



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale *numero 16 del 29 aprile 2025*

In breve

- | | |
|---|---|
| 1 È possibile escludere i titoli di Stato dal calcolo dell'ISEE | 2 Dichiarazione IVA: entrata e uscita dal regime forfetario |
|---|---|

Approfondimenti

- | | |
|--|------------------------------------|
| 1 Prestazioni di chirurgia estetica: quali condizioni per l'esenzione IVA? | 2 Cessione d'azienda |
| 3 La ripresa degli ammortamenti sospesi nel bilancio 2024 | |

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Indice:

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



7

Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	11
È possibile escludere i titoli di Stato dal calcolo dell'ISEE.....	11
Dichiarazione IVA: entrata e uscita dal regime forfetario	13
L'Approfondimento.....	15
Prestazioni di chirurgia estetica: quali condizioni per l'esenzione IVA? – seconda parte	15
L'Approfondimento.....	23
Cessione d'azienda: seconda parte.....	23
L'Approfondimento.....	34
La ripresa degli ammortamenti sospesi nel bilancio 2024.....	34
DigitalStudio.....	42
Fascicolo informativo d'impresa	42

Flash di stampa



**Aliquota Iva 10%
sulle opere di
urbanizzazione**

ITALIA OGGI
22.04.2025

Le opere di urbanizzazione primaria e secondaria, come definite dalla legge sull'edilizia e in base al punto 127-quinquies della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, vanno assoggettate all'aliquota Iva agevolata del 10%.

**Transizione 5.0 e
calcolo semplificato
della riduzione dei
consumi**

ITALIA OGGI
22.04.2025

Il Ministero delle Imprese e del Made in Italy e il Gse hanno affermato che il calcolo della riduzione dei consumi energetici per ottenere il credito d'imposta 5.0 in caso di sostituzione di beni obsoleti con quelli nuovi, anche in leasing, opera in via automatica.

**Decreto Salva 730
per calcolo acconti
d'imposta**

IL SOLE 24 ORE
23.04.2025

Il Consiglio dei Ministri ha approvato il decreto legge che consente di applicare le 3 aliquote Irpef nel calcolo degli anticipi d'imposta 2025 e, quindi, consente all'Agenzia delle Entrate di predisporre la dichiarazione precompilata, disponibile dal 30.04.2025.

Sanatoria R&S a rate

IL SOLE 24 ORE
23.04.2025

Il "decreto Pa", passato l'esame della Camera, è atteso oggi, 23.04.2025, in Senato per il voto di fiducia. Dalla bozza è possibile intuire la riapertura al 3.06.2025 della sanatoria del credito d'imposta ricerca e sviluppo degli anni 2015-2019 e la rinuncia, in caso di adesione alla sanatoria, all'eventuale contenzioso in essere o instaurabile. Inoltre. Il termine di decadenza per l'emissione degli atti di recupero per i crediti d'imposta utilizzati negli anni 2016 e 2017, è allungato di due anni.

**Monitoraggio in
quadro RV del
doppio binario**

IL SOLE 24 ORE
23.04.2025

Le novità fiscali contenute nel "decreto Irpef-Ires" (D.Lgs. 192/2024) trovano collocazione nel modello Redditi SC 2025, quadro RV, sezione I e nello specifico quelle che riguardano la riduzione del

doppio binario civilistico-fiscale. La compilazione deve essere effettuata nel caso in cui il valore contabile è inferiore a quello fiscale, sia nel caso opposto.

Decreto BolletteIL SOLE 24 ORE
24.04.2025

Il decreto Bollette è stato approvato in via definitiva dal Senato e tra gli interventi principali si segnala:

- un contributo straordinario di 200 euro in favore dei nuclei familiari con Isee fino a 25.000 euro;
 - un rafforzamento delle tutele per i clienti vulnerabili;
 - l'addio al click day;
 - l'inserimento dello sconto in fattura al fine di ottenere il bonus elettrodomestici.
-

Auto aziendaliIL SOLE 24 ORE
24.04.2025

Il decreto bollette ha chiarito che alle autovetture ordinate nel 2024 ma immatricolate nel 2025 e concesse in uso promiscuo a partire dal 1.7.2025, si applicano le nuove regole.

Sanzioni per documentazione dei disallineamenti da ibridiITALIA OGGI
24.04.2025

Il D.M. Economia 6.12.2024, rubricato "Attuazione delle disposizioni in materia di documentazione dei disallineamenti da ibridi", ha stabilito l'applicabilità della cd. "penalty protection", ossia alla disapplicazione di sanzioni amministrative, in caso di violazione delle norme dettate dal D.Lgs. 142/2018 in tema di disallineamento da ibridi.

Opzione per il concordato preventivo biennaleITALIA OGGI
24.04.2025

L'opzione per il biennio 2025-2026 del concordato preventivo biennale va manifestata entro il 30.09.2025, inviando il modello Cpb in forma disgiunta o congiunta alla dichiarazione dei redditi.

Compensazioni Iva ed esonero dal visto di conformitàIL SOLE 24 ORE
24.04.2025

I soggetti che hanno aderito al concordato preventivo biennale per il periodo 2024-2025 hanno l'esonero del visto di conformità nel modello Iva 2025 per compensare il credito annuale Iva, se di importo compreso tra 5.000 e 70.000 euro.

Scadenze Modello 730	IL SOLE 24 ORE 25.04.2025	Vista la prossima messa a disposizione della dichiarazione precompilata il 30.04.2025, si apre ufficialmente la stagione del 730.
-----------------------------	-------------------------------------	---

Bonus elettrodomestici	IL SOLE 24 ORE 26.04.2025	Dopo la conversione del decreto Bollette, il bonus elettrodomestici è cumulabile con la detrazione mobili del 50%, da sfruttare nel 730 del 2026.
-------------------------------	-------------------------------------	---

Regimi fiscali per il Terzo settore	IL SOLE 24 ORE 26.04.2025	Regimi attivi dal 2026: • attività di interesse generale non commerciale se il surplus ricavi/costi non supera il 6% e comunque non si protrae per più di 3 esercizi consecutivi - art. 79, c. 2-bis CTS; • regime forfettario per Ets non commerciali con coefficienti di redditività a scaglioni, dal 7% al 17% per prestazioni di servizi e dal 5% al 14% per altre attività – art. 80 CTS; • regime forfettario per Odv (1%) e Aps (3%) per la determinazione del reddito d'impresa – art.86 CTS o imprese sociali - non imponibilità degli utili destinati a riserva destinati all'attività statutaria o a incremento o del patrimonio – art. 18, cc. 1 e 2 D.Lgs. 112/2017. Risultano invece abrogati: il regime Onlus – D.Lgs. 460/1997; fuori campo Iva per le operazioni effettuate ed esenzione Ires per proventi da attività “marginali” delle Odv, se destinati a fini istituzionali – art. 8, c. 4 L. 266/1991; regime forfettario Ires e Iva - resta solo per enti sportivi dilettantistici non iscritti al Runts - L. 398/1991. L'aliquota Ires al 12% per talune tipologie di enti - art. 6 Dpr 600/1973, risulta invece disapplicata.
--	-------------------------------------	---

Riammissione alla rottamazione-quater	ITALIA OGGI 26.04.2025	La riammissione alla rottamazione-quater, entro il 30.04.2025, consente di aderire al concordato preventivo biennale per il biennio 2025-2026.
--	----------------------------------	--

Deduzione al 120%
del costo dei
lavoratori assunti a
tempo
indeterminato

IL SOLE 24 ORE
27.04.2025

Le aziende stanno sperimentando per la prima volta la maxi-deduzione del 120% del costo dei lavoratori assunti a tempo indeterminato nel 2024, introdotta dall'art. 4 D.Lgs. 216/2023 e prorogata dalla L. 207/2024 per il triennio 2025-27.

L'Agenzia interpreta



**Tassazione
prestazione dei
fondi pensione**

RISOLUZIONE
N. 29/E/2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha affermato che il prelievo fiscale sulle prestazioni dei fondi pensione è pari al 15%, ma si riduce in funzione dell'anzianità di iscrizione. Se questa è superiore a 15 anni, l'aliquota diminuisce dello 0,30% per ogni anno ulteriore di iscrizione alla previdenza integrativa fino a un massimo del 6%.

**Compensi
professionali
percepiti dagli eredi**

INTERPELLO
N. 118
DEL 22.04.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che i compensi professionali percepiti dagli eredi vanno assoggettati ad Iva con obbligo di fatturazione anche se il prestatore (de cuius) ha chiuso anticipatamente la partita Iva.

**Tassazione
management fees
rese in Egitto**

INTERPELLO
N. 116
DEL 18.04.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che le management fees rese in Egitto sono ivi tassate in quanto non costituiscono altri redditi.

**Emolumenti a
ricercatore non
residente**

INTERPELLO
N. 113
DEL 17.04.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che gli emolumenti percepiti da un ricercatore di cittadinanza italiana, iscritto all'AIRE e residente nei Paesi Bassi per l'attività scientifica biennale svolta presso un Ateneo italiano in forza di un rapporto di lavoro dipendente a termine con quest'ultimo, non possono essere tassati in Italia.

**Delega per l'accesso
al Modello 730
precompilato**

PROVVEDIMENTO
N. 193922/2025

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha esteso la delega all'accesso alla precompilata anche ai Caf imprese delle associazioni di categoria e agli altri soggetti incaricati dell'invio telematico delle dichiarazioni, ma solo per il modello Redditi. L'accesso al 730 precompilato resta riservato a Caf, dottori commercialisti e consulenti del lavoro.

Concordato
preventivo biennale
2025-2026

PROVVEDIMENTO
N. 195422/2025

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha definito l'adesione al concordato preventivo biennale per le annualità 2025-2026 con invio separato o congiunto al modello Redditi 2025 e con possibilità di successiva revoca. Altro aspetto chiarito dal provvedimento riguarda la revoca al concordato che si potrà esercitare inviando il modello Cpb esclusivamente in modalità autonoma congiuntamente al frontespizio del modello Redditi 2025 e indicando il codice "2" nella casella "Comunicazione Cpb".

Diritti d'autore
corrisposte a iscritto
Aire

INTERPELLO
N. 112
DEL 7.04.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che i compensi economici per l'utilizzazione di opere dell'ingegno corrisposti da una Società degli Autori esteri a beneficio di un soggetto iscritto all'Aire e residente in altro Stato non sono imponibili in Italia.

730 precompilato

PROVVEDIMENTO
N. 193922/2025

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha affermato che dal 2025 nel modello 730 precompilato trovano esposizione anche i ricavi derivanti dalla gestione di piccoli impianti da fonti rinnovabili e quelli dei frontalieri che si recano a lavorare in Svizzera.



Il Giudice ha sentenziato

Eredità, sanzioni e interessi

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 8684/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha affermato che gli interessi, dovuti sulle sanzioni, si trasmettono agli eredi e possono essere riscossi nei loro confronti e continuano a maturare sulla quota capitale.

