



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 10 del 12 marzo 2024

Focus settimanale:

- **Aggiornamenti nella compilazione delle fatture elettroniche ed esterometro**
- **Contributi: sanzioni ridotte dal 1° settembre**
- **Le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria nel contratto di leasing – prima parte**
- **Società a responsabilità limitata – seconda parte**
- **Gli interpelli dell’Agenzia delle Entrate del mese di febbraio**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



6

Il Giudice ha sentenziato



8

In breve.....	11
Aggiornamenti nella compilazione delle fatture elettroniche ed esterometro.....	11
Contributi: sanzioni ridotte dal 1° settembre	13
L'Approfondimento.....	15
Le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria nel contratto di leasing – prima parte	15
L'Approfondimento.....	22
Società a responsabilità limitata – seconda parte	22
L'Approfondimento.....	34
Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di febbraio	34

Flash di stampa



Ravvedimento operoso	IL SOLE 24 ORE 4.03.2024	Il decreto legislativo sulle sanzioni consente di applicare il cumulo giuridico anche al ravvedimento operoso, con la possibilità di determinare la sanzione unica ex art. 12 D.lgs. 472/1997 in relazione al singolo tributo e al singolo periodo d'imposta.
Certificazione Unica forfetari	IL SOLE 24 ORE 4.03.2024	Il D.lgs. 1/2024 ha eliminato l'obbligo di rilascio della Certificazione Unica per i sostituti di imposta che si avvalgono di prestazioni di contribuenti che applicano il regime dei minimi o dei forfetari a partire dal periodo d'imposta 2024.
La dichiarazione omessa si può presentare fino alla decadenza	IL SOLE 24 ORE 5.03.2024	Tra le principali modifiche contenute nella bozza del decreto di riforma delle sanzioni tributarie si segnala: sanzione per omessi versamenti al 25%, sanzione per dichiarazione infedele al 70%, possibilità di presentare la dichiarazione omessa fino al termine di decadenza a condizione che non siano stati avviati controlli, sanzione per fatture inesistenti in reverse charge al 5% (a condizione che sussista la buona fede).
Capitalizzazione degli oneri pluriennali	ITALIA OGGI 4.03.2024	Gli oneri pluriennali sono capitalizzabili solo al ricorrere di specifiche condizioni in quanto non sussiste alcun obbligo, posto che la regola generale ne induce l'imputazione prioritaria a conto economico, consentendone l'iscrizione nel patrimonio netto solo al ricorrere di precisi requisiti gestionali, produttivi, di mercato.
Lettere di compliance per canoni di locazione 2020	ITALIA OGGI 6.03.2024	L'Agenzia delle Entrate sta inviando ai contribuenti lettere per segnalare l'omessa indicazione nella dichiarazione per l'anno d'imposta 2020 dell'intero ammontare dei canoni di locazioni riferiti a immobili affittati dove nel corso della crisi economica indotta dall'emergenza sanitaria del 2020, era possibile ridurre l'affitto annuale.

Decreto Riscossione	ITALIA OGGI 7.03.2024	La bozza del decreto legislativo sulla riscossione prevederà 100 rate e il discarico automatico ogni 5 anni dei ruoli.
Quadro RU modello Redditi SC 2024	ITALIA OGGI 7.03.2024	Nel nuovo quadro RU dovranno essere fornite: <ul style="list-style-type: none">• le informazioni relative ai crediti d'imposta maturati nel periodo d'imposta (sezione I, per i dati generali e la sezione II, parte I, per il dettaglio del credito R&S&I e bonus 4.0);• i dati per monitorare l'utilizzo dei crediti (sezione III-C, oltre sezione I);• le informazioni relative ai crediti ricevuti e trasferiti (sezione III-A e B).
Proroga ravvedimento speciale	ITALIA OGGI 7.03.2024	La legge di conversione del decreto Milleproroghe (L. 18/2024) ha prorogato il ravvedimento speciale anche con riguardo alle dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta 2022 anche se, ad oggi, non è ancora chiaro il perimetro applicativo.
Dichiarazione precompilata	IL SOLE 24 ORE 7.03.2024	Entro il 30.04.2024 l'Agenzia delle Entrate renderà disponibili ai contribuenti le dichiarazioni precompilate.
Trasmissione dati per 730 precompilato	ITALIA OGGI 7.03.2024	Le banche, assicurazioni, enti previdenziali, amministratori di condominio, università, imprese funebri, asili nido ed enti del terzo settore sono obbligati entro il 18.03.2024 a trasmettere le varie spese sostenute che danno diritto agli sconti fiscali, necessari per il modello 730 precompilato. Allo stesso modo, anche i sostituti d'imposta dovranno trasmettere le CU di lavoratori dipendenti e assimilati.
Transizione 5.0	IL SOLE 24 ORE 7.03.2024	Gli impianti a biomasse non possono essere agevolati col credito d'imposta 5.0, in quanto esclusi dalla norma esplicitamente.
Sanatoria delle irregolarità formali	ITALIA OGGI 8.03.2024	Scade il 31.03.2024 il termine di versamento della 2 ^a rata della sanatoria delle irregolarità formali di cui all'art. 1, cc.

		166-173 L. 197/2022, nel caso in cui non si sia optato per saldare in unica soluzione entro il 31.10.2023.
Contraddittorio preventivo	ITALIA OGGI 8.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con direttiva interna 7.03.2024, ha fornito ai propri uffici, indicazioni sul contraddittorio preventivo, attuativo del D.lgs. 219/2023.
Sospensioni delle cessioni dei crediti edilizi	ITALIA OGGI 8.03.2024	L'art. 122-bis D.L. 34/2020 consente all'Agenzia delle Entrate di sospendere, fino a 30 giorni, le comunicazioni delle cessioni dei crediti, anche successive alla prima connotate da profili di rischio, emettendo la relativa comunicazione.
Dichiarazione Iva e quadro VQ	IL SOLE 24 ORE 8.03.2024	A partire dalla dichiarazione Iva 2019 gli omessi versamenti periodici non possono più contribuire alla maturazione di un credito Iva, in quanto vanno utilizzati al fine di determinare il credito Iva emergente dalla dichiarazione annuale esclusivamente i versamenti periodici effettuati.
Contraddittorio preventivo	ITALIA OGGI 9.03.2024	Se non saranno richiamati entro il 25.03.2024 gli atti inviati dall'Agenzia delle Entrate, a seguito dell'entrata in vigore della riforma del contraddittorio preventivo, ma che a oggi, dopo l'atto di indirizzo del Ministero dell'Economia, risultano da rettificare, si rischia di decadere dalla verifica fiscale.

L'Agenzia interpreta



Cessione bonus casa	PROVVEDIMENTO DEL 21.02.2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha prorogato al 4.04.2024 il termine entro cui comunicare le opzioni di cessione del credito, oppure dello sconto in fattura, relativi ai bonus edilizi, dando più tempo ai contribuenti per meglio inquadrare i casi, in quanto l'opzione riguarda le scelte compiute sulle spese sostenute nel 2023 o, per le rate residue, su quelle sostenute fino al 2022.
Slitta al 31.10	RISOLUZIONE N. 13/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha prorogato lo slittamento al 31.10.2024 per l'invio della certificazione unica dei professionisti, compresi i forfetari, andando a coincidere con l'invio del modello 770. Non è quindi obbligatorio che il sostituto d'imposta la spedisca entro il 18.03 (il 16.03.2024 cade di sabato).
Non residenti con divieto di fattura elettronica negli scambi B2B	INTERPELLO N. 58 DEL 4.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha affermato che per il soggetto non residente non stabilito in Italia, ma identificato direttamente o con rappresentante fiscale nei rapporti B2B, non è possibile emettere fattura elettronica.
Comunicazione dati erogazioni liberali a Ets	PROVVEDIMENTO DEL 4.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento e in attuazione del D.M. Mef 1.03.2024, in corso di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, ha fornito indicazioni per le comunicazioni dei dati relativi alle erogazioni liberali agli enti del Terzo settore, per la predisposizione della dichiarazione precompilata.
Indetraibilità Iva alloggi sociali	INTERPELLO N. 60 DEL 5.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, in applicazione dell'art. 19-bis1, lett. i) D.P.R. 633/1972, ritiene non detraibile l'Iva assolta da un comune sull'acquisto di numerosi alloggi sociali destinati a essere locati in regime di imponibilità su opzione.

Welfare aziendale	CIRCOLARE N. 5/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha precisato che per il rimborso ai lavoratori delle spese dell'affitto e gli interessi del mutuo dell'abitazione principale, queste spese devono riguardare gli immobili a uso abitativo posseduti o detenuti dal dipendente, dal coniuge o dai suoi familiari, nei quali essi dimorino abitualmente, a condizione che ne sostengano effettivamente le spese.
Acconti redditi diversi di natura finanziaria	INTERPELLO N. 55 DEL 4.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che non è possibile calcolare gli acconti tenendo conto dei redditi diversi di natura finanziaria, in regime di risparmio amministrato, che si prevede saranno conseguiti dalla clientela.
Tassazione separata	INTERPELLO N. 62 DEL 7.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha stabilito che nella restituzione al personale delle somme versate a titolo di contributi per il riscatto della laurea ai fini della buonuscita, va applicato il regime di tassazione separata.
Sismabonus acquisti	RISOLUZIONE N. 14/E/2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha confermato che il sismabonus acquisti (nella versione maggiorata del c. 1-septies dell'art. 16 D.L. 63/2013) si applica anche quando le unità immobiliari acquistate sono classificate in una delle categorie catastali "provvisorie" (ad esempio, F/3 «unità in corso di costruzione»), facenti parte di edifici demoliti e ricostruiti in zona sismica 1, 2 o 3, sui quali, entro la data di stipula dell'atto di compravendita, risultano ultimati gli interventi sulle parti strutturali, con il conseguente miglioramento di una o di due classi di rischio sismico richiesto dalla norma.

