



TEAMSYSYSTEM REVIEW

| n. 309

In collaborazione con





Check Up Impresa: il software per il monitoraggio della salute d'impresa e la prevenzione della crisi

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

Check Up Impresa è la soluzione in cloud pensata per supportare le imprese a **ristabilire l'equilibrio economico-finanziario**, mediante approfondite analisi dei principali indicatori di business, a **semplificare il percorso di accesso ai finanziamenti bancari** e a **conformarsi alle direttive del Codice della Crisi di Impresa e dell'Insolvenza**, entrato in vigore lo scorso 15 luglio.

Check Up Impresa è disponibile in **due versioni**, specifiche in base alle attività del Professionista:

- **Versione Light**, che consente di approcciare in modo più semplice l'analisi e il monitoraggio delle aziende clienti, arrivando a produrre report di sintesi e rating di valutazione;
- **Versione PRO**, un'estensione delle funzionalità della versione standard grazie alla quale è possibile effettuare analisi finanziarie più approfondite per casistiche più complesse.

Per i Professionisti Check Up Impresa rappresenta l'opportunità di offrire un nuovo servizio di consulenza aziendale a valore ai propri clienti e diventare così un vero consulente d'impresa.

Schede operative

Lotteria degli scontrini e pagamenti elettronici: l'evoluzione nell'ottica del contrasto alle frodi fiscali	2
Il ruolo dei professionisti nel Codice con specifico riferimento ai gestori della crisi e dell'insolvenza	6
La residenza delle società e l'esteroinvestizione	12
Gli effetti sull'Ace e super Ace di fusioni e scissioni realizzate nel corso dell'esercizio	18

Scadenzario

Scadenze del mese di ottobre	27
------------------------------	----

Lotteria degli scontrini e pagamenti elettronici: l'evoluzione nell'ottica del contrasto alle frodi fiscali

Obligo di fatturazione elettronica anche per i soggetti titolari di partita Iva in regime forfettario e del margine, sanzioni per la mancata accettazione di strumenti di pagamento elettronici, credito d'imposta calcolato sulle commissioni addebitate per le transazioni effettuate tramite mezzi di pagamento elettronici tracciabili, limitazioni all'utilizzo del contante e lotteria degli scontrini sono alcune delle principali misure poste in essere dal Legislatore per la lotta contro l'evasione fiscale e l'omessa fatturazione. Con il presente contributo, si rappresentano le principali modifiche normative introdotte con il D.Lgs. 36/2022, in attuazione della strategia di riduzione dell'utilizzo del contante e di promozione degli strumenti di pagamento alternativi al contante, per il raggiungimento degli obiettivi assunti nell'ambito del PNRR.

Modifiche al funzionamento della c.d. "lotteria degli scontrini"

L'articolo 18, comma 4-bis, D.L. 36/2022 (c.d. "Decreto PNRR") reca alcune modifiche alla disciplina della lotteria nazionale degli scontrini contenuta all'articolo 1, commi 540 e ss. L. 232/2016 (c.d. "Legge di Bilancio 2017").

Come noto, si tratta di una lotteria gratuita collegata al programma Italia *Cashless* messo a punto dal Governo per incrementare l'uso delle carte di credito, debito, dei *bancomat*, delle carte prepagate e delle *app* connesse a circuiti di pagamento privati, rispetto all'utilizzo di mezzi di pagamento non tracciati. L'obiettivo è quello di incentivare l'uso di strumenti di pagamento tracciati e disincentivare l'uso del contante nella lotta al contrasto dell'evasione fiscale per la modernizzazione del Paese e lo sviluppo di un sistema più digitale, semplice, veloce e trasparente.

Due sono i provvedimenti emanati dal direttore dell'Agenzia delle entrate, di concerto con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, sino a oggi: il provvedimento n. 80217 del 6 marzo 2020 recante le modalità tecniche per l'attuazione della lotteria degli scontrini e il provvedimento n. 32051 del 29 gennaio 2021.

Possono partecipare alla c.d. "lotteria degli scontrini" le persone fisiche maggiorenni, residenti nel territorio dello Stato italiano che, fuori dall'esercizio di un'attività d'impresa, arte o professione, acquistano beni e servizi per almeno 1 euro di spesa, presso esercenti che trasmettono telematicamente i corrispettivi.

Sono, dunque, esclusi dalla partecipazione alla lotteria degli scontrini, i corrispettivi delle operazioni certificate con fattura.

Il corrispettivo deve essere pagato con mezzi elettronici.

Per partecipare alla lotteria, al momento dell'acquisto, il consumatore deve mostrare il proprio codice lotteria all'esercente (trattasi di un codice a barre e alfanumerico che si può ottenere registrando il proprio codice fiscale sul portale della lotteria).

Il sistema lotteria, per ogni corrispettivo validamente trasmesso, genera un numero di biglietti virtuali che consentono la partecipazione all'estrazione pari a un biglietto per ogni euro di corrispettivo, con arrotondamento all'unità di euro superiore se la cifra decimale è superiore a 49 centesimi. È necessario che il corrispettivo sia stato esclusivamente e interamente pagato con strumenti di pagamento elettronici. Le operazioni di estrazione avvengono sotto la responsabilità dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Il risultato delle estrazioni è reso noto sul sito istituzionale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e nell'area pubblica del portale lotteria. I vincitori riceveranno altresì una comunicazione tramite pec, se fornita nella sezione "area riservata" del portale lotteria, ovvero tramite i canali tradizionali all'indirizzo di residenza o domicilio fiscale.

L'articolo 18, comma 4-*bis*, lettera a), D.L. 36/2022, innova interamente il comma 540, articolo 1, L. 232/2016 e definisce in modo più dettagliato e preciso i nuovi requisiti necessari a decorrere dal 1° gennaio 2021 per partecipare alla lotteria. In particolare, la persona fisica che effettua il pagamento, oltre a essere maggiorenne e residente nel territorio dello Stato, deve risultare titolare del mezzo di pagamento utilizzato durante l'acquisto e il mezzo di pagamento deve trarre i fondi da un rapporto a lui intestato oppure intestato a componenti del proprio nucleo familiare così come certificato dallo stato di famiglia antecedentemente alla data di estrazione del premio. È altresì contemplata l'ipotesi della rappresentanza, purché rilasciata antecedentemente alla partecipazione alla lotteria.

Nella formulazione precedente della norma, l'unico requisito richiesto oltre alla residenza in Italia e alla maggiore età era quello dell'esibizione del codice lotteria. Con la novella normativa, la partecipazione al concorso non sarà concessa al soggetto che, benché maggiorenne e residente nel territorio dello Stato, effettua l'acquisto utilizzando mezzi tracciabili che traggono i fondi da rapporti intestati a soggetti diversi da quelli appartenenti al proprio nucleo familiare o a sé stesso. La modifica è intesa a risolvere le controversie che potrebbero sorgere in questi casi tra il soggetto che effettua l'acquisto presso l'esercente e il titolare dei fondi.

Inoltre, a decorrere dal 1° marzo 2021, il consumatore cui venga preclusa la partecipazione alla lotteria, dunque negata la possibilità di partecipare al concorso per il singolo acquisto per rifiuto dell'esercente, potrà segnalare tale circostanza nella sezione dedicata del portale lotteria del sito *internet* dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Non sono previste sanzioni per l'esercente a fronte del rifiuto, tuttavia, la norma prevede che di tale circostanza sarà tenuto conto nell'ambito delle attività di analisi del rischio di evasione condotte dall'Agenzia delle entrate e dalla G. di F.

Si ricorda che i premi e le vincite non concorrono a formare il reddito del percipiente per l'intero ammontare corrisposto nel periodo d'imposta e non sono assoggettati ad alcun prelievo erariale, per espressa previsione normativa.

Per quanto riguarda le operazioni di estrazione, sono previste con cadenza settimanale, mensile e annuale. Ogni corrispettivo partecipata a una sola estrazione e a ciascuna partecipano i corrispettivi trasmessi e registrati al Sistema Lotteria nel periodo oggetto dell'estrazione.

A tal riguardo, oltre alle estrazioni differite, il vero elemento di novità introdotto con il c.d. "Decreto PNRR" concerne la possibilità di introdurre lotterie degli scontrini istantanee, anche differenziate per entità e numero di premi. L'articolo 18, comma 4-*bis*, lettera b), D.L. 36/2022, infatti, demanda a uno o più provvedimenti di futura emanazione la disciplina delle modalità tecniche di tutte le lotterie degli scontrini, sia istantanee sia differite, relative alle operazioni di estrazione, l'entità e il numero dei premi messi a disposizione, nonché ogni altra disposizione necessaria per l'avvio e per l'attuazione delle lotterie.

Pagamenti elettronici: agevolazioni e sanzioni per la loro mancata accettazione

Non rallenta lo sviluppo e l'evoluzione delle misure finalizzate alla riduzione dell'evasione fiscale. L'articolo 18, comma 01, D.L. 36/2022 novella l'articolo 15, comma 4, D.L. 179/2012, in materia di obbligo di accettazione di pagamento elettronici per i soggetti che effettuano l'attività di vendita di prodotti e di prestazioni di servizi, estendendo l'obbligo di accettare come mezzo di pagamento anche le carte prepagate.

L'articolo 15, comma 4, D.L. 179/2012, convertito con modificazioni dalla L. 221/2012, già prevedeva l'obbligo in capo ai soggetti che effettuano l'attività di vendita di prodotti e di prestazioni di servizi, anche professionali, di accettare pagamenti effettuati tramite carte di pagamento, relativamente ad almeno una carta di debito e una carta di credito, ora esteso anche alle carte prepagate. Successivamente, l'articolo 19-*ter*, comma 1, lettera b), D.L. 152/2021, convertito con modificazioni dalla L. 233/2021, al fine di superare il mancato allineamento normativo derivante dalla sussistenza di un obbligo, rispetto alla cui violazione mancava la relativa sanzione, ha inserito la previsione di una sanzione per la mancata accettazione di un pagamento, di qualsiasi importo, con carta di debito o di credito, a partire dal 1° gennaio 2023.

L'articolo 18, comma 1, D.L. 36/2022, convertito con modificazioni dalla L. 79/2022 anticipa la decorrenza dell'applicazione del regime sanzionatorio dal 1° gennaio 2023 al 30 giugno 2022.

Come rappresentato nel *dossier* al Disegno di Legge (DDL 2598), le previsioni di sanzioni per la mancata accettazione di pagamenti effettuati con carta, oltre a iscriversi tra le misure idonee a disincentivare comportamenti *cash-based*, inserendosi in un'ampia strategia di riduzione del contante e di promozione di strumenti di pagamento alternativi e digitali, rientra, per il 1° semestre 2022, nella *milestone* M1C1-103 del PNRR, che prevede l'entrata in vigore della riforma della legislazione al fine di garantire sanzioni amministrative efficaci in caso di rifiuto da parte di fornitori privati di accettare pagamenti elettronici.

A partire dallo scorso 30 giugno 2022, quindi, i commercianti e professionisti non possono più rifiutare i pagamenti attraverso carte di debito, di credito o carte prepagate, pena l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria pari a 30 euro, aumentata del 4% del valore della transazione per la quale sia stata rifiutata l'accettazione del pagamento.

L'Autorità competente a ricevere il rapporto di cui all'articolo 17, L. 689/1981 del funzionario o dell'agente che ha accertato la violazione è il prefetto della Provincia nella quale è stata commessa la violazione.

Giova evidenziare che oggetto della segnalazione è il rifiuto dell'esercente, commerciante o professionista, di accettare pagamenti attraverso mezzi tracciabili, non il mancato possesso del pos, pertanto, le parti potranno sempre accordarsi su metodi di pagamento diversi da quelli che richiedono l'utilizzo delle carte di credito, debito o delle prepagate, come il pagamento tramite bonifico bancario o postale, senza alcuna conseguenza sanzionatoria in capo all'esercente.

È sufficiente, quindi, che l'esercente si premuri al fine di evitare di giungere al vero e proprio "rifiuto" di effettuare la transazione mediante l'uso delle carte di pagamento, concordando sin all'inizio con il cliente un metodo di pagamento diverso.

