



TEAMSYSYSTEM REVIEW

| n. 307-308

In collaborazione con



La soluzione per collaborare in digitale con le aziende clienti dello Studio

TeamSystem Digital Box è la soluzione in cloud, estensione naturale del gestionale di Studio, che favorisce la **Digital Collaboration** tra lo Studio e i suoi clienti.

Il Professionista e le Aziende clienti possono **condividere in tempo reale**:

- **Fatture**
- **Documenti**
- **Fascicoli**
- **Scadenze**
- **Informazioni sulle attività svolte**
- **Dati e KPI di business**

Tutto è in ordine e consultabile **anche fuori Studio, da web o App mobile**.

Con la Digital Box:

- **Lo Studio eroga un servizio più tempestivo, grazie ad uno spazio di condivisione ordinato e sicuro** con cui fidelizzare i clienti. In più, offre **nuovi servizi a valore aggiunto**, dall'analisi sull'andamento del business alla consulenza finanziaria, sempre consultabili grazie a **schede di sintesi** per ogni azienda cliente, utili per **intervenire proattivamente** e dare supporto nelle scelte da prendere.
- **I clienti**, invece, visualizzano facilmente le **fatture elettroniche e i documenti**, anche in mobilità, potendo **firmarli da remoto**. Hanno sotto controllo le **scadenze e i KPI** relativi al proprio **business** e possono disporre di **fascicoli di documenti** nonchè ricevere supporto nelle scelte da prendere.

Schede operative

Il ravvedimento operoso a tutto campo	2
Riduzione Ires al 50%: come qualificare i proventi derivanti dall'attività di gestione statico-conservativa del patrimonio immobiliare degli enti	7
Bilancio finale di liquidazione ed esposizione dei crediti	12
Il <i>cram down</i> nelle diverse procedure di gestione della crisi	18
Imprese che investono in criptovalute	25
Cessione di partecipazioni sociali previamente "affrancate": prime pronunce di legittimità in materia di "leverage cash out"	33
Il superbonus nella circolare n. 23/E/2022: i soggetti ammessi, gli edifici interessati	40
Tipologie di interventi e spese ammesse al <i>superbonus</i> : il punto dell'Agenzia delle entrate nella circolare n. 23/E/2022	47
Cessione, sconto fattura e aspetti procedurali	52

Scadenzario

Scadenze del mese di agosto - settembre	57
---	----

Il ravvedimento operoso a tutto campo

In un momento in cui è sostanzialmente ripresa l'attività di controllo da parte degli uffici si focalizza l'attenzione sul ravvedimento operoso, istituto che permette, a determinate condizioni, di attenuare le conseguenze dell'attività di controllo.

Quadro generale

Nel corso degli ultimi anni, al fine di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, è stato modificato radicalmente l'istituto del ravvedimento operoso (articolo 13, D.Lgs. 472/1997), proprio al fine di garantire al contribuente la possibilità di effettuare le opportune correzioni e i connessi versamenti delle somme dovute, usufruendo della riduzione delle sanzioni applicabili, graduata in ragione della tempestività dell'intervento correttivo. Sicuramente l'aspetto più significativo delle modifiche apportate è il venir meno della preclusione legata ai controlli¹.

Infatti, non opera lo sbarramento di cui al comma 1, primo periodo, dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, consentendo così l'accesso all'istituto anche nel caso in cui la violazione sia stata già constatata ovvero siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative, delle quali i contribuenti abbiano avuto formale conoscenza.

Ovviamente anche in presenza di soggetto ravveduto rimangono integri i poteri di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria².

L'unico impedimento è la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 (liquidazione e controllo formale della dichiarazione).

Resta fermo che, affinché il ravvedimento operoso si perfezioni è necessario, oltre alla rimozione della condotta costituente violazione, il pagamento della sanzione in misura ridotta, nonché del tributo o della differenza (quando dovuti) e degli interessi moratori calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, entro i termini indicati dal Legislatore.

Circolare n. 6/E/2015

Le novelle normative – al di là del venir meno della preclusione secondo la quale l'istituto del ravvedimento può essere adottato a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento - non hanno modificato l'assetto generale del ravvedimento operoso, e trovano applicazione anche con riguardo alle violazioni che alla data del 1° gennaio 2015 siano già state constatate dall'ufficio ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento.

Pertanto, è possibile accedere al ravvedimento operoso nonostante la violazione sia stata già constatata mediante pvc.

Ciò, tuttavia, non muta la natura e le finalità dell'istituto del ravvedimento operoso – che rimane un atto di regolarizzazione spontaneo da parte del contribuente – nel senso che non lo trasforma in un atto di acquiescenza ai rilievi contenuti nel pvc.

¹ Cfr. Cassazione n. 8170/2029, secondo cui *ante* L. 190/2014, qualora l'accesso, l'ispezione o la verifica riguardino specifici periodi d'imposta, il ravvedimento rimaneva esperibile per le violazioni commesse in periodi d'imposta diversi da quello oggetto di controllo, fermo restando la verifica dell'antioriorità temporale delle singole operazioni di versamento delle somme dovute a titolo di ravvedimento. In pratica, la Corte ha legittimato i ravvedimenti per ogni singola violazione, sulla base dell'orario di effettuazione dell'operazione di versamento rispetto all'orario di estensione della verifica, così che alcuni ravvedimenti – meno veloci – restano esclusi. Questione, peraltro, già affrontata con l'ordinanza n. 22781/2010, dove la Corte di Cassazione aveva preso atto che la verifica si era conclusa nel luglio 2004 e il versamento ridotto delle sanzioni era avvenuto nell'ottobre 2004, "a nulla rilevando ovviamente che il versamento (tardivo) dell'imposta – che aveva dato causa alla sanzione - fosse avvenuto precedentemente".

² Cfr. Cassazione n. 6108/2016 secondo cui il contribuente, una volta perfezionato il ravvedimento operoso, non ha diritto alla restituzione delle sanzioni versate, invocando l'incertezza normativa, atteso che l'istanza di rimborso si pone in contrasto con il riconoscimento della violazione e con la libera scelta di ravvedersi. La Corte lascia, tuttavia, una porta aperta limitatamente a eventuali "errori formali essenziali e riconoscibili". Principio già espresso nella sentenza n. 23177/2010, che ha escluso la ritrattabilità del ravvedimento operoso quando esso non sia stato posto in essere per errore ma corrisponda a una deficienza (nella specie, indebita detrazione dell'Iva, cui il contribuente ha inteso porre rimedio), negando la possibilità di revocare il ravvedimento e di recuperare, mediante istanza di rimborso, le somme versate (imposte e interessi, in questo caso), relative a imposte dovute.

Circolare n. 6/E/2015

"Pertanto, il contribuente potrà sanare le medesime violazioni ravvedibili in base alla precedente formulazione normativa anche laddove - ed è questo l'elemento innovativo - gli sia stato consegnato un pvc, fermo restando l'assenza di notifiche degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972. Sarà onere del contribuente comunicare agli uffici i distinti rilievi per i quali si intende prestare acquiescenza"

La circolare n. 6/E/2015 richiama il precedente documento di prassi (circolare n. 18/E/2011), con la quale *"è stato chiarito che la preclusione al ravvedimento opera con riferimento alle irregolarità riscontrabili nell'ambito di questi controlli. È stato, pertanto, ammesso che il contribuente che abbia ricevuto la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato e/o di quello formale possa avvalersi del ravvedimento per sanare altre violazioni che non gli siano state contestate con tale procedura. Gli stessi chiarimenti trovano applicazione con riferimento al nuovo ravvedimento operoso"*.

Inoltre, gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni, anche se non espressamente menzionate, si devono *"ritenere cause ostantive del nuovo ravvedimento, per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria"*.

Il superamento del divieto di ravvedimento per le frodi

Inizialmente, il ravvedimento operoso, di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, quale istituto volto a regolarizzare errori e omissioni, non poteva essere utilizzato per sanare o coprire infedeltà dichiarative riconducibili a condotte fraudolente³.

Tuttavia, nel corso di Telefisco 2020 l'Agenzia delle entrate è ritornata ad affrontare la questione, una volta ridisegnato l'impianto normativo di cui all'articolo 13, comma 2, D.Lgs. 74/2000⁴, modificando la propria posizione, ritenendo che *"l'interpretazione del quadro normativo vigente debba tenere conto anche della novella in commento, ammettendosi di conseguenza - anche con specifico riferimento alle fattispecie astrattamente sussumibili nelle previsioni delittuose in esame - la facoltà del ravvedimento operoso"*, ai sensi dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997.

Precisa l'Amministrazione finanziaria che *"dal perfezionamento in ambito amministrativo di detto istituto possa ritenersi discendere la causa di non punibilità esclusivamente al ricorrere delle circostanze puntualmente dettate nell'articolo 13 comma 2 del d.lgs. n. 74/2000, in particolare per quanto riguarda la formale conoscenza dell'avvio di attività di controllo ovvero di procedimenti penali"*.

Sempre nel corso di Telefisco 2020 l'Agenzia delle entrate ha evidenziato che *"in sede di ravvedimento formano oggetto di autonoma regolarizzazione le cosiddette violazioni prodromiche, non potendosi applicare in tale sede il cumulo giuridico di cui all'articolo 12, D.Lgs. 472/1997 (cfr. circolari n. 42/E/2016, punto 3.1.1, e n. 98/E/2000, punto 9.1.8); più in generale, va tenuto presente che le finalità del ravvedimento sono quelle di permettere all'autore di rimuovere ovvero rimediare spontaneamente alle violazioni commesse (cfr. circolare n. 180/E/1998, commento all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997)"*.

Atteso che analoga causa di non punibilità non è prevista per l'emittente, sempre nel corso di Telefisco 2020, la G. di F., dopo aver rilevato che in concreto, per accedere all'effetto premiale, il contribuente deve presentare una dichiarazione integrativa, emendata degli elementi fraudolenti, e versare gli importi dovuti, comprensivi di imposte, interessi e sanzioni, ha affermato che *"l'interessato non è tenuto a dichiarare in modo puntuale i motivi per cui ha inteso rettificare in aumento il proprio reddito. Quindi, in base alle notizie rese disponibili, in prima battuta, all'Amministrazione finanziaria, la dichiarazione integrativa non ha ricadute dirette e immediate nei confronti dell'emittente delle fatture, permanendo in capo agli organi di controllo l'onere di dimostrare la responsa-*

³ Sono queste le conclusioni raggiunte sia dall'Agenzia delle entrate sia dalla G. di F. nel corso di Telefisco 2018, che confermano la preclusione già indicata nella circolare n. 180/1998.

⁴ I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5, D.Lgs. 74/2000 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, purché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

bilità penale di quest'ultimo, per violazione dell'articolo 8, D.Lgs. 74/2000⁵. Infatti, nella dichiarazione integrativa il contribuente si limiterà ad aumentare il proprio reddito, che sarà riliquidato dall'ufficio, ai sensi degli articoli 36-bis, D.P.R. 600/1973 e 54, D.P.R. 633/1972⁶.

E da ultimo, con la circolare n. 11/E/2022, l'Agenzia delle entrate ha fornito una serie di chiarimenti in merito alla possibilità di utilizzare il ravvedimento operoso, in presenza di violazioni derivanti da condotte connotate da frode, blindando quanto già indicato nel corso di Telefisco 2020, finalizzati a rendere coerenti le diverse disposizioni intervenute, negli ultimi anni, che hanno interessato, da un lato l'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, dall'altro le norme contenute nel D.Lgs. 74/2000. *"Il predetto comma 2 dell'articolo 13, D.Lgs. 74/2000, nonché il comma 2 del successivo articolo 13-bis, nella versione attualmente vigente, legittimano, quindi, l'accesso all'istituto del ravvedimento operoso anche per le condotte dichiarative fraudolente, regolandone le conseguenze penali e precisando le condizioni alle quali tali effetti si realizzano. Disciplinando gli effetti penali prodotti dal ravvedimento – mediante integrale pagamento degli importi dovuti – prima e dopo l'avvio di qualunque attività istruttoria, la norma ammette di fatto la legittimità del ravvedimento stesso anche sotto il profilo sanzionatorio amministrativo"*.

Per l'Amministrazione finanziaria, quindi, alla luce delle intervenute modifiche legislative; *"deve dunque ritenersi superata la preclusione al ravvedimento in presenza di condotte fraudolente come espressa con la circolare n. 180/1998, riconoscendo al contribuente la possibilità di accedere allo strumento del ravvedimento operoso per regolarizzare anche le violazioni fiscali connesse a condotte fraudolente"*.

Resta fermo che la possibilità di ricorrere al ravvedimento operoso per regolarizzare violazioni fiscali anche connesse a condotte fraudolente:

- a) incontra i limiti propri di tale istituto, come individuati negli articoli 13 e 13-bis, D.Lgs. 472/1997 e cioè il rispetto delle regole amministrative previste, a prescindere dalle valutazioni che competono al giudice in sede penale;
- b) deve comunque tener conto delle situazioni concretamente in essere e dei relativi riflessi sul quantum della sanzione base. *"Così, ad esempio, a fronte di un processo verbale dell'autorità competente che constati violazioni legate a condotte fraudolente, sarà possibile il ravvedimento ex articolo 13, comma 1, lettera b-quater), D.Lgs. 472/1997. Questo, tuttavia, quale regolarizzazione che avviene dopo la constatazione della violazione, dovrà prendere a riferimento la sanzione determinata applicando a quella per infedele dichiarazione la maggiorazione del 50% prevista quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente (cfr. articoli 1, comma 3 e 5 comma 4-bis, D.Lgs. 471/1997)"*;
- c) non pregiudica in alcun modo le valutazioni sull'efficacia e gli effetti del ravvedimento amministrativo o su quelli dell'estinzione totale o parziale del debito in ambito penale demandate all'Autorità giudiziaria, rimanendo peraltro fermo l'obbligo per gli uffici di procedere, al ricorrere dei requisiti legislativamente fissati, alla denuncia della *notitia criminis* ex articolo 331, c.p.p..

Il ravvedimento parziale

Il ravvedimento parziale è sempre stato oggetto di vivace discussione, che ha interessato sia l'Amministrazione finanziaria sia la giurisprudenza di legittimità⁷, sostanzialmente chiusa con il c.d.

⁵ Come è noto, l'articolo 8, D.Lgs. 74/2000 punisce chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Ai fini dell'applicazione della disposizione, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato. Trattasi, come indicato nella relazione dell'ufficio del Massimario della Corte di Cassazione (n. 3 del 9 gennaio 2020), di *"reato istantaneo che si consuma nel momento di emissione della fattura ovvero, ove si abbiano plurimi episodi nel medesimo periodo d'imposta, nel momento di emissione dell'ultima di esse, non essendo richiesto che il documento pervenga al destinatario, né che quest'ultimo lo utilizzi (n. 47459/2018)"*. Il reato di emissione – in considerazione della particolare offensività della condotta – è integrato indipendentemente dalla circostanza che la fattura sia poi effettivamente utilizzata dal destinatario nella propria dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto (*"al fine di consentire a terzi l'evasione"*). Come rilevato dalla G. di F. nella circolare n. 1/2018, il riferimento all'emissione anche di *"documenti"*, senza ulteriore specificazione, relativi a operazioni fittizie, determina la configurazione del delitto in esame quale reato comune, così che lo stesso può essere posto in essere non soltanto da soggetti tenuti all'impianto e alla conservazione di scritture contabili.

⁶ Sulla tematica cfr. A. Iorio, *"Dichiarazioni fraudolente, possibile il ravvedimento"*, in Il Sole24ore del 31 gennaio 2020.

⁷ Cfr. Cassazione n. 22330/2018, secondo cui è inammissibile il ravvedimento operoso parziale, ex articolo 13, comma 2, D.Lgs. 472/1997, in quanto la norma pone come condizione di perfezionamento della fattispecie sia la regolarizzazione dell'obbligo tributario sia il versamento integrale della sanzione, nella misura ridotta prevista.

Decreto Crescita - articolo 4-*decies*, D.L. 34/2019, inserito in sede di conversione in L. 58/2019, titolato "Norma di interpretazione autentica in materia di ravvedimento parziale" - che dopo l'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, ha inserito l'articolo 13-*bis* (ravvedimento parziale).

L'iniziale posizione dell'Amministrazione finanziaria

Con la risoluzione n. 67/E/2011 l'Agenzia delle entrate ha fornito interessanti indicazioni in ordine al ravvedimento operoso, eseguito in forma "frazionata", sciogliendo così i dubbi sorti e le conseguenti problematiche applicative che originavano dalla circolare n. 180/1998 ove, in base a una lettura rigorosa del citato provvedimento di prassi, si è dubitato che il contribuente potesse godere della riduzione di sanzione anche nell'ipotesi in cui eseguisse, entro il termine per la presentazione della dichiarazione - seppur in modo frazionato - tutte le incombenze necessarie per il perfezionamento del ravvedimento. Per l'Agenzia delle entrate - escluso, che possa applicarsi all'istituto del ravvedimento operoso la rateazione, che è una modalità di pagamento dilazionato nel tempo di somme dovute dal contribuente, applicabile solo ove normativamente prevista, e in presenza di presupposti e secondo regole puntualmente disciplinate⁸ -, si è in presenza di un ravvedimento "parziale" di quanto originariamente e complessivamente dovuto.

Peraltro, con riferimento alla questione concernente l'erronea determinazione dell'importo necessario per sanare l'irregolarità commessa e, quindi, degli interessi moratori e della relativa sanzione, la stessa Amministrazione finanziaria, successivamente, con la circolare n. 27/E/2013⁹, in virtù di quanto chiarito con la risoluzione n. 67/E/2011, ha affermato che "il ravvedimento di quanto originariamente e complessivamente dovuto possa considerarsi perfezionato anche solo parzialmente, cioè limitatamente all'importo versato entro la scadenza del termine per il ravvedimento".

Successivamente, con la circolare n. 42/E/2016 l'Amministrazione finanziaria, nel fornire ulteriori chiarimenti in merito all'istituto del ravvedimento operoso applicabile per correggere gli errori commessi in sede di dichiarazione annuale, si è occupata, attraverso precisi esempi, dei c.d. più ravvedimenti, volti sanare l'unica violazione.

Il Decreto Crescita

L'articolo 4-*decies*, D.L. 34/2019, inserito in sede di conversione in L. 58/2019, in vigore dal 3 giugno 2019, titolato "Norma di interpretazione autentica in materia di ravvedimento parziale", dopo l'articolo 13, D.Lgs.n.472/1997, ha inserito l'articolo 13-*bis* (Ravvedimento parziale)¹⁰, prevedendo che l'articolo 13 si interpreta nel senso che è consentito al contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche in caso di versamento frazionato, purché nei tempi prescritti dalle lettere a), a-*bis*), b), b-*bis*), b-*ter*), b-*quater*) e c) del comma 1 del medesimo articolo 13, D.Lgs. 472/1997. La norma interpretativa introdotta, con efficacia, dunque, retroattiva, consente al contribuente di ravvedersi e frazionare i versamenti, sempre che nel frattempo non siano stati notificati atti di liquidazione o accertamento.

Ravvedimento parziale - Esempio: omesso versamento di 500 euro

Omesso versamento	100 euro	Sanzione ridotta di 1/10 nel caso in cui effettua il versamento entro 30 giorni
	400 euro	Sanzione ridotta di 1/9 se il pagamento viene effettuato entro 90 giorni

Ulteriori possibilità normative

Versamento tardivo dell'imposta	Nel caso in cui l'imposta dovuta sia versata in ritardo e il ravvedimento, con il versamento della sanzione e degli interessi, intervenga successivamente, la sanzione applicabile corrisponde a quella riferita all'integrale tardivo versamento; gli interessi sono dovuti per l'intero periodo del ritardo; la riduzione prevista in caso di ravvedimento è riferita al momento del perfezionamento dello stesso
---------------------------------	---

⁸ In particolare, non è ammissibile che il ravvedimento della violazione si perfezioni con il versamento della c.d. "prima rata" di quanto "complessivamente" dovuto a titolo di imposta, interessi e sanzioni, e che il contribuente possa, quindi, beneficiare della riduzione complessiva delle sanzioni applicabili anche quando i versamenti delle "rate" successive siano effettuati oltre i termini ultimi normativamente previsti.

⁹ La c.d. circolare Fisco amico.

¹⁰ Le disposizioni del presente articolo si applicano ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Versamento tardivo rateale	Nel caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti, al contribuente è consentito operare autonomamente il ravvedimento per i singoli versamenti, con le riduzioni di cui al -precedente periodo, ovvero per il versamento complessivo, applicando in tal caso alla sanzione la riduzione individuata in base alla data in cui la stessa è regolarizzata
----------------------------	--

Riferimenti normativi

articolo 13, D.Lgs. 472/1997

articoli 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. 600/1973

articolo 54, D.P.R. 633/1972

articolo 4-*decies*, D.L. 34/2019

Circolare n. 6/E/2015

Riduzione Ires al 50%: come qualificare i proventi derivanti dall'attività di gestione statico-conservativa del patrimonio immobiliare degli enti

Con la recente circolare n. 15/E/2022 l'Agenzia delle entrate è intervenuta per chiarire taluni aspetti applicativi dell'importante agevolazione prevista dall'articolo 6, D.P.R. 601/1973 che assegna, a determinate condizioni a taluni enti che perseguono determinate finalità di carattere sociale, socio-assistenziale, di istruzione e di beneficenza, la possibilità di applicare l'Ires nella misura agevolata del 50% (quindi con aliquota del 12% attesa l'attuale misura ordinaria dell'Ires fissata nella misura del 24%).

Pur se il documento di prassi analizza la portata applicativa dell'agevolazione in relazione a specifiche categorie di soggetti (enti ospedalieri, fondazioni bancarie e, soprattutto enti religiosi civilmente riconosciuti), di particolare interesse appaiono le precisazioni che riguardano il trattamento dei proventi derivanti dal godimento del patrimonio immobiliare dell'ente e che vengono ritenute applicabili a tutti i "soggetti di cui all'articolo 6, D.P.R. 601/1973, in relazione alle caratteristiche e ai fini propri di ciascun ente". Su questo tema, ovvero l'applicabilità della riduzione Ires al 50% in relazione a enti che svolgono in prevalenza attività di gestione statico-conservativa del patrimonio immobiliare o mobiliare, già l'Agenzia delle entrate si era espressa in passato con la risposta a interpello n. 152/E/2018 con considerazioni sicuramente più "rigide" rispetto a quanto andremo a commentare in relazione al recente documento di prassi.

Da ultimo, nella recente circolare n. 15/E/2022 viene affrontato il tema degli sviluppi futuri dell'agevolazione in commento e del suo rapporto con la Riforma del Terzo settore, in considerazione di quanto previsto nel nuovo comma 3, articolo 6, D.P.R. 601/1973 che diverrà efficace nel momento di effettiva entrata in vigore della parte fiscale della Riforma ETS e che da quel momento escluderà esplicitamente la riduzione Ires al 50% per tutti gli enti iscritti nel Registro unico Nazionale del Terzo settore (Runts), con la sola eccezione che riguarda le attività diverse da quelle di interesse generale di cui all'articolo 5, CTS svolte dagli enti religiosi civilmente riconosciuti.

Il contenuto dell'agevolazione

L'articolo 6, D.P.R. 601/1973, al comma 1, stabilisce che: "l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (ora Ires) è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti:

a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;

b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;

c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;

c-bis) Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Unione Europea in materia di "in house providing" e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013".

Il comma 2 del medesimo articolo 6, D.P.R. 601/1973 stabilisce che: "per i soggetti di cui al comma 1 la riduzione compete a condizione che abbiano personalità giuridica".

Sotto il profilo soggettivo, quindi, al fine di poter godere della riduzione a metà dell'Ires occorre in primis rientrare in una delle categorie di enti espressamente indicate dalla norma (oltre che, in

futuro, non acquisire la qualifica di ETS).

Detto requisito, tuttavia, secondo l'Agenzia delle entrate (che ha avuto modo di pronunciarsi sul tema con la risposta a interpello n. 152/E/2018) non appare di per sé sufficiente in quanto la citata riduzione trova la sua *ratio* in un giudizio di merito delle attività svolte dai soggetti beneficiari, volte a perseguire finalità di interesse pubblico e di utilità sociale. Tale aspetto è stato rimarcato anche dal Consiglio di Stato nel lontano 1991 (parere n. 1296/1991) affermando che il predetto beneficio della riduzione a metà dell'aliquota Ires previsto dall'articolo 6, D.P.R. 601/1973: *"non si riconduce mai a una ragione meramente soggettiva: l'esenzione - seppure parziale - in questione concretizza infatti una eccezione al principio di corrispondenza tra capacità contributiva e soggettività tributaria, che è immediata applicazione del principio costituzionale di cui all'articolo 53, Costituzione, secondo il quale tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva; e una tale eccezione può giustificarsi solo in ragione della considerazione dell'attività che determinate categorie di contribuenti svolgono. La parziale rinuncia al prelievo tributario nei loro confronti è giustificabile - quale deroga del principio di eguaglianza e di universalità nel raccordo tra contribuzione e capacità contributiva - in quanto attraverso il mancato prelievo si promuovono gli interessi perseguiti mediante una attività organizzata in un soggetto, non già per il tipo del soggetto (che altrimenti si costituirebbe solo un privilegio) ..."*.

In sostanza, sulla base del citato parere, la riduzione a metà dell'Ires non spetta per il solo fatto che un ente appartenga a una delle categorie indicate dalla norma, ma ha carattere anche oggettivo, essendo la fruizione della stessa subordinata allo svolgimento di specifiche attività e limitata al reddito imponibile da esse generato. Costituisce, al contrario, una *"attività diversa"* soggetta alla ordinaria disciplina tributaria, quella: *"volta al procacciamento di mezzi economici, quando, per l'intrinseca natura di essa o per la sua estraneità rispetto al fine ... non sia con esso coerente in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine"* (si vedano in tal senso le sentenze della Cassazione n. 2573/1990 e n. 1633/1995 e risoluzione n. 91/E/2005).

L'onere della prova è a carico dell'ente richiedente (circolare n. 15/E/2022)

Trattandosi di una agevolazione fiscale, va sottolineato che, in base ai principi generali dell'ordinamento, ricade sul soggetto richiedente l'onere di provare il possesso di tutti i requisiti necessari per la fruizione del beneficio.