Il Giudice ha sentenziato



Liquidazione
parziale di rimborso
Ires

C.G.T. DI PRIMO
GRADO DI MILANO
N. 4423/2023

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano, con la sentenza, ha chiarito che la liquidazione parziale di un rimborso eseguita mediante bonifico non costituisce diniego parziale della domanda di rimborso, soggetta all'impugnazione entro 60 giorni dall'erogazione.

Accesso
all'agevolazione
prima casa

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DI LOMBARDIA
N. 68/2024

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia ha chiarito che è possibile beneficiare delle agevolazioni "prima casa" se l'acquirente è proprietario di un altro immobile, acquistato senza fruire delle agevolazioni prima casa e non idoneo a essere destinato ad abitazione del proprietario.

Indeducibili per
cassa le imposte a
titolo di oneri
accessori

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 2519/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha individuato due deroghe al principio di cassa: quando i tributi sono collegati a componenti positivi (oggetto di addebito nei confronti di un terzo) e quando si tratta di oneri accessori di componenti negativi di reddito.

Buona fede nel
recesso del socio

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 8282/2023

La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che nel caso di recesso del socio, anche in presenza di una clausola che consente il recesso unilaterale, l'agire dei contraenti va valutato in base al criterio generale della buona fede, sia quanto alla ricorrenza del presupposto per l'esercizio della facoltà, sia quanto alla sua concreta modalità di esercizio.

Sequestro crediti

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 7021/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che per il sequestro dei crediti d'imposta occorre un'accurata ricostruzione del sistema fraudolento contestato, in quanto va dimostrato il nesso di pertinenzialità tra i crediti e la fattispecie delittuosa.

Effetti della definizione agevolata	C.G.T. DI PRIMO GRADO DI REGGIO EMILIA N. 65/2024	La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia ha precisato che l'intervenuta definizione agevolata della lite produce effetti anche nei confronti del sostituto e, quindi, deve ritenersi illegittima la pretesa impositiva nei suoi confronti.
Deducibilità dei costi per vestiario collegato all'attività	C.G.T. DI SECONDO GRADO DI MILANO N. 468/07/2024	La Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Milano ha ritenuto deducibili al 50% i costi per l'acquisto di vestiario che sia strettamente collegato con l'attività svolta dal professionista.
Cumulo giuridico	CORTE DI CASSAZIONE N. 3885/2024	La Cassazione, con l'ordinanza, ha sancito l'applicabilità del cumulo giuridico delle sanzioni tributarie, che prevede la contestazione di un'unica penalità, anche alle violazioni commesse in materia di tributi locali.
Responsabilità fiscale socio accomandante	CORTE DI CASSAZIONE N. 4712/2024	La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che al socio accomandante possono essere irrogate le sanzioni relative al maggior utile accertato nei confronti della società in accomandita semplice.
Bancarotta fraudolenta documentale	CORTE DI CASSAZIONE N. 8921/2024	La Cassazione, con la sentenza, non permette di condannare alla bancarotta fraudolenta documentale se l'amministratore unico della società fallita non consegna la contabilità al curatore. Si realizza il reato di sottrazione, distruzione oppure omessa tenuta dei libri e delle scritture contabili ex art. 216, c. 1, n. 2 R.D. 267/1942 quando le condotte sono sorrette dal dolo specifico.
Accertamento solo con richiesta di chiarimenti	CORTE DI CASSAZIONE N. 5996/2024	La Cassazione, con l'ordinanza, ha stabilito che l'Amministrazione finanziaria può applicare l'art. 15, lett. c) D.P.R. 131/1986 solo per accertare la conclusione di un contratto verbale che non è stato oggetto di registrazione, senza contestare gli atti o negozi che sono stati regolarmente sottoposti a registrazione.

Società di comodo	CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA C-341/22	La Corte di Giustizia Europea ha stabilito che non sono conformi alla direttiva unionale le regole Iva nazionali relative alle società di comodo, in quanto violano il diritto unionale sia dal punto di vista della soggettività passiva, sia dal punto di vista del diritto alla detrazione dell'imposta.
Plusvalenza da cessione	CORTE DI CASSAZIONE N. 736/2024	La Cassazione, con l'ordinanza, ha stabilito che sono assoggettate a tassazione le plusvalenze che derivano dall'utilizzazione del suolo, a qualsiasi titolo e in qualsiasi modo, nonostante tale utilizzazione dovesse essere "meramente strumentale" alla destinazione agricola dei terreni.
Revisore privo di collaboratori senza Irap	CORTE DI CASSAZIONE N. 3640/2024	La Cassazione, con la sentenza, non ritiene un soggetto passivo Irap il revisore dei conti che non si avvale di collaboratori.
Accertamento società a ristretta base azionaria	C.G.T. DI PRIMO GRADO DI REGGIO EMILIA N. 50/2024	La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia, ha stabilito che nel caso di società a ristretta base azionaria dove viene accertato un maggior reddito, l'Ufficio deve dimostrare puntualmente che l'utile occulto sia confluito ai soci, ove intenda rettificare altresì le rispettive posizioni individuali.
Documenti in appello non ammessi se tardivi	C.G.T. DI PRIMO GRADO DI CATANZARO N. 495/2024	La C.G.T. di primo grado di Catanzaro, ha stabilito che non sono ammessi i documenti in appello se tardivi in primo grado, in quanto la mancata osservazione del termine di legge sulla decadenza della produzione di documenti in primo grado determina la preclusione di ogni ulteriore attività processuale.

In breve

Aggiornamenti nella compilazione delle fatture elettroniche ed esterometro

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato il 5 marzo 2024 la versione 1.9 della Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro.

La guida riporta anche una tabella riepilogativa con i codici Tipo-Documento e una tabella riepilogativa con i codici natura con la relativa spiegazione del corretto utilizzo.

Di seguito si riportano le novità rispetto alla versione 1.8 del 30 settembre 2022.

Sono state introdotte le descrizioni delle modalità di rettifica delle comunicazioni trasmesse via SDI con i seguenti tipi documento:

- TD16 (integrazione fattura reverse charge interno);
- TD17 (integrazione/autofattura per acquisto servizi dall'estero);
- TD18 (integrazione per acquisto di beni intracomunitari);
- TD19 (integrazione/autofattura per acquisto di beni ai sensi dell'art. 17 c. 2 DPR 633/72);
- TD20 (autofattura per regolarizzazione e integrazione delle fatture ex art. 6 c. 8 e 9 bis D.Lgs 471/97 o art. 46 c. 5 DL 331/93);
- TD21 (autofattura per splafonamento);
- TD22 (estrazione beni da deposito IVA);
- TD23 (estrazione beni da deposito IVA con versamento dell'IVA);
- TD26 (cessione di beni ammortizzabili e per passaggi interni ex art. 36 DPR 633/72);
- TD28 (acquisti da San Marino con IVA - fattura cartacea).

L'aggiornamento prevede che è possibile integrare la nota ricevuta con il valore dell'imposta, utilizzando la medesima tipologia di documento (tra quelle sopra elencate) trasmessa allo Sdi per integrare la prima fattura ricevuta, indicando semplicemente gli importi con segno negativo per rettificare in diminuzione ai sensi dell'art. 26 DPR 633/72.

Per quanto riguarda le imprese agricole che effettuano cessione di beni rientrati nel regime speciale previsto dall'art. 34 DPR 633/72 nel blocco informativo "AltriDatiGestionali" le tali imprese possono fornire le informazioni necessarie per la determinazione dell'IVA ammessa in detrazione:

- Campo <TipoDato> con la stringa "ALI-COMP" (in presenza di tale stringa deve essere valorizzato anche l'elemento <RiferimentoNumero> con la percentuale di compensazione applicabile ai prodotti agricoli o ittici ceduti);
- Campo <RiferimentoNumero> con la percentuale di compensazione stabilita per il gruppo di prodotti di riferimento del bene ceduto (questo elemento deve essere compilato quando il campo <TipoDato> è valorizzato con "ALI-COMP").

Contributi: sanzioni ridotte dal 1° settembre

Il decreto PNRR (D.L. n. 19/2024) recante *“Ulteriori disposizioni urgenti per l’attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza”* pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 52 del 2.03.2024 affronta agli articoli 29, 30 e 31 alcune disposizioni utili a tutelare la sicurezza sui posti di lavoro e contrastare allo stesso tempo il lavoro irregolare.

Tra queste misure, viene agevolato il datore di lavoro che regolarizza in modo volontario i mancati versamenti di contributi. In particolare, dal 1.09.2024, il D.L. n. 19/2024 prevede di non applicare la maggiorazione di 5,5 punti alla sanzione civile per il mancato o ritardato pagamento di contributi o premi, il cui ammontare sia rilevabile dalle denunce e/o registrazioni obbligatorie, se si provvede a versare spontaneamente quanto dovuto entro 120 giorni, in unica soluzione e prima di contestazioni o richieste da parte degli enti impositori. La sanzione non può comunque essere maggiore al 40 per cento dell’importo dei contributi o premi non versati.

Il D.L. n. 19/2024 aggiunge la seguente dicitura: *“se il pagamento dei contributi o premi è effettuato entro centoventi giorni, in unica soluzione, spontaneamente prima di contestazioni o richieste da parte degli enti impositori, la maggiorazione non trova applicazione”*.

Allo stesso modo, è possibile applicare il ravvedimento anche a quanto previsto dalla successiva lettera b) del predetto articolo 8, la quale punisce l’evasione connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero, con una sanzione civile, in ragione d’anno, pari al 30 per cento. In ogni caso, la sanzione civile non può superare il 60 per cento dell’importo dei contributi o premi richiesti.

