
2. il beneficio fiscale si attiva quando il soggetto beneficiario effettua uno specifico investimento previsto da una specifica disposizione normativa;
3. il beneficio è commisurato al costo sostenuto per l'esecuzione dell'investimento.

Nel caso delle detrazioni d'imposta riguardanti il comparto immobiliare è di tutta evidenza come queste 3 caratteristiche siano tutte presenti, infatti:

- la prima, ossia la maturazione del diritto di ricevere un pagamento da parte lo Stato, sussiste ed è di fatto il beneficio finale delle detrazioni di cui parliamo;
- la seconda, ossia l'attivazione del beneficio a fronte dell'esecuzione dell'investimento, è di tutta evidenza se solo ricordiamo che per le imprese le detrazioni di cui parliamo si realizzano secondo il principio della competenza;
- la terza, ossia la commisurazione in base al costo sostenuto, riteniamo non abbia bisogno di alcun commento, visto il riferimento a differenti percentuali di spesa, quale parametro per determinare la detrazione spettante.

In ordine alla contabilizzazione di tali "contributi" la comunicazione richiama i § 87 e 88 dell'Oic 16, secondo i quali, l'iscrizione in bilancio del contributo deve avvenire nel momento in cui esiste la ragionevole certezza che le condizioni previste, dalle differenti disposizioni normative che disciplinano le agevolazioni edilizie, sono soddisfatte e che i conseguenti contributi saranno erogati.

In ordine alla prima condizione, ossia la sussistenza delle condizioni necessarie per la maturazione della detrazione, non sussistono particolari profili di incertezza, a fronte anche di innumerevoli documenti di prassi utili a tale scopo. Si ricorda, infatti, che l'assenza di uno o più dei presupposti specificatamente previsti determina l'impossibilità di maturare il beneficio fiscale.

Con riferimento al secondo elemento, quale la certezza che i contributi saranno erogati, si ravvisa qualche criticità, in quanto è doveroso ricordare quanto segue:

1. il beneficio è rappresentato da "moneta fiscale", ossia la quota annuale della detrazione d'imposta riferita alla spesa agevolabile;
2. la fruizione annuale del beneficio, quale è l'utilizzo della quota annuale della detrazione, si realizza nella sola ipotesi in cui sussista un'imposta lorda e la stessa sia capiente rispetto alla medesima quota del beneficio/detrazione scomputabile;
3. nel caso in cui l'imposta annuale non sia di importo capiente da "assorbire" completamente la quota annuale della detrazione – beneficio fiscale, l'eccedenza non è riportabile alle annualità successive e non può essere chiesta a rimborso.

La fruizione annuale del beneficio, per le considerazioni di cui sopra, rappresenta una condizione di assoluta incertezza se solo si pensa alle "n" variabili che possono incidere sulla determinazione del reddito d'impresa e sulla conseguente imposta lorda. Elemento di incertezza ancora più accentuato se considerato l'arco temporale di 5 o addirittura 10 anni, di ripartizione del beneficio/detrazione.

In altri termini, l'impostazione indicata dall'Oic, in base alla quale il beneficio fiscale abbandona le "vesti" della detrazione d'imposta per assumere quelle di "credito" è caratterizzata, sotto il profilo civilistico-contabile, dall'iscrizione di un valore all'attivo dello Stato patrimoniale caratterizzato da un grado di incertezza legato a elementi futuri non "governabili" o "annullabili" a priori dalla società e dal suo organo amministrativo.

Con riferimento alla valutazione del credito, si richiama il § 86 dell'Oic 25 il quale prevede che la valutazione dei crediti e dei debiti tributari (voci CII5-*bis* per i crediti e D12 per i debiti tributari) è effettuata secondo la disciplina generale prevista:

- per i crediti dall'Oic 15;
- per i debiti dall'Oic 19.

È quindi necessario ricordare la distinzione tra imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria e imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata o microimprese.

Per le imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria, oltre alle imprese che adottano i Principi contabili internazionali, l'iscrizione del credito tributario deve avvenire sulla base del "costo ammortizzato", ossia sulla base del valore attuale dei flussi finanziari futuri di utilizzo delle diverse quote di "utilizzo" del beneficio fiscale.

Il primo problema che si pone in questa ipotesi è rappresentato dall'individuazione del tasso di interesse da considerare per l'attualizzazione dei flussi finanziari futuri, necessari per la valutazione del credito tributario.