Il rapporto tra l'agevolazione e la Riforma del Terzo settore

Con il comma 5, articolo 89, D.Lgs. 117/2017 (CTS) viene inserito un nuovo comma 3 nell'articolo 6, D.P.R. 601/1973 al fine di prevedere al primo periodo che *"la riduzione non si applica agli enti iscritti nel Registro unico Nazionale del Terzo settore ..."* e al secondo periodo che: *"Ai soggetti di cui all'articolo 4, comma 3, CTS di cui all'articolo 1, comma 2, lettera b), L. 106/2016 [cioè, gli enti religiosi civilmente riconosciuti; ndA], iscritti nel Registro unico Nazionale del Terzo settore, la riduzione si applica limitatamente alle attività diverse da quelle elencate all'articolo 5 del medesimo decreto legislativo (secondo periodo)"*.

Tuttavia, come anche osservato nella recente circolare n. 15/E/2022, posto che l'articolo 89, CTS fa parte degli 11 articoli che compongono il Titolo X (articoli che vanno da 79 a 89, CTS), in forza di quanto stabilito dal successivo articolo 104, comma 2, CTS le previsioni in essi contenute si applicano: *"agli enti iscritti nel Registro unico Nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro"*.

Posto che l'*iter* di operatività del Runtis si è avviato lo scorso mese di novembre 2021 (con il Decreto del Ministero del lavoro e delle politiche Sociali 561/2021) e che a oggi non risulta ancora pervenuta (e, per la verità, nemmeno richiesta) l'autorizzazione della Unione Europea, è comunque certo che per tutto l'anno 2022 le richiamate disposizioni non troveranno ancora applicazione.

Ciò significa che tante le Odv quanto le Aps in possesso dei requisiti previsti per l'applicazione dell'agevolazione in commento, pur se interessate dal percorso di trasmutazione che le vedrà

probabilmente iscritte nel Runts entro il mese di ottobre di questo anno, potranno continuare ad applicare la riduzione Ires nella misura del 50% in attesa di conoscere l'esito del procedimento sopra descritto.

L'incerto destino dell'agevolazione

Con riferimento all'agevolazione in commento è, inoltre, opportuno segnalare che con l'articolo 1, comma 51, L. 145/2018 (Legge di Bilancio per l'anno 2019) il Legislatore ha abrogato proprio l'articolo 6, D.P.R. 601/1973.

A seguito di tale abrogazione gli enti interessati, a partire dal 1° gennaio 2019, avrebbero dovuto essere assoggettati a Ires in misura piena. Tuttavia, in occasione della successiva conversione del D.L. 135/2018 (L. 12/2019) recante "*Disposizioni urgenti in materia di sostegno e semplificazione per le imprese e per la P.A.*" viene inserito nella Legge di Bilancio 2019 un nuovo comma 52-bis al fine di prevedere che l'abrogazione dell'articolo 6, D.P.R. 601/1973 decorra non più dal 1° gennaio 2019 ma dal periodo d'imposta di prima applicazione delle specifiche "*misure di favore*" che il Legislatore dovrà introdurre per i soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà, assicurando il rispetto del diritto europeo e il necessario coordinamento con il Codice del Terzo settore. Ne deriva che fino al momento in cui non saranno operative dette ulteriori misure di favore (a oggi non ancora emanate), la riduzione prevista dal citato articolo 6, D.P.R. 601/1973 continua a essere pienamente operativa.

I proventi derivanti dalla gestione statico-conservativa del patrimonio

Con la risposta a interpello n. 152/E/2018 l'Agenzia delle entrate ha affrontato il caso di un ente di diritto pubblico avente come scopo quello di provvedere (attraverso borse di studio e/o sussidi integrativi o straordinari) all'assistenza degli orfani del personale del medesimo Ministero, in relazione al quale si era chiesto se lo stesso poteva o meno beneficiare della riduzione a metà dell'Ires prevista dall'articolo 6, D.P.R. 601/1973 atteso che gli unici proventi da essa ricavati derivavano, oltre che dalle erogazioni liberali ricevute (peraltro in costante diminuzione), dai proventi derivanti dalla locazione degli immobili costituenti il patrimonio immobiliare dell'ente medesimo.

Sulla base delle indicazioni ministeriali e giurisprudenziali, già richiamate nel precedente paragrafo riguardante il contenuto dell'agevolazione, l'Agenzia delle entrate nella richiamata pronuncia del 2018 ha ritenuto che la disposizione agevolata contemplata dall'articolo 6, D.P.R. 601/1973 non risultasse applicabile ai redditi derivanti dalla locazione di immobili rispetto alla quale non è ravvisabile un rapporto di strumentalità diretta e immediata con le attività che il Legislatore ha inteso agevolare.

Conclude, pertanto, l'Agenzia delle entrate nel caso oggetto di interpello che l'ente di beneficenza non poteva beneficiare della riduzione a metà dell'Ires prevista dall'articolo 6, D.P.R. 601/1973 sui proventi derivanti dalla locazione degli immobili di sua proprietà.

Con considerazioni in parte analoghe l'Agenzia delle entrate, con la recente circolare n. 15/E/2022 ritorna sul tema svolgendo considerazioni più articolate e approfondite che potrebbero, anche in relazione al caso esaminato nel precedente intervento di prassi, portare a differenti e più favorevoli conclusioni per l'ente in questione. Vediamo quali sono.

Oggetto di analisi del documento di prassi sono i redditi derivanti dal godimento del proprio patrimonio immobiliare che un ente religioso consegue e destina alla propria attività istituzionale, ovvero quella di religione o di culto, che è per sua natura connotata dalla "*gratuità*", caratteristica intrinseca dei fini di religione o di culto. Gratuità dell'attività di religione o di culto resa comunque possibile dall'esistenza di mezzi economici che, di fatto, assumono valenza "*sostitutiva*" di redditi non realizzabili in virtù degli scopi istitutivi dell'ente.

Al tal riguardo l'Agenzia delle entrate ritiene, coerentemente con la *ratio legis* della disposizione contenuta nell'articolo 6, D.P.R. 601/1973, che la stessa possa in via di principio applicarsi anche ai proventi derivanti dal mero godimento del patrimonio immobiliare (come nel caso di immobili rice-

vuti per lasciti e donazioni), purché tali proventi siano effettivamente ed esclusivamente impiegati nelle attività di "religione o di culto". Ragionando diversamente, infatti, la norma non realizzerebbe le proprie finalità, in quanto, essendo le attività religiose rese prevalentemente a titolo gratuito, le stesse non potrebbero mai generare di per sé redditi, cui applicare il dimezzamento dell'aliquota.

Principio di carattere generale applicabile a tutte le tipologie di enti

Sebbene il recente documento di prassi faccia riferimento agli enti religiosi l'Agenzia delle entrate precisa che le conclusioni in esso contenute possono ritenersi estensibili "..., alle condizioni suesposte, agli altri soggetti di cui all'articolo 6, D.P.R. 601/1973, in relazione alle caratteristiche e ai fini propri di ciascun ente".

Trattandosi di mero godimento del patrimonio immobiliare, la destinazione dei relativi proventi in via esclusiva e diretta alla realizzazione delle finalità istituzionali dell'ente, consente di ricondurre il reddito così ritratto al beneficio della riduzione di aliquota. Qualora, invece, l'ente svolga anche altre "attività diverse", la destinazione dei proventi alle attività istituzionali dovrà risultare da apposita documentazione.

Il "mero" godimento del patrimonio

L'Agenzia delle entrate precisa opportunamente che il mero godimento del patrimonio immobiliare, finalizzato al reperimento di fondi necessari al raggiungimento dei fini istituzionali dell'ente, si configura quando la locazione di immobili si risolve nella mera riscossione dei canoni, senza una specifica e dedicata organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento del risultato economico. In linea di principio, infatti, la mera riscossione dei canoni da parte dell'ente, così come l'esecuzione dei pagamenti delle spese riferite agli immobili, non implica di per sé l'esercizio di un'attività commerciale. Tuttavia, al fine di escludere lo svolgimento di una attività organizzata in forma di impresa, occorre verificare, caso per caso, che l'ente non impieghi strutture e mezzi organizzati con fini di concorrenzialità sul mercato, ovvero che non si avvalga di altri strumenti propri degli operatori di mercato. In proposito, la sussistenza o meno di un'organizzazione in forma di impresa va riscontrata in base a circostanze di fatto, valutando il complesso degli elementi che caratterizzano in concreto la situazione specifica.

Indici di commercialità

Possono costituire indici idonei a riconoscere valenza commerciale all'attività di gestione del patrimonio immobiliare di un ente:

- la ripetitività con la quale si immette sul libero mercato degli affitti il medesimo bene in ragione della stipula di contratti di breve durata;
- la consistenza del patrimonio immobiliare gestito (da valutarsi non isolatamente, ma qualora accompagnata dalla presenza di una struttura organizzativa dedicata alla gestione immobiliare);
- l'adozione di tecniche di *marketing* finalizzate ad attirare clientela;
- il ricorso a promozioni volte a fidelizzare il locatario;
- la "presenza attiva" in un mercato con *spot* pubblicitari *ad hoc*, insegne o marchi distintivi.

L'ipotesi di mero godimento ricorre, invece, quando gli immobili non sono inseriti in un "contesto produttivo" ma sono posseduti al solo scopo di trarne redditi di natura fondiaria, attraverso i quali l'ente si sostiene e si procura i proventi per poter raggiungere i fini istituzionali.

In generale, possono ritenersi di mero godimento gli interventi conservativi, quali la manutenzione o il risanamento del bene, ovvero quelli migliorativi, atti a consentirne un uso idoneo, mentre, per converso, non rientra nella predetta nozione una gestione caratterizzata dalla presenza di atti volti alla trasformazione del patrimonio immobiliare.

Dall'ipotesi di mero godimento è ovviamente escluso l'impiego degli immobili per l'esercizio di vere e proprie attività imprenditoriali, svolte anche per il tramite di soggetti diversi dagli enti (in questo caso ecclesiastici), ma agli stessi in qualche modo collegati.

In definitiva, sulla base di una lettura logico-sistematica della disposizione contenuta nell'articolo

6, D.P.R. 601/1973, l'agevolazione consistente nella riduzione alla metà dell'Ires, trova applicazione secondo l'Agenzia delle entrate ai redditi derivanti dalla locazione di immobili, nel presupposto che il reddito derivante dalla locazione possa essere ricondotto al mero godimento del patrimonio immobiliare, potendosi inoltre estendere l'agevolazione anche ai redditi derivanti dalla vendita degli immobili oggetto di mero godimento, sempreché la cessione non si inserisca in un contesto di esercizio di attività commerciale come sopra descritto.

Le 2 condizioni per fruire dell'agevolazione

Le 2 condizioni per fruire dell'agevolazione sono:

- che si configuri in concreto un mero godimento del patrimonio immobiliare e non lo svolgimento di un'attività commerciale;
- che i proventi ritratti dalle locazioni o dalle vendite degli immobili siano effettivamente impiegati nelle attività istituzionale.

La presenza di tali condizioni, infatti, garantisce che il godimento in chiave meramente conservativa del patrimonio immobiliare, i cui proventi costituiscono i mezzi necessari per il perseguimento dello scopo principale, non si ponga in contrasto con le finalità ideali e non economiche perseguite dall'ente.

Riferimenti normativi

articolo 6, D.P.R. 601/1973
circolare n. 15/E/2022

Bilancio finale di liquidazione ed esposizione dei crediti

In sede di redazione del bilancio finale di liquidazione assume particolare importanza l'indicazione dei crediti controversi e quelli oggetto di azioni di recupero, i cui eventuali futuri incassi spetteranno ai soci, una volta cancellata la società dal Registro Imprese.

Secondo la sentenza della Cassazione n. 1724/2021, i crediti di una società cancellata dal Registro Imprese non possono ritenersi rinunciati per il solo fatto che non siano stati evidenziati nel bilancio finale di liquidazione, a meno che tale omissione non sia accompagnata da ulteriori circostanze tali da non consentire dubbi sul fatto che l'omessa apostazione deriva dalla volontà della società di rinunciare al credito.

Premessa: il bilancio finale di liquidazione

L'articolo 2492, cod. civ. impone ai liquidatori, una volta "compiuta la liquidazione", ovvero terminato il realizzo delle attività sociali ed estinte tutte le passività, di redigere il bilancio finale di liquidazione, con indicazione della parte di attivo residuo eventualmente spettante a ciascun socio, ovvero il c.d. "piano di riparto".

Quindi, il bilancio finale di liquidazione si compone di 2 documenti:

1. il bilancio di liquidazione vero e proprio, che ha la funzione di rendicontare le operazioni di liquidazione;
2. il piano di riparto, che contiene la proposta di suddivisione del residuo attivo.

Il bilancio finale di liquidazione in senso stretto è composto da uno Stato patrimoniale, da un Conto economico, da una Nota integrativa e da una relazione dei liquidatori, oltre alle relazioni degli eventuali organi di controllo.

Lo Stato patrimoniale del bilancio finale di liquidazione avrà una forma molto semplice, poiché generalmente conterrà in "dare" le disponibilità liquide che residuano al termine della liquidazione (cassa, depositi bancari e postali), mentre in "avere" sarà esposto il capitale netto di liquidazione, eventualmente suddiviso in poste ideali quali il netto iniziale di liquidazione e gli utili o le perdite finali della procedura.

Detto Stato patrimoniale può avere la struttura evidenziata nella tabella seguente.

Attivo della liquidazione	Patrimonio netto di liquidazione
Depositi e conti correnti presso banche	Capitale sociale
Cassa	Riserve
	+/- Rettifiche di liquidazione
	Utili (perdite) degli esercizi precedenti
	Utile (perdita) dell'ultimo periodo di liquidazione

Tuttavia, si potrà avere una struttura dello Stato patrimoniale più articolata, laddove esistano beni in natura o crediti (in particolare verso l'Erario) da assegnare ai soci, e/o debiti che i soci si accolleranno. Una caratteristica ricorrente del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto è, infatti, quella di evidenziare nell'attivo, oltre alle disponibilità liquide che residuano dopo la vendita dei beni, l'incasso dei crediti e il pagamento dei debiti, l'importo del credito Iva che è richiesto a rimborso per cessazione dell'attività e che quindi, in attesa di essere incassato, è attribuito ai soci quale componente (in natura) del riparto finale.

Infatti, a norma dell'articolo 30, comma 1, D.P.R. 633/1972, può essere chiesto a rimborso "in caso di cessazione di attività", il credito Iva che deriva dalle operazioni effettuate prima dello scioglimento della società, le quali hanno determinato un'eccedenza di credito detraibile.

In particolare, il rimborso dell'Iva risultante dall'ultima dichiarazione relativa al periodo in cui è cessata l'attività spetta a prescindere dal soddisfacimento delle condizioni per poter chiedere il rimborso indicate dal comma 2, articolo 30, D.P.R. 633/197286; ciò in quanto a fronte della cessazione dell'attività viene meno per il soggetto passivo la possibilità di detrarre l'eccedenza di credito Iva, per cui l'unica forma di recupero dell'imposta detraibile assolta a monte è il rimborso.

Relativamente alle società di capitali e alle società di persone che hanno seguito la procedura "formale" di liquidazione, il diritto al rimborso dell'eccedenza di Iva detraibile per cessazione dell'attività sorge al momento della chiusura della fase liquidatoria, con l'approvazione del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto. Per tale ragione il bilancio finale di liquidazione non può indicare le somme di denaro rivenienti dal rimborso Iva, ma unicamente il credito Iva da chiedere a rimborso, dato che la presentazione del bilancio di liquidazione stesso è il presupposto per poter chiedere il rimborso.

Oltre ai crediti per rimborso Iva, nella pratica può accadere che nel bilancio finale di liquidazione siano ancora presenti beni, non venduti, la cui destinazione è quella di essere assegnati ai soci in sede di piano di riparto finale, a titolo di attribuzione in natura del netto di liquidazione.

Può, infine, accadere che siano presenti nel passivo debiti (specie tributari) non ancora estinti e/o costi e oneri ancora da sostenere (compensi ai liquidatori, spese di chiusura della procedura e cancellazione della società dal Registro Imprese, imposte e tasse relative agli ultimi periodi di imposta e al riparto finale, debiti in contestazione, etc.). Conseguentemente, nell'attivo saranno presenti crediti e/o disponibilità liquide vincolate all'estinzione di detti debiti ancora esistenti alla data di redazione del bilancio finale di liquidazione.

L'indicazione di crediti e debiti nel bilancio finale di liquidazione

Ma la presenza di beni, crediti e debiti nel bilancio finale di liquidazione è compatibile con le regole di formazione di detto documento, tenuto conto che, come detto in precedenza, l'articolo 2492, cod. civ. prevede che il bilancio finale di liquidazione debba essere redatto una volta "compiuta la liquidazione"? La questione è stata affrontata in un documento del 28 dicembre 2015 dell'ufficio del Registro Imprese di Milano.

Detto documento precisa, in primo luogo, che la giurisprudenza dei giudici del Registro Imprese di Milano ha espresso l'orientamento secondo cui il bilancio finale di liquidazione deve essere, in linea di principio, l'ultimo atto della liquidazione, per cui, in generale, non sono iscrivibili bilanci finali che riportino la contemporanea presenza di poste sia creditorie sia debitorie, ovvero di poste attive e passive, perché ciò evidenzia che non è conclusa la fase di liquidazione.

Invece, non vi sono elementi ostativi che impediscano l'iscrizione del bilancio finale di liquidazione nel Registro Imprese se questo presenta:

1. solo poste iscritte nel passivo, perché tutto ciò che poteva essere liquidato/monetizzato è stato utilizzato per il pagamento dei creditori sociali (le operazioni di liquidazione si possono infatti ritenere concluse);
2. poste debitorie nel passivo e, all'attivo, solo somme liquide da distribuire (sufficienti o meno a pagare i debiti);
3. solo crediti o poste attive, incluse somme di denaro, e nessuna passività.

Nei casi *sub* 1) e 2), al di là del deposito del bilancio finale di liquidazione, poiché residuano poste debitorie si pone il problema dell'incapienza patrimoniale, ovvero di attivo insufficiente a soddisfare integralmente tutti i debiti sociali.

Di fronte a tali situazioni, nell'impossibilità di soddisfare tutti i debiti sociali, il liquidatore dovrebbe promuovere una procedura concorsuale, perché in caso contrario potrebbe essere ritenuto direttamente responsabile nei confronti dei creditori, qualora, in particolare, aggravi il dissesto o effettui pagamenti in violazione della *par condicio creditorum*.

Diversamente, ai fini del deposito al Registro Imprese risultano problematici quei casi in cui il bilancio finale di liquidazione documenti la contemporanea presenza di poste debitorie e creditorie oppure di beni mobili o immobili non liquidati (e non utilizzati quali forma diretta di pagamento di

creditori sociali o destinati a essere assegnati ai soci a titolo di riparto finale di liquidazione). In tali casi, infatti, l'*iter* liquidatorio non può dirsi concluso e, in mancanza di adeguata regolarizzazione, l'iscrizione può essere rifiutata.

Tuttavia, secondo il citato documento del Registro Imprese di Milano, vi sono dei casi specifici in cui anche in presenza sia di poste attive non monetarie, sia di poste passive, il bilancio finale di liquidazione è iscrivibile:

- a) il primo caso è rappresentato dalla situazione in cui dalla Nota integrativa/piano di riparto risulti che i creditori della società acconsentono di essere pagati mediante cessione "*pro soluto*" a loro favore dei crediti sociali che residuano da incassare e che tale cessione sia accettata espressamente dai predetti creditori. La medesima soluzione vale nel caso in cui all'attivo siano iscritti crediti e beni in natura e al passivo solo debiti e i primi vengono tutti utilizzati quali strumenti di "*diretto*" pagamento dei debiti della società, facendo risultare in Nota integrativa che i creditori sociali hanno accettato tale modalità di pagamento;
- b) il secondo caso riguarda la presenza di poste debitorie e creditorie che hanno tutte natura tributaria e tale natura risulti dalla Nota integrativa/piano di riparto o è dichiarata dal liquidatore;
- c) la terza ipotesi riguarda il bilancio finale di liquidazione che presenta crediti (di qualsiasi natura) e debiti solo verso i soci o solo verso i soci e/o il liquidatore;
- d) il quarto caso attiene alla presenza di soli crediti tributari all'attivo e debiti vari al passivo, purché i crediti tributari divengano esigibili con la chiusura della liquidazione (ad esempio, tramite la presentazione della dichiarazione dei redditi o Iva all'interno del periodo di liquidazione);
- e) l'ultima ipotesi riguarda la presenza all'attivo di soli crediti a lunga scadenza di sicura liquidità ed esigibilità (ad esempio, polizze assicurative o crediti assistiti da garanzie bancarie) e debiti vari al passivo, indicando la data di scadenza di molto successiva alla richiesta di iscrizione.

Nel caso di presenza di crediti controversi e di posizioni debitore non soddisfatte, ovvero che formano oggetto di contenzioso aperto presso l'Autorità giudiziaria (con notevole aggravio dei tempi di conclusione dell'*iter* liquidatorio), non risulta possibile iscrivere il bilancio finale salvo che i crediti controversi siano ininfluenti ai fini del pagamento (comunque assicurato dai cespiti attivi indicati a bilancio e "*liquidi*") dei creditori sociali.

Si tratta dell'ipotesi, di cui si dirà meglio in seguito, in cui l'eventuale incasso dei predetti crediti in contenzioso andrà a beneficio dei soci, una volta cancellata la società.

Secondo il citato documento del Registro Imprese di Milano, se all'attivo vi sono poste creditorie di varia natura e al passivo alcune poste debitorie tra cui qualcuna "*controversa*" (per la quale è cioè aperto un contenzioso presso l'Autorità giudiziaria) il bilancio non è iscrivibile, mentre l'iscrizione è possibile se all'attivo il bilancio espone solo cespiti attivi liquidi e pronti a essere utilizzati per pagare, in tutto o in parte, i debiti sociali, tra cui anche i debiti controversi.

L'ufficio del Registro Imprese di Milano ritiene inoltre iscrivibili i bilanci finali di liquidazione che presentano sia debiti sia crediti, ove però nella Nota integrativa/piano di riparto sia segnalato l'accollo dei debiti da parte di un socio o di un terzo, con accettazione liberatoria da parte del creditore.

La tabella seguente evidenzia un possibile schema di bilancio finale di liquidazione che presenta poste sia creditorie sia debitorie.

Attivo	Passivo e netto
Depositi e conti correnti presso banche	Patrimonio netto
Cassa	Capitale, riserve e utili (perdite) di liquidazione
Crediti tributari	Passivo
	Debiti tributari
	Debiti verso liquidatore

Gli effetti della cancellazione dal Registro Imprese sui crediti della società

Le problematiche relative alla presenza di crediti e di debiti nel bilancio finale di liquidazione sono strettamente legate agli effetti della cancellazione delle società di capitali alla luce di quanto previ-

sto con la riforma del diritto societario di cui al D.Lgs. 6/2003.

La cancellazione dal Registro Imprese produce, infatti, il venir meno dell'autonomia patrimoniale della società e l'interruzione di qualunque rapporto, anche pendente, tra i terzi e la società estinta, compresa la perdita dei poteri dell'organo rappresentativo.

A tale riguardo, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con le note sentenze n. 4060/2010, n. 4061/2010 e n. 4062/2010, ha affermato che: *"la cancellazione determina in ogni caso automaticamente l'estinzione della società, poiché in base alla riforma del diritto societario non è più dubitabile che la cancellazione dal Registro Imprese produca l'effetto costitutivo della estinzione irreversibile della società anche in presenza di debiti insoddisfatti o di rapporti non definiti, pertanto il provvedimento impositivo a suo tempo emesso è privo di efficacia e giuridicamente irrilevante a cagione della già avvenuta estinzione del soggetto passivo dell'obbligazione afferente"*.

Le Sezioni Unite della Cassazione hanno successivamente chiarito, con le altrettanto note sentenze n. 6070/2013, n. 6071/2013 e n. 6072/2013, che, qualora all'estinzione della società conseguente alla cancellazione della stessa dal Registro Imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale:

a) l'obbligazione passiva della società non si estingue, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito del riparto finale di liquidazione o illimitatamente, a seconda che, quando la società era in vita, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali;

b) i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo.

Una delle principali questioni sollevate dalla ricostruzione offerta dalle Sezioni Unite della Cassazione circa i principi che governano gli effetti sostanziali e processuali derivanti dalla cancellazione e dalla conseguente estinzione della società, riguarda la sorte delle attività (in speciale modo diritti di credito) che non risultano rilevati nel bilancio finale di liquidazione della società cancellata e che, una volta che dovessero successivamente generare un'entrata patrimoniale, darebbero origine al fenomeno delle *"sopravvenienze attive"*.

Al riguardo, la Cassazione, con le citate sentenze a Sezioni Unite n. 6070/2013, n. 6071/2013 e n. 6072/2013, ha affermato, in sintesi, i seguenti principi:

a) i beni e i diritti residui o sopravvenuti dopo la cancellazione della società, e perciò non compresi nel bilancio finale di liquidazione, si trasferiscono in capo ai soci, in regime di contitolarità o di comunione indivisa;

b) il trasferimento ai soci riguarda, tuttavia, soltanto i residui attivi e le sopravvenienze attive che non possono ritenersi oggetto di rinuncia da parte della società per effetto della cancellazione della stessa dal Registro Imprese;

c) in particolare, la scelta del liquidatore di procedere alla cancellazione della società può ragionevolmente essere interpretata come una tacita manifestazione di rinuncia, a favore di *"una più rapida conclusione del procedimento estintivo"*, quando tale cancellazione è operata in presenza di:

- mere pretese, *"ancorché azionate o azionabili in giudizio, cui ancora non corrisponda la possibilità di individuare con sicurezza nel patrimonio sociale un diritto o un bene definito, onde un tal diritto o un tal bene non avrebbero neppure perciò potuto ragionevolmente essere iscritti nell'attivo del bilancio finale di liquidazione"*;
- diritto di credito che, *"oltre che magari controverso, non sia neppure liquido: di modo che solo un'attività ulteriore da parte del liquidatore - per lo più consistente nell'esercizio o nella coltivazione di un'apposita azione giudiziaria - avrebbero potuto renderlo liquido, in vista del riparto tra i soci dopo il soddisfacimento dei debiti sociali"*;

d) non possono, invece, ritenersi oggetto di rinuncia i beni o i diritti che, *“se fossero stati conosciuti o comunque non trascurati al tempo della liquidazione”, nel bilancio finale di liquidazione “avrebbero dovuto senz’altro figurare, e che sarebbero perciò stati suscettibili di ripartizione tra i soci (al netto dei debiti)”*.