Anche in questo caso quindi se la denuncia della situazione debitoria *“è effettuata spontaneamente prima di contestazioni o richieste da parte degli enti impositori e comunque entro dodici mesi dal termine stabilito per il pagamento dei contributi o premi, i soggetti sono tenuti al pagamento di una sanzione civile pari, in ragione d’anno, al tasso ufficiale di riferimento maggiorato di 5,5 punti, se il versamento in unica soluzione dei contributi o premi sia effettuato entro trenta giorni dalla denuncia. Il tasso ufficiale di riferimento è maggiorato di 7,5 punti, se il versamento in unica soluzione dei contributi o premi è effettuato entro novanta giorni dalla denuncia. La sanzione civile non può, in ogni caso, essere superiore al 40 per cento dell’importo dei contributi o premi, non corrisposti entro la scadenza di legge.*

In caso di pagamento in forma rateale, l'applicazione della misura di cui al secondo e terzo periodo è subordinata al versamento della prima rata”.

L'Approfondimento

Le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria nel contratto di leasing – prima parte

PREMESSA

Sovente per poter utilizzare i beni necessari all'esercizio della propria attività le imprese, in alternativa all'acquisto diretto, stipulano contratti di leasing e altrettanto spesso si trovano a dover sostenere spese di manutenzione ordinaria e straordinaria in relazione a tali beni.

Premesso ciò, osserviamo che da un punto di vista contabile le spese di manutenzione:

- ordinaria non creano particolari problemi, dato che trattasi di costi di esercizio da imputare a Conto Economico;
- straordinaria sollevano alcune criticità perché il trattamento contabile di queste spese dipende dall'esercizio o meno del futuro diritto di riscatto su detti beni.

Di seguito, dopo un breve riepilogo delle principali caratteristiche del contratto di leasing, focalizzeremo la nostra attenzione sulle diverse modalità di contabilizzazione delle spese di manutenzione ordinaria e straordinaria sostenute su beni oggetto di contratti di leasing.

CONTRATTO DI LEASING – ASPETTI CIVILISTICI

Il leasing è un contratto in forza del quale un soggetto concede ad un altro l'utilizzo di un bene per un determinato periodo di tempo, ricevendo in cambio il pagamento di un canone periodico.

Le caratteristiche sostanziali possono essere così riassunte:

- il bene oggetto del contratto può essere mobile o immobile e viene fatto acquistare o costruire dal concedente (società di leasing) su indicazione del conduttore;
- al momento della sottoscrizione del contratto può essere previsto il pagamento di un maxi canone iniziale da parte del conduttore;

- alla scadenza del contratto di leasing al conduttore è concessa la facoltà di riscattare il bene e conseguentemente di diventarne proprietario.

Appurato ciò, rileviamo che il contratto di leasing può assumere la forma di:

- leasing operativo, ovvero di un contratto bilaterale che coinvolge due soggetti;
- leasing finanziario, ossia di un contratto trilaterale tra tre soggetti.

Nel primo caso (leasing operativo) il concedente, solitamente il produttore del bene:

- concede all'utilizzatore il godimento del bene, senza il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi;
- riceve in cambio il pagamento di un canone legato all'utilizzo del bene stesso.

Si fa notare, inoltre, che nel leasing operativo non è prevista l'opzione per il riscatto del bene.

Diversamente, nel leasing finanziario:

- il locatore individua un particolare bene sul mercato da far acquistare alla società di leasing (concedente);
- l'utilizzatore corrisponde un canone periodico prestabilito e ha la possibilità di riscattare il bene al termine del contratto;
- i rischi e i benefici connessi alla proprietà del bene sono trasferiti in capo all'utilizzatore.

Osserviamo, poi, che fino a poco tempo il leasing, da un punto di vista giuridico, era considerato un contratto atipico, data la mancanza di una disposizione ad hoc che ne regolamentava l'utilizzo.

La tipizzazione di questo contratto è avvenuta, infatti, solo con l'introduzione dell'art. 1, comma 396 della Legge n. 124/2017 che ha espressamente disposto che **“per locazione finanziaria si intende il contratto con il quale la banca o l'intermediario finanziario iscritto nell'albo di cui all'articolo 106 del testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, si obbliga ad acquistare o a far costruire un bene su scelta e secondo le indicazioni dell'utilizzatore, che ne assume tutti i rischi, anche di perimento, e lo fa mettere a disposizione per un dato tempo verso un determinato corrispettivo che tiene conto del prezzo di acquisto o di costruzione e della durata del contratto. Alla scadenza del contratto l'utilizzatore ha diritto di acquistare la**

proprietà del bene ad un prezzo prestabilito ovvero, in caso di mancato esercizio del diritto, l'obbligo di restituirlo".

A ben vedere la tipizzazione del contratto di leasing si è resa necessaria per poterne disciplinare alcuni aspetti molto dibattuti sia in dottrina, che in giurisprudenza, legati principalmente al grave inadempimento dell'utilizzatore e alla successiva risoluzione del contratto stesso.

Nello specifico è stato stabilito che:

- **“costituisce grave inadempimento dell'utilizzatore il mancato pagamento di almeno sei canoni mensili o due canoni trimestrali anche non consecutivi o un importo equivalente per i leasing immobiliari, ovvero di quattro canoni mensili anche non consecutivi o un importo equivalente per gli altri contratti di locazione finanziaria”** (art. 1, comma 137 della Legge n. 124/2017);
- **“in caso di risoluzione del contratto per l'inadempimento dell'utilizzatore ai sensi del comma 137, il concedente ha diritto alla restituzione del bene ed è tenuto a corrispondere all'utilizzatore quanto ricavato dalla vendita o da altra collocazione del bene, effettuata ai valori di mercato dedotte la somma pari all'ammontare dei canoni scaduti e non pagati fino alla data della risoluzione, dei canoni a scadere, solo in linea capitale, e del prezzo pattuito per l'esercizio dell'opzione finale di acquisto, nonché le spese anticipate per il recupero del bene, la stima e la sua conservazione per il tempo necessario alla vendita. Resta fermo nella misura residua il diritto di credito del concedente nei confronti dell'utilizzatore quando il valore realizzato con la vendita o altra collocazione del bene è inferiore all'ammontare dell'importo dovuto dall'utilizzatore a norma del periodo precedente”** (art. 1, comma 138 della Legge n. 124/2017);
- **“ai fini di cui al comma 138, il concedente procede alla vendita o ricollocazione del bene sulla base dei valori risultanti da pubbliche rilevazioni di mercato elaborate da soggetti specializzati. Quando non è possibile far riferimento ai predetti valori, procede alla vendita sulla base di una stima effettuata da un perito scelto dalle parti di comune accordo nei venti giorni successivi alla risoluzione del contratto o, in caso di mancato accordo nel predetto termine, da un perito indipendente scelto dal concedente in una rosa di almeno tre**

operatori esperti, previamente comunicati all'utilizzatore, che può esprimere la sua preferenza vincolante ai fini della nomina entro dieci giorni dal ricevimento della predetta comunicazione. Il perito è indipendente quando non è legato al concedente da rapporti di natura personale o di lavoro tali da compromettere l'indipendenza di giudizio. Nella procedura di vendita o ricollocazione il concedente si attiene a criteri di celerità, trasparenza e pubblicità adottando modalità tali da consentire l'individuazione del migliore offerente possibile, con obbligo di informazione dell'utilizzatore";

- *“restano ferme le previsioni di cui all'art. 72-quater del regio decreto 16 marzo 1942, n. 2671, e si applica, in caso di immobili da adibire ad abitazione principale, l'art. 1, commi 76, 77, 78, 79, 80 e 81, della Legge n. 208/2015.”.*

CONTRATTO DI LEASING – ASPETTI CONTABILI

Due sono le metodologie contabili che possono essere adottate dalle imprese per rappresentare gli aspetti economici e finanziari legati alla stipulazione di un contratto di leasing.

In particolare, le imprese possono adottare:

- il metodo patrimoniale;
- il metodo finanziario.

LA CONTABILIZZAZIONE DEL LEASING IN BASE AL METODO PATRIMONIALE

Con il metodo patrimoniale:

- la società di leasing, quale proprietaria del bene:
 - ✓ iscrive il bene nell'attivo dello Stato Patrimoniale e lo ammortizza;
 - ✓ contabilizza tra i ricavi i canoni di leasing percepiti durante la durata del contratto di leasing;
- la società utilizzatrice imputa i canoni di leasing tra i costi di conto economico alla voce B.8 **“Costi di godimento di beni di terzi”**.

Successivamente, al momento del riscatto del bene la società utilizzatrice può iscrivere il bene nell'attivo patrimoniale, sulla base del costo sostenuto per esercitare il riscatto stesso.

Detto ciò, rileviamo subito che la metodologia in questione non risulta aderente al postulato di bilancio relativo alla prevalenza della sostanza sulla forma.

Tuttavia, le imprese possono adottare il metodo patrimoniale a patto che nella Nota Integrativa venga data evidenza degli effetti che si sarebbero generati nel caso in cui fosse stato adottato il metodo finanziario. Sistema, che come vedremo, fornisce una rappresentazione sostanzialistica dell'operazione.

Per queste ragioni, come previsto dall'art. 2427, comma 1, punto 22 del c.c.¹, le imprese che utilizzano il metodo patrimoniale devono inserire nella Nota Integrativa un apposito prospetto dal quale deve risultare:

- il valore attuale dei canoni non scaduti, calcolato utilizzando tassi d'interesse pari all'onere finanziario effettivo relativo ai singoli contratti;
- l'onere finanziario effettivo, attribuito al singolo contratto e riferibile all'intero esercizio;
- il valore di iscrizione alla data di chiusura dell'esercizio che detti beni in leasing avrebbero avuto se fossero stati considerati immobilizzazioni. Il tutto indicando separatamente ammortamenti, rettifiche e riprese di valore inerenti all'esercizio di riferimento.

LA CONTABILIZZAZIONE DEL LEASING IN BASE AL METODO FINANZIARIO

Evidenziamo, anzitutto, che il metodo finanziario fornisce una rappresentazione del leasing conforme alla realtà economica dell'operazione.