Peraltro, si ricorda che resta percorribile l'ipotesi dell'incasso dei corrispettivi in denaro, sempre che di importo inferiore a 2.000 euro. La Legge di conversione 15/2022 del D.L. 228/2021 (c.d. Decreto "milleproroghe") ha, infatti, modificato le previsioni di cui all'articolo 49, comma 3-bis, D.L. 231/2007 che prevedevano la riduzione della soglia di 1.000 euro per le transazioni a partire dal 1° gennaio 2022, disponendo il mantenimento della soglia aumentata già prevista per il 2021. Cosicché fino al 31 dicembre 2022 sono ammesse le transazioni con pagamento in contante fino a 1.999,99 euro, mentre la soglia ridotta fino a 999,99 euro sarà operativa dal 1° gennaio 2023, salvo ulteriori ripensamenti.

Questa modifica normativa ha destato non poco stupore. Considerando gli obiettivi di contrasto e riduzione dell'evasione fiscale che l'Italia si è posta, il mantenimento della soglia dei 2.000 euro all'utilizzo del contante è sembrata una sorta di battuta di arresto nella lotta all'omessa fatturazione. I dati provenienti dallo studio condotto dalla Banca d'Italia nel 2019 evidenziano che l'Italia è il Paese dell'area euro in cui è stato rilevato il maggior numero di transazioni giornaliere per persona in contanti: su una media di 2 transazioni giornaliere per persona, 1,7 avvengono in contanti contro una media europea che si attesta a 1,6 transazioni giornaliere di cui 1,2 in contanti. Il contante in Italia costituisce ancora lo strumento più utilizzato per le operazioni presso i punti vendita di tutte le Regioni italiane, seppur con qualche lieve differenza tra Nord e Centro-Sud.

In conclusione, l'articolo 18, comma 4, D.L. 36/2022, modificando l'articolo 22, comma 5, D.L. 124/2019, sopprimendo il riferimento al comma 1-ter, dispone che gli operatori che mettono a disposizione degli esercenti i sistemi di pagamento sono tenuti a trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate, anche tramite la società PagoPA Spa, i dati identificativi degli strumenti di pagamento elettronico, nonché l'importo complessivo delle transazioni giornaliere effettuate mediante gli stessi strumenti, sia nei confronti dei consumatori finali, sia degli operatori economici. Attraverso questa modifica, l'Agenzia delle entrate, ricevendo l'importo complessivo dei dati relativi agli importi incassati elettronicamente dagli esercenti e certificati tramite i registratori di cassa, potrà conciliare tali dati con quelli delle commissioni addebitate all'esercente sulle transazioni effettuate mediante strumenti di pagamento elettronici, in modo da riscontrare eventuali anomalie dalla

mancata trasmissione di scontrini rispetto agli importi incassati con moneta elettronica.

Al riguardo, si ricorda che l'articolo 22, D.L. 124/2019 ha introdotto un credito d'imposta pari al 30% delle commissioni addebitate agli esercenti in corrispondenza delle transazioni effettuate mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate, ovvero mediante altri strumenti di pagamento elettronico tracciabili. L'agevolazione spetta per le commissioni maturate dal 1° luglio 2020 per i soggetti che abbiano registrato ricavi e compensi relativi all'anno d'imposta precedente non superiore a 400.000 euro.

Il comma 1-ter della citata disposizione normativa, incrementa il predetto credito d'imposta dal 30 al 100% delle commissioni maturate nel periodo dal 1° luglio 2021 al 30 giugno 2022, nel caso in cui gli esercenti attività d'impresa, arte o professione, che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti di consumatori finali adottino:

- strumenti di pagamento elettronico collegati ai registratori telematici per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, nel rispetto delle regole tecniche stabilite con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 211996 del 6 agosto 2021;
- ovvero strumenti di pagamento evoluto che garantiscano l'invio dei corrispettivi.

L'articolo 2, commi 3 e 5-bis, D.Lgs. 127/2015 richiedono che, in entrambi i casi sopracitati, gli strumenti elettronici utilizzati per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati garantiscano l'inalterabilità e la sicurezza dei dati.

Inoltre, si segnala che mentre il provvedimento recante le regole tecniche per il collegamento tra sistemi che consentono forme di pagamento elettronico e strumenti che consentono la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri è stato emanato, alla data odierna manca il provvedimento citato all'articolo 2, comma 5-bis, D.Lgs. 127/2015 che dovrà definire le informazioni da trasmettere, le regole tecniche, i termini per la trasmissione telematica e le caratteristiche tecniche dei sistemi evoluti di incasso, idonei all'assolvimento degli obblighi di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi.

Pertanto, allo stato attuale, in assenza di regole tecniche codificate, sembra sospesa la possibilità, ammessa a partire dal 1° luglio 2022, di avvalersi dei sistemi evoluti di incasso per assolvere all'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati.

Riferimenti normativi

articolo 18, D.L. 36/2022

articolo 1, commi 540 e ss., L. 232/2016

Il ruolo dei professionisti nel Codice con specifico riferimento ai gestori della crisi e dell'insolvenza

L' *identificazione dei professionisti demandati al "capezzale" dell'impresa in crisi - I requisiti richiesti ai professionisti di nomina giudiziaria - L'albo e il registro nazionale - I processi di nomina - La nuova figura dell'ausiliario del giudice nel concordato semplificato - Nuove attribuzioni per il commissario giudiziale - Ulteriori elementi di novità per i commissari giudiziali e i curatori.*

Premessa

L'entrata in vigore del nuovo Codice di cui al D.L. 14/2019, aggiornato con le modifiche apportate dal D.L. 83/2022, ha sollecitato l'interesse degli interpreti su una molteplicità di temi prevalentemente legati ai nuovi principi di regolamentazione del concordato preventivo, delle diverse tipologie degli accordi di ristrutturazione, della nuova transazione fiscale e della composizione negoziata della crisi.

Fino a ora poca attenzione è stata posta al ruolo dei professionisti che sono chiamati in causa dagli istituti nuovi e riformati di gestione della crisi e dell'insolvenza.

Eppure, il Codice prevede una vasta pluralità di professionisti in funzione delle diverse procedure, che vengono qui di seguito ricordati.

Nella composizione negoziata vi sono gli esperti nominati dalla Commissione presso la CCIAA, individuati dall'articolo 2, lettera o-bis) e dall'articolo 13, comma 6, Codice¹.

Vi sono altresì gli ausiliari nominati dagli esperti stessi (articolo 16, comma 3, Codice²), ovvero dal Tribunale ai sensi dell'articolo 68, c.p.c., nelle ipotesi di misure protettive previste dall'articolo 19, Codice, o di concordato semplificato previsto dall'articolo 25-sexies, Codice.

Invece, negli strumenti di regolazione della crisi sono previsti i c.d. professionisti indipendenti, regolati dall'articolo 2, lettera o), Codice³. Vi sono altresì i gestori della crisi nell'ambito degli strumenti di regolazione della stessa, previsti dall'articolo 2, comma 1, lettera e), Codice⁴.

Da ultimo ci sono gli stimatori del complesso aziendale nominati dall'Autorità giudiziaria, ad esempio, in caso di opposizione all'omologa di concordato con continuità aziendale proposta da un creditore dissenziente (articolo 112, comma 5, Codice).

Esiste poi un'altra categoria di professionisti, che sono quelli che assistono l'impresa in crisi nella scelta specifica del miglior strumento per superare la situazione di difficoltà, che sono legati da un rapporto di natura personale o professionale all'impresa e che operano nella composizione negoziata e negli strumenti di regolazione della crisi.

A questi, vanno poi aggiunti altri professionisti del debitore, ovvero i professionisti che assistono l'impresa nell'attività ordinaria – oggi quanto mai importanti anche al fine di consigliare all'imprenditore l'adozione di misure e assetti adeguati in funzione della rilevazione tempestiva della crisi (articolo 3, Codice) – nonché l'organo di revisione o di controllo societario, deputato tra l'altro a segnalare all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17, Codice (articolo 25-octies, Codice).

Per completare l'indicazione dei soggetti professionalmente coinvolti nella gestione della crisi di

¹ Detti esperti hanno la funzione di agevolare le trattative tra debitore e soggetti interessati per il superamento della crisi.

² Possono essere nominati anche con l'incarico di stimare le risorse derivanti dalla liquidazione.

³ Detti professionisti hanno molteplici funzioni, che variano a seconda degli strumenti scelti per la regolazione della crisi: accordi in esecuzione di piani attestati di risanamento, accordi di ristrutturazione, piani di ristrutturazione soggetti a omologa, concordato preventivo.

⁴ I gestori sono incaricati dall'Autorità giudiziaria con funzione di supervisione e controllo, come, ad esempio il Commissario giudiziale nell'ambito delle procedure di concordato preventivo, chiamato, tra l'altro, a redigere pareri, relazioni e a esercitare vigilanza sull'attività del debitore.

una impresa, non possono non essere ricordati anche i professionisti dei creditori e dei terzi, che assistono i vari *stakeholder* coinvolti nella composizione negoziata e negli strumenti di regolazione della crisi.

Come si può notare dalla semplice elencazione sopra riportata, il numero e le competenze dei soggetti chiamati al “*capezzale*” delle imprese in crisi è assolutamente rilevante.

La finalità del presente elaborato è quella di concentrarsi sui soggetti incaricati dall’Autorità giudiziaria delle funzioni di gestione di controllo nelle procedure di cui al Codice.

La nomina dei soggetti incaricati dall’Autorità giudiziaria delle funzioni di gestione e controllo delle procedure

Innanzitutto, deve essere osservato che per detti soggetti è previsto un albo regolato dall’articolo 356, Codice. Detto albo, istituito presso il Ministero della giustizia, comprende i soggetti anche in forma associata o societaria, destinati a svolgere su incarico del Tribunale funzioni di curatore, commissario giudiziale o liquidatore nelle procedure previste dal Codice.

Possono ottenere l’iscrizione all’albo i soggetti che sono in possesso dei requisiti previsti dall’articolo 358, comma 1, lettere a), b) e c), Codice e che dimostrino di avere assolto gli obblighi di formazione di cui all’articolo 4, comma 5, lettere b), c) e d), D.M. 202/2014 e successive modificazioni. Al momento di prima popolazione dell’albo, possono ottenere le iscrizioni i soggetti in possesso dei requisiti di cui all’articolo 358, comma 1, lettere a), b) e c), Codice che documentano di essere stati nominati, alla data di entrata in vigore del presente articolo, in almeno 2 procedure negli ultimi 4 anni, curatori fallimentari, commissari, o liquidatori giudiziali.

Costituisce condizione per il mantenimento dell’iscrizione, l’acquisizione di uno specifico aggiornamento biennale, ai sensi del già menzionato D.M. 202/2014.

I requisiti di cui all’articolo 358, comma 1, lettera b), Codice devono essere in possesso della persona fisica responsabile della procedura nonché del legale rappresentante della società tra professionisti, o di tutti i componenti dello studio professionale associato.

Possono essere chiamati a svolgere le funzioni di curatore, commissario giudiziale e liquidatore nelle procedure di cui al Codice gli iscritti agli albi degli avvocati, dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, dei consulenti del lavoro, nonché gli studi professionali associati e le società tra professionisti a condizione, come detto, che tutti i soci siano iscritti all’albo professionale e che sia designata la persona fisica responsabile della procedura.

In aggiunta, hanno titolo per l’iscrizione anche coloro che abbiano svolto funzioni di amministrazione, direzione, controllo in società di capitali o società cooperative, dando prova di adeguate capacità imprenditoriali e purché non sia intervenuta nei loro confronti dichiarazione di apertura della procedura di liquidazione giudiziale.

Vale la pena ricordare che l’albo differisce dal registro nazionale previsto dall’articolo 125, Codice, dove confluiscono, con accessibilità al pubblico:

- i provvedimenti di nomina dei curatori, dei commissari giudiziari dei liquidatori giudiziali;
- i provvedimenti di chiusura della liquidazione giudiziale di omologazione del concordato;
- l’ammontare dell’attivo e del passivo delle procedure chiuse;
- le liquidazioni dei compensi.