Pertanto, la Cassazione del 2013 ha affermato che la regola in base alla quale, una volta estinta la società, i diritti dalla medesima vantati e non liquidati nel bilancio finale di liquidazione transitano nella titolarità dei soci, attraverso un fenomeno di tipo successorio, non si applica per *“le mere pretese, benché azionate in giudizio, e i diritti ancora incerti o illiquidi necessitanti dell’accertamento giudiziale non concluso”*, i quali non risultano iscritti nel bilancio finale di liquidazione, in quanto per essi la cancellazione della società dal Registro Imprese, senza l’iscrizione degli stessi nel bilancio finale, *“diviene espressione di una volontà di rinuncia tacita.”*

In altri termini, la Cassazione del 2013 sosteneva che: *“se il credito era illiquido; se il liquidatore sapeva della sua esistenza e non l’aveva inserito in bilancio; oppure se il credito non poteva neppure essere iscritto nel bilancio, la mancata appostazione all’attivo può consentire di presumere una volontà di rinunciare a quella pretesa”*.

Il predetto pronunciamento della Cassazione talvolta è stato, tuttavia, male interpretato dai Tribunali, i quali hanno spesso ritenuto esistente un rigido automatismo in virtù del quale se il credito è controverso, e non è iscritto nel bilancio finale di liquidazione, *“senz’altro”* esso deve intendersi tacitamente rinunciato¹.

In tempi più recenti la Cassazione, soprattutto con la sentenza n. 1724/2021², è ritornata sulla questione, riducendo l’automatismo di applicazione della predetta presunzione di rinuncia rispetto alle mere pretese e ai crediti litigiosi o illiquidi non menzionati nel bilancio finale di liquidazione e dunque non attribuiti ai soci.

In particolare, la Cassazione ha precisato che sarebbe errato presumere sempre, in presenza di una cancellazione richiesta dal liquidatore della società e operata in corso di causa, una rinuncia della stessa al diritto azionato e che la destinazione delle c.d. sopravvenienze attive *“non può essere stabilita ex ante in base a una regola generale, uniforme e automatica”*, ma che la sorte di dette situazioni attive resta affidato *“a una valutazione caso per caso”*.

Da ciò discende che, rispetto alle sentenze delle Sezioni Unite del 2013, anche i residui attivi e le sopravvenienze attive non espresse nel bilancio finale di liquidazione possono trasferirsi ai soci della società estinta.

Per detti diritti può ammettersi in astratto che la società vi abbia rinunciato, ma detta rinuncia non può presumersi in base al solo rilievo che il credito non è stato appostato nel bilancio finale di liquidazione.

In caso di controversia è dunque rimesso al giudice di merito il compito di stabilire, volta per volta: *“se, in base alle peculiarità della fattispecie, possa presumersi ex articolo 2727, cod. civ. una volontà della società di rinunciare a un determinato credito”*.

Occorre al riguardo indagare le ragioni che hanno condotto i liquidatori a non iscrivere nel bilancio finale di liquidazione alcune attività; ragioni che possono essere le più svariate. La stessa Cassazione ha sottolineato come:

- la cancellazione della società potrebbe essere decisa perché ritenuta più conveniente al fine di risparmiare i costi della procedura³;
- la mancata appostazione di un credito nel bilancio finale di liquidazione non necessariamente deriva dalla volontà di remissione del debito, essendo teoricamente ascrivibile alle cause più varie, e diverse da una rinuncia del credito: ad esempio, l’intenzione dei soci di cessare al più presto l’attività sociale; l’intenzione di coltivare in proprio l’esazione del credito sopravvenuto o non appostato; la pendenza delle trattative per una transazione poi non avvenuta, oppure la semplice dimenticanza o trascuratezza del liquidatore⁴;

¹ Cfr. Corte d’Appello Napoli n. 1699/2017.

² Si vedano anche Cassazione n. 9464/2020 e n. 28439/2020.

³ Cassazione, sentenza n. 9464/2020 cit..

⁴ Cassazione, sentenza n. 1724/2021, cit..

- anche i residui attivi e le sopravvenienze attive non oggetto di rinuncia possono trasferirsi ai soci della disciolta società.

Conclusioni

Alla luce delle posizioni espresse più di recente dalla Cassazione, con la sentenza n. 1724/2021, è possibile non iscrivere i crediti nel bilancio finale di liquidazione e nel piano di riparto, soprattutto quelli oggetto di contestazione o di difficile incasso, in quanto tale iscrizione non pregiudica il trasferimento dei predetti diritti di credito in capo ai soci nell'ambito del generale fenomeno successorio che emerge a seguito della cancellazione della società dal Registro Imprese.

È tuttavia opportuno che detti crediti siano menzionati nella Nota integrativa al bilancio finale di liquidazione e, soprattutto, che sia precisato che la mancata indicazione degli stessi nello schema di bilancio non deriva da una volontà della società di remissione del debito o, comunque, di abbandono dell'azione giudiziale o di recupero, in quanto tali attività proseguiranno a opera dei soci, a cui detti diritti di credito sono trasferiti in conseguenza della cancellazione della società.

Ciò al fine di evitare che la mancata indicazione dei citati crediti nel bilancio finale di liquidazione possa essere interpretata, dal debitore, come remissione del debito.

Questo vale anche per i crediti di natura tributaria, sebbene anche in questo caso la Cassazione, per lo specifico caso dei crediti Iva, ha affermato che il rimborso spetta anche quando non siano stati inseriti nel bilancio finale di liquidazione della società cessata, purché emergano dalla contabilità Iva⁵.

Riferimenti normativi

articolo 2492, cod. civ.

articolo 30, D.P.R. 633/1972

⁵ Cfr. Cassazione n. 13345/2012, n. 9192/2016 e n. 8167/2019. Invece, secondo l'Agenzia delle entrate (risoluzione n. 77/E/2011), l'indicazione del credito Iva nel bilancio finale di liquidazione risulterebbe fondamentale ai fini della spettanza del rimborso stesso.

Il *cram down* nelle diverse procedure di gestione della crisi

Il Legislatore ha reso operativo nel nostro ordinamento il "*cram down*" fiscale e contributivo, con la L. 159/2020, che ha convertito il D.L. 125/2020, apportando rilevanti novità, alla Legge Fallimentare, anticipando, con le modifiche apportate agli articoli 180, 182-bis e 182-ter, L.F., l'entrata in vigore delle disposizioni relative alla transazione fiscale e contributiva previste dall'articolo 48, comma 5, del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D.Lgs. 14/2019).

Successivamente il Legislatore ha introdotto il "*cram down*" fiscale e contributivo anche nell'ambito delle procedure di sovraindebitamento, in particolare con la modifica dell'articolo 12, comma 3, L. 3/2012, modifica apportata dall'articolo 4-ter, L. 176/2020, (c.d. "Decreto Ristori"). Recentemente il Legislatore è nuovamente intervenuto sul tema del "*cram down*" fiscale e previdenziale, con il D.L. 118/2021 con cui ha previsto, all'articolo 20, comma 1, lettera a), che le parole "... anche in mancanza di voto" siano sostituite con "... anche in mancanza di adesione".

Premessa

Il Legislatore con la L. 159/2020, di conversione del D.L. 125/2020, ha apportato diverse modifiche agli articoli 180, 182-bis e 182-ter, L.F., e in tal modo ha voluto dare risposta alle esigenze di molte imprese italiane provate dalla grave situazione di crisi economica determinata dall'emergenza sanitaria legata all'epidemia da Covid-19.

Obiettivo del Legislatore è quello di agevolare l'accesso delle imprese alle procedure concorsuali minori al fine di scongiurarne il dissesto. In questa ottica il "*cram down*" fiscale e contributivo nasce dalla consapevolezza che di sovente l'inerzia dei creditori istituzionali è stata ed è ostacolo ai piani di risanamento delle soluzioni alternative al fallimento, quand'anche più convenienti per gli stessi crediti pubblici.

Il Legislatore è intervenuto anche nell'ambito delle procedure "*minori*", modificando l'articolo 12, comma 3, L. 3/2012, che disciplina le procedure di sovraindebitamento. L'articolo 4-ter, L. 176/2020 (di conversione del D.L. 137/2020, c.d. "Decreto Ristori") ha introdotto il "*cram down*" fiscale e contributivo nelle procedure di sovraindebitamento, con l'evidente scopo di sostenere i debitori che decidano di avviare la ristrutturazione del proprio debito, e ovviando anche in questo caso alle frequenti inerzie dei creditori c.d. istituzionali, ossia enti fiscali e previdenziali, che sovente rappresentano la maggior parte del ceto creditorio.

Cram down è un'espressione anglosassone, letteralmente corrispondente a "*ristrutturazione forzata*" che si riferisce alla circostanza secondo cui il Tribunale può decidere di omologare il concordato e/o l'accordo di ristrutturazione, nonostante un creditore appartenente a una classe dissenziente, nel caso in specie gli enti istituzionali, contesti la convenienza della proposta, se ritiene che il credito possa risultare soddisfatto dalla proposta di concordato in misura non inferiore rispetto alle alternative concretamente percorribili.

Si passeranno in rassegna le varie peculiarità del "*cram down*" nelle diverse procedure e si vedrà l'applicazione dell'istituto alla luce di diversi orientamenti giurisprudenziali.

Il quadro normativo vigente

Il D.L. 125/2020, convertito con la L. 159/2020 ha anticipato l'entrata in vigore delle disposizioni relative agli articoli 48, comma 5 (accordi di ristrutturazione), 63 (transazione) e 88 (concordato preventivo) del nuovo Codice della crisi d'impresa attraverso l'inserimento negli articoli 180, 182-

bis e 182-ter, L.F. delle seguenti disposizioni:

- all'articolo 180, comma 4, L.F. (omologazione del concordato preventivo): *"Il Tribunale omologa il concordato preventivo anche in mancanza di voto da parte dell'Amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie quando l'adesione è determinante ai fini del raggiungimento delle maggioranze di cui all'articolo 177 e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista di cui all'articolo 161, comma 3, la proposta di soddisfacimento della predetta amministrazione o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria"*.

L'articolo 20, comma 1, lettera a), D.L. 118/2021 modificato: *"il Tribunale omologa il concordato preventivo anche in mancanza di voto"* con *"il Tribunale omologa il concordato preventivo anche in mancanza di adesione"*,

- all'articolo 182-bis, comma 4, L.F. (omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti): *"Il Tribunale omologa l'accordo anche in mancanza di adesione da parte dell'Amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie quando l'adesione è decisiva ai fini del raggiungimento della percentuale di cui al comma 1 e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista di cui al medesimo comma, la proposta di soddisfacimento della predetta amministrazione o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria"*,
- all'articolo 182-ter, L.F. (transazione fiscale):
 - al comma 1, secondo periodo, dopo le parole: *"natura chirografaria"* sono inserite le seguenti: *"anche a seguito di degradazione per incapienza"*;
 - al comma 5, il secondo periodo è sostituito dal seguente: *"In tali casi l'attestazione del professionista, relativamente ai crediti tributari o contributivi, e relativi accessori, ha a oggetto anche la convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale; tale punto costituisce oggetto di specifica valutazione da parte del Tribunale"*;
 - al comma 5, dopo il terzo periodo è inserito il seguente: *"Ai fini della proposta di accordo su crediti aventi a oggetto contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie, e relativi accessori, copia della proposta e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il Tribunale, deve essere presentata all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore"*.

Le modifiche normative apportate dal Legislatore hanno determinato un immediato intervento da parte dell'Agenzia delle entrate, che con la articolata circolare n. 34/E/2020, denominata *"Gestione delle proposte di transazione fiscale nelle procedure di composizione della crisi di impresa"*, è intervenuta sull'argomento disciplinando le modalità secondo le quali gli uffici devono procedere alla valutazione, ai fini del voto o dell'adesione.

Nelle premesse l'Agenzia delle entrate rappresenta che: *"in tale nuovo e complesso scenario, l'Agenzia delle entrate è chiamata a approfondire il massimo impegno nel garantire una tempestiva gestione delle procedure di composizione della crisi di impresa, fornendo – nell'esercizio della propria azione – un adeguato supporto agli operatori che si trovano ad affrontare l'attuale congiuntura economica, nell'ottica di favorire la ripresa produttiva e la conservazione dei livelli occupazionali"*. Con la circolare in esame l'Agenzia delle entrate ha rappresentato che l'eventuale diniego da parte dell'ufficio dovrà necessariamente essere corredato da una puntuale motivazione, idonea a confutare analiticamente, in base a elementi chiari, oggettivi e verificabili, le argomentazioni e le conclusioni del commissario. Nella formulazione del proprio giudizio l'ufficio deve anche tenere conto del comportamento del contribuente in merito a eventuali frodi, attività distrattive, sistematica e deliberata violazione di obblighi fiscali.

Anche nelle procedure c.d. minori il Legislatore è intervenuto. In particolare, l'articolo 4-ter, L. 176/2020 (di conversione del D.L. 137/2020, c.d. *"Decreto Ristori"*) ha introdotto il comma 3-*quater*, articolo 12, L. 3/2012 e segnatamente: *"Il Tribunale omologa l'accordo di composizio-*

ne della crisi anche in mancanza di adesione da parte dell'Amministrazione finanziaria quando l'adesione è decisiva ai fini del raggiungimento delle percentuali di cui all'articolo 11, comma 2, e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione dell'organismo di composizione della crisi, la proposta di soddisfacimento della predetta amministrazione è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria".

Gli orientamenti giurisprudenziali sull'applicazione del "cram down" nelle procedure concorsuali maggiori

Tra le prime pronunce giurisprudenziali, post modifica normativa ex D.L. 118/2021, vi è quella del Tribunale di Venezia che con decreto del 22 settembre 2021 ha omologato il concordato preventivo in continuità aziendale indiretta presentato da una società, applicando il nuovo testo dell'articolo 180, comma 4, L.F.

Il caso riguarda una società che ha avanzato una proposta concordataria con la previsione della prosecuzione indiretta dell'attività di impresa da parte di un terzo aggiudicatario, mediante la relativa procedura competitiva ex articolo 163-bis, L.F., di un ramo aziendale, dei beni ritenuti non funzionali all'esercizio dell'impresa nonché all'incasso dei relativi crediti sociali.

Il pagamento dei creditori, per la parte eccedente il ricavato dal realizzo del patrimonio del debitore, sarebbe avvenuto mediante apporto di finanza esterna, subordinata all'omologazione del concordato preventivo. La proposta prevedeva anche il pagamento parziale dei tributi e dei contributi previdenziali nonché dei relativi accessori in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni sui quali sussistono le cause di prelazione. Unitamente al deposito della proposta e del piano, il debitore ha presentato anche la proposta di transazione fiscale e contributiva ex articolo 182-ter, L.F.

Il commissario giudiziale nella propria relazione ex articolo 172, L.F., ha rappresentato la fattibilità e la convenienza del piano rispetto all'alternativa liquidatoria.

Dopo le operazioni di voto, il commissario nominato ha rappresentato il mancato raggiungimento della maggioranza previste dalla legge, segnalando che l'Agenzia delle entrate e l'Inps avevano espresso voto contrario alla proposta. Il voto contrario dei creditori istituzionali rappresentava circa il 65% della massa dei creditori ammessi al voto, e pertanto risultava determinante ai fini del mancato raggiungimento del *quorum* necessario per l'approvazione del concordato.

Nel decreto in esame i giudici di merito hanno valutato positivamente le condizioni per procedere all'omologazione del concordato preventivo con l'applicazione del "cram down", tendendo anche conto delle a modifiche normative introdotte dal D.L. 118/2021.

In particolare, nella motivazione del provvedimento, si legge che: *"rispetto alla dizione previgente non appariva dirimente l'espressione utilizzata dal Legislatore per il concordato preventivo nell'articolo 180, L.F. ("mancanza di voto") e per gli accordi di ristrutturazione dei debiti nell'articolo 182-bis, L.F. ("mancata adesione") tenuto conto che l'interpretazione estensiva appare concorde rispetto alla volontà del Legislatore di favorire l'omologazione sia dei concordati preventivi sia degli accordi di ristrutturazione dei debiti nonostante l'inerzia o il voto negativo dell'Erario, conformemente a quanto previsto dall'articolo 48, comma 5 del Codice ("anche in mancanza di adesione") di cui rappresentano l'anticipata attuazione".*

E, ancora, si legge: *"... inoltre, come sottolineato dalla dottrina, l'avverbio "anche", posto prima dell'espressione "in mancanza di voto" consente di ritenere che il cram down fiscale e previdenziale possa trovare attuazione sia nel caso in cui l'ente pubblico voti in modo espressamente contrario sia nell'ipotesi di inerzia dell'esercizio del voto e "anche" quindi in mancanza di voto".*

Sulla scorta di tale interpretazione, sussistendo tutte le altre condizioni di legge, il Tribunale ha ritenuto esistenti i presupposti per l'applicazione dell'articolo 180, comma 4, L.F. e pertanto ha omologato il concordato preventivo proposto applicando l'istituto del "cram down".

Altra interessante pronuncia è quella del Tribunale di Como che con il decreto del 1° dicembre 2021, sempre in applicazione del "cram down" fiscale, ha omologato il concordato preventivo di una società in stato di crisi. Nel caso in esame, la proposta era fondata sulla prosecuzione dell'attività aziendale in via diretta per un arco temporale di 5 anni, con l'alienazione degli immobili considerati non funzionali alla continuità medesima, l'incasso dei crediti sociali e dei canoni di affitto, nonché l'apporto di finanza esterna.

Nella proposta era previsto il pagamento non integrale, dovuto all'incapienza dell'attivo della società istante, dei crediti dell'Erario e degli enti locali, collocati in apposite classi.

La proposta di concordato era stata accompagnata con la proposta di transazione fiscale e previdenziale ex articolo 182-ter, L.F..

Anche in tale procedura, dopo l'espressione del voto, il commissario ha dato atto del mancato raggiungimento della maggioranza per l'approvazione del concordato a causa del voto negativo espresso dall'Agenzia delle entrate che rappresentando circa il 55% dei crediti ammessi al voto è risultato decisivo. Nel corso del procedimento di omologa si sono costituite l'Agenzia delle entrate e l'agente della riscossione opponendosi all'omologa, eccependo che l'articolo 180, comma 4, L.F., sia applicabile soltanto allorquando l'Erario si sia "astenuito" dal voto e muovendo ulteriori censure circa la c.d. fattibilità del concordato (divergenza degli importi dei debiti erariali, alterazione delle cause legittime di prelazione con riguardo alla destinazione del *surplus* concordatario, inattendibilità del piano e mancanza di convenienza economica della proposta).

Il Tribunale nelle motivazioni del provvedimento, dopo aver chiarito l'applicabilità al caso di specie dell'articolo 180, comma 4, L.F. come modificato dal D.L. 118/2021, sul significato da attribuire all'espressione "anche in mancanza di voto" da parte dell'Amministrazione finanziaria ha affermato: *"il collegio ritiene preferibile l'interpretazione estensiva, parendo più conforme non solo al dato letterale ma anche alla ratio legis della novella del D.L. 118/2021, che è quella di agevolare l'accesso delle imprese alle procedure concorsuali e favorire l'approvazione ... dei concordati preventivi ... nonostante l'inerzia o il voto negativo dell'Erario/ente previdenziale che, tra i maggiori creditori delle imprese in difficoltà, ha assunto solitamente un ruolo di ingiustificato veto alle soluzioni concordate"*.

Quindi il Tribunale ha analizzato i presupposti per l'omologazione forzata del concordato, ossia il voto decisivo del creditore pubblico e la convenienza rispetto all'alternativa liquidatoria.

Accertato che il voto del creditore pubblico era decisivo visto che rappresentava oltre il 55% della massa dei creditori ammessi al voto, i giudici hanno maggiormente approfondito il secondo presupposto, soprattutto con riferimento alla destinazione dei flussi derivanti dalla continuità aziendale.

I giudici hanno rappresentato che ai fini della valutazione della convenienza della proposta rispetto all'alternativa liquidatoria, occorre: *"tenere conto anche del profilo temporale, essendo di tutta evidenza che l'interesse di ogni creditore, e anche dell'amministrazione, si appunta non solo sull'ammontare, ma anche sulla tempistica del soddisfacimento o dell'attendibilità delle prospettive effettive di adempimento e delle eventuali garanzie offerte nella proposta"*.

Il collegio, sulla scorta di quanto emergeva dalla relazione dell'attestatore, ha rappresentato che nell'ipotesi fallimentare l'attivo a disposizione sarebbe sufficiente a soddisfare le predeuzioni, i crediti ipotecari, i dipendenti per Tfr e salari e, solo in parte, i fornitori. Al contrario, mediante la procedura di concordato, il debitore sarebbe in grado di soddisfare, anche attraverso i flussi della continuità, la finanza esterna e gli altri elementi dell'attivo, tutti i creditori della massa, tra cui in percentuale anche l'Agenzia delle entrate. Pertanto, l'ipotesi concordataria appariva certamente più favorevole per i creditori.

L'aspetto più decisivo sollevato dall'Agenzia delle entrate è rappresentato dalla destinazione del *surplus* concordatario. Sul punto il collegio ha osservato che: *"la legge non richiede che l'intero valore creato dalla continuità aziendale (c.d. surplus) sia messo a disposizione dei creditori sociali secondo l'ordine delle cause legittime di prelazione ai sensi degli articoli 2740-2741, cod. civ.."*

Non si rinviene una norma in tal senso né all'interno dell'articolo 186-bis, né dell'articolo 182-ter, L.F., né aliunde nella Legge Fallimentare. Il collegio non ignora l'orientamento più restrittivo, secondo cui il surplus concordatario abbia natura endogena e sia quindi da considerare come parte del patrimonio del debitore assoggettato al vincolo ex articolo 2740, cod. civ.. Tuttavia, come affermato dalla giurisprudenza maggioritaria è vero il contrario: il concordato in continuità aziendale ex articolo 186-bis, L.F. comporta una deroga al principio di responsabilità generale e illimitata del patrimonio del debitore ex articolo 2740, cod. civ. e al principio di graduazione dei crediti".

Pertanto, i giudici ritenendo che i flussi derivanti dalla continuità aziendale abbiano natura esogena, non facendo parte del patrimonio del debitore, hanno rappresentato: "che tale surplus non soggiace al divieto di alterazione delle cause di prelazione e alla regola del concorso". Ne consegue che il citato surplus concordatario costituisce un beneficio aggiuntivo, liberamente distribuibile tra i creditori chirografari anche qualora i creditori privilegiati non abbiano ottenuto l'integrale soddisfazione.

Il Tribunale conclude affermando che: "non consentire tale possibilità argomentando con l'inammissibilità della proposta che preveda la violazione dell'ordine delle cause di prelazione, significherebbe, infatti, imporre ai creditori una soluzione per loro pregiudizievole, evidentemente contraria al principio della migliore soddisfazione" dei creditori.

Alla luce di quanto rappresentato il Tribunale ha omologato il concordato, ritenendo soddisfatti i presupposti per l'applicabilità del "cram down" al caso di specie e di conseguenza sterilizzando il voto negativo dell'Agenzia delle entrate.

In tal senso, più di recente, si è espresso anche il Tribunale di Santa Maria di Capua Vetere che con il decreto dell'11 gennaio 2022 ha omologato un concordato preventivo proposto da una società per azioni convertendo il voto negativo espresso dall'Amministrazione finanziaria in voto favorevole e conteggiando, quindi, le classi composte da crediti fiscali o contributivi come favorevoli.

Anche in questo caso il Tribunale ha ritenuto che la locuzione "mancanza di voto" di cui all'articolo 180, L.F., come modificato dal D.L. 125/2020 e dal D.L. 118/2021, si riferisce sia al caso in cui l'Amministrazione finanziaria abbia votato in senso contrario sia all'ipotesi in cui non abbia espresso alcun voto, stante l'operatività della regola del silenzio-dissenso di cui all'articolo 178, L.F., purché il voto dell'amministrazione abbia carattere decisivo.

Quanto al carattere decisivo del voto, il Tribunale ha aderito all'interpretazione secondo cui il voto negativo o il silenzio dell'Amministrazione vada convertito in voto favorevole con la conseguenza che le classi composte da crediti fiscali o contributivi andranno conteggiate come favorevoli e il concordato omologato.

Il Tribunale di Santa Maria Capua Vetere, si è espresso anche sulla questione che attiene al "potere" da parte del foro fallimentare di sindacare le decisioni dell'Amministrazione finanziaria circa la valutazione della proposta di trattamento del credito tributario.

Si tratta in sostanza della giurisdizione in ordine alle controversie conseguenti al mancato assenso da parte dell'Agenzia delle entrate alla transazione fiscale ex articolo 182-ter, L.F.

Il Tribunale richiamando, sul punto, l'ordinanza n. 8504/2021 delle Sezioni Unite della Cassazione, facendone proprio il contenuto ha riconosciuto la riconducibilità al foro ordinario della cognizione sul diniego alla transazione fiscale.

Appare interessante citare anche il pronunciamento della Corte d'Appello di L'Aquila del 18 gennaio 2021 ove si legge che, nel caso di concordato fallimentare, non può trovare applicazione analogica la disciplina di cui agli articoli 180, comma 4, e 182-bis, comma 4, L.F., come modificati dall'articolo 3, comma 1-bis, D.L. 125/2020, convertito in L. 159/2020.

Infatti, la Corte ha ravvisato che la norma di cui all'articolo 128, L.F. prevede espressamente che il concordato fallimentare si intende approvato solo con il voto favorevole dei creditori che rappresentino almeno la metà dei crediti ammessi e che gli inerti si considerano consenzienti. Deve

pertanto rimarcarsi la diversità tra il concordato preventivo, gli accordi di ristrutturazione dei debiti e il concordato fallimentare. In tale ultima ipotesi, infatti, la *"compiuta disciplina espressamente dettata dal Legislatore"* non consente il ricorso all'interpretazione analogica, considerando sia l'assenza di una lacuna normativa in materia di concordato fallimentare e sia il carattere eccezionale e speciale delle norme in tema di concordato preventivo e accordi di ristrutturazione dei debiti, che non consente di applicare la medesima disciplina a casi diversi da quelli espressamente previsti ai sensi dell'articolo 14 preleggi.

Gli orientamenti giurisprudenziali sull'applicazione del "cram down" nelle procedure concorsuali minori

Come rappresentato, il Legislatore con l'introduzione del comma 3-*quater*, articolo 12, L. 3/2012 ha esteso anche alle procedure di composizione della crisi l'applicazione del "cram down" fiscale e contributivo.

La prima pronuncia successiva alla modifica normativa è stata emessa dal Tribunale di La Spezia che relativamente a un accordo di composizione della crisi in cui il voto dell'Agenzia delle entrate era determinante per raggiungere la maggioranza prescritta per l'approvazione della proposta ha applicato il "cram down".