In particolare, tramite questa metodologia l'impresa utilizzatrice:

- iscrive nell'attivo patrimoniale il bene posseduto in base al contratto di leasing (e di conseguenza lo ammortizza) e come contropartita apre un debito verso la società concedente;

¹ L'art. 2427, comma 1, punto 22) del c.c. afferma che: “La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni:

22) le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio”.

- ogni volta che effettua il pagamento dei canoni di locazione finanziaria:
 - ✓ contabilizza la diminuzione del debito nei confronti della società concedente per la quota capitale del canone;
 - ✓ imputa al Conto economico la quota interessi.

LE SPESE DI MANUTENZIONE ORDINARIA E STRAORDINARIA

Dopo aver brevemente illustrato i tratti salienti della disciplina civilistica e contabile del leasing ci occupiamo di seguito degli aspetti contabili relativi alle spese di manutenzione ordinaria e straordinaria dei beni oggetto di un contratto di leasing.

LE SPESE DI MANUTENZIONE ORDINARIA

Come precisato dal principio contabile OIC n. 16, § 15 sono considerate ordinarie le ***“manutenzioni e riparazioni di natura ricorrente (ad esempio, pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall’uso) che vengono effettuate per mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento per assicurarne la vita utile prevista, la capacità e la produttività originarie”***.

Di conseguenza, rientrano tra le opere di manutenzione ordinaria le spese:

- sostenute per mantenere in efficienza il bene;
- che non apportano alcuna miglioria.

Aggiungiamo, inoltre, che da un punto di vista contabile le spese di manutenzione ordinaria devono essere sempre considerate costi d’esercizio e ciò a prescindere dal fatto che si riferiscano a beni di proprietà dell’impresa, ovvero a beni di proprietà di terzi.

LE SPESE DI MANUTENZIONE STRAORDINARIA

Il principio contabile OIC n. 16, § 16 considera di natura straordinaria gli ***“ampliamenti, ammodernamenti, sostituzioni e altri miglioramenti riferibili al bene che producono***

un aumento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti ovvero ne prolunghino la vita utile”.

Dalla definizione si ricava facilmente che, diversamente dalle manutenzioni ordinarie, le opere di manutenzione straordinaria migliorano il cespite a cui si riferiscono apportando un'utilità da ripartire durante tutta la vita utile del bene.

Per queste ragioni, tali costi devono rientrare tra quelli capitalizzabili nei limiti del valore recuperabile del bene.

Detto ciò, osserviamo che se le spese di manutenzione straordinaria riguardano un bene di proprietà dell'impresa i relativi costi sostenuti:

- vanno ad incrementare il valore del cespite a cui si riferiscono, se il nuovo componente non è individuabile e separabile;
- devono essere capitalizzati in una nuova categoria, se il nuovo componente è individuabile e separabile.

Diversamente, le migliorie e le spese incrementative riferite a beni in locazione, compreso il leasing, devono essere capitalizzate e iscritte alternativamente tra:

- le immobilizzazioni immateriali alla voce “***altre***”, se non risultano separabili dai beni stessi, ovvero se non sono dotate di una autonoma funzionalità;
- tra le “***immobilizzazioni materiali***” nella specifica categoria di riferimento, se risultano separabili dai beni stessi.

L'Approfondimento

Società a responsabilità limitata – seconda parte

Nel precedente intervento abbiamo iniziato a trattare delle SRL, la forma societaria ad oggi più diffusa nel nostro Paese.

Dopo un breve excursus sulle società in generale, si è passati a trattare il momento costitutivo della SRL, quindi si sono analizzati alcuni degli elementi essenziali o caratteristici delle società a responsabilità limitata, tra questi ci si è soffermati soprattutto sul capitale sociale e i conferimenti.

Non ci siamo soffermati sulla denominazione che deve avere una SRL perché è un argomento assolutamente pacifico: la denominazione della SRL può essere la più varia, può essere una denominazione completamente di fantasia o può contenere il nome di un socio, ma questo a differenza delle società di persone non è elemento essenziale della denominazione.

L'unico elemento essenziale nella denominazione è l'indicazione del tipo sociale: società a responsabilità limitata, che può essere per esteso (raramente) o in sigla, SRL o S.R.L..

Da notare che quando la società è costituita da un unico socio la dicitura "unipersonale" (o società con unico socio) deve necessariamente essere indicata negli atti e nella corrispondenza della società ma, a differenza di quanto accadeva un tempo, non entra più a far parte della denominazione.

Ciò comporta che, in caso di cessione di quote, quando la società passa da unipersonale a pluripersonale o viceversa, non è più necessario prevedere una modifica statutaria per la modifica della denominazione sociale.

Lo stesso discorso vale anche per il caso in cui la società sia posta in liquidazione.

La dicitura "in liquidazione" va aggiunta alla denominazione ma non fa parte della stessa.

Anche in questo caso quindi non vi è modifica statutaria.

La ratio sottesa alla necessità di indicare se la società è controllata e partecipata da un unico soggetto oppure se è in fase di liquidazione è ovviamente quella di rendere edotti i terzi che vengono a contatto con la società della situazione in cui si trova e quindi di sapere

se è sottoposta a norme e regole differenti rispetto a quelle ordinarie (almeno sotto alcuni aspetti).

Il fatto che le diciture "unipersonale" e "in liquidazione" non siano però da inserire nella denominazione è da leggersi invece nel senso di non appesantire e non gravare la società di spese e costi sia in termini burocratici che di tempo al fine di allineare la società ad una situazione che ben potrebbe durare solo qualche giorno o mese e che comunque non va ad influire significativamente sulla vita della società (soprattutto per quanto riguarda la consistenza della compagine sociale).

L'OGGETTO SOCIALE

Riprendendo la trattazione interrotta l'ultima volta oggi parleremo in primis dell'oggetto sociale che è il fulcro attorno cui ruota il concetto stesso di società per certi aspetti.

Riprendendo quanto già esposto nel precedente contributo:

A norma dell'art. 2247 del Codice Civile le società sono definite partendo dal contratto sociale e precisamente: "Con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di una attività economica allo scopo di dividerne gli utili."

Elementi essenziali di ogni società sono pertanto:

- *i conferimenti: non esiste società senza conferimenti, né può esserci un socio senza il relativo obbligo di conferire;*
- *l'esercizio in comune di un'attività economica: si tratta dello scopo-mezzo di ogni contratto sociale. L'esercizio dell'attività economica deve necessariamente essere ricondotto alla volontà di tutti i soci e implica necessariamente un rischio comune;*
- *la divisione degli utili: è lo scopo-fine del contratto di società. È insito nel concetto stesso di società lo scopo non soltanto di produrre utili (c.d. lucro oggettivo), ma anche di distribuirli tra i soci (c.d. lucro soggettivo).*

L'oggetto sociale è proprio ciò a cui si riferisce il secondo punto dell'elenco sopra riportato.

Infatti se l'esercizio in comune di un'attività economica è lo scopo-mezzo del contratto di società, l'oggetto sociale è l'elemento che permette di individuare quale sarà l'attività economica che la società andrà a svolgere in concreto.

Anche l'art. 2463 c.c. prevede al n. 3 del secondo comma:

"La società può essere costituita con contratto o con atto unilaterale.

L'atto costitutivo deve essere redatto per atto pubblico e deve indicare:

[...]

3) l'attività che costituisce l'oggetto sociale; [...]"

Come l'oggetto di ogni contratto anche l'oggetto del contratto sociale deve necessariamente essere:

- lecito: la società non può essere contratta al fine di compiere attività illecite, illegali o comunque non ammesse dall'ordinamento;
- possibile: la società deve essere costituita per svolgere un'attività astrattamente possibile da realizzare;
- determinato: l'oggetto sociale deve essere determinato per delineare i settori nei quali opererà la società.

L'ultimo punto, quello della determinatezza dell'oggetto sociale, è certamente quello più sentito e dibattuto.

È vero che rispetto a un tempo è venuta meno l'eccessiva genericità dal momento che oggi si ammette che la società possa compiere tutte le attività commerciali, dall'altro però è sentita in dottrina e nella prassi la necessità di non avere società con un oggetto troppo ampio.

L'oggetto sociale quindi deve essere ben definito, almeno per settori merceologici, stabilendo le attività che la società può esercitare.

In parole povere deve essere chiaro cosa farà la società, in quali ambiti opererà e quali attività in concreto andrà a compiere per produrre utili.

NB: attenzione a non confondere determinatezza con specificità. L'oggetto sociale deve essere certamente determinato, ma non troppo specifico, altrimenti si rischia di limitare eccessivamente la libertà di iniziativa e di impresa della società stessa.

Così la descrizione delle attività che la società può svolgere non deve essere troppo specifica. Per fare un esempio estremamente banale ma che può aiutare a spiegare meglio: se una società svolge come attività principale la produzione di chiodi, viti e bulloni, la clausola dell'oggetto sociale dovrebbe essere:

"La società ha per oggetto la produzione di piccoli oggetti in metallo quali tra gli altri, chiodi, viti, bulloni e simili."

Sarebbe troppo limitativo prevedere soltanto:

"La società ha per oggetto la produzione di chiodi, viti e bulloni".

A stretti termini di logica infatti ci sarebbe di volta in volta da chiedersi, nel secondo caso, se la produzione di altri tipi di oggetti metallici (come per esempio aghi e spilli) sia compatibile con l'oggetto sociale o se sia necessaria una modifica statutaria.

Eventualità che non si pone invece nel primo caso perché la clausola dell'oggetto sociale, seppur ben determinata lascia comunque adeguati spazi di manovra senza incertezze.