Ulteriori norme relative ai criteri di qualificazione di questi professionisti sono previste dal citato articolo 356, Codice, dal D.M. 202/2014, relativo agli obblighi formativi e dal D.M. 75/2022.

Ci si riferisce in particolare:

- alla necessità di svolgere, all’infuori della ipotesi di primo popolamento dell’albo, un corso di perfezionamento di 200 ore (ridotto a 40 ore per gli iscritti a un albo professionale);
- alla necessità di svolgere un tirocinio di almeno 6 mesi presso curatori, commissari, professionisti indipendenti, delegati alla vendita;
- all’obbligo di un aggiornamento biennale di almeno 40 ore.

Valgono inoltre i criteri generali che sono esplicitamente ribaditi sia in materia di incompatibilità^{5 6 7} sia di onorabilità, sia sotto il profilo penalistico sia sotto il profilo deontologico.⁸

La documentazione necessaria per l'iscrizione all'albo è definita dall'articolo 4, D.M. 75/2022. Gli ordini professionali sono coinvolti nella formazione di detta documentazione, sia per la certificazione degli obblighi formativi "generici", sia per quella relativa alla verifica dell'assenza di sanzioni disciplinari, comminate negli ultimi 5 anni, che siano superiori alla minima editale.

L'iscrizione comporta un costo di 150 euro e il mantenimento della stessa un costo annuo di 50 euro, il cui mancato pagamento provoca la sospensione e quindi l'eventuale cancellazione dall'albo stesso.

Chiarite le caratteristiche personali richieste ai professionisti, meritano attenzione i meccanismi e le regole che sovrintendono i procedimenti di nomina.

Infatti, l'articolo 5, Codice, tratta della trasparenza e dell'efficienza delle nomine.

In particolare, il comma 1 dispone che le nomine dei professionisti effettuate dalle Commissioni previste dall'articolo 13, comma 6, Codice, o dall'Autorità giudiziaria, o da quella amministrativa, o dagli organi da esse nominati debbano garantire rispetto di criteri di trasparenza, rotazione ed efficienza.

L'articolo 358, comma 3, Codice, definisce che le nomine vengano effettuate tenuto conto:

- dei rapporti riepilogativi;
- degli incarichi in corso, in relazione alla necessità di assicurare l'espletamento perfettamente diretto, personale, efficiente e tempestivo delle funzioni;
- delle esigenze di trasparenza e di rotazione nell'assegnazione degli incarichi, tenuto conto del numero delle procedure aperte all'anno precedente, valutata l'esperienza richiesta dalla natura e dall'oggetto dello specifico incarico;
- con riferimento ai consulenti del lavoro, dell'esistenza dei rapporti di lavoro subordinato in atto al momento dell'apertura della liquidazione giudiziale, del deposito del decreto di ammissione al concordato preventivo, o al momento della sua omologazione;
- delle esigenze e della complessità propria di una procedura transfrontaliera.

Con riferimento al generale impianto normativo sopra riferito, non può non notarsi che i requisiti richiesti sono fondati su un forte *intuitus personae*, tuttavia adeguatamente "motivato".

È, infatti, evidente come abbia rilievo la figura personale del professionista, al quale viene richiesto lo svolgimento diretto e personale dell'attività.

Tenuto conto, peraltro, della complessità dell'incarico e della necessità di svolgere lo stesso con efficienza e tempestività, è evidente che l'esercizio sia trovare un corretto equilibrio tra impegno personale e adeguata struttura organizzativa, che non può comunque diventare qualità prevalente. Prova di ciò è che, ad esempio, nel caso degli studi associati i requisiti di appartenenza all'albo professionale vengono richiesti per ciascun socio. Tuttavia, in questo contesto, appare invece stridente la circostanza che il requisito d'iscrizione all'albo professionale nel caso delle società tra

⁵ Non può essere nominato chi versa nelle condizioni di cui all'articolo 2382, cod. civ., ovvero "Non può essere nominato amministratore, e se nominato decade dal suo ufficio, l'interdetto, l'inabilitato, il fallito, o chi è stato condannato a una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità a esercitare uffici direttivi".

⁶ L'articolo 358, comma 2, Codice, prescrive le seguenti ulteriori condizioni di incompatibilità: "Non possono essere nominati curatore, commissario giudiziale o liquidatore, il coniuge, la parte di un'unione civile tra persone dello stesso sesso, il convivente di fatto, i parenti e gli affini entro il quarto grado del debitore, i creditori di questo e chi ha concorso al dissesto dell'impresa, nonché chiunque si trovi in conflitto di interessi con la procedura".

⁷ Valgono altresì le previsioni dell'articolo 35, comma 4 bis, D.Lgs. 159/2011: "Non possono assumere l'ufficio di amministratore giudiziario, né quello di suo coadiutore, coloro i quali sono legati da rapporto di coniugio, unione civile o convivenza di fatto ai sensi della L. 76/2016, parentela entro il terzo grado o affinità entro il secondo grado con magistrati addetti all'ufficio giudiziario al quale appartiene il magistrato che conferisce l'incarico, nonché coloro i quali hanno con tali magistrati un rapporto di assidua frequentazione. Si intende per frequentazione assidua quella derivante da una relazione sentimentale o da un rapporto di amicizia stabilmente protrattosi nel tempo e connotato da reciproca confidenza, nonché il rapporto di frequentazione tra commensali abituali".

⁸ Si veda l'articolo 356, comma 3, Codice "... b) non essere stati sottoposti a misure di prevenzione disposte dall'autorità giudiziaria ai sensi del D.Lgs. 159/2011; c) non essere stati condannati con sentenza passata in giudicato, salvi gli effetti della riabilitazione: 1. a pena detentiva per uno dei reati previsti dalle norme che disciplinano l'attività bancaria, finanziaria, mobiliare, assicurativa e dalle norme in materia di mercati e valori mobiliari, di strumenti di pagamento; 2. alla reclusione per uno dei delitti previsti nel Titolo XI, Libro V, cod. civ. o nel presente codice; 3. alla reclusione per un tempo non inferiore a un anno per un delitto contro la P.A., contro la fede pubblica, contro il patrimonio, contro l'ordine pubblico, contro l'economia pubblica ovvero per un delitto in materia tributaria; 4. alla reclusione per un tempo superiore a 2 anni per un qualunque delitto non colposo; d) non avere riportato negli ultimi 5 anni una sanzione disciplinare più grave di quella minima prevista dai singoli ordinamenti professionali".

professionisti sia richiesto solo per quello effettivamente incaricato e per il legale rappresentante della società.

Infatti, come noto, i soci delle società tra professionisti possono essere anche apportatori di solo capitale e quindi, se si vuole mantenere fede al principio delle *intuitus personae* così come declinato per le associazioni professionali, l'incarico non potrebbe essere attribuito al professionista socio di una società tra professionisti che non siano tutti iscritti all'albo professionale.

L'*intuitus personae* è definibile come "motivato" in quanto, come si è detto, le nomine debbono avere riguardo non solo a una adeguata rotazione, ma anche ai risultati raggiunti nell'espletamento degli incarichi svolti.

Si tratta per tanto di un *intuitus personae* sottoposto a limiti e a una oggettiva valutazione di efficienza dell'attività resa dal professionista.

Una ulteriore considerazione che sorge spontanea dalla lettura delle norme che regolano l'attività di questi professionisti e che definiscono le loro caratteristiche soggettive è che quella che viene delineata è a tutti gli effetti una professione fortemente specialistica, per la quale infatti l'iscrizione all'albo professionale configura un prerequisito, ma non sufficiente, dal momento che viene richiesta l'iscrizione allo specifico albo.

Coerentemente con questa indicazione, anche la formazione continua richiesta ha caratteristiche di totale specializzazione e non può essere assolta attraverso la frequenza di corsi formativi di valenza "generalista".

Risulta pertanto, ad avviso di chi scrive, confermata la tendenza in forza della quale le specializzazioni professionali sono una precisa richiesta del mercato anche con riferimento alle funzioni giudiziarie.

Una figura nuova: l'ausiliario del giudice nel concordato semplificato

Nel novero dei soggetti che possono essere nominati con incarichi da parte dell'Autorità giudiziaria nell'ambito degli strumenti per la gestione della crisi d'impresa, il nuovo Codice ha inserito la figura dell'ausiliario del giudice di cui all'articolo 68, c.p.c., che può essere nominato dal Tribunale nel concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio all'esito della composizione negoziata (articolo 25-sexies, comma 3, Codice).

Di fatto si tratta di una figura sostitutiva del commissario giudiziale, chiamata a rendere un parere dal contenuto non esplicitamente precisato dalla norma (articolo 25-sexies, comma 4, Codice).

Si può presumere che lo scopo dell'attività dell'ausiliario e il contenuto del suo parere siano volti a verificare che:

- a) la proposta di concordato semplificato non arrechi pregiudizio ai creditori rispetto all'alternativa liquidazione giudiziaria; e
- b) nel contempo assicurati una utilità a ciascun creditore.

Si tenga presente che ove il Codice parla di utilità, ovverosia all'articolo 84, si riferisce a una utilità specificatamente individuata, o economicamente valutabile, che può consistere anche nella prosecuzione di rapporti contrattuali con il suo debitore o con il suo avente causa.

Se si propende per la tesi di una sostanziale identificazione tra la figura dell'ausiliario e quella del commissario giudiziale, allora se ne deve dedurre che il contenuto della relazione cui è chiamato l'ausiliario stesso si debba presumibilmente estendere a una generale valutazione sulla "correttezza e buona fede" delle trattative che hanno caratterizzato la composizione negoziata.

Detta analisi riferita al comportamento del debitore in specifico significa anche una valutazione sulla ragionevolezza originaria del percorso di risanamento, in assenza della quale l'esperto nominato avrebbe dovuto chiedere l'archiviazione della istanza.

Non è difficile quindi immaginare che il concorso dei 2 organi crei il rischio di sovrapposizioni quando non addirittura di conflitto tra l'ausiliario del giudice e l'esperto nominato determinandosi così una situazione di rischio potenziale destinata a influenzare positivamente l'azione dell'esperto, ma forse, circostanza più grave, anche l'accettazione dell'incarico da parte dello stesso, disincentivando i professionisti all'assunzione di questo ruolo.

Peraltro, a rafforzare l'assimilabilità dell'ausiliario alla figura del commissario giudiziario depone la circostanza che si applicano allo stesso, ai sensi dell'articolo 25-*sexies*, Codice, i seguenti articoli del Codice:

- articolo 106, Codice che dispone l'obbligo di segnalazione degli atti di frode del debitore;
- articolo 118, Codice che dispone la vigilanza sull'esecuzione del concordato secondo le modalità previste nella sentenza di omologazione;
- articolo 119, Codice che attribuisce la facoltà devi chiedere la risoluzione del concordato per inadempimento su istanza dei creditori;
- articolo 341, Codice che dispone le responsabilità penali nelle ipotesi di interesse privato o di accettazione di retribuzione non dovuta, rimandando agli articoli 334 e 335, Codice.

Nuove attribuzioni del commissario giudiziale

Negli accordi di ristrutturazione

L'articolo 40, comma 4, Codice, prevede la possibile nomina o conferma del commissario nel caso di domanda di accesso al giudizio di omologazione di accordi di ristrutturazione.

La nomina è disposta per tutelare gli istanti se pendono istanze per l'apertura della procedura di liquidazione giudiziale.

Nei piani di ristrutturazione soggetti a omologa

L'articolo 64-*bis*, comma 4, Codice, prevede la nomina o conferma del commissario nel caso di piani di ristrutturazione soggetti a omologa.

Ai sensi del comma 5, il commissario controlla la gestione del debitore che rimane titolato all'amministrazione ordinaria e straordinaria. Specificatamente verifica che la gestione sia nel prevalente interesse dei creditori.

Ai sensi del comma 6 del medesimo articolo è interpellato per il compimento di atti di straordinaria amministrazione o per l'effettuazione di pagamenti non previsti in piano.