Condizioni per la riduzione della Tari

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 7646/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che la riduzione della Tari del 20% è concessa al contribuente se dimostra il mancato svolgimento del servizio di raccolta dei rifiuti nella zona di residenza o di dimora in cui è ubicato l'immobile o dove è svolta la propria attività.

Testimonianze scritte nel processo tributario

C.G.T. DI PRIMO
GRADO DI
PIACENZA
N. 23/2025

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Piacenza consente testimonianze scritte nell'ambito di un contenzioso tributario avente ad oggetto fatture di dubbia esistenza.

Accertamento agli ex soci

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 3625/2025

La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che quando una società è cancellata dal Registro delle Imprese, eventuali accertamenti fiscali vanno notificati direttamente agli ex soci, avviando un nuovo procedimento nei loro confronti.

Esenzione Imu per impresa costruttrice di fabbricati locati

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 10392/2025
N. 10394/2025

La Cassazione, con le ordinanze, ha chiarito che non spetta l'esenzione Imu per i fabbricati dell'impresa costruttrice destinati alla vendita nei casi di locazione (anche solo temporanea) e acquisto per ristrutturazione e vendita.

Deposito telematico tardivo

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 7393/2025

La Cassazione, con ordinanza, ha affermato che la costituzione telematica in giudizio si perfeziona con l'iscrizione a ruolo e non con la presa in carico.

**Credito per le
imposte assolte
all'estero**

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELLA CALABRIA
N. 674/2025

La Commissione di giustizia tributaria di 2° grado della Calabria, ha chiarito che ai fini del riconoscimento del credito per le imposte assolte all'estero, ai sensi dell'art. 165 Tuir, non occorre che il contribuente fornisca all'amministrazione finanziaria la prova dell'effettivo versamento delle imposte.

Superbonus

C.G.T. DI PRIMO
GRADO DI RIETI
N. 18/2/2025

La Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Rieti ha affermato che le forniture dei materiali concorrono al raggiungimento degli stati di avanzamento lavori, previsti in alcune fasi per poter accedere al Superbonus (ad esempio per le villette).

Cedolare secca

C.G.T. DI CASERTA
N. 1850/2025

La Corte di giustizia tributaria di Caserta, ha accolto il ricorso di un contribuente, persona fisica, che aveva locato un immobile a un'impresa per destinarlo a uso abitativo, allineandosi alla pronuncia della Cassazione (sent. 12395/2024).

Imu e Srl cancellate

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 10734/2025

La Cassazione civile, sezione tributaria, con l'ordinanza, ha sancito che il liquidatore e gli ex amministratori della società non pagano le imposte della Srl cancellata dal Registro delle Imprese, a meno che negli avvisi di accertamento non siano indicati gli addebiti mossi agli organi di gestione.

**Elenchi della
riscossione e privacy
violata**

C.G.T. DI PRIMO
GRADO DI ROMA
N. 3816/2025

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, considerando che negli elenchi presentati dalla Riscossione (attestanti le raccomandate informative inviate ai contribuenti) emergono nominativi ed indirizzi estranei al processo trattato, tale consuetudine è illegittima, in quanto viola la privacy.

In breve

È possibile escludere i titoli di Stato dal calcolo dell'ISEE

Il Ministero del Lavoro ha pubblicato il decreto direttoriale 2 aprile 2025 n. 75, che approva il nuovo modello della dichiarazione sostitutiva unica (DSU) per calcolare l'ISEE, insieme alle istruzioni di compilazione. Con questo decreto, diventa operativa l'esclusione dei titoli di Stato dall'ISEE prevista dai commi 183 e 184 dell'art. 1 della L. 213/2023, applicabile dopo l'aggiornamento tardivo del DPCM 159/2013 effettuato con il DPCM 13/2025, che aggiunge il comma 4-*bis* all'art. 5.

Per rendere operativa la misura, era necessario aggiornare il modello tipo della DSU e le istruzioni, poiché quelli in vigore da gennaio 2024 – approvati con il DM 407/2023 – non permettevano ancora l'esclusione dei titoli di Stato dal calcolo dell'ISEE. Il Ministero ha annunciato che l'aggiornamento è avvenuto ad aprile.

L'art. 5, comma 4-*bis* del DPCM 159/2013 esclude dal patrimonio mobiliare calcolato ai fini dell'ISEE, fino a un massimo di 50.000 euro per nucleo familiare:

- i titoli di Stato di cui all'art. 3 del DPR 398/2003 (Bot, Btp e CCTeu);
- i buoni fruttiferi postali, inclusi quelli trasferiti allo Stato;
- i libretti di risparmio postale.

Come indicato dalle istruzioni, i rapporti finanziari esclusi sono:

- “Codice 02” - Rapporti di conto deposito titoli e/o obbligazioni;
- “Codice 03” - Conti deposito a risparmio libero/vincolato detenuti presso Poste Italiane;
- “Codice 06” - Gestione patrimoniale;
- “Codice 07” - Certificati di deposito e buoni fruttiferi detenuti presso Poste Italiane.

Il dichiarante nella compilazione della DSU deve indicare i dati contabili al netto dei “Titoli di Stato” nel patrimonio mobiliare del nucleo familiare. Il nucleo può scegliere fra due modalità di fruizione alternative, che influiscono allo stesso modo sull'ISEE. Ad esempio, in un nucleo composto da due coniugi:

- uno ha un rapporto di tipo 06 con valore di 70.000 euro, inclusi 30.000 euro di titoli di Stato;
- l'altro ha un rapporto di tipo 02 del valore di 60.000 euro (cointestato al 50% con un soggetto esterno), inclusi 25.000 euro di titoli di Stato.

Dal patrimonio mobiliare dei due coniugi potrà essere sottratto un importo complessivo di 42.500 euro, derivante dalla somma di 30.000 euro e il 50% di 25.000 euro. Tale importo può essere ridotto secondo due modalità.

Nella prima modalità, il primo coniuge indicherà nel quadro FC2 il rapporto di tipo 06 con il valore di 40.000 euro (calcolato come differenza tra 70.000 euro e 30.000 euro), mentre l'altro coniuge indicherà nel quadro FC2 il rapporto di tipo 02 con il valore di 17.500 euro (pari al 50% della differenza tra 60.000 euro e 25.000 euro). Di conseguenza, l'importo del patrimonio mobiliare dichiarato per il nucleo familiare sarà di 57.500 euro (risultante dalla somma di 40.000 euro e 17.500 euro).

È possibile sottrarre l'intero importo di 42.500 euro dal valore complessivo dei rapporti del primo coniuge. Dal valore di 70.000 euro si sottrae 42.500 euro, ottenendo 27.500 euro. L'altro coniuge dichiarerà il valore del 50%, ovvero 30.000 euro (50% di 60.000). Il patrimonio mobiliare dichiarato per il nucleo familiare sarà di 57.500 euro (somma di 27.500 e 30.000).

L'eccezione riguarda il genitore non coniugato e non convivente nel nucleo del figlio minore o studente universitario. In questi casi, escludere:

- i Titoli di Stato del nucleo ordinario;
- i Titoli di Stato del genitore non coniugato e non convivente, fino al limite massimo di 50.000 euro per nucleo.

Le attestazioni ISEE già rilasciate restano valide per l'accesso alle prestazioni sociali agevolate fino alla loro scadenza. È comunque possibile richiedere una nuova attestazione ISEE con le esclusioni dei titoli di Stato.

Dichiarazione IVA: entrata e uscita dal regime forfetario

I contribuenti che nel 2024 hanno cambiato regime fiscale, passando dal forfetario all'ordinario o viceversa, devono prestare particolare attenzione alla compilazione della dichiarazione IVA 2025 relativa all'anno 2024.

I soggetti che escono dal regime forfetario nel 2024 e adottano nel 2025 un regime IVA ordinario, non devono presentare la dichiarazione IVA 2025, a meno di specifiche esigenze. Nello specifico, nel caso in cui si intenda recuperare l'IVA non detratta per acquisti effettuati durante il periodo forfetario, occorre effettuare una rettifica a favore da indicare nel quadro VF della dichiarazione IVA 2025 (riferita al primo anno di adozione del regime ordinario).

Generalmente, i soggetti che perdono i requisiti del regime forfetario nel 2024 entrano nel regime di contabilità semplificata, distinta in professionisti (indipendentemente dai compensi) o imprese (solo se non superano 500.000 o 800.000 euro di ricavi, in base al tipo di attività). I soggetti che invece intendono adottare una contabilità ordinaria, devono tenere un comportamento concludente coerente con tale regime e comunicare l'opzione nella dichiarazione IVA riferita all'anno in cui è stata effettuata la scelta, compilando il quadro VO. Ad esempio, se la scelta avviene nel 2025, l'opzione si comunica nella dichiarazione da presentare entro il 30 aprile 2026 dove le imprese compileranno il rigo VO20, casella 1, mentre i professionisti il rigo VO21, casella 1.

Se invece il contribuente esce dal regime forfetario nel corso del 2024 (ad esempio, per il superamento della soglia di 100.000 euro di compensi o ricavi), scattano obblighi più stringenti. Viene infatti richiesto di presentare la dichiarazione IVA per il 2024, la trasmissione delle LIPE (inclusa quella relativa all'ultima liquidazione), la compilazione del quadro VP e nel caso in cui spettano rettifiche dell'IVA a favore, vanno già inserite nella dichiarazione IVA 2024, da presentare entro il 30 aprile 2025 (cfr. circolare AE n. 32/2023).

Il contribuente che invece pur avendo i requisiti per restare nel forfetario decide volontariamente di adottare il regime ordinario per la prima volta, può farlo (art. 1, comma 70, L. 190/2014) adottando un comportamento concludente (es. esposizione dell'IVA in fattura) e compilando il rigo VO33 casella 1 nel modello IVA 2025 (tale opzione ha validità triennale, salvo revoca esplicita, barrando la casella 2 del rigo VO33). Il vincolo triennale

non trova applicazione per le imprese in contabilità semplificata, né per i professionisti che, pur potendo restare nel forfetario, adottano il regime semplificato con comportamento concludente. Questo perché entrambi i regimi (forfetario e cassa semplificata) sono considerati “naturali” per i contribuenti minori, come chiarito dall’interpello DRE Emilia Romagna n. 909-1960/2021.

Per ultimo, il contribuente che nel 2024 era nel regime ordinario e dal 2025 entra per la prima volta nel forfetario, deve comunque presentare la dichiarazione IVA per il 2024 entro il 30 aprile 2025, senza la necessità di compilare il quadro VO, trattandosi dell’accesso a un regime “naturale”. Deve essere invece barrata la casella 1 del rigo VA14, per indicare che si tratta dell’ultima dichiarazione IVA prima dell’ingresso nel forfetario.

Per i soggetti che transitano dal regime IVA ordinario a quello forfetario dal 2025, è necessario ricordare l’obbligo di rettifica della detrazione, indicando l’imposta eventualmente dovuta nel rigo VF70 della dichiarazione IVA.

