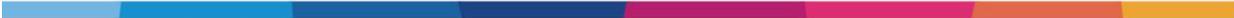


Il reddito di impresa



Reddito di impresa

La riduzione del doppio binario quale obiettivo del Correttivo Ires

Paolo Meneghetti 2

L'impresa familiare si allarga al convivente

Gianfranco Antico 11

Novità dalla Riforma fiscale per il riporto delle perdite nelle operazioni straordinarie

Fabio Giommoni 20

Tra pluralità di beni e azienda un confine incerto

Stefano Chirichigno 30

La derivazione e il principio di previa imputazione al Conto economico

Sandro Cerato 38

Il caso risolto

Leasing immobiliare in costruendo

Alessandro Bonuzzi 48

Il reddito di impresa n. 43/2024

La riduzione del doppio binario quale obiettivo del Correttivo Ires

Paolo Meneghetti - dottore commercialista, revisore legale

L'avvicinamento tra i valori civili e quelli fiscali è un obiettivo che rientra tra quelli cui tende il c.d. Correttivo Ires, cioè il Decreto attuativo che inizia a fornire le disposizioni regolamentative dell'[articolo 6](#), L. 111/2023, meglio conosciuta come Legge di Riforma tributaria. Si ricorderà che tra i risultati ambiziosi contenuti nella citata norma figurava (e figura) la riduzione dell'aliquota Ires e la riduzione degli adempimenti amministrativi.

Il primo obiettivo, tra quelli sopra citati, è stato per ora accantonato dal Legislatore, posta la nota carenza di risorse pubbliche da destinarsi all'abbattimento del carico Ires, mentre per il secondo obiettivo viene intrapreso un percorso di avvicinamento dei valori civili e fiscali, quindi la riduzione del c.d. doppio binario. Il risultato massimo, e probabilmente utopistico, di tale riavvicinamento sarebbe l'assunzione integrale dei dati di bilancio posto a base della determinazione dell'imponibile. Ma osta a tale traguardo il diverso punto di vista che presidia la redazione del bilancio, da una parte, e la determinazione dell'imponibile fiscale dall'altra parte. Anzi, i 2 punti di vista sono antinomici, teso il primo a ispirarsi a un principio di prudenza che comporta un calmieramento del reddito tramite (anche) valutazioni di tipo soggettivo, mentre il secondo è caratterizzato dalla ragione erariale che pretende il massimo risultato possibile in termini di quantità di imponibile e comunque rifugge da valutazioni soggettive (ad esempio accantonamenti a fondi rischi, costi futuri, etc.). Quindi, il processo di riavvicinamento tra valori civili e valori fiscali sarà sempre relativo e incompleto, ma certamente qualunque sforzo legislativo per ridurre le distanze è auspicabile e da valutarsi con favore.

In questo contesto oggettivamente difficile si muovono alcune norme del Correttivo Ires comprese nel Capo I e più precisamente tra gli articoli 9 e 14. Alcune disposizioni sono minori come, ad esempio, la soppressione della possibilità di rateizzare le sopravvenienze ex [articolo 88](#), lettera b) Tuir, cioè i proventi in denaro o in natura conseguita a titolo di contributo o di liberalità che erano tassabili nell'esercizio di incasso e nei 4 successivi. Aspetto minore nel senso che la frequenza di questa fattispecie nella pratica quotidiana è alquanto limitata, altre norme assumono maggiore rilevanza.

La conversione delle poste in valuta

Tra queste ultime è significativa l'abrogazione dell'[articolo 110](#), comma 3, Tuir. Tale disposizione comportava che i crediti e i debiti monetari espressi in valuta estera e che a fine esercizio venissero convertiti al tasso di cambio a pronti a fine esercizio (in forza del dettato civilistico contenuto nell'[articolo 2426](#), punto 8-bis, cod. civ.). Le oscillazioni del cambio, imputate a Conto economico, dovevano essere sterilizzate dal punto di vista fiscale, quindi operando le rispettive variazioni in aumento e in diminuzione. L'abrogazione di tale norma fa sì che la conversione al tasso a pronti a fine esercizio abbia rilevanza anche sul piano fiscale, in forza del principio di derivazione semplice. La nuova previsione, in forza dell'articolo 13, comma 1, Correttivo Ires, avrà come decorrenza il periodo d'imposta 2024. Resta fermo che ciò che veniva convertito al tasso a pronti a fine esercizio e riconosciuto fiscalmente rilevante mantiene il proprio *status* di posta inserita a pieno titolo nella determinazione dell'imponibile. Il riferimento è alla conversione dei conti correnti in valuta estera al tasso di cambio a fine esercizio: ebbene, posto che tale conversione attiene a valori liquidi, il differenziale tra il costo fiscalmente riconosciuto e quello derivante dal tasso di cambio a fine esercizio è effettivamente realizzato e quindi fiscalmente rilevante come ha sostenuto, del resto, anche l'Agenzia delle entrate con la [risoluzione n. 57/E/2019](#).

La valutazione delle opere in corso a fine esercizio

Un tema del Tuir che viene radicalmente modificato è quello della rilevanza fiscale delle rimanenze di opere e servizi in corso di esecuzione. Secondo l'attuale disciplina del Tuir (in corso di abrogazione) si deve applicare un rigido duplice criterio in forza del quale i servizi in corso a fine esercizio di durata infrannuale vengono obbligatoriamente valutati al costo sostenuto ([articolo 92](#), comma 6, Tuir), mentre i servizi in corso di durata ultrannuale vengono, altrettanto obbligatoriamente, valutati al corrispettivo maturato. A nulla valgono le scelte civilistiche adottate nel bilancio di esercizio, sicché fino al 2023 sarà necessario operare una variazione in aumento o in diminuzione al fine di adeguare il Conto economico nella sua trasformazione in imponibile fiscale. In merito alla obbligatorietà di tale duplice criterio valutativo, valga per tutte la [circolare n. 141/1998](#) (scritta con riferimento alla base imponibile Irap quando essa era assunta sulla base dei componenti positivi e negativi rilevanti ai fini delle imposte sul reddito): *“Relativamente alla valutazione delle opere e servizi di durata infrannuale effettuata in base alla disciplina civilistica con il criterio del corrispettivo pattuito, anziché con quello del costo sostenuto, si dovrà procedere, ai fini dell'Irap, alla variazione del predetto valore sulla base del costo sostenuto ai sensi dell'articolo 59, comma 5, del Tuir”*.

Ma prima ancora di esaminare il contenuto della innovazione, vale la pena ricordare come si determina la durata dell'opera in corso a fine esercizio. Infatti, la durata dell'opera è un concetto

essenziale dal punto di vista delle valutazioni civilistiche analizzate dal documento Oic 23, ancor prima che sul fronte fiscale su cui, pure spiega efficacia. Sul punto va notato come il Tuir non definisca la durata dell'opera dandone, forse, per scontato il significato: opera infrannuale, cioè in corso a fine esercizio ma di durata complessiva inferiore a 12 mesi; opera ultrannuale, cioè in corso a fine esercizio e di durata complessiva superiore a 12 mesi. Ora si potrebbe obiettare che in molti casi non vi sono dubbi a definire l'opera in base alla durata: un'opera che viene eseguita, per esempio, in 4 anni è certamente ultrannuale, mentre un'opera che viene iniziata a novembre dell'anno X e viene terminata a febbraio dell'anno X + 1 è certamente infrannuale.

Tuttavia, a fronte di questi 2 chiari esempi, vi sono situazioni molto meno chiare e, peraltro, tutt'altro che rare. Pensiamo al contratto sottoscritto da un artigiano per costruire serramenti, e ipotizziamo che l'inizio dell'opera sia a novembre anno X, mentre fine opera sia prevista a settembre anno X + 1. Poi, per vari motivi anche indipendenti dalla volontà dell'appaltatore (pensiamo a situazioni in qualche modo di forza maggiore magari anche riconosciute dal committente), l'opera si conclude nel mese di febbraio dell'anno X + 2. Ebbene, questa sarà un'opera infrannuale (originaria previsione) ovvero ultrannuale (effettiva durata a consuntivo)? E in tal caso ha senso valutarla come infrannuale nell'anno X (in cui si prevedeva di terminarla entro 12 mesi) e poi passare alla definizione di ultrannuale nell'anno X + 1?

A parere di chi scrive non può che esservi una risposta: la valutazione della durata dell'opera non può mutare nel corso della sua esecuzione, bensì essa deve derivare da elementi oggettivi valutabili prima di iniziarne l'esecuzione. Solo in tal modo si potranno applicare le diverse regole valutative civilistiche e fiscali (infrannuale/ultrannuale) in modo chiaro e non arbitrario.

In questo senso è molto utile un passaggio inserito nel documento Oic 12, § 6, che in assenza di diverse regole dettate dal Tuir non può che valere anche sul fronte tributario, quindi elemento opponibile all'Agenzia delle entrate. Nel citato passaggio si afferma:

"Per durata si intende il tempo che intercorre tra la data d'inizio di realizzazione dei beni e/o servizi e la data di ultimazione e consegna dei beni e/o prestazione dei servizi entrambe determinate dal contratto; ciò indipendentemente dalla data in cui si è perfezionato il contratto".

Quindi, la durata è desumibile dal contratto, non dalla misurazione effettiva del tempo trascorso tra l'inizio dell'opera e la sua fine, e ciò ci permette di definire contratto infrannuale anche quello, ad esempio, per il quale era prevista una esecuzione di 11 mesi, che tuttavia si è protratta per 13 mesi. Fatta questa precisazione veniamo ora al contenuto della modifica normativa. L'articolo 9, Decreto Correttivo Ires, modifica i citati articoli [92](#), comma 6 e [93](#), Tuir, stabilendo che le scelte civilistiche adottate in sede di redazione del bilancio hanno rilevanza anche in ambito fiscale. Ciò naturalmente se le scelte civilistiche sono eseguite nel rispetto delle indicazioni contenute nei Principi contabili, e, segnatamente, nel documento Oic 23.

In altre parole, questo significa che se un'opera infrannuale è stata valutata al corrispettivo maturato, tale valutazione rileva anche in ambito fiscale, e così, se un'opera ultrannuale è stata valutata al costo sostenuto, la minore valutazione fa fede anche nella determinazione dell'imponibile. Ora ovviamente il discorso si sposta sul contenuto del documento Oic 23 per verificare quando sia lecito, in un'opera infrannuale eseguire una valutazione al corrispettivo maturato e al contrario quando sia legittimo valutare quelle ultrannuali al costo sostenuto.

Il tema più semplice è certamente quello che attiene alle opere infrannuali. Per queste ultime, infatti, l'Oic 23 suggerisce la valutazione al costo sostenuto, data la breve durata, ma poi aggiunge, al § 47:

“Nel caso di commesse di durata inferiore all'anno possono utilizzarsi sia il criterio della percentuale di completamento sia il criterio della commessa completata “. A fronte di tale previsione, quindi entrambi i metodi valutativi sono ammessi, con rilevanza fiscale.

Più complessa la situazione delle opere ultrannuali, per le quali l'Oic 23 suggerisce il metodo della percentuale di completamento, ma ponendo alcune condizioni affinché esso sia applicabile. Al riguardo, nel § 43 sono citate 4 condizioni, tra le quali, a parere di chi scrive, 2 sono particolarmente significative:

1. esiste un contratto vincolante per le parti che ne definisca chiaramente le obbligazioni e, in particolare, il diritto al corrispettivo per l'appaltatore;
2. non sono presenti situazioni di incertezza relative a condizioni contrattuali o fattori esterni di entità tale da rendere dubbia la capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni.

Pertanto, se ad esempio venisse sottoscritto un contratto per la esecuzione di opere ultrannuali e successivamente emergesse che il committente ha difficoltà economico finanziarie (attestate magari dalla adesione a procedure di composizione negoziata della crisi), non potrebbe essere utilizzato il metodo di valorizzazione delle rimanenze al corrispettivo maturato, da cui conseguirebbe una valutazione al costo, che fino al 2023 avrebbe dato luogo a una ripresa nel modello Redditi, mentre a far data dal 2024 il comportamento contabile diventa cogente anche sul piano fiscale.

E ciò a causa del fatto che la decorrenza delle novità del Tuir, è fissata dall'articolo 13 del Correttivo Ires a partire dalle opere iniziate nel periodo d'imposta 2024, sicché per quelle iniziate prima si deve mantenere il precedente scenario normativo.

Nello stesso Capo I del Correttivo Ires poc'anzi citato, è presente una disposizione che sembra estranea al tema del riavvicinamento tra valori civili espressi nel bilancio e valori fiscali. Si tratta dell'articolo 14 dedicato all'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta. Il riavvicinamento, in tal caso, è inteso nel senso che alcune riserve, cioè quelle in sospensione di imposta, sono potenzialmente produttive di un imponibile che si aggiunge a ciò che è già stato pagato dalla società prima che le stesse fossero iscritte nel patrimonio netto. Per evitare questo

carico fiscale intrinseco che inquina il significato di una riserva di utili, il Legislatore del Correttivo Ires ne propone un affrancamento, cioè riportare la riserva in sospensione di imposta al suo stadio ordinario di semplice riserva di utili.

L'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta

La norma qui evocata è inserita nell'articolo 14, Correttivo Ires ed è rubricata "Affrancamento straordinario delle riserve". Si tratta di una norma che l'ordinamento tributario ha già conosciuto, basti pensare alla Legge di Bilancio 2005 (commi da [473](#) a [478](#), L. 311/2004) e che ora a distanza di quasi 20 anni viene riproposta. In effetti una norma che intervenisse sull'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta era da tempo attesa, posto che tra il 2005 e oggi sono diverse le disposizioni che, potenzialmente, potevano produrre, e in effetti hanno prodotto, riserve in sospensione di imposta (basti pensare alle leggi di rivalutazione monetaria succedutesi in questo arco temporale). Ebbene, in tali norme era possibile procedere all'affrancamento delle riserve, ma solo se questa scelta fosse stata assunta nel momento della creazione della riserva (quindi contestualmente alla procedura di rivalutazione o riallineamento), mentre a procedura già eseguita non si è mai potuto tornare sulle scelte non assunte in origine per affrancare riserve già create precedentemente. Il citato articolo 14, Correttivo Ires agisce proprio su questo punto, creando la possibilità di affrancare oggi riserve in sospensione di imposta genericamente esistenti nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2023 e che sono ancora esistenti al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024. In materia di ambito oggettivo la norma non distingue, come invece faceva il citato precedente legislativo, i saldi attivi da rivalutazione dalle altre riserve genericamente in sospensione di imposta, configurando per tutte le riserve in sospensione un'unica aliquota di imposta sostitutiva pari al 10%. La mancata distinzione tra riserve generiche e saldi attivi da rivalutazione dipende probabilmente dal fatto che nella stragrande maggioranza dei casi le riserve in sospensione oggi presenti nei bilanci sono proprio quelle da rivalutazione monetaria o riallineamento tra valori civili e valori fiscali, essendo rari i casi in cui residuano riserve in sospensione di imposta derivanti da altre norme.

Va ricordato che in occasione del precedente normativo del 2004 fu emanata la [circolare n. 33/E/2005](#) le cui interpretazioni possono essere utili anche per la norma attuale che presente molte analogie con il citato precedente.

La attuale disposizione prevede che il versamento della imposta sostitutiva del 10% debba essere eseguito in 4 rate costanti da versare, la prima, alla scadenza del saldo della dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2024 e le successive 3 rate annuali alla scadenza dei saldi relativi ai periodi d'imposta successivi. L'imposta va liquidata nel modello Redditi relativo al 2024, quindi modello Redditi 2025, e si rinvia a un Decreto di prossima emanazione per disciplinare le norme di attuazione.

Alla luce dei precedenti normativi, possiamo sin da ora fare qualche considerazione sugli effetti dell'affrancamento che è certamente l'argomento più interessante della prevista disciplina.

Operare un affrancamento della riserva significa andare a rimuovere lo *status* di sospensione d'imposta gravante su di questa: conseguentemente, tali riserve risulteranno essere liberamente distribuibili senza generare alcun ulteriore aggravio d'imposta in capo alla società al momento della loro eventuale distribuzione.

Occorre ricordare che l'imposta sostitutiva è in genere indeducibile e contabilmente può essere portata a decremento della riserva affrancata.

Sempre con riferimento all'analogia norma precedente possiamo dire che in genere l'affrancamento del saldo attivo fa venir meno il diritto a vedersi riconosciuto il credito d'imposta pari alla sostitutiva versata in sede di rivalutazione, diritto che invece spetta se viene distribuito il saldo attivo non affrancato.

Dato che tali riserve affrancate divengono ordinarie riserve di utili, nel caso in cui venissero distribuite, i soci percettori del dividendo risulteranno incisi da imposta secondo le regole ordinarie del Tuir.

Di particolare interesse è l'accento a una conseguenza potenzialmente negativa che è connaturata all'affrancamento. Si tratta della presunzione assoluta di distribuzione di riserve di utili prevista dall'ultimo periodo del comma 1 dell'[articolo 47](#), Tuir: in forza di tale disposizione, nel caso in cui nel patrimonio netto siano iscritte riserve di utili, indipendentemente dalla deliberazione assembleare, si considerano prioritariamente distribuite tali riserve. A tale presunzione sfuggono, tra le altre, le riserve in sospensione d'imposta: pertanto, procedere all'affrancamento della riserva, comporterebbe come conseguenza il venir meno dello *status* di sospensione d'imposta e quindi l'attrazione di tale riserva nell'ambito della presunzione assoluta di distribuzione.

Conseguentemente, qualora la società detenga riserve di capitale e vi sia l'intenzione di distribuirle, prima di procedere all'affrancamento della riserva in sospensione occorre che gli amministratori valutino attentamente il fatto che, a seguito di tale affrancamento, verrà a incrementarsi il monte riserve sottoposte alla presunzione di prioritaria distribuzione (con le note conseguenze in capo ai soci in termini di tassazione del dividendo).

Altrettanto interessante è un passaggio sulle conseguenze dell'affrancamento sulle società di persone, conseguenze che possono essere riassunte in questi 2 punti:

- occorre considerare che le riserve in sospensione sottoposte ad affrancamento possono essere considerate come imputate ai soci poiché hanno definitivamente esaurito l'obbligazione tributaria per mezzo del versamento di un'imposta sostitutiva. Da ciò la conclusione che anche la riserva affrancata, come qualunque altra riserva di utili, contribuisce a incrementare il costo fiscalmente

riconosciuto della partecipazione, mentre detto costo è decrementato al momento della eventuale distribuzione della riserva;

– con il versamento dell'imposta sostitutiva viene ultimata l'obbligazione tributaria, come sopra si diceva, per cui una eventuale distribuzione non genererà alcun imponibile in capo al socio percettore.

Gli effetti dell'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta

Per la effettiva applicazione della disposizione in materia di affrancamento delle riserve in sospensione di imposta, l'articolo 14, comma 2, Correttivo Ires, prevede la pubblicazione di un Decreto regolamentativo da emanarsi entro 60 giorni dalla approvazione della norma principale. Tuttavia, la conoscenza dei precedenti interpretativi, in modo particolare la [circolare n. 33/E/2005](#), ci permette di elaborare qualche interessante considerazione. L'articolo 14, Correttivo Ires, nulla dice in materia di perfezionamento e quindi di decorrenza dell'affrancamento, limitandosi ad affermare che l'imposta sostitutiva è liquidata nel modello Redditi relativo al periodo d'imposta 2024. Quindi sembra di poter dire che in linea con le ultime norme in materia di riconoscimento dei valori fiscali tramite imposta sostitutiva (ad esempio regolarizzazione magazzino, assegnazione agevolata immobili, rivalutazione beni di impresa, etc.) la norma in questione non condiziona l'efficacia dell'affrancamento alla circostanza che esista la riserva al momento in cui sia versata l'imposta sostitutiva, né che il beneficio sia subordinato al versamento effettivo. Da qui 2 possibili conseguenze:

- la riserva, purché esistente alla data del 31 dicembre 2024, potrà essere distribuita nel corso dei primi mesi del 2025, prima del versamento della prima rata della imposta sostitutiva senza che tale evento generi inibizione all'affrancamento, né tassazione in capo alla società;
- in caso di inserimento della imposta sostitutiva nel modello Redditi, il mancato versamento della prima rata di essa non dovrebbe comportare l'inefficacia della scelta, bensì l'iscrizione a ruolo del debito.