Il Tribunale di La Spezia ha osservato che l'intervento normativo a opera della L. 176/2020 determina: *"la conversione ipso iure in voto positivo del voto negativo espresso dall'Agenzia delle entrate rispetto alla proposta di accordo di composizione della crisi avanzata dal debitore, qualora ricorrano 2 condizioni: 1. innanzitutto, è necessario che il voto dell'amministrazione sia "determinante" sull'esito della votazione; 2. in secondo luogo, occorre che la proposta di accordo di composizione della crisi consenta all'Agenzia delle entrate di ottenere una soddisfazione maggiore rispetto a quella ricavabile dalla liquidazione del patrimonio del debitore. Ancora il Tribunale ha affermato che la modifica normativa è immediatamente applicabile anche alle procedure pendenti, in quanto costituisce applicazione dell'articolo 97, Costituzione, ovvero del principio di buon andamento, nel senso di efficienza, della P.A."*.

In tale ottica, secondo il Tribunale: *"il Legislatore impone all'Amministrazione finanziaria l'adesione alle proposte di composizione giudiziaria della crisi ... che consentono la migliore soddisfazione possibile del credito erariale in raffronto a qualsiasi altra alternativa giudiziaria concorsuale"*.

Il Tribunale di La Spezia ha, inoltre, precisato come la norma in esame trovi applicazione limitatamente alle ipotesi in cui il voto dell'Amministrazione finanziaria sia *"decisivo"* ai fini del raggiungimento delle maggioranze prescritte dalla legge: *"poiché, qualora esso risulti ininfluente, l'obiettivo della massima efficienza della P.A. è già realizzato (nel caso di approvazione della proposta), oppure non può essere realizzato (nel caso di mancata approvazione della proposta) per fattori estranei alla condotta (rectius, al voto) della P.A."*.

Un ultimo pronunciamento che è utile analizzare è quello emesso dal Tribunale di Bolzano il 21 aprile 2022 nell'ambito di una procedura accordo proposto da una Srl non soggetta a procedure concorsuali diverse da quelle disciplinate dalla L. 3/2012.

Il Tribunale non ha omologato l'accordo per mancato raggiungimento della maggioranza di legge e ha dichiarato aperta la procedura di liquidazione del patrimonio ex articolo 14-*quinquies*, L. 3/2012.

Nel caso di specie la società ricorrente ha chiesto l'applicazione del "cram down" nei confronti del medio credito centratale rappresentando che si tratta di una società pubblica riconducibile al Mef. Il Tribunale non ha accolto la richiesta della società istante affermando che l'articolo 12, comma 3-*quater*, L. 3/2012, nel prevedere il "cram down", ovvero la possibilità del Tribunale di omologare l'accordo *"anche in mancanza di adesione da parte dell'Amministrazione finanziaria"*, non trova applicazione al credito di Medio credito centrale il quale, pur derivando dalla garanzia prestata dallo

Stato per i finanziamenti alle pmi, è strutturalmente diverso rispetto ai crediti dell'Amministrazione finanziaria, la quale gestisce l'accertamento e la riscossione dei tributi, poiché trova la sua fonte in un rapporto privatistico, ossia nel mutuo chirografario stipulato con la banca finanziatrice; tale natura non muta neppure per il fatto che Medio credito centrale possa avvalersi della procedura esattoriale per il recupero del credito.

A mente dell'articolo 14 preleggi, le norme che fanno eccezione a regole generali non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati, per cui non è possibile interpretare estensivamente l'articolo 12, comma 3-*quater*, L. 3/2012, che costituisce norma eccezionale.

Riferimenti normativi

articoli 163-*bis*, 172, 178, 180, 182-*bis* e 182-*ter*, L.F.

articolo 12, commi 3 e 3-*quater*, L. 3/2012

articolo 4-*ter*, L. 176/2020

Imprese che investono in criptovalute

In assenza di una apposita disposizione normativa, le criptovalute detenute dalle imprese a scopo di investimento possono essere assimilate alle valute estere, come sostenuto dall'Agenzia delle entrate, o, come diversamente affermato dall'IFRS Interpretations Committee, possono essere incluse tra i beni immateriali. L'adozione dell'una o dell'altra veste giuridica, oltre a implicare una diversa rappresentazione contabile delle valute virtuali, determina, in capo all'impresa, anche un differente impatto impositivo ai fini delle imposte sui redditi.

Le criptovalute nel mondo

Dalla creazione del *bitcoin* avvenuta nel 2009¹ sino ai giorni nostri si è assistito a una sempre crescente diffusione di nuove criptovalute – attualmente se ne contano oltre 10.000² – con una capitalizzazione globale di mercato stimata in 130 miliardi di dollari nei primi mesi del 2019, in 346 miliardi di dollari a settembre 2020 e in 2 trilioni di dollari a fine 2021³.

Nonostante le dimensioni assunte dal fenomeno delle criptovalute siano quelle appena evidenziate, gli interventi legislativi posti in essere dai singoli Stati risultano essere sporadici o del tutto assenti, specie in ambito tributario dove, salvo rari casi come quello austriaco⁴, le Amministrazioni finanziarie tendono a colmare il vuoto normativo in via interpretativa ricorrendo a fattispecie già disciplinate. Tuttavia, a partire dal 2018, nei principali consessi internazionali è emersa la volontà dei Paesi partecipanti di giungere quanto prima a una regolamentazione organica del mondo crypto in ottica non solo antiriciclaggio o di lotta alle attività illecite ma anche di tutela degli investitori e della stabilità monetaria nonché di contrasto all'evasione fiscale⁵.

La nozione di criptovaluta

Allo stato dell'arte, non esiste, a livello internazionale, una nozione unanimemente condivisa di criptovaluta, ma ogni Autorità od organismo di normazione tende a utilizzare proprie definizioni, che in parte risentono della particolare natura ibrida di tale *asset*⁶. In questa, infatti, ricorrono elementi che la rendono affine a più fattispecie: mezzo di pagamento o di scambio, strumento finanziario, *commodity*, bene immateriale.

Con riferimento al nostro ordinamento giuridico, una definizione di criptovaluta è stata introdotta in materia di antiriciclaggio dal D.L. 90/2017, come modificato in seguito al recepimento della Direttiva comunitaria 2018/843.

In base all'articolo 1, comma 2, lettera qq) del suddetto decreto, per valuta virtuale si intende la "*rappresentazione di valore digitale non emessa da una banca centrale o da un ente pubblico, non necessariamente collegata a una valuta avente corso legale, utilizzata come mezzo di scambio per l'acquisto di beni e servizi e trasferita, archiviata e negoziata elettronicamente*".

In altre parole, trattasi di una attività, non avente natura fisica, ma supportata da dispositivi elettronici (denominata anche *digital token*), la cui creazione e gestione avviene in rete mediante uno

¹ Il *bitcoin* nasce a opera di Satoshi Nakamoto, lo pseudonimo usato dal suo creatore, con il dichiarato intento di generare un mezzo di pagamento alternativo alle valute tradizionali e alle transazioni bancarie.

² Fonte del dato www.coinmarketcap.com.

³ Cfr. A. Caponera, C. Gola, "Questioni di Economia e Finanza della Banca d'Italia – Aspetti economici e regolamentari delle "cripto-attività"" pag. 16; studio Ocse "Tassazione delle valute virtuali: panoramica dei trattamenti fiscali e delle questioni emergenti di politica fiscale", § 1.1.1; testo presentato al Senato del DDL. 2575, pag. 4.

⁴ La normativa austriaca di recente emanazione prevede, a far data dal 1° marzo 2022, la tassazione in capo alle persone fisiche, quali redditi di capitale, delle plusvalenze derivanti dalla cessione di criptovalute con un'aliquota del 27,50%, indipendentemente dal periodo di detenzione delle stesse e limitatamente alle operazioni *cripto to fiat*.

⁵ Il riferimento è ad esempio ai G20 di Buenos Aires del dicembre 2018, a quelli di Osaka del giugno 2019 e di Washington di ottobre 2019.

⁶ L'Ocse, ad esempio, definisce le valute virtuali "*attività finanziarie digitali basate sulla tecnologia basata sui registri distribuiti (Dlt) e sulla crittografia*". Cfr. documento Oecd "Tassazione delle valute virtuali: panoramica dei trattamenti fiscali e delle questioni emergenti di politica fiscale".

specifico protocollo informatico - basato su una tecnologia denominata *blockchain*⁷ - il quale:

- genera la valuta virtuale mediante calcoli algoritmici;
- non prevede la presenza di un'Autorità centrale ma coinvolge tutti i partecipanti (i c.d. nodi) a un medesimo *network* liberamente accessibile;
- consente transazioni pseudo anonime, in quanto non è possibile identificare i possessori dei *token*, ma al tempo stesso ogni transazione è tracciata, condivisa e conoscibile da tutti i nodi;
- implica la sottoscrizione con sistemi di crittografia delle transazioni, le quali, una volta validate, sono rese immodificabili e non alterabili. Queste, inoltre, vengono memorizzate in "blocchi" fra loro concatenati su un *data base* contenente la cronologia di tutte le transazioni validate;
- considera i *token* tutti ugualmente fungibili e liberamente trasferibili.

Le criptovalute, inoltre, possono assumere la veste di *virtual currencies* tradizionali, come il *bitcoin* o *ethereum*, il cui valore risente degli scambi di mercato o, invece, quella di una *stablecoin*, ossia di *token* il cui valore è ancorato a quello di una moneta *fiat*, come nel caso dello *Usdt* la cui valorizzazione è legata al dollaro statunitense⁸.

Senza voler approfondire ulteriormente i profili tecnici sottesi al fenomeno delle criptovalute, in quanto esulano dal presente lavoro, è, tuttavia, evidente la difficoltà di qualsivoglia Legislatore a ricondurre nell'alveo del diritto e dei suoi istituti una tecnologia nata e sviluppatasi nel *web* in modo del tutto anarchico e per di più costantemente in evoluzione; il che rende di fatto ancora meno agevole una sua regolamentazione.

Le criptovalute come valute estere

Sebbene la diffusione delle criptovalute, almeno in una fase iniziale, può aver interessato prevalentemente la platea delle persone fisiche, è però innegabile, come oramai, il fenomeno coinvolga sempre di più il mondo delle imprese, non solo perché le attività degli operatori specializzati nella creazione dei *token* digitali (i cosiddetti *miners*) e nella gestione delle piattaforme di scambio (gli *exchanges*) appaiono riconducibili tra le attività commerciali, ma anche e soprattutto perché le imprese possono trovare economicamente vantaggioso investire in criptovalute.

Data, quindi, la rilevanza che in termini di valore tali investimenti possono assumere anche per l'impresa, diviene di primaria importanza comprendere quale debba essere il trattamento fiscale da applicare a tali *asset* digitali.

Tuttavia, anche nel nostro ordinamento tributario, al pari di molti altri Paesi, il Legislatore fiscale non è ancora intervenuto a disciplinare tale fattispecie e, pertanto, sinora permane una lacuna normativa, che l'Amministrazione finanziaria ha cercato di colmare in via interpretativa attraverso singoli documenti di prassi, primo fra tutti la risoluzione n. 72/E/2016⁹.

In questa, l'Agenzia delle entrate viene chiamata a pronunciarsi, da una società intenta a svolgere, per conto della propria clientela, operazioni di acquisto e vendita di *bitcoin*, in merito al corretto trattamento applicabile alle predette operazioni di acquisto e di cessione di moneta virtuale sia ai fini Iva sia ai fini delle imposte dirette.

⁷ La *blockchain* può essere definita sommariamente come una tecnologia in cui esiste un database di transazioni condiviso tra più nodi di una rete (ossia i partecipanti della *blockchain* e i loro *server* fisici), validato dalla rete stessa e strutturato a blocchi. O, ancora, una catena di blocchi che contiene più transazioni la cui validazione è affidata a un meccanismo di consenso distribuito sui nodi della rete. Le caratteristiche di tale tecnologia sono sostanzialmente le seguenti: tracciabilità delle transazioni da tutti i partecipanti al *network*; immutabilità e sicurezza delle transazioni per effetto della crittografia; trasparenza; pseudonimizzazione dei partecipanti; consenso diffuso; decentralizzazione. Tecnicamente, la *blockchain* è un protocollo di comunicazione che si aggiunge a quelli esistenti (come il TCP/IP, il protocollo SMTP o quello FTP), che consente di conservare le informazioni ed effettuare operazioni computazionali. Trattandosi di un *database*, di un registro decentralizzato, la *blockchain* è visibile contemporaneamente da tutti i partecipanti ovunque essi si trovino e, dunque, consente la visualizzazione di tutte le transazioni effettuate da parte di tutti i partecipanti. Di ogni transazione sarà visibile non il nominativo del soggetto che l'ha compiuta, bensì la sua chiave pubblica. Ciò è possibile in quanto *blockchain*, attraverso la sottoscrizione digitale dell'operazione, realizza un sistema di pseudonimizzazione dell'autore della transazione grazie ad una tecnica di cifratura mediante crittografia a chiavi asimmetriche di coloro che accedono e operano sul *network* (G. Scotti, "Blockchain, criptovalute e ico: analisi tecnica e giuridica della più recente innovazione fintech" in Cammino Diritto, n. 2/2020).

⁸ Più di recente si sta anche assistendo alla creazione di monete digitali emesse dalle banche centrali come nel caso dello *yuan* digitale in Cina e del *petro* in Venezuela.

⁹ Cfr. le risposte agli interpellanti DRE Liguria n. 903-47/2018, DRE Lombardia n. 956-39/2018, e le risposte n. 14/E/2018 e n. 788/E/2021.

In prima istanza, l'Agenzia delle entrate risponde fornendo una sua definizione di *bitcoin*: "il *bitcoin* è una tipologia di moneta "virtuale", o meglio "criptovaluta", utilizzata come "moneta" alternativa a quella tradizionale avente corso legale emessa da una Autorità monetaria.

La circolazione dei *bitcoin*, quale mezzo di pagamento si fonda sull'accettazione volontaria da parte degli operatori del mercato che, sulla base della fiducia, la ricevono come corrispettivo nello scambio di beni e servizi riconoscendone, quindi, il valore di scambio indipendentemente da un obbligo di legge.

Si tratta, pertanto, di sistema di pagamento decentralizzato, che utilizza una rete di soggetti paritari (*peer to peer*) non soggetto ad alcuna disciplina regolamentare specifica né a una Autorità centrale che ne governa la stabilità nella circolazione".

Quindi, per quanto attiene al trattamento fiscale applicabile alle operazioni relative ai *bitcoin* e alle valute virtuali in genere, l'Agenzia delle entrate, in assenza di una norma specifica, ritiene di poter fare proprie le conclusioni cui giunge la Corte di Giustizia UE con la sentenza causa C-264/14 del 22 ottobre 2015, avente a oggetto il trattamento ai fini Iva di un caso analogo a quello affrontato dall'Agenzia delle entrate.

Più specificatamente, l'Amministrazione finanziaria "in ossequio a quanto affermato dai giudici europei" sostiene:

- "che l'attività di intermediazione di valute tradizionali con *bitcoin*, svolta in modo professionale e abituale, costituisce una attività rilevante oltre agli effetti dell'Iva anche dell'Ires e dell'Irap";
- "che l'attività che la società intende porre in essere, remunerata attraverso commissioni pari alla differenza tra l'importo corrisposto dal cliente che intende acquistare/vendere *bitcoin* e la migliore quotazione reperita dalla società sul mercato, debba essere considerata ai fini Iva quale prestazione di servizi esenti ai sensi dell'articolo 10, comma I, n. 3), D.P.R. 633/1972";
- "che la società debba assoggettare a imposizione i componenti di reddito derivanti dalla attività di intermediazione nell'acquisto e vendita di *bitcoin*, al netto dei relativi costi inerenti a detta attività", laddove "il guadagno (o la perdita) di competenza della società è rappresentato dalla differenza tra quanto anticipato dal cliente e quanto speso dalla società per l'acquisto o tra quanto incassato dalla società per la vendita e quanto riversato al cliente. Tale elemento di reddito - derivante dalla differenza (positiva o negativa) tra prezzi di acquisto sostenuti dall'istante e costi di acquisto a cui si è impegnato il cliente (nel caso in cui quest'ultimo abbia affidato alla società l'incarico a comprare) o tra prezzi di vendita praticati dall'istante e ricavi di vendita garantiti al cliente (nel caso di affidamento di incarico a vendere) - è ascrivibile ai ricavi (o ai costi) caratteristici di esercizio dell'attività di intermediazione esercitata e, pertanto, contribuiscono quali elementi positivi (o negativi) alla formazione della materia imponibile soggetta a ordinaria tassazione ai fini Ires (e Irap)";
- "con riferimento, ai *bitcoin* che a fine esercizio sono nella disponibilità (a titolo di proprietà) della società" "che gli stessi debbano essere valutati secondo il cambio in vigore alla data di chiusura dell'esercizio e tale valutazione assume rilievo ai fini fiscali ai sensi dell'articolo 9, Tuir approvato con D.P.R. 917/1986 (Tuir)¹⁰. Occorre, quindi, far riferimento al valore normale, intendendosi per tale il valore corrispondente alla quotazione degli stessi *bitcoin* al termine dell'esercizio. A tal fine potrebbe ben farsi riferimento alla media delle quotazioni ufficiali rinvenibili sulle piattaforme on line in cui avvengono le compravendite di *bitcoin*".

Alla luce di quanto sopra riportato e tralasciando i profili reddituali delle attività di intermediazione nella compravendita di valute digitali- peraltro del tutto condivisibili - in questa sede preme porre l'attenzione su 2 aspetti della ricostruzione fornita dall'Agenzia delle entrate.

¹⁰ L'articolo 9, comma 2, Tuir prevede che "per la determinazione dei redditi e delle perdite, i corrispettivi, i proventi, le spese e gli oneri in valuta sono valutati secondo il cambio del giorno in cui sono stati percepiti o sostenuti o del giorno precedente più prossimo e, in mancanza, secondo il cambio del mese in cui sono stati percepiti o sostenuti".

Il primo aspetto attiene alla definizione delle criptovalute come *“monete virtuali alternative a quelle tradizionali aventi corso legale”* e, quindi, alla piena assimilazione di queste alle valute estere; il secondo - strettamente connesso al primo - attiene, invece, alla rilevanza fiscale, quale valore normale, assunta dal valore di conversione delle criptovalute detenute alla data di fine esercizio o, in alternativa, dalla media delle quotazioni rinvenibili sulle piattaforme di scambio.

In sostanza, l'Amministrazione finanziaria, equiparando le valute virtuali a quelle estere, ne afferma anche il medesimo trattamento fiscale e - aggiungiamo noi - contabile.

Sul piano contabile, ai sensi dell'articolo 2426, comma 1, n. 8-bis, cod. civ. *“le attività e passività monetarie in valuta sono iscritte al cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio; i conseguenti utili o perdite su cambi devono essere imputati al Conto economico e l'eventuale utile netto è accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al realizzo”*. Precisa, altresì, l'Oic 26 al punto 21) che *“le attività e passività derivanti da un'operazione in valuta estera sono rilevate inizialmente in euro, applicando all'importo in valuta estera il tasso di cambio a pronti tra l'euro e la valuta estera in vigore alla data dell'operazione”* e successivamente al punto 27) che *“sotto il profilo procedurale, in sede di redazione del bilancio si applica prima il criterio valutativo della posta espressa in valuta previsto dal Principio contabile di riferimento e poi si effettua la conversione in euro del risultato ottenuto”*. Ciò significa che le criptovalute andrebbero iscritte tra le disponibilità liquide nel rispetto dei criteri di imputazione contenuti nel Principio contabile di riferimento (ossia l'Oic 14), quindi valorizzate inizialmente in base alla quotazione in euro alla data di acquisizione e successivamente valutate alla quotazione in euro alla data di fine esercizio.

Questo trattamento contabile, tuttavia, implicherebbe, sul piano fiscale, la tassazione in capo alla società detentrica delle criptovalute non solo delle differenze di valore realizzate mediante conversione in moneta fiat o impiego delle stesse come mezzo di pagamento per l'acquisto di beni e servizi, ma anche di quelle derivanti dalle mere oscillazioni di valore non realizzate e di natura puramente valutativa, che si verificano in capo alle cripto semplicemente mantenute in portafoglio o che si possono intendere verificate nel caso di operazione cripto su cripto; ipotesi queste ultime, in cui, a parere dello scrivente, data anche l'elevata volatilità di tali valori, non si assiste a una manifestazione di ricchezza e, dunque, di capacità contributiva.

Difatti, nel caso di specie, non sarebbe applicabile il regime di irrilevanza fiscale delle differenze non realizzate ex articolo 110, commi 2 e 3, Tuir¹¹, in quanto questo è espressamente previsto per le attività e passività in valuta estera non monetarie.

“La cassa e i conti correnti in valuta estere sono disponibilità liquide che, in quanto tali, non rientrano nel novero del citato articolo 110, Tuir. Pertanto, se, ai sensi dell'articolo 2426, comma 1, n. 8-bis, cod. civ., vengono iscritte in bilancio delle differenze positive o negative su cambi relative a dette attività, dette differenze saranno fiscalmente rilevanti¹²” per effetto del principio di derivazione rafforzata di cui all'articolo 83, Tuir.

Perché l'assioma criptovalute/valute estere non convince

La tesi appena illustrata dell'Agenzia delle entrate suscita più di qualche perplessità.

Sul piano del diritto, si osserva, preliminarmente, come molti giuristi potrebbero giudicare non meritevole il tentativo operato dall'Agenzia delle entrate di colmare un vuoto normativo con documenti

¹¹ L'articolo 110, Tuir, al secondo comma, prevede che *“Per la determinazione del valore normale dei beni e dei servizi e, con riferimento alla data in cui si considerano conseguiti o sostenuti, per la valutazione dei corrispettivi, proventi, spese e oneri in natura o in valuta estera, si applicano, quando non è diversamente disposto, le disposizioni dell'articolo 9; tuttavia i corrispettivi, i proventi, le spese e gli oneri in valuta estera, percepiti o effettivamente sostenuti in data precedente, si valutano con riferimento a tale data. La conversione in euro dei saldi di conto delle stabili organizzazioni all'estero si effettua secondo il cambio utilizzato nel bilancio in base ai corretti Principi contabili e le differenze rispetto ai saldi di conto dell'esercizio precedente non concorrono alla formazione del reddito. Per le imprese che intrattengono in modo sistematico rapporti in valuta estera è consentita la tenuta della contabilità plurimonetaria con l'applicazione del cambio utilizzato nel bilancio in base ai corretti Principi contabili ai saldi dei relativi conti”*. Il comma 3 del medesimo articolo sancisce che *“la valutazione secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio dei crediti e debiti in valuta, anche sotto forma di obbligazioni, di titoli cui si applica la disciplina delle obbligazioni ai sensi del codice civile o di altre leggi o di titoli assimilati, non assume rilevanza. Si tiene conto della valutazione al cambio della data di chiusura dell'esercizio delle attività e delle passività per le quali il rischio di cambio è coperto, qualora i contratti di copertura siano anche essi valutati in modo coerente secondo il cambio di chiusura dell'esercizio”*.

¹² Agenzia delle entrate - Map del 18 maggio 2006. Sul punto cfr. anche la circolare Assonime n. 24/2006.

di prassi amministrativa, che sicuramente non possono essere elevati a fonte primaria di diritto, alla luce anche della riserva di legge costituzionalmente prevista in materia tributaria.

In secondo ordine, la qualificazione di valuta delle criptovalute contrasta con il dettato normativo del D.Lgs. 90/2017 - e della Direttiva comunitaria di cui il primo è emanazione- in cui l'impiego della locuzione mezzo di scambio invece di quella di mezzo di pagamento appare evidentemente non casuale e ha la finalità di escludere proprio il concetto di moneta¹³.

Ancora, non convince pienamente il rinvio alle conclusioni dei giudici europei contenute nella sentenza della Corte di Giustizia UE con la sentenza causa C-264/14 del 22 ottobre 2015. La Corte europea, difatti, non menziona mai espressamente l'equiparazione delle valute digitali alle valute estere¹⁴, ma si limita a riconoscere nel *bitcoin* la finalità di "*mezzo di pagamento alternativo ai mezzi di pagamento legali*", in quanto accettato come tale dalle parti di una transazione. Questa, inoltre, sostiene che le operazioni di cambio valuta di *bitcoin* in moneta tradizionale e viceversa costituiscano prestazioni di servizi a titolo oneroso, riconducibili tra le fattispecie esenti di cui all'articolo 135, § 1, lettera e), Direttiva comunitaria Iva 2006/112 e precisamente tra "*le negoziazioni relative alle divise, banconote e monete con valore liberatorio*".

L'ambito di analisi dei giudici europei è, dunque, quello del mondo Iva, delle sue fattispecie e dei suoi istituti non sempre direttamente applicabili anche in ambito di imposizione diretta e presuppone che il *bitcoin*, come nel caso da questi esaminato, non abbia "*altra finalità*" rispetto a quello di mezzo di pagamento, quando, in realtà, l'impiego come strumento di pagamento rappresenta una possibile funzione delle valute virtuali, ma non l'unica¹⁵.

Tornando, invece, alla disposizione comunitaria sopra citata, questa ha trovato recepimento nel nostro ordinamento con l'articolo 10, comma 1, n. 3, D.P.R. 633/1972 che esenta dall'imposta "*le operazioni relative a valute estere aventi corso legale*".

Dal raffronto delle 2 disposizioni normative risulta evidente la formulazione più restrittiva della norma italiana - che limita l'esenzione solo alle negoziazioni di monete fiat - rispetto a quella comunitaria e, dato il carattere tassativo delle cause di esenzione "*poiché esse costituiscono una deroga al principio generale in base al quale l'imposta è riscossa per ogni prestazione di servizi a titolo oneroso da parte di un soggetto passivo*", potrebbero sorgere dubbi in merito alla possibilità di applicazione della previsione di cui all'articolo 10, D.P.R. 633/1972 anche alle valute diverse da quelle tradizionali. Tuttavia, su questo aspetto, la Corte Europea si esprime decisamente a favore di interpretazioni "*conformi agli obiettivi perseguiti dalle esenzioni previste all'articolo 135, § 1, Direttiva Iva e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'Iva. Risulta pertanto dal contesto e dalla ratio di detto articolo 135, § 1, lettera e), che un'interpretazione di tale disposizione secondo la quale essa disciplina le operazioni relative alle sole valute tradizionali si risolverebbe nel privarla di parte dei suoi effetti*".