La rettifica si effettua con la compilazione, con il segno meno, del rigo VF70, espressamente riferito anche ai *“soggetti che a partire dall’anno d’imposta 2024 si avvalgono del regime forfetario”*, come chiarito dall’art. 1 comma 61 della L. 190/2014. Al fine di determinare l’importo complessivo delle rettifiche da riportare nel rigo VF70, occorre compilare il prospetto D riportato nell’Appendice delle istruzioni del modello.

L'Approfondimento

Prestazioni di chirurgia estetica: quali condizioni per l'esenzione IVA? – seconda parte

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Riprendiamo l'analisi delle condizioni per l'esenzione IVA delle prestazioni di chirurgia estetica.

Dopo aver trattato del regime IVA delle prestazioni mediche e dopo aver introdotto la tematica dei limiti dell'esenzione delle prestazioni di chirurgia estetica, di seguito concluderemo la nostra disamina occupandoci:

- delle indicazioni esposte dai giudici comunitari in merito alle questioni pregiudiziali sollevate dal giudice svedese nella causa C-91/12 del 21.3.2013, relative alle limitazioni all'esenzione da imposta delle operazioni di chirurgia estetica;
- dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità circa i limiti dell'esenzione IVA delle prestazioni di chirurgia estetica;
- della risposta resa dal MEF in tema di esenzione da IVA delle prestazioni di chirurgia estetica;
- della rilevanza dell'attestazione medica e della tutela del legittimo affidamento.

LE INDICAZIONI DELLA GIURISPRUDENZA COMUNITARIA IN MERITO ALLA ESENZIONE IVA DELLE PRESTAZIONI DI CHIRURGIA ESTETICA

In risposta alle questioni pregiudiziali sollevate dal giudice svedese nella causa C-91/12 del 21.3.2023 i giudici comunitari hanno così risposto:

- ***“nel contesto dell'esenzione prevista all'art. 132, paragrafo 1, lett. b) e c), della direttiva IVA, lo scopo di prestazioni come quella di cui trattasi nel procedimento principale è rilevante ai fini della valutazione se tali prestazioni siano esenti dall'IVA. Detta esenzione è infatti diretta ad applicarsi alle***

prestazioni che hanno lo scopo di diagnosticare, curare o guarire malattie o problemi di salute o di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone (...). Con la conseguenza che “prestazioni del tipo di quelle di cui trattasi nel procedimento principale, nei limiti in cui abbiano lo scopo di trattare o curare persone che, a seguito di una malattia, di un trauma oppure di un handicap fisico congenito, abbiamo bisogno di un intervento di natura estetica, potrebbero rientrare nelle nozioni di «cure mediche» o di «prestazioni mediche [alla persona]», ai sensi, rispettivamente, dell’art. 132, paragrafo 1, lett. b), della direttiva IVA e dell’art. 132, paragrafo 1, lett. c), di tale direttiva. Per contro, se l’intervento risponde a scopi puramente cosmetici, non rientra in tali nozioni”.

Detto ciò, osserviamo che relativamente alla questione relativa alla finalità del trattamento, terapeutico o estetico, le Autorità fiscali svedesi hanno evidenziato come la ricerca dello scopo dell’operazione generi inevitabilmente profili di incertezza.

In effetti, su questo punto la giurisprudenza comunitaria non ha risposto esaurientemente, affermando, che ***“in situazioni come quelle di cui al procedimento principale, è possibile che lo stesso soggetto passivo eserciti sia attività esenti, in forza dell’art. 132, paragrafo 1, lett. b) o c), della direttiva IVA, sia attività soggette all’IVA. Tuttavia, tale situazione viene presa in considerazione con precisione da detta direttiva, che la contempla e la disciplina ai suoi artt. 173 e seguenti. In conformità a detto art. 173, qualora il soggetto passivo utilizzi beni e servizi per effettuare sia operazioni che danno diritto alla detrazione dell’IVA pagata a monte sia operazioni che non danno diritto a siffatta detrazione, quest’ultima è ammessa soltanto per la parte dell’IVA che è proporzionale all’importo relativo alla prima tra le due categorie di operazioni. Il pro rata della detrazione viene determinato, in conformità agli artt. 174 e 175 della direttiva IVA, per il complesso delle operazioni effettuate dal soggetto passivo che agisce in quanto tale”.***

Tuttavia, considerando che la valutazione deve essere fatta non solo da un punto di vista fisico, ma anche psicologico la Corte di Giustizia UE ha rilevato, inoltre, che:

- ***“le semplici convinzioni soggettive che sorgono nella mente della persona che si sottopone a un intervento di carattere estetico in merito ad esso non sono,***

di per sé, determinanti ai fini della valutazione della questione se tale intervento abbia scopo terapeutico”;

- *“le circostanze che prestazioni come quelle di cui trattasi nel procedimento principale siano fornite o effettuate da un appartenente al corpo medico abilitato, oppure che lo scopo di tali prestazioni sia determinato da un professionista siffatto, sono idonee a influire sulla valutazione della questione se interventi come quelli di cui trattasi nel procedimento principale rientrino nelle nozioni di “cure mediche” o di “prestazioni mediche [alla persona]”, ai sensi, rispettivamente, dell’art. 132, paragrafo 1, lett. b), della direttiva IVA e dell’art. 132, paragrafo 1, lett. c), di tale direttiva”.*

Successivamente, con la sentenza causa C-597/2017 del 27.6.2019, i giudici comunitari hanno nuovamente ribadito la necessità di differenziare i trattamenti di carattere terapeutico dai trattamenti di carattere estetico, affermando che trattasi di due diversi tipi di trattamento che rispondono a esigenze diverse.

Rammendiamo, infine, che sulla distinzione tra trattamento medico ed estetico si è pronunciato anche il Comitato IVA:

- del 12.10.2011, chiarendo che per essere qualificato “**cura medica**” a norma dell’art. 132, § 1, lett. b) e c) della Direttiva 2006/112/CE un intervento chirurgico deve essere effettuato per uno scopo terapeutico:
 - ✓ essenziale ai fini della prevenzione o della cura della malattia;
 - ✓ che può essere anche di natura psicologica;
- del 22.11.2021, sostenendo che se un intervento è effettuato per soli scopi cosmetici, non può considerarsi trattamento medico.

Pertanto, al pari delle cure mediche le raccomandazioni dietetiche sono da considerarsi esenti da IVA solo se sono fornite a scopo terapeutico, ovvero a fini di prevenzione, diagnosi, cura di una condizione o ripristino della salute.

L’ORIENTAMENTO DELLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITÀ IN MERITO ALLA ESENZIONE IVA DELLE PRESTAZIONI DI CHIRURGIA ESTETICA

Allineandosi alle indicazioni della Corte di giustizia UE, i giudici di legittimità, con la recente ordinanza n. 27497/2021 hanno affermato che ai fini dell’esenzione IVA sono da considerarsi a tutti gli effetti “**cure mediche**” e “**prestazioni mediche**” le operazioni di

chirurgia estetica e i trattamenti di carattere estetico eseguiti per trattare o curare persone che, a causa di una malattia, di un trauma o di un handicap fisico congenito, hanno avuto la necessità di effettuare un intervento di natura estetica.

Diversamente non rientrano in questo ambito gli interventi di mera natura cosmetica.

Osserviamo subito che l'orientamento sopra esposto è da considerarsi consolidato in giurisprudenza di legittimità, dato che in più occasioni la Cassazione ha avuto modo di ribadire che le prestazioni di natura puramente estetica, seppur rese da personale infermieristico, soggetto a vigilanza ai sensi dell'art. 99 del Testo unico delle leggi sanitarie¹, non possono beneficiare dell'esenzione da imposta, se non presentano **“un contenuto intrinseco di prestazione sanitaria medica o paramedica, alla quale è riservata l'esenzione”²**.

Premesso ciò, osserviamo che dalla lettura dell'ordinanza in esame ricaviamo, inoltre, che, in materia di IVA, la prova dell'esistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi richiesti per fruire dell'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 18) del DPR n. 633/1972 spetta al contribuente.

Per queste ragioni se la prova non viene fornita dal contribuente i corrispettivi accertati costituiscono operazioni imponibili³.

Evidenziamo, poi, che prendendo sempre spunto dalle indicazioni offerte dalla Corte di giustizia UE nella sentenza causa C-91/12 del 21.3.2013 i massimi giudici, nella richiamata pronuncia n. 27497/2021 hanno chiarito che **“l'onere di provare la destinazione dei**

¹ L'art. 99 del Testo unico delle leggi sanitarie TULS afferma che: “È soggetto a vigilanza l'esercizio della medicina e chirurgia, della veterinaria, della farmacia e delle professioni sanitarie ausiliarie di levatrice, assistente sanitaria visitatrice e infermiera diplomata.

È anche soggetto a vigilanza l'esercizio delle arti ausiliarie delle professioni sanitarie. S'intendono designate con tale espressione le arti dell'odontotecnico, dell'ottico, del meccanico ortopedico ed ernista e dell'infermiere abilitato o autorizzato, compresi in questa ultima categoria i capi bagnini degli stabilimenti idroterapici e i massaggiatori.

Con Regio decreto, su proposta del Ministro per l'interno, sentiti il Ministro dell'educazione nazionale ed il Consiglio di Stato, possono essere sottoposte a vigilanza sanitaria altre arti, che comunque abbiano rapporto con l'esercizio delle professioni sanitarie, secondo le norme che sono determinate nel decreto medesimo.

La vigilanza si estende:

- a) all'accertamento del titolo di abilitazione;
- b) all'esercizio delle professioni sanitarie e delle arti ausiliarie anzidette”.

² In tal senso si è espressa la Suprema Corte con le sentenze n. 21272/2005, n. 15740/2013 e n. 19178/2019.

³ In tal senso si è espressa la Cassazione con le sentenze n. 28946/2008, n. 17656/2014, n. 13138/2015 e n. 25440/2018.

trattamenti di chirurgia estetica alla diagnosi, alla cura o alla guarigione di malattie o problemi di salute o alla tutela, al mantenimento ed al ristabilimento della salute delle persone, ai fini dell'esenzione da IVA, grava a carico del sanitario che esegue le relative prestazioni".

Concludendo, a sostegno del rifiuto all'esenzione i massimi giudici nel caso di specie hanno precisato che ***"il giudice di appello ha fatto malgoverno del principio enunciato, ritenendo - sulla base di un'arbitraria e discutibile lettura della circolare emanata dall'Agenzia delle entrate il 28 gennaio 2005 n. 4/E – l'inversione dell'onere della prova a carico dell'amministrazione finanziaria e presumendo a favore del contribuente la finalità terapeutica del trattamento di chirurgia estetica"***.

Rammendiamo, infine, che recentemente⁴ la Suprema Corte ha osservato che le prestazioni mediche e paramediche di chirurgia estetica:

- si differenziano dalle prestazioni di mera natura cosmetica;
- sono esenti da IVA se effettuate per trattare o curare persone che, a causa di una malattia, di un trauma o di un handicap fisico congenito, subiscono disagi psico-fisici. Pertanto, deve trattarsi di interventi alla tutela della salute, gravando sul contribuente l'onere di provare la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi che giustificano l'esenzione.