L'Oic, nella comunicazione in commento, risolve tale problematica affermando che il tasso di mercato può corrispondere al tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali applicate per la cessione della detrazione. In particolare, l'Oic stabilisce che *"per tenere conto del fattore temporale, il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali deve essere confrontato con i tassi di interesse di mercato"* (Oic 15, § 41). Ancora più nel dettaglio il § 9 della *"Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali"* rileva che *"considerato che potrebbe risultare eccessivamente oneroso individuare un tasso di interesse di mercato di un'operazione simile a quella in esame e che tale credito si differenzia dagli altri crediti per la mancanza di un rischio di controparte (in quanto si realizza tramite compensazione con dei debiti tributari) si può presumere che il tasso di mercato possa corrispondere al tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali (tasso di interesse implicito del credito). Pertanto, il credito tributario è iscritto in bilancio per un ammontare pari al costo sostenuto per gli investimenti previsti dalla norma, o una sua proporzione se inferiore, a seconda della norma fiscale di riferimento. All'iscrizione iniziale la società determina il tasso di interesse effettivo pari al tasso interno di rendimento che rende equivalente il valore attuale delle compensazioni future al valore di rilevazione iniziale del credito. Nel caso in cui, invece, un tasso di attualizzazione di mercato fosse desumibile, in quanto si è formato un mercato attivo di tali crediti, e questo risulti significativamente diverso da quello contrattuale, allora l'iscrizione avviene al valore attuale delle compensazioni future determinato applicando tale tasso di mercato"*.

L'ulteriore elemento indicato dall'Oic per la valorizzazione in bilancio del credito tributario è indicato alla nota 6 della citata Comunicazione, nella quale viene stabilito, a commento di un esempio numerico che: *"Per semplicità il calcolo del costo ammortizzato è stato effettuato considerando come anno 0 il 31 dicembre 2020 e la fruizione annuale a partire dal 31 dicembre 2021 e fino al 31 dicembre 2025. Gli effetti sarebbero naturalmente diversi considerando le date effettive di utilizzo della detrazione fiscale"*.

In altri termini, secondo l'Oic la valorizzazione del credito deve avvenire considerando il momento di utilizzo della detrazione.

Una tale impostazione appare del tutto teorica e poco realizzabile nella pratica se solo si considera che il "credito tributario" derivante dall'esecuzione dei lavori agevolabili è utilizzabile:

- sin dall'1° gennaio dell'anno successivo alla maturazione e fino al 31 dicembre¹;
- a scomputo di ogni imposta dovuta dalla società.

¹ Date indicate considerando un soggetto con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

In conclusione, anche con riferimento a tale aspetto le indicazioni dell'Oic, a parere di chi scrive, appaiono di difficile applicazione, non potendo stabilire con certezza il momento di effettivo utilizzo del beneficio fiscale.

Riferimenti normativi

articoli 119 e 121, D.L. 34/2020

articolo 11, 77 e 78, Tuir

Scadenze del mese di gennaio

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° gennaio 2022 al 31 gennaio 2022, con il commento dei termini di prossima scadenza.

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

lunedì 17 gennaio

Registrazione dei corrispettivi

Entro oggi le Associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro che hanno effettuato l'opzione per il regime fiscale agevolato di cui all'art. 1 della L. n. 398/1991, devono provvedere all'annotazione, anche con unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente.

Registrazione corrispettivi Associazioni senza scopo di lucro in regime agevolato

Le Associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro e associazioni pro loco che hanno effettuato l'opzione per il regime fiscale agevolato di cui all'art. 1 della L. n. 398/1991, devono provvedere all'annotazione, anche con unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente.

Contributi sospesi Covid

I soggetti che hanno beneficiato della sospensione dei versamenti fiscali e previdenziali, a seguito dell'emergenza COVID-19, e ha optato per il versamento del secondo 50% degli importi sospesi in 24 rate mensili, devono provvedere al versamento della rata.

Ritenute condomini

I condomini sostituti d'imposta devono versare entro oggi le ritenute del 4% operate sui corrispettivi erogati nel mese precedente, per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi effettuate nell'esercizio di impresa.

Iva periodica

I contribuenti Iva mensili devono versare entro oggi l'imposta dovuta rispettivamente per il mese di dicembre utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e codice tributo 6012. I soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità versano oggi l'imposta relativa al secondo mese precedente.

Ritenute

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

ACCISE

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

giovedì 20 gennaio

Dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di novembre, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

Imposta di bollo su FE

Scade oggi il versamento, per i soggetti obbligati ad assolvere l'imposta di bollo sulle fatture elettroniche emesse nel quarto trimestre dell'anno 2021, il pagamento, in unica soluzione, dell'imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche emesse nel primo trimestre dell'anno.

martedì 25 gennaio

Intrastat

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile e trimestrale il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese o trimestre precedente.

lunedì 31 gennaio

Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di dicembre.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° gennaio 2022.

Intra 12

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di novembre.



TeamSystem Studio Cloud

Esperienza digitale per Commercialisti e Consulenti del lavoro

La soluzione per innovare
e far crescere il business del Professionista.
Una piattaforma collaborativa, sicura, mobile e in cloud.

Per info: www.teamsystem.com/teamsystem-studio-cloud

TEAMSYSTEM REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

S.E. o O.

Riproduzione vietata