A ogni modo, al di là di quanto precedentemente rilevato, nelle criptovalute non è ravvisabile alcuno degli elementi distintivi delle monete.

In particolare, la criptovaluta non può considerarsi una unità di conto, ossia una grandezza di misura dei servizi e delle merci oggetto di una transazione, viste anche le ampie fluttuazioni cui queste sono soggette.

Non costituisce uno strumento di pagamento universalmente riconosciuto, avente potere liberatorio, per adempiere alle obbligazioni, ma lo diviene unicamente su accordo tra le parti¹⁶. Non

¹³ Questo è ancora più evidente nel testo dell'articolo 2, lettera d), Direttiva UE 2018/843 in cui compare l'inciso "*non possiede lo status giuridico di valuta o moneta*".

¹⁴ A tal fine è utile osservare che, come accade ogniqualvolta la Corte decide di far proprie, appieno, le conclusioni addotte dall'avvocato generale, la Corte formula un rinvio all'*iter* delle predette conclusioni per fondare il proprio giudicato e - come si è detto in precedenza - sia l'avvocato generale che la Corte inquadrano il *bitcoin* fra i "*mezzi di pagamento ... semplici*" 180 ai quali sono applicabili le regole valide per i mezzi di pagamento "*legali*". A ben vedere, tuttavia, in nessuna parte dell'*iter* argomentativo proposto dall'avvocato generale (che echeggia nella pronuncia della Corte) si rinviene traccia dell'equiparazione della CV in esame alla "*valuta estera*" (R. Scalia, "*Riflessioni su alcuni temi controversi sulla disciplina Iva delle c.d. criptovalute*" in *Giurisprudenza delle imposte*, Assonime, n. 1/2020).

¹⁵ La criptovaluta, infatti, può rappresentare per l'impresa una forma di investimento a breve o a lungo termine.

¹⁶ Fa eccezione El Salvador che ha riconosciuto il *bitcoin* come moneta avente corso legale.

costituisce una riserva di valore costante nel tempo e le sue oscillazioni non derivano da tassi di cambio fissati in mercati regolamentati ma, al contrario, e come detto poc'anzi, questa è soggetta a elevata volatilità anche giornaliera¹⁷.

Infine, non è emanazione di alcuna Autorità nazionale ma anzi è contraddistinta da una assoluta a-territorialità.

Le criptovalute come beni immateriali

Una diversa qualificazione delle criptovalute rispetto a quella di valuta estera è stata fornita dall'Ifrs *interpretations committee* (IC), organismo deputato a interpretare i Principi contabili internazionali, che, su sollecitazione dello Iasb (*international accounting standards board*), nel *paper* n. 12 di giugno 2019 si è pronunciata sul trattamento contabile da riservare alle criptovalute.

Prima, però, di passare all'esame delle conclusioni a cui giunge l'IC, è opportuno interrogarsi se e in che misura i principi e le relative interpretazioni elaborate da uno *standard setter* diverso da quello nazionale possano trovare applicazione anche nei confronti di soggetti che non adottano i Principi contabili internazionali.

La risposta a tale interrogativo è rinvenibile nel Principio contabile Oic 11, che ha per oggetto le finalità e i postulati del bilancio. In questo, l'organismo italiano di contabilità afferma che *"nei casi in cui i Principi contabili emanati dall'Oic non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente: a) in via analogica, le disposizioni contenute in Principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa; b) le finalità e i postulati di bilancio"*, primo fra tutti – aggiungiamo noi – la rappresentazione sostanziale dei fatti aziendali trattato al § 5).

In altri termini, l'organismo di contabilità, in presenza di fattispecie non disciplinate dai Principi contabili di sua emanazione, rimette al redattore del bilancio, laddove non possano applicarsi in via analogica altri Principi contabili, la scelta del trattamento contabile ritenuto più appropriato alla fattispecie concreta, purché questo soddisfi comunque i postulati di bilancio definiti nell'Oic 11¹⁸.

Alla luce di ciò, quindi, la rappresentazione contabile delle criptovalute proposta dall'IC avrebbe titolo per essere adottata anche nei bilanci non redatti in base ai Principi Ias.

Inoltre, in virtù del principio di derivazione rafforzata di cui all'articolo 83, Tuir, tale imputazione acquisirebbe rilevanza anche sul piano fiscale.

Difatti, ai sensi della norma sopra citata, ai fini delle imposte sui redditi, valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai Principi contabili adottati dalle società, con la sola esclusione delle micro imprese di cui all'articolo 2435-ter, cod. civ.¹⁹.

Venendo, ora, alle asserzioni contenute nel *paper* n. 12, l'IC sostiene che le criptovalute debbano essere ricondotte, in base al principio Ias 38, tra le attività immateriali²⁰.

Lo Ias 38 definisce come attività immateriale *"un'attività non monetaria identificabile priva di consistenza fisica"*, laddove *"un'attività è identificabile se è separabile o deriva da diritti contrattuali o altri diritti legali"* e *"un'attività è separabile se è suscettibile di essere separata o scissa dall'entità*

¹⁷ Inoltre, essendo il numero di unità generabili limitate nel tempo, la criptovaluta tenderà ad accrescere il proprio valore al trascorrere dello stesso e all'aumentare delle transizioni effettuate.

¹⁸ Nelle motivazioni alla base delle decisioni assunte, allegate all'Oic 11, l'organismo di contabilità spiega che *"il postulato della rappresentazione sostanziale riguarda, oltre che lo standard setter, anche il redattore del bilancio, che vi fa ricorso se necessario quando deve stabilire una propria politica contabile su una fattispecie non disciplinata dai Principi contabili emanati dall'Oic"*, precisando poco oltre che *"poiché è impossibile che, in via generale ed astratta, i Principi contabili possano prevedere ogni possibile casistica generata dal concreto divenire delle gestioni aziendali, quando una fattispecie non trova specifica disciplina nei Principi contabili nazionali, il redattore del bilancio è direttamente investito della responsabilità di un'autonoma applicazione del principio della rappresentazione sostanziale"*. Infine, più avanti questo afferma che *"è stata rappresentata l'opportunità di stabilire nell'Oic 11 se i Principi contabili internazionali possano essere applicati in assenza di un Principio Oic di riferimento e non esistano altri Oic applicabili in via analogica. Al riguardo non si è ritenuto di dover integrare il testo dell'Oic 11. Ciò non toglie che laddove un Principio contabile internazionale risulti conforme ai postulati previsti nell'Oic 11, e non vi siano altri Oic applicabili in via analogica, possa essere preso a riferimento dal redattore del bilancio nello stabilire di caso in caso una politica contabile appropriata"*.

¹⁹ Per queste, infatti, prevalgono i criteri di imputazione previsti dall'articolo 109, Tuir.

²⁰ O in alternativa come rimanenze ai sensi dello Ias 12, se detenute per la vendita nel normale svolgimento della propria attività.

e venduta, trasferita, concessa in licenza, affittata o scambiata, individualmente o insieme a un contratto, attività o passività identificabile”.

Inoltre, secondo lo Ias 21, “la caratteristica essenziale di un elemento non monetario è l’assenza di un diritto a ricevere (o di un’obbligazione a consegnare) un numero fisso o determinabile di unità di valuta”.

A detta dell’IC, quindi, la detenzione di criptovalute a scopo di investimento durevole soddisfano tutte le condizioni dell’attività immateriale ai sensi dello Ias 38, in quanto la valuta virtuale:

- a) può essere separata dal detentore e venduta o trasferita individualmente; e
 - b) non conferisce al titolare il diritto a ricevere un numero fisso o determinabile di unità di valuta.
- Lo Ias 38, tuttavia, non trova applicazione nel caso di attività immateriale qualificabile come strumento o attività finanziaria ai sensi dello Ias 32.

L’Organismo, però, esclude che le criptovalute possano essere ricondotte tra le attività finanziarie. Le valute digitali non costituiscono denaro contante, perché, se talvolta possono essere utilizzate in cambio di alcuni beni e servizi, nessuna di queste al momento “è utilizzata come mezzo di scambio e come unità monetaria nel prezzo di beni o servizi in misura tale da essere la base su cui tutte le transazioni sono misurate e riconosciute in bilancio d’esercizio”.

Queste, inoltre, non sono neanche disponibilità liquide equivalenti alla moneta, come i depositi bancari, perché non danno luogo a “un diritto contrattuale per il detentore a ricevere disponibilità liquide o un’altra attività finanziaria da un’altra entità” e neppure uno strumento finanziario, in quanto “non sono strumenti rappresentativi di capitale di un’altra entità o contratti che saranno o potranno essere regolati in strumenti rappresentativi di capitale di altre entità in favore del detentore”.

L’analisi svolta dall’IC esclude, quindi, che le criptovalute, per le loro attuali caratteristiche, possano essere qualificate in altro modo se non come beni immateriali.

Tale qualificazione prevede, sotto il profilo contabile, che, nel caso di adozione dei Principi contabili nazionali, l’immobilizzazione immateriale in valuta, ai sensi dell’Oic 26, venga iscritta al cambio storico, ossia al tasso di cambio al momento del loro acquisto e che del cambio a pronti di fine esercizio si tenga conto quando si giudichi durevole la riduzione al fine di determinare il valore recuperabile e l’eventuale perdita durevole di valore dell’attività. Per le società tenute ad applicare i Principi contabili internazionali, lo Ias 38 prevede, invece, l’iscrizione iniziale al costo e consente nella valutazione successiva di optare tra la valutazione al costo, al netto degli ammortamenti e delle svalutazioni, e quella al *fair value*, purché in presenza di un mercato di riferimento per l’attività svolta. In caso di valutazione al *fair value*, le variazioni di valore dell’attività immateriale andranno rilevate in una riserva di patrimonio netto e non è prevista alcuna rilevazione di tali componenti a Conto economico in caso di realizzo dell’attività²¹.

Sotto il profilo delle imposte sui redditi, per le criptovalute iscritte tra le immobilizzazioni avranno rilevanza fiscale gli ammortamenti imputati a bilancio e le plusvalenze o le minusvalenze conseguite al momento del realizzo del bene, mentre le differenze di cambio sono da considerarsi fiscalmente irrilevanti, a meno che queste incidano sul valore recuperabile del bene come indicato dall’Oic 26.

Evoluzioni

Lo scenario appena descritto è destinato a mutare in tempi brevi per 2 ordini di fattori:

- la continua e repentina evoluzione tecnologica sottostante non solo alle criptovalute ma alle crypto - attività in genere (tra cui rientrano ad esempio gli Nft), che potrebbe alterare le funzionalità e le caratteristiche oggi a noi note di tali asset;
- la prossima attività regolatoria che emergerà a conclusione dei lavori del Parlamento europeo con il regolamento MiCAR (*market in crypto asset regulation*) o a seguito della pubblicazione da parte dell’Ocse del CARF (*crypto-asset reporting framework*) e che sarà diretta a ottenere

²¹ Cfr. “Questioni di Economia e Finanza della Banca d’Italia – Aspetti economici e regolamentari delle “cripto-attività””.

tra tutti i Paesi aderenti un inquadramento condiviso del fenomeno cripto su più ambiti di intervento (antiriciclaggio, finanziario, fiscale); nonché, tornando entro i confini nazionali, dal nuovo contesto normativo che potrebbe scaturire dall'approvazione parlamentare del disegno di legge Botto, che mira, tra l'altro, a modificare il Tuir *“per stabilire espressamente l'imponibilità ai fini delle imposte sui redditi delle persone fisiche delle plusvalenze derivanti da operazioni che comportano il pagamento o la conversione in euro o in valute estere, effettuate su valute virtuali di ogni genere”*.

Riferimenti normativi

articolo 1, comma 2, lettera qq), D.L. 90/2017

articolo 2426, cod. civ.

articoli 83 e 110, Tuir

articolo 135, Direttiva comunitaria Iva 2006/112

articolo 10, D.P.R. 633/1972

Cessione di partecipazioni sociali previamente "affrancate": prime pronunce di legittimità in materia di "leverage cash out"

Negli ultimi anni si è registrata una diffusa attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria volta a riqualificare, ai sensi della disciplina sull'abuso del diritto (ex articolo 10-bis, L. 212/2000), cessioni di partecipazioni sociali, poste in essere da persone fisiche non in regime d'impresa, in operazioni asseritamente di c.d. "leverage cash out", ove i contribuenti avessero prodromicamente fruito della disciplina prevista per la rideterminazione del relativo valore fiscalmente riconosciuto. Con il presente breve contributo, si intende focalizzare l'attenzione su taluni primi orientamenti espressi dalla Corte di Cassazione su tale peculiare tematica.

Premessa

Come già segnalato in precedenti contributi¹, si assiste da diversi anni, con sempre maggior frequenza, a contestazioni dell'Amministrazione finanziaria volte a riqualificare, ai sensi della disciplina sull'abuso del diritto (o elusione fiscale) di cui all'articolo 10-bis, L. 212/2000 (c.d. "Statuto dei diritti del contribuente"), le cessioni di partecipazioni sociali realizzate da persone fisiche non in regime d'impresa, le quali abbiano prodromicamente fruito della disciplina prevista per la rideterminazione del relativo valore fiscalmente riconosciuto², in asserite operazioni di c.d. "leverage cash out", secondo un complessivo disegno così articolato, nell'ipotesi più elementare e di più diffusa contestazione:

- presenza di una società di capitali operativa ("A") avente consistenti riserve di utili potenzialmente distribuibili ai propri soci;
- utilizzo di una seconda società di capitali ("B"), o di più società di capitali, a volte (ma non necessariamente) neocostituita/e e, in genere, sostanzialmente priva/e di propri altri assets, i cui soci sono "di fatto" i medesimi della società "A", oppure anche solo alcuni di loro;
- opzione, da parte dei soci persone fisiche, non in regime d'impresa, per la rideterminazione del valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni, previo pagamento dell'imposta sostitutiva all'uopo prevista;
- cessione, da parte dei medesimi soci persone fisiche, delle partecipazioni detenute nella società "A" a beneficio della società "B", spesso con pagamento dilazionato del corrispettivo, cosicché viene a crearsi un debito della società "B" nei confronti dei soci;
- distribuzione di dividendi da parte della società "A", a beneficio della società "B", la quale farà concorrere tali componenti positivi di reddito alla formazione del proprio imponibile limitatamente al 5% del relativo ammontare, invocando l'esclusione prevista dall'articolo 89, Tuir;
- il flusso finanziario così acquisito dalla società "B" è, infine, utilizzato per pagare – direttamente o indirettamente (ove lo si destinasse al rimborso dei debiti bancari contratti per il previo pagamento del corrispettivo) – il debito iscritto nei confronti dei soci persone fisiche a fronte dell'acquisto delle partecipazioni detenute nella società "A", cosicché – secondo la tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria – i soci entrerebbero sostanzialmente in possesso dei dividendi, che avrebbero potuto altrimenti ricevere direttamente dalla società "A", qualificandoli formalmente come un mero incasso di un credito da cessione di partecipazioni, sottraendosi in tal modo all'imposizione altrimenti gravante sugli stessi.

¹ Tra gli altri G. Cristofori, D. Santoro, "Cessione di partecipazioni sociali previamente "affrancate": recenti orientamenti in materia di "leverage cash out" - Parte prima", in Rivista delle operazioni straordinarie n. 8/9 del 2020 e G. Cristofori, D. Santoro, "Cessione di partecipazioni sociali previamente "affrancate": recenti orientamenti in materia di "leverage cash out" - Parte seconda", in Rivista delle operazioni straordinarie n. 10/2020.

² Il riferimento è alla disciplina prevista dall'articolo 5, L. 448/2001 e alle successive riaperture dei termini per accedervi (da ultimo, a opera dell'articolo 29, D.L. 17/2022 convertito, con modificazioni, dalla L. 34/2022).

A parere dell'Amministrazione finanziaria, infatti: *"...la possibilità di procedere alla rivalutazione delle quote di partecipazione detenute da persone fisiche rientra[ra] ordinariamente nelle facoltà dei soggetti detentori delle stesse e nelle finalità della normativa di rivalutazione, e ... la successiva cessione delle quote rivalutate [è] il momento nel quale tipicamente viene a manifestarsi il "lecito" vantaggio fiscale presupposto dal Legislatore e perseguito dai contribuenti. La legittimità fiscale della cessione di partecipazioni previamente rivalutate viene meno, però, in presenza di operazioni circolari, nelle quali le partecipazioni non sono effettivamente dismesse (a terzi), ma cedute a "proprie" società e quindi - sostanzialmente, anche se indirettamente - a sé stesso o a propri familiari"³. È proprio in relazione a fattispecie analoghe a quella appena descritta che si è pronunciata – per le prime volte con esito avverso al contribuente, almeno per quanto a nostra conoscenza – la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 13220/2022, nonché con la sentenza n. 16675/2022 (stando a quanto parrebbe evincersi dalla sintetica narrazione dei fatti contenuta in tale ultima pronuncia).*

Il caso oggetto dell'ordinanza n. 13220/2022 e l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione

Da quanto è possibile desumere dalla narrazione dei fatti contenuta nella pronuncia in commento, la controversia trae origine dagli atti impositivi emessi dall'Agenzia delle entrate per i periodi d'imposta 2005, 2006, 2007 e 2008 nei confronti di una persona fisica non in regime d'impresa ("Tizio"), con i quali è stato accertato che, nel corso del periodo d'imposta 2003, il contribuente e i suoi 2 fratelli ("Caio" e "Sempronio"), previa rideterminazione del valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni, mediante il versamento dell'imposta sostitutiva al tempo prevista nella misura del 4%, avevano ceduto alla "A Spa" – della quale erano gli unici soci – l'intero pacchetto azionario della "B Spa" – della quale erano ugualmente gli unici soci – convenendo il pagamento dilazionato del corrispettivo, con maturazione degli interessi nella misura del 5% in ragione d'anno. Dal successivo periodo d'imposta (il 2004), la "B Spa" aveva distribuito utili alla "A Spa", la quale aveva utilizzato le somme a tal titolo ricevute per pagare il corrispettivo dilazionato della compravendita delle partecipazioni e i relativi accessori (gli interessi).

A parere dell'ufficio, ai sensi dell'allora vigente articolo 37-*bis*, D.P.R. 600/1973, la descritta operazione di cessione delle partecipazioni della "B Spa" - a beneficio della "A Spa" - è da (ri)qualificare in chiave anti-elusione, in quanto, mediante tale operazione, i soci persone fisiche hanno conseguito il risultato "sostanziale" di celare una distribuzione di utili da parte della "A Spa" in loro favore, avendo *"... di fatto trasferito le azioni a loro stessi (in quanto soci, nella medesima proporzione, anche della società acquirente), al fine di acquisire, sotto forma di incasso dilazionato nel tempo del prezzo di vendita delle azioni della ["B Spa"] e degli accessori, quelli che in realtà erano utili distribuiti da quest'ultima"*.

In assenza di valide ragioni economiche⁴, l'indebito risparmio d'imposta da censurare – a parere dell'Amministrazione finanziaria – è stato identificato:

- per la società acquirente ("A Spa"), nell'impossibilità di dedurre le somme corrisposte ai soci a titolo di interessi (di dilazione), sul presupposto che tali somme sono del pari da (ri)qualificare come dividendi distribuiti a beneficio dei medesimi, con ciò che ne consegue ai fini della determinazione del reddito d'impresa che avrebbe dovuto essere assoggettato a imposizione ai fini dell'Ires;
- per i soci, nel differente regime impositivo previsto per le distribuzioni di utili a loro beneficio

³ Cfr. risposta, non pubblica, resa dalla DRE del Veneto a un'istanza di interpello nel corso del mese di settembre 2021.

⁴ In merito all'assenza di valide ragioni economiche con riguardo al caso di specie, nella parte relativa alla narrazione dei fatti contenuta nell'ordinanza in commento, si legge quanto segue: *"Secondo l'ufficio, nell'operazione accertata non era riscontrabile alcuna valida ragione economica, in quanto l'incasso, da parte dei soci cedenti, del corrispettivo della cessione delle azioni, dilazionato nel tempo, avrebbe comunque potuto essere ottenuto mediante la semplice distribuzione ai soci ... degli utili prodotti dalla ["B Spa"], senza necessità di cedere l'intero pacchetto azionario di quest'ultima. Neppure sussisteva, a detta dell'Amministrazione, l'effettiva esigenza, sostenuta dal contribuente nel procedimento che ha preceduto l'emissione dell'atto impositivo, di cedere le partecipazioni per un piano di ristrutturazione aziendale, finalizzato a concentrare l'intero pacchetto azionario della ["B Spa"] nel possesso della sola ["A Spa"], al fine di consentire a soggetti terzi, interessati all'acquisto delle medesime azioni, di avere quest'ultima come unico interlocutore, piuttosto che i tre fratelli già soci, spesso in disaccordo tra loro. Infatti, ha rilevato l'ufficio, l'ipotetica cessione delle azioni della ["B Spa"] a terzi non si è mai realizzata e, comunque, i soggetti interessati all'acquisto avrebbero pur sempre dovuto confrontarsi con gli interessi degli stessi fratelli ..., i quali continuavano comunque ad essere gli unici soci della ["A Spa"], e quindi determinavano (in ipotesi anche contrastandosi reciprocamente) la volontà di quest'ultima, ipotetica alienante a potenziali acquirenti delle partecipazioni nella ["B Spa"]"*.

(concorso alla formazione del reddito imponibile ai fini dell'Irpef e delle relative addizionali nella misura del 40% del relativo ammontare, in ragione di quanto previsto dall'articolo 47, Tuir *pro tempore* vigente), rispetto al regime impositivo previsto per le distribuzioni di utili a beneficio di società di capitali, la "A Spa" nel caso di specie (concorso alla formazione del reddito imponibile ai fini dell'Ires nella misura del 5% del relativo ammontare, in ragione di quanto previsto dall'articolo 89, Tuir).

Sul punto, merita segnalare che tale modalità di quantificazione dell'asserito indebito risparmio d'imposta non pare condivisibile, in quanto l'imposta che avrebbe dovuto essere versata dai soci (persone fisiche non in regime d'impresa) sugli utili distribuiti a loro beneficio – in ragione del regime impositivo asseritamente eluso per effetto dell'operazione posta in essere – avrebbe dovuto essere ridotta dell'ammontare delle imposte dagli stessi versate per effetto dell'operazione resa inopponibile nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, considerando, quindi, allo scopo, anche l'imposta sostitutiva versata dai medesimi soci per fruire della rideterminazione del valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni⁵. Merita, tuttavia, segnalare che la Corte di Cassazione, con l'ordinanza in commento, ha avallato la tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria, precisando che la CTR, con la sentenza oggetto di impugnazione, ha correttamente ritenuto che *"...il presupposto dell'imposta sostitutiva pagata per la rivalutazione delle partecipazioni non coincidesse con la cessione delle azioni, ovvero con l'operazione ritenuta elusiva e inopponibile al Fisco con l'accertamento controverso"*, escludendo, per l'effetto, la possibilità di considerarla – a beneficio del contribuente – nella determinazione dell'asserito indebito risparmio d'imposta ritratto nel caso di specie. In relazione a tale specifica controversia, dopo aver ribadito taluni principi in precedenza già affermati da altra giurisprudenza di legittimità⁶, la Corte di Cassazione ha confermato che è *"...essenziale, per configurare la condotta abusiva, un'attenta valutazione delle "ragioni economiche" delle operazioni negoziali che sono poste in essere, in quanto, se le stesse sono giustificabili in termini oggettivi, in base alla pratica comune degli affari, minore o del tutto assente è il rischio della pratica abusiva; se, invece, tali operazioni, pur se effettivamente realizzate, riflettono, attraverso artifici negoziali, assetti di "anormalità" economica, può verificarsi una ripresa fiscale là dove è possibile individuare una strada fiscalmente più onerosa. In tal senso, la prova dell'elusione deve incentrarsi sulle modalità di manipolazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché sulla loro mancata conformità a una normale logica di mercato"* (Cassazione n. 27158/2021)".

Nel caso oggetto di giudicato, la Suprema Corte ha, quindi, ritenuto che *"La CTR, con riferimento alla fattispecie sub iudice, ha fatto buon governo di tali principi. ...la CTR, confermando la tesi erariale, ha accertato che le ventilate esigenze di riorganizzazione societaria in punto di fatto non sussistevano, sia perché non avevano trovato riscontro sufficiente le pretese trattative con altri terzi circa la cessione delle medesime azioni; sia perché, comunque, all'ipotetica esigenza di age-*

⁵ Nella parte relativa alla narrazione dei fatti contenuta nell'ordinanza in commento si legge quanto segue: *"Infine, l'ufficio ha evidenziato che la vendita delle azioni da parte dei ... non aveva dato origine ad alcuna plusvalenza da assoggettare a tassazione, ma ad una minusvalenza, poiché la partecipazione posseduta era stata oggetto di rivalutazione, con applicazione dell'imposta sostitutiva del 4% del valore periziato. ... L'accertamento relativo all'anno d'imposta 2008 (allegato al ricorso) è stato impugnato dal contribuente e l'adita CTP di Milano ha accolto parzialmente il ricorso, dichiarando illegittimo l'avviso impugnato "nella parte in cui non riconosce le imposte già versate dal ricorrente" ... Reputa il Collegio che, ai fini del calcolo delle maggiori imposte dovute, l'ufficio debba tener conto dell'imposta sostitutiva versata sul valore periziato della cessione. In conclusione, il Collegio, ritenuto provato il disegno elusivo posto in essere, accoglie parzialmente il ricorso nella parte in cui l'ufficio, nella rideterminazione del reddito, non riconosce le imposte già versate. ... Proposto appello principale dal contribuente, ed incidentale dall'Agenzia, la CTR della Lombardia, con la sentenza di cui all'epigrafe, ha rigettato il primo ed accolto il secondo. L'accoglimento dell'impugnazione incidentale erariale è stato così motivato: "In punto di conteggio dell'imposta sostitutiva, oggetto dell'appello incidentale, la Commissione rileva che l'ufficio ne ha correttamente tenuto conto, atteso che la stessa è riferita alla rivalutazione delle partecipazioni sociali che non sono fra le operazioni elusive di cui è causa"*.