Nell'ipotesi di esecuzione di atti contrari al proprio parere negativo, informa il Tribunale per i provvedimenti di cui l'articolo 106, Codice.

Conferme con novità per il commissario giudiziale nel concordato preventivo

Il commissario giudiziale vigila sull'attività del debitore (articolo 92, comma 3, Codice) e comunica al PM avvenimenti, fatti penalmente rilevanti.

Tuttavia, nel concordato in continuità, se richiesto o in caso di concessione delle misure protettive, affianca il debitore e i creditori nella negoziazione del piano, formulando, ove occorra, suggerimenti per la sua redazione.

Ciò induce a una riflessione: se la commistione di ruoli e funzioni sia un valore aggiunto, un limite o addirittura un rischio.

Ad avviso dello scrivente una non netta distinzione tra l'assistenza al debitore e l'esercizio di un ruolo di controllo, può aprire il varco a responsabilità che non sono proprie del commissario con il fondato rischio della perdita di terzietà della funzione. Quanto al valore aggiunto di questo intervento *ad adiuvandum* del commissario giudiziale, è difficile intravederne la portata, non comprendendosi né il possibile apporto tecnico nella redazione del piano, rispetto al quale peraltro è successivamente chiamato a una rigorosa attività di verifica, né il contributo alla negoziazione, non essendo un commissario informato né delle vicende pregresse intercorse tra debitori e creditori, né avendo contezza delle leve commerciali utilizzabili dal debitore nella trattativa coi propri creditori. Il commissario deposita la propria relazione ai fini del voto dei creditori 45 giorni prima della data stabilita (articolo 105, Codice), ma (articolo 107, Codice):

- entro 15 giorni prima la illustra con comunicazione inviata ai creditori;
- entro 10 giorni prima, il debitore, coloro che hanno formulato proposte alternative, i fidejussori, gli obbligati in via di regresso e i creditori possono formulare osservazioni e constatazioni a mezzo pec;

- il commissario dà informazione al giudice e a tutti gli interessati, delle osservazioni e constatazioni pervenute;
- il commissario deposita la propria relazione definitiva e la comunica ai creditori 7 giorni prima della data di inizio delle operazioni di voto.

Nella fase dell'esecuzione

Al commissario possono essere attribuiti dal Tribunale, poteri necessari a provvedere in sostituzione, nell'ipotesi che il debitore non stia compiendo gli atti necessari a dare esecuzione alle proposte, o ne stia ritardando il compimento (articolo 118, Codice).

Il commissario, su istanza di uno o più creditori, può chiedere la risoluzione del concordato per inadempimento, per fatti di non scarsa importanza ed entro un anno dall'ultimo adempimento previsto dal concordato (articolo 119, Codice).

Il commissario può fare istanza per l'annullamento del concordato, entro 2 anni dall'ultimo adempimento previsto, in ipotesi di dolosa esagerazione del passivo o di dissimulazione di una parte rilevante dell'attivo.

Le novità per il curatore

Poche le novità del testo finale del Codice rispetto al testo originario del D.Lgs. 14/2019.

Denominatore comune è la riduzione dei tempi di procedura: uno stimolo all'efficienza.

In particolare:

- le azioni revocatorie e di inefficacia non possono essere promosse dal curatore decorsi 3 anni dalla apertura della liquidazione giudiziale (articolo 170, Codice);
- il programma di liquidazione deve essere predisposto entro 60 giorni dall'inventario e in ogni caso entro 150 giorni (prima 180) dalla sentenza dichiarativa dell'apertura della liquidazione giudiziale. Il mancato rispetto di detto secondo termine senza giustificato motivo è causa della revoca del curatore (articolo 213, comma 6, Codice);
- il curatore può procedere alla liquidazione dei beni con autorizzazione del giudice delegato e sentito il comitato dei creditori prima dell'approvazione del programma di liquidazione, se il ritardo può causare pregiudizio ai creditori (articolo 213, comma 6, Codice);
- entro 8 mesi (prima 12) dall'apertura della procedura si deve tenere il primo esperimento di vendita dei beni, o iniziare le attività di recupero dei crediti (salvo differimento motivato emanato dal giudice delegato) (articolo 213, comma 5, Codice). Il mancato adempimento senza giustificato motivo è causa di revoca.

Per inciso, il rispetto dei termini, consente di escludere la fase della liquidazione dal computo temporale della Legge Pinto (L. 89/2001).

Riferimenti normativi

articoli 2, 3, 5, 13, 16, 17, 25-*sexies*, 5-*octies*, 40, 64-*bis*, 92, 105, 106, 107, 112, 118, 119, 170, 213, 341, 356 e 358, D.L. 14/2019

articolo 68, c.p.c.

La residenza delle società e l'esterovestizione

La residenza fiscale delle società e degli enti, disciplinata dall'articolo 73, Tuir, rimane un argomento di grande attualità per l'Agenzia delle entrate e il particolare modo per il tema dell'esterovestizione. L'esterovestizione è il fenomeno che consiste nella fittizia localizzazione della residenza di un soggetto in Paesi o territori diversi dall'Italia, al fine di usufruire di un trattamento fiscale privilegiato rispetto a quello nazionale.

L'antigiuridicità del comportamento, sotto il profilo fiscale, consiste nel fatto che, contrariamente a quanto formalmente dichiarato relativamente alla propria ubicazione, il soggetto risiede nel territorio dello Stato, sottraendosi così agli adempimenti richiesti dalla legislazione del Paese di appartenenza con conseguenze sanzionatorie di tipo amministrativo e, in alcuni casi, anche penale. Con l'esterovestizione si manifesta una particolare forma di evasione "internazionale" e la G. di F., nella circolare n. 1/2018, ha affermato che "...proprio perché, in questi ipotesi, la localizzazione della dimensione soggettiva si fonda su elementi dichiarativi connotati da falsità, tutti i fenomeni di esterovestizione non possono, in nessun caso, essere ricondotti nell'ambito delle fattispecie elusive, ma rappresentano casi di evasione". In tale senso la giurisprudenza di legittimità non è sempre d'accordo avendo, in più di un'occasione, inquadrato il fenomeno dell'esterovestizione tra le operazioni di abuso del diritto.

Al fine di contrastare questo fenomeno il D.L. 223/2006, c.d. "Decreto Visco-Bersani", ha introdotto con il comma 5-bis all'articolo 73, Tuir una presunzione relativa di localizzazione in Italia della residenza di società ed enti costituiti all'estero, al ricorrere di determinate condizioni. Stante il comma 5-bis, articolo 73, Tuir "salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, cod. civ., nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:

a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;

b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato".

In sostanza, si presumono residenti in Italia, salvo prova contraria, quelle società o quegli enti che, pur avendo la sede legale o amministrativa all'estero, detengono direttamente partecipazioni di controllo in una società di capitali o altro ente commerciale residente in Italia e, allo stesso tempo, sono assoggettati al controllo, anche indiretto, da parte di soggetti residenti nel territorio dello Stato italiano, oppure presentano un organo di gestione composto prevalentemente da amministratori residenti in Italia.

Si tratta di una presunzione legale relativa destinata a invertire l'onere della prova; infatti, sono i soggetti colpiti dalla presunzione che devono provare all'Amministrazione finanziaria il contrario.

Il collegamento tra soggetto e territorio, che determina la soggettività passiva globale ai fini tributari, è costituito dalla sede legale, dalla sede amministrativa o dall'oggetto sociale e le regole sono racchiuse nei commi 3, 4 e 5 dell'articolo 73, Tuir. Di seguito analizzando l'impianto normativo ne individueremo le criticità, ancora oggi oggetto di dibattito giurisprudenziale.

La norma e i criteri di collegamento

L'articolo 73, Tuir individua i potenziali soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società nonché i criteri al verificarsi dei quali tali soggetti possono essere consideranti come residenti in Italia. L'elenco contenuto nel comma 1 dell'articolo 73 individua i seguenti soggetti:

- le Spa e le Sapa, le Srl, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le

società europee di cui al Regolamento (CE) 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al Regolamento (CE) 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;

- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i *trust* che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;
- le società e gli enti di ogni tipo, compresi i *trust*, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Affinché uno di questi soggetti sia considerato fiscalmente residente in Italia, è necessario che questi abbia nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta:

- la propria sede legale;
- la sede dell'amministrazione;
- l'oggetto principale della propria attività;

I 3 criteri sopra elencati, sono tra loro alternativi tra loro ed è sufficiente che uno solo di questi sia verificato perché un soggetto passivo sia considerato fiscalmente residente nel territorio dello Stato italiano. Nel momento in cui un soggetto viene considerato fiscalmente residente nel territorio dello Stato italiano viene assoggettato a tassazione nel territorio italiano in relazione ai redditi ovunque prodotti nel mondo.

Gli elementi di collegamento tra soggetto e territorio, previsti dalla norma, sono sia natura formale sia di natura sostanziale. La sede legale si identifica con la sede sociale indicata nello statuto o nell'atto costitutivo e si individua sulla base di un elemento giuridico "formale". La localizzazione della sede amministrativa e l'oggetto principale dell'attività devono essere valutati sulla base di elementi sostanziali che richiedono complessi accertamenti del reale rapporto di una società con un determinato territorio.

La locuzione "sede dell'amministrazione" presente nel primo periodo del comma 3 dell'articolo 73, Tuir non è espressamente definita dalla normativa tributaria. In assenza di una precisa disposizione normativa, la giurisprudenza ha spesso fatto riferimento ai concetti elaborati per la determinazione della "sede effettiva" ex articolo 46, cod. civ., da intendersi come il luogo dove vengono concretamente svolte le attività amministrative e di direzione dell'ente. Tale luogo è stato spesso identificato con quello in cui si convocano e vengono tenute le assemblee, in quanto quello sarebbe il luogo in cui si formano gli indirizzi volitivi della società in relazione alle attività tipiche dei rapporti interni e con i terzi. Secondo questa posizione le controllate estere devono ritenersi residenti in Italia laddove risulti in Italia la sede dell'amministrazione, intesa appunto quale luogo dove sono prese le decisioni relative alla vita dell'ente.

Il *focus* è come effettuare l'accertamento, per localizzare la sede dell'amministrazione della società. Sull'argomento è stato chiarito, dalle fonti accertative, che una società può dimostrare con "argomenti adeguati e convincenti" che la sede di direzione effettiva della società sia localizzata all'estero attraverso la produzione di "elementi di fatto, situazioni od atti, idonei a dimostrare un concreto radicamento della direzione effettiva nello Stato estero". A tal fine, tra la documentazione utile possono essere annoverati:

- verbali che comprovino che il CdA o altri organismi direttivi si siano effettivamente riuniti;
- prova dell'esistenza di un'effettiva attività di direzione da degli organi apicali;
- prova del luogo di svolgimento dell'attività di negoziazione e sottoscrizione di contratti relativi all'attività sociale;
- prova del luogo in cui avviene la "gestione operativa" della società. Nella ricostruzione dell'agenzia delle entrate la locuzione "gestione operativa" starebbe a indicare le attività che delineano il grado di autonomia funzionale della società da un punto di vista organizzativo, amministrativo, finanziario e contabile;
- prova del luogo di invio di corrispondenza, anche elettronica (telefonate, *fax*, *e-mail*, lettere di convocazione e, in generale, ogni atto inerente alla gestione dell'impresa);

- prova della sussistenza, in un determinato Stato, di un apparato organizzato di beni e persone attraverso le quali viene esercitata l'attività di impresa.