La prima delle 2 tesi è stata sostenuta dalla citata circolare n. 33/E/2025 che, al § 4.2. ha affermato la piena efficacia dell'affrancamento laddove l'imposta sia stata versata secondo le scadenze di legge, a prescindere dal fatto che la riserva esista al momento del versamento.

Più delicato il tema esposto nella seconda tesi. Nella citata circolare n. 33/E/2025 emerge sì l'obbligo del pagamento della imposta sostitutiva, ma ciò non comporta necessariamente che il pagamento condizioni il riconoscimento fiscale della scelta eseguita. L'esperienza delle ultime disposizioni di legge che prevedevano il riconoscimento fiscale di un certo dato plusvalente, previo versamento di imposta sostitutiva (precedenti sopra ricordati), legittima la tesi secondo cui un mancato pagamento non annulla l'affrancamento né ostacola il perfezionamento del medesimo, ma

comporta l'iscrizione a ruolo della somma dovuta. Il tema dovrà essere comunque rivisto alla luce del emanando Decreto attuativo.

Un altro punto che dovrà essere confermato dal Decreto attuativo è valutare se la procedura di affrancamento deve riguardare necessariamente tutte le riserve in sospensione di imposta presenti nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2023 e se essa debba necessariamente essere eseguita per l'intero importo della riserva esistente. A favore di una certa libertà nella scelta (quindi non necessariamente tutte le riserve, né altrettanto necessariamente l'intera riserva) depone la tesi interpretativa contenuta nella [circolare n. 33/E/2005](#) che affermava:

“L'affrancamento delle riserve e dei fondi in sospensione di imposta, nonché dei saldi attivi di rivalutazione è una facoltà del contribuente, che può essere esercitata:

- per tutti o soltanto per alcuni di detti fondi, riserve e saldi attivi di rivalutazione;*
- per il loro intero ammontare o soltanto per una parte.*

L'affrancamento, e il conseguente versamento di imposta sostitutiva del 10% è procedura che se eseguita rende non più ottenibile il credito d'imposta che spetta laddove sia distribuita una riserva in sospensione di imposta che non sia stata affrancata.

Vediamo di esemplificare le 2 possibili situazione che si vengono a creare prevedendo o meno l'affrancamento e avendo deciso di distribuire il saldo attivo da rivalutazione monetaria, affrancato o non affrancato.



CASO 1 - Senza affrancamento

Una Srl ha iscritto nel patrimonio netto un saldo attivo in sospensione di imposta per 388.000 euro (al netto della sostitutiva del 3% pagata sulla rivalutazione). Il saldo attivo viene distribuito. In primo luogo, si forma in capo alla società un imponibile di 400.000 euro ($388.000 + 3\% = 400.000$) su cui è dovuta Ires per 96.000 euro. Spetta il credito d'imposta di 12.000 euro, quindi il saldo globale è di 84.000 euro.



CASO 2 - Con affrancamento

La società versa l'imposta sostitutiva su 388.000 euro (l'imponibile su cui versare la sostitutiva dovrebbe essere il medesimo, cioè al netto della imposta da rivalutazione, su cui sarebbe stato eseguito l'affrancamento al momento della rivalutazione come ha affermato la [circolare n. 6/E/2022](#), § 4.7), quindi 38.800. Poi distribuisce il saldo attivo senza prelievo alcuno sulla società.

Dal punto di vista della società, quindi, il confronto sarà tra un costo di 84.000 euro e un costo di 38.800 euro.

Discorso diverso va fatto per la riserva da riallineamento in sospensione di imposta. Anche questa ultima certamente potrà essere affrancata, ma quali sono gli effetti della distribuzione?

Sul punto va ricordato un condivisibile passaggio interpretativo contenuto nella [circolare n. 6/E/2022](#) (§ 4.8), secondo il quale la disciplina fiscale della distribuzione dipende dal tipo di riserva che è stato vincolato in sospensione di imposta. Se il vincolo ha riguardato una riserva di utili, la distribuzione dal punto di vista della società segue lo schema delle esemplificazioni sopra ricordate, ma dal punto di vista del socio le cose cambiano in funzione del tipo di riserva che a suo tempo sia stata vincolata. Infatti, se il vincolo fosse stato disposto su una riserva di capitale, la riserva non muta la propria natura, bensì si limita a diventare in sospensione di imposta, sicché in caso di distribuzione per la società si genera imponibile come sopra ricordato, ma dal punto di vista dei soci si ha la riduzione del costo della partecipazione al posto della formazione di dividendo tassabile.



CASO 3 - Senza affrancamento

Quindi, volendo esemplificare anche questo caso, ipotizziamo che una Srl abbia una riserva di capitali in sospensione di imposta da riallineamento iscritta in bilancio per 388.000 euro.

La riserva per 400.000 euro determina una Ires dovuta di 96.000 euro (dovrebbe spettare logicamente il credito d'imposta di 12.000 euro, anche se l'[articolo 14](#), L. 342/2000, legge richiamata da ogni successivo riallineamento non cita in questo caso il diritto al credito d'imposta), mentre il socio riduce il costo della partecipazione.



CASO 4 - Con affrancamento

Viene versato l'importo di 38.800 euro e la distribuzione non genera dividendo sul socio, ma solo riduzione del costo della partecipazione.

Il reddito di impresa n. 43/2024

L'impresa familiare si allarga al convivente

Gianfranco Antico - pubblicista

Il particolare rapporto amministrativo/gestorio che sta alla base del governo dell'impresa familiare, caratterizzato da una particolare ingerenza dei collaboratori nella res familiare e da un caratteristico sistema d'imputazione del reddito, oggetto di diverse prese di posizione della giurisprudenza, si arricchisce di un nuovo responso, per effetto dell'intervento della Corte Costituzionale ([sentenza n. 148/2024](#)), che ha dichiarato l'illegittimità dell'[articolo 230-bis](#), comma 3, del cod. civ., nella parte in cui non prevede come familiare anche il "convivente di fatto" e come impresa familiare quella cui collabora anche il "convivente di fatto". E, in via consequenziale, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'[articolo 230-ter](#), cod. civ., che, introdotto dalla L. 76/2016 (c.d. Legge Cirinnà), riconosceva al convivente di fatto una tutela significativamente più ridotta. Analizziamo, quindi, gli aspetti di maggiore interesse dell'impresa familiare e le conseguenze fiscali della citata sentenza della Corte Costituzionale.

Quadro generale dell'impresa familiare

Con l'introduzione dell'istituto dell'impresa familiare - L. 151/1975¹ – il Legislatore ha inteso fissare dei "paletti" al fenomeno delle prestazioni lavorative eseguite dai familiari in favore dell'imprenditore, dal punto di vista sia civilistico sia fiscale:

– l'articolo 230-bis, cod. civ., prevede la sussistenza dell'impresa familiare nel momento in cui, nelle forme dovute, collaborino all'attività d'impresa del titolare i suoi familiari (coniuge, parenti entro il III grado e affini entro il II²), attribuendogli, fatto salvo la configurabilità di un diverso rapporto, una serie di diritti e poteri: il diritto di mantenimento; il diritto di partecipare agli utili dell'impresa familiare e ai beni acquistati con essi; il diritto agli incrementi di valore dell'azienda; il potere di autorizzare il trasferimento del diritto di partecipazione; il potere di concorrere alle decisioni; il diritto di prelazione.

Resta ferma - SS.UU., [sentenza n. 23676/2014](#) - la configurazione dell'impresa familiare come ditta

¹ Prima della Riforma del 1975, la partecipazione all'attività produttiva della famiglia, anche se svolta con carattere di prevalenza e di continuità, veniva considerata alla stregua di una prestazione lavorativa resa "affectionis vel benevolentiae causa", alla quale si applicava una presunzione *iuris tantum* di gratuità, in virtù dei vincoli familiari. E, pertanto, si escludeva che le prestazioni rese in ambito familiare potessero generare pretese e obblighi, giuridicamente vincolanti, tranne che nell'ambito del lavoro prestato da familiari nell'esercizio dell'agricoltura, ove erano previste le comunioni tacite familiari, regolate dagli usi, in base ai quali erano generalmente riconosciuti ai partecipanti diritti patrimoniali, ex articolo 2140, cod. civ., ora abrogato.

² A cui va aggiunta la persona dello stesso sesso, unita civilmente all'imprenditore, per effetto della L. 76/2016.

individuale, incompatibile con gli schemi societari previsti dal codice civile; successivamente, l'[articolo 230-ter](#), del cod. civ., introdotto dalla L. 76/2016, ha disposto che *“al convivente di fatto che presti stabilmente la propria opera all'interno dell'impresa dell'altro convivente spetta una partecipazione agli utili dell'impresa familiare ed ai beni acquistati con essi nonché' agli incrementi dell'azienda, anche in ordine all'avviamento, commisurata al lavoro prestato. Il diritto di partecipazione non spetta qualora tra i conviventi esista un rapporto di società o di lavoro subordinato”*;

– l'[articolo 5](#), commi 4 e 5, Tuir, prevede l'applicazione del sistema di tassazione per trasparenza (analogo a quello delle società di persone), in virtù del quale il reddito prodotto - nel limite massimo del 49% dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore - è imputato a ciascun familiare partecipante, indipendentemente dall'effettiva percezione del reddito e in proporzione alle quote di partecipazione agli utili. A questi fini, il titolare dell'impresa familiare è tenuto ad attestare nella propria dichiarazione dei redditi che, in conformità dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, l'imputazione ai collaboratori familiari del reddito risultante dalla dichiarazione stessa è proporzionata alla quantità e qualità di lavoro effettivamente prestato da ciascuno di essi in modo continuativo e prevalente. Tale attestazione³, pertanto, presuppone che resti fermo l'obbligo di determinare, prima dell'inizio del periodo d'imposta, con atto pubblico o scrittura privata autenticata dal notaio e sottoscritta da tutti i partecipanti (imprenditore e collaboratori familiari), le quote di partecipazione agli utili. I collaboratori familiari, a loro volta, devono dichiarare, in sede di dichiarazione annuale, che le quote loro imputate sono proporzionate alla quantità e qualità di lavoro effettivamente prestato in modo continuativo e prevalente. La normativa fiscale non permette, tuttavia, di procedere nello stesso modo nel caso in cui l'esercizio si chiuda con una perdita: la stessa rimane *“in carico”* e per intero in capo all'imprenditore individuale. Ai fini Irap, risponde il titolare dell'impresa. Gli Ermellini, infatti, già con la sentenza n. 10777/2013, hanno attribuito al titolare dell'impresa familiare l'onere del versamento dell'Irap in quanto, detta imposta, colpisce il valore della produzione dell'impresa e la presenza dei partecipanti integra quel *quid pluris* atto a produrre ricchezza ulteriore. Sono esenti, invece, dal versamento del tributo i familiari/collaboratori. Principi ribaditi successivamente con l'[ordinanza n. 14789/2018](#), dove i giudici di piazza Cavour hanno confermato che *“l'imprenditore familiare, non i familiari collaboratori, è anche soggetto passivo IRAP”*. E ancora, con l'[ordinanza n. 15217/2019](#), la Corte di Cassazione ha riaffermato che l'imprenditore titolare di un'impresa familiare sconta l'Irap anche se il coniuge/collaboratore svolge solo funzioni di segreteria (senza altresì occuparsi dell'entità dei compensi corrisposti).

³ Cfr. [circolare n. 6/1984](#).

L'imputazione del maggior reddito accertato

La particolare configurazione dell'impresa familiare emerge soprattutto nel caso di eventuale recupero impositivo a opera dell'Amministrazione finanziaria. Infatti, nel caso di accertamento fiscale, il maggior reddito è imputabile esclusivamente e integralmente all'imprenditore e non è ripartibile tra i partecipanti all'impresa familiare, atteso che una tesi diversa significherebbe accostare l'impresa familiare a una società a base personale, con la conseguente assunzione da parte dei collaboratori della qualifica di soci. Ma così non è, atteso che il collaboratore familiare non partecipa alle perdite conseguite nell'attività dell'impresa, non soggiace alle sanzioni rapportate all'imputazione del maggior reddito accertato, e non è responsabile solidalmente.

E, quindi, è imprenditore unicamente il titolare dell'impresa, il quale la esercita assumendo in proprio diritti e obbligazioni, oltre la piena responsabilità verso i terzi, tant'è che il fallimento dell'imprenditore non coinvolge i familiari, e le eventuali perdite sono imputate esclusivamente al titolare dell'impresa (precisazione contenuta nella [risoluzione n. 176/E/2008](#)).

La stessa risoluzione n. 176/E/2008 chiarisce che la liquidazione al coniuge del diritto di partecipazione all'impresa familiare afferisce alla sfera personale dei soggetti del rapporto in questione e non è riconducibile a nessuna delle categorie reddituali previste dal Tuir; l'importo attribuito non va pertanto assoggettato a Irpef in capo al soggetto percipiente. La somma in questione non rileva come componente negativo e non è deducibile dal reddito d'impresa, non ricorrendo il requisito dell'inerenza previsto dall'[articolo 109](#), comma 5, Tuir, che si configura per le spese riferite ad attività da cui derivano proventi che concorrono a formare il reddito⁴.

Come già rilevato dalla [circolare n. 6/1984](#):

"l'imputazione proporzionale in questione va effettuata sul reddito della impresa familiare risultante dalla dichiarazione dell'imprenditore. Ne discende che l'imputazione stessa può essere fatta soltanto sul reddito dichiarato e non sul maggior reddito accertato né sul reddito accertato dall'Ufficio in caso di omessa dichiarazione del titolare, i quali vanno perciò attribuiti esclusivamente al titolare dell'impresa e non possono, quindi, essere imputati pro quota agli altri familiari aventi diritto alla partecipazione agli utili dell'impresa. Come ulteriore conseguenza si ha che le sanzioni amministrative e penali che si rendano applicabili in dipendenza della

⁴ La Cassazione - sentenza n. 6721/2017 - ha affermato che in tema di imposte sui redditi d'impresa, l'esborso che il titolare dell'impresa familiare effettua in favore del congiunto a titolo di liquidazione per la cessazione del rapporto partecipativo non è deducibile dal reddito d'impresa, non trattandosi di un costo da cui derivi un pur potenziale ricavo e mancando quindi il requisito dell'inerenza. La Corte di Cassazione dà inizio al suo assunto prendendo atto che "l'impresa di cui all'art. 230-bis c.c. appartiene individualmente al titolare, sicché il diritto dei familiari alla liquidazione della partecipazione è soltanto un diritto di credito rapportato a una quota di beni, utili ed incrementi (Cass. 15 aprile 2004, n. 7223, Rv. 572099)". "La liquidazione alla cessazione del rapporto con l'impresa familiare consolida il diritto di credito del partecipante alla quota di beni, utili ed incrementi (Cass. 6 settembre 2016, n. 17639, Rv. 640823)". Resta fermo che "Questo credito interno al rapporto personale di natura familiare non è deducibile dal reddito d'impresa, giacché difetta il requisito dell'inerenza, non trattandosi di un costo da cui derivi un pur potenziale ricavo". Né "sussiste il paventato rischio della doppia imposizione, giacché la liquidazione corrisposta al familiare - indeducibile per quanto ora detto - non è però tassabile ai sensi dell'art. 5, comma 4, d.P.R. n. 917 del 1986, quest'ultimo concernendo la diversa fattispecie dei «redditi delle imprese familiari»".

mancata presentazione della dichiarazione o dell'accertamento del maggior reddito d'impresa vanno irrogate nei soli confronti del titolare dell'impresa, quale unico agente cui va ricondotto l'evento omissivo assunto ad elemento costitutivo delle fattispecie sanzionatorie e previste dalla vigente normativa fiscale”.

Pertanto, qualora venga rilevato un maggior reddito questo viene imputato, in sede di accertamento, al 100%, all'imprenditore, senza assegnare nulla ai collaboratori (in senso confermativo, [circolare n. 23/E/2006](#)⁵ e [risoluzione n. 78/E/2015](#)⁶).