⁶ Tra gli altri, è stato ribadito che *"...questa Corte ... ha già avuto occasione di chiarire che, in materia tributaria, la scelta di un'operazione fiscalmente più vantaggiosa non è sufficiente ad integrare una condotta elusiva, laddove sia lo stesso ordinamento tributario a prevedere tale facoltà, a condizione che non si traduca in uso distorto dello strumento negoziale o in un comportamento anomalo rispetto alle ordinarie logiche d'impresa, posto in essere per realizzare non la causa concreta del negozio, ma esclusivamente o essenzialmente il beneficio fiscale (Cassazione n. 17175/2015). Nello stesso senso, si è altresì ritenuto (Cassazione n. 405/2015) che in materia tributaria, l'opzione del soggetto passivo per l'operazione negoziale fiscalmente meno gravosa non è sufficiente ad integrare una condotta elusiva, essendo necessario che il conseguimento di un "indebito" vantaggio fiscale, contrario allo scopo delle norme tributarie, costituisca la causa concreta della fattispecie negoziale. È stato quindi escluso che la mera astratta configurabilità di un vantaggio fiscale sia sufficiente ad integrare la fattispecie abusiva, poiché è richiesta la concomitante condizione di inesistenza di ragioni economiche diverse dal semplice risparmio di imposta e l'accertamento della effettiva volontà dei contraenti di conseguire un indebito vantaggio fiscale (Cassazione n. 25758/2014). È stato quindi ritenuto necessario, per l'inopponibilità al fisco dell'operazione, che essa abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, ossia che non abbia una giustificazione economica apprezzabile differente dall'intento di conseguire un risparmio di imposta (Cassazione n. 869/2019)"*.

volare i rapporti con eventuali interessati all'acquisto delle partecipazioni, creando un unico centro d'interessi dal lato del cedente, non era funzionale il trasferimento di tutte le partecipazioni della ["B Spa"] alla ["A Spa"], giacché in quest'ultima, posseduta comunque dai 3 fratelli ..., veniva a ricrearsi sostanzialmente proprio quell'assetto societario frazionato al quale la cessione controversa avrebbe dovuto porre rimedio. Nella sostanza, quindi, i 3 fratelli continuavano a detenere il possesso del pacchetto azionario della ceduta, sia pur tramite il possesso di quello della cessionaria. Ed è proprio tale continuità fattuale dell'assetto della ripartizione degli interessi societari tra i fratelli, rimasto sostanzialmente inalterato prima e dopo la cessione delle partecipazioni, che evidenzia quella manipolazione della causa contestata dall'Amministrazione, essendo stato il negozio traslativo finalizzato esclusivamente a un vantaggio fiscale al quale il contribuente non avrebbe altrimenti avuto diritto. Manipolazione peraltro confermata, negli effetti, dall'accertamento, da parte della CTR, che il contribuente ha percepito di fatto gli utili della società ceduta, sia pur attraverso il corrispondente pagamento della rata del prezzo di cessione dilazionato nel tempo, cosicché anche la funzione del corrispettivo è stata deviata al fine di giustificare la relativa attribuzione patrimoniale con un titolo diverso".

In sintesi, a parere della Corte di Cassazione: "...accertato in fatto che non esistevano affatto oggettivamente le esigenze organizzative alle quali sarebbe stata funzionale l'operazione (e che, se pure fossero esistite, non sarebbero state soddisfatte da essa), l'alternativa alla cessione (che ha lasciato inalterata la situazione sostanziale preesistente relativamente al controllo della ceduta da parte del ricorrente, fatto salvo il diverso e più favorevole regime fiscale) era quella di limitarsi a percepire le medesime somme in conformità al loro titolo effettivo e naturale di distribuzione di utili della ["B Spa"]".

Il caso oggetto della sentenza n. 16675/2022 e l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione

Da quanto è possibile evincere dalla narrazione dei fatti contenuta nella pronuncia in commento, la controversia trae origine dall'atto impositivo emesso dall'Agenzia delle entrate per il periodo d'imposta 2007 nei confronti di una persona fisica non in regime d'impresa ("Tizia"), con il quale è stato accertato, ai sensi dell'articolo 37-bis, D.P.R. 600/1973, "...la realizzazione di un disegno elusivo posto in essere dalla ["Tizia"] e dagli altri soci della medesima società, mediante una serie di operazioni, iniziate nell'anno 2004, dirette a collocare in una holding le partecipazioni detenute in detta società, utilizzando l'istituto della cessione di azioni, al posto della più lineare operazione di conferimento, al solo scopo di far emergere, sul piano giuridico, in luogo della effettiva distribuzione di dividendi per gli anni dal 2005 al 2008, il ripianamento di debiti, sottraendosi così ai corrispondenti obblighi tributari".

Dalle poche informazioni disponibili, la (ri)qualificazione operata dall'ufficio ha condotto il medesimo ad accertare l'omessa tassazione, ai fini dell'Irpef e delle relative addizionali, dei dividendi asseritamente distribuiti per effetto dell'operazione posta in essere; nessuna informazione è invece rinvenibile in merito all'eventuale prodromica rideterminazione del valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni oggetto di compravendita, né in merito all'eventuale scomputo dell'imposta sostitutiva ai fini della determinazione dell'indebito risparmio d'imposta ritratto dal contribuente nel caso di specie.

La questione più rilevante che emerge dalla pronuncia in commento, di tipo procedurale, che deve essere attentamente valutata dai contribuenti raggiunti da simili contestazioni e dai consulenti incaricati di assisterli, attiene agli effetti che possono derivare dalla definizione per le successive annualità, nell'ambito di un procedimento di accertamento con adesione della medesima contestazione afferente un determinato periodo d'imposta.

Detto in altri termini, è lecito chiedersi se la soluzione confacente alle pretese di ambo le parti, individuata e accettata nell'ambito di un procedimento di accertamento con adesione instaurato per un certo periodo d'imposta, possa vincolare le parti, prima fra tutte l'ufficio chiamato a esercitare le proprie prerogative di verifica e accertamento fiscale, anche per i successivi periodi d'imposta in

cui la medesima fattispecie, oggetto di contestazione, è allo stesso modo riscontrabile.

Nel caso di specie, il contribuente ha eccepito che *"...erroneamente la CTR aveva qualificato come dividendi le somme percepite dalla ["Tizia"], che venivano quindi recuperati a tassazione per l'anno d'imposta 2007, nonostante che la stessa Agenzia, in un accertamento con adesione relativo a una annualità precedente (2004), avesse qualificato l'operazione in questione come cessione di partecipazioni e non come conferimento di azioni"*. Detto in altri termini, *"...ad avviso della ricorrente l'avvenuta qualificazione – nell'accertamento con adesione del 2010 – dell'operazione in questione come cessione, avrebbe precluso all'Agenzia delle entrate di qualificare, per gli anni successivi, la qualificazione della medesima operazione come conferimento di partecipazioni, al fine di operare la tassazione delle somme pervenute ai soci della ... Spa come dividendi"*.

Sul punto, la Corte di Cassazione ha ritenuto di disattendere il motivo di gravame, precisando che *"...l'accertamento con adesione vincola sia il contribuente che l'Amministrazione finanziaria e, in particolare, preclude a quest'ultima una ulteriore attività accertatrice (salve le deroghe previste dall'articolo 2, comma 4, D.Lgs. 218/1997) solo per il periodo di imposta interessato dall'accordo, che costituisce il limite oggettivo della definizione concordata fra le parti, definizione che peraltro, nel caso di specie, ebbe a oggetto soltanto il quantum debeatur della pretesa impositiva, essendo in discussione unicamente la plusvalenza derivante dalla cessione. Al contrario, per gli altri periodi d'imposta, l'accertamento con adesione non ha carattere vincolante per le parti, non potendo certo essere paragonato a un giudicato, con gli effetti esterni tipici di questo, con particolare riferimento ai presupposti fattuali posti a fondamento della pretesa impositiva"*.

Più in particolare, a parere della Suprema Corte: *"...in materia tributaria, l'accertamento con adesione, pur essendo il risultato di un accordo tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, costituisce una forma di esercizio del potere impositivo, non assimilabile, in quanto tale, a un atto di diritto privato, sicché esso non ha natura di atto amministrativo unilaterale, né di contratto di transazione, stante la disparità delle parti e l'assenza di discrezionalità in ordine alla pretesa tributaria, ma configura un accordo di diritto pubblico, il quale, in ragione di ciò, non è soggetto alle disposizioni del codice civile in tema di transazione, ma alla speciale disciplina pubblicistica contenuta nel D.Lgs. 218/1997, avente carattere cogente siccome afferente all'obbligazione tributaria, ai suoi presupposti e alla base imponibile (in tal senso Cassazione n. 14568/2021). Proprio il profilo dell'accordo, tuttavia, limita l'efficacia dell'accertamento entro i limiti (contenutistici e temporali) in cui tale accordo si è formato, non potendosi quindi estendere l'efficacia di tale accordo, con riferimento ai presupposti e al periodo dell'imposta, oltre i termini e i limiti in esso indicati"*.

In conclusione, in ragione dei principi finora espressi, la Corte di Cassazione ha precisato che *"... non può certo affermarsi che l'Amministrazione finanziaria, procedendo all'accertamento per gli anni successivi, abbia violato il canone di correttezza di cui all'articolo 10, comma 1, L. 212/2020 (c.d. statuto del contribuente), non potendosi certo considerare l'accordo raggiunto per un determinato periodo d'imposta ostativo con riferimento ad accertamenti relativi a periodi d'imposta successivi, tanto più che, essendosi in presenza di comportamenti elusivi, il contribuente non può considerarsi sorpreso dall'attività accertatrice dell'Amministrazione finanziaria"*.

Tale conclusione appare, tuttavia, criticabile, proprio in ragione dei principi di correttezza e di legittimo affidamento sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente, in quanto una medesima fattispecie non può assumere, nel corso degli anni, una qualificazione *"a geometria variabile"*, senza contare che, sovente, la soluzione raggiunta nell'ambito di un procedimento di accertamento con adesione e, in ultima istanza, la valutazione circa la convenienza di aderire a una certa pretesa impositiva per un determinato periodo d'imposta, tiene necessariamente in considerazione anche gli effetti che quella determinata (ri)qualificazione produce per i successivi periodi d'imposta, per quanto non ancora interessati da attività di accertamento. Tanto più che il contribuente, avvedutosi di aver commesso una certa violazione in un determinato periodo d'imposta, potrebbe anche avere la convenienza a ravvedere il medesimo errore commesso nelle successive annualità, (ri)qualificando *"motu proprio"* la medesima fattispecie alla stessa stregua di quanto fatto, di comune accordo, con l'Agenzia delle entrate nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione.

La sentenza in commento merita, inoltre, di essere segnalata per un altro aspetto, ovvero sia l'obbligo per l'ufficio di determinare l'ammontare dei dividendi asseritamente distribuiti, ripristinando, ora per allora, ciò che sarebbe accaduto ove la società interessata avesse concretamente assunto una delibera di distribuzione dei medesimi, avendo, quindi, riguardo alla composizione del patrimonio netto della società alla data di efficacia della cessione delle partecipazioni. Vale a dire che, nel caso in cui le riserve di utili civilisticamente distribuibili presenti nel patrimonio netto fossero inferiori rispetto all'ammontare dei dividendi asseritamente distribuiti, vi sarebbe un evidente ostacolo alla riqualificazione integrale del corrispettivo della compravendita di partecipazioni.

In tal senso, nella sentenza in commento, la Suprema Corte prende atto che il contribuente ha eccepito che, *"...ove fosse ritenuta legittima la qualificazione dell'operazione di cessione quale conferimento di azioni, il corrispettivo della cessione, pari a ... euro, avrebbe dovuto essere considerato per la ... Spa quale "riserva sovrapprezzo azioni", e non come debito, ragion per cui, in presenza di utili di esercizio distribuibili nel periodo d'imposta in esame limitatamente a un importo di ... euro, la terza tranche, pari a ... euro, corrisposta ai soci in detto anno, avrebbe dovuto essere considerata, ai sensi dell'articolo 47, comma 5, Tuir, come mera restituzione di riserve diverse da quelle formate con utili, per l'importo di ... euro (... euro - ... euro). Di conseguenza, per il periodo d'imposta in oggetto, i dividendi distribuibili avrebbero dovuto essere determinati in ... euro, invece che in ... euro"*.

Tale eccezione, dal punto di vista giuridico, parrebbe da accogliere con favore, in quanto volta a ripristinare gli effetti sostanziali che si sarebbero verificati ove il giudice adito avesse dato credito alla tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria. Nel caso di specie, tuttavia, a parere della Corte di Cassazione, inammissibile deve ritenersi tale motivo di ricorso, sul presupposto che *"Incomprendibile è ... il riferimento (contenuto nel terzo motivo) alla restituzione di riserve ex articolo 47, comma 5, Tuir, posto che l'ufficio ha tenuto conto delle somme effettivamente percepite, nel corso di ogni anno, sotto forma di restituzione di credito, a prescindere dalla tipologia di riserve iscritte in bilancio nell'anno interessato"*.

Da ultimo, in relazione alla richiesta del contribuente di escludere l'applicazione delle sanzioni nel caso di specie, *"...tenuto conto degli elementi di incertezza sussistenti in merito alla sanzionabilità della condotta, e consistendo l'illecito non in una diretta violazione di norme, bensì nell'utilizzazione (ritenuta anormale) di strumenti giuridici effettivamente disponibili dal contribuente"*, si segnala che la Corte di Cassazione ha ritenuto del pari infondato il motivo, specificando quanto segue: *"È noto che, ai sensi dell'articolo 6, comma 2, D.Lgs. 218/1997, "non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento". Sul punto, l'incertezza normativa oggettiva - che deve essere tenuta distinta dall'ignoranza incolpevole del diritto ex articolo 6, comma 1, D.Lgs. 218/1997 - è caratterizzata dalla impossibilità di individuare con sicurezza e univocamente la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile, e può essere desunta da alcuni "indici", quali, ad esempio: 1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente (Cassazione n. 15452/2018 e n. 12301/2017).*

Tali presupposti non sono ravvisabili in una operazione di tipo elusivo, posto che, per definizione, l'operazione tendente all'elusione del tributo si connota per un particolare approfondimento della

normativa vigente, e quindi si fonda proprio su una piena conoscenza di essa. Peraltro, è indubbio che la condotta elusiva integri l'illecito della dichiarazione infedele ex articolo 1, comma 2, D.Lgs. 471/1997, con conseguente applicabilità della relativa sanzione amministrativa, trattandosi di fattispecie a condotta libera che si applica al verificarsi del fatto illecito, rappresentato dall'indicazione di un reddito o di una imposta inferiori a quelli effettivi".

Riferimenti normativi

articolo 10-*bis*, L. 212/2000

articoli 47 e 89, Tuir

articolo 37-*bis*, D.P.R. 600/1973

Il *superbonus* nella circolare n. 23/E/2022: i soggetti ammessi, gli edifici interessati

Ambizioni enciclopediche presenta la circolare n. 23/E/2022, che delinea, in ben 130 pagine, un ampio quadro riassuntivo dei numerosi chiarimenti resi, da parte dell'Agenzia delle entrate, nel corso dei primi 2 anni di vita movimentata del c.d. *superbonus* 110% di cui all'articolo 119, D.L. 34/2020.

Per vero, l'esigenza di avere a disposizione un documento il più possibile unitario, attestante lo stato dell'arte della magmatica materia come delineatosi a seguito degli innumerevoli cambiamenti normativi susseguitesesi, delle numerosissime risposte rese alle istanze d'interpello dei contribuenti, nonché a seguito dei chiarimenti via via resi dall'ENEA, dal Mise e dalla Commissione consultiva presso il Consiglio superiore dei lavori pubblici in tema di normativa del c.d. *sismabonus*, trova finalmente, nel documento di prassi in esame, un punto di approdo di significativo valore.

Il contributo che segue intende evidenziare i passaggi più significativi dei primi 2 capitoli della circolare n. 23/E/2022, ove l'Agenzia delle entrate analizza, non senza alcune sorprese, il tema centrale dei soggetti ammessi alla detrazione; e poi quello degli immobili suscettibili di ospitare gli interventi agevolati.

Come si vedrà, l'atto di prassi in oggetto illustra numerosi dettagli che non mancheranno di attirare l'attenzione degli operatori.

Il quadro delle scadenze: in particolare, per le unifamiliari

La circolare n. 23/E/2022 esordisce con un pratico quadro riassuntivo delle scadenze del c.d. *superbonus*, come previste dal Legislatore in relazione alla tipologia sia dei contribuenti ammessi, sia degli immobili riconosciuti al beneficio.

Al riguardo, 4 sono i termini di scadenza del c.d. *superbonus*, che è bene avere chiari: di cui 3 di carattere ordinario e generale, e 2 di carattere eccezionale.

Il primo termine di carattere ordinario e generale è quello, spirato, del 30 giugno 2022, previsto originariamente dall'articolo 119, comma 1, D.L. 34/2020 per le spese da sostenersi per gli interventi sugli edifici unifamiliari da parte delle persone fisiche di cui al successivo comma 9, lettera b), operanti in quanto tali e quindi al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione. Com'è noto tale termine ordinario, in prossimità della sua scadenza, è stato successivamente affiancato da un ulteriore termine, di carattere eccezionale e inserito nel corpo del comma 8-bis, per il quale le spese sostenute dalle persone fisiche sugli edifici unifamiliari è prorogato al 31 dicembre 2022, alla condizione che alla data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo (nel computo dei quali possono essere compresi anche i lavori non agevolati ai fini del c.d. *superbonus*).

La casistica dell'agevolabilità al 110% dei lavori concernenti gli edifici unifamiliari, in relazione alla scadenza dei termini relativi, merita di essere brevemente approfondita sotto 2 punti di vista.

In primo luogo, si noti che l'articolo 119, D.L. 34/2020, laddove tratta degli interventi sulle unifamiliari, non condiziona l'accesso al c.d. *superbonus* al termine eccezionalmente prorogato al 31 dicembre, al fatto che siano state sostenute spese o avviati i lavori entro il termine ordinario del 30 giugno. La *ratio* della proroga a dicembre 2022 s'individua, infatti, nel permettere l'accesso al beneficio a un maggior numero possibile di edifici unifamiliari (categoria rispetto alla quale l'applicazione del c.d. *superbonus* si è rivelata particolarmente felice), a prescindere dal fatto che i contribuenti abbiano presentato o meno i titoli abilitativi edilizi entro la scadenza ordinaria, o effettuato a tale data pagamenti in acconto o per lavori parzialmente eseguiti: collocandosi la circostanza del raggiungimento del 30% dei lavori al 30 settembre quale l'unica condizione fissata dalla legge per

accedere all'ambito temporale "dilatato" a fine 2022 per le dette unifamiliari.

Ciò è utile sottolineare, allo scopo di spazzare il campo da quelle libere interpretazioni, per cui addirittura doveva considerarsi necessario presentare la CILAS, o quantomeno sostenere spese agevolabili al 110%, entro il primo semestre dell'anno, per poter poi fruire del 110% fino alla fine dell'anno. Tali interpretazioni non appaiono condivisibili non solo perché, è da ribadire, la norma non prevede il rispetto di siffatti adempimenti; ma anche e soprattutto perché, per regola generale di diritto, la fattispecie a cui si applica un termine ordinario è da tenere distinta rispetto a quella a cui si applica, a specifiche condizioni date, un differente termine di carattere eccezionale, che si giustifica proprio in forza della ricorrenza di tali condizioni speciali: esattamente come succede nel caso di specie.

Circa la casistica in esame è poi in secondo luogo da segnalare - proprio a proposito delle specifiche condizioni date per accedere al termine eccezionale prorogato - che il valore soglia del 30% dei lavori, da acquisirsi al 30 di settembre per poter applicare il 110% a tutte le spese sostenute al 31 di dicembre, "può" - e non "deve" - essere calcolato includendo anche lavori non ricadenti nel 110%. Ciò è da sottolineare, perché il dato testuale della norma obiettivamente concede ai contribuenti un significativo spazio di manovra: potendo essi decidere d'includere nella soglia del 30% un *quantum* di lavori piuttosto flessibile, adattandosi alle concrete possibilità di esecuzione degli stessi da parte delle sempre più oberate imprese edili a oggi attive sul mercato.

Il termine ordinario del 30 di giugno, per inciso, figura inoltre già spirato (non essendo stato prorogato) per la categoria delle associazioni e società sportive dilettantistiche (iscritte nel registro ex articolo 5, comma 2, lettera c), D.Lgs. 242/1999) limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

Quanto al secondo termine ordinario e generale di durata del 110%, interessato anch'esso da una proroga di carattere speciale, si tratta di quello previsto al 30 giugno 2023 per gli Iacp ed enti assimilati, nonché per le cooperative di abitazione a proprietà indivisa; ferma, anche qui, la possibilità di agevolare eccezionalmente le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023, a condizione che alla data del 30 giugno 2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo. Infine, quanto al terzo termine ordinario di spettanza del 110%, esso si colloca al 31 dicembre 2025 ed è valido, da un lato, sia per i soggetti appartenenti al Terzo settore di cui all'articolo 119, comma 9, lettera c), D.L. 34/2020 (Onlus ex articolo 10, D.Lgs. 460/1997, Odv iscritte nei registri ex articolo 6, L. 266/1991, Aps iscritte nei registri ex articolo 7, L. 383/2000); sia, dall'altro, tanto per le persone fisiche (sempre operanti al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione) che risultino essere uniche proprietarie o comproprietarie con altre persone fisiche, con riguardo agli interventi su edifici composti da 2 a 4 unità immobiliari distintamente accatastate, quanto per i condomini, ai sensi dell'articolo 119, comma 9, lettera a), D.L. 34/2020: con la previsione però di una progressiva diminuzione della percentuale di detrazione, dalla misura piena del 110% garantita per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2023, a quella ridotta del 70% e del 65% per le spese sostenute entro la data del 31 dicembre rispettivamente del 2024 e 2025.

Il superbonus e l'ambito soggettivo di applicazione: le persone fisiche operanti come tali

Per quanto concerne la disciplina dell'ambito soggettivo di applicazione del beneficio, la circolare n. 23/E/2022 si sofferma innanzitutto sulla categoria "principe" dei contribuenti persone fisiche di cui all'articolo 119, comma 9, lettere a) e b), D.L. 34/2020, insistendo sul fatto che queste ultime in tanto possono avvantaggiarsi del c.d. *superbonus* in quanto operino al di fuori di un'attività d'impresa, arte e professione.

Quanto a tali contribuenti, la circolare n. 23/E/2022, nel ribadire concetti noti - per cui la detrazione spetta alla persona fisica che possiede in forza di diritto reale (di proprietà o di godimento), ovvero detiene in forza di titolo valido (locazione o comodato), l'immobile oggetto degli interventi edilizi e che sostiene le relative spese (fermo restando la facoltà, nel caso di più comproprietari, che questi ultimi sostengano le spese anche in misura diversa da quella delle rispettive quote) - si

sofferma in particolare sul concetto per cui il c.d. *superbonus* va delimitato alle sole unità immobiliari "abitative", le quali potranno pure fare capo a contribuenti esercenti attività d'impresa, arte e professione, purché ricadenti nell'ambito "privatistico" e dunque non siano riconducibili né ai beni relativi all'impresa commerciale (come gli immobili che costituiscono l'oggetto dell'attività d'impresa o rappresentano beni patrimoniali dell'impresa), né a quelli strumentali all'esercizio di arti o professioni.

In questa prospettiva, la circolare n. 23/E/2022 ammette senz'altro la spettanza del c.d. *superbonus* a favore delle persone fisiche socie delle società semplici, in quanto queste ultime non svolgono attività commerciale ai sensi dell'articolo 2249, cod. civ.: riconoscendo così il 110%, per esempio, in relazione alle spese sostenute dai soci di società semplici di gestione immobiliare; oppure, come già chiarito dalla circolare n. 30/E/2020, alle spese dei titolari dell'impresa agricola, degli affittuari e conduttori di questa, ovvero dei soci e amministratori di società semplici agricole, nonché dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda, effettuate in relazione ai lavori riguardanti i soli fabbricati rurali a uso abitativo (e non a quelli rurali strumentali per l'attività agricola).

Allo stesso modo e specularmente, la circolare n. 23/E/2022 esclude la spettanza del *bonus* in ogni altro caso in cui l'intervento afferisca a un immobile latamente riconducibile alla sfera dell'attività commerciale. Così, l'atto di prassi si sofferma sul caso della persona fisica detentrica, in forza di titolo valido, di un immobile abitativo di proprietà di una società commerciale, distinguendo la spettanza del c.d. *superbonus* a seconda che tale persona abbia sostenuto spese sull'immobile in qualità di socio della società oppure no. Nel primo caso, la circolare n. 23/E/2022 esclude la spettanza del *bonus*, facendo confluire l'operazione di efficientamento immobiliare compiuta nell'ambito della sfera imprenditoriale e dell'impresa (per riguardare un bene patrimoniale della società, o un bene ricadente nell'oggetto dell'attività di questa); mentre non riconosce alcun profilo ostativo all'applicazione del 110% nel secondo caso.

Equalmente dando prevalenza, a suo dire, al contenuto "sostanziale" dell'operazione, la circolare n. 23/E/2022 nega la spettanza del beneficio alla persona fisica proprietaria di un immobile residenziale e che sostenga le spese per il suo efficientamento, laddove tale immobile sia concesso in affitto a una società commerciale che lo utilizza per la propria attività. Secondo l'opinione dell'Erario, infatti, la "strumentalità" dell'immobile va necessariamente verificata in relazione all'effettiva utilizzazione dello stesso, indipendentemente dal vincolo giuridico, di possesso o detenzione, che lega l'immobile al suo utilizzatore. Pertanto, la circolare n. 23/E/2022 esclude l'agevolazione c.d. *superbonus* non solo dagli interventi realizzati su immobili strumentali per natura, ricadenti nelle categorie catastali A/10, B, C, D ed E (fatta eccezione per l'ipotesi del cambio di destinazione di uso, su cui si tornerà oltre); ma anche dai lavori effettuati sugli immobili strumentali "per destinazione", che risultano attratti nell'ambito dell'attività dell'impresa, dell'arte o della professione semplicemente in conseguenza dell'utilizzo effettivo che viene loro dato. Il ragionamento erariale, connotato da un profilo di forte effettività che arriva a prescindere dal mero dato formale/catastale, esclude così dal 110 gli interventi realizzati su quelle unità immobiliari abitative che, pur classificate in una categoria A (e non A/10), sono utilizzate in concreto come sede di studio professionale, come immobile di tipo strumentale o come sede dell'impresa da parte del proprietario, del possessore o del detentore dell'immobile medesimo; mentre, se l'immobile residenziale è adibito a uso promiscuo, ovvero in parte ad abitazione e in parte all'esercizio dell'arte o della professione o dell'attività commerciale, lo stesso ragionamento erariale, in coerenza ai principi interpretativi generali svolti in relazione alla detrazione spettante ai sensi dell'articolo 16-bis, Tuir, riconosce spettante il c.d. *superbonus* nella misura ridotta al 50%.