Un'evidenza che pare superata, ma in alcuni casi ancora oggetto di contestazioni, è la residenza fiscale degli amministratori. L'indirizzo prevalente della Cassazione è quello di ritenere che tale elemento sia solo indiziario atteso che, qualora gli amministratori si riunissero in uno Stato diverso dalla propria residenza e lì prendessero le decisioni inerenti la gestione della società, la loro residenza fiscale sarebbe priva di alcun pregio. A partire dalla sentenza n. 43809/2015 emessa dalla III sezione penale della Cassazione (che ha coinvolto i noti stilisti Dolce e Gabbana) a quelle più recenti (Cassazione n. 33234/2018, n. 6697/2019, n. 24872/2020 e n. 6476/2021) ciò che emerge è, secondo un principio di diritto comunitario (sentenza della Corte di Giustizia UE relativa alla causa C-196/04 del 12 settembre 2006), la libertà delle persone giuridiche di spostarsi all'interno dell'Unione Europea in Stati a fiscalità più favorevole, purché l'entità costituita all'estero non risulti una costruzione di puro artificio e abbia, quindi, una propria sostanza e ciò a prescindere dalla residenza fiscale degli amministratori.

Il terzo elemento di collegamento tra soggetto e territorio è l'oggetto principale dell'attività è analizzato e definito dal comma 4 e 5 dell'articolo 73, Tuir in base ai quali: "4. *L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.* 5. *In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti*".

La norma si riferisce ad alcune risultanze formali, quali le determinazioni contenute nell'atto costitutivo o nello statuto della società, lasciando intendere che l'oggetto principale dell'attività debba essere identificato tramite un mero controllo documentale. Prassi, giurisprudenza e dottrina sono concordi nel ritenere che il richiamo ai documenti societari citati nella norma debba essere considerato rilevante solamente nella misura in cui non vi sia una divergenza tra quanto ivi riportato e la realtà dei fatti. Nell'ipotesi in cui non vi sia l'atto costituito o lo statuto nelle forme di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata, l'oggetto principale della società residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.

Coerentemente, è stato osservato che l'oggetto principale dell'attività vada di fatto identificato in quel luogo in cui viene data concreta esecuzione materiale alle decisioni strategiche prese a livello apicale, alle decisioni prese nella sede dell'amministrazione della società.

Nell'ipotesi di svolgimento di più attività, occorre porre in essere un giudizio di prevalenza. Seppure il Legislatore non fornisca alcun indizio sulle modalità con le quali accertare la prevalenza di un'attività rispetto a un'altra, è stato osservato che è necessario valutare sia elementi di natura quantitativa sia qualitativa.

Non del tutto chiara risulta la relazione tra il concetto di oggetto principale dell'attività di una società e la localizzazione dei beni da questa detenuti.

Sul punto, in una pronuncia datata, si è espressa l'Amministrazione finanziaria la quale ha avuto modo di sostenere che una società che deteneva solamente immobili siti in Italia avesse ivi l'oggetto principale della propria attività.

Nondimeno, va evidenziato come non manchino posizioni dottrinali e giurisprudenziali di senso contrario. In base a tale differente posizione interpretativa l'oggetto principale dell'attività non deve essere confuso con la localizzazione degli *asset* detenuti da una società. Infatti, l'oggetto principale dovrebbe essere identificato nell'attività svolta dalla società e non dalla localizzazione dei propri *asset*.

In principio, infatti, il luogo dello svolgimento dell'attività e la localizzazione degli *asset* da questa detenuti dovrebbero essere 2 concetti del tutto distinti; ai fini della individuazione del luogo in cui si trova l'oggetto principale dell'attività, dunque, non dovrebbe porsi particolare enfasi sul luogo in cui sono ubicati gli *asset* detenuti da una data società. Naturalmente, qualora dalla natura dei beni pos-

seduti si possa desumere che tale attività debba essere necessariamente posta in essere nel luogo in cui questi sono localizzati, la distinzione in disamina perderebbe - in pratica - di significato. Inoltre, preme sottolineare come la particolarità della fattispecie sulla quale si è espressa l'Amministrazione finanziaria (quello di una società estera con soli beni in Italia) fa sorgere dubbi sulla circostanza che quanto ivi sostenuto possa assurgere a principio generale per l'individuazione dell'oggetto principale di una società.

Le presunzioni di residenza

Rilevanti interventi normativi in tema di residenza fiscale di società o enti sono stati introdotti con la previsione di 2 commi aggiuntivi all'articolo 73, Tuir (5-bis e 5-ter), con i quali il Legislatore ha stabilito le seguenti presunzioni relative (che consentono la prova contraria) di residenza nel territorio dello Stato:

- la presunzione di cui all'articolo 73, comma 5-bis, Tuir, in forza della quale sono considerate residenti in Italia società ed enti formalmente localizzati all'estero che detengono delle partecipazioni di controllo in società ed enti residenti in Italia e, a loro volta, sono detenuti (anche indirettamente) da soggetti (sia persone fisiche sia persone giuridiche) residenti in Italia o, in alternativa, hanno un CdA composto prevalentemente da soggetti residenti in Italia;
- la presunzione di cui all'articolo 73, comma 5-quater, Tuir, in forza della quale sono considerate residenti in Italia società ed enti formalmente localizzati all'estero che hanno un patrimonio prevalentemente composto da azioni o quote di organismi collettivi di investimento immobiliare e sono controllati da soggetti residenti in Italia.

La presunzione di cui all'articolo 73, comma 5-bis, Tuir statuisce che: *"salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, cod. civ., nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:*

a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, cod. civ., da soggetti residenti nel territorio dello Stato;

b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato".

Per effetto di questa norma, salvo prova contraria, vengono considerate avere la sede dell'amministrazione nel territorio dello Stato italiano (e, quindi, vengono considerate ivi residenti) le società formalmente residenti all'estero che controllano società o enti residenti in Italia e, alternativamente:

- sono, a loro volta, controllate, anche indirettamente, da soggetti residenti in Italia;
- hanno un CdA composto prevalentemente da soggetti residenti in Italia.

Per quanto riguarda il primo requisito, ovvero la sussistenza del controllo da parte di una società o ente estero in società o enti residenti in Italia, vi è da dire che la norma fa riferimento al comma 1 dell'articolo 2359, cod. civ. e pertanto rilevano tutte le definizioni di controllo previste nel codice civile, quindi controllo di diritto per detenzione maggioranza dei voti esprimibili in assemblea, controllo per influenza dominante e controllo per elementi contrattuali. Per la verifica del requisito del controllo, occorre considerare la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato.

Nell'ipotesi in cui una società estera detenga, anche indirettamente, una partecipazione di controllo in una società o ente residente in Italia, tale soggetto estero è presunto essere residente in Italia se è, a sua volta, controllato da un soggetto residente in Italia (c.d. controllo passivo). In relazione al controllo che un soggetto italiano deve detenere nella società o ente non residente, la norma fa riferimento all'intero comma 1 dell'articolo 2359, cod. civ. e di conseguenza, in questo caso verrà in rilievo anche il requisito della lettera c) di tale comma, cioè il controllo c.d. "contrattuale". Inoltre, i soggetti controllanti residenti in Italia possono essere sia persone giuridiche sia persone fisiche e qualora si trattasse di persone fisiche, il requisito del controllo andrebbe verificato anche tenendo conto dei voti eventualmente spettanti ai familiari indicati nel comma 5 dell'articolo 5, Tuir (coniuge, parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado). Anche in questo caso, giusto il

disposto del comma 5-ter dell'articolo 73, Tuir, la sussistenza del requisito del controllo deve essere verificata al termine dell'esercizio del soggetto estero rilevante.

L'Agenzia delle entrate ha provveduto a chiarire come la presunzione si applichi anche in relazione a catene partecipative nelle quali tra il controllante residente e la società controllata (anch'essa residente in Italia) si frappongano più società o enti esteri. Ciò è dovuto alla circostanza che il requisito ex articolo 73, comma 5-bis, lettera a), Tuir (cioè la circostanza che una società o ente estero sia detenuto da un soggetto residente in Italia) può essere verificato anche in presenza di un controllo indiretto. Da ciò deriva che, in presenza di catene partecipative con più società o enti esteri, la presunzione potrà applicarsi - in prima battuta - alla società estera che controlla direttamente la società italiana ed è controllata indirettamente da un soggetto residente in Italia. Una volta che la presunzione sia così applicata e la *sub holding* di ultimo livello (cioè quella più prossima alla società italiana nella catena partecipativa) sia considerata residente in Italia, la presunzione si applicherà anche in relazione alla società estera che detiene tale *sub holding*. Tale società si troverà, infatti, a detenere direttamente una società o ente residente in Italia (la *sub holding* di ultimo livello, presunta residente in Italia) e sarà, a sua volta, detenuta - direttamente o indirettamente - da un soggetto residente in Italia. L'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate risulta, di fatto, in una presunzione che tende a estendere l'applicazione della norma in disamina e consente di applicare la presunzione ex articolo 73, comma 5-bis, Tuir a tutte le società estere presenti nella catena partecipativa. D'altro canto, qualora si fosse in grado di fornire la prova contraria in relazione alla *sub holding* di ultimo livello, si dovrebbe concludere che nessuna delle società presenti nella catena estera possa ricadere nell'ambito della presunzione in disamina.

Per quanto riguarda la seconda presunzione relativa, cioè residenza dimostrata dal fatto che la maggioranza dei membri dell'organo amministrativo sia residente nel territorio dello Stato, va detto che la presunzione è appunto relativa, quindi con un rovesciamento dell'onere della prova essendo quest'ultima addossata al contribuente. Tuttavia, anche alla luce della citata sentenza della Cassazione n. 43809/2015, pur avendo essa rilevanza meramente penale, si può ritenere che la conclusione cui perviene è utilizzabile anche in sede amministrativa. Infatti, nella sentenza viene segnalato che la residenza del membro del CdA non è in sé dirimente al fine di capire la reale residenza della società, ben potendo l'amministratore residente assumere le proprie decisioni in luogo fisico esterno al territorio dello Stato, il che deporrebbe a favore della reale (non fittizia) residenza estera. È chiaro, al contrario, che ove emergesse che i CdA sono convocati in Italia e quindi le decisioni strategiche vengono assunte nel territorio nazionale, la presunzione di residenza della società causata dalla residenza della maggioranza dei membri del CdA sarebbe difficile da contrastare.

Conclusioni

Già da diverso tempo si assiste a una spinta verso i mercati internazionali da parte di imprese anche di dimensioni economiche "nazionale". Questo fenomeno sicuramente non è motivato solo da una spinta all'evasione fiscale, ma anche da una maggiore dinamicità dei traffici economici e dei vantaggi competitivi che tali assetti di *business* possono contribuire a produrre. Certo che l'internazionalizzazione delle imprese ha ovviamente riflessi anche sul versante fiscale e questo rappresenta uno degli elementi di maggiore rilevanza per gli operatori. Nel nostro ordinamento vi sono norme specifiche sia per le società sia per le persone fisiche tese a inquadrare la disciplina della residenza. Norme che, una volta soddisfatti i relativi requisiti a livello probatorio portano a considerare residenti in Italia anche coloro che rivendicano un diverso Paese di localizzazione. La presunzione di "esterovestizione" stabilita con il comma 5-bis dell'articolo 73, Tuir è un ausilio di non poco conto per l'Amministrazione finanziaria e soprattutto ha conseguenze e implicazioni di ampio raggio. Primo fra tutti comporta specifiche conseguenze in tema di applicazione della disciplina delle c.d. "controlled foreign companies" (o CFC), di cui all'articolo 167, Tuir. La presunzione di residenza nel territorio dello Stato della società estera rende inoperante la disposizione dell'articolo 167, Tuir impedendo l'imputazione al soggetto controllante del reddito che la controllata stessa, in quanto residente, è tenuta a dichiarare in Italia.

Qualora, tuttavia, la società riuscisse a superare la presunzione di residenza estera, fornendo la prova contraria prevista dal comma 5-*bis*, la controllata non residente, ricorrendone le condizioni, rimarrebbe attratta alla disciplina *CFC* e pertanto, il suo reddito resterà imputabile per trasparenza al soggetto residente controllante. Un ulteriore meccanismo presuntivo è disciplinato dall'articolo 73, comma 3, Tuir, con lo scopo di attrarre a imposizione in Italia anche i *trust* istituiti in determinati Paesi o territori, allorquando sussistano, alternativamente, le seguenti condizioni:

- residenza fiscale in Italia di almeno uno dei disponenti e almeno uno dei beneficiari;
- attribuzione al *trust* che comporti il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi, effettuata, successivamente alla costituzione del *trust* stesso, a opera di un soggetto residente in Italia.