La conferma giurisprudenziale dell'imputazione al titolare del maggior reddito accertato si ha attraverso una serie di pronunce del massimo organo di legittimità:

- Corte di Cassazione, con sentenza n. 2472/2017, secondo cui resta fermo, in ogni caso, *“che i familiari collaboratori non sono contitolari dell'impresa familiare, ed i redditi loro imputati sono reddito di puro lavoro, non assimilabili a quello di impresa. La natura individuale dell'impresa familiare e la rilevanza della posizione degli altri familiari - che prestano la loro collaborazione e il loro apporto sul piano lavorativo - esclusivamente nei rapporti interni esclude, peraltro, che sia configurabile una ipotesi di litisconsorzio necessario (v. in tal senso, Cass. n. 874 del 2005, Rv. 579071). Né, comunque, è mutuabile la configurazione propria delle società, la cui disciplina - come precisato da Sez. U, n. 23676 del 2014 non può essere applicata, per incompatibilità, all'esercizio dell'impresa familiare”;*
- Corte di Cassazione, con [ordinanza n. 30842/2017](#), secondo cui, nel caso di accertamento nei confronti di un'impresa familiare, il maggior reddito accertato va imputato esclusivamente in capo al titolare. Precisa la Corte che *“il dato letterale della disposizione (che fa riferimento alla dichiarazione dell'imprenditore) sembrerebbe escludere che siano riconducibili nel perimetro normativo anche i redditi emersi a seguito di accertamento condotto nei confronti dell'imprenditore (in questo senso la già citata Cass. n. 2472 del 2017, mentre sembra andare di contrario avviso Cass. n. 7995 del 2017)”. Secondo gli Ermellini, “La natura individuale dell'impresa familiare, la rilevanza della posizione degli altri familiari - che prestano la loro collaborazione e il loro apporto sul piano lavorativo - esclusivamente nei rapporti interni, nonché la circostanza che l'accertamento tributario non estende i suoi effetti alle quote di partecipazione dei collaboratori, titolari di redditi di puro lavoro, esclude, pertanto, che sia configurabile una ipotesi di litisconsorzio necessario (cfr. Cass. 18/01/2005,*

⁵ *“Il reddito oggetto di dichiarazione può essere attribuito (in misura non superiore al 49%) ai collaboratori”, con la naturale conseguenza che l'eventuale maggior reddito accertato nei confronti dell'impresa familiare è imputabile esclusivamente e integralmente al suo titolare.*

⁶ L'Agenzia delle entrate, rispondendo a una istanza d'interpello, con la quale è stato chiesto di conoscere il trattamento fiscale della plusvalenza da cessione dell'unica azienda detenuta da un'impresa familiare, dopo aver riepilogato i principi di diritto che presidono l'istituto, hanno affermato che la stessa è *“imputabile interamente in capo all'imprenditore, con la conseguenza di essere fiscalmente irrilevante per i collaboratori familiari”* (l'Amministrazione finanziaria richiama quanto già indicato nella [circolare n. 320/E/1997](#), con riferimento all'operazione di conferimento d'azienda - in caso di conferimento dell'impresa individuale, il titolare dell'impresa familiare deve liquidare ai collaboratori l'incremento patrimoniale, senza che tale operazione rivesta rilevanza fiscale). Tale conclusione viene adesso estesa alla plusvalenza generata in caso di cessione d'azienda, *“atteso che si tratta in entrambi i casi di operazioni realizzative, la cui unica differenza consiste nel fatto che, nella cessione, il prezzo è monetizzato, mentre, nel conferimento, il corrispettivo è rappresentato da quote di partecipazione”.*

n. 874). Né, del resto, è mutuabile la configurazione propria delle società, la cui disciplina non può essere applicata, per incompatibilità, all'esercizio dell'impresa familiare (si veda per tutte Cass., Sez. U, 06/11/2014, n. 23676)";

– Corte di Cassazione, con [ordinanza n. 34222/2019](#), che ha confermato la propria posizione. La Corte, dopo aver ripercorso il dato normativo, sia civile sia fiscale, conferma che la natura individuale dell'impresa familiare comporta che titolare dell'impresa resta comunque l'imprenditore, per cui la posizione degli altri familiari, che prestano il loro apporto sul piano lavorativo, assume rilevanza esclusivamente nei rapporti interni, tanto che resta esclusa la configurabilità di un'ipotesi di litisconsorzio necessario⁷. E, pertanto, pur sussistendo le condizioni richieste dall'[articolo 5](#), commi 4 e 5, Tuir, la quota di reddito attribuibile ai soggetti partecipanti all'impresa familiare non può superare il 49% dell'ammontare complessivo del reddito emergente dalla dichiarazione annuale, mentre le eventuali perdite conseguite dall'imprenditore non possono essere imputate ai collaboratori, ma sono di esclusiva pertinenza del titolare dell'impresa⁸. Osserva la Corte che, sebbene si parli di "imputazione" e, quindi, di determinazione di un unico reddito con successiva ripartizione ai partecipanti, "risulta evidente, quanto alla natura dei redditi, che il reddito del titolare, pari al reddito dell'impresa familiare al netto delle quote spettanti ai familiari collaboratori, costituisce reddito d'impresa, mentre le quote spettanti ai collaboratori - che non sono contitolari dell'impresa familiare - costituiscono redditi di puro lavoro, non assimilabili a quello di impresa"⁹. Ne consegue che, dal punto di vista fiscale, "soltanto al titolare dell'impresa resta riferibile il reddito oggetto di accertamento nel caso di omessa dichiarazione o di accertamento di maggior reddito a seguito di rettifica della dichiarazione dallo stesso presentata. Infatti, poiché il reddito che viene suddiviso tra i componenti l'impresa familiare è soltanto quello oggetto della dichiarazione, deve escludersi che siano riconducibili nel perimetro normativo i redditi che siano emersi a seguito di accertamento condotto nei confronti dell'imprenditore". Pertanto, l'imputazione proporzionale può essere effettuata soltanto nel momento dichiarativo del reddito d'impresa familiare e "non può, di conseguenza, essere operata sul maggior reddito accertato dall'Ufficio, nè sul reddito accertato dall'Ufficio in caso di omessa dichiarazione del titolare, i quali vanno perciò attribuiti esclusivamente al titolare dell'impresa e non possono essere attribuiti pro quota agli altri familiari collaboratori aventi diritto alla partecipazione agli utili d'impresa". Analogamente, anche le sanzioni, "essendo applicabili in dipendenza della mancata presentazione della dichiarazione o dell'accertamento del maggior reddito

⁷ Cassazione n. 874/2005 e n. 2472/2017.

⁸ Sembra rimanere unica di segno opposto la sola sentenza n. 15315/2000. Scrivono i giudici: "il reddito (almeno quello proveniente dalla stessa fonte) è una entità unitaria, che abbraccia sia la parte dichiarata che la maggior parte accertata, e non può essere imputato una parte in un modo, una parte in un altro".

⁹ Cassazione n. 28558/2008, n. 26388/2010, n. 2472/2017 e n. 30842/2017.

d'impresa, vanno irrogate soltanto nei confronti del titolare dell'impresa, quale unico soggetto cui va ricondotto l'evento omissivo assunto ad elemento costitutivo della fattispecie sanzionatoria".

Le precedenti valutazioni giurisprudenziali – impresa avente “*natura individuale*” con conseguente esposizione, in caso di accertamento, del solo titolare dell'impresa – hanno trovato ancora conferma nella recente [ordinanza n. 8582/2023](#), Corte di Cassazione, secondo cui:

“in materia di impresa familiare, il reddito percepito dal titolare, che è pari al reddito conseguito dall'impresa al netto delle quote di competenza dei familiari collaboratori, costituisce un reddito d'impresa, mentre le quote spettanti ai collaboratori - che non sono contitolari dell'impresa familiare - costituiscono redditi di puro lavoro, non assimilabili a quello di impresa, e devono essere assoggettati all'imposizione nei limiti dei redditi dichiarati dall'imprenditore; ne consegue che, dal punto di vista fiscale, in caso di accertamento di un maggior reddito imprenditoriale, lo stesso deve essere riferito soltanto al titolare dell'impresa, rimanendo escluso che possa essere attribuito pro quota agli altri familiari collaboratori aventi diritto alla partecipazione agli utili d'impresa”.

Alla luce di ciò, l'imputazione proporzionale può essere effettuata soltanto nel momento dichiarativo del reddito d'impresa familiare, mentre non può essere operata sul maggior reddito accertato dall'ufficio, anche in caso di omessa dichiarazione del titolare: il maggior reddito imputato all'impresa familiare deve essere attribuito all'imprenditore e non “*per trasparenza*” ai collaboratori familiari. L'imprenditore è unico e il reddito dei collaboratori, essendo da lavoro, va ragguagliato a quanto l'imprenditore stesso ha dichiarato di aver assegnato loro (Corte di Cassazione, [ordinanza n. 9198/2022](#))¹⁰.

La sentenza della Corte Costituzionale

La [sentenza n. 148/2024](#), Corte Costituzionale trae origine dall'ordinanza delle SS.UU. della Corte di Cassazione (ordinanza n. 36/2024), che avevano sollevato questioni di legittimità costituzionale della disciplina dell'impresa familiare - in riferimento, in particolare, agli articoli [2](#), [3](#), [4](#), [35](#) e [36](#), Costituzione - nella parte in cui il convivente *more uxorio* non era incluso nel novero dei “*familiari*”¹¹. Per la Corte Costituzionale è illegittimo l'[articolo 230-bis](#), comma 3, cod. civ., nella parte in cui non prevede come familiare - oltre al coniuge, ai parenti entro il III grado e agli affini entro il II grado - anche il “*convivente di fatto*” e come impresa familiare quella cui collabora anche il “*convivente di*

¹⁰ Cfr. Cassazione, sentenza n. 33149/2023: dal punto di vista fiscale, in caso di accertamento di un maggior reddito imprenditoriale, lo stesso deve essere riferito soltanto al titolare dell'impresa, rimanendo escluso che possa essere attribuito “*pro quota*” agli altri familiari collaboratori aventi diritto alla partecipazione agli utili d'impresa.

¹¹ Nel caso in esame la questione nasce a seguito di una stabile convivenza, dal 2000 al 2012, terminata per la morte di uno dei 2. E di conseguenza la donna ha agito in giudizio nei confronti degli eredi legittimi, per l'accertamento dell'esistenza di un'impresa familiare – per aver prestato attività lavorativa per circa 8 anni - e la conseguente condanna alla liquidazione della quota, quale partecipante all'impresa familiare.

fatto". Inoltre, in via consequenziale, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'[articolo 230-ter](#), cod. civ., che, introdotto dalla L. 76/2016 (c.d. Legge Cirinnà), riconosceva al convivente di fatto una tutela significativamente più ridotta.

All'ampliamento della tutela apprestata dall'[articolo 230-bis](#), cod. civ., al convivente di fatto è conseguita l'illegittimità costituzionale dell'articolo 230-ter, cod. civ., che - nell'attribuire allo stesso una tutela ridotta, non comprensiva del riconoscimento del lavoro nella famiglia, del diritto al mantenimento, nonché dei diritti partecipativi nella gestione dell'impresa familiare - comporta un ingiustificato e discriminatorio abbassamento di protezione.

Il percorso utilizzato dai giudici e le conseguenze fiscali

Il percorso utilizzato dai giudici costituzionali prende le mosse dal dettato normativo di riferimento, fissando, attraverso puntuali richiami giurisprudenziali, i principi che si sono affermati nel corso di questi anni.

Secondo il diritto vigente, l'impresa familiare non costituisce una modalità di gestione collettiva dell'impresa, bensì una forma di collaborazione all'interno di essa e la norma di cui all'articolo 230-bis, cod. civ., disciplina unicamente il rapporto che si instaura tra soggetti – il familiare (o i familiari) e l'imprenditore – per effetto dello svolgimento della prestazione di lavoro:

“senza con ciò interferire sulla imputazione dell'attività d'impresa, di cui resta titolare l'imprenditore che è l'unico soggetto ad agire sul piano dei rapporti esterni, assumendo il rischio inerente all'esercizio dell'impresa; il diritto del singolo prestatore di lavoro non è condizionato dall'analogo diritto che spetta agli altri familiari, in quanto esso è commisurato alla qualità e quantità del lavoro prestato (Corte di cassazione, sezione lavoro, sentenza 18 gennaio 2005, n. 874)”¹².

L'affermarsi di una concezione pluralistica della famiglia, dapprima nella società e quindi nella giurisprudenza, grazie anche all'impulso dato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, ha trovato un approdo legislativo nella L. 76/2016, che contempla 2 modelli distinti: il primo, quello dell'unione civile, riservato alle coppie formate da persone dello stesso sesso; il secondo, quello della convivenza di fatto, aperto a tutte le coppie, eterosessuali e omosessuali.

Osserva la Corte che, quanto al secondo modello (la convivenza di fatto), che rileva nel giudizio a quo, secondo l'[articolo 1](#), comma 36, L. 76/2016, conviventi di fatto sono “due persone maggiorenni

¹² Come visto, la giurisprudenza di legittimità si è consolidata nel configurare l'impresa familiare solo qualora il titolare dell'impresa sia un imprenditore individuale, escludendo quindi l'applicazione dell'articolo 230-bis, cod. civ., a vantaggio del familiare che presti la propria opera nell'ambito dell'impresa gestita in forma societaria (Cassazione, SS.UU. n. 23676/2014), mentre, quanto alla possibilità di fruire della tutela ex articolo 230-bis, cod. civ., anche per il familiare che presta la propria attività all'interno della famiglia, si è evidenziata la necessità che il lavoro domestico risulti strettamente correlato e finalizzato alla gestione dell'impresa familiare, quale espressione di coordinamento e frazionamento dei compiti nell'ambito del consorzio domestico, in vista dell'attuazione dei fini di produzione o di scambio dei beni o servizi proprio della stessa (Cassazione n. 1525/1997).

unite stabilmente da legami affettivi di coppia e di reciproca assistenza morale e materiale, non vincolate da rapporti di parentela, affinità, adozione, da matrimonio o da un'unione civile". La convivenza di fatto implica un *"legame affettivo di coppia"* (così che non vi rientra la convivenza, ancorché stabile, che sia meramente amicale, di sostegno o di compagnia), ferma restando la sussistenza dell'accertamento della stabile convivenza, attraverso la dichiarazione anagrafica di cui all'[articolo 4](#) e all'[articolo 13](#), comma 1, lettera b), D.P.R. 223/1989, che crea una presunzione di stabilità del vincolo affettivo di coppia e agevola, sul piano probatorio, il riconoscimento dei diritti in favore dei conviventi di fatto.

Nella L. 76/2016 la distinzione tra unione civile da un lato e convivenza di fatto dall'altro, rileva anche con specifico riferimento all'istituto dell'impresa familiare. Se da una parte, tra i familiari partecipanti all'impresa familiare, può annoverarsi la persona dello stesso sesso unita civilmente all'imprenditore, dall'altra parte, per il convivente di fatto, il Legislatore lascia fuori dal perimetro delle tutele il lavoro *"nella famiglia"*; al convivente non spetta il diritto al mantenimento, ma solo una partecipazione basata sui risultati economici dell'impresa commisurata sul *"lavoro prestato"* e, poiché gli utili e gli incrementi potrebbero anche mancare in caso di risultati negativi dell'azienda, la sua tutela economica resta meramente eventuale.

Per i giudici costituzionali, pertanto, le questioni poste sono fondate in riferimento agli articoli [2](#), [3](#), [4](#), [35](#) e [36](#), Costituzione, da valutarsi complessivamente, in quanto la convivenza di fatto esige una tutela che si affianca a quella che l'[articolo 29](#), comma 1, Costituzione, riserva alla *"famiglia come società naturale fondata sul matrimonio"*.

La Corte Costituzionale prende atto che la convivenza *more uxorio* costituisce un rapporto ormai entrato nell'uso (che ha ricevuto diversi avalli giurisprudenziali su diverse tematiche non fiscali), ed è comunemente accettato, accanto a quello fondato sul vincolo coniugale¹³.

Che la vita dei conviventi di fatto rientri nella concezione di vita *"familiare"* è una nozione ormai consolidata nella giurisprudenza della Corte EDU in sede di interpretazione dell'articolo 8, § 1¹⁴.

E le differenze di disciplina con il matrimonio o con l'unione civile non possono comunque incidere sui diritti fondamentali. E *"la tutela non può che essere la stessa sia che si tratti, ad esempio, del diritto all'abitazione (sentenza n. 404 del 1988), o della protezione di soggetti disabili (sentenza n. 213 del 2016), o dell'affettività di persone detenute (sentenza n. 10 del 2024). Parimenti fondamentale è il*

¹³ Questa trasformazione della coscienza e dei costumi sociali, comunque, non autorizza la perdita dei contorni caratteristici delle 2 figure. La diversità tra famiglia di fatto e famiglia fondata sul matrimonio, in ragione dei caratteri di stabilità, certezza, reciprocità e corresponsività dei diritti e doveri che nascono soltanto da tale vincolo, giustificano un differente trattamento normativo tra i 2 casi che trova il suo fondamento costituzionale nella circostanza che il rapporto coniugale riceve tutela diretta nell'articolo 29, Costituzione (Corte Costituzionale, ordinanza n. 121/2004).

¹⁴ Corte EDU, sentenza 13 giugno 1979, Marckx contro Belgio; Corte EDU, sentenza 18 dicembre 1986, Johnston e altri contro Irlanda; Corte EDU, sentenza 26 maggio 1994, Keegan contro Irlanda; Corte EDU, sentenza 5 gennaio 2010, Jaremowicz contro Polonia; Corte EDU, sentenza 27 aprile 2010, Moretti e Benedetti contro Italia; Corte EDU, sentenza 24 giugno 2010, Schalk and Kopf contro Austria; Corte EDU, sentenza 3 aprile 2012, Van der Heijden contro Paesi Bassi; Corte EDU, grande camera, sentenza 7 novembre 2013, Vallianatos contro Grecia; Corte EDU, sentenza Oliari e altri contro Italia.

diritto al lavoro (artt. 4 e 35 Cost.) e alla giusta retribuzione (art. 36, primo comma, Cost.), che, quando reso nel contesto di un'impresa familiare, richiede uguale protezione".

La disciplina dell'impresa familiare – a differenza di quella dell'impresa coniugale ([articolo 177](#), comma 1, lettera d), cod. civ.), che concerne specificamente il regime patrimoniale legale della comunione dei beni tra i coniugi – mira a tutelare il lavoro “*familiare*”, quale fattispecie intermedia tra il lavoro subordinato vero e proprio e quello gratuito, reso “*affectionis vel benevolentiae causa*”. Regime che abbraccia il coniuge e gli stretti congiunti dell'imprenditore, e tutti i parenti fino al III grado e gli affini fino al II grado, cui vanno aggiunti dal 2016 – come visto - i soggetti legati da unioni civili.

Ma anche il convivente *more uxorio* versa nella stessa situazione, e la prestazione lavorativa rischia di essere inesorabilmente attratta nell'orbita del lavoro gratuito.

È vero – osservano i giudici - che successivamente il Legislatore ha posto rimedio – “*solo parzialmente e in termini ingiustificatamente discriminatori*” – a questa carenza quando, nell'istituire le unioni civili, ha introdotto una fattispecie dimidiata di partecipazione all'impresa familiare del convivente di fatto ([articolo 230-ter](#), cod. civ.). Tuttavia, la protezione del lavoro del convivente di fatto doveva essere la stessa di quella del coniuge e non poteva essere inferiore a quella riconosciuta, finanche all'affine di II grado che prestasse la sua attività lavorativa nell'impresa familiare.

La *reductio ad legitimitatem* della disposizione censurata va operata inserendo il convivente di fatto dell'imprenditore nell'elenco dei soggetti legittimati a partecipare all'impresa familiare di cui al comma 3 dell'[articolo 230-bis](#), cod. civ., e quindi prevedendo come impresa familiare quella cui collabora anche “*il convivente di fatto*”. Ai conviventi di fatto, intendendosi come tali “*due persone maggiorenni unite stabilmente da legami affettivi di coppia e di reciproca assistenza morale e materiale*” ([articolo 1](#), comma 36, L. 76/2016), vanno dunque riconosciute le stesse prerogative patrimoniali e partecipative del coniuge e della persona unita civilmente all'imprenditore.

L'ampliamento della tutela apprestata dall'[articolo 230-bis](#), cod. civ., al convivente di fatto per effetto della predetta pronuncia di illegittimità costituzionale, fa sì che la previsione dell'[articolo 230-ter](#), cod. civ., avrebbe oggi il significato non più di apprestare per quest'ultimo una garanzia prima non prevista, come nell'intendimento del Legislatore del 2016, bensì quella di restringere – ingiustificatamente e in modo discriminatorio – la più ampia tutela qui riconosciuta.

Pertanto, la dichiarazione di illegittimità costituzionale viene estesa in via consequenziale all'[articolo 230-ter](#), cod. civ., che attribuisce al convivente di fatto una tutela dimidiata dal mancato riconoscimento del lavoro “*nella famiglia*”, del diritto al mantenimento, del diritto di prelazione nonché dei diritti partecipativi, e quindi significativamente più ridotta rispetto a quella che consegue all'accoglimento della questione sollevata in riferimento all'[articolo 230-bis](#), cod. civ..

Novità dalla Riforma fiscale per il riporto delle perdite nelle operazioni straordinarie

Fabio Giommoni - dottore commercialista e revisore legale

In attuazione dei principi dettati dalla Legge delega per la Riforma fiscale, lo schema di Decreto di Riforma dell'Irpef e dell'Ires presentato in CdM il 30 aprile scorso introduce importanti novità in merito ai limiti di riportabilità delle perdite fiscali previsti in caso di cessione del controllo della società ([articolo 84](#), comma 3, Tuir) e in caso di fusioni e scissioni (articoli [172](#) e [173](#), Tuir).

In particolare, in entrambi i casi il limite quantitativo di riporto delle perdite viene parametrato al valore corrente del patrimonio della società e non più esclusivamente al patrimonio netto contabile.

Viene, inoltre, precisato l'ambito temporale di applicazione del test di vitalità economica nella fusione, ricomprendendo anche il c.d. periodo "interinale".

Infine, vengono esclusi i limiti di riporto per le perdite conseguite nei periodi di imposta in cui le società partecipanti alla fusione facevano parte dello stesso gruppo e per le perdite c.d. "omologate".