A conferma di quanto sopra si riporta la massima del Comitato Triveneto dei Notai:

"G.A.2 - (DETERMINATEZZA DELL'OGGETTO - 1° pubbl. 9/04)

Nella costituzione delle società va indicato l'oggetto in modo che risulti determinato. In particolare è necessario specificare l'attività prescelta (commerciale, industriale, finanziaria, agricola, prestazione di servizi, ecc.) ed eventualmente i settori merceologici interessati. Sono comunque sempre ammissibili oggetti plurimi ed eterogenei, ritenendosi illegittimi solo quegli oggetti sociali di ampiezza tale da risultare in concreto indeterminati. Il commercio di qualunque prodotto o bene deve quindi ritenersi lecito come oggetto sociale."

Come si vede non sono ritenuti ammissibili oggetti sociali troppo ampi perché in concreto risulterebbero indeterminati con ciò intendendosi oggetti sociali che abbracciano innumerevoli ambiti e più settori merceologici troppo ampi e talvolta troppo lontani e sconnessi tra loro.

Altro aspetto di fondamentale importanza nell'ambito dell'oggetto sociale è quello del cosiddetto oggetto sociale secondario.

L'oggetto sociale secondario è costituito dalle attività secondarie e strumentali che la società può compiere per il raggiungimento dell'oggetto sociale.

Talvolta per lo svolgimento in concreto è necessaria una preventiva delibera del Consiglio di Amministrazione o dell'assemblea dei soci, perché con tali attività secondarie si potrebbe rischiare di modificare implicitamente l'oggetto sociale.

La formula che spesso chiude gli articoli degli statuti delle società inerenti all'oggetto sociale ha la seguente formulazione (o una equivalente):

"La società, per il raggiungimento dell'oggetto sociale, potrà compiere tutte le operazioni commerciali, industriali e immobiliari ed inoltre potrà effettuare, in via non prevalente e del tutto accessoria e strumentale e comunque con espressa esclusione di qualunque attività svolta nei confronti del pubblico, operazioni finanziarie e mobiliari, concedere fidejussioni, avalli, cauzioni e garanzie, anche a favore di terzi, nonché assumere, solo a scopo di stabile investimento e non di collocamento, sia direttamente che indirettamente, partecipazioni in società italiane ed estere aventi oggetto analogo, affine o connesso al proprio."

Come si vede l'oggetto secondario altro non è che una specificazione delle attività connesse e secondarie che la società può sicuramente svolgere al fine di raggiungere nel miglior modo possibile il proprio oggetto principale.

Secondo alcuni sono attività che sarebbero sempre astrattamente possibili per la società tanto che la previsione delle stesse potrebbe anche non essere necessaria.

Tuttavia la tesi maggioritaria è invece per il necessario inserimento in statuto di queste attività secondarie, fosse anche solo per stabilire quali atti può compiere direttamente e senza autorizzazioni l'organo amministrativo.

Come sopra ricordato infatti, talvolta per lo svolgimento di operazioni secondarie è necessaria la preventiva autorizzazione dell'assemblea dei soci o in altri casi del Consiglio di Amministrazione.

Ad esempio l'acquisto di partecipazioni in altre società è possibile ma è bene distinguere:

- nel caso di acquisto di quote di società con oggetto analogo, affine o connesso al proprio il Presidente del Cda potrà agire una volta ottenuta una delibera in tal senso da parte del Consiglio;
- nel caso di acquisto di quote di società che svolge attività diversa dalla propria servirà invece l'autorizzazione dell'assemblea dei soci perché la società con l'acquisto delle quote inizierebbe un'attività diversa da quella prevista nell'oggetto sociale per cui si avrebbe una modifica implicita dell'oggetto sociale.

Anche per questo ritengo utile riportare una massima del Comitato Triveneto dei Notai che credo possa spiegare bene la distinzione che deve esistere tra oggetto primario e secondario:

G.A.7 - (ATTIVITÀ FINANZIARIA STRUMENTALE AL PERSEGUIMENTO DELL'OGGETTO - 1° pubbl. 9/04)

"Nelle clausole in cui sono indicate le operazioni e gli atti strumentali per il conseguimento dell'oggetto sociale, occorre che l'attività di natura finanziaria e in particolare quella di assunzione di partecipazioni, di prestazione di fideiussioni e di garanzie reali e di tutte le altre attività previste dal D.M. 6 luglio 1994, se indicata fra le operazioni che possono essere compiute dagli amministratori, sia, in termini univoci e chiari, distinta dalla determinazione dell'oggetto vero e proprio, e venga espressamente riferita alla sola ipotesi che essa risulti strumentale per il conseguimento dell'oggetto sociale.

In questa ipotesi, allo scopo di chiarire che l'assunzione di partecipazioni non costituisce oggetto dell'attività sociale, in contrasto con le norme della legge bancaria (vedi articolo 106), sarà utile specificare che il potere degli amministratori di assumere partecipazioni sociali, al solo fine del conseguimento dell'oggetto sociale, non sarà comunque esercitato nei confronti del pubblico".

In definitiva l'oggetto sociale è il fulcro dell'attività sociale a tal punto che anche il legislatore ha previsto la necessità di decisioni esclusivamente dei soci (non delegabili all'organo amministrativo) e con maggioranze qualificate quando si deve deliberare in ordine a modifiche statutarie o al compimento di attività che comportano una sostanziale modifica dell'oggetto².

Questo rende bene l'idea dell'importanza centrale ricoperta dall'oggetto sociale e spiega perché deve essere uno degli aspetti che maggiormente deve essere considerato e tagliato su misura delle necessità della singola società.

²Si ricordano l'art. 2479 comma 1 c.c.:

"I soci decidono sulle materie riservate alla loro competenza dall'atto costitutivo, nonché sugli argomenti che uno o più amministratori o tanti soci che rappresentano almeno un terzo del capitale sociale sottopongono alla loro approvazione.

In ogni caso sono riservate alla competenza dei soci:

- 1) l'approvazione del bilancio e la distribuzione degli utili;
- 2) la nomina, se prevista nell'atto costitutivo, degli amministratori;
- 3) la nomina nei casi previsti dall'articolo 2477 dei sindaci e del presidente del collegio sindacale o del soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti;
- 4) le modificazioni dell'atto costitutivo;
- 5) la decisione di compiere operazioni che comportano una sostanziale modificazione dell'oggetto sociale determinato nell'atto costitutivo o una rilevante modificazione dei diritti dei soci[...]"

e l'art. 2479-bis comma 3 c.c.

"[...] Salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo l'assemblea si riunisce presso la sede sociale ed è regolarmente costituita con la presenza di tanti soci che rappresentano almeno la metà del capitale sociale e delibera a maggioranza assoluta e, nei casi previsti dai numeri 4) e 5) del secondo comma dell'articolo 2479, con il voto favorevole dei soci che rappresentano almeno la metà del capitale sociale. [...]"

QUOTE SOCIALI

Terminata la trattazione sull'oggetto sociale passiamo ad un altro argomento di grande interesse: le quote sociali e la loro trasferibilità.

Le quote di Srl sono regolate innanzitutto dall'art. 2468 c.c.:

"Quote di partecipazione.

Le partecipazioni dei soci non possono essere rappresentate da azioni né costituire oggetto di offerta al pubblico di prodotti finanziari.

Salvo quanto disposto dal terzo comma del presente articolo, i diritti sociali spettano ai soci in misura proporzionale alla partecipazione da ciascuno posseduta. Se l'atto costitutivo non prevede diversamente, le partecipazioni dei soci sono determinate in misura proporzionale al conferimento.

Resta salva la possibilità che l'atto costitutivo preveda l'attribuzione a singoli soci di particolari diritti riguardanti l'amministrazione della società o la distribuzione degli utili.

Salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo e salvo in ogni caso quanto previsto dal primo comma dell'articolo 2473, i diritti previsti dal precedente comma possono essere modificati solo con il consenso di tutti i soci.

Nel caso di comproprietà di una partecipazione, i diritti dei comproprietari devono essere esercitati da un rappresentante comune nominato secondo le modalità previste dagli articoli 1105 e 1106."

In via generale le quote di SRL sono assegnate ai soci in misura proporzionale al conferimento.

Inoltre la quota è unica e non divisa in sottomultipli come avviene invece per le azioni nelle SPA³.

Infine i diritti sociali spettano ai soci in misura proporzionale alla partecipazione posseduta da ciascuno.

Questo in via di principio, perché come indicato dal terzo comma del 2468 c.c. nelle SRL c'è la possibilità di prevedere diritti particolari in capo ai soci andando così a modificare ad esempio il peso del voto di un socio o la percentuale di utili ad esso spettante etc..

³Questa eventualità delle categorie di quote standardizzate e con un valore uguale tra tutte è in realtà ammessa dalla disciplina dettata in tema di PMI ma non ha grande riscontro nella prassi.

Inoltre anche senza prevedere diritti particolari ci possono essere delle deroghe relativamente alla proporzionalità sopra ricordata, specie per quanto riguarda conferimento e quota di capitale sottoscritta.

Queste deroghe devono necessariamente essere contenute nell'atto costitutivo e così fra i soci possono essere diverse: le entità riguardanti il conferimento da quelle attinenti la partecipazione e, come sopra ricordato in tema di diritti particolari, fra i soci possono essere diversi i diritti: alla partecipazione alla vita sociale per cui alcuni possono amministrare, altri no; alla partecipazione agli utili per cui alcuni incassano prima altri dopo, etc..

TRASFERIBILITA' DELLE QUOTE

Venendo al tema della trasferibilità delle quote di SRL questa è regolata essenzialmente dagli articoli 2469 e 2470 c.c.

A norma del 2469 c.c. le quote sono liberamente trasferibili per atto tra vivi e per successione a causa di morte, salvo diverse disposizioni dello Statuto.

Tra le diverse disposizioni rientrano sia i divieti di trasferimento (assoluti o relativi) che clausole limitative come ad esempio il diritto di prelazione riconosciuto in capo agli altri soci.