Infine, una presunzione di residenza in Italia opera per effetto di quanto previsto dal comma 5-*quater*, in base al quale vengono considerati presuntivamente residenti in Italia, salva prova contraria, le società e gli enti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio immobiliare e, contestualmente, siano controllati direttamente o indirettamente, per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, da soggetti residenti in Italia; il requisito del controllo è determinato secondo l'articolo 2359, commi 1 e 2, cod. civ., anche per partecipazioni possedute da soggetti diversi dalle società.

Il tema dell'esterovestizione assume connotati importati e articolati per le società e per gli enti, ma la questione della "*presunzione della residenza*" interessa anche le persone fisiche. I criteri per la determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche sono dettati dall'articolo 2, Tuir, ove, al comma 2, si prevede che, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano residenti in Italia le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile e anche per questa fattispecie, ancorché non interessi questa sede, ci sono criticità che hanno aperto un dibattito giurisprudenziale.

Riferimenti normativi

articoli 73 e 167, Tuir
articolo 2359, cod. civ.

Gli effetti sull'Ace e *super Ace* di fusioni e scissioni realizzate nel corso dell'esercizio

Sono molteplici gli effetti delle operazioni straordinarie di fusione e scissione realizzate nel corso dell'esercizio ai fini dell'Ace; essi riguardano sia le modalità di determinazione della base Ace, sia il riporto delle eccedenze pregresse, nonché i criteri di ripartizione dell'agevolazione nell'ambito della scissione.

Statale il frazionamento dell'esercizio conseguente a fusioni e scissioni non retrodatate, ulteriori problematiche attengono alla possibilità di fruire della *super Ace*, atteso che detta agevolazione rileva per un solo esercizio, ovvero quello successivo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 (esercizio 2021 per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Premessa: Ace e *super Ace*

Come è noto, la base di calcolo dell'Ace "ordinaria" è costituita dal "nuovo capitale proprio", determinato in misura pari alla differenza positiva tra le variazioni in aumento e le variazioni in diminuzione del patrimonio netto rispetto alla consistenza dello stesso alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, con esclusione dell'utile d'esercizio 2010.

Le variazioni in aumento del patrimonio netto che assumono rilevanza sono rappresentate da:

- conferimenti in denaro, compresa la rinuncia incondizionata dei soci al diritto alla restituzione dei crediti verso la società, nonché la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti di capitale¹;
- utili accantonati a riserva a esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili².

Costituiscono variazioni in diminuzione del capitale proprio i decrementi delle poste del patrimonio netto con attribuzione a qualsiasi titolo, ai soci o ai partecipanti (distribuzione di utili e di riserve), compresa la riduzione del patrimonio netto conseguente all'acquisto di azioni proprie.

Gli incrementi e i decrementi patrimoniali di ciascun periodo d'imposta continuano ad avere rilevanza, ai fini della determinazione della base Ace, anche nei periodi d'imposta successivi, con una conseguente stratificazione delle ricapitalizzazioni.

Per i soggetti diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione, comportano una riduzione del capitale proprio gli incrementi delle consistenze di titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010³.

Il capitale proprio si riduce, infine, qualora ricorrano le specifiche fattispecie antielusive previste dal D.M. 3 agosto 2017 (Decreto attuativo), le quali rilevano per i soggetti appartenenti al medesimo gruppo nell'ambito del quale è presente almeno un soggetto beneficiario dell'Ace, con la finalità di evitare che a fronte di un'unica immissione di capitale l'agevolazione possa essere duplicata (si tratta di conferimenti infragruppo, finanziamenti infragruppo, acquisto di partecipazioni in società controllate, acquisto di aziende infragruppo, conferimenti in denaro provenienti da soggetti domiciliati in Stati "non collaborativi").

L'incremento netto del capitale proprio (somma algebrica degli incrementi, dei decrementi e delle riduzioni) rileva in ogni caso, in ciascun esercizio, fino a concorrenza del patrimonio netto risultante

¹ Gli incrementi derivanti da conferimenti in denaro rilevano a partire dalla data del versamento o della rinuncia/conversione del credito del socio, con necessità, quindi, di ragguglio annuale.

² Gli incrementi derivanti dall'accantonamento di utili rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve si sono formate, dunque senza ragguglio annuale.

³ Articolo 5, comma 3, D.M. 3 agosto 2017.

dal relativo bilancio, a esclusione della riserva per acquisto di azioni proprie⁴.

Per determinare la misura dell'Ace "ordinaria" deve essere applicato all'incremento netto del capitale proprio il rendimento figurativo dell'1,3%⁵.

L'importo che deriva applicando la predetta aliquota all'incremento netto del capitale proprio rappresenta l'entità dell'agevolazione, da portare in diminuzione del reddito complessivo, al netto delle eventuali perdite pregresse⁶.

L'Ace non utilizzata nell'esercizio è riportata a nuovo, senza limiti temporali, unitamente agli importi dell'agevolazione che matureranno negli esercizi successivi, con conseguente "accumulazione" delle "eccedenze" Ace, finché non vi sarà un reddito capiente per abbattere interamente la somma delle eccedenze di periodo e di quelle pregresse.

Tuttavia, le eccedenze Ace possono essere convertite in credito di imposta da utilizzare a riduzione dell'Irap, in 5 quote annuali di pari ammontare⁷.

Al fine di incentivare la patrimonializzazione delle imprese, deterioratasi in conseguenza della crisi economica determinata dalla pandemia di Covid-19, l'articolo 19, commi da 2 a 7, D.L. 73/2021 ("Decreto Sostegni bis") ha introdotto una misura transitoria di rafforzamento dell'Ace (c.d. "super Ace" o Ace "innovativa") la quale prevede che nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 (ovvero esercizio 2021 per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare), sulla variazione in aumento del capitale proprio, rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente, si applichi un coefficiente di remunerazione del 15% (rispetto a quello ordinario dell'1,3%), considerando un ammontare massimo di variazione pari a 5 milioni di euro, indipendentemente dall'importo del patrimonio netto risultante dal bilancio⁸.

In sostanza, nel 2021 sugli incrementi di capitale proprio fino a 5 milioni si applica il coefficiente maggiorato del 15%, mentre sugli incrementi pregressi, ovvero quelli fino al 31 dicembre 2020, e quelli del 2021 superiori a 5 milioni di euro è applicato il coefficiente dell'1,3%.

Il calcolo della *super Ace* è pertanto autonomo rispetto al regime ordinario, sia per quanto riguarda gli incrementi sia i decrementi, per cui devono essere considerati solo i decrementi e le riduzioni della base verificatesi nel corso del 2021 (rispetto alla base stratificatasi sino al 2020).

Come risulta anche precisato dalle istruzioni dei modelli dichiarativi anno 2022, sia i decrementi sia le riduzioni del 2021 decurtano prioritariamente l'importo degli incrementi del capitale proprio rilevanti ai fini dell'Ace "innovativa" e per la quota eccedente gli incrementi rilevanti ai fini dell'Ace "ordinaria".

Ai fini della *super Ace* gli incrementi del 2021 rilevano in ogni caso dal 1° gennaio 2021, ovvero non devono essere raggugliati ad anno⁹ e inoltre non rileva il limite del patrimonio netto di fine esercizio, cosicché non si tiene conto dell'effetto di eventuali perdite del bilancio 2020.

I commi 4 e 5 dell'articolo 19, Decreto Sostegni bis prevedono specifici meccanismi di "recapture" della *super Ace*, qualora nei 2 anni successivi al 2021 il patrimonio netto si riduca per cause diverse dall'emersione di perdite di bilancio.

Infine, occorre considerare che il comma 3 dell'articolo 19, Decreto Sostegni bis ha previsto la facoltà di convertire (totalmente o parzialmente) la deduzione relativa alla *super Ace* in credito di

⁴ Articolo 11, comma 1, D.M. 3 agosto 2017.

⁵ Aliquota fissata dalla Legge di Bilancio 2020 all'1,3% per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 e successivi.

⁶ In presenza di una perdita fiscale la stessa non viene incrementata dall'agevolazione, ma l'eccedenza Ace è riportata negli esercizi successivi; così come avviene nel caso di insufficienza di reddito imponibile per sfruttare interamente l'Ace disponibile.

⁷ Articolo 3, comma 3, D.M. 3 agosto 2017. Il credito d'imposta è calcolato moltiplicando le eccedenze Ace non utilizzate per l'aliquota Ires del 24% (nel caso di beneficiario società di capitali) ed è utilizzato direttamente in dichiarazione Irap.

⁸ Articolo 19, comma 2, D.L. 73/2021.

⁹ Per la quota di detti incrementi che non ha concorso alla determinazione dell'Ace "innovativa", per via del superamento del limite di 5.000.000 di euro, continua a operare la regola del ragguglio temporale prevista ordinariamente per i conferimenti in denaro e assimilati.

imposta, sulla base delle aliquote Ires e Irpef in vigore nel periodo di imposta 2020¹⁰.

Tale conversione consente di "monetizzare" in via anticipata, sotto forma di credito d'imposta, la minore imposta corrispondente alla deduzione dell'Ace innovativa e prevede un meccanismo analogo a quello che ordinariamente consente la conversione delle eccedenze Ace in credito di imposta Irap.

Il credito di imposta può essere utilizzato in compensazione¹¹, senza limiti di importo, chiesto a rimborso, oppure ceduto a terzi¹², a partire dal giorno successivo a quello dell'avvenuto versamento del conferimento in denaro o dal giorno successivo alla rinuncia o alla compensazione di crediti, ovvero dal giorno successivo alla delibera dell'assemblea di destinare, in tutto in parte, a riserva l'utile di esercizio¹³.

Gli effetti sull'Ace delle operazioni di fusione e scissione realizzate nel corso dell'esercizio

Ciò premesso circa le caratteristiche principali dell'Ace "ordinaria" e dell'Ace "innovativa" è ora possibile indagare gli effetti che si producono ai fini della fruizione di dette agevolazioni qualora nel corso dell'esercizio siano realizzate operazioni di fusione o di scissione.

Al riguardo va subito chiarito che, come ben evidenziato dalla Relazione illustrativa al D.M. 14 marzo 2012, in ambito normativo non vi sono specifiche previsioni che disciplinano gli effetti ai fini Ace delle operazioni straordinarie, anche perché non ve ne sarebbe la necessità dato che "trovavano, tendenzialmente, applicazione i principi generali di tali operazioni".

Facendo dunque riferimento ai principi generali di continuità giuridica e di neutralità fiscale che caratterizzano le fusioni e le scissioni, si può affermare che la società incorporante/risultante dalla fusione "erediterà", a partire dalla data di effetto dell'operazione, sia le variazioni nette del capitale proprio della società incorporata/fusa, sia le eventuali eccedenze Ace non utilizzate da quest'ultima; analoghe conseguenze si producono, *pro quota*, in capo alle società beneficiarie della scissione¹⁴.

Occorre tuttavia precisare che le variazioni pregresse della base Ace, ereditate dalla società avente causa dell'operazione straordinaria, possono essere anche negative a causa, ad esempio, delle sterilizzazioni verificatesi in capo alle società fuse o incorporate ai sensi delle citate disposizioni antielusive di cui all'articolo 10, Decreto attuativo. Potrebbe, pertanto, verificarsi la situazione in cui la società avente causa sia tenuta a ridurre la propria base Ace di partenza per effetto della compensazione di questa con la base Ace negativa derivante dalle società fuse/incorporate¹⁵.

Per quanto riguarda, invece, il trasferimento delle eccedenze Ace in sede di fusione (e scissione) occorre ricordare che il comma 549, lettera c), dell'articolo 1, Legge di Bilancio 2017 è intervenuto per modificare l'articolo 172, comma 7, Tuir, inserendo, nel quinto periodo, la previsione in base alla quale le disposizioni sulla limitazione al riporto delle perdite fiscali nell'ambito delle fusioni si

¹⁰ Più precisamente, si tratta del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020, che coincide con l'anno 2020 per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare.