Premessa

La lettera e) dell'[articolo 6](#), comma 1, L. 111/2023 ("Legge delega per la Riforma fiscale") disciplina il riordino del regime di compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali e di circolazione di quelle delle società partecipanti alle operazioni straordinarie, dettando i seguenti principi:

- a) tendenziale omogeneizzazione dei limiti e delle condizioni di compensazione delle perdite fiscali previsti dal Tuir;
- b) modifica della disciplina del riporto delle perdite nell'ambito delle operazioni di riorganizzazione aziendale, non penalizzando quelle conseguite a partire dall'ingresso dell'impresa nel gruppo societario, e revisione del limite quantitativo rappresentato dal valore del patrimonio netto e della nozione di modifica dell'attività principale esercitata;
- c) definizione delle "perdite finali" ai fini del loro riconoscimento nell'ordinamento nazionale secondo i principi espressi dalla giurisprudenza degli organi giurisdizionali dell'Unione Europea.

Il riordino della disciplina di riporto delle perdite fiscali, secondo le linee guida della Legge delega, verrà attuato con l'emanazione del D.Lgs. di revisione dell'Irpef e dell'Ires, il cui schema preliminare è stato presentato in CdM il 30 aprile 2024 (d'ora in poi "schema di Decreto").

Novità per il riporto delle perdite fiscali in caso di fusioni e scissioni

L'articolo 16, comma 1, lettera b), dello schema di Decreto per la revisione dell'Irpef e dell'Ires prevede importanti novità in materia di riporto delle perdite fiscali (e delle eccedenze Ace e di interessi passivi indeducibili ex [articolo 96](#), Tuir¹) nelle operazioni di fusione e scissione.

Le norme attualmente vigenti, rappresentate, rispettivamente per la fusione e la scissione, dall'[articolo 172](#), comma 7, e dall'[articolo 173](#), comma 10, Tuir, stabiliscono, in estrema sintesi, che le perdite fiscali (come le eccedenze Ace e le eccedenze di interessi passivi indeducibili) possono essere riportate alle seguenti condizioni:

1. per la parte del loro ammontare che non eccede quello del patrimonio netto della società che riporta le perdite, quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale redatta ai sensi dell'[articolo 2501-quater](#), cod. civ., senza tener conto dei conferimenti e dei versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa (c.d. "limite del patrimonio netto" o "test del patrimonio netto" o "equity test");
2. allorché dal Conto economico della società le cui perdite sono oggetto di riporto, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è deliberata², risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'[articolo 2425](#), cod. civ., superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi 2 esercizi anteriori (c.d. "test di vitalità" o "vitality test")³.

Il mancato superamento dei 2 citati test comporta l'impossibilità di trasferire in modo automatico, in tutto o in parte, le perdite fiscali, le eccedenze di interessi passivi indeducibili e le eccedenze Ace. Il contribuente, se intende comunque trasferire detti elementi fiscali può presentare un'apposita istanza di interpello disapplicativo ai sensi [articolo 11](#), comma 2, della L. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente).

¹ Si ricorda, infatti, che i limiti previsti per il riporto delle perdite fiscali sono stati estesi anche alle eccedenze riportabili di interessi passivi non dedotti ai sensi dell'articolo 96, Tuir, a opera dell'articolo 1, comma 33, lettera a), L. 244/2007, in vigore dal 1° gennaio 2008, il quale ha integrato il comma 7 dell'articolo 172, Tuir, prevedendo che le sue disposizioni "si applicano anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4, dell'art. 96". Successivamente la limitazione è stata estesa anche alle eccedenze Ace riportabili, ovvero la quota di agevolazione che in un esercizio non è utilizzata, per assenza di reddito imponibile capiente, e la cui deduzione è rinviata ai successivi periodi d'imposta. Tale modifica è avvenuta a opera del comma 549, lettera c), dell'articolo 1, Legge di Bilancio 2017, che ha inserito nel quinto periodo dell'articolo 172, comma 7, Tuir, la previsione in base alla quale le disposizioni sulla limitazione al riporto delle perdite fiscali nell'ambito delle fusioni si rendono applicabili anche all'eccedenza relativa all'Ace di cui all'articolo 1, comma 4, D.L. 201/2011.

² Con le modifiche apportate dallo schema di Decreto non si fa più riferimento al periodo in cui interviene la deliberazione di fusione ma, più correttamente, a quello in cui interviene l'"efficacia" della fusione.

³ In realtà, è attualmente previsto anche il limite al riporto delle perdite fino a concorrenza delle svalutazioni precedentemente dedotte in relazione alle partecipazioni nelle società partecipanti alla fusione, ma questo ha ormai perso di importanza da quando, con la Riforma del 2004, le svalutazioni delle partecipazioni non sono più deducibili; tant'è che lo schema di Decreto non ripropone detta disposizione.

Riporto delle perdite nelle fusioni e scissioni tra società dello stesso gruppo

I principi dettati dalla Legge delega per la riforma della disciplina delle perdite fiscali prevedono, in primo luogo, la necessità di non penalizzare il riporto delle perdite conseguite a partire dall'ingresso dell'impresa nel gruppo societario, perché in tal caso non si verifica il fenomeno del c.d. "*commercio di bare fiscali*" che si intende contrastare con le norme in oggetto.

In realtà già con la normativa vigente l'Agenzia delle entrate ha più volte sostenuto la possibilità di disapplicare i citati limiti di riporto delle perdite fiscali in caso di fusioni e scissioni tra società dello stesso gruppo aderenti al consolidato fiscale.

In particolare, la [circolare n. 9/E/2010](#) (§ 3) ha evidenziato come, in presenza di operazioni di fusione tra società partecipanti al medesimo consolidato nazionale (che non interrompono quindi la tassazione di gruppo ai sensi dell'articolo 11, commi 1 e 2 del Decreto attuativo) e con perdite fiscali riportabili conseguite in costanza di consolidato, può escludersi qualsiasi manovra elusiva tesa a realizzare, con l'operazione di aggregazione, la compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali tra i soggetti coinvolti, atteso che questi, per effetto dell'operazione medesima, non possono fruire di alcun vantaggio addizionale in termini di compensazione degli imponibili, in quanto le perdite prodotte dalle società aderenti al consolidato "*nascono*" già compensabili con gli utili di altre società incluse nella tassazione di gruppo.

Infatti, già il regime di consolidato fiscale nazionale, in assenza di fusione, avrebbe consentito la compensazione intersoggettiva delle medesime perdite conseguite negli esercizi di validità dell'opzione, con la conseguenza che tali operazioni risultano essere (finché permane il regime di tassazione di gruppo) operazioni "*neutrali*" nei confronti delle perdite fiscali residue risultanti dalla dichiarazione dei redditi del consolidato.

Pertanto, secondo l'Agenzia delle entrate, le disposizioni limitative al riporto delle perdite devono trovare applicazione solo con riferimento alle perdite "*pregresse*" all'ingresso nel regime consolidato di ciascuna società partecipante all'operazione (che non possono essere attribuite alla *fiscal unit*), rimanendo escluse le perdite prodotte in vigenza del consolidato.

In tale contesto l'articolo 16, comma 1, lettera b), dello schema di Decreto introduce nell'articolo 172, Tuir, il nuovo comma 7-ter in base al quale sono liberamente trasferibili (ovvero non soggiacciono ai limiti legati al *test* di "*vitalità*" e all'ammontare del patrimonio netto) le perdite realizzate nei periodi di imposta in cui le società partecipanti alla fusione facevano parte dello stesso gruppo⁴ (quindi anche in assenza di un consolidato fiscale).

⁴ Tale circostanza si verifica quando una società partecipante alla fusione controlla l'altra o le altre società partecipanti alla fusione o tutte le società partecipanti alla fusione sono controllate dallo stesso soggetto. Per "*controllo*" si intende quello ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), e comma 2, cod. civ..

L'inapplicabilità dei limiti al riporto delle perdite fiscali viene concessa anche alle perdite conseguite antecedentemente all'entrata nel gruppo ma che sono state "omologate", ovvero hanno già superato i limiti previsti dal nuovo testo dell'[articolo 172](#), commi 7 e 7-bis, Tuir (in caso di entrata nel gruppo a seguito di fusione) e dal nuovo testo dell'[articolo 84](#), comma 3, Tuir, di cui si dirà oltre (in caso di entrata nel gruppo mediante acquisizione della partecipazione da terzi), come modificati dallo stesso schema di Decreto.

Ciò evidentemente in quanto queste hanno già superato i test di vitalità e del patrimonio netto al momento in cui le relative società sono entrate nel gruppo, per cui non vi è ragione per assoggettarle nuovamente a tali test nell'ambito di operazioni straordinarie infragruppo.

A fronte di dette novità si pongono questioni circa i rapporti tra le perdite "infragruppo" e "omologate", liberamente riportabili, e quelle che, invece, sono soggette ai limiti di riporto. A tale scopo gli ultimi 2 periodi del nuovo comma 7-ter dell'articolo 172, Tuir stabiliscono che:

- in presenza di entrambe le tipologie di perdite l'importo che eccede il limite del patrimonio netto (a valori reali o contabili, di cui si dirà oltre) si considera formato prioritariamente dalle perdite soggette ai limiti di riporto, per cui le perdite "infragruppo" e "omologate", anche se non soggiacciono ai limiti di riporto, dovrebbero "consumare" il *plafond* di patrimonio netto;
- in sede di utilizzo delle perdite a riduzione dei redditi ordinari si considerano, invece, "consumate" per prime le perdite soggette ai limiti di riporto.

Il nuovo regime si applica alle operazioni effettuate dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto e quindi (presumibilmente) dal 2024, per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare.

Viene tuttavia previsto (comma 2, articolo 16, schema di Decreto) che alle perdite conseguite fino al periodo d'imposta antecedente (ovvero il 2023, per i "solari"), nonché alle eccedenze di interessi passivi indeducibili e alle eccedenze Ace pregresse, non si applicano le disposizioni relative alle perdite "infragruppo" e "omologate" di cui al nuovo comma 7-ter. Pertanto, i benefici previsti da detta norma avranno effetti soltanto per le perdite 2024 e successive.

Ai sensi del nuovo comma 7-quater dell'articolo 172, Tuir, come introdotto dall'articolo 16 dello schema di Decreto, tutte le suddette novità si applicano anche alle eccedenze di interessi passivi e alle eccedenze Ace.

Necessità di effettuare un doppio test di vitalità

Lo schema di Decreto conferma le previgenti modalità di applicazione del test di vitalità economica in relazione all'esercizio precedente a quello nel corso del quale la fusione ha efficacia (lettera a), comma 7, nuovo articolo 172, Tuir), ma stabilisce altresì che detto test deve essere superato anche con riferimento al "periodo interinale" (lettera b), comma 7, nuovo articolo 172, Tuir), ovvero quello

che intercorre tra l'inizio dell'esercizio nel corso del quale la fusione ha efficacia ai sensi dell'[articolo 2504-bis](#), cod. civ. e la data di efficacia della fusione stessa. A tali fini occorre predisporre alla data di efficacia della fusione un Conto economico intermedio redatto in osservanza dei Principi contabili applicati ai fini della redazione del bilancio di esercizio, con ragguaglio ad anno dei dati di tale Conto economico infrannuale relativi a ricavi e proventi dell'attività caratteristica e alle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, ai fini del confronto con la media degli ultimi 2 esercizi anteriori.

In più occasioni l'Agenzia delle entrate aveva già sostenuto che anche con le disposizioni vigenti i requisiti di vitalità economica debbano sussistere non solo nel periodo precedente la fusione, come si ricava dal dato letterale, bensì debbano continuare a permanere fino al momento in cui la fusione viene deliberata, per cui occorre effettuare un "doppio" test di vitalità, sull'esercizio precedente alla fusione e sul periodo interinale⁵.

La posizione assunta dell'Agenzia delle entrate è stata criticata sia da Assonime (circolare n. 31/2007) sia dall'Associazione italiana dottori commercialisti (norma di comportamento n. 176/2009), tenuto conto che il dato testuale dell'[articolo 172](#), comma 7, Tuir attualmente vigente non cita la necessità di eseguire il test anche sulla frazione di esercizio interinale.

Le novità previste dallo schema di Decreto confermano a livello normativo l'obbligatorietà della verifica del test di vitalità anche per il periodo interinale e ciò risulta particolarmente gravoso in quanto impone la predisposizione del citato Conto economico infrannuale alla data di efficacia della fusione, con l'osservanza dei principi contabili applicati ai fini della redazione del bilancio di esercizio.

Modifica del limite del patrimonio netto

Altro principio affermato dalla Legge delega è quello che prevede la revisione del citato limite quantitativo di riporto delle perdite nelle operazioni straordinarie rappresentato dal valore del patrimonio netto, oramai anacronistico e non più idoneo a garantire il raggiungimento della finalità antielusive che la norma si propone.

Il medesimo limite è stato, infatti, più volte disapplicato dalla stessa Agenzia delle entrate nelle risposte a interpello disapplicativo presentate dai contribuenti, in quanto il valore contabile del patrimonio netto non è sempre stato ritenuto un indice significativo in grado di misurare la capacità della società (intesa come autonoma organizzazione e prima dell'integrazione dei patrimoni delle società partecipanti alla fusione) di produrre in futuro redditi imponibili tali da compensare le perdite fiscali pregresse riportate.

⁵ Cfr. risoluzioni [n. 116/E/2006](#), [n. 143/E/2008](#), circolari [n. 9/E/2010](#) e [n. 6/E/2016](#) e [risposta a interpello n. 234/E/2022](#).

Ad esempio, nella [risposta a interpello n. 124/E/2022](#), l'Agenzia delle entrate ha ritenuto non rilevante il mancato superamento del limite del patrimonio netto in quanto questo si era ridotto negli esercizi precedenti per via di situazioni contingenti e, nel contempo, risultava dall'analisi dei bilanci che l'attività d'impresa svolta dall'incorporata, da cui hanno avuto origine le perdite fiscali, era concretamente esercitata.

Anche nella [risposta a interpello n. 253/E/2022](#) l'Agenzia delle entrate ha disapplicato il limite del patrimonio netto in quanto i risultati negativi pregressi non sembravano tali da pregiudicarne l'operatività della società, dato che effettivamente le perdite fiscali erano state prodotte per fattori contingenti e congiunturali ed era verificabile una continuazione dell'attività operativa svolta dalla società.

In generale, come si desume dalle risposte a interpello disapplicativo dell'Agenzia delle entrate, quella che dovrebbe assumere rilevanza è la situazione economico-patrimoniale complessiva della società *ante* fusione, al fine di verificare che questa sia dotata di autonoma capacità produttiva.

In particolare, i principali indicatori presi a riferimento nelle risposte a interpello sono rappresentati dall'andamento del fatturato, dai risultati di periodo, dall'evoluzione degli indici di bilancio, dalle dotazioni patrimoniali (soprattutto di immobilizzazioni materiali), dal valore del capitale economico della società (rispetto all'entità delle perdite da riportare), nonché dalla consistenza dell'organico del personale dipendente.

Rispetto a tale prassi, le novità introdotte dallo schema di Decreto prendono tuttavia in considerazione soltanto il parametro dell'entità del capitale economico della società in quanto si stabilisce (nuovo comma 7, [articolo 172](#), Tuir) che le perdite sono riportabili fino a concorrenza del valore "economico" del patrimonio netto di ciascuna società partecipante alla fusione, da determinarsi in base a una perizia giurata di stima riferita alla data di efficacia giuridica della fusione, redatta da un soggetto designato dalla società.

In assenza della relazione di stima si applica il "vecchio" criterio del patrimonio netto contabile, senza tener conto dei conferimenti degli ultimi 24 mesi.

Con la nuova disciplina si potrà pertanto fare riferimento al patrimonio netto espresso a valori correnti, che nella generalità dei casi è superiore al patrimonio netto contabile, e ciò consentirà il riporto di un maggior ammontare di perdite fiscali (nonché eccedenze di interessi passivi indeducibili ed eccedenze Ace), anche se a fronte dell'aggravio rappresentato dalla necessità di predisporre la citata perizia di valutazione.

Qualora risulti comunque sufficiente il valore del patrimonio netto contabile per consentire l'integrale riporto delle perdite fiscali, si potrà fare riferimento a tale parametro, senza necessità quindi di redigere la relazione di valutazione⁶.

⁶ Resta comunque ferma la possibilità di rimuovere i limiti al riporto delle perdite tramite il ricorso all'interpello disapplicativo di cui all'articolo 11, comma 1, lettera d), Statuto dei diritti del contribuente.

Perdite del periodo interinale

Il nuovo comma 7-bis dell'[articolo 172](#), Tuir, introdotto dallo schema di Decreto, prevede che in caso di retrodatazione fiscale della fusione all'inizio dell'esercizio, anche le perdite fiscali che si sarebbero generate in via autonoma in capo alla società incorporata nel "*periodo interinale*" sono soggette ai limiti di riporto.

Anche in questo caso aumentano gli adempimenti dato che, sebbene la fusione sia retrodatata a inizio anno, occorrerà comunque predisporre un calcolo delle imposte per il periodo che va dall'inizio dell'esercizio alla data di effetto della fusione, per verificare la presenza di una eventuale perdita da assoggettare anch'essa ai limiti di riporto.

Da notare che lo schema di Decreto si riferisce alle sole perdite interinali dell'incorporata e non anche a quella dell'incorporante.

Tale nuova previsione equipara di fatto le fusioni retrodatate a quelle non retrodatate, dove la perdita del periodo interinale *ante* fusione risultava già assoggettata ai limiti di riporto, in quanto "*autonoma*".

Novità per il riporto delle perdite fiscali in caso di cessione del controllo della partecipazione

L'articolo 16, comma 1, lettera a), schema di Decreto interviene anche sulla disciplina di riporto delle perdite fiscali prevista all'[articolo 84](#), comma 3, Tuir, di contrasto al c.d. commercio delle "*bare fiscali*", secondo la quale nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni con diritto di voto nell'assemblea ordinaria della società viene trasferita o acquisita da terzi, le perdite di detta società non possono essere riportate se nei 2 anni antecedenti o successivi a quello nel quale si è verificato il predetto trasferimento delle partecipazioni risulta modificata l'attività principale di fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate⁷.

Armonizzazione dei test di riporto delle perdite fiscali

La predetta limitazione al riporto delle perdite fiscali non si applica se è superato il test di vitalità, le cui modalità applicative, nell'attuale versione della norma, differiscono leggermente rispetto all'analogo test previsto per fusioni e scissioni.

In tale contesto lo schema di Decreto uniforma le modalità di applicazione del test di vitalità dell'articolo 84, Tuir, a quello dell'[articolo 172](#), Tuir (nuovo articolo 84, comma 3-bis, lettera b), Tuir).

In secondo luogo, al fine di allineare completamente le 2 disposizioni, viene introdotto anche per il caso di cessione del controllo della società il limite del patrimonio netto, basato sul valore corrente

⁷ Le medesime limitazioni si applicano anche alle eccedenze Ace e alle eccedenze di interessi passivi indeducibili ex articolo 96, Tuir.

dello stesso (e in subordine sul valore contabile), negli stessi termini previsti per le fusioni (nuovo [articolo 84](#), comma 3-ter, Tuir).

Lo schema di Decreto precisa inoltre che le perdite non riportabili sono quelle che risultano al termine del periodo di imposta precedente al trasferimento delle partecipazioni oppure, qualora il trasferimento intervenga dopo il decorso di 6 mesi dalla chiusura di tale periodo, quelle che risultano al termine del periodo di imposta in corso alla data del trasferimento.