LA RISPOSTA DEL MEF

Non servono particolari doti per rendersi conto che dalle indicazioni dei giudici comunitari non si ricavano dei principi oggettivi per stabilire quando una prestazione di chirurgia estetica possa essere considerata esente da IVA.

Stessa cosa non può dirsi, invece, delle indicazioni rese dall'Ufficio con la Circolare n. 4/E/2005, di cui nel passato ha fatto tesoro parte della giurisprudenza di merito nelle sue pronunce.

Da questa diversa impostazione dell'Agenzia delle Entrate si ricava, infatti, che le prestazioni di chirurgia estetica non sono ***"ontologicamente connesse al benessere psico-fisico del soggetto che riceve la prestazione e quindi alla tutela della salute***

⁴ In tal senso si è espressa la Cassazione con le sentenze n. 6572/2022 e n. 26906/2022.

della persona”, pur trattandosi, sempre e comunque, “di interventi tesi a riparare inestetismi, sia congeniti sia talvolta dovuti ad eventi pregressi di vario genere (es: malattie tumorali, incidenti stradali, incendi, etc.), comunque suscettibili di creare disagi psico-fisici alle persone”.

In buona sostanza, la valutazione della natura medica o cosmetica della prestazione spetta solo al medico che esegue l'intervento e non può essere verificata in modo oggettivo.

Ed è proprio per il fatto che il giudizio sulla natura estetica o cosmetica ricadrebbe sul medico che ha eseguito l'intervento, che alcune associazioni di categoria e Ordini locali dei medici hanno preso posizione a seguito della pronuncia della Corte di Giustizia UE, sostenendo che il medico effettua esclusivamente “**atti medici**”, che, come tali, risultano esenti da IVA ai sensi dell'art. 10 del DPR n. 633/1972.

Secondo questa posizione l'atto medico non dipende dalle richieste del paziente, ma dal fatto di essere stato eseguito da un medico, che nell'esercizio della sua professione, si prefigge lo scopo di curare il paziente, anche in presenza di finalità estetiche.

Considerato in questi termini il trattamento estetico potrebbe essere ricondotto nell'ambito di una valutazione generale della salute e del benessere psico-fisico della persona.

In altre parole, l'intervento chirurgico e il trattamento di medicina estetica rientrerebbero sempre all'interno di un corretto rapporto terapeutico tra medico e paziente e di un percorso di scelta che fa parte dell'atto di cura.

Su questa linea si è posta anche l'interrogazione parlamentare n. 3-03094 in cui è stato rilevato che **“è di tutta evidenza che qualsiasi atto medico, sia esso curativo per patologia, sia esso curativo per disagio psicofisico, è sempre preceduto da un approccio diagnostico al paziente o in qualsiasi specialità medica o chirurgica, anche in medicina estetica, qualsiasi programma terapeutico è sempre il risultato di una diagnosi che viene realizzata dal medico estetico dopo una visita specifica che prevede una serie di valutazioni strumentali (morfoantropometrica, ecografica dell'ipoderma, psicologica, posturale, angiologica degli arti inferiori, cutanea), che hanno lo stesso valore di quello che per un cardiologo può avere un elettrocardiogramma”.**

Pare ovvio che per tutti questi motivi un chiarimento definitivo da parte dell'Amministrazione Finanziaria fosse necessario, dato che la posizione espressa con il documento di prassi n. 4/E/2005 era da considerarsi superata visto il tenore delle sentenze in rassegna.

Il chiarimento alla fine è arrivato con la risposta del Mef all'interrogazione parlamentare citata.

In particolare, bocciando la tesi degli interroganti, secondo la quale ***“sarebbe opportuno quindi che l'Agenzia delle entrate emanasse un'apposita circolare che chiarisse l'equiparazione agli interventi medici generali, e la conseguente esenzione dall'applicazione dell'IVA, per tutti gli interventi medico-estetici effettuati, a patto che siano effettuati da medici professionisti regolarmente iscritti all'albo”***, il Mef ha diversamente affermato la necessità ***“che il requisito soggettivo e quello oggettivo siano esplicitamente ed autonomamente identificabili al fine dell'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 10, primo comma, numero 18), del decreto IVA. Conseguentemente, sono agevolabili le sole prestazioni che, oltre ad essere eseguite nell'ambito di una prestazione medica, siano autonomamente qualificabili come “di diagnosi, cura e riabilitazione””***.

LA RILEVANZA DELL'ATTESTAZIONE MEDICA E LA TUTELA DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO

Con l'intento di superare le questioni relative all'applicazione dell'IVA alle prestazioni di chirurgia estetica, l'art. 4-quater del DL n. 145/2023, cosiddetto ***“Decreto Anticipi”***, introdotto in sede di conversione dalla Legge n. 191/2023, con decorrenza dal 17.12.2023:

- ha esteso, al comma 1, l'esenzione IVA delle prestazioni sanitarie alle prestazioni di chirurgia estetica rese alla persona, finalizzate a diagnosticare o curare malattie o problemi di salute, ovvero a tutelare, mantenere o ristabilire la salute, anche psico-fisica.

A tal fine risulta, però, necessario che le finalità terapeutiche risultino da apposita attestazione medica;

- ha stabilito, al comma 2, che, indipendentemente dal verificarsi delle predette condizioni, resta fermo il trattamento IVA riservato alle prestazioni sanitarie di chirurgia estetica eseguite prima del 17.12.2023.

Rammendiamo, infine che con l'art. 7-sexies del DL n. 113/2024, cosiddetto “**Decreto Omnibus**”, introdotto in sede di conversione dalla Legge n. 143/2024, al fine di rendere inequivocabile l'intento di tutelare il legittimo affidamento, il Legislatore modificando l'art 4-quater, comma 2 del DL n.145/2023, ha disposto che:

- sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti prima del 17.12.2023;
- non si fa luogo a rimborsi d'imposta.

L'Approfondimento

Cessione d'azienda: seconda parte

PREMESSA

Nel precedente numero abbiamo visto gli aspetti civilistici e quelli fiscali legati all'imposizione diretta nella cessione d'azienda.

Vediamo ora di analizzare i riflessi che la cessione d'azienda riverbera nell'imposizione indiretta, della corresponsabilità tributaria e degli aspetti dichiarativi.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO - IVA

Come tutte le operazioni straordinarie, anche la cessione d'azienda è esclusa dall'ambito applicativo dell'IVA per carenza del presupposto oggettivo, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera b), del DPR 633/72.

Conseguenza immediata è che in assenza di rilevanza ai fini IVA vi sarà assoggettamento ad imposta di registro.

Ma cosa succede se vi fosse il trasferimento di ramo d'azienda tra due stabili organizzazioni localizzate in Italia, di due differenti società estere indipendenti? Trattandosi di società estere qual è il Paese ove ha rilevanza? La risposta la possiamo rinvenire nella Risposta ad interpello del 28/9/2023, n. 438, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha specificato che l'operazione è territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'articolo 7-bis del DPR 633/72. Anche in questo caso si tratta di una operazione fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera b), del DPR 633/72.

Anche in questo caso non vi sarà rilevanza ai fini IVA ma assoggettamento ad imposta di registro proporzionale, pur trattandosi di atti formati all'estero, in quanto hanno ad oggetto aziende esistenti nel territorio dello Stato a norma dell'articolo 2 del DPR 131/86.

Una nota particolare riguarda il caso di riqualificazione in cessione di azienda di una cessione originariamente qualificata come cessione di beni. Chiaramente la cessione di beni



è soggetta ad IVA, mentre la cessione d'azienda no. In questa circostanza, il cessionario ha il diritto di chiedere la restituzione dell'IVA pagata al cedente e quest'ultimo ha diritto di chiedere il rimborso di quanto versato all'erario (articolo 30-ter del DPR 633/72 – Corte di Cassazione 22/8/2023, n. 25013)

IMPOSTA DI REGISTRO

Abbiamo visto che non applicando l'IVA la cessione d'azienda sarà assoggettata ad imposta di registro. Questo in virtù del principio di alternatività con l'IVA, da cui è appunto esclusa, ai sensi dell'articolo 40, del DPR 131/86. Ai fini dell'imposta di registro la norma di riferimento è l'articolo 3, comma 1, lettera b) del DPR 131/86.

Ai sensi del combinato disposto degli articoli 43 e 51 DPR 131/86, la base imponibile è ordinariamente costituita dal valore venale (che è presuntivamente pari al valore indicato in atto) o dal prezzo di cessione, se maggiore. Ricordiamo che, dovendosi considerare anche le passività risultanti dalle scritture contabili, esse andranno a ridurre le attività in modo proporzionale (articolo 23, comma 4, DPR 131/86), con esclusione – secondo la giurisprudenza (vedasi Cassazione 19/5/2021 n. 13586) – di passività e oneri che, anche se gravanti sul cedente ed assunti dal cessionario, non possono dirsi collegati all'oggetto del trasferimento.

La cessione d'azienda prevede anche la debenza di un avviamento, il quale andrà a concorrere alla formazione della base imponibile (Studio Notariato n. 99-2017/T).

Il D.Lgs. 139/2024, in attuazione dei principi di delega previsti dall'articolo 10, comma 1, della L. 111/2023, ha apportato modifiche alle previsioni normative contenute nel TUR (DPR 131/86) in tema di cessione d'azienda. Tali aggiornamenti normativi riguardano gli atti pubblici formati, gli atti giudiziari pubblicati o emanati, le scritture private autenticate o presentate per la registrazione a partire dal 1/1/2025.

Per effetto delle modifiche apportate, i sopra citati principi di determinazione della base imponibile sono stati fatti confluire dal quarto al secondo comma dell'articolo 51 del DPR 131/86, di fatto sganciandoli dall'esercizio del potere accertativo dell'Amministrazione Finanziaria.

L'imposta di registro applicabile è diversa a seconda dei beni che sono oggetto di trasferimento. Riepiloghiamo nella sottostante tabella le aliquote previste:

Bene o diritto	Aliquota
Immobili (esclusi terreni agricoli e connessi fabbricati rurali)	9%
Terreni agricoli e connessi fabbricati rurali	15%
Crediti	0,5%
Contratti di leasing immobiliari	4%
Beni o diritti diversi da quelli sopra indicati	3%

In presenza di beni strumentali iscritti ai pubblici registri, come ad esempio gli autoveicoli che vengono iscritti al PRA, essi andranno esclusi dall'imposta ai sensi dell'articolo 51, del DPR 131/86.

Con riferimento al D.Lgs. 139/2024, si dà evidenza dell'intento di razionalizzare il trattamento fiscale della cessione d'azienda introducendo in ambito legislativo regole già in uso nella pratica professionale.