¹¹ Per l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta tramite modello F24 è stato istituito il codice tributo "6955" denominato "Credito d'imposta ACE - articolo 19, comma 3, del DL 25 maggio 2021, n. 73".

¹² Con possibilità di successiva cessione del credito ad altri soggetti.

¹³ Per poter beneficiare della conversione in credito d'imposta, i soggetti interessati devono prima presentare una comunicazione all'Agenzia delle entrate (e attendere la relativa autorizzazione), secondo i termini e le modalità previste dal provvedimento n. 238235 del 17 settembre 2021.

¹⁴ La società risultante dalla fusione o incorporante subentra, infatti, ai fini fiscali, nelle posizioni soggettive delle società fuse o incorporate ai sensi dell'articolo 172, comma 4, Tuir. Tali conclusioni sono state confermate dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito della disciplina della Dit (cfr. risoluzione n. 147/E/2002 e circolare n. 76/1998) e, con riferimento alle fattispecie in cui le 2 discipline dell'Ace e della Dit sono assimilabili, si può fare riferimento ai chiarimenti in materia di Dit, come precisato dalla circolare n. 12/E/2014.

¹⁵ Una fattispecie esaminata dall'Amministrazione finanziaria con riferimento alla Dit, con risoluzione n. 147/E/2002, riguarda il caso di incorporazione da parte di una società controllante di una propria partecipata, a favore della quale erano stati effettuati in passato conferimenti oggetto di sterilizzazione in attuazione delle specifiche disposizioni antielusive. In tal caso l'Amministrazione finanziaria, evidenziando che la fusione non può generare ingiustificati annullamenti della base dell'agevolazione, ha ritenuto che, a seguito dell'unione dei patrimoni delle società coinvolte dall'operazione, la società incorporante, da un lato, deve annullare la sterilizzazione a suo tempo operata in ragione del conferimento effettuato a favore della società controllata poi incorporata, dall'altro lato, deve ridurre la base dell'agevolazione per un importo pari alla variazione in aumento di cui aveva beneficiato la società incorporata.

rende applicabile non solo agli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'articolo 96, Tuir, ma altresì all'eccedenza relativa all'Ace di cui all'articolo 1, comma 4, D.L. 201/2011.

Dunque, con dette previsioni si sono estese alle eccedenze Ace le medesime limitazioni vigenti nel sistema del reddito di impresa per il riporto delle perdite fiscali nei successivi periodi d'imposta attraverso operazioni straordinarie di fusione (tali limitazioni sono applicabili anche alle scissioni ai sensi dell'articolo 173, comma 10, Tuir)¹⁶.

A ben vedere, attraverso le operazioni straordinarie di fusione e scissione è possibile trasferire un'eccedenza Ace - 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 - da un soggetto che non può utilizzarla, perché non ha più prospettive di realizzare redditi positivi, a un'altra società che invece è in grado di sfruttare detta agevolazione.

Come è noto la predetta disposizione antielusiva di cui al comma 7 dell'articolo 172, Tuir, prevede che le perdite fiscali, le eccedenze di interessi passivi indeducibili e, appunto, le eccedenze Ace, in dote alle società partecipanti alla fusione, possono essere riportate:

- a) per la parte del loro ammontare che non eccede il patrimonio netto della società che riporta i predetti *assets* fiscali, come risultante dall'ultimo bilancio, senza tener conto dei conferimenti e dei versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori alla fusione (c.d. "*test del patrimonio netto*");
- b) a condizione che dal Conto economico della società che riporta i predetti elementi fiscali, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è deliberata, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, superiore al 40% della media dei 2 esercizi precedenti (c.d. "*test di vitalità*").

Il mancato superamento di uno dei 2 citati *test* comporta l'impossibilità di trasferire in modo automatico in sede di fusione (e scissione) le perdite fiscali, le eccedenze di interessi passivi indeducibili e le eccedenze Ace, per cui il contribuente, se intende comunque trasferire detti elementi, dovrà presentare un'apposita istanza di interpello disapplicativo ai sensi articolo 11, comma 2, L. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), al fine di dimostrare che la società che dispone dei predetti *tax assets* non sia una c.d. "*bara fiscale*", ma che l'operazione di fusione sia stata posta in essere secondo finalità diverse da quelle di mera convenienza fiscale.

Da precisare che, nonostante non vi sia alcun riferimento normativo in tal senso, secondo l'Agenzia delle entrate (circolari n. 9/E/2010 e n. 6/E/2016 e risposta a interpello n. 234/E/2022) nel caso di fusioni effettuate in corso d'esercizio i requisiti di vitalità devono sussistere nel periodo precedente la delibera di fusione e permanere fino alla data di sua efficacia giuridica, per cui, in sostanza, occorre effettuare un doppio *vitality test*.

Ad esempio, nel caso di fusione perfezionata nel 2021, il *test* di vitalità deve essere svolto sia sul bilancio del 2020, confrontando i relativi dati con la media 2018/2019, sia sul bilancio infrannuale che va dal 1° gennaio 2021 alla data di efficacia giuridica della fusione, effettuando il ragguglio ad anno dei relativi dati e confrontando il risultato con la media 2019-2020.

Inoltre, sempre secondo la discutibile interpretazione dell'Amministrazione finanziaria (risoluzione n. 116/E/2006 e n. 143/E/2008 e risposta a interpello n. 73/E/2022), il *test* di vitalità economica deve essere effettuato, con riferimento al periodo interinale 1° gennaio/data di effetto della fusione, anche se la fusione è retrodatata all'inizio dell'esercizio.

Ai fini dell'applicazione pratica della disciplina di riporto dei *tax assets* nella fusione si è posta la

¹⁶ Queste limitazioni sono dirette a contrastare il fenomeno del c.d. "*commercio di bare fiscali*", ovvero evitare che attraverso un'operazione di fusione sia realizzato, quale unico o comunque principale scopo, quello di trasferire perdite fiscali (eccedenze di interessi passivi indeducibili o eccedenze Ace) da una società che non è più in grado di sfruttarle a società che invece realizza redditi positivi e dunque può scomputarsi le perdite acquisite.

questione dell'operatività del limite del patrimonio netto nell'ipotesi di contemporanea presenza di perdite pregresse, interessi passivi indeducibili ed eccedenze Ace, la cui somma complessiva ecceda il limite stesso.

Al riguardo la circolare n. 21/E/2009 ha precisato che in presenza sia di perdite fiscali sia di eccedenze di interessi, la cui somma ecceda il limite del patrimonio netto, la società incorporante (o risultante dalla fusione) può decidere, sulla base di propri calcoli di convenienza, a quale dei 2 importi (perdite o interessi indeducibili) imputare l'eccedenza non utilizzabile. Detta soluzione dovrebbe ritenersi applicabile anche in presenza di eccedenze Ace, per cui, qualora la somma di perdite, interessi indeducibili ed eccedenze Ace sia superiore al limite del patrimonio netto, si potrà decidere quali elementi riportare (e in che misura, purché entro il limite).

Come già accennato, le medesime limitazioni al trasferimento delle eccedenze Ace si applicano anche nelle operazioni di scissione, in quanto con la lettera d) del comma 549, articolo 1, Legge di Bilancio 2017 è stato integrato l'articolo 173, comma 10, Tuir.

Gli effetti sull'Ace delle fusioni non retrodatate

Gli effetti ai fini dell'Ace che si producono a seguito di operazioni di fusione e scissione dipendono, in particolare, dalla circostanza che l'operazione sia retrodatata o meno, ai fini fiscali, all'inizio dell'esercizio in cui si ha la relativa efficacia giuridica.

Si ricorda, al riguardo, che relativamente alle fusioni le possibilità di retrodatazione degli effetti fiscali, previste dall'articolo 172, comma 9, Tuir, sono abbastanza ampie, mentre per quanto riguarda le scissioni l'articolo 173, comma 11, Tuir stabilisce che la retrodatazione degli effetti fiscali della scissione è consentita solo se si tratta di una scissione totale e vi è perfetta coincidenza tra il periodo di imposta della società scissa e delle beneficiarie.

Si consideri l'esempio di una fusione per incorporazione tra 2 società di capitali con esercizio coincidente con l'anno solare, effettuata senza retrodatazione fiscale, che ha avuto effetto giuridico a partire dal 1° luglio 2021; in tal caso la società incorporata calcolerà il proprio reddito Ires, Ace compreso, per l'esercizio infrannuale che va dal 1° gennaio al 30 giugno 2021, mentre la società incorporante avrà un esercizio coincidente con l'anno solare e nel proprio reddito del secondo semestre dall'anno confluiranno anche i redditi della società incorporata.

La società incorporata calcolerà in via autonoma l'agevolazione Ace per il periodo dal 1° gennaio al 30 giugno 2021 e a tale riguardo potrà beneficiare anche della *super Ace* (nei limiti dell'incremento del capitale proprio di 5 milioni di euro) perché l'articolo 19, comma 2, D.L. 73/2021, stabilisce che il coefficiente di rendimento maggiorato spetta limitatamente al "*periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020*", casistica nella quale rientra anche l'esercizio infrannuale della società incorporata di cui all'esempio.

Tuttavia, occorrerà considerare che i sensi dell'articolo 2, comma 1, ultimo periodo, D.M. 3 agosto 2017, se il periodo di imposta è superiore o inferiore a un anno, la variazione in aumento va ragguagliata alla durata del periodo stesso, al fine di rendere tale variazione omogenea con il coefficiente di rendimento nozionale a essa applicabile determinato su base annuale.

Pertanto, con riferimento all'esempio in commento, la società incorporata considererà, ai fini della *super Ace*, la metà dell'incremento di capitale proprio verificatosi nell'esercizio infrannuale 1° gennaio - 30 giugno.

La società incorporante calcolerà, invece, la *super Ace* nei modi ordinari, con riferimento al proprio esercizio annuale che va dal 1° gennaio al 31 dicembre 2021 (nel cui secondo semestre sono compresi anche i redditi della società incorporata).

È tuttavia dubbia la possibilità che la incorporante possa far valere ai fini *super Ace*, totalmente o parzialmente, anche le variazioni di capitale proprio effettuate nel primo semestre del 2021 in capo

alla società incorporata, in quanto per la incorporante si tratta, di fatto, di un esercizio "precedente", anche se riferito al medesimo anno.

Inoltre, le eventuali eccedenze *super Ace* e *Ace* ordinario che residueranno nella dichiarazione dei redditi della società incorporata per l'esercizio infrannuale chiuso al 31 giugno 2021 e le eccedenze *Ace* ordinaria della società incorporante per l'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, saranno soggette ai predetti *test* di vitalità e del patrimonio netto cui al comma 7 dell'articolo 172, Tuir ai fini del riporto nell'ambito dell'operazione di fusione.

Gli effetti sull'Ace delle fusioni retrodatate

Si ipotizzi ora che la fusione per incorporazione intervenuta nel corso del 2021 preveda la retrodatazione fiscale al 1° gennaio 2021; in tal caso nel corso del 2021 vi sarà un unico esercizio fiscale, di durata annuale, il quale comprenderà anche i fatti di gestione della società incorporata per il periodo dal 1° gennaio al 30 giugno 2021.

In questo caso la soluzione è più agevole in quanto fini della *super Ace* e dell'*Ace* ordinaria per il 2021 la società incorporante effettuerà un unico calcolo dell'agevolazione comprendendo anche le variazioni in aumento (e quelle in diminuzione) del capitale proprio che si sono verificate in capo alla incorporata nel periodo dell'anno *ante* fusione.

Le eccedenze *Ace* pregresse che saranno assoggettate ai *test* di cui comma 7 dell'articolo 172, Tuir ai fini del riporto nell'ambito della fusione sono per entrambe le società quelle esistenti nella dichiarazione dei redditi dell'esercizio 2020.

Un caso particolare che si può verificare nell'ambito delle fusioni per incorporazioni retrodatate tra società partecipate è quello in cui prima degli effetti giuridici della fusione sia stato erogato un dividendo tra le 2 società.