Il nuovo comma 3-*quater* dell'articolo 84, Tuir, conferma che le predette disposizioni di limitazione al riporto delle perdite si applicano anche alle eccedenze di interessi passivi e alle eccedenze Ace.

Infine, lo schema di Decreto introduce la previsione⁸ in base alla quale le citate limitazioni al riporto delle perdite non si applicano quando la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nell'assemblea ordinaria della società è trasferita alla controllante, a una controllata o a una società sottoposta a comune controllo, ovvero in tutti i casi in cui il trasferimento del controllo della società avviene all'interno del medesimo gruppo (nuovo articolo 84, comma 3, lettera a), Tuir).

Tale ultima novità, tuttavia, come stabilito dal comma 2 dell'articolo 16 dello schema di Decreto, si applica a partire dalle perdite conseguite nel 2024 e negli anni seguenti.

Nozione di modifica dell'attività esercitata

In merito al concetto di "*modifica dell'attività principale*" la disciplina vigente di riporto delle perdite fiscali di cui all'articolo 84, comma 3, Tuir ha comportato non poche incertezze interpretative, soprattutto in conseguenza di risposte non univoche da parte dell'Agenzia delle entrate a recenti interPELLI disapplicativi.

Ad esempio, con la [risposta a interpello n. 367/E/2019](#) l'Agenzia delle entrate ha ritenuto non riportabili le perdite fiscali qualora la società acquisita da terzi abbia nel frattempo sostanzialmente "azzerato" ogni attività e ciò anche se gli acquirenti hanno poi rilanciato detta attività svolta in precedenza dalla società senza alcuna modifica né del settore economico né del comparto merceologico di operatività.

Con la [risposta a interpello n. 39/E/2022](#) l'Agenzia delle entrate ha sostenuto che il divieto di riporto di perdite opera, per ragioni di ordine sistematico, anche nel caso in cui il trasferimento delle azioni interessi la controllante indiretta, e che, per quanto riguarda l'altra condizione prevista dalla norma, si verifica una modifica dell'attività nel caso di passaggio dalla precedente attività di gestione di aziende a una attività esclusivamente immobiliare. Nonostante ciò l'Agenzia delle entrate concludeva per la disapplicazione dei limiti al riporto delle perdite fiscali di cui all'articolo 84, comma 3, Tuir, in quanto non vi era stata "*rivitalizzazione*" della società, né una immissione di nuove attività nella stessa, dato che l'attivo patrimoniale era rimasto sostanzialmente immutato nel corso del

⁸ Peraltro, analoga disposizione era già presente fino al 2006, quando fu abrogata dall'articolo 36, comma 12, D.l. 223/2006 (con decorrenza dal 4 luglio 2006).

tempo e la società risultava ancora titolare degli immobili che costituivano il principale asset necessario per lo svolgimento della propria attività precedentemente esercitata.

Infine, con la [risposta a interpello n. 214/E/2022](#) l'Agenzia delle entrate, affrontando un caso di passaggio di attività da una gestione "attiva" a una gestione "passiva", esercitata attraverso l'affitto dell'unica azienda, ha sostenuto che, a determinate condizioni, vi può essere modifica dell'attività anche quando *"il cambiamento avvenga nell'ambito dello stesso comparto merceologico se comporti una espansione/riattivazione della principale attività un tempo esercitata (e da cui sono conseguite le perdite). Ciò deve essere associato, però, alla circostanza che siano apportate risorse aggiuntive rispetto a quelle fisiologicamente a disposizione della società che riporta le perdite, e che tali risorse siano riconducibili, direttamente o indirettamente, al soggetto che acquisisce il controllo della società che riporta le perdite"*. Dalle suddette risposte emerge come l'Agenzia delle entrate abbia inteso il concetto di *"modifica dell'attività principale di fatto esercitata"* in senso molto ampio e non sempre univoco, per cui la riforma fiscale, come evidenziato dalla Relazione illustrativa alla Legge delega, intende chiarire le condizioni in presenza delle quali si ritiene che 2 società svolgano la medesima attività, qualora, ad esempio, operino nello stesso settore e comparto merceologico.

Lo schema di Decreto interviene sulla definizione di *"modifica dell'attività principale"*, prevedendo espressamente che questa si intende verificata in caso di cambiamento di settore o di comparto merceologico o di acquisizione di aziende o rami di aziende (nuovo comma 3, [articolo 84](#), Tuir).

Non costituisce quindi cambiamento dell'attività la mera immissione di risorse finanziarie aggiuntive da parte del nuovo socio o l'acquisto di singoli beni strumentali per integrare la struttura produttiva.

Definizione delle perdite "finali"

L'[articolo 6](#), punto 4) della Legge delega per la Riforma fiscale prevede l'introduzione nel nostro ordinamento fiscale della definizione di *"perdite finali"*, ai fini del loro riconoscimento secondo i principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria⁹.

Tali principi comunitari prevedono che le Autorità fiscali degli Stati membri debbano consentire di dedurre, da parte della controllante residente in altro Stato membro, le perdite di una società controllata non residente quando queste siano ritenute *"definitive"*, ovvero non più deducibili dal reddito della società controllata nel proprio ordinamento.

In particolare, secondo la Corte di Giustizia UE, al fine di qualificare una perdita come *"definitiva"* non è sufficiente che la società controllata venga posta in liquidazione o che la disciplina locale non consenta alcun riporto delle perdite, ma è necessario che l'impresa stabilita nell'altro Stato membro abbia terminato le proprie attività commerciali attraverso la cessione o la eliminazione di tutti i propri

⁹ Si tratta di un principio che intende armonizzare la normativa interna con l'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, che è stata più volte chiamata a pronunciarsi sul tema sin dalla sentenza Marks & Spencer (sentenza causa C-446/03 del 13 dicembre 2005) e fino alla recente sentenza W. AG (sentenza causa C-583/20 del 22 settembre 2022).

asset potenzialmente produttivi di ricavi e che la medesima società non possa essere ceduta a terzi, nell'ambito di una compravendita il cui prezzo tenga conto del valore fiscale delle perdite.

In base ai dettami della Legge delega, l'articolo 16, comma 1, lettera d), dello schema di Decreto, mediante modifica dell'[articolo 181](#), Tuir, prevede che, nel caso in cui una società residente in uno Stato appartenente all'Unione Europea o aderente all'accordo sullo Spazio economico europeo con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni, viene incorporata in una società residente in Italia, o partecipa a una fusione "propria" in cui la società risultante dalla fusione è residente in Italia, le perdite della società non residente possono essere riportate dalla società italiana se ricorrono le 2 condizioni di seguito illustrate.

La prima condizione attiene al fatto che vi sia controllo di diritto¹⁰ (tramite partecipazioni dirette e indirette) da parte della incorporante italiana della società estera, oppure che la società estera controlli l'incorporante italiana (nel caso di fusione inversa), oppure ancora che le 2 società partecipanti alla fusione siano controllate dalla medesima società controllante.

Il requisito del controllo deve sussistere sia nei periodi d'imposta in cui le perdite si sono prodotte, sia alla data di efficacia della fusione transfrontaliera.

La seconda condizione richiede che le perdite siano "definitive", ovvero che non possano essere più utilizzate nell'altro Stato in quanto la società estera incorporata ha cessato la propria attività economica, ha alienato a terzi o comunque dismesso tutti i beni e, ai sensi della normativa dello Stato in cui è residente, tali perdite non possono essere utilizzate se il controllo della società è trasferito a terzi.

le novità di **MB** Master Breve

 **FISCOPRATICO SMART: LA PIATTAFORMA INTEGRATA CON L'AI**
Gli abbonati Master Breve avranno a disposizione la **licenza FiscoPratico Smart** che permette di accedere alle schede operative relative a **BILANCIO** e **IVA** all'interno della soluzione editoriale Euroconference integrata con l'**Intelligenza Artificiale**. Inoltre la piattaforma ospita l'archivio del materiale didattico e dei quesiti di Master Breve. Tramite l'Intelligenza Artificiale la piattaforma elabora una sintesi di riferimento consentendo al professionista di risparmiare tempo ed avere un quadro attendibile ed affidabile per il cliente, ancorando le analisi ai riferimenti documentali ed autorali.
Un vero e proprio "collaboratore" di Studio. Qualificato. Certificato.

 **FORUM WEB FISCO**
A febbraio 2025 l'incontro sui "**Temi emergenti e nuove prospettive professionali per il Commercialista**" si terrà con una formula innovativa che prevede un **confronto diretto** dei componenti del Comitato Scientifico di Centro Studi Tributarî.
Un approfondimento specifico guidato dal Direttore Scientifico, Sandro Cerato, per garantire un maggior livello di approfondimento e di apertura su temi particolarmente delicati, per far emergere i "punti caldi" mettendo in evidenza opinioni personali, criticità e per raccogliere degli spunti utili alla discussione.

SCOPRI DI PIÙ

¹⁰ Ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), e comma 2, cod. civ..

Tra pluralità di beni e azienda un confine incerto

Stefano Chirichigno - dottore commercialista - Partner CMS

Possiamo parlare di “azienda” laddove siamo in presenza di una universitas di beni materiali, immateriali e rapporti giuridico-economici, predisposti al fine di permettere l'esercizio dell'attività di impresa, quanto meno da un punto di vista civilistico, atteso che è l'[articolo 2555](#), cod. civ., che definisce l'azienda, per l'appunto, come “il complesso dei beni organizzato dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa”. È pacifico che, ai fini fiscali, si debba assumere la medesima definizione di azienda elaborata ai fini civilistici. Parimenti, è fuor di dibattito che non vi è differenza di regime tributario, tanto ai fini dell'imposizione diretta quanto di quella indiretta, se, invece di un'azienda nella sua interezza, il complesso di beni è limitato a un ramo della stessa azienda. Ma le certezze finiscono qui.

Premessa

Se è vero che non è indispensabile che oggetto di indagine sia un'azienda nella sua interezza, per utilizzare un'espressione ampia che accolga ogni possibile profilo impositivo, in relazione al quale è dirimente capire se si applica la disciplina riservata alle aziende (termine utilizzato indistintamente da ogni branca del diritto) o meno, potendo enucleare dalla stessa una parte dei beni e dei rapporti giuridico economici e configurare ciò nondimeno un ramo d'azienda, quando è che questa estrapolazione si spinge troppo in là e vengono meno i connotati minimi di un (ramo di) azienda? E, alla stessa domanda, si deve giungere in direzione diametralmente opposta: quando è che l'imprenditore (sia esso individuale, sia societario) può dire di essere veramente tale in quanto dispone di un'azienda? Sotto questo profilo è doveroso chiedersi – in una prospettiva squisitamente impositiva – se possa essere *misleading* la presunzione assoluta di produzione di reddito di impresa storicamente prevista per le società (esclusa la società semplice).

Dalla visione statica dell'azienda alla “potenzialità”

La domanda è legittima perché, se l'azienda è la visione statica dell'impresa, individuare un reddito di impresa in assenza di un'azienda, potrebbe essere visto come sinonimo dell'ossimoro reddito di impresa senza un'impresa. Orbene, se per l'imprenditore individuale ha ancora un senso interrogarsi sull'esistenza di un reddito di impresa, andando a cercare l'azienda che imprenditorialmente

conduce, lo stesso non sembra possibile per le società (come detto esclusa la società semplice) essendo ormai un dato acquisito la possibilità che esista una società senza impresa che, ciò nondimeno, – laddove sia in grado di produrre un reddito – verrebbe assoggettata a imposizione come reddito di impresa. Il principio è stato financo normato in ambito Iva, dove si esclude espressamente ([articolo 4](#), D.P.R. 633/1972) che ricorra il presupposto oggettivo – costituito dall'esercizio di impresa – in presenza di società (anche di capitali) particolarmente statiche, andando a focalizzarsi sulle *holding* e sulle società immobiliari, laddove presentino elementi di staticità e passività talmente marcati, accentuati, da negare l'esistenza dell'attività, a prescindere dalla teorica idoneità dei beni a costituire un'azienda. Tale spunto normativo – seppur estraneo al comparto dell'imposizione diretta – è importante, perché la carenza del presupposto soggettivo implica che anche un atto dispositivo omnicomprensivo e definitivo quale la cessione dell'intera "azienda-non-impresa" (la totalità dei beni e rapporti giuridici) da parte della società in questione, non sarebbe soggetto all'Iva. Il punto cruciale, ad avviso di chi scrive, è capire se la mancata applicazione del tributo si debba a una carenza del presupposto soggettivo, o difetterebbe anche il presupposto oggettivo, perché, per l'appunto, tali beni configurano un'azienda. Non v'è dubbio che tale interrogativo non abbia alcun risvolto applicativo (la carenza di un presupposto, quello soggettivo, nel caso di specie, rende inapplicabile il tributo senza necessità di interrogarsi in merito agli altri presupposti del tributo unionale), concettualmente – alla luce della giurisprudenza e della prassi anche più recente – può essere d'aiuto. Se la risposta al quesito, come chi scrive ritiene, deve essere positiva (vale a dire che l'operazione si qualifica come cessione – o altro atto dispositivo – di azienda), implicitamente si sta giungendo alla conclusione che non è necessario che l'attività di impresa sia già condotta per configurare l'azienda, essendo sufficiente la potenzialità dello svolgimento; in altri termini, è mancato l'elemento volitivo, soggettivo, che però non è consustanziale al perimetro dell'azienda.

Condiviso questo "snodo cruciale", rimane da interrogarsi su quali siano gli elementi minimi che consentono di riconoscere e valorizzare tale potenzialità. È intuitivo che ci si sta addentrando su terreni scivolosi, su cui sarebbe legittimo – anche in considerazione della assoluta rilevanza e centralità del tema – aspettarsi un solido contributo da prassi e giurisprudenza e, in effetti, la ricerca di precedenti è di una vastità veramente eccezionale. Pragmaticamente, come sovente avviene quando su un tema le pronunce sono particolarmente numerose, ricondurre tutte le fonti a unità si risolve in uno sforzo donchisciottesco e, piuttosto, merita soffermarsi sui più recenti contributi per verificare se possono considerarsi un punto di arrivo, ovvero diano ancora il senso di una materia magmatica.

Tristemente, anticipando le conclusioni: siamo nel magma con tutte le scarpe.

La risposta n. 149/E/2024

Ad avviso di chi scrive, particolarmente interessante è la recente (11 luglio scorso) [risposta a interpello n. 149/E/2024](#) del contribuente, per la peculiarità degli aspetti su cui si focalizza l’Agenzia delle entrate¹.

La descrizione degli “assets” (intendendo con tale locuzione beni e rapporti giuridico-economici nel loro insieme) è piuttosto articolata ed è la seguente:

a) *intangibles*, quali la proprietà intellettuale (diritti IP) sul “Prodotto”² della *business line*, ossia, tutti gli elementi di carattere immateriale funzionali alla produzione del “Prodotto”, quali ad esempio:

1. disegni tecnici e industriali ultimati e calcoli³;
2. brevetti;
3. *know-how*;
4. modelli 3D;
5. lista dei materiali e dell’attrezzatura industriale utile alla produzione;
6. *report* delle simulazioni di collaudo;
7. ogni informazione tecnica funzionale alla produzione;

b) ogni asset relativo alla produzione, ivi inclusa l’attrezzatura industriale e segnatamente:

1. tutti i mezzi necessari all’assemblaggio del “Prodotto”⁴;
2. banco di collaudo;
3. modelli, stampi e attrezzature dedicate presso i fornitori;

c) magazzini di prodotti di componenti, di semilavorati e materie prime;

¹ Merita rammentare che è possibile presentare un interpello all’Agenzia delle entrate per chiedere di qualificare il progetto specifico come cessione di azienda o di beni, atteso che l’articolo 11, Statuto del contribuente, prevede che il contribuente può interpellare l’Amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente – *inter alia* - alla “corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie ad esse applicabili”. Può farsi utile riferimento alla [circolare n. 9/E/2016](#) dove, tale tipologia di interpello, viene definita “interpello qualificatorio”. In particolare, la circolare n. 9/E/2016 si esprime come segue: “il legislatore, in altre parole, ha riconosciuto la vocazione espansiva dell’interpello ordinario, esplicitando l’applicabilità dell’istituto anche ai casi in cui oggetto di obiettiva incertezza non è la norma tributaria in quanto tale, ma la qualificazione giuridico-tributaria della fattispecie prospettata dal contribuente, quando cioè quest’ultimo ha dubbi sulla qualificazione del fatto e, dunque, sull’applicazione della norma, più che sull’interpretazione della medesima. La relazione illustrativa al decreto menziona, a titolo esemplificativo, le seguenti ipotesi: - la valutazione della sussistenza di un’azienda”. Come noto, l’istanza d’interpello deve contenere, tra le altre cose: i dati identificativi del contribuente al quale si riferisce la questione interpretativa posta e nei cui riguardi dovrebbero prodursi gli effetti del parere reso dall’Amministrazione finanziaria; l’indicazione della specifica tipologia di interpello, la descrizione puntuale della fattispecie e, quindi, l’esposizione analitica della situazione concreta che ha generato il dubbio interpretativo; le disposizioni di legge di riferimento; la soluzione interpretativa proposta dal contribuente. L’ufficio può invitare il contribuente a fornire ulteriori documenti o informazioni, entro 30 giorni. La risposta all’istanza è notificata al contribuente entro 90 giorni dalla presentazione; in caso di richiesta di integrazione, entro 60 giorni dalla consegna all’ufficio competente della documentazione integrativa. Ultima nota: al momento, le istanze di interpello sono presentate in carta libera e senza pagamento di imposta di bollo; in futuro (ma l’attuazione della disposizione non è ancora nota) la presentazione di istanze di interpello sarà subordinata al versamento di un contributo la cui misura e le cui modalità di corresponsione saranno individuate con Decreto Mef, in funzione della tipologia di cliente, volume d’affari e rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza.

² Purtroppo, non è dato sapere, perché colpevolmente la risposta non lo precisa quale sia questo “Prodotto” che, essendo riportata con la maiuscola, è legittimo ritenere che nell’istanza formasse oggetto di specifica definizione.

³ La risposta cita a titolo di esempio “FEM analysis e 1D symulation” ma – ignorando quale sia il prodotto – non si può dire che tale esemplificazione sia di grande aiuto alla comprensione della fattispecie.

⁴ Quali: avvitatori, pc, stampanti, impianti per la movimentazione dei materiali; *performance metrics* (valga quanto osservato nella nota che precede in merito alla significatività di tale elencazione).

d) lista dei fornitori degli elementi elencati nella Bom⁵ comprendente unicamente la denominazione e i contatti del fornitore; viene precisato che non è oggetto di cessione alcun contratto in essere tra l'Istante e i suoi fornitori.

Anticipando la risposta negativa dell'Agenzia delle entrate, paradossalmente, è legittimo ritenere che, di per sé, il perimetro sopra descritto avrebbe anche potuto essere considerato idoneo a configurare un complesso di beni e diritti connotato da quell'organizzazione minima che è necessaria (ma anche sufficiente) per individuare un'azienda⁶, ma è la successione degli eventi che è risultata decisiva e ha fatto propendere l'Agenzia delle entrate per la risposta negativa.

Infatti, se tutti i beni immateriali di cui alle precedenti lettere a) e d) erano già di proprietà del soggetto cedente (per semplicità, la società), i beni materiali di cui alla precedente lettera b)⁷, nonché il magazzino⁸ di cui alla precedente lettera c), sono situati in un altro Stato membro dell'Unione Europea e sono di proprietà della Delta, società appartenente al gruppo Alfa, che storicamente svolge l'attività di produzione del prodotto, oggetto della *business line* (per conto della società che intende cedere asseritamente l'azienda).