Se è disposta l'intrasferibilità assoluta o il trasferimento è subordinato al gradimento di soci o di terzi senza prevederne condizioni e limiti o vi sono condizioni o limiti che impediscono il trasferimento per successione devono essere previsti dei correttivi per impedire che il socio rimanga "prigioniero" della società non potendo uscirne e così il socio o i suoi eredi avranno diritto di recedere dalla società.

L'atto costitutivo può stabilire che il recesso non possa avvenire prima di due anni dalla costituzione della società o dalla sottoscrizione della quota, perché una tale limitazione è ritenuta lecita e accettabile non compromettendo troppo la libertà del socio di uscire dalla società.

Quanto alla prelazione invece questa è sempre ammessa perché non limita la libertà del socio di cedere la propria quota, non limitandone neppure la libertà di scelta delle condizioni a cui cedere, ma limitata soltanto la libertà di scegliere a chi cedere: a parità di condizioni tra un socio e un terzo sarà preferito il socio.

Ma al cedente di fatto non dovrebbe fare differenza la persona del cessionario dal momento che lo scopo di dismettere la propria partecipazione societaria alle condizioni ritenute da lui più idonee viene comunque salvaguardato.

Normalmente lo Statuto delle SRL prevede il diritto di prelazione a favore dei soci in caso di trasferimento tra vivi e solitamente non opera per trasferimenti a favore di coniuge o discendenti.

Ma come regolare il diritto di prelazione è rimesso alla libera scelta dei soci.

Quanto ai trasferimenti per causa di morte del socio per le SRL solitamente si possono prevedere tre ipotesi:

1. Continuazione automatica con gli eredi;
2. Liquidazione della quota agli eredi;
3. Scioglimento della società.

Trattandosi di partecipazione che comporta responsabilità limitata non ci sono problemi a prevedere la continuazione automatica con gli eredi (o legatari) del socio defunto.

In questo caso la quota è liberamente trasferibile per causa di morte del socio.

È possibile prevedere però che la quota del socio defunto si accresca a quella degli altri soci che devono liquidare gli eredi.

Questo per salva guardare l'interesse dei soci inerente alla composizione della compagine sociale, non volendo i soci superstiti l'ingresso di soggetti non graditi.

Ricordiamo infatti che nelle SRL, pur essendo società di capitali, la figura del socio (*l'intuitus personae*) è molto forte ed è un elemento valorizzato.

I soci superstiti possono infine decidere di sciogliere la società. La liquidazione degli eredi del socio defunto avviene assieme a quella degli altri soci, al termine della fase di liquidazione.

In quest'ultimo caso prevale l'interesse dei soci superstiti alla cessazione della società. Dovendo tutti essere liquidati (soci superstiti ed eredi del socio defunto) non c'è motivo di liquidare gli uni prima degli altri, anche in ossequio al principio di parità di trattamento.

L'art. 2470 c.c. regola invece l'efficacia della pubblicità al Registro delle Imprese del trasferimento delle quote sociali.

EFFICACIA E PUBBLICITA'

Il trasferimento delle partecipazioni ha effetto di fronte alla società dal momento del deposito di cui al successivo comma.

L'atto di trasferimento, con sottoscrizione autenticata, deve essere depositato entro trenta giorni, a cura del notaio autenticante, presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale. In caso di trasferimento a causa di morte il deposito è effettuato a richiesta dell'erede o del legatario verso presentazione della documentazione richiesta per l'annotazione nel libro dei soci dei corrispondenti trasferimenti in materia di società per azioni.

Se la quota è alienata con successivi contratti a più persone, quella tra esse che per prima ha effettuato in buona fede l'iscrizione nel registro delle imprese è preferita alle altre, anche se il suo titolo è di data posteriore.

Quando l'intera partecipazione appartiene ad un solo socio o muta la persona dell'unico socio, gli amministratori devono depositare per l'iscrizione nel registro delle imprese una dichiarazione contenente l'indicazione del cognome e nome o della denominazione, della data e del luogo di nascita o lo Stato di costituzione, del domicilio o della sede e cittadinanza dell'unico socio.

Quando si costituisce o ricostituisce la pluralità dei soci, gli amministratori ne devono depositare apposita dichiarazione per l'iscrizione nel registro delle imprese.

L'unico socio o colui che cessa di essere tale può provvedere alla pubblicità prevista nei commi precedenti. Le dichiarazioni degli amministratori previste dal precedente quarto e quinto comma devono essere depositate entro trenta giorni dall'iscrizione nel libro dei soci e devono indicare la data di tale iscrizione."

Come si legge nel terzo comma in caso di conflitto tra due acquirenti della medesima partecipazione nella s.r.l., la pubblicità nel Registro delle Imprese ha effetto dichiarativo.

Questa consente che a prevalere sia l'acquisto di chi per primo e in buona fede effettua l'adempimento pubblicitario, indipendentemente dalla data di stipula della cessione.

Essendo venuta meno l'obbligatorietà di tenere il Libro Soci, oggi di fronte alla Società, il trasferimento ha effetto dall'iscrizione nel Registro delle Imprese che avviene:

- su richiesta dell'alienante o dell'acquirente
- con presentazione della ricevuta di deposito al R.I.

- con presentazione dell'atto di trasferimento.

La cessione delle quote deve essere fatta con sottoscrizione autentica e deve essere depositata entro 30 giorni al Registro delle Imprese nella cui circoscrizione c'è la sede della società

La riforma del diritto societario porta con sé una radicale svolta nella funzione pubblicitaria del Registro delle Imprese, esaltandone la funzione di sicurezza nella contrattazione che ha per oggetto la cessione di partecipazioni al capitale delle società a responsabilità limitata.

Esempio: se Tizio vende la sua quota del 40% nella Srl Alfa prima a Caio e poi a Sempronio, tra i due acquirenti prevale quello che per primo provvede alla iscrizione al Registro delle Imprese.

Secondo la lettera dell'art. 2470 c.c quindi la cessione "ha effetto di fronte alla società dal momento del deposito di cui al successivo comma". Il medesimo momento di efficacia vale anche nei confronti di eventuali terzi.

Ad ogni modo ciò che preme sottolineare è che in realtà il termine "deposito" del 2470 1° comma va letto come ISCRIZIONE nel Registro Imprese, perché fino al momento dell'iscrizione non vi è pubblicità.

Ciò sembra essere confermato direttamente dal terzo comma dello stesso articolo sulla risoluzione del conflitto tra più acquirenti della stessa quota che vede prevalere chi per primo ha effettuato l'iscrizione e non solo il deposito.

Questo perché è con l'iscrizione che il trasferimento ottiene la dovuta pubblicità e non già solo con il deposito.

Tuttavia nulla vieta che l'efficacia del trasferimento di fronte alla società sia regolato diversamente con apposita clausola statutaria.

Ad esempio prevedendo l'efficacia dal momento dell'iscrizione del nuovo socio sul Libro Soci (tenuto su base volontaria e non più obbligatoria).

La questione del momento di efficacia di fronte alla società è di fondamentale importanza perché si riflette sulla legittimità ad intervenire nelle successive assemblee dei soci.

Solo chi è effettivamente socio (perché risultante dal Registro delle Imprese) ha diritto di intervenire e di votare in assemblea.

Con questo si conclude l'approfondimento di oggi sulle SRL, con il quale si spera di aver fatto un po' di chiarezza su alcuni aspetti fondamentali della società a responsabilità limitata come l'oggetto sociale e il regime di trasferibilità delle quote.

Nei prossimi interventi si tratterà invece di recesso, esclusione, organi sociali e di società a responsabilità limitata semplificata.

Nota bibliografica: per chi volesse approfondire: L. Genghini. P. Simonetti, "LE SOCIETA' DI CAPITALI E LE COOPERATIVE" (Tomo Secondo), Seconda Ed. E G.F. Campobasso, "DIRITTO COMMERCIALE", "Diritto delle società", Ottava Ed.; Massime notarili richiamate nel testo.

L'Approfondimento

Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di febbraio

PREMESSA

Si propone di seguito una selezione delle massime degli interpelli elaborati nel mese di FEBBRAIO 2024, dall'Agenzia delle Entrate.

INTERPELLO N. 37 DEL 08/02/2024 – SCISSIONE PARZIALE PROPORZIONALE SEGUITA DA FUSIONE PER INCORPORAZIONE

Le due società istanti rappresentano di appartenere ad un Gruppo italiano al cui vertice risiede la società Delta. Il settore in cui opera il Gruppo sta sperimentando una fase di forte cambiamento riconducibile principalmente al continuo sviluppo tecnologico, al sorgere di nuovi modelli di consumo e alla comparsa sulla scena di nuovi attori internazionali. Per questi motivi il Gruppo intende procedere a razionalizzare il modello di business, intraprendere nuove iniziative, ridurre i costi amministrativi e di governance attraverso una riorganizzazione societarie perseguibile tramite operazioni straordinarie di scissioni e fusioni. Le due società istanti evidenziano che l'efficacia giuridica di tutte le operazioni di scissione e fusione perseguite, è contestuale e produce i propri effetti contabili e fiscali dal 01.01.2023. Date le premesse, le società istanti, nel dettagliare le operazioni straordinarie avvenute, chiedono all'Agenzia delle Entrate conferma dell'assenza di profili abusivi nelle operazioni di scissione e fusione messe in atto. L'Agenzia delle Entrate ricorda in premessa come ai sensi dell'art. 10-bis, co. 1, della L. n. 212 del 2000, perché un'operazione o una serie di operazioni possano essere considerate abusive, l'Amministrazione finanziaria deve identificare e provare, il congiunto verificarsi di tre presupposti costitutivi: la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito anche non immediato, in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario; l'assenza di "sostanza economica" dell'operazione o delle operazioni poste in essere intesa come un beneficio che prescinde dal vantaggio fiscali; il perseguimento dell'operazione con il solo fine del vantaggio fiscale. Entrando nel merito dell'analisi antiabuso della scissione, l'Agenzia delle Entrate, in

riferimento al caso oggetto di interpello, non ravvede *in primis* un vantaggio fiscale indebito ma semplicemente una semplificazione delle funzioni svolte dalle società del Gruppo.