Infatti già ad oggi, ai sensi dell'articolo 23, comma 1, del DPR 131/86, nel caso l'azienda ceduta sia costituita da beni o diritti cui si applicano aliquote diverse, se non è possibile distinguere il valore di ciascuno di tali beni, si applica l'aliquota maggiore al valore complessivo di cessione.

Ecco l'importanza di tenere distinto nell'atto di cessione le diverse tipologie di beni ed i relativi valori in modo da assoggettare ogni categoria alla sua aliquota caratteristica.

La nuova formulazione del comma 4 dell'articolo 23 del DPR 131/86 in vigore dal 1/1/2025 prevede che, nel caso di cessioni aventi ad oggetto l'azienda nella sua interezza o specifici complessi aziendali quali possono essere i rami d'azienda, sia legittimo applicare aliquote separate a ciascuna tipologia di bene incluso nell'azienda o ramo d'azienda oggetto di cessione purché, per effetto della ripartizione indicata nell'atto di trasferimento o nei relativi allegati, sia imputata ai vari beni una quota parte del corrispettivo.

Per quanto riguarda la cessione del marchio incluso nell'azienda era sostenuta la tesi per la quale essa era sempre soggetta a IVA. La Risoluzione 3/4/2006 n. 48, l'Agenzia delle

Entrate ha recepito un modificato orientamento per il quale il marchio concorre alla formazione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro.

Con particolare riferimento alla determinazione dell'avviamento, benché la questione sia ampiamente superata tanto da un punto di vista aziendalistico, quanto tributario, merita la menzione il fatto che nella pratica dei professionisti e dell'Agenzia delle Entrate non è raro imbattersi ancora nei criteri previsti dall'articolo 2, comma 4, del DPR 460/1996. Tale norma, seppur abrogata, viene utilizzata dall'Agenzia per quantificare l'avviamento in maniera induttiva, a mezzo dell'applicazione di un coefficiente di redditività applicata alla media dei ricavi degli ultimi 3 anni, moltiplicata per 3. Il coefficiente si riduce a 2 qualora l'attività del cedente sia stata attivata da meno di tre anni o nel caso il contratto di locazione dell'immobile abbia una durata residua inferiore a tre anni.

Resta comunque nelle facoltà dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 52 del DPR 131/86, di rettificare il valore dell'azienda, qualora ritenga che detto valore sia inferiore rispetto al valore normale. Ai sensi dell'articolo 51, comma 4, del DPR 131/86, confermato dalla Corte di Cassazione 11/1/2022 n. 540, nel caso di corrispettivi distinti per categorie di beni, l'ufficio può accertare il prezzo ritenuto incongruo anche in relazione ad una sola delle categorie di beni.

Questo potere accertativo deve essere coniugato anche con le previsioni dell'articolo 20 DPR 131/1986. La norma ha avuto delle modifiche nel tempo. Oggi l'Agenzia delle Entrate non può più riqualificare un atto sulla base degli effetti economici espletati (non anche su quelli giuridici, a prescindere al *nomen iuris*), non avendo tale norma natura antielusiva. In tal senso, è stato statuito che non è possibile per l'Agenzia delle Entrate riqualificare in cessione di azienda l'atto di conferimento d'azienda seguito dalla cessione di partecipazioni, poiché gli atti portati alla registrazione devono essere interpretati sulla base dei soli elementi desumibili dall'atto (vedasi Cassazione 13/9/2021, n. 24647; 14/2/2022, n. 4786; 22/2/2022 n. 5715; 8/4/2022, n. 11435 e 3/5/2022 n. 13835).

Rimane solo perseguibile l'abuso del diritto stabilito dall'articolo 10-bis della L. 212/2000.

In tale contesto, con il fine di contrastare la delocalizzazione delle imprese, il legislatore ha inserito nella Legge di bilancio 2022, all'articolo 1, comma 237, una previsione per la quale l'imposta di registro, ipotecaria e catastale, sono dovute tutte in misura fissa pari a 200 euro

ciascuna, nel caso di trasferimento di beni immobili nell'ambito di una cessione di azienda o ramo d'azienda, al ricorrere di determinati presupposti:

- gli immobili devono essere strumentali, intendendosi tali quelli che “per natura” hanno tale caratteristica e non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, ovvero gli immobili accatastati nella categoria A/10 e nei gruppi B, C, D ed E (vedasi Circolare 28/6/2013 n. 22);
- devono essere mantenuti gli assetti occupazionali;
- non deve essere cessata l'attività dell'azienda oggetto di trasferimento entro 5 anni dall'operazione di cessione dell'azienda;
- gli immobili trasferiti non devono essere ceduti sia a titolo oneroso che gratuito entro 5 anni dall'operazione di cessione dell'azienda di cui gli immobili fanno parte.

Qualora vengano meno le ultime due condizioni, si verifica espressamente una causa di decadenza dall'agevolazione, che comporta l'applicazione delle imposte in misura ordinaria.

Il tenore letterale della norma, lascia però aperte diverse questioni dubbie che dovranno essere risolte in via interpretativa:

- in primo luogo, non è chiaro se l'agevolazione si applichi a tutti i trasferimenti di immobili insiti in aziende cedute, oppure solo nell'ambito dei piani volti a salvaguardare il tessuto occupazionale produttivo di cui ai precedenti commi 224 e s. dell'articolo 1 della L. 234/2021. Tale circostanza era già stata sollevata nel dossier dei Servizi Studi di Camera e Senato n. A.C. 2434, Vol. I del 27/12/2021. D'altro canto, il comma 225 sembra deporre per un'interpretazione unitaria delle disposizioni, ivi inclusa quella del comma 237, giacché recita “*La disciplina di cui ai commi da 224 a 238 si applica ai datori di lavoro che (omissis)*”;
- non è rinvenibile allo stato attuale, una definizione normativa del requisito imposta relativo al mantenimento degli assetti occupazionali. Non è quindi chiaro come possano incidere le molteplici vicende che incidono sulle variazioni del personale (es. licenziamenti per giusta causa);
- non è chiaro se la causa di decadenza debba essere legata solo alla prosecuzione dell'attività ed al mantenimento della proprietà degli immobili nel quinquennio

successivo alla cessione d'azienda, così come si evince dal dato letterale della norma, oppure se essa operi anche nel caso di mancato mantenimento degli assetti occupazionali, come parrebbe più ragionevole.

Alla luce di quanto descritto, considerati gli ampi profili di incertezza che vi sono, la norma agevolativa, pur pregevole, sembra in concreto di difficile applicazione allo stato attuale.

IMPOSTA IPOTECARIA E CATASTALE

Con il trasferimento di immobili sorge anche la debenza delle imposte ipotecaria e catastale. Infatti, ai sensi dell'articolo 10, comma 3, del D.Lgs. 23/2011, il trasferimento di immobili inclusi in un'azienda, che scontano l'imposta di registro, è assoggettato a imposta ipotecaria e catastale in misura fissa pari a 50 euro ciascuna.

Tali imposte sono determinate nella misura fissa di 200 euro ciascuna ove applicabili le disposizioni della Legge di bilancio 2022 (articolo 1, comma 237, L. 234/2021) descritte al paragrafo precedente.

IMPOSTA DI BOLLO E TASSA DI CONCESSIONE GOVERNATIVA

La molteplicità dei tributi dovuti in un atto di trasferimento prevede che l'atto di cessione di azienda sia assoggettato all'imposta di bollo in misura fissa pari a 45 euro se nel trasferimento non vi sono compendi immobiliari. Ai sensi dell'articolo 10, comma 3 del D.Lgs. 23/2011, qualora, invece, siano compresi anche beni immobili, il trasferimento immobiliare conta l'imposta di registro e risulterà esente da imposta di bollo.

Nel caso di trasferimento di marchi, è applicabile anche la tassa di concessione governativa ai sensi dell'articolo 11, comma 4, lettera c), della Tariffa allegata DPR 641/72, in misura fissa pari a 81 euro.

RESPONSABILITÀ TRIBUTARIA

Prima di vedere gli aspetti dichiarativi legati ai trasferimenti d'azienda corre l'obbligo di fare delle riflessioni circa la responsabilità tributaria nella cessione d'azienda. In generale, ai sensi dell'articolo 2560 c.c., il cedente non è liberato dai debiti inerenti all'azienda ceduta sorti anteriormente alla cessione, se i creditori non hanno dato manifesto consenso. Se tali debiti risultano anche dalle scritture contabili, di essi risponde anche il cessionario.

Dove la norma civilistica pone dei paletti alla responsabilità del cessionario nei trasferimenti d'azienda, la disposizione tributaria prevede che il cedente ed il cessionario siano solidalmente responsabili dei debiti fiscali, anche se non risultanti dal bilancio del cedente (in tal senso vedasi la Corte di Cassazione 14/3/2014 n. 5979), con dei limiti. Si tratta di un limite temporale riferito:

- alle violazioni commesse nell'anno della cessione e nei due precedenti;
- alle violazioni già contestata anteriormente alla cessione (anche se relative a periodi di imposta anteriori i 2 anni).

La corresponsabilità, però, può essere delimitata con la richiesta del certificato dei carichi fiscali pendenti. L'importanza di tale certificazione risulta anche dall'analisi della Giurisprudenza dove:

- in assenza del certificato, un orientamento giurisprudenziale considera comunque vigente il limite temporale sopra indicato (Cassazione 13/7/2017 n. 17264);
- mentre un altro orientamento reputa la responsabilità come illimitata (Cassazione 10/4/2017 n. 9219).

L'articolo 14 D.Lgs. 472/97 limita la responsabilità del cessionario al valore dell'azienda e inoltre attribuisce una responsabilità sussidiaria, poiché previamente deve essere escusso il cedente. Attenzione, però, che il valore limite non è solo quello dichiarato dalle parti nel rogito notarile ma anche quello più elevato definito in sede di accertamento. Vedasi a tal proposito la Circolare 10/7/1998 n. 180/E.

Ma c'è una soluzione per limitare la responsabilità. Infatti il comma 2 dell'articolo 14 concede una limitazione alla responsabilità nel valore dei debiti risultanti dal certificato dei carichi pendenti che deve essere appositamente richiesto all'Agenzia delle Entrate competente, anche prima dell'avvenuta cessione. A fronte di tale richiesta, l'Agenzia può emettere un

certificato con esito negativo, oppure può far valere il silenzio assenso nel termine di 40 giorni dalla richiesta. Nel caso di emissione di un certificato sarà importante effettuare l'atto notarile a fine di non vedere scoperto un lasso temporale; infatti, se fra la data di rilascio del certificato e la data del rogito l'Agenzia delle Entrate emettesse un atto impositivo, esso non sarà coperto dal certificato tornando la corresponsabilità.

Tornando all'applicabilità dell'articolo 14, ai sensi del comma 5-bis dello stesso, la corresponsabilità tributaria è stata esclusa per le cessioni di azienda avvenute sotto il controllo del Tribunale nel corso di procedure concorsuali, quali gli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza (articolo 23, D.Lgs. 14/2019 - C.C.I.I.) e liquidazione coatta amministrativa. L'esclusione è stata posta in dubbio da parte della dottrina nel caso di cessione autorizzata dal Tribunale ai sensi dell'articolo 22 C.C.I.I. (composizione negoziata), non trattandosi di un'operazione assimilabile ad una procedura concorsuale.