Ciò viene precisato, in relazione al 110, a discapito del fatto che le agevolazioni *ecobonus* e *sismabonus* ordinarie, "sottostanti" al c.d. *superbonus* che ne costituisce il potenziamento, possono essere fruite nella loro versione integrale a prescindere dall'uso promiscuo dell'immobile, poten-

dosi per loro natura applicare pure a favore dei soggetti commerciali. La lettura erariale del c.d. *superbonus* invece, come "confinato" al solo ambito strettamente residenziale, impone, in caso di uso promiscuo (in richiamo all'impostazione della "madre" di tutte le detrazioni edilizie, quella del recupero del patrimonio edilizio esistente di cui al citato articolo 16-bis, Tuir), l'applicazione nel beneficio in versione salomonicamente "dimezzata".

Ciò è ribadito, in particolare, anche con riguardo ai lavori agevolabili compiuti su unità immobiliari abitative adibite promiscuamente all'attività di "bed and breakfast": con l'ulteriore precisazione che il c.d. *superbonus* viene qui riconosciuto nella misura dimezzata in ogni caso, a prescindere dal fatto che tale attività venga condotta in maniera abituale oppure meramente occasionale.

Peraltro, in tema di uso promiscuo, la circolare n. 23/E/2022 non manca di stupire.

L'atto di prassi, infatti, delinea una curiosa distinzione, in seno alle abitazioni utilizzate promiscuamente, tra quelle che sono "sede amministrativa dell'imprenditore individuale che svolge un'attività tipicamente in cantieri" - che a dire della circolare n. 23/E/2022 non possono definirsi né strumentali per l'esercizio dell'attività né utilizzate promiscuamente ai sensi dell'articolo 64, comma 2, Tuir - e quelle che sono adibite a uso promiscuo da tutti gli altri imprenditori e professionisti.

In conseguenza di tale soggettivissima distinzione, la circolare n. 23/E/2022 riconosce così, agli interventi sulle abitazioni a uso promiscuo delle categorie privilegiate sopra richiamate, l'applicazione del beneficio c.d. *superbonus* nella misura piena e non dimezzata: e tuttavia non vi è chi non veda non solo la contraddittorietà del ragionamento (per cui le abitazioni in questione sarebbero sì a uso promiscuo, per poi non esserlo affatto per la prevalente assenza dell'imprenditore), ma anche la sproporzione della conclusione.

È necessario infatti chiedersi in cosa si differenzi l'abitazione che sia promiscuamente utilizzata a sede dell'attività di un impiantista o un imbianchino, il quale svolge la sua attività prevalentemente all'esterno di essa, rispetto all'analoga abitazione promiscuamente utilizzata, per esempio, da parte di un avvocato penalista, che notoriamente svolge la sua attività prevalentemente in udienza o in carcere; o di un geometra, operativo anch'egli presso cantieri da seguire o terreni da misurare; o di un agente di commercio, che per la natura della sua professione promuove le vendite presso i suoi clienti.

La differenziazione proposta dalla circolare n. 23/E/2022, incluso il riferimento all'articolo 64, comma 2, Tuir (che di tale distinzione, a ben vedere, non fa cenno), non pare giustificarsi e appare foriera di complicazioni: perché non è da escludere che, da ora in poi, professionisti e imprenditori cedano alla tentazione di scontare la detrazione integrale sui lavori svolti presso le loro abitazioni a uso promiscuo, vantando la prevalenza di impegni *ailleurs* rispetto a quelli di "in sede".

Ancora dell'ambito soggettivo di applicazione del 110: Iacp ed enti equiparati. Le distonie sugli Enti del Terzo settore

La circolare n. 23/E/2022 merita di essere approfondita anche in relazione ai chiarimenti forniti a proposito di categorie di soggetti meno frequentemente interessate dall'applicazione del 110, ma proprio per questo più problematiche, anche in relazione al valore degli interventi che a essi fanno capo: come gli Iacp e i soggetti equiparati; e gli Enti del Terzo settore.

Quanto ai primi, è da ricordare che l'articolo 119, comma 9, lettera c), D.L. 34/2020 estende la spettanza del 110 anche agli istituti autonomi case popolari (Iacp) comunque denominati, nonché agli enti aventi le stesse finalità sociali di questi, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "in house providing", i quali hanno diritto all'agevolazione per interventi realizzati su immobili adibiti a edilizia residenziale pubblica, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei Comuni. Al riguardo, la circolare n. 23/E/2022 ribadisce l'importanza della condizione oggettiva, per cui i lavori devono riguardare immobili o di proprietà di tali enti, o gestiti per conto dei Comuni, purché adibiti a funzioni di edilizia residenziale pubblica. Inoltre, la circolare n. 23/E/2022 precisa che è irrilevante, ai fini della spettanza del 110, il

fatto che le spese, formalmente sostenute dagli istituti soddisfacenti i requisiti comunitari circa i servizi di *"in house providing"* e che hanno ottenuto gli immobili in gestione per conto dei Comuni, risultino in ultima analisi riaddebitate ai Comuni stessi, in forza degli accordi intercorsi tra tali soggetti, che possono assumere le forme più svariate (potendosi configurare gestioni in appalto, o in concessione). La circolare n. 23/E/2022 utilmente precisa, sul punto, che non è contestabile la titolarità del beneficio in capo a tali enti, per essere essi – e la loro gestione *"per conto"* dei Comuni – espressamente prevista dalla norma di cui al citato articolo 119, comma 9, lettera c), D.L. 34/2020; e questo pure nel caso in cui detti enti riaddebitino infine i costi ai Comuni, pur potendosi qualificare come soggetti a loro volta concedenti in subappalto, ad altri soggetti, la gestione degli immobili comunali, dovendosi al riguardo valorizzare i liberi rapporti contrattuali disciplinanti la loro attività sia nei confronti degli enti pubblici, sia nei confronti degli altri soggetti privati coinvolti.

In tema di società *"in house providing"* è poi stabilito che il c.d. *superbonus* possa spettare anche se i lavori sono svolti con personale interno o in *"amministrazione diretta"*, a condizione che detti costi siano debitamente documentati e rilevati nella contabilità interna. Sempre sugli aspetti oggettivi delle operazioni, la circolare n. 23/E/2022 rimarca che l'agevolazione è inapplicabile ai lavori sugli immobili adibiti a finalità diverse dall'edilizia residenziale pubblica; e se le unità immobiliari possedute sono site in un condominio, lo Iacp o l'ente equiparato potrà accedere al *superbonus* sia per interventi trainanti e trainati sulle parti comuni di tali edifici condominiali, sia per interventi trainati sulle singole unità immobiliari ivi possedute. Merita una menzione il dettaglio, per cui l'agevolazione spetta anche se gli interventi riguardano immobili di edilizia residenziale pubblica di proprietà di un consorzio di Comuni; mentre sono escluse dall'agevolazione analoghe spese su analoghi immobili di edilizia residenziale pubblica gestiti per conto di soggetti diversi dai Comuni, come le Province o altri enti locali, o su alloggi di servizio del demanio militare assegnati al personale militare e civile in servizio.

Tali precisazioni appaiono opportune, stante la frequente difficoltà degli operatori di inquadrare, in concreto, operazioni dal contenuto sostanziale identico, da eseguirsi su immobili pacificamente funzionali all'edilizia residenziale pubblica, ma gestiti da enti diversi.

Quanto invece ai profili di disciplina dettati a proposito delle Onlus, delle Odv e delle Aps di cui all'articolo 119, comma 9, lettera d-bis), D.L. 34/2020, è appena il caso di notare 2 passaggi. In primo luogo, la circolare n. 23/E/2022 riconosce finalmente, in maniera espressa, la spettanza del *superbonus* a tali soggetti, anche qualora essi abbiano acquisito la qualifica di *"Enti del Terzo settore"* di cui al D.Lgs. 117/2017. Tanto pare opportuno, stante la progressiva entrata a regime delle nuove regole di cui al CTS. In secondo luogo, quanto alle modalità particolari di determinazione delle spese agevolabili previste dal comma 10-bis della norma citata, a favore dei sopra menzionati enti che si occupino di servizi socio-sanitari-assistenziali in edifici di grandi dimensioni e usualmente accatastati in B71, B2 o D/4 in maniera unitaria (per i quali, ai sensi del citato comma, è dato calcolare le spese agevolabili non in relazione al numero delle unità immobiliari singolarmente accatastate presenti negli edifici, ma in relazione al rapporto tra la superficie effettiva dei locali e quella media dell'unità abitativa immobiliare ricavabile dal Rapporto immobiliare pubblicato dall'OMI), è da segnalare che la circolare n. 23/E/2022, nell'analizzare lo specifico requisito ulteriormente richiesto dal comma 10-bis quale condizione della sua applicazione, ovvero che i membri del CdA di tali enti socio-assistenziali non percepiscano alcun compenso o indennità di carica, dispone una regola estremamente restrittiva: precisando che tale condizione debba sussistere dal 1° di giugno 2021, data di entrata in vigore della disposizione (e sin qui, *nulla questio*), sino al termine del periodo di fruizione dell'agevolazione. La circolare n. 23/E/2022, in questo modo, eleva il fatto che gli amministratori continuino a non percepire compensi per l'intero arco pluriennale di fruizione delle quote di detrazione a *"requisito di durata e di permanenza"* del beneficio, con un'interpretazione fortemente creatrice rispetto al mero dato

normativo in commento. E non solo: tale lettura, come esposta alla pagina 21 della circolare n. 23/E/2022, appare persino disallineata e contraddittoria rispetto al successivo passaggio di pagina 30, ove testualmente si rileva il principio opposto, per cui la norma fiscale non subordina la fruizione delle 5 (o 4, per le spese sostenute nel 2022) quote annuali in cui la detrazione è suddivisa al mantenimento dei presupposti dell'agevolazione.

La precisazione di pagina 30, si noti, è stata delineata a proposito dei cambi agevolati di destinazione d'uso degli immobili, da non-abitativi ad abitativi, rilevando come la fruizione del c.d. *superbonus* per tali cambi di destinazione non presupponga l'obbligo di conservare la nuova destinazione abitativa dell'immobile anche per il futuro (potendosi convertire successivamente la commutata funzione abitativa dell'immobile in una nuova funzione, di tipo strumentale, tenendo salvo il 110 fruito o in corso di fruizione).

Una precisazione, dunque, che non pare riguardare gli amministratori degli enti socio-assistenziali-sanitari e i loro compensi.

Dell'ambito oggettivo di applicazione del 110: la prevalenza residenziale degli edifici, il pre-frazionamento degli immobili, l'efficientamento degli immobili vincolati, gli immobili in F/3

Quanto ai chiarimenti forniti a proposito delle varie tipologie di edifici interessati dall'agevolazione, è innanzitutto da accogliere con favore il punto di approdo a cui l'Erario è pervenuto, dettando criteri finalmente chiari ai fini del conteggio della superficie abitativa negli edifici e nei condomini, in funzione della determinazione del cruciale profilo della "*prevalenza residenziale*" degli stessi.

Per la circolare n. 23/E/2022, è da valorizzarsi non la superficie effettiva delle unità immobiliari presenti nei fabbricati (come pure parrebbe evincersi dal tenore letterale sia della circolare n. 24/E/2020 in tema di c.d. *superbonus*, sia della circolare n. 24/1998 in tema di detrazioni per il recupero del patrimonio edilizio esistente), ma quella "*catastale*" che si determina secondo i criteri tecnici dell'Allegato C, D.P.R. 138/1998. Inoltre, nel caso di interventi comportanti il cambio di destinazione d'uso di una o più unità immobiliari all'interno di un edificio, la prevalente funzione residenziale di tale edificio dovrà essere verificata solo alla luce della situazione risultante alla fine dei lavori (con un indubbio vantaggio a favore di quelle operazioni, volte a recuperare al pieno uso abitativo edifici dotati, accanto a minuscole abitazioni, di fienili e magazzini di notevoli dimensioni). Sul tema, la circolare n. 23/E/2022, infine, chiarisce che la natura prevalentemente abitativa dell'edificio va determinata senza conteggiare la superficie catastale delle pertinenze, poste al servizio delle unità immobiliari presenti nell'edificio stesso. La stabilita irrilevanza della superficie delle pertinenze aiuta i contribuenti e il Fisco a uscire dall'equivoco, se considerare o meno le estensioni dei *box* o delle cantine come abitative (perché unità giuridicamente al servizio dell'alloggio principale), o piuttosto non abitative (perché oggettivamente inadatte all'uso residenziale in sé).

Altro passaggio di sicuro interesse si rinviene alla pagina 31 della circolare n. 23/E/2022, ove testualmente si riconosce ai contribuenti la possibilità di pre-frazionare i loro immobili in più unità immobiliari distintamente accatastate, prima dell'inizio dei lavori agevolati, allo scopo di beneficiare di massimali di spesa più elevati. La prassi operativa, per vero, ha visto realizzarsi numerose iniziative di questo tipo; e il chiarimento in esame ha il merito di sdoganarne la regolarità, a onta dei non pochi timori dei contribuenti in tema di possibili contestazioni erariali sulla legittimità e possibile abusività delle stesse.

Un'ulteriore precisazione di assoluto rilievo è riportata al punto 2.2 dell'atto di prassi, ove si sottolinea che, in relazione agli interventi *ecobonus* "*solo trainati*" da eseguirsi sugli immobili vincolati, agevolabili eccezionalmente al 110 per quanto assenti i lavori trainanti vietati dai vincoli urbanistici e paesaggistici, il *bonus* spetta alla condizione che si consegua il doppio salto di classe energetica

dell'intero edificio: e non delle singole unità immobiliari teatro degli interventi (come invece molti avevano inteso, leggendo testi di prassi precedenti).

Infine, può essere utile rimarcare l'importante apertura concernente la possibile agevolabilità degli immobili accatastati provvisoriamente nella categoria F/3: ovvero di quegli immobili qualificati "in corso di costruzione" e quindi, a rigore, nuovi e non preesistenti all'esecuzione degli interventi di efficientamento. In realtà, la circolare n. 23/E/2022 ammette l'estensione del superbonus ai lavori di recupero delle unità immobiliari già accatastate in altra categoria, e poi transitate provvisoriamente in F/3 proprio a causa di lavori edilizi mai terminati. La documentabile preesistenza dell'immobile (a mezzo appunto della precedente classificazione catastale), in uno con la documentabile preesistenza dei requisiti di accesso al c.d. *superbonus* (per esempio, la preesistenza di un impianto di riscaldamento), consentono di applicare il 110 ai lavori di efficientamento di immobili certamente parte del patrimonio edilizio esistente, per quanto classati provvisoriamente altrimenti.

Riferimenti normativi

articolo 119, D.L. 34/2020

Tipologie di interventi e spese ammesse al *superbonus*: il punto dell'Agenzia delle entrate nella circolare n. 23/E/2022

Con la recente circolare n. 23/E/2022 l'Agenzia delle entrate ha fatto il punto sulle tipologie di interventi che possono beneficiare del c.d. *superbonus* e sulle tipologie di spese ammesse alla *super detrazione* del 110%.

Prima di entrare nel dettaglio dei singoli interventi, la circolare ricorda alcuni "principi" basilari che caratterizzano gli aspetti oggettivi della detrazione fiscale in argomento.

Sotto il profilo oggettivo, infatti, il *superbonus* spetta unicamente in presenza del sostenimento di spese relative ad alcuni specifici interventi finalizzati all'efficienza energetica e all'adozione di misure antisismiche degli edifici (c.d. "trainanti") nonché a ulteriori interventi, diversi dai precedenti, purché realizzati congiuntamente ai primi (c.d. "trainati").

Dal punto di vista soggettivo ovvero di coloro che sostengono le spese, la circolare n. 23/E/2022 ricorda infine che le spese per gli interventi "trainati" possono essere sostenute anche da un soggetto diverso da quello che ha sostenuto le spese per gli interventi "trainanti".

In relazione a quest'ultimo aspetto l'Agenzia delle entrate propone anche un esempio pratico. Si supponga che le spese per gli interventi "trainanti" realizzati sulle parti comuni di un edificio in condominio siano state sostenute da un contribuente, mentre le spese per interventi "trainati" realizzati sulla singola unità condominiale siano state sostenute dal coniuge.

Si tratta di una situazione che non ostacola la possibilità che entrambi i soggetti, per le spese da ciascuno di essi sostenute, usufruiscano del c.d. *superbonus*.

Dovendo trattare spesso di questioni di natura prettamente tecnico-urbanistica la circolare, in più punti, ribadisce che l'Agenzia delle entrate non interpreta la normativa edilizia e quindi alla stessa non possono essere richieste valutazioni in merito alla qualificazione dell'intervento edilizio e alle sue conseguenze. In linea generale tali questioni, avendo a oggetto disposizioni di natura non fiscale che non rientrano nella competenza dell'Agenzia delle entrate, non potranno nemmeno formare oggetto di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000).

Tipologie di interventi ammessi ai benefici

Relativamente agli interventi, tipicamente, trainanti che beneficiano del 110% la circolare n. 23/E/2022 prende in considerazione le seguenti tipologie di lavori:

1. interventi di demolizione e ricostruzione con aumento volumetrico;
2. interventi "trainanti" di riqualificazione energetica;
3. interventi "trainanti" antisismici;
 - 3.1 interventi di riparazione o locali, interventi sulle aree di sedime;
 - 3.2 interventi nei centri storici.

Ciò detto vediamo quali sono le più significative precisazioni contenute nella circolare in relazione alle principali tipologie di interventi di cui sopra.

Interventi di demolizione e ricostruzione con aumento volumetrico

Un caso a sé stante è rappresentato dagli interventi di "demo-ricostruzione", per i quali la circolare n. 23/E/2022 ricorda che il D.L. 76/2020, ha introdotto numerose modifiche al Testo Unico dell'edilizia (D.P.R. 380/2001) che interessano anche i lavori edilizi in oggetto.

Grazie a dette novità normative e ai chiarimenti successivamente forniti nella circolare congiunta del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti e del Ministro per la P.A. del 2 dicembre 2020, le più

importanti novità sulle “*demo-ricostruzioni*” possono essere sintetizzate come segue:

- una più articolata definizione degli interventi in oggetto per cui rientrano nella ristrutturazione edilizia: “*gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversi sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l’adeguamento alla normativa antisismica, per l’applicazione della normativa sull’accessibilità, per l’installazione di impianti tecnologici e per l’efficientamento energetico*”;
- la possibilità che gli interventi di demolizione e ricostruzione possono prevedere, nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria anche al fine di promuovere interventi di rigenerazione urbana;
- un maggior rigore della previsione relativa agli immobili sottoposti a vincoli ai sensi del D.Lgs. 42/2004;
- l’equiparazione agli edifici vincolati ai sensi del citato D.Lgs. 42/2004 di quelli ubicati nelle zone omogenee A e in quelle a esse assimilabili in base ai piani urbanistici comunali.

Interventi “*trainanti*” di riqualificazione energetica

Per effetto della modifica apportata al comma 1, articolo 119, D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio) dalla Legge di Bilancio 2021, nell’ambito degli interventi “*trainanti*” - finalizzati all’efficienza energetica ammessi al c.d. *superbonus* - rientrano anche quelli per la coibentazione del tetto “*senza limitare il concetto di superficie disperdente al solo locale sottotetto eventualmente esistente*”.

Tale tipologia di lavori, tuttavia, non costituisce di per sé un vero e proprio intervento trainante poiché, precisa sul punto la circolare n. 23/E/2022, ai fini dell’accesso al c.d. *superbonus*, permane l’obbligo di effettuare un intervento di sostituzione degli impianti, di cui alle lettere b) o c), comma 1, articolo 119, Decreto Rilancio o un intervento di isolamento termico su più del 25% della superficie disperdente lorda dell’edificio.

Interventi “*trainanti*” antisismici

In relazione agli interventi antisismici la circolare n. 23/E/2022 conferma, in buona sostanza, che se tali spese sono sostenute nel periodo temporale di vigenza del c.d. *superbonus*, da soggetti e su immobili ammessi a tale agevolazione, non è possibile scegliere di applicare le aliquote di detrazione più basse previste nei commi da 1-*bis* a 1-*septies*, articolo 16, D.L. 63/2013 che disciplinano, a regime, il c.d. *sismabonus*.

La possibilità di utilizzare invece il c.d. *sismabonus* nella sua versione ordinaria è invece ammessa in tutti i casi esclusi dal c.d. *superbonus* per carenza del presupposto sia oggettivo sia soggettivo. A tale proposito la circolare n. 23/E/2022 chiarisce la possibilità di accesso al *sismabonus* ordinario per le spese sostenute dai soggetti che esercitano attività di impresa, arti e professioni per interventi realizzati su “*unità immobiliari*” riconducibili ai c.d. “*beni relativi all’impresa*” o a quelli strumentali per l’esercizio di arti o professioni.

Più in generale, il c.d. *sismabonus* ordinario, potrà essere utilizzato per interventi realizzati su immobili che non hanno destinazione residenziale nonché, infine, per interventi realizzati su parti comuni di edifici composti da più di 4 unità immobiliari di proprietà o in comproprietà, tra persone fisiche. Per effetto delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2021 all’articolo 16, D.L. 63/2013, ricorda infine la circolare n. 23/E/2022, è possibile accedere ai benefici anche per i contribuenti che – a partire dal 1° gennaio 2021 – sostengono le spese a fronte di interventi le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dal 1° gennaio 2017 ovvero per interventi per i quali a partire da tale ultima data sia stato rilasciato il relativo titolo edilizio.

Interventi di riparazione o locali, interventi sulle aree di sedime

Puntuali e dettagliati i chiarimenti contenuti nella circolare n. 23/E/2022 in relazione agli interventi antisismici ammessi al c.d. *superbonus* anche se effettuati su parti comuni a più edifici immobiliari. È il caso, fra gli altri, degli interventi di “*riparazione o locali*” quelli che interessano singoli elementi strutturali e che, comunque, non riducono le condizioni di sicurezza preesistenti.

Interventi nei centri storici

Altra questione rilevante sia in tema di c.d. *sismabonus* sia di c.d. *super-sismabonus*, riguarda gli interventi realizzati nei centri storici delle nostre Città.

Richiamando le precisazioni della Commissione consultiva per il monitoraggio dell'applicazione del D.M. 58/2017, la circolare n. 23/E/2022 precisa che ai fini delle agevolazioni fiscali, gli interventi in questione non devono necessariamente riguardare un intero aggregato edilizio, situazione che tipicamente caratterizza i nostri centri storici.

In tal senso possono essere ammessi alle detrazioni fiscali anche gli "interventi di riparazione o locali" che, se ben realizzati, consentono la riduzione del rischio sismico degli immobili, senza che sia necessario, a tal fine, espletare la verifica sismica complessiva dell'intero aggregato o delle singole unità strutturali in cui occorrerebbe, invece, tener conto anche delle interazioni con le unità strutturali adiacenti.

Tipologie di interventi trainati ammessi ai benefici

Per quanto attiene invece agli interventi trainati il suddetto documento di prassi amministrativa fa il punto dell'attuale situazione normativa e di prassi su:

1. eliminazione barriere architettoniche;
2. sostituzione di finestre comprensive di infissi;
3. impianti fotovoltaici;
4. colonnine per ricarica dei veicoli elettrici.

Eliminazione barriere architettoniche

Allo specifico intervento trainato da almeno uno degli interventi di efficienza energetica, la circolare n. 23/E/2022 dedica ampio spazio.

In primis viene effettuata una puntuale ricostruzione dell'evoluzione normativa per poi precisare le caratteristiche essenziali e attuali di tali tipologie di spese.

Ai fini del c.d. *superbonus* gli interventi di eliminazione delle barriere architettoniche possono essere realizzati sia sulle parti comuni degli edifici sia sulle singole unità immobiliari residenziali e si riferiscono a diverse categorie di lavori quali, ad esempio, la sostituzione di finiture (pavimenti, porte, infissi esterni, terminali degli impianti), il rifacimento o l'adeguamento di impianti tecnologici (servizi igienici, impianti elettrici, citofonici, impianti di ascensori), il rifacimento di scale e ascensori, l'inserimento di rampe interne ed esterne agli edifici, di servoscala, montascale o piattaforme elevatrici.

Perché tali interventi possano beneficiare del *superbonus* occorre che siano inoltre rispettate le caratteristiche tecniche previste dal D.M. 23614/1989 e che, per effetto di tale rispetto, gli stessi possano essere qualificati, a tutti gli effetti, come interventi di abbattimento delle barriere architettoniche.

Sostituzione di finestre comprensive di infissi

In relazione a tali interventi che possono accedere al c.d. *superbonus* soltanto se eseguiti congiuntamente con almeno uno degli interventi di isolamento termico o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale e assicurino, nel loro complesso, il miglioramento di 2 classi energetiche oppure, ove non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, la circolare fornisce alcune importanti precisazioni per l'ipotesi di sostituzione degli infissi nell'ambito di interventi di demo-ricostruzione.

In tali situazioni, infatti è possibile avvalersi del c.d. *superbonus* valorizzando, dal punto di vista dell'efficientamento energetico, la sola situazione finale.

Nel rispetto dei limiti di spesa, si avrà dunque diritto alla detrazione anche qualora nell'ambito dell'intervento di demolizione e ricostruzione siano modificati il numero, le dimensioni, la posizione e l'orientamento degli infissi.

Per tutte le altre tipologie di interventi diversi da quelli di demo-ricostruzione, la circolare n.

23/E/2022 ricorda che anche per il *superbonus* (così come per il c.d. *ecobonus*), l'agevolazione spetta solo nel caso di sostituzione di componenti già esistenti o di loro parti, e non anche nei casi di nuova installazione.

È, inoltre, possibile fruire della detrazione nell'ipotesi di sostituzione degli infissi esistenti, anche con spostamento e variazione di dimensioni, per un numero finale di infissi la cui superficie complessiva sia minore o uguale a quella inizialmente esistente.

Nel caso di installazione di ulteriori infissi, con aumento della superficie complessiva iniziale, le relative spese non potranno beneficiare del c.d. *superbonus* ma bensì della detrazione spettante ai sensi dell'articolo 16-*bis*, Tuir, attualmente disciplinata dall'articolo 16, D.L. 63/2013, nella misura del 50% delle spese stesse.