L'operazione di scissione ha determinato la proporzionale ripartizione degli asset della società scindendo fra i soggetti coinvolti che non usufruiscono di regimi fiscali agevolati e che, procedono a svolgere, senza soluzione di continuità, le rispettive attività d'impresa. Non si configura pertanto alcuna estromissione dalla sfera commerciale e dal regime ordinario degli asset coinvolti: la scissione garantisce il mantenimento dei beni in regime d'impresa e all'imposta sul reddito delle società. Passando ad analizzare l'evento successivo e, precisamente, quello che riguarda la fusione per incorporazione della società scissa, anche in questo caso, l'Agenzia delle Entrate non ravvede il conseguimento di alcun vantaggio fiscale qualificabile come indebito. A parere dell'Agenzia delle Entrate, la strategia del Gruppo volta a dismettere le società non più necessarie rispetto alla struttura in essere del business e a sfruttare le sinergie delle diverse entità, legittima l'estinzione di una società attraverso un'operazione di fusione per incorporazione, in alternativa alla liquidazione della società stessa. Secondo le indicazioni fornite nell'istanza, anche la fusione garantisce il mantenimento dei beni in regime di impresa delle società coinvolte e la continuità dei valori fiscali. In conclusione, afferma l'Agenzia delle Entrate, non sussistendo il primo presupposto dell'abuso del diritto, non occorre proseguire nel riscontro degli ulteriori elementi costitutivi dell'abuso di diritto agli effetti dell'art. 10-bis, L. n. 212 del 2000.

INTERPELLO N. 43 DEL 15/02/2024 – DETRAZIONE SPESE SANITARIE CON ASSISTENZA SANITARIA INTEGRATIVA: ART. 15, CO. 1, LETT. C) DEL TUIR

Il soggetto istante illustra di essere l'erede del coniuge e di essere iscritto ad un Fondo sanitario di dirigenti aziendali, in relazione al quale i contributi versati non sono deducibili dal reddito complessivo. Sempre l'istante illustra come il Fondo abbia provveduto, nell'anno successivo al decesso del coniuge, a pagare direttamente una struttura sanitaria, per le prestazioni sanitarie rese al coniuge nell'anno precedente. Date le premesse, il soggetto istante chiede di sapere se la spesa sanitaria pagata dal Fondo nell'anno successivo a quello del decesso, possa essere portata in detrazione nella dichiarazione dei redditi del *de cuius* relativa nel periodo d'imposta in cui è stata effettuato il pagamento, oppure nell'anno precedente. L'Agenzia delle Entrate ricorda in premessa all'istante come il Tuir preveda la possibilità per il contribuente di portare in detrazione dall'imposta lorda, il 19% delle spese

sanitarie rimaste a proprio carico: si considerano rimaste a carico del contribuente, anche le spese rimborsate per effetto di contributi o premi che, pur essendo versati da altri, concorrono a formare il reddito salvo che, il datore di lavoro, ne abbia riconosciuto la detrazione in sede di ritenuta. Sempre l'Agenzia delle Entrate ricorda come, la risoluzione n. 167/E del 2005, abbia confermato la spettanza della detrazione in questione anche nell'ipotesi in cui le spese sanitarie siano pagate direttamente alla struttura sanitaria da un fondo in nome e per conto dell'iscritto. Le spese rimborsate direttamente alle strutture sanitarie si considerano sostenute nell'anno del pagamento effettuato dal fondo sanitario, in applicazione del principio di cassa. Date le premesse, l'Agenzia delle Entrate chiarisce come le spese sanitarie non possano essere portate in detrazione nella dichiarazione presentata dagli eredi per conto del *de cuius*, relativa all'anno precedente al sostenimento delle spese: se il pagamento è avvenuto dopo il decesso del contribuente, la spesa non può essere detratta nell'ultima dichiarazione del defunto e nemmeno dall'Irpef degli eredi.

INTERPELLO N. 47 DEL 21/02/2024 – FATTURAZIONE NEL RAGGRUPPAMENTO TEMPORANEO DI PROFESSIONISTI

Il Comune istante illustra come, nell'ambito dell'affidamento dei servizi di progettazione, l'affidatario si è costituito in Raggruppamento Temporaneo RTP formato da quattro soggetti. Nell'atto costitutivo della RTP, è stato specificato che ai fini dell'espletamento del mandato, veniva conferita procura speciale con rappresentanza alla società capogruppo per l'inoltro delle fatture emesse al Committente e per l'incasso delle somme dovute. In considerazione di quanto previsto nell'atto costitutivo del RTP, l'affidatario chiede di poter emettere le fatture a nome della sola mandataria che, a sua volta, incassate le somme dovute, provvederebbe ad eseguire i pagamenti ai mandanti per le rispettive competenze. Date le premesse, il Comune istante, chiede di conoscere quale sia la corretta modalità di fatturazione e se, sia comunque possibile effettuare il pagamento dell'intero corrispettivo dovuto alla società mandataria. L'Agenzia delle Entrate, richiamando il principio di diritto n. 17 pubblicato sul proprio sito il 17 dicembre 2018, ricorda come venga precisato che in un raggruppamento temporaneo di imprese istituito per l'esecuzione di un appalto pubblico, il rapporto esistente tra le associate e la capogruppo, si inquadra giuridicamente nella figura del mandato collettivo speciale con rappresentanza: questo non determina di per sé organizzazione o associazione degli operatori economici riuniti, ognuno dei quali conserva la propria

autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali. L'Agenzia delle Entrate chiarisce come nel caso in cui il RTP non abbia "funzione esterna" e, quindi, soggettività giuridica, ogni società mantiene la propria autonomia gestionale negli adempimenti fiscali e negli oneri sociali. Nel caso di specie, dall'atto costitutivo risulta che sia stata conferita alla mandataria procura speciale con rappresentanza: da ciò ne consegue che la mandataria rappresenta i singoli componenti del raggruppamento operando in loro nome e per loro conto. Pertanto, i singoli componenti del RTP sono tenuti ad emettere la propria fattura nei confronti della stazione appaltante in relazione ai lavori di competenza effettuati che la capogruppo può inoltrare al committente o, alternativamente può, in accordo con gli altri componenti del gruppo, assolvere anche al compito di emettere direttamente le fatture esclusivamente in nome e per conto degli altri componenti. Inoltre, specifica l'Agenzia delle Entrate, assolti gli obblighi di fatturazione con le modalità indicate, non sussistono impedimenti di natura fiscale ad ammettere che il pagamento delle singole fatture sia eseguito direttamente alla capogruppo mandataria per conto delle singole mandanti. Il pagamento del corrispettivo per i servizi resi determina, ai fini IVA, il momento impositivo ed il sorgere dei conseguenti obblighi fiscali in capo alle singole mandatarie anche quando il pagamento venga effettuato nelle mani di un terzo.

INTERPELLO N. 48 DEL 21/02/2024 – CRITERI DI RIPARTIZIONE DEI CREDITI IN UNA OPERAZIONE DI SCISSIONE

La società istante illustra come, nel proprio percorso di quotazione, abbia messo in atto un'operazione di scissione parziale a favore di una società beneficiaria già esistente, al fine di separare l'attività industriale, rimasta in capo alla società scissa, dall'attività immobiliare, trasferita alla beneficiaria. L'obiettivo di tale operazione straordinaria è consistito in un'allocazione ottimale degli asset materiali ed immateriali valorizzando in maniera separata i due diversi business. La società istante, al momento della scissione, era titolare di crediti d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, società benefit, società non energivore, sanificazione, investimenti pubblicitari. Date le premesse, per aver sicurezza sull'operato, la società istante ALFA S.p.A., chiede di conoscere il corretto criterio di ripartizione dei suddetti crediti d'imposta di natura agevolativa nell'ambito della operazione di scissione. L'Agenzia delle Entrate illustra in premessa come, al fine di stabilire il corretto criterio di attribuzione di ciascun singolo credito, sia necessario verificare se i crediti si qualificano come una

posizione soggettiva secondo quanto previsto all'art. 173, co. 4, del Tuir e, pertanto, occorre valutare se tali posizioni siano connesse agli elementi del patrimonio scisso. In caso affermativo ciascun singolo credito, in sede di scissione, seguirà gli elementi o l'elemento a cui risulta connesso; in caso negativo, sarà ripartito secondo il criterio proporzionale. Invece, qualora i crediti non siano riconducibili tra le posizioni soggettive, essi dovranno ritenersi liberamente disponibili dalle parti, secondo quanto stabilito nel progetto di scissione. Relativamente ai crediti illustrati dalla società istante, l'Agenzia delle Entrate e dell'avviso che questi non costituiscono posizioni soggettive da attribuire secondo quanto previsto dall'art. 173, co. 4 del Tuir e che, pertanto, siano da ripartire secondo la volontà delle parti.