Va anche detto che le limitazioni di cui al comma 2 non si applicano nel caso in cui la cessione sia posta in essere in frode dei crediti tributari (comma 4). Ciò può accadere quando la cessione svuota di fatto l'impresa debitrice nei confronti del fisco, rendendo inesigibili i crediti erariali. In tal caso, è l'Amministrazione finanziaria a dover fornire la prova della frode (Cassazione penale 20/11/2018, n. 52158, Cassazione 13/7/2017, n. 17264) anche se è presunta (comma 5) nel caso di cessione effettuate entro 6 mesi dalla contestazione di una violazione penalmente rilevante.

Infine, con particolare riferimento al caso di cessione con clausola di riserva di proprietà nella Risposta 13/10/2016, n. 91, si afferma che in ipotesi di risoluzione contrattuale per inadempimento, il cedente a cui viene retrocessa l'azienda è responsabile dei debiti tributari sorti anche nel periodo di conduzione dell'azienda da parte del cessionario. È stato rilevato però come a fronte di una tale responsabilità, manchino le tutele previste dall'articolo 14, comma 2, del D.Lgs. 472/97.

LE DICHIARAZIONI

Passando all'ultimo argomento, non per importanza, vediamo quali sono gli obblighi dichiarativi sia ai fini delle imposte dirette che dell'IVA, in presenza di una operazione di cessione d'azienda.

Dichiarazioni dei redditi

Diversamente da altre operazioni straordinarie, la cessione di azienda non determina alcun effetto estintivo o di interruzione della continuità del periodo di imposta in capo ai soggetti coinvolti nell'operazione.

Conseguentemente, non si avranno effetti particolari circa le modalità di compilazione e trasmissione della dichiarazione dei redditi e dell'IRAP.

Infatti, cedente e cessionario presenteranno le loro dichiarazioni nei modi e termini ordinari.

Abbiamo visto, in particolare, che in alcuni casi è possibile rateizzare la plusvalenza. Di tale evenienza si dovrà tenere debito conto nella compilazione delle dichiarazioni.

DICHIARAZIONI IVA

Quanto detto, in generale, vale anche per le dichiarazioni IVA; in tal senso la Circolare 16/7/1998 n. 188/E.

Attenzione, però, alla situazione dove l'operazione di cessione d'azienda potrebbe comportare l'estinzione del cedente per cessazione di operazioni rilevanti ai fini del tributo e chiusura della posizione IVA. In tal caso l'articolo 16, comma 11, lettera a) della L. 537/93 e la risposta all'interpello 24/8/2022, n. 432, impone al cessionario di subentrare negli obblighi e nei diritti relativi all'IVA successivi alla data di cessione.

Abbiamo anche visto che con la cessione d'azienda è anche possibile trasferire il credito IVA da questa maturato, sia risultante dalla dichiarazione annuale, sia maturato nel corso dell'anno della cessione, senza necessità di notifica del trasferimento all'Agenzia delle Entrate. Si veda a tal proposito anche la Risoluzione del 31/8/2008, n. 417. Nel caso di trasferimento del credito, il cessionario dovrà presentare la dichiarazione annuale:

- compilando dei moduli separati contenenti i dati delle operazioni effettuate dal cedente anteriormente al mese o trimestre in cui è avvenuta la cessione (indicando la partita IVA del cedente nel rigo VA1, campo 1);
- mentre i dati della frazione di tale ultimo periodo in cui è avvenuta la cessione devono essere inclusi nei moduli ordinari del cessionario.

Altro aspetto riguarda la possibilità di cedere il plafond IVA all'esportazione. Ricordiamo che ciò è possibile se:

- nel rogito notarile è manifestata tale cessione;
- viene inviata apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate entro 30 giorni dall'effettuazione dell'operazione (vedasi a tal proposito la casella PL contenuta nel quadro D del modello AA7 o nel quadro E del modello AA9 delle comunicazioni di cui all'articolo 35 del DPR 633/1972).

QUADRO D			
DA COMPILARE A CURA DEL SOGGETTO BENEFICIARIO (conferitaria, società risultante dalla fusione, ecc.)			
SEZIONE 1 OPERAZIONI STRAORDINARIE TRASFORMAZIONI SOSTANZIALI SOGGETTIVE	1a FUSIONE PROPRIA	1b FUSIONE PER INCORPORAZIONE	1c CONFERIMENTO, CESSIONE E DONAZIONE D'AZIENDA
	1d SCISSIONE TOTALE	1e SUCCESSIONE EREDITARIA	
	2a CONFERIMENTO, CESSIONE E DONAZIONE DI RAMO D'AZIENDA	2b SCISSIONE PARZIALE	
	PL Barrare la casella se il soggetto subentrante intende esercitare la facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta a norma dell'art. 2, comma 2, della L. n. 28/1997		

Sempre in ambito IVA si rammenta che sono dovute le comunicazioni di variazioni dei dati dell'attività ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del DPR 633/72. È il caso, ad esempio, di cessazione dell'attività per cessione dell'unica impresa da parte del cedente, oppure di modifica dell'attività rilevante.

CONCLUSIONI

Con questo intervento si conclude la trattazione della materia della cessione d'azienda. Si è avuto modo di analizzare gli aspetti civilistici dell'operazione con particolare riferimento alla continuità nei contratti ed agli aspetti fiscali i quali possono riverberare effetti sulle dichiarazioni delle parti contraenti.

Particolare attenzione va data, a parere di chi scrive, proprio alla organizzazione dell'atto notarile e più in dettaglio a ciò che si intende trasferire ed a quanto il cedente vuole conservare.

Importante distinzione va fatta alle due fattispecie che si possono generare con la cessione dell'azienda e cioè al fatto che con tale atto si stia cedendo l'intera azienda o parte di essa.

Infine merita ricordare come sia necessario adottare le cautele in tema di responsabilità fiscale per il rischio di trasferimento sul cessionario dei gravami del cedente.

Quanto detto ci porta necessariamente a meditare il fatto che non si può pensare che con l'atto notarile la responsabilità professionale ricada sul Notaio, essendo, al contrario, pregnante l'intervento del professionista contabile.

L'Approfondimento

La ripresa degli ammortamenti sospesi nel bilancio 2024

PREMESSA

Nei bilanci degli esercizi 2020, 2021, 2022 e 2023 le imprese hanno potuto sospendere fino al 100% dell'ammortamento (civilistico) delle immobilizzazioni materiali ed immateriali come previsto dall'articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, D.L. 104/2020 introdotto nell'ambito delle misure adottate in occasione dell'emergenza COVID-19.

Tale possibilità, originariamente riconosciuta con riferimento al bilancio dell'esercizio 2020, è stata prorogata al 2021 e al 2022 e, da ultimo, ad opera del D.L. 198/2022, c.d. "Decreto Milleproroghe", al 2023.

In sede di bilancio 2024, ancorché la sospensione degli ammortamenti non sia più ammessa, è necessario "gestire" gli effetti collegati alla sospensione utilizzata nelle precedenti annualità, con particolare riguardo:

- all'eventuale rideterminazione delle quote di ammortamento;
- alla liberazione della riserva indisponibile corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata. Considerato che la riserva è stata costituita in sede di approvazione del bilancio dell'esercizio interessato dalla sospensione dell'ammortamento (con utilizzo dell'utile dell'esercizio ovvero, in caso di incapienza, di riserve di utili o altre riserve, ovvero, in mancanza, degli utili degli esercizi successivi), la liberazione interviene alla data di approvazione del bilancio dell'esercizio in cui sono maturati i presupposti per l'eliminazione del vincolo di indisponibilità;
- al riassorbimento della fiscalità differita stanziata, collegata al disallineamento tra valore civilistico e fiscale.

La riserva indisponibile va liberata:

- nell'esercizio successivo al termine del periodo di ammortamento originario, se la sospensione ha comportato l'estensione della vita utile del bene;
- gradualmente, negli esercizi successivi alla sospensione, se non è risultato possibile estendere la vita utile del bene. In tal caso la riserva va liberata in ciascun esercizio

in misura pari alla differenza tra la (maggior) quota di ammortamento rilevata in bilancio a seguito della sospensione e la quota di ammortamento del piano originario;

Si ricorda che la sospensione “civilistica” dell’ammortamento non ha necessariamente comportato effetti sulla deducibilità ai fini delle imposte dirette e dell’IRAP della quota di competenza. Infatti, in deroga al principio di previa imputazione a Conto economico, era possibile dedurre la quota non imputata operando una variazione in diminuzione nel Modello REDDITI / IRAP.

Come precisato dall’Agenzia delle Entrate nella Risposta 17.09.2021, n. 607, al fine di evitare il disallineamento tra ammortamento civilistico e fiscale (e il conseguente stanziamento della fiscalità differita), risultava comunque possibile sospendere anche la deducibilità della quota.

Pertanto, se la norma originaria consentiva di derogare alla imputazione “civilistica” delle quote di ammortamento dei beni materiali e immateriali, anche la norma fiscale ha introdotto tale possibilità, consentendo di evitare la gestione della fiscalità differita.

GLI ELEMENTI CARATTERIZZANTI LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

Gli elementi caratterizzanti le disposizioni riportate nel citato articolo 60, commi 7-bis – 7-quinquies, D.L. 104/2020, possono essere come di seguito sintetizzati:

- A. applicabilità della deroga a tutte le immobilizzazioni immateriali e materiali. l’ipotesi di sospensione degli ammortamenti può riguardare sia le immobilizzazioni immateriali⁵ sia quelle materiali. Diversamente, nulla viene specificato sul fatto che la sospensione possa intervenire sui singoli elementi, gruppi di immobilizzazioni, oltretutto sull’intera voce di bilancio. L’OIC, intervenendo su questo punto, considera applicabile la deroga anche singoli beni o gruppi di beni.
- B. percentuale di quota di ammortamento. Il riferimento riportato nell’art. 60, comma 7-bis, ovvero “fino al 100 per cento dell’ammortamento annuo”, conferma la volontà del legislatore di lasciare libertà decisionale all’estensore del bilancio, purché ne dia informazione nella nota integrativa. La scelta di applicare una percentuale inferiore di ammortamento, ci porta a riflettere su quale potrebbe essere un parametro che, oggettivamente applicato, giustifichi tale impostazione. A tal proposito, la variabile temporale potrebbe rappresentare l’elemento a cui rapportare l’abbattimento della percentuale di ammortamento e, di conseguenza, il valore della quota. In altri termini,