Il *punctum dolens* è, per l'appunto, la successione temporale, perché, detti beni, vengono acquistati immediatamente prima e fuor di contestazione, nella prospettiva della cessione d'azienda e, nel loro insieme, non configurerebbero un'azienda o ramo d'azienda^{9 10}.

L'Agenzia delle entrate ritiene che, nemmeno "riunificando" in tal modo *tangibles* e *intangibles*, si arrivi a configurare un'azienda, in quanto tra gli *intangibles* e gli asset fisici in questione non sarebbe rinvenibile quel collegamento funzionale e organizzativo impresso dall'imprenditore cui l'[articolo 2555](#), cod. civ. fa riferimento.

Non sembrerebbe, in effetti, che l'Agenzia delle entrate abbia dato particolare peso alla circostanza che non avrebbero formato parte dell'operazione lavoratori dipendenti, o eventuali contratti con

⁵ Assumiamo che Bom stia per *Bill of materials*, vale a dire l'elenco completo degli assiemi (materiali principali) e dei sottoassiemi (sottocomponenti) necessari per realizzare un determinato prodotto.

⁶ La risposta, in effetti, richiama la giurisprudenza civilistica tradizionale a mente della quale non è necessaria la cessione di tutti gli elementi che normalmente costituiscono l'azienda presso il cedente, ed è sufficiente che sia rintracciabile nel complesso dei beni ceduti un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine all'esercizio dell'impresa, sia pure mediante la successiva integrazione da parte del cessionario (cfr. Cassazione, sentenza n. 9575/2016, che ha confermato la sentenza n. 21481/2009, Cassazione; sentenza n. 1913/2007, Cassazione).

⁷ Con la sola eccezione degli stampi, che si comprende essere già di proprietà della società cedente.

⁸ La risposta non è chiarissima per quanto riguarda un "magazzino", che sembrerebbe essere costituito dall'insieme dei singoli componenti necessari per l'assemblaggio del fantomatico "Prodotto", ma – stando alla lettera – anche il magazzino sarebbe oggetto di acquisizione immediatamente prima e in correlazione alla operazione di asserita cessione d'azienda.

⁹ A tal riguardo, la risposta ritiene utile precisare che il valore degli asset che verranno trasferiti sarà oggetto di apposita perizia e, a seguito della quale, nel caso in cui il valore degli asset dovesse risultare inferiore rispetto al prezzo pattuito con l'acquirente, "l'eccedenza sarà allocata ad avviamento nel bilancio dell'Acquirente". L'allocazione ad avviamento in assenza di azienda o ramo d'azienda, qualche perplessità la desta, ma lo sviluppo della risposta non consente di andare oltre tale notazione critica, perché la natura di tale primo step come cessione di beni non sembra aver formato oggetto di contraddittorio ed è assolutamente essenziale per la tenuta delle considerazioni che l'Agenzia delle entrate poi propone in ordine agli step successivi.

¹⁰ Più precisamente un acquisto intracomunitario di beni in Italia e ivi territorialmente rilevante ai fini Iva, ai sensi dell'articolo 38, comma 2, D.L. 331/1993, convertito, con modificazioni, dalla L. 427/1993, in quanto i beni materiali saranno spediti dalla consociata Delta presso la sede dell'istante prima di essere ritrasferiti all'acquirente finale di quella che, per l'istante, avrebbe dovuto essere un'azienda.

lavoratori autonomi e subfornitori di servizi, che svolgono attività con riguardo all'assemblaggio e alla produzione, e neppure i contratti in essere con i fornitori delle materie prime o la lista dei clienti. Piuttosto, quello che rileverebbe è che la Delta operasse in qualità di “*contract manufacturer*” senza la necessità di alcun utilizzo specifico dei beni immateriali poi “*abbinati*” nella supposta cessione di ramo d'azienda che, infatti, non erano oggetto di concessione in licenza alla Delta.

In realtà, una qualche connessione funzionale sussisteva, atteso che, nel caso in cui un cliente richiedesse personalizzazioni, la società eseguiva gli studi tecnici necessari per applicare tale personalizzazione e trasmetteva istruzioni alla società Delta.

Probabilmente, ha inciso sulla sottovalutazione (beninteso, non abbiamo elementi per valutare la risposta sotto tale profilo) di tale nesso la circostanza di fatto – per come rappresentato dalla risposta – che fosse testualmente “*intenzione*”¹¹ della società “*trattare l'acquisto degli asset fisici xxx come acquisto intracomunitario (rectius acquisto di singoli beni), territorialmente rilevanti in Italia*”. Viene quindi assiomaticamente dato per acquisito che gli “*asset materiali dunque in un momento immediatamente antecedente alla cessione della business line a favore di BETA, per l'Istante, non rappresentano un ramo d'azienda bensì singoli beni*”.

È proprio la stretta contiguità temporale dei 2 steps che, partendo da un primo step in cui non viene trasferita l'azienda, unitamente alla sopra descritta sottovalutazione del preesistente collegamento funzionale tra le attività svolte dalle 2 società del gruppo, a far ritenere all'Agenzia delle entrate inverosimile che, a seguito dell'acquisto e della pressoché contestuale cessione da parte dell'istante a Beta, si determinasse quell'interconnessione idonea a configurare un'azienda.

Il contributo di pensiero della Corte di Cassazione nel 2024

Al di là del merito della specifica [risposta a interpello n. 149/E/2024](#), quello che più stupisce è che, per quanto evocato nelle citazioni giurisprudenziali, non viene affrontato il tema del cosiddetto “*residuo di organizzazione*” che dimostri l'attitudine dei beni (e diritti) ceduti, sia pure con la successiva integrazione del cessionario, all'esercizio dell'impresa, dovendo comunque trattarsi di un insieme organicamente finalizzato *ex ante* all'esercizio dell'attività d'impresa¹².

Il concetto è ampiamente consolidato, ma è l'applicazione che ne ha dato la [sentenza n. 8805/2024](#), – sentenza che sembra stia inopinatamente facendo scuola (essendo stati riproposti concetti analoghi nelle successive sentenze [n. 8885/2024](#) e [n. 14535/2024](#), Cassazione) – che sta seminando qualcosa che si avvicina al panico tra gli operatori.

¹¹ L'utilizzo del termine intenzione lascia perplessi, perché si tratta di una valutazione giuridica cui le intenzioni dovrebbero rimanere del tutto estranee. A volte sono proprio questi elementi apparentemente insignificanti a far emergere le ragioni dei corti circuiti delle risposte più sorprendenti.

¹² La prospettiva dell'avente causa non appare minimamente sfiorata dalla risposta a interpello n. 149/E/2024 in commento.

Si tratta di un caso particolare che potrebbe essere a taluni sfuggito, perché la Cassazione respinge la tesi dell'ufficio. Tuttavia, quello che sorprende è il comportamento delle parti (cedente e cessionario di un impianto fotovoltaico) come si desume meglio (seppur in modo necessariamente lacunoso, ripercorrendo i precedenti gradi di giudizio).

In estrema sintesi, La Corte di Cassazione condivide la soluzione adottata dalle parti e cioè che:

1. la cessione dell'autorizzazione unica alla costruzione e all'esercizio di un impianto fotovoltaico nel territorio comunale, rilasciata dalla relativa Provincia;
2. la disponibilità del diritto di superficie di determinati terreni per la costruzione e l'esercizio dell'impianto;
3. il progetto per la realizzazione, lo sviluppo e l'esercizio dell'impianto fotovoltaico; e
4. il diritto all'allacciamento dell'impianto fotovoltaico alla rete elettrica di trasmissione nazionale, non configurano una cessione d'azienda (lo si ricorda, esclusa da Iva e soggetta a imposta di registro in misura proporzionale), bensì una cessione di singoli beni aziendali (operazione imponibile Iva) dal momento che, come rappresentato dal soggetto cedente nel corso del contenzioso, vi era la necessità, ai fini dell'operatività dell'impianto, di un'onerosa integrazione da parte dell'acquirente, che avrebbe dovuto provvedere all'installazione dei pannelli fotovoltaici e degli *inverter*.

I citati beni e rapporti non potevano, ad avviso della Corte di Cassazione, rivestire alcuna attitudine, nemmeno potenziale, all'esercizio di un'attività imprenditoriale. Pertanto, conclude il Collegio, nel caso di specie, si è in presenza di un trasferimento di beni in quanto:

“non è dato riscontrare in quali termini sussistesse ... un'azienda in difetto della stessa (imprescindibile) componentistica tecnica che, strumentale al perseguimento del fine produttivo in vista del quale è postulata l'organizzazione dei fattori d'impresa, deve necessariamente connotare l'impresa di produzione di energia elettrica (per esercizio di impianto fotovoltaico)”.

Letta così, la conclusione cui giunge la Corte di Cassazione è sicuramente sorprendente (considerato che oramai si fa di solito riferimento ai concetti espressi dalla [circolare n. 36/E/2013](#), in cui è stato riconosciuto lo svolgimento di un'attività commerciale da parte delle SPVs in fase di “start-up”, seppur ai fini della disciplina delle società non operative), ma dobbiamo ritenere che una certa rilevanza l'abbia avuta il comportamento delle parti che hanno redatto un atto notarile di cessione di beni (verosimilmente, avente a oggetto unitamente tutti i beni/diritti/posizioni soggettive sopra elencate). Non è dato sapere cosa abbia spinto (o obbligato) le parti a tale atto, che è stato chiaramente il punto di attacco dell'Agenzia delle entrate.

Le implicazioni pratiche del disconoscimento dell'azienda

Come si è visto, dottrina, prassi e giurisprudenza sono concordi nell'attingere indistintamente, oltre che al diritto civile, a ogni comparto dell'ordinamento tributario e, parimenti, le conseguenze della

qualificazione dell'oggetto della cessione esplica effetti, come ben noto, tanto nell'ambito dell'imposizione indiretta quanto in quello dell'imposizione diretta. La cessione dei beni e diritti, privata della qualificazione come azienda, segue quindi le regole ordinarie stabilite per le cessioni di beni materiali e immateriali rilevanti ai fini Iva e, di contro, è assoggettata a imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'[articolo 40](#), D.P.R. 131/1986 (Tur), e dell'[articolo 11](#), Tariffa, Parte I, Tur.

Ai fini delle imposte dirette, le eventuali plusvalenze o minusvalenze realizzate per effetto della cessione concorrono alla formazione del reddito imponibile Ires, ai sensi degli articoli [86](#) e [101](#), Tuir, e della base imponibile dell'Irap ai sensi dell'[articolo 5](#), D.Lgs. 446/1997.

Il tema di fondo è che, se si è in presenza di una cessione di un'azienda (o ramo d'azienda, non fa differenza), si rende dovuta l'imposta di registro (con aliquote potenzialmente varie a partire dal 3% fino al 15% in casi estremi) che solitamente costituisce un costo per l'acquirente, mentre, se si tratta di una pluralità di beni, contratti, diritti, rapporti giuridici, si applica l'Iva che, nella normalità delle ipotesi non costituisce un costo per cedente e acquirente (ma una mera movimentazione finanziaria).

Le contestazioni dell'Agenzia delle entrate storicamente sono state molto più frequenti in tema di dissimulazione di un ramo d'azienda, attraverso la simulazione di una pluralità di beni, contratti, diritti, rapporti giuridici "apparentemente" tra loro indipendenti. La ragione di ciò è che tale tipo di contestazione si traduceva in un accertamento di omessa applicazione dell'imposta di registro proporzionale e relative sanzioni proporzionali all'imposta evasa su una base imponibile, anch'essa suscettibile di accertamento, valorizzando anche l'avviamento insito nel ramo d'azienda ceduto (essendo la base imponibile dell'imposta di registro il valore di mercato del ramo, laddove questo sia superiore al corrispettivo pattuito dalle parti).

Meno frequenti, ma possibili, sono le contestazioni di segno opposto, vale a dire la simulazione di una cessione di un'azienda o ramo, laddove oggetto di cessione è in realtà – secondo l'Agenzia delle entrate – una "mera" pluralità di beni. Il tema diventa particolarmente sensibile quando il cessionario è un soggetto che non ha diritto a detrarre l'Iva (per esempio nei settori finanziari, sanitari, etc.) e quindi l'Iva costituirebbe un costo per quest'ultimo stimolando la "creatività" di aziende per poter applicare l'imposta di registro data la differenza di aliquota tra Iva – tipicamente 22%- e imposta di registro – come detto, di base 3%.

Tanto premesso, operativamente va considerato che nella cessione di azienda (a differenza dei conferimenti) non è richiesta per legge una perizia, anche se è prassi abbastanza frequente la presenza di una perizia volontaria per una pluralità di esigenze *extra* tributarie.

In presenza di un'operazione qualificata come cessione di azienda, volendo valutare il rischio del disconoscimento dell'azienda, la presenza di una perizia (e ovviamente la qualità della stessa) è dunque il primo elemento da considerare per una valutazione di un rischio di contestazione.

Anche la metodologia valutativa adottata, nonché l'identificazione di un avviamento chiaramente distinto dal plusvalore latente dei singoli beni è un elemento importante: una valutazione basata su

forme di attualizzazione dei flussi attesi non riferibili a singoli beni, è sicuramente elemento indicativo di quella “*attitudine*” almeno “*potenziale, all’esercizio di attività imprenditoriale*” cui fa sovente riferimento la giurisprudenza.

Contrariamente a quanto affermato dalla Cassazione, l’entità in valore assoluto degli investimenti che l’acquirente farà per passare dalla mera potenzialità all’esercizio dell’attività (o forse più correttamente all’esercizio ordinario e non più di *start up*) dell’attività di imprese, non è decisivo. Tuttavia, un confronto in termini percentuali, non tanto tra gli investimenti fatti dal cedente e quelli prospettici del cessionario, quanto dal valore attribuito dalle parti (in particolare se indipendenti) all’azienda e gli investimenti del cessionario, laddove denoti la risibilità del primo, può costituire un punto di attenzione.

Nonostante si riferiscano a un differente comparto impositivo (l’Ires) possono essere utilmente prese in considerazione prassi e giurisprudenza relativa alla applicabilità della disciplina c.d. della *participation exemption* che presuppone, per l’appunto – *inter alia* – lo svolgimento di un’attività d’impresa. In tale contesto, in particolare, è stata chiaramente valorizzata e ritenuta integrante l’esercizio attuale dell’attività di impresa anche la fase di *start up* (a determinate condizioni) nel settore delle energie rinnovabili.

Infine, in presenza di un ampio numero di rami d’azienda ceduti contestualmente (fattispecie ricorrente nelle fasi di *start up* delle energie rinnovabili), la percentuale di successo *ex post*, sempre in casi estremi, vale a dire quando particolarmente bassa, potrebbe denotare una eccessivamente tenue potenzialità e quindi un maggior grado di rischio di contestazione. Occorre, infatti, considerare che gli accertamenti dell’Agenzia delle entrate per loro natura si avvantaggiano del “*senno del poi*”.



FiscoPratico

cosa puoi fare con FiscoPratico

- **NOVITÀ NORMATIVE E APPROFONDIMENTI**
Le **schede pratiche** realizzate dal Comitato Scientifico Euroconference in relazione a ciascuna tematica, analizzano normativa, prassi e giurisprudenza rilevante, oltre ad affrontare i casi operativi.
- **SCADENZE NORMATIVE SEMPRE SOTTO CONTROLLO**
Lo **scadenziario** evidenzia le scadenze più rilevanti del mese con impatti sulle scritture contabili. Corredato da esempi e formulari di riferimento.
- **INTELLIGENZA ARTIFICIALE: TUTTE LE RISPOSTE CHE CERCHI**
Un motore di ricerca avanzato che grazie all’AI permette di arrivare a **soluzioni immediate ed aggiornate** quotidianamente. Il motore di **Intelligenza Artificiale** offre **sintesi puntuali**, basandosi sulle sole schede autorali certificate comprese nella licenza attiva.
- **AGGIORNAMENTO SULLE NOVITÀ DI SETTORE**
Il quotidiano **Euroconference News** tutti i giorni commenta le novità della prassi e della legge con sintesi d’autore. Gli incontri con cadenza quindicinale di **Euroconference In Diretta** della durata di un’ora forniscono un puntuale aggiornamento sull’evoluzione normativa.

[SCOPRI DI PIÙ](#)

La derivazione e il principio di previa imputazione al Conto economico

Sandro Cerato – direttore scientifico Centro Studi Tributari

Nella determinazione del reddito d'impresa, le regole stabilite dal Tuir prevedono che un componente negativo di reddito deve, quale condizione per la sua deducibilità, essere imputato nel Conto economico dell'esercizio di competenza. Tale principio si inserisce nel più ampio contesto della dipendenza "parziale" del reddito d'impresa dalle risultanze di bilancio. Con le modifiche apportate negli ultimi anni alle disposizioni del Tuir, tale dipendenza è declinata con 2 diverse situazioni: la derivazione "semplice", per i soggetti Irpef e le microimprese Ires, e quella "rafforzata" per le altre società soggette a Ires.

Premessa

Il sistema di determinazione del reddito d'impresa, previsto nell'[articolo 83](#), Tuir, si fonda sul principio della derivazione delle risultanze fiscali da quelle di bilancio. Si tratta, tuttavia, di una "dipendenza" parziale, in quanto sono previste numerose disposizioni del Tuir che richiedono di operare delle variazioni, in aumento e in diminuzione, agli elementi contabili indicati nel Conto economico, allo scopo di rispettare i precetti previsti per la determinazione del reddito d'impresa. Infatti, mentre nella redazione del bilancio d'esercizio gli amministratori hanno diversi margini di manovra per la determinazione del risultato d'esercizio (si pensi, ad esempio, al principio di prudenza, che richiede spesso lo stanziamento di fondi rischi e oneri), la quantificazione del reddito d'impresa è molto più rigida, poiché l'obiettivo del Legislatore fiscale è quello di evitare che vi possa essere un'arbitrarietà nella determinazione dell'imponibile fiscale.

L'attuale formulazione normativa dell'articolo 83, Tuir, prevede 2 tipologie di dipendenza del reddito d'impresa dalle risultanze di bilancio:

- la derivazione "semplice", in cui il reddito d'impresa è determinato apportando al risultato dell'esercizio le variazioni in aumento e in diminuzione previste dalle norme del Tuir;
- la derivazione "rafforzata", in cui anche ai fini fiscali rilevano i concetti bilancistici di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previsti dagli Oic.



Il principio di derivazione rafforzata è stato introdotto nell'articolo 83, Tuir, a opera dell'[articolo 13-bis](#), D.L. 244/2016, e si rende applicabile a tutti i soggetti Ires, a

esclusione delle microimprese di cui all'[articolo 2435-ter](#), cod. civ. (salvo che non abbiano optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria).

Con il D.M. 3 agosto 2017 sono state indicate le regole, già previste per i soggetti las, contenute nel Regolamento Mef 48/2009, e nel D.M. 8 giugno 2011, applicabili in quanto compatibili anche ai soggetti che adottano gli Oic.

Le variazioni fiscali

Come anticipato, il principio di derivazione comporta che nella dichiarazione dei redditi devono essere operate solamente quelle variazioni riguardanti gli elementi reddituali oggetto di un trattamento diverso da quello previsto ai fini civilistici.