INTERPELLO N. 50 DEL 22/02/2024 – REGIME FORFETARIO PER DIPENDENTE ESTERO CHE SI TRASFERISCE IN ITALIA

Il soggetto istante, illustra di essere residente in uno stato membro dell'Unione Europea e di essere residente nel 2023, in un altro paese dell'Unione Europea. Sempre il soggetto istante dichiara di prestare la propria attività lavorativa come lavoratore dipendente in uno Stato Membro dell'Unione Europea e di voler trasferire in Italia la propria residenza con effetto fiscale dal 1° gennaio 2024. Con il proprio datore di lavoro, l'istante dichiara di aver concordato la cessazione del contratto di lavoro dipendente entro il 31.12.2023, l'apertura di una partita iva italiana nel gennaio del 2024, la fatturazione per le prestazioni eseguite al datore di lavoro estero come lavoratore autonomo, la discrezionalità di poter prestare il proprio lavoro in forma autonoma anche con soggetti diversi dall'attuale datore di lavoro. Inoltre, sempre l'istante chiarisce di avere percepito, nell'ambito del lavoro dipendente per l'anno 2023, una retribuzione superiore a 30.000 euro e che il rapporto di lavoro subordinato, per lo stesso datore di lavoro, è durato dal novembre 2021 al 31 dicembre 2023. Date le premesse l'istante chiede di sapere se, nel suo caso, trovino applicazione le cause di esclusione dal Regime Forfetario previste dalla L. n. 190 del 2014, art. 1, co. 57. L'Agenzia delle Entrate ricorda in premessa come la lett. d-bis), co. 57, art. 1 della L. n. 190 del 2014, escluda la possibilità di avvalersi del Regime dei Forfetari, alle persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta: sono da escludersi i soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio ai fini dell'esercizio di arti o professioni. A parere però

dell'Agenzia delle Entrate, in riferimento alla fattispecie rappresentata nell'istanza, la circostanza che il professionista instauri un rapporto di lavoro autonomo con un soggetto estero con il quale è intercorso, sempre all'estero, un rapporto di lavoro dipendente durante il periodo di sorveglianza, non perfezionerebbe una artificiosa trasformazione nel senso sopra descritto, non essendovi alcun criterio di collegamento con il territorio dello Stato dei redditi di lavoro dipendente percepiti all'estero. Sempre l'Agenzia delle Entrate chiarisce, con riferimento alla causa ostativa di cui alla lett. d-ter), co. 57 dell'art. 1, L. n. 190 del 2014, che impedisce a chi nell'anno precedente abbia percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente eccedenti l'importo di 30.000 euro, che la verifica di tale soglia è irrilevante se il rapporto di lavoro è cessato. In conclusione dichiara l'Agenzia delle Entrate che a decorrere dal 2024, l'istante possa applicare il Regime dei Forfetari, ferma restando naturalmente la sussistenza degli ulteriori requisiti, in quanto non risultano riscontrate le cause ostative di cui alle lettere d-bis) e d-ter) del co.57, art. 1, L. n. 190 del 2014.

INTERPELLO N. 52 DEL 23/02/2024 – GRUPPO IVA E ADEMPIMENTI DICHIARATIVI PERIODO ANTE INCORPORAZIONE

La società istante, soggetta all'attività di direzione e coordinamento della società Beta, illustra come dal 1° gennaio 2023, faccia parte di un Gruppo costituito ai fini IVA ai sensi dell'art. 70 quater DPR 633/72, denominato Gamma. Sempre la società istante illustra come nel corso del 2023 abbia posto in essere un'operazione di ristrutturazione societaria, consistente in una fusione per incorporazione di tre società nell'istante, con decorrenza 1° settembre 2023. Sotto il profilo degli adempimenti IVA, l'operazione di ristrutturazione societaria ha comportato l'estinzione dei soggetti incorporati, con la chiusura delle relative partite IVA e conseguente confluenza delle relative posizioni fiscali nella società incorporante. Date le premesse, la società istante chiede di sapere se il modello di dichiarazione annuale IVA 2024, relativo a pare del periodo 2023 delle società incorporate, debba essere presentato dal soggetto risultante dalla trasformazione oppure debba essere presentato dal rappresentante del Gruppo IVA Gamma, con la dichiarazione annuale del Gruppo medesimo. L'Agenzia delle Entrate ricorda come il regime del Gruppo IVA, introdotto con finalità semplificatorie oltre che antiabuso, derivi dalla facoltà accordata agli Stati membri di considerare come un unico soggetto passivo, le persone stabilite nel

territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi. Come illustrato dalla circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, il Gruppo IVA si inserisce nel panorama nazionale come un autonomo soggetto passivo d'imposta, titolare degli stessi diritti e degli stessi obblighi di qualsiasi altro soggetto passivo ed identificato, ai fini IVA, mediante un proprio numero di partita IVA e una propria autonoma iscrizione al VIES. Le partite IVA dei soggetti partecipanti vengono associate alla partita IVA del Gruppo. Il Gruppo costituito rappresenta, in luogo dei partecipanti al Gruppo medesimo, il soggetto passivo tenuto all'osservanza delle disposizioni in materia di IVA per le operazioni che verranno poste in essere dal Gruppo nel suo complesso. Da ciò deriva che per gli obblighi dichiarativi di liquidazione e di versamento dell'imposta, nonché tutti per gli altri adempimenti contabili deve provvedere il Gruppo IVA. Con specifico riferimento al caso in istanza, l'Agenzia delle Entrate chiarisce come l'operazione di fusione, integri sia sul piano civilistico, sia sul piano fiscale, una successione a titolo universale dell'incorporante nel complesso delle posizioni giuridiche attive e passive della società incorporata. Però, come si evince anche dalle istruzioni del modello IVA, qualora nel corso dell'anno d'imposta oggetto della dichiarazione IVA, un soggetto partecipante al Gruppo IVA, incorpori una società esterna al Gruppo, l'incorporante partecipante al Gruppo IVA è tenuta a presentare per conto dell'incorporata esterna al Gruppo IVA la dichiarazione relativa alla parte dell'anno d'imposta antecedente l'incorporazione. Pertanto, i risultati delle singole dichiarazioni annuali Iva, non possono essere trasferiti al Gruppo Iva, essendo le società fuse esterne ad esso e gli eventuali debiti, dovranno essere estinti separatamente, mentre le eventuali eccedenze a credito andranno richieste a rimborso.

INTERPELLO N. 54 DEL 28/02/2024 – ROTTAMAZIONE QUATER E DIVIETO DI COMPENSAZIONE EX ART. 31, CO. 1, DECRETO-LEGGE N. 78 DEL 2010

Il soggetto istante, residente in Svizzera, illustra di essere inibito all'utilizzazione di crediti di imposta in quanto debitore presso l'Agenzia delle Entrate-Riscossione di ruoli superiori a 1.500 euro. Tuttavia, considerato che per effetto dell'adesione alla Rottamazione quater, i suddetti debiti erariali non risultano tra i ruoli da saldare bensì tra quelli saldati, il soggetto istante chiede se sia possibile considerare i ruoli oggetto rateizzazione, per adesione alla Rottamazione quater come sospesi e, conseguentemente, avere accesso all'istituto della

compensazione di cui all'art. 17, co. 1, D. Lgs 9 luglio 1997, n. 241. L'Agenzia delle Entrate ricorda in premessa come l'art. 31, co. 1, D.L. n. 78 del 2010, disponga che a decorrere dal 1° gennaio 2011, la compensazione dei crediti di cui all'art. 17, co. 1, D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, relativi alle imposte erariali, sia vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti di ammontare superiore a 1.500 euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali sia scaduto il termine di pagamento. Sempre l'Agenzia delle entrate precisa come la preclusione di cui sopra, non operi nel caso di debiti per imposte erariali iscritti a ruolo non ancora scaduti al momento del versamento. La preclusione inoltre non opera neanche in presenza di ruoli per i quali sia in atto concessa una sospensione. Date le premesse, con l'istituto della Rottamazione quater, introdotto dall'art. 1, co. da 231 a 252, L. 29 dicembre 2022, n. 197, il legislatore ha previsto la possibilità di estinguere i singoli carichi affidati agli Agenti della riscossione tra il 1° gennaio 2000 ed il 30 giugno 2022, senza il versamento delle sanzioni e degli interessi inclusi nei ruoli. Qualora il contribuente intenda aderire all'istituto della Rottamazione quater, le partite a ruolo, oggetto appunto di Rottamazione quater, non rilevano ai fini del divieto di compensazione in presenza di debiti scaduti maggiori di 1.500 euro, a partire dalla data di presentazione della dichiarazione alla definizione e solo qualora essa abbia regolare corso e non si verificano decadenze o altri impedimenti alla stessa. Concorrono, invece, al predetto limite, oltre il quale ricorre il divieto di compensazione, gli eventuali ruoli scaduti non oggetto della definizione.

Le prossime scadenze



15 marzo 2024

ROTTAMAZIONE-QUATER

Termine entro cui versare le prime 3 rate non versate dai contribuenti.

18 marzo 2024

LIQUIDAZIONE IVA – SALDO ANNUALE

Termine per la liquidazione IVA riferita al mese di febbraio e versamento dell'imposta dovuta, oltre che del saldo IVA 2023, in un'unica soluzione o in forma rateale.

IRPEF – RITENUTE ALLA FONTE REDDITI LAVORO DIPENDENTE/AUTONOMO

Termine per versare le ritenute operate a febbraio relative a redditi di lavoro dipendente e assimilati (collaboratori coordinati e continuativi – codice tributo 1001) e delle ritenute operate a febbraio per redditi di lavoro autonomo (codice tributo 1040).

CERTIFICAZIONE UNICA

Termine entro cui inviare in via telematica il modello CU2024 per i dati fiscali e previdenziali relativi alle certificazioni di lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale e alle certificazioni di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi corrisposti nel 2023.

TASSA CONCESSIONI GOVERNATIVE

Termine per versare la tassa annuale di concessione governativa per la bollatura e numerazione in misura forfettaria dei libri e registri delle società di capitali e dei consorzi tra enti.

CERTIFICAZIONE UTILI SOCIETARI

Termine entro il quale deve essere rilasciata al percettore di utili societari la certificazione relativa agli utili corrisposti nel 2023.

COMUNICAZIONE OPZIONE

Termine entro cui inviare all'Agenzia delle Entrate la comunicazione dell'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito in relazione alle spese per interventi edilizi effettuati nell'anno precedente (artt. 119-121 D.L. 34/2020 - provv. Ag.Entrate 3.02.2022).

25 marzo 2023

ELENCHI INTRASTAT

Termine concesso ai contribuenti mensili per operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.