Impianti fotovoltaici

Una delle principali caratteristiche di questo intervento trainato è che, alla luce delle previsioni contenute nel comma 5, articolo 119, D.L. 34/2020, il c.d. *superbonus* spetta anche per le spese sostenute per l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica nell'ambito di interventi di "nuova costruzione", che sono invece ordinariamente, esclusi dalle agevolazioni fiscali. Anche in queste ipotesi, tuttavia le spese per l'installazione dell'impianto fotovoltaico possono beneficiare del c.d. *superbonus* soltanto se effettuate congiuntamente alla realizzazione di almeno uno degli interventi "trainanti" di efficienza energetica o antisismici, nel rispetto, ovviamente di tutti i requisiti richiesti dalla normativa.

Attenzione però. Qualora l'impianto fotovoltaico venisse installato successivamente all'accatastamento dell'edificio e, quindi, dopo la realizzazione di un intervento di coibentazione esterna potenzialmente trainante ai fini del c.d. *superbonus*, le relative spese non potranno usufruire del 110%, perché l'intervento non sarebbe realizzato "congiuntamente" all'intervento di coibentazione.

Grazie alle novità apportate al c.d. *superbonus* dalla Legge di Bilancio 2021, l'installazione di impianti solari fotovoltaici può essere agevolata anche nel caso in cui lo stesso sia realizzato "su strutture pertinenziali agli edifici".

A tale proposito la circolare n. 23/E/2022 ritiene che il c.d. *superbonus* spetti nel caso di installazione di impianti solari fotovoltaici realizzati:

- sul terreno di pertinenza dell'abitazione oggetto di interventi di riqualificazione energetica;
- su un edificio diverso da quello oggetto degli interventi agevolati purché quest'ultimo fruisca dell'energia prodotta dall'impianto medesimo.

Ultima annotazione. La circolare n. 23/E/2022 ricorda che l'accesso al c.d. *superbonus* per la realizzazione dell'impianto fotovoltaico è condizionata dalla cessione in favore del gestore dei servizi energetici (GSE), dell'energia non auto-consumata in sito ovvero non condivisa per l'autoconsumo. Poiché in generale l'iter procedimentale con il GSE richiede un certo tempo, la circolare n. 23/E/2022, ritiene che sia possibile fruire del *superbonus* anche in attesa del perfezionamento del contratto con il gestore dei servizi energetici.

In questi casi, anche ai fini del rilascio del visto di conformità, è tuttavia necessario che il contribuente sia in possesso della comunicazione di accettazione dell'invio dell'istanza del GSE.

Colonnine per ricarica dei veicoli elettrici

Anche in relazione a questa tipologia di interventi trainati, ammissibili al c.d. *superbonus* se effettuati congiuntamente ad almeno uno degli interventi trainanti di efficientamento energetico, la circolare n. 23/E/2022 coglie l'occasione per fare il punto sulle ultime novità normative intervenute in materia.

Dopo aver precisato i nuovi limiti di spesa ammissibili, variabili a seconda che la colonnina di ricarica sia installata su un edificio uni o plurifamiliare, o in contesto condominiale, l'Agenzia delle entrate ricorda che il c.d. *superbonus* trova applicazione per una sola colonnina di ricarica per unità immobiliare.

In tale computo le pertinenze vanno conteggiate unitamente alle unità immobiliari cui sono asservite.

Ciò significa che, dal punto di vista pratico, in un condominio composto da 30 unità immobiliari e 30 pertinenze è possibile usufruire del *superbonus* per non più di 30 colonnine di ricarica. In relazione ai calcoli dei limiti di spesa agevolabili, merita di essere riprodotto l'esempio numerico presente nella circolare n. 23/E/2022.

Esempio 1 - Colonnine di ricarica su condominio di 10 unità

Tenuto conto dei limiti di spesa in vigore dal 1° gennaio 2021 in questa ipotesi il tetto massimo di spesa ammissibile al c.d. *superbonus* è pari a 14.400 euro, ottenuto come sommatoria fra:

- 1.500 euro x le prime 8 infrastrutture di ricarica (12.000 euro)
- 1.200 euro x le successive 2 infrastrutture di ricarica (2.400 euro).

Le spese ammesse alla detrazione

Oltre alle spese direttamente afferenti agli interventi agevolabili, ricorda la circolare n. 23/E/2022, il c.d. *superbonus* spetta anche per gli eventuali altri costi strettamente collegati alla realizzazione degli stessi a condizione, ovviamente, che l'intervento cui si riferiscono venga poi effettivamente portato a termine.

Fra gli ulteriori costi "*inerenti e connessi*" agli interventi agevolabili, il documento di prassi amministrativa in commento ricorda, fra gli altri:

- costi per l'indizione e l'espletamento della gara di appalto, i costi delle commissioni e dei seggi di gara, e quelli di pubblicazione di bandi e avvisi, etc., che un Iacp può sostenere per affidare i lavori;
- altre spese professionali, diverse da quelle tecniche e per il visto di conformità, connesse al tipo di lavori da eseguire.

Ovviamente anche tali costi, se correlati e inerenti agli interventi agevolabili, concorreranno al limite di spesa massimo ammissibile previsto per la particolare tipologia di lavori da eseguire.

Un caso a sé è rappresentato invece dai costi che possono essere riconosciuti a favore dell'amministratore del condominio oggetto di interventi agevolati.

Richiamando la circolare n. 30/E/2020, l'Agenzia delle entrate ricorda che nessuna rilevanza ai fini del c.d. *superbonus* può essere data agli eventuali compensi straordinari riconosciuti all'amministratore del condominio per le attività che lo stesso dovrà svolgere prima, durante e dopo gli interventi. Tali attività rientrano infatti tra gli ordinari obblighi posti a suo carico da imputare alle spese generali di condominio.

Nel caso in cui all'amministratore del condominio vengano affidati particolari incarichi non ricompresi nel suo mandato, la circolare prende a riferimento, ad esempio, la nomina di responsabile dei lavori ai sensi del D.Lgs. 81/2008, i compensi per lo svolgimento di tale ruolo rientreranno invece tra le spese ammesse alla detrazione in quanto strettamente correlate all'esecuzione degli interventi agevolabili.

Riferimenti normativi

articolo 119, D.L. 34/2020

circolare n. 23/E/2022

Cessione, sconto fattura e aspetti procedurali

L'articolo 121, D.L. 34/2020 disciplina le modalità alternative, rispetto all'utilizzo in dichiarazione dei redditi, dei bonus edilizi, quali la cessione del credito e l'applicazione del c.d. "sconto in fattura"

Sia la prima sia la seconda modalità alternative alla detrazione diretta, rispetto alla versione originaria, hanno subito innumerevoli modifiche con l'obiettivo di contrastare i dilaganti fenomeni di frode che si sono generati con una libera circolazione dei crediti.

A oggi la situazione che si presenta è quella di una circolazione dei crediti limitata:

- sotto il profilo soggettivo, nel senso che, fatta salva la prima cessione "libera" le successive possono essere realizzare esclusivamente a favore di soggetti "vigilati", quali istituti di credito, intermediari finanziari o correntisti clienti professionali; e
- in relazione al numero dei passaggi, attualmente stabilita in un massimo di 2 cessioni.

Sconto sul corrispettivo in fattura	Cessione del credito
<p>Contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto (c.d. "sconto in fattura"), di importo massimo non superiore al corrispettivo stesso, anticipato dai "fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, cedibile dai medesimi ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di 2 ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106 del Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al D.Lgs. 385/1993, di società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del predetto Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia ovvero di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del codice delle assicurazioni private, di cui al D.Lgs. 209/2005, ferma restando l'applicazione dell'articolo 122-bis, comma 4, del presente decreto, per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima; alle banche, ovvero alle società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64, D.Lgs. 385/1993, è sempre consentita la cessione a favore dei clienti professionali privati di cui all'articolo 6, comma 2-quinquies, D.Lgs. 58/1998, che abbiano stipulato un contratto di conto corrente con la banca stessa, ovvero con la banca capogruppo, senza facoltà di ulteriore cessione"</p>	<p>Cessione di un credito d'imposta di pari ammontare "ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di 2 ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106 del Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al D.Lgs. 385/1993, di società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del predetto Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia ovvero di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del codice di cui al D.Lgs. 209/2005, ferma restando l'applicazione dell'articolo 122-bis, comma 4, del presente decreto, per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima; alle banche, ovvero alle società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64, D.Lgs. 385/1993, è sempre consentita la cessione a favore dei clienti professionali privati di cui all'articolo 6, comma 2-quinquies, D.Lgs. 58/1998, che abbiano stipulato un contratto di conto corrente con la banca stessa, ovvero con la banca capogruppo, senza facoltà di ulteriore cessione"</p>

Ambito temporale di applicazione dello sconto in fattura e della cessione dei crediti

L'ambito temporale di applicazione delle modalità alternative di cui sopra va ricercato analizzando congiuntamente i commi 1 e 7-bis, articolo 121, D.L. 34/2020.

Secondo quanto stabilito dal comma 1 le modalità alternative alla detrazione in dichiarazione – sconto in fattura e cessione – rappresentano una facoltà per i soggetti che sostengono, negli anni 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024 spese per gli interventi elencati al successivo comma 2.

Il comma 7-*bis*, per effetto dell'ampliamento temporale di cui all'articolo 119, D.L. 34/2020, prevede che le disposizioni di cui al richiamato articolo 121, D.L. 34/2020, si applicano anche ai soggetti che sostengono, dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2025.

Tale ultima disposizione normativa, tuttavia, deve essere interpretata alla luce del passaggio della circolare n. 23/E/2022, per le sole spese sostenute nell'anno 2022, in considerazione del fatto che l'ambito temporale di applicazione dello sconto in fattura o di cessione del credito è ancorato al sostenimento delle spese nel periodo 2020 – 2024.

La conferma di quanto sopra è facilmente riscontrabile nella stessa circolare n. 23/E/2022, nella parte in cui viene affermata la possibilità di cedere crediti, riferiti a spese sostenute in periodi d'imposta precedenti e comunque in vigenza dell'agevolazione, nelle annualità successive per le quote di credito residue non utilizzate.

In particolare, l'Agenzia delle entrate ricorda, ad esempio, che in relazione a spese sostenute:

- nel 2020, il contribuente può fruire direttamente della detrazione indicando la spesa nella dichiarazione dei redditi;
- nel 2021, sempre per il medesimo intervento agevolabile e nel rispetto dei massimali di spesa o di detrazione previsti, può optare per lo sconto in fattura e/o per la cessione del credito.

L'intreccio temporale di cui sopra è estendibile anche nel caso di SAL di cui al comma 1-*bis*, articolo 121, D.L. 34/2020, secondo cui per gli interventi ammessi al c.d. *superbonus*, i SAL non possono essere più di 2 per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30% del medesimo intervento.

Partendo da tale presupposto, secondo l'Agenzia delle entrate, ai fini del SAL, pari ad almeno il 30% degli interventi, non rileva l'eventuale circostanza che gli interventi siano realizzati in periodi d'imposta diversi. Ciò implica, ad esempio, che nel caso di interventi iniziati nell'anno 2020, può essere esercitata l'opzione per lo sconto di una fattura emessa a SAL nel 2021 qualora riferito ad almeno il 30% degli interventi realizzati fino a quel momento (in parte nel 2020 e in parte nel 2021).

Qualora il SAL emesso non si riferisca ad almeno il 30% degli interventi realizzati fino a quel momento, è possibile fruire, per i corrispondenti importi fatturati, solo della detrazione nella dichiarazione dei redditi. In tal caso, inoltre, sarà possibile indicare in dichiarazione la prima rata di detrazione spettante ed eventualmente optare per la cessione del credito corrispondente alle successive rate di detrazione non fruite.

Esempio 1

Nel caso, ad esempio, di lavori il cui importo complessivo è pari a 100.000 euro, qualora:

- il primo SAL sia emesso nel 2021 a fronte di un corrispettivo maturato pari al 20% dell'importo complessivamente dovuto per i lavori, l'importo indicato in fattura di 20.000 euro, pari al corrispettivo maturato fino a quel momento, potrà solo essere portato in detrazione;
- il secondo SAL sia emesso nel 2022 a fronte di un corrispettivo maturato pari al 40% dell'importo complessivamente dovuto per i lavori, per l'importo fatturato pari a 20.000 euro, corrispondente alla differenza tra il corrispettivo maturato fino a quel momento (40.000 euro) e l'acconto corrisposto a fronte del primo SAL emesso (20.000 euro), è possibile optare per una delle modalità alternative alla fruizione diretta del c.d. *superbonus*.

Le indicazioni contenute nella circolare n. 23/E/2022 sono in linea con quanto già indicato dall'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 56/E/2022 secondo cui: "*considerato che secondo quanto riferito dall'istante il primo SAL sarà emesso nell'anno 2022, sarà possibile esercitare l'opzione per la cessione del credito corrispondente al superbonus solo qualora il predetto SAL si riferisca ad almeno il 30% dell'intervento complessivo. Considerato, inoltre, che il SAL emesso*

renditionerà il corrispettivo maturato fino a quel momento, gli acconti già corrisposti e, di conseguenza, l'ammontare dell'acconto da corrispondere, sulla base della differenza tra le prime 2 voci, l'opzione potrà essere esercitata solo per l'importo corrispondente alla detrazione spettante con riferimento agli importi pagati nell'anno 2022, in applicazione del c.d. criterio di cassa. Per gli acconti corrisposti nell'anno 2021, invece, l'Istante potrà fruire del superbonus nella dichiarazione dei redditi relativa a tale periodo d'imposta e, eventualmente, optare per la cessione del credito corrispondente alle successive rate di detrazione non fruite".

La possibilità di cedere le quote di credito residuo è accompagnata dall'ulteriore precisazione secondo cui, qualora sul medesimo immobile siano effettuati più interventi agevolabili (ad esempio, un intervento "trainante" di isolamento termico delle superfici disperdenti nonché interventi "trainati" quali l'installazione di pannelli solari fotovoltaici e colonnine di ricarica veicoli elettrici), è possibile decidere se fruire direttamente della detrazione o esercitare le opzioni previste, con riferimento alle spese sostenute per ciascun intervento indipendentemente dalla scelta operata con riferimento agli altri.

L'attività di controllo e la responsabilità

Gli ulteriori aspetti, di sicuro interesse, oggetto di trattazione nella circolare n. 23/E/2022, sono quelli riferiti all'attività di controllo e i profili di responsabilità in tema di utilizzo dei crediti oggetto di cessione o di trasferimento mediante il meccanismo dello sconto fattura.

In primo luogo, l'Agenzia delle entrate esordisce ricordando che l'assenza dei requisiti richiesti dalla disciplina agevolativa in commento, nonché la mancata esecuzione delle opere, determina il recupero della detrazione in quanto indebitamente fruita, sia pure nelle modalità dello sconto in fattura o della cessione. L'articolo 121, D.L. 34/2020 prevede, infatti, che qualora sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti dei soggetti beneficiari, maggiorato di interessi e sanzioni.

Il comma 6, dello stesso articolo, stabilisce che tale recupero è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario ferma restando, in presenza di concorso nella violazione, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto in fattura e dei cessionari. Si tratta di un'ipotesi di responsabilità solidale ex articolo 2055, cod. civ..

A tal proposito, l'Agenzia delle entrate ricorda anche che al ricorrere di determinate condizioni vi sia l'estensione della responsabilità in capo al cessionario. In base al comma 4, articolo 121, D.L. 34/2020, i fornitori e i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto. In presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1, D.Lgs. 472/1997, resta ferma anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante e dei relativi interessi. La predetta responsabilità in solido del fornitore e dei cessionari va individuata sulla base degli elementi riscontrabili nella singola istruttoria. In particolare, rilevano le ipotesi in cui il cessionario abbia omesso il ricorso alla specifica diligenza richiesta, attraverso la quale sarebbe stato possibile evitare la realizzazione della violazione e l'immissione sul mercato di liquidità destinata all'arricchimento dei promotori dell'illecito; livello di diligenza da stabilire, secondo l'Agenzia delle entrate, in base alla tipologia di cessionario.

La valutazione circa la sussistenza o meno del profilo della diligenza, in punto di configurabilità del concorso nella violazione, va condotta anche sulla base dei seguenti indici:

1. profili oggettivi e soggettivi dell'operazione di compravendita sintomatici della falsità del credito:
 - assenza di documentazione o palese contraddittorietà rispetto al riscontro documentale prodotto;
 - incoerenza reddituale e patrimoniale tra il valore e l'oggetto dei lavori asseritamente eseguiti e il profilo dei committenti beneficiari delle agevolazioni in esame;
 - sproporzione tra l'ammontare dei crediti ceduti e il valore dell'unità immobiliare;

- incoerenza tra il valore del credito ceduto e il profilo finanziario e patrimoniale del soggetto cedente il credito qualora non primo beneficiario della detrazione;
- anomalie nelle condizioni economiche applicate in sede di cessione dei crediti;
- mancata effettuazione dei lavori. Parametri che ancora una volta, in alcuni casi, appaiono di difficile "valutazione", come nel caso della sproporzione tra il valore del credito e il valore dell'unità immobiliare, se solo si pensa a un intervento riferito a un'unità collabente;

2. profili correlati alla normativa antiriciclaggio, di cui al D.Lgs. 231/2007.

In altri termini, l'Agenzia delle entrate, con le sopra riportate indicazioni pone in estremo risalto l'attività di controllo da porre in essere in sede di acquisto del credito, onde evitare l'applicazione del principio di responsabilità solidale in capo al cessionario.

Differente è, invece, la posizione dei professionisti chiamati ad asseverare i crediti.

I professionisti, ingegneri, architetti, geometri, costruttori, fornitori, commercialisti che rilasciano il visto di conformità, i tecnici incaricati delle asseverazioni sono ritenuti responsabili nel caso di negligenza professionale, imperizia o errata applicazione delle norme, e potrebbero rispondere solidalmente tra loro delle somme indebitamente fruite. Viceversa, il professionista che abbia praticato lo sconto in fattura o acquisito tramite cessione il credito d'imposta "in buona fede" non perderà il proprio diritto (circolare n. 30/E/2020, risposta 5.1.8).

La presenza di una responsabilità di natura civilistica non esclude quella di tipo penale del tecnico, come ad esempio, in relazione alla veridicità delle attestazioni e asseverazioni rilasciate. L'asseverazione è una dichiarazione del professionista, il quale sotto la propria personale responsabilità ne conferma l'autenticità e la certezza dei contenuti e garantisce di aver applicato al meglio le proprie capacità professionali, per cui, qualora venga attestato il falso il tecnico può rispondere di eventuali falsi ideologici e materiali in essa contenuti (articolo 481, c.p.).

Gli aspetti procedurali

Come ricordato dalla stessa Agenzia delle entrate, il comma 13, articolo 119, D.L. 34/2020 stabilisce che ai fini del c.d. *superbonus* e dell'opzione prevista dal successivo articolo 121, D.L. 34/2020:

- i tecnici abilitati asseverano il rispetto dei requisiti degli interventi di risparmio energetico e della corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati;
- per gli interventi antisismici, i professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico, secondo le rispettive competenze professionali, iscritti agli ordini o ai collegi professionali di appartenenza, in base alle disposizioni del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti 58/2017, asseverano l'efficacia degli interventi al fine della riduzione del rischio sismico e attestano, altresì, la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

Il rilascio delle predette asseverazioni costituisce una delle condizioni alle quali è subordinata la fruizione del c.d. *superbonus* e rappresentano i documenti sui quali poggiano anche le comunicazioni di sconto in fattura o di cessione del credito. Pertanto, il rilascio di tale asseverazione da parte di un soggetto non abilitato a farlo non consente di accedere alla predetta agevolazione.

Di particolare interesse è l'importanza attribuita dall'Agenzia delle entrate all'asseverazione sismica, in quanto viene ricordato che il comma 13, lettera b), articolo 119, D.L. 34/2020, dispone che, ai fini del c.d. *superbonus* e della opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura, l'efficacia di tali interventi: "al fine della riduzione del rischio sismico è asseverata dai professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico, secondo le rispettive competenze professionali, iscritti agli ordini o ai collegi professionali di appartenenza, in base alle disposizioni del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti 58/2017. I professionisti incaricati attestano altresì la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati. Il soggetto che rilascia il visto di conformità di cui al comma 11 verifica la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati".

Il successivo comma 13-bis prevede che l'asseverazione:

"è rilasciata al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento dei lavori sulla base delle con-

dizioni e nei limiti di cui all'articolo 121. L'asseverazione rilasciata dal tecnico abilitato attesta i requisiti tecnici sulla base del progetto e dell'effettiva realizzazione".

In ogni caso il documento fondamentale e necessario per l'accesso alle detrazioni sismiche è rappresentato dall'Allegato B di cui all'articolo 3, D.M. 58/2017, quale modello che deve essere utilizzato dal progettista dell'intervento strutturale per asseverare la classe di rischio dell'edificio prima dei lavori e quella conseguibile dopo l'esecuzione dell'intervento progettato - al fine di consentire anche la dichiarazione relativa alla congruità delle spese.

Ai sensi dell'articolo 3, comma 3, D.M. 58/2017: "*il progetto degli interventi per la riduzione del rischio sismico e l'asseverazione di cui al comma 2, devono essere allegati alla segnalazione certificata di inizio attività o alla richiesta di permesso di costruire, al momento della presentazione allo sportello unico competente di cui all'articolo 5 del citato D.P.R. 380/2001, per i successivi adempimenti, tempestivamente e comunque prima dell'inizio dei lavori*".

L'Agenzia delle entrate ricorda che per i titoli abilitativi richiesti a partire dal 16 gennaio 2020, data di entrata in vigore della modifica normativa all'articolo 3, D.M. 58/2017 a opera del D.M. 24/2020, l'asseverazione è considerata tempestiva a condizione che sia presentata contestualmente al titolo abilitativo urbanistico, tempestivamente e comunque prima dell'inizio dei lavori. In precedenza, tale asseverazione doveva essere presentata contestualmente alla richiesta di permesso di costruire.

Per quanto riguarda il c.d. *sisma bonus* acquisti, di cui al comma 1-septies, articolo 16, D.L. 63/2013, le imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare che realizzano gli interventi antisismici possono presentare l'asseverazione e consegnarne copia all'acquirente entro la data di stipula del rogito dell'immobile oggetto degli interventi di riduzione del rischio sismico, anche in relazione agli immobili siti nei Comuni che, alla data di presentazione della richiesta del titolo abilitativo originario, erano esclusi dall'ambito applicativo del citato articolo 16, D.L. 63/2013 in quanto ricompresi in zona sismica 4 che solo successivamente, a seguito dell'emanazione di disposizioni regionali, è stata riclassificata in zona 2 o 3.

Sul punto l'Agenzia delle entrate ricorda che, richiamando la nota n. 7876/2021 della Commissione ai lavori Pubblici, qualora le Regioni dispongano il passaggio di un Comune dalla zona sismica 4 (esclusa dalle agevolazioni fiscali) alla zona sismica 3, possono accedere alle detrazioni, compreso il c.d. *superbonus*, anche i soggetti, in possesso di un titolo abilitativo, che non hanno allegato l'asseverazione alla richiesta del predetto titolo abilitativo ovvero non la hanno presentata prima dell'inizio dei lavori in quanto, a tali date, il Comune risultava in zona sismica 4. Ciò a condizione, tuttavia, che l'adempimento sia effettuato prima della fruizione del beneficio fiscale e, pertanto, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale va riportata la detrazione, nel caso di fruizione diretta. In caso di opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla predetta detrazione ai sensi dell'articolo 121, D.L. 34/2020 l'adempimento va effettuato prima dell'esercizio di tale opzione.

Riferimenti normativi

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

articolo 2055, cod. civ..

articolo 9, D.Lgs. 472/1997

Scadenze del mese di agosto - settembre

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° agosto 2022 al 30 settembre 2022, con il commento dei termini di prossima scadenza.

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

Lunedì 22 agosto

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese precedente, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento saldo Iva annuale

Entro oggi i contribuenti che hanno rateizzato il debito d'imposta relativo all'anno 2021, risultante dalla dichiarazione annuale, devono versare la sesta rata.

Ritenute condomini

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

Iva periodica

I contribuenti Iva mensili devono versare entro oggi l'imposta dovuta rispettivamente per il mese di luglio utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e codice tributo 6007. I soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità versano oggi l'imposta relativa al secondo mese precedente.

Ritenute

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

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;

- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

ACCISE

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

Imposte da dichiarazione

Scade oggi il termine per il versamento delle imposte autoliquidate in dichiarazione dei redditi con applicazione della maggiorazione dello 0,4%. In caso di pagamento rateale scade oggi il versamento della prima e seconda rata.

Dichiarazione periodica Conai

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

Intrastat

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

Inps artigiani e commercianti

Scade oggi per gli artigiani e commercianti iscritti alla relative gestioni speciali IVS il versamento della rata trimestrale della quota di contributi sul minimale di reddito.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

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

Mercoledì 31 agosto

Uniemens Individuale

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

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

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

Intra 12

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

Giovedì 15 settembre

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

Venerdì 16 settembre

Imposte da dichiarazione

Scade oggi il termine per il versamento della terza rata delle imposte autoliquidate in dichiarazione dei redditi con applicazione della maggiorazione dello 0,4%.

Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese precedente, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento saldo Iva annuale

Entro oggi i contribuenti che hanno rateizzato il debito d'imposta relativo all'anno 2021, risultante dalla dichiarazione annuale, devono versare la settima rata.

Ritenute condomini

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

Iva periodica

I contribuenti Iva mensili devono versare entro oggi l'imposta dovuta rispettivamente per il mese di agosto utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e codice tributo 6008. I soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità versano oggi l'imposta relativa al secondo mese precedente.

Ritenute

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

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

ACCISE

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

Martedì 20 settembre

Dichiarazione periodica Conai

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

Venerdì 30 settembre

LIPE

Scade oggi per i soggetti passivi Iva l'obbligo di inviare, esclusivamente in via telematica, direttamente o tramite intermediario abilitato, la Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA effettuate nel 2° trimestre solare del 2022, ovvero:

- relative ai mesi di aprile, maggio, giugno (soggetti mensili);
- relative al 2° trimestre (soggetti trimestrali).

SISTEMA TS

Scade oggi l'invio telematico dei dati delle spese sanitarie relative al primo semestre 2022, da parte di medici e odontoiatri, farmacie e parafarmacie, ASL, psicologi, etc. e veterinari.

Uniemens Individuale

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

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

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

Intra 12

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

Imposta di soggiorno

Scade oggi il termine per l'invio della dichiarazione dell'imposta di soggiorno per gli anni 2020 e 2021.

Intrastat

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

Imposta di bollo FE

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche.



TeamSystem Studio Cloud

Esperienza digitale per Commercialisti e Consulenti del lavoro

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

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

TEAMSYSTEM REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

S.E. o O.

Riproduzione vietata