Il meccanismo delle variazioni in aumento e in diminuzione, nell'ipotesi in cui per un determinato componente la normativa civilistica e quella fiscale prevedano differenti conseguenze, non significa che vi sia un contrasto tra codice civile e Oic da un lato (che contengono la disciplina per la formazione del bilancio), e il Tuir dall'altro. È, infatti, possibile rispettare entrambe le normative, redigendo il bilancio in conformità alle regole contabili, e compilando la dichiarazione dei redditi in osservanza della diversa norma tributaria.



La norma contabile fornisce il parametro in base al quale è possibile giudicare la legittimità del bilancio d'esercizio, mentre la norma fiscale fornisce, a sua volta, il parametro per verificare la correttezza della dichiarazione dei redditi. Se, invece, una particolare situazione non è contemplata da alcuna norma desumibile dalla legislazione tributaria, non dovendosi quindi operare alcuna rettifica in sede di dichiarazione dei redditi, significa che il risultato emergente dalla valutazione civilistica effettuata in sede di redazione del bilancio assume rilevanza anche ai fini fiscali.

Il fatto che l'utile o la perdita costituiscano il punto di partenza per la determinazione del reddito imponibile, assicura al prelievo tributario un imponibile certo, in quanto la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa trova il suo fondamento proprio nel bilancio d'esercizio.

Inoltre, il rinvio al bilancio semplifica anche il procedimento di determinazione del reddito d'impresa, in quanto le valutazioni civilistiche rilevano anche ai fini fiscali in assenza di una norma del Tuir che obblighi a operare una variazione in aumento o in diminuzione. Tali variazioni sono finalizzate ad assicurare interessi tributari: certezza, evitare salti d'imposta o duplicazioni, contrasto all'evasione e all'elusione.

I limiti alle variazioni fiscali

Il meccanismo delle variazioni in aumento e in diminuzione previsto dal principio di derivazione deve essere interpretato in modo rigido, in quanto deve trattarsi di variazioni da operarsi obbligatoriamente in base a una precisa disposizione del Tuir.

Un esempio, in tal senso, riguarda la deduzione delle quote di ammortamento. L'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione n. 78/E/2005](#), ha affermato che:

“non può ammettersi in via generalizzata la possibilità di calcolare discrezionalmente gli ammortamenti fiscali in misura diversa dagli ammortamenti civilistici e, quindi, in modo avulso dalle indicazioni di bilancio, stante il principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato del Conto economico enunciato dall'art. 83 del TUIR”.



Con questa affermazione l'Agenzia delle entrate conferma il principio secondo cui le variazioni in aumento e in diminuzione da apportare al Conto economico, conseguenti all'applicazione delle disposizioni del Tuir per la determinazione del reddito d'impresa, sono esclusivamente quelle previste come obbligatorie.

In particolare, una volta stanziata la quota di ammortamento nel Conto economico, secondo corrette regole contabili, non è legittimo operare una variazione in diminuzione ai fini fiscali di tale quota al solo scopo di differire nel tempo la deduzione, poiché, in tal caso, il recupero negli esercizi successivi non sarebbe riconosciuto ai fini fiscali. È fatta salva tale possibilità limitatamente a quelle variazioni in diminuzione correlate a simmetriche variazioni in aumento, resesi necessarie a seguito dell'imputazione a Conto economico di quote di ammortamento maggiori rispetto a quelle massime previste fiscalmente dalle tabelle contenute nel D.M. 31 dicembre 1988.

In buona sostanza, da quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate, è possibile concludere che il rinvio della deduzione fiscale del componente negativo agli esercizi futuri sia possibile solo in presenza di disposizioni che impongono modalità di deduzione differenti rispetto a quelle civilistiche, e non anche quando semplicemente le norme fiscali consentano una deduzione diversa.

La previa imputazione al Conto economico

L'[articolo 109](#), comma 4, Tuir, stabilisce che *“le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al Conto economico relativo all'esercizio di competenza”*. Si tratta del c.d. principio di previa imputazione al Conto economico, secondo cui, salve le eccezioni di cui si dirà in seguito, condizione necessaria per la deduzione di un costo è la sua imputazione nel Conto economico dell'esercizio di competenza. Il principio si collega con quanto analizzato nei paragrafi precedenti in relazione alla derivazione, e ne costituisce una

sorta di corollario, poiché l'imputazione nel Conto economico, oltre a costituire il punto di partenza per la determinazione del reddito imponibile, ne costituisce anche la condizione per la deduzione dal reddito d'impresa.



La combinazione tra il principio di derivazione e quello di previa imputazione conferma che il dato di bilancio indicato nel Conto economico costituisce la miglior espressione del principio di capacità contributiva dell'impresa. Si conferma che i principi di determinazione del reddito d'impresa, contenuti nell'[articolo 109](#), Tuir, tra cui quello di previa imputazione, hanno la funzione di creare degli argini e non di prevedere criteri fiscali alternativi a quelli civilistici.

Rapporti con il principio di competenza

Come si evince dalla lettura del testo contenuto nell'articolo 109, comma 4, Tuir, il componente negativo di reddito, per essere deducibile, non deve essere solamente imputato nel Conto economico, ma deve esserlo nell'esercizio di competenza. Il riferimento al Conto economico di competenza ha la funzione di coordinamento con la norma di carattere generale di cui all'articolo 109, comma 1, Tuir, secondo cui sia i componenti positivi, sia quelli negativi concorrono alla formazione del reddito d'impresa nell'esercizio di competenza, a prescindere dal momento in cui si verifica la manifestazione numeraria.

Secondo quanto disposto dall'articolo 109, comma 2, Tuir:

“ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza:

- a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà;*
- b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi”.*

La previa imputazione nella prassi dell'Agenzia delle entrate

Di particolare interesse per un'applicazione pratica del principio di previa imputazione è il contenuto della [risoluzione n. 10/E/2008](#), in risposta a un'istanza di interpello formulata da una società in

merito alla rilevanza fiscale dei ricavi e dei costi relativi alla gestione delle scommesse a quota fissa debitamente annotati nelle scritture contabili.



L'Agenzia delle entrate ha ritenuto che non può riconoscersi, ai fini del rispetto del principio di previa imputazione al Conto economico, alcuna rilevanza al fatto che la società provveda a dare evidenza dei ricavi lordi e delle relative spese nella Nota integrativa. Infatti, l'indicazione disaggregata dei predetti componenti nella Nota integrativa non è sufficiente a integrare il requisito dell'avvenuta imputazione al Conto economico. L'[articolo 109](#), comma 4, Tuir, argomenta l'Agenzia delle entrate, nel disciplinare uno dei fondamentali requisiti per attribuire valenza fiscale ai componenti negativi, non ne subordina la deducibilità alla generica iscrizione in bilancio (di cui la Nota integrativa costituisce parte integrante), ma ne richiede espressamente l'appostazione al Conto economico, in quanto documento dal quale scaturisce la determinazione del risultato netto dell'esercizio e punto di partenza per la successiva determinazione del reddito imponibile.

Tuttavia, per la corretta applicazione del principio di previa imputazione, secondo l'Agenzia delle entrate è altresì necessario tener conto di quanto previsto dall'[articolo 2](#), comma 6-bis, D.L. 90/1990, che, con una norma di interpretazione autentica, ha stabilito che ai fini dell'applicazione dell'articolo 109, Tuir, *“deve intendersi che le spese ed i componenti negativi sono imputati al conto dei profitti e delle perdite se e nella misura in cui siano stati annotati nelle scritture contabili ed abbiano concorso alla determinazione del risultato netto del conto dei profitti e delle perdite, indipendentemente dalla specifica evidenza in tale documento”*.

In buona sostanza, deve riconoscersi, ai fini del rispetto del principio di previa imputazione al Conto economico, legittimo il comportamento adottato dalla società consistente nella rilevazione in contabilità delle operazioni relative alla raccolta di scommesse a quota fissa mediante imputazione dei costi e dei ricavi nel libro giornale.



Pertanto, conclude l'Agenzia delle entrate, tenendo conto della norma di interpretazione autentica contenuta nell'articolo 2, comma 6-bis, D.L. 90/1990, si ritiene soddisfatto il requisito della previa imputazione al Conto economico, poiché i ricavi e i costi relativi alla gestione delle scommesse a quota fissa risultano registrati nel libro giornale e concorrono, tramite la stessa iscrizione nel Conto economico, alla formazione del risultato dell'esercizio.

L'imputazione a patrimonio netto

Il secondo periodo dell'[articolo 109](#), comma 4, Tuir, stabilisce che si considerano imputati al Conto economico i componenti iscritti direttamente a patrimonio netto per effetto dei Principi contabili. La norma, che in un primo momento si applicava di fatto solo alle società che adottano gli Ias, oggi può trovare riscontro anche per le imprese che applicano gli Oic.

Un esempio importante riguarda la correzione degli errori contabili, disciplinata dal documento Oic 29. Secondo quanto previsto da tale Principio contabile, un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un Principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni e i dati necessari per la sua corretta applicazione erano comunque disponibili.



Gli errori in bilancio possono, ad esempio, essere originati da:

- errori matematici di calcolo;
- erronee interpretazioni di fatti;
- negligenza nel raccogliere le informazioni e i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

Resta naturalmente inteso che, gli errori contabili, non debbono essere confusi con i cambiamenti di stima, né con i cambiamenti di Principi contabili, che hanno entrambi diversa natura.



In particolare, non costituiscono errori:

- le variazioni successivamente dimostrate necessarie nelle valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni e ai dati disponibili in quel momento; ovvero
- l'adozione di criteri contabili fatta in base a informazioni e dati disponibili in quel momento, ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti e utilizzati con la dovuta diligenza.

Secondo quanto previsto dal Principio contabile in argomento, gli errori contabili possono suddividersi nelle seguenti 2 categorie:

Tipologia di errore	Definizione
Errore rilevante	Un errore è rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze
Errori non rilevanti	Un errore è non rilevante se individualmente, o insieme ad altri errori, non è in grado di influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio



È giusto il caso di osservare che i Principi contabili nazionali non definiscono una soglia quantitativa minima per determinare la rilevanza di un errore, in considerazione del fatto che ci possono essere errori che, pur non essendo rilevanti sul piano quantitativo, lo sono sul piano qualitativo, oppure che potrebbero diventare rilevanti per le conseguenze che si sarebbero determinate qualora non fossero stati commessi.

Secondo il Principio contabile Oic 29, la correzione di errori deve essere rilevata in bilancio nel momento in cui si individua l'errore e allo stesso tempo sono disponibili le informazioni e i dati per il suo corretto trattamento. A questo proposito, il Principio contabile Oic 29 è allineato alle indicazioni contenute nei Principi contabili internazionali (IAS 8), richiamando la medesima distinzione tra correzione di errori:

- rilevanti;
- non rilevanti.

La correzione di errori rilevanti

La correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti deve essere contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui viene individuato l'errore.



Occorrerà, quindi, rilevare la conseguente rettifica tra gli utili portati a nuovo, ancorché il Principio contabile in argomento ammette la possibilità che la rettifica possa essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto.

Le registrazioni contabili derivanti dalla correzione di un errore rilevante sono quindi le seguenti:

- correzione di un errore che determina la riduzione di un'attività o l'incremento di una passività;

Utili portati a nuovo	a	Attività (o passività)
-----------------------	---	------------------------

- correzione di un errore che comporta l'incremento di un'attività o la riduzione di una passività.

Attività (o passività)	a	Utili portati a nuovo
------------------------	---	-----------------------

Tuttavia, la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto, se più appropriata. Tra i molteplici casi, si riportano i seguenti:

- errori matematici nel calcolo delle rimanenze iniziali di magazzino, la cui rilevazione ha comportato un aumento delle rimanenze;

Rimanenze iniziali	a	Patrimonio netto
--------------------	---	------------------

- omessa rilevazione di una "fattura d'acquisto rilevante" nell'esercizio precedente (la fattura era stata registrata nel Registro Iva);

Patrimonio netto	a	Debiti verso fornitori
------------------	---	------------------------

– scoperta, in sede di inventario, della inesistenza di alcune attrezzature.

Patrimonio netto	a	Attrezzature
------------------	---	--------------

La correzione di errori non rilevanti

A differenza di quanto previsto per la correzione degli errori rilevanti, la correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti deve essere contabilizzata nel Conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore. Le rilevazioni contabili sono le seguenti:

– correzione di un errore che determina la riduzione di un'attività o l'incremento di una passività;

Onere	a	Attività (o passività)
-------	---	------------------------

– correzione di un errore che comporta l'incremento di un'attività o la riduzione di una passività.

Attività (o passività)	a	Provento
------------------------	---	----------

Tra i molteplici casi di rilevazione di "errori non rilevanti" possono riportarsi i seguenti:

– mancata registrazione di spese sostenute dagli amministratori;

Spese degli amministratori	a	Debiti
----------------------------	---	--------

– omessa registrazione di un fitto passivo.

Spese di affitto	a	Debiti
------------------	---	--------

Rilevanza fiscale della correzione degli errori contabili

Secondo quanto stabilito dall'[articolo 83](#), comma 1, Tuir, il principio di derivazione rafforzata determina la rilevanza fiscale dei componenti reddituali (iscritti nel Conto economico o nello Stato patrimoniale a seconda della rilevanza) nell'esercizio in cui viene operata la correzione, senza la necessità di presentare una dichiarazione integrativa con riferimento al periodo d'imposta in cui è stato commesso l'errore.

Dopo le modifiche apportate dalla L. 197/2022, la rilevanza fiscale della correzione degli errori contabili nell'esercizio in cui avviene la correzione è limitata alle società che applicano la derivazione rafforzata e che sottopongono il bilancio alla revisione legale dei conti. Sono quindi interessate le società di capitali che, essendo assoggettate a revisione legale, redigono il bilancio in forma ordinaria o abbreviata, nonché le microimprese che optano per la redazione del bilancio in forma ordinaria. Sono, invece, escluse le altre microimprese, nonché tutti i soggetti Irpef.



Per le società che soddisfano i citati requisiti, la correzione di un errore contabile assume quindi rilevanza fiscale nell'esercizio stesso in cui avviene la correzione. Mentre per la correzione di un errore non rilevante, imputato nel Conto economico, la deduzione avviene per "derivazione" diretta, per quelli non rilevanti è necessario operare una variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi. Tuttavia, anche

in questo caso, risulta soddisfatto il requisito di cui all'[articolo 109](#), comma 4, Tuir, in quanto l'imputazione a patrimonio netto è avvenuta nel rispetto delle regole sancite dai Principi contabili.

Deroghe al principio di previa imputazione

L'articolo 109, comma 4, Tuir, prevede alcune deroghe al principio di previa imputazione al Conto economico dei componenti negativi di reddito. Sono previste in particolare 3 fattispecie:

- componenti deducibili per disposizione di legge;
- componenti imputati in esercizi precedenti;
- componenti correlati a maggiori ricavi accertati dagli organi preposti.

Componenti deducibili per disposizione di legge

Per quanto riguarda la prima delle 3 deroghe, rientrano nell'ambito di applicazione le norme concernenti le partecipazioni agli utili degli amministratori, dei dipendenti e degli associati in partecipazione ([articolo 95](#), commi 5 e 6, Tuir), le erogazioni liberali di cui all'[articolo 100](#), comma 2, Tuir, nonché tutte le deduzioni agevolative per le quali è prevista la detassazione.



Alcune società possono prevedere la remunerazione dei componenti dell'organo amministrativo anche con una percentuale degli utili realizzati in ciascun esercizio. Poiché, dal punto di vista contabile, l'erogazione di tali utili avviene attingendo dall'utile stesso, il "costo" non transita nel Conto economico, e la deduzione deve avvenire necessariamente con una variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi.

Componenti imputati in un esercizio precedente

La seconda ipotesi ricorre tutte le volte in cui la deduzione dei componenti negativi è prevista da specifiche disposizioni normative che non ne subordinano l'imputazione nel Conto economico. Si tratta, ad esempio, delle seguenti fattispecie:

- manutenzioni ordinarie deducibili nei limiti massimi del 5% del costo dei beni ammortizzabili risultanti all'inizio dell'esercizio ([articolo 102](#), comma 6, Tuir);
- deduzione di maggiori ammortamenti fiscali rispetto a quelli già transitati al Conto economico per effetto di svalutazioni civilistiche non riconosciute fiscalmente ([circolare n. 26/E/2012](#) e [risoluzione n. 98/E/2013](#));
- deduzione, quali perdite, delle svalutazioni dei crediti al momento della sussistenza di elementi certi e precisi ([articolo 101](#), comma 5, Tuir).

Componenti correlati a maggiori ricavi accertati

La terza deroga è contenuta nell'[articolo 109](#), comma 4, lettera b), Tuir, secondo cui:

“le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono alla formazione del reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi”.

Pur non essendo specificato l’ambito applicativo di tale disposizione, la tesi maggioritaria ritiene che, per effetto di tale previsione, risultino deducibili i componenti negativi che, sia pure non imputati al Conto economico, sono correlati a maggiori componenti positivi accertati dall’Amministrazione finanziaria in sede di rettifica della dichiarazione, ovvero a componenti positivi indicati in dichiarazione in misura superiore a quella imputata al Conto economico (sempreché risultino da elementi certi e precisi).

Libri ed eBook

Guida agli strumenti deflattivi

Il nuovo procedimento di accertamento e adesione

Normativa, prassi, giurisprudenza e casi pratici, aggiornato con i Decreti Legislativi di Riforma fiscale.



Autore

Gianfranco Antico



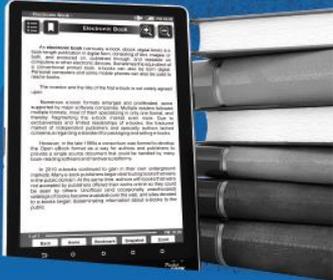
Versione cartacea

€ 40,00



Euroconference

Centro Studi Tributari



Leasing immobiliare in costruendo

Alessandro Bonuzzi – dottore commercialista e revisore legale

Il leasing rappresenta un contratto sempre più utilizzato dalle imprese per l'acquisto di beni strumentali d'impresa. Ciò in quanto consente, da un lato, di dilazionare l'esborso finanziario dell'investimento, e dall'altro, di dedurre fiscalmente il costo del cespite in un lasso temporale generalmente inferiore alla durata del corrispondente ammortamento fiscale ex D.M. 31 dicembre 1988. Sotto quest'ultimo aspetto, il leasing immobiliare è particolarmente interessante, atteso che l'ammortamento fiscale dei fabbricati si conclude in 33 anni. Attraverso il contratto di leasing, peraltro, è possibile acquistare un fabbricato da costruire ex novo oppure da ristrutturare secondo le esigenze dell'impresa utilizzatrice. In tal caso, il contratto prende il nome di leasing in costruendo.

Leasing

Il leasing è un contratto con cui un soggetto dà in locazione beni mobili o immobili, acquistati o fatti costruire dal locatore su scelta e indicazione del conduttore, il quale ha la facoltà di acquistare i beni locati al termine della locazione, dietro pagamento di un prezzo prestabilito.

A seconda che l'operazione sia bilaterale oppure trilaterale, si distingue tra:

- leasing operativo, se il locatore è anche il fornitore del bene. In tal caso, dunque, il contratto è bilaterale e intercorre tra fornitore del bene/concedente e utilizzatore; e
- leasing finanziario, se il locatore è un intermediario che acquista il bene da un fornitore su indicazione dell'utilizzatore e glielo concede in godimento dietro un corrispettivo, con possibilità, per questo, di acquistarlo al termine del periodo pattuito.