- il non aver utilizzato il bene per un numero di giorni, o un numero di mesi, potrebbe costituire il driver per stabilire in modo più oggettivo possibile la quota dell'ammortamento, garantendo un'informativa di bilancio più coerente rispetto agli eventi registrati;
- C. rideterminazione del piano di ammortamento o della quota di ammortamento degli esercizi successivi. La scelta di sospendere la quota di ammortamento, per intero o in misura ridotta, richiede il recupero della medesima negli anni "a seguire", scegliendo alternativamente tra due metodologie, cioè:
- a) rideterminazione del piano di ammortamento. Ciò è possibile qualora non vi siano vincoli contrattuali o vincoli tecnici, tali da limitare la vita utile, o meglio la durata economica del bene;
 - b) rideterminazione delle quote di ammortamento a partire dall'esercizio successivo. È questo il caso in cui, invece, non sia possibile intervenire su un riconteggio del piano di ammortamento. L'adozione di questa seconda metodologia comporta una redistribuzione della quota sospesa sugli anni a venire lasciando invariato il piano di ammortamento iniziale.
- D. costituzione delle riserve indisponibili. Da un punto di vista contabile, la sospensione degli ammortamenti richiede la formazione di riserve indisponibili, che potranno essere liberate nel momento della ripresa a conto economico della quota totale, e/o in misura ridotta, dell'ammortamento in precedenza sospeso. la riserva indisponibile non può essere distribuibile e non sempre liberamente utilizzabile, fatta eccezione per le ipotesi in cui questa possa essere impiegata per la copertura delle perdite di esercizio, prima che il capitale sociale venga intaccato¹³. Infatti, in via del tutto generale, le riserve sono destinate ad essere impiegate ogni qual volta si verifichi una riduzione del patrimonio netto, tra cui la riduzione per perdite. Si tratta, eventualmente, di stabilire una sorta di graduazione con cui procedere all'utilizzo delle riserve, siano esse disponibili o indisponibili. A tal proposito, la prassi sembra essere concorde che nel ripianare le perdite, si utilizzino in primis le riserve facoltative, solitamente disponibili (ad es. riserva statutaria), per poi passare a quelle la cui disponibilità, per disposizioni legislative, è maggiormente vincolata (ad es. riserva da rivalutazione monetaria) e concludere, in caso di incapienza delle altre, con la riserva legale. Ciò posto, è possibile sostenere che il legislatore, richiamando il concetto di «riserva indisponibile» per sospensione degli ammortamenti, utilizzabile

per la sola copertura delle perdite, volesse richiamare tali concetti e tale ordine per l'utilizzazione delle riserve. La riserva indisponibile può essere creata mediante:

- a) utilizzo di riserve disponibili maturate nell'anno di sospensione;
- b) utilizzo di riserve disponibili di anni precedenti;
- c) utilizzo di riserve disponibili relative ad anni successivi; è questo il caso in cui la riserva correlata alla sospensione degli ammortamenti si forma mediante l'accantonamento degli utili di esercizi successivi; in questa circostanza, sarebbe utile indicare nella nota integrativa l'importo per cui la società si impegna negli esercizi futuri a reintegrare la riserva in relazione all'ammontare pari al beneficio netto ottenuto con l'applicazione del disposto

E. determinazione del fondo per imposte differite. La deroga sulla sospensione degli ammortamenti non ha efficacia da un punto di vista fiscale. È quanto riportato nel D.L. 104/2020, articolo 60, comma 7-quinquies, confermato dai chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2021, in cui si precisa che *“... la mancata imputazione a conto economico nel 2020 della quota di ammortamento non influisce sulla deducibilità fiscale della stessa, la quale resta confermata a prescindere dall'imputazione a conto economico”*. Si genera quindi una fiscalità differita passiva (o più semplicemente la rilevazione di imposte differite); si viene, infatti, a creare una differenza temporanea imponibile che genera imposte differite, ossia imposte che pur essendo di competenza dell'esercizio sono dovute in esercizi futuri. Infatti, le imposte dovute nell'esercizio risultano inferiori alle imposte di competenza rilevate in bilancio e, dunque, la società iscrive una passività per imposte differite, per le imposte che saranno pagate negli esercizi successivi.

EFFETTI CONTABILI

La sospensione, totale o parziale, del processo di ammortamento ha determinato alternativamente:

- un allungamento della vita utile del bene;
- in presenza di vincoli contrattuali/tecnici o legislativi, fermo restando la vita utile del bene, la necessità di rideterminare la quota da stanziare negli esercizi successivi al 2023.

In caso di beni per i quali è stato possibile estendere la relativa vita utile:

- la sospensione del 100% della quota di ammortamento, ha comportato il mero slittamento del periodo di ammortamento, senza effetti sulla quota stanziata negli esercizi successivi, che pertanto non subisce alcuna variazione in termini di importo;
- la sospensione inferiore al 100% della quota di ammortamento, ha comportato, oltre allo slittamento del periodo di ammortamento, anche la necessità di rideterminare la quota stanziata negli esercizi successivi.

Esempio.

L'impianto ALFA è stato acquisito ad inizio esercizio 2018 dalla Società per € 30.000,00. In sede di determinazione del piano di ammortamento economico tecnico è stata stimata una vita utile pari a 10 anni con conseguenti quote di ammortamento annuali pari al 10% del valore ammortizzabile (per assunzione equivalente nell'esempio all'intero importo corrisposto). Le quote di ammortamento civilistiche sono riconosciute anche ai fini fiscali.

ANNO	COSTO STORICO	ALIQUOTA DI AMM.TO (%)	QUOTA DI AMM.TO	FONDO AMM.TO	VALORE NETTO CONTABILE
2018	30.000,00	10%	3.000,00	3.000,00	27.000,00
2019	30.000,00	10%	3.000,00	6.000,00	24.000,00
2020	30.000,00	10%	3.000,00	9.000,00	21.000,00
2021	30.000,00	10%	3.000,00	12.000,00	18.000,00
2022	30.000,00	10%	3.000,00	15.000,00	15.000,00
2023	30.000,00	10%	3.000,00	18.000,00	12.000,00
2024	30.000,00	10%	3.000,00	21.000,00	9.000,00
2025	30.000,00	10%	3.000,00	24.000,00	6.000,00
2026	30.000,00	10%	3.000,00	27.000,00	3.000,00
2027	30.000,00	10%	3.000,00	30.000,00	0,00

Nell'esercizio 2020, la Società decide di non ammortizzare l'impianto, in quanto intende ridurre la perdita registrata per effetto della pandemia oppure perché ritiene che lo stesso sia stato in funzionamento poco e parzialmente. La vita utile è prolungabile di un esercizio. Il piano economico tecnico viene rivisto di conseguenza.

ANNO	COSTO STORICO	ALIQUOTA DI AMM.TO (%)	QUOTA DI AMM.TO	FONDO AMM.TO	VALORE NETTO CONTABILE
2018	30.000,00	10%	3.000,00	3.000,00	27.000,00
2019	30.000,00	10%	3.000,00	6.000,00	24.000,00
2020	30.000,00	0%	0,00	6.000,00	24.000,00
2021	30.000,00	10%	3.000,00	9.000,00	21.000,00
2022	30.000,00	10%	3.000,00	12.000,00	18.000,00
2023	30.000,00	10%	3.000,00	15.000,00	15.000,00
2024	30.000,00	10%	3.000,00	18.000,00	12.000,00
2025	30.000,00	10%	3.000,00	21.000,00	9.000,00
2026	30.000,00	10%	3.000,00	24.000,00	6.000,00
2027	30.000,00	10%	3.000,00	27.000,00	3.000,00
2028	30.000,00	10%	3.000,00	30.000,00	0,00

1. Nella determinazione del risultato d'esercizio occorre considerare la fiscalità differita. Per tale motivo, considerando cumulativamente le imposte dirette IRES e IRAP (e considerando quest'ultima pari al 3,9%), rileveremo:

Imposte differite a Fondo imposte differite 837,00

2. A fine esercizio 2020, la Società, nonostante la sospensione degli ammortamenti, presenta una perdita d'esercizio pari a € 18.000,00. Oltre a coprire la perdita, occorrerà, quindi, costituire l'apposita riserva indisponibile di cui al D.L. 104/2020 per tramite dell'utilizzo di riserve disponibili o, laddove queste siano mancanti, accantonando gli utili degli esercizi successivi. In sede di approvazione del bilancio (supponiamo nell'aprile 2021), rileveremo, in presenza di riserve disponibili sufficienti, l'importo di € 2.163,00. Si ricorda che l'importo della riserva è un importo "netto", ossia determinato tenendo conto di quanto già imputato al fondo imposte differite. La riserva è infatti una riserva di utili, da accantonare, quindi, in sede di approvazione del bilancio, avendo considerato già l'impatto sulla costituzione della stessa della fiscalità di competenza:

Utile d'esercizio a Riserva indisponibile di utili L. 126/2020 2.163,00

3. La riserva di cui sopra è, poi, destinata nell'esempio a liberarsi, divenendo disponibile, al termine del processo di ammortamento contabile. Ciò è reso evidente dal fatto che il periodo di ammortamento è prolungato di un esercizio e, quindi, la discrasia tra il valore fiscale (divenuto pari a 0 nell'esercizio 2027) e il valore contabile (divenuto pari a 0 nell'esercizio 2028) sia annullerà proprio con il completo ammortamento contabile del bene. Nell'esempio in oggetto, in sede di predisposizione del bilancio d'esercizio 2028, avremo:

Riserva indisponibile di utili L. 126/2020 a Riserva disponibile 2.163,00

4. Considerato che, sempre nell'esempio, risulta che l'ammortamento fiscale si è completato nell'esercizio 2027, quando originariamente avrebbe dovuto essere portato a termine anche l'ammortamento contabile, nell'esercizio 2028, la Società si troverà a iscrivere un costo inerente alla quota di ammortamento indeducibile ai fini fiscali. In tale esercizio, quindi, le imposte correnti, non essendo riconosciuti i costi imputabili all'ammortamento dell'impianto, saranno più alte delle imposte di competenza. Sarà, quindi, utilizzato nell'ultimo esercizio il fondo per "riportare" le imposte correnti all'importo rappresentativo delle imposte di competenza:

Fondo imposte differite a Imposte differite 837,00

Nel Modello REDDITI 2029 relativo al 2028 la società dovrà operare una variazione in aumento (rigo RF31, codice "67") pari a 3.000 euro al fine di neutralizzare la quota di ammortamento civilistico non deducibile del 2028.

Relativamente ai beni per i quali non è stato possibile estendere la vita utile in quanto sussistevano dei vincoli contrattuali/tecnici o legislativi (ciò si è potuto verificare, ad esempio, per i beni immateriali), la sospensione dell'ammortamento non ha comportato lo slittamento del periodo di ammortamento, con la conseguenza che le quote degli esercizi successivi al 2020 risultano di ammontare più elevato, dovendo ripartire il valore netto contabile residuo su un minor numero di anni.