Con riferimento, per quanto qui interessa, al leasing finanziario, l'articolo 1, [comma 136](#), L. 124/2017, lo definisce come:

"il contratto con il quale la banca o l'intermediario finanziario iscritto nell'albo di cui all'articolo 106 del testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, si obbliga ad acquistare o a far costruire un bene su scelta e secondo le indicazioni dell'utilizzatore, che ne assume tutti i rischi, anche di perimento, e lo fa mettere a disposizione per un dato tempo verso un determinato corrispettivo che tiene conto del prezzo di acquisto o di costruzione e della durata del contratto. Alla scadenza del contratto l'utilizzatore ha diritto di acquistare la proprietà

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

I tratti che caratterizzano il contratto di *leasing* sono i seguenti:

- sotto il profilo soggettivo, il fornitore/concedente è un soggetto professionale che opera nel mondo creditizio o finanziario e perciò è iscritto in un apposito albo tenuto dalla Banca d'Italia, al quale accede a seguito di una procedura di autorizzazione. Non sono previsti particolari requisiti per l'utilizzatore che può essere un'impresa, un lavoratore autonomo oppure un consumatore finale;
- dal punto di vista oggettivo, il *leasing* può riguardare sia beni mobili che immobili e prevede un'opzione d'acquisto a beneficio dell'utilizzatore, il quale può decidere, alla scadenza del contratto, di acquistare il bene.

Leasing in costruendo

Con il contratto di *leasing in costruendo* una parte (locatore) si obbliga a costruire, finanziandone integralmente il costo, un bene, nel rispetto di quelle che sono le esigenze espresse dalla controparte (utilizzatore). L'utilizzatore, con la stipula, assume l'obbligo di versare i canoni periodici nonché il diritto di riscatto, in modo da poter ottenere la piena proprietà dell'opera una volta che la stessa sia conclusa. Nella maggior parte dei casi (ma nulla vieta che siano scelte forme alternative), è direttamente l'utilizzatore che si interfaccia con la società di costruzione, fornendo le specifiche tecniche.

La società di *leasing* non figura pertanto come committente nello specifico contratto di appalto per la costruzione del bene, che è invece stipulato dall'utilizzatrice.

La società di *leasing* interviene nel contratto solo al momento del pagamento delle fatture: anche se il contratto è stato stipulato tra l'utilizzatore e la società di costruzione, quest'ultima emette infatti le fatture direttamente alla società di *leasing*, la quale provvede al regolare pagamento previa esibizione del Sal (stato avanzamento lavori) da parte dell'impresa edile e, generalmente, il benessere dell'utilizzatore.

Gestione contabile del leasing in costruendo in capo all'impresa utilizzatrice

Dal punto di vista contabile, il contratto in oggetto può sollevare alcuni dubbi in merito al principio della competenza economica: si ritiene, a tal proposito, che la competenza dei canoni di *leasing* decorra dalla data di consegna del bene, piuttosto che da quella della stipula del contratto. Infatti, è proprio dalla data di consegna del bene che l'impresa utilizzatrice ne acquisisce la disponibilità. Pertanto, i canoni devono essere riscontati fino a quando il bene non entra nel ciclo produttivo. Invero, generalmente, nella pratica, i canoni di *leasing* sono imputati dalla società di *leasing*

all'impresa utilizzatrice solo dopo l'avvenuta consegna del bene "costruito"; di conseguenza, il problema non si pone.

Accade invece sovente che, durante il periodo di costruzione del bene (c.d. fase di prelocazione), la società di *leasing* addebiti all'impresa utilizzatrice dei corrispettivi a titolo di interesse, la cui competenza va individuata avuto riguardo a quelli che sono effettivamente i corrispondenti periodi di maturazione. Trattasi, comunque, di costi d'esercizio che dunque non possono essere oggetto di capitalizzazione.

La società di *leasing*, inoltre, è solita prevedere la corresponsione da parte dell'impresa utilizzatrice di un *maxi* canone iniziale, il quale va riscontato per la durata del contratto di *leasing* con imputazione a Conto economico della prima quota, in funzione della data di consegna del bene.

Al momento dell'eventuale riscatto del bene, si perfeziona il trasferimento di proprietà del bene, che l'impresa provvede a rilevare in contabilità. Dal riscatto in avanti, il bene subisce il normale processo di ammortamento, venendo trattato come qualsiasi altro cespite aziendale. Sul punto, l'Oic 16 prevede che "Le immobilizzazioni materiali sono iscritte al costo d'acquisto o di produzione, che include: ... i costi sostenuti per l'acquisto, anche derivanti dall'esercizio di opzioni di riscatto di beni in *leasing*". Resta fermo l'obbligo di scorporare il valore del terreno dai fabbricati su cui essi insistono.

Gestione fiscale del *leasing in costruendo*

In merito alla disciplina fiscale, si rileva che:

- ai fini della durata "fiscale" del contratto di *leasing in costruendo*, rileva la data di stipula del contratto: in altre parole, per poter individuare la disciplina fiscale applicabile si deve far riferimento alle norme vigenti alla data di stipula del contratto;
- ai fini della decorrenza del contratto di *leasing*, occorre far riferimento alla data di consegna del bene (se successiva a quella della stipula).

Il *leasing* immobiliare (sia esso finalizzato all'acquisto o alla costruzione dell'immobile) non può consentire all'impresa indebiti vantaggi fiscali, rispetto alla costruzione dell'immobile in conto proprio o all'acquisto presso terzi. Pertanto, l'[articolo 102](#), comma 7, Tuir, prevede un periodo di durata minima entro il quale possono essere dedotti i canoni di *leasing*, legato alla durata del periodo di ammortamento del bene.

In merito alla durata minima, in primo luogo, si rappresenta che la disciplina fiscale dei contratti di *leasing* ha subito nel corso del tempo profonde modifiche.

Una prima modifica, estremamente rilevante, è intervenuta nel 2012. Al riguardo, si ricorda che:

- per i contratti stipulati prima del 29 aprile 2012, il mancato rispetto della condizione della durata minima del contratto di *leasing* determinava l'integrale indeducibilità dei canoni;

– per i contratti stipulati dopo il 29 aprile 2012, se il canone di *leasing* ha durata inferiore al minimo fiscale si determina solo un disallineamento tra valori di bilancio e valori fiscali.

Potrebbero configurarsi, quindi, i seguenti casi:

1. durata contrattuale \geq durata minima: i canoni sono ordinariamente deducibili per competenza senza alcun disallineamento civilistico fiscale;
2. durata contrattuale $<$ durata minima: i canoni sono deducibili in un arco temporale maggiore rispetto a quello di imputazione a Conto economico. Si verifica, dunque, un disallineamento tra i valori civili e fiscali, con conseguente necessità di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento in sede di dichiarazione dei redditi.

Un secondo filone di modifiche riguarda i singoli periodi di durata minima dei contratti di *leasing* che hanno subito importanti variazioni nel corso del tempo. Con riferimento ai beni immobili, si ricordano le seguenti:

Data stipula del contratto di <i>leasing</i>	Periodo minimo di deduzione
Ante 3 dicembre 2005	Non inferiore a 8 anni
Dal 3 dicembre 2005 al 31 dicembre 2007	Non inferiore a 1/2 del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente ordinario. Il periodo, in ogni caso, non deve essere inferiore a 8 anni e superiore a 15 anni
Dal 1° gennaio 2008 al 28 aprile 2012	Non inferiore a 2/3 del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente ordinario. Il periodo, in ogni caso, non deve essere inferiore a 11 anni e superiore a 18 anni
Dal 29 aprile 2012 al 31 dicembre 2013	Non inferiore a 2/3 del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente ordinario. Il periodo, in ogni caso, non deve essere inferiore a 11 anni e superiore a 18 anni
Dal 1° gennaio 2014	Non inferiore a 12 anni (indipendentemente, quindi, dal settore di attività in cui opera l'impresa)

Si noti, quindi, che con specifico riferimento ai contratti di *leasing in costruendo*, ai fini dell'individuazione della disciplina fiscale applicabile, assume rilievo la data di stipula del contratto di *leasing*, con il quale il locatore si obbliga a consegnare una certa opera. Invece, a nulla rileva la data d'inizio dell'opera o la data di consegna dell'opera. Da quest'ultima, però, se successiva alla data di stipula del contratto, decorre il periodo di durata minima. In altri termini, se da un lato è da rilevare che la disciplina fiscale applicabile deve essere individuata con riferimento alla data di stipula del contratto, dall'altro è sempre necessario ricordare che la durata minima va calcolata con riferimento alla data di stipula del contratto, o, se diversa, alla successiva data di consegna del bene.

Anche con riferimento ai contratti di *leasing in costruendo* si deve tenere a mente che è fiscalmente indeducibile la quota di canone relativa al terreno sottostante. Pertanto, deve essere ripresa a tassazione la quota capitale del canone di *leasing* riferibile all'area su cui insiste il fabbricato.

Infine, è appena il caso di precisare che, ai sensi dell'[articolo 9](#), D.Lgs. 23/2011, per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, il soggetto passivo ai fini dell'Imu è il locatario a decorrere dalla data della stipula del contratto e per tutta la sua durata.

Caso operativo

Alfa Snc ha stipulato in data 1° dicembre 2022 un contratto di *leasing* finanziario con la società di *leasing* Gamma Spa avente a oggetto la ristrutturazione, nel rispetto delle esigenze dell'utilizzatore, e successiva locazione di un fabbricato commerciale.

I dati di sintesi dell'accordo sono i seguenti.

Valore dell'immobile:

- costo netto (Iva esclusa): 1.835.000 euro;
- imposte di registro, ipotecarie e catastali: 165.435,80 euro;
- onorario notaio (Iva esclusa) 3.815 euro;
- lavori di ristrutturazione dell'immobile: 630.749,20 euro;
- totale (Iva esclusa) 2.635.000 euro.

Flussi finanziari attesi:

- *maxi* canone iniziale: 1.054.000 euro + Iva;
- numero 144 canoni (12 anni – coincidente con il periodo minimo di deduzione) mensili posticipati, ciascuno di 12.562,54 euro + Iva, per complessivi 1.809.005,76 euro + Iva;
- prezzo da corrispondere per l'esercizio della facoltà d'acquisto finale (riscatto): 26.350 euro + Iva;
- totale: 2.889.355,76 euro + Iva.

Oneri ulteriori:

- spese d'istruttoria: 11.500 euro;
- spese di perizia: 1.700 euro;
- spese d'incasso canone: 3 euro.

La ristrutturazione dell'immobile si è conclusa in data 31 ottobre 2023 (data di rilascio dell'agibilità) e, già nei primi giorni del mese di novembre 2023, Alfa Snc vi ha ivi trasferito l'esercizio della sua attività. Tuttavia, su accordo tra le parti, i canoni di *leasing* sono addebitati con decorrenza dal mese di gennaio 2024.

Nell'ambito dell'intervento di ristrutturazione, Alfa Snc si è altresì accollata nel corso dell'esercizio 2023 il sostenimento di spese ulteriori e aggiuntive, rispetto a quelle finanziate dalla società di *leasing* e comprese nel contratto di *leasing* immobiliare, nell'ordine di 1 milione di euro.

Comportamento contabile

Nell'esercizio 2022 – anno di stipula del contratto di *leasing* – Alfa Snc ha sostenuto le seguenti spese:

- *maxi* canone iniziale per 1.054.000 euro + Iva;
- spese di istruttoria: per 11.500 euro;
- spese di perizia: 1.700 euro;
- interessi passivi maturati nella fase di prelocazione 1° dicembre 2022 – 31 dicembre 2022.

Le spese del *maxi* canone, di istruttoria e di perizia vanno contabilizzate tra i risconti attivi e "congelate" dall'imputazione a Conto economico fino alla decorrenza del *leasing*, ossia fino al momento iniziale di addebito dei canoni di *leasing* (gennaio 2014).

Gli interessi passivi di prelocazione sono, invece, costi d'esercizio, da rilevare, dunque, a Conto economico nella voce C17.

Nell'esercizio 2023, Alfa Snc ha sostenuto le seguenti spese:

- interessi passivi maturati nella fase di prelocazione 1° gennaio 2023 – 31 dicembre 2023;
- spese di ristrutturazione ulteriori e aggiuntive, rispetto a quelle finanziate dalla società di *leasing* per 1 milione di euro.

Per quanto riguarda gli interessi passivi maturati nel corso dell'esercizio 2023, essi vanno trattati al pari degli oneri finanziari di prelocazione di competenza dell'esercizio 2022. Pertanto, vanno rilevati nella voce C17 di Conto economico.

Le spese edili, invece, vanno capitalizzate nella voce di Stato patrimoniale "B.I.7. – Altre immobilizzazioni immateriali", siccome di natura incrementativa su beni di terzi e, ragionevolmente, non separabili dall'immobile non avendo un'autonoma funzionalità. Laddove, invece, tali migliorie o parte di esse (ad esempio, le spese sostenute per l'installazione di un impianto) avessero una loro autonoma funzionalità, andrebbero rilevate nella specifica voce delle immobilizzazioni materiali relativa alla categoria di appartenenza del bene o dei beni (da B.II.1 a B.II.5). In entrambi i casi, il processo di ammortamento decorre fin dall'esercizio 2023, siccome l'immobile, nonché per forza di cose i relativi impianti con o senza autonoma funzionalità, sono non solo pronti per l'uso, ma anche utilizzati già dal mese di novembre 2023. Le spese inquadrabili tra le spese per migliorie su beni di terzi vanno ammortizzate lungo tutta la durata del *leasing*, ossia per tutto il periodo della locazione; pertanto, il periodo di ammortamento comprende 13 esercizi: il 2023, più i 12 esercizi del *leasing* dal 2024 al 2035 (supponendo che l'intera spesa di 1 milione di euro abbia natura di miglioria su beni di

terzi, la quota di ammortamento sarebbe quindi pari a $1.000.000/13 = 76.923,08$). Le spese edili iscrivibili tra le immobilizzazioni materiali sono astrattamente ammortizzabili secondo la vita utile dello specifico bene; anche in un'ottica cautelativa sul piano fiscale, ipotizzando un'eventuale contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria sulla "autonoma funzionalità" del bene rispetto all'immobile, potrebbe essere opportuno estendere la durata del processo di ammortamento a tutto il periodo di durata del *leasing*, adottando lo stesso criterio valido per le spese per migliorie su beni di terzi; d'altro canto potrebbe essere ragionevole sostenere la coincidenza tra la vita utile del bene e la durata del *leasing*.

Infine, nell'esercizio 2024, Alfa Snc comincia a sostenere i canoni di *leasing* di importo pari a 12.562,54 euro (+ Iva) da rilevare a Conto economico nella voce B8. Dall'esercizio 2024, inoltre, decorre l'imputazione, sempre nella voce B8 di Conto economico, delle spese del *maxi* canone, di istruttoria e di perizia per la quota di 1/12, "congelate" fino all'esercizio 2023. Nell'esercizio 2024 va anche rilevata la quota di ammortamento di competenza delle spese edili sostenute direttamente, ulteriori e aggiuntive rispetto a quelle finanziate dalla società di *leasing*, in continuità con il comportamento contabile adottato nell'esercizio 2023 (anno d'inizio del processo di ammortamento). Le rilevazioni contabili del 2024 dovranno essere ripetute per tutta la durata del *leasing*.

Al termine del *leasing*, in caso di riscatto dell'immobile, si perfezionerà il trasferimento di proprietà del bene; Alfa Snc dovrà provvedere a rilevare l'immobile in contabilità nella voce "A.II.1 – Terreni e fabbricati" al valore di riscatto, pari a 26.350 euro (+ Iva), più oneri accessori. Dal riscatto in avanti, l'immobile subirà il normale processo di ammortamento venendo trattato come qualsiasi altro cespite aziendale.

Trattamento fiscale

Tenuto conto che la durata del contratto *leasing* rispetta la durata minima fiscale prevista dall'[articolo 107](#), Tuir, il trattamento fiscale segue per derivazione il comportando adottato ai fini della redazione del bilancio.

Vale però la pena soffermare l'analisi su 2 temi:

- la deducibilità degli interessi passivi maturati nella fase di prelocazione, nonché degli interessi passivi compresi nei canoni di *leasing*;
- l'indeducibilità della quota capitale del canone di *leasing* afferente l'area sottostante al fabbricato, anche e soprattutto agli effetti dell'Irap.

Tanto gli interessi passivi da prelocazione, quanto la quota interessi compresa nei canoni di *leasing*, rappresentano componenti negativi di reddito, soggetti, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, alle regole di deducibilità proprie degli interessi passivi. Se, dunque, per le imprese Irap,ef,

come Alfa Snc, non si pongono particolari limiti in termini di deducibilità trovando applicazione le disposizioni dell'[articolo 61](#), Tuir, invece, per i soggetti Ires, la deducibilità sconta i vincoli più stringenti dell'[articolo 96](#), Tuir. Ai fini Irap, vige in ogni caso l'integrale indeducibilità.

In merito alla seconda questione, va ricordato che, nei *leasing* immobiliari, deve essere trattata come indeducibile la quota di canone riferibile al terreno pertinenziale, determinata sulla base delle regole definite dall'[articolo 36](#), commi 7 e 7-bis, D.L. 223/2006, secondo cui per lo scorporo dell'area vanno utilizzate le percentuali forfettarie del 20% (fabbricati commerciali) o del 30% (fabbricati industriali). A parere dell'Agenzia delle entrate¹, tale indeducibilità trova applicazione sia ai fini del reddito d'impresa, sia ai fini Irap. Si deve, però, rilevare che siffatta impostazione è stata da sempre oggetto di critica da parte della dottrina², secondo cui, per i soggetti che determinano il valore della produzione imponibile ai fini Irap ai sensi dell'[articolo 5](#), D.Lgs. 446/1997, dovrebbero valere le risultanze contabili. Ciò in quanto l'articolo 36, D.L. 223/2006, è anteriore alle modifiche recate alla disciplina dell'Irap dalla L. 244/2007, la quale, introducendo il principio di derivazione diretta dal bilancio dei componenti positivi e negativi del valore della produzione, dovrebbe aver disapplicato le regole fiscali da esso dettate, sostituendole con la corretta applicazione dei Principi contabili (ex articolo 5, comma 5, D.Lgs. 446/1997). Pertanto, i canoni di *leasing* immobiliare, depurati della quota interessi, dovrebbero essere deducibili, ai fini dell'Irap delle società di capitali, per l'importo stanziato nella voce B.8 del Conto economico, senza alcun limite forfettario. In tal senso, peraltro, si è espressa l'ordinanza della [Cassazione n. 7183/2021](#), secondo la quale la deduzione dei canoni di *leasing* immobiliare deve essere riconosciuta per l'importo stanziato a Conto economico, a eccezione della quota interessi, desunta dal contratto, indeducibile per dato normativo. Diversamente, per l'Irap delle società di persone, trovano applicazione le limitazioni di deducibilità del reddito d'impresa oggetto di tassazione Irpef.

¹ [Circolare n. 38/E/2010](#).

² Si veda, ad esempio, la circolare Assonime n. 34/2009.

L'informazione quotidiana,
attenta e completa

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

Iscriviti alla mailing list e
rimani sempre aggiornato

www.ecnews.it



EDITORE E PROPRIETARIO

Gruppo Euroconference Spa
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE

Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Paolo Meneghetti - dottore commercialista, revisore legale
Stefano Chirichigno - dottore commercialista - Partner CMS

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

Numero Registro stampa 2142/2020
Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049
ISSN 2724-5063

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circulari@euroconference.it

SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Mensile
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2024

Euro 120 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal [link](http://www.euroconference.it/area_riservata_login): http://www.euroconference.it/area_riservata_login. In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Per i contenuti di "Il reddito di impresa" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.