IN SINTESI

SOGGETTI COINVOLTI	MISURA ADOTTATA	ASPETTI CONTABILI	ASPETTI GIURIDICI	ASPETTI FISCALI
--------------------	-----------------	-------------------	-------------------	-----------------

Le società che redigono i bilanci secondo le disposizioni codicistiche, anche se facenti parte di un gruppo	Sospensione degli ammortamenti	Contabilizzazione della riserva indisponibile	Deroga all'art. 2426 primo comma, n. 2) Deroga alla normativa sulla copertura delle perdite (di riflesso rispetto a quanto indicato dall'art. 6 decreto "liquidità")	Applicazione delle disposizioni di cui agli artt. 102, 102-bis e 103 del testo unico delle imposte sui redditi Determinazione delle imposte differite
Verificare le condizioni di deroga per le società facenti parte di un gruppo	Stabilire su quali immobilizzazioni intervenire Stabilire la percentuale della quota da sospendere Individuare la possibilità di rideterminazione del piano di ammortamento	Verificare la capienza con utile anno 2020 e/o riserve accantonate negli esercizi precedenti Verificare la possibilità di capienza con le riserve di utili per gli esercizi futuri	Verificare gli effetti della sospensione sulla perdita di esercizio Valutare gli effetti prodotti dalla formazione della riserva indisponibile nella copertura di eventuali perdite che potrebbero sopraggiungere	Verifica degli effetti prodotti dal doppio binario confrontando il beneficio della minore perdita con gli effetti relativi alla determinazione delle imposte differite.

DigitalStudio

Fascicolo informativo d'impresa

Con il Decreto del 17 settembre 2024 n. 159, il Ministero delle Imprese e del Made in Italy ha emanato disposizioni relative alla creazione, gestione e accesso al fascicolo informatico d'impresa, amministrato dai SUAP e dalle Camere di Commercio. Questo provvedimento mira a centralizzare tutte le informazioni documentali amministrative delle imprese, semplificando e uniformando la gestione da parte dei vari enti pubblici. L'iniziativa intende ridurre l'onere per le aziende di fornire ripetutamente le stesse informazioni alle autorità pubbliche, perseguendo così l'obiettivo più ampio della digitalizzazione dei servizi pubblici. Inoltre, si allinea agli standard europei di interoperabilità e protezione dei dati.

Il regolamento sulla formazione e gestione del fascicolo informatico d'impresa entrerà in vigore il 9 novembre 2024 (decreto 17 settembre 2024, n. 159, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 251 del 25 ottobre 2024). L'obiettivo è digitalizzare i servizi pubblici secondo gli standard europei di interoperabilità e protezione dei dati. Il decreto mira a centralizzare le informazioni documentali amministrative delle imprese, semplificando la gestione per gli enti pubblici e evitando alle aziende di fornire più volte le stesse informazioni.

Che cos'è il fascicolo informatico d'impresa?

Il decreto definisce il fascicolo come un'aggregazione documentale informatica strutturata e univocamente identificata contenente tutti i documenti di ciascuna impresa e di ciascun soggetto economico. In definitiva, raccoglie i documenti presentati allo Sportello Unico per le Attività Produttive (SUAP) e trasmessi alla Camera di Commercio e include attestati emessi in Italia da alcuni Enti di Certificazione, tra cui:

- Accredia (Ente italiano di accreditamento);
- ANAC (Autorità nazionale anticorruzione, per gli attestati SOA);
- Ecocerved (che gestisce, per il Ministero dell'ambiente, l'Albo Nazionale dei Gestori Ambientali).

I documenti che devono essere inclusi nel fascicolo d'impresa sono specificati all'art.1 lett. o, e sono:

- Provvedimenti conclusivi dei procedimenti amministrativi post decreto legislativo 25 novembre 2016, n. 219;
- Provvedimenti, atti e documenti di cui all'articolo 43-bis del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, relativi alle verifiche e ai verbali riguardanti i controlli ai sensi dei decreti legislativi dell'articolo 27 della legge 5 agosto 2022, n. 118;
- Domande, dichiarazioni, segnalazioni e comunicazioni relative alle attività di impresa, comprese gli elaborati tecnici e allegati, e documenti attestanti atti, qualità, stati soggettivi, autorizzazioni rilasciate dal SUAP o altre amministrazioni;
- Certificazioni di qualità o ambientali e delle verifiche eseguite sull'attività e sui locali ad essa destinati.

Il fascicolo, unico per ciascuna impresa iscritta o annotata nel registro delle imprese e per i soggetti economici iscritti nel REA, è custodito dalla camera di commercio competente per territorio insieme al REA ed è collegato informaticamente a quest'ultimo.

Per "camera di commercio competente per territorio" si intende la Camera di commercio presso cui è iscritta o annotata la sede principale dell'impresa o del soggetto economico; in caso di società o soggetto straniero, quella presso cui è iscritta la sede secondaria o l'unità locale; nel caso vi siano più sedi secondarie o unità locali, quella presso cui è iscritta la sede secondaria o l'unità locale designata come principale.

Chi può consultare il fascicolo d'impresa?

Chi ha il diritto di accedere al fascicolo d'impresa? Innanzitutto, i soggetti pubblici, che nelle loro funzioni istituzionali hanno accesso al fascicolo informatico e acquisiscono, direttamente e senza costi, tutti i dati e documenti relativi all'attività dell'impresa.

Si prevede che possano richiedere alle imprese e ai soggetti economici soltanto le informazioni necessarie per la ricerca dei dati e dei documenti. L'acquisizione di tali informazioni da parte delle amministrazioni avviene tramite l'interoperabilità tra sistemi informatici e fascicolo mediante i servizi offerti dalla Piattaforma Digitale Nazionale Dati, come previsto dall'articolo 50-ter del CAD.

Anche l'impresa o il soggetto economico hanno il diritto di accesso gratuito e senza limiti alla consultazione del proprio fascicolo.

I soggetti privati possono acquisire i dati e i documenti relativi all'esercizio dell'attività di ciascuna impresa iscritta o annotata nel registro delle imprese, o di ciascun soggetto

economico iscritto nel REA tramite interrogazione puntuale del fascicolo, con le limitazioni e previa corresponsione dei diritti di segreteria.

Il fascicolo informatico d'impresa viene alimentato:

- dallo Sportello Unico per le Attività Produttive (SUAP), che funge da sportello unico per le attività produttive e rappresenta il punto di accesso per il richiedente in relazione a tutte le vicende amministrative riguardanti la sua attività produttiva, fornendo una risposta unica e tempestiva in luogo delle diverse pubbliche amministrazioni;
- dalle amministrazioni dello Stato, dagli enti pubblici territoriali, dagli altri enti pubblici non economici e dagli organismi di diritto pubblico;
- dalle amministrazioni che effettuano i controlli ai sensi dei decreti legislativi di cui all'articolo 27 della legge 5 agosto 2022, n. 118.

I soggetti elencati inviano alla Camera di Commercio competente per territorio i documenti di cui vengono in possesso, che li inserisce nel fascicolo informatico d'impresa. I documenti sono acquisiti nel fascicolo in ordine cronologico e sono integrati d'ufficio dal REA con tutte le informazioni e i documenti da questo detenuti, rilevanti ai fini dell'attività d'impresa. Questo sistema centralizzato permette alle aziende di non fornire ripetutamente le stesse informazioni alla pubblica amministrazione, riducendo gli oneri di tempo e finanziari.

La normativa richiede un aggiornamento tempestivo dei dati. La trasmissione informatica avviene entro cinque giorni:

- dalla data in cui il provvedimento è comunicato o diventa efficace;
- per la SCIA, dalla scadenza del termine previsto dall'articolo 19 della legge 7 agosto 1990, n. 241;
- per i procedimenti con silenzio significativo, dalla scadenza del termine previsto all'articolo 20 della legge 7 agosto 1990, n. 241, o da quello applicabile;
- per gli altri documenti di cui all'articolo 1, dalla data di ricezione da parte del SUAP.

Attualmente, si attende un decreto ministeriale sulle specifiche tecniche per l'alimentazione e gestione dei documenti del Suap. I documenti trasmessi in duplicato informatico sono conservati nel fascicolo dalla camera di commercio competente, secondo le disposizioni del CAD e le linee guida dell'Agld. Dopo il tempo necessario al trattamento nel fascicolo informatico, i documenti relativi a imprese individuali sono cancellati, mentre nei restanti casi i dati personali sono anonimizzati.

Il decreto disciplina anche il trattamento dei dati personali nei fascicoli, specificando i ruoli di titolari e responsabili. Le Camere di Commercio, i SUAP e le altre amministrazioni sono responsabili della gestione dei dati secondo la normativa GDPR. Sono previste misure di protezione contro accessi non autorizzati per garantire la sicurezza.

Le prossime scadenze



30 aprile 2025

IVA – DICHIARAZIONE ANNUALE

Termine entro cui presentare la dichiarazione Iva relativa all'anno 2024.

REGIME OSS

Termine per presentare la dichiarazione e la liquidazione dell'imposta in relazione al primo trimestre 2025.

REGIME IOSS

Termine per presentare la dichiarazione Iva e il versamento dell'Iva in relazione al mese precedente.

RIMBORSI

Termine per presentare, in via telematica, all'Ufficio competente, la domanda di rimborso, o di utilizzo in compensazione, dell'imposta a credito relativa al 1° trimestre 2025, da parte dei soggetti di cui all'art. 38-bis, c. 2 D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

CONTRATTI DI LOCAZIONE

Termine entro cui versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili, con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi ed alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

SOCIETÀ DI CAPITALI E COOPERATIVE

Termine entro cui l'assemblea deve approvare il bilancio.

ROTTAMAZIONE QUATER - RIAMMISSIONE

Termine entro cui i contribuenti decaduti al 31.12.2024, possono essere riammessi alla definizione agevolata di tali

debiti mediante presentazione di apposita domanda entro il 30.04.2025 (art. 3-bis D.L. 202/2024).

RAVVEDIMENTO SPECIALE

Termine per versare la seconda rata degli importi dovuti per il ravvedimento speciale per gli anni 2018-2022.

MODELLO 770 SEMPLIFICATO

Termine entro cui i sostituti d'imposta che si avvalgono delle nuove disposizioni possono effettuare i relativi versamenti tramite modello F24, entro le ordinarie scadenze, e poi trasmettere i dati.

16 maggio 2025

VERSAMENTO RITENUTE

Termine entro cui versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

RINVIO SECONDO ACCONTO IRPEF

Termine entro cui versare, da parte delle persone fisiche titolari di partita Iva con ricavi o compensi fino a € 170.000, che hanno optato per la rateazione dell'acconto delle imposte sui redditi di novembre 2024, la 5^a rata.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine entro cui i contribuenti mensili/trimestrali devono liquidare l'imposta a debito del mese/trimestre precedente.

IVA – DICHIARAZIONE ANNUALE

Termine per versare la rata dell'Iva relativa all'anno d'imposta 2024 derivante dalla dichiarazione annuale con gli interessi.

INPS – ARTIGIANI E COMMERCianti

Termine entro cui versare la prima rata del contributo fisso minimo per il 2025.

INAIL - AUTOLIQUIDAZIONE

Termine entro cui versare la seconda rata del premio di autoliquidazione 2024/2025.