Sull'argomento, l'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 956-1270/2021, non oggetto di pubblicazione ma commentata dalla stampa specializzata¹⁷ - affermando il principio della "conservazione della base agevolabile", il quale intende evitare che, a seguito di operazioni di fusione, si determinino annullamenti della stessa che non siano giustificati da reali decrementi di capitale investito - ha ritenuto che il dividendo, pur non essendo contabilmente ricompreso nell'utile accantonato a riserva, deve concorrere comunque alla formazione della base *Ace* spettante all'incorporante *post* fusione.

Gli effetti sull'Ace delle scissioni

Per quanto riguarda le operazioni di scissione non retrodatate, in quanto in favore di società neocostituite, una prima problematica si pone in merito alla possibilità di fruire dell'agevolazione *super Ace* la quale, come detto, si applica al "periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020".

Si consideri l'esempio di una scissione parziale proporzionale in favore di una società neocostituita con effetti fiscali dal 1° luglio 2021; in tale ipotesi la *newCo* avrà un primo esercizio sociale, *post* scissione, con decorrenza 1° luglio - 31 dicembre 2021, per cui, avendo riguardo al dato normativo, in termini strettamente letterali, non dovrebbe poter beneficiare della *super Ace* con riferimento a eventuali incrementi del capitale proprio verificatisi nel secondo semestre del 2021, dato che detto primo esercizio sociale risulta quello successivo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2020.

Detta conclusione, tuttavia, potrebbe contrastare con i principi di "neutralità" fiscale e di subentro nelle posizioni soggettive del soggetto dante causa che caratterizzano le operazioni straordinarie a contenuto "successorio", per cui si dovrebbe valutare se ammettere che, anche nel caso di una

¹⁷ Cfr. P. Scarioni e A. F. Martino, "Riflessi in materia di ACE delle fusioni con retrodatazione contabile", in Corriere Tributario, n.5-2022, pag. 460 e ss..

scissione con società neocostituita, questa possa beneficiare della *super Ace* per l'esercizio infrannuale che termina il 31 dicembre 2021, così come nell'ipotesi di una fusione propria.

Ma la questione principale che si pone nelle scissioni è quella che attiene alla ripartizione, tra scissa e beneficiaria, delle posizioni soggettive relative all'Ace, ovvero incrementi netti pregressi del capitale proprio ed eccedenze Ace.

In assenza di specifiche previsioni normative, si applicano i criteri generali di cui all'articolo 173, comma 4, Tuir, secondo il quale, dalla data in cui la scissione ha effetto, le posizioni soggettive della società scissa devono essere ripartite in funzione delle quote di patrimonio netto contabile trasferite alle beneficiarie o rimaste alla scissa, salvo che queste siano connesse specificamente a elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso le rispettive società a cui sono assegnati.

Sulla questione si è espressa, più di recente, l'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 129/E/2021 nella quale è stato sottolineato che occorre stabilire, alla luce della predetta disposizione normativa, se l'Ace rappresenti una posizione giuridica connessa specificamente o meno agli elementi del patrimonio scisso.

A tal proposito, la citata risposta a interpello - richiamando preliminarmente i principi della circolare n. 12/E/2014 circa le analogie che caratterizzano alcuni aspetti della norma sull'Ace con le disposizioni già previste per la *dual income tax* (Dit) - cita la circolare n. 76/1998 (§ 15) che ha qualificato la Dit come una posizione giuridica soggettiva "*non specificamente connessa*" a un determinato *asset*, chiarendo dunque che nell'ipotesi di scissione di società, il criterio in base al quale deve essere effettuata la ripartizione della variazione in aumento del capitale investito è quello della esclusiva ripartizione in proporzione alle rispettive quote di patrimonio netto contabile trasferite o rimaste nella società scissa.

Pertanto, sulla scorta di quanto stabilito dal citato articolo 173, Tuir, anche le eccedenze Ace devono essere "*ripartite*" tra la società scissa e la beneficiaria proporzionalmente alle quote di patrimonio netto contabile rispettivamente rimaste nella prima e trasferite alla seconda.

In merito alle modalità operative di trasferimento della base Ace in sede di scissione, in assenza di precise indicazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'Odcec di Roma, con il documento intitolato "*La disciplina dell'aiuto alla crescita economica nelle operazioni di riorganizzazione aziendale*", pubblicato nel 2016, ha ipotizzato la procedura di seguito illustrata.

Assumendo il caso di una scissione parziale effettuata in corso d'anno con assegnazione a società beneficiarie neocostituite, secondo l'Odcec di Roma si dovrebbe operare come segue:

1. le società beneficiarie della scissione a norma dell'articolo 2, comma 1, D.M. 3 agosto 2017 ragguagliano la base Ace ricevuta alla durata del periodo d'imposta, vale a dire il periodo compreso tra la data di efficacia della scissione e la fine del periodo d'imposta;

2. la società scissa opererà come segue:

a) per il periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di effetto della scissione dovrebbe considerare l'intera base Ace *ante* scissione;

b) per il periodo compreso tra la data di effetto della scissione e la fine del periodo d'imposta la scissa dovrebbe considerare esclusivamente la base Ace non trasferita alla beneficiaria.

Non sembra invece accettabile, secondo l'Odcec di Roma, la tesi secondo la quale la società scissa debba calcolare l'Ace solo per la quota di incremento netto del capitale proprio risultante al termine del periodo d'imposta, senza considerare, quindi, il periodo precedente la scissione (ovvero considerando anche la base Ace trasferita alle beneficiarie), perché in tal caso vi sarebbe una perdita su "*base consolidata*" del beneficio, atteso che:

1. la società scissa sarebbe tenuta a determinare la base Ace di periodo solo in considerazione degli incrementi di capitale proprio rilevanti al termine del periodo d'imposta senza, quindi, tenere conto

degli incrementi *ante* scissione (trasferiti in corso d'anno alle beneficiarie);

2. le società beneficiarie, se neocostituite, sarebbero tenute a raggugiare la base Ace alla durata del periodo d'imposta.

Ciò genererebbe una parziale perdita della base Ace nell'anno in cui è realizzata la scissione e tali risultati non sembrano coerenti con la natura successoria e il carattere neutrale tipici delle operazioni di scissione.

La soluzione proposta dall'Odcec di Roma non parrebbe condivisa dall'Agenzia delle entrate – DRE Veneto, la quale è intervenuta sull'argomento con una risposta a interpello non oggetto di pubblicazione, ma commentata da attenta dottrina¹⁸.

Nell'occasione, il contribuente istante chiedeva chiarimenti sul criterio di ripartizione dell'agevolazione Ace, tra la scissa e la beneficiaria, a seguito del perfezionamento di una scissione parziale in favore di società neocostituita con efficacia dal 24 ottobre 2019, tenuto conto di quanto previsto dall'articolo 173, comma 4, Tuir e dall'articolo 2, comma 1, ultimo periodo, D.M. 3 agosto 2017, ovvero se fosse corretto considerare l'agevolazione Ace come di pertinenza esclusiva della società scissa per i giorni compresi tra l'inizio del periodo d'imposta (1° gennaio 2019) e il giorno anteriore alla data di efficacia giuridica della scissione (23 ottobre 2019), senza che si rendesse necessario eseguire alcun ragguglio alla durata del periodo d'imposta.

Nonché ripartire l'agevolazione residua, afferente i giorni compresi tra la data di efficacia giuridica della scissione, coincidente con la data di costituzione della beneficiaria (24 ottobre 2019), e la data di chiusura del periodo d'imposta (31 dicembre 2019), in proporzione alle quote di patrimonio netto contabile "*trasferite*" alla neocostituita beneficiaria e "*rimaste*" presso la scissa, senza che si rendesse necessario eseguire alcun ragguglio alla durata del periodo d'imposta.

In merito a tale quesito la DRE Veneto ha sostenuto che debba essere oggetto di ripartizione tra le 2 società anche la base Ace già esistente presso la società scissa al momento del perfezionamento dell'operazione" e che, poiché, il periodo di imposta della scissa, corrispondente all'anno solare 2019, non subisce interruzioni, essendo la scissione parziale e non totale, discende che non è necessario raggugiare l'entità del "*nuovo capitale proprio*" alla durata del periodo di imposta¹⁹.

Sembra pertanto che l'Amministrazione finanziaria ritenga che la scissa non possa utilizzare, per il periodo *ante* scissione, la variazione del capitale proprio trasferita alla beneficiaria, cosicché tale variazione può essere utilizzata solo dalla beneficiaria, la quale la dovrà tuttavia raggugiare ad anno, per la durata del primo esercizio *post* scissione.

In tal caso non sarebbe però garantita la necessaria invarianza del complessivo beneficio Ace tra scissa e beneficiaria, nell'esercizio in cui interviene la scissione, con conseguente violazione del principio generale di neutralità fiscale che caratterizza tali operazioni.

Da ultimo pare opportuno ricordare che anche nella scissione le eventuali eccedenze Ace pregresse sono soggette ai *test* di cui all'articolo 173, comma 10, Tuir ai fini del loro riporto.

Tuttavia per la scissione i predetti limiti di riporto, come evidenziato dalla circolare n. 9/E/2010 e della risposta a interpello n. 333/E/2019, non operano con riferimento alle perdite fiscali, eccedenze di interessi passivi ed eccedenze Ace, sorte antecedentemente alla scissione, che restano nella disponibilità della società scissa, in quanto non sussiste il rischio che le stesse possano essere indebitamente compensate con redditi di una diversa società.

¹⁸ Cfr. D. Santoro e G. Cristofori, "*Scissione parziale: criteri di ripartizione dell'agevolazione ACE*", in Ecnews del 10 febbraio 2021.

¹⁹ Il citato interpello fornisce importanti chiarimenti anche in merito alla sorte delle sterilizzazioni della base Ace specificamente afferenti alle partecipazioni trasferite per effetto della scissione. Viene precisato che tali sterilizzazioni rappresentano posizioni anch'esse da trasferire integralmente alla beneficiaria, secondo quanto previsto dall'ultimo periodo del comma 4, articolo 173, Tuir. Ciò non solo per il periodo compreso tra la data di efficacia giuridica della scissione e la fine del periodo di imposta, ma anche per il lasso temporale compreso tra l'inizio dell'esercizio e la data di efficacia giuridica della scissione, nonché per le eventuali eccedenze pregresse di base Ace non utilizzate, oggetto di riporto in dichiarazione da parte della scissa.

Inoltre, le citate limitazioni non si applicano alle perdite fiscali, eccedenze di interessi passivi ed eccedenze Ace che vengono trasferite a una beneficiaria di nuova costituzione in quanto anche in questo caso non vi sono rischi di compensazione con i redditi di altra società.

In definitiva, nella scissione i limiti di riporto dei *tax assets* si applicano soltanto nel caso di società beneficiaria preesista alla scissione, perché solo in tale ipotesi sussiste la possibilità, analoga a quella ottenibile nella fusione, di compensazione delle perdite pregresse, degli interessi e dell'eccedenza Ace provenienti dalla società scissa con i redditi di un soggetto diverso.

Riferimenti normativi

articolo 19, D.L. 73/2021

articolo 172 e 173, Tuir

D.M. 3 agosto 2017

Scadenze del mese di ottobre

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

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/11.

lunedì 17 ottobre

Registrazioni contabili

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

Fatturazione differita

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

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

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

Imposte da dichiarazione

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

Versamento dei contributi Inps

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

Versamento saldo Iva annuale

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

Ritenute condomini

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

Iva periodica

I contribuenti Iva mensili devono versare entro oggi l'imposta dovuta rispettivamente per il mese di agosto utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e codice tributo 6009. I soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità versano oggi l'imposta relativa al secondo mese precedente.

Ritenute

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

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

ACCISE

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

Cessione Crediti edilizi e sconto in fattura

Scade oggi il termine, per i soggetti Ires e le partite Iva, il termine per comunicare all'Agenzia delle entrate i dati delle cessioni dei crediti edilizi e gli sconti in fattura effettuati nel corso del 2021.

giovedì 20 ottobre

Dichiarazione periodica Conai

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

venerdì 28 ottobre

INPS artigiani e commercianti

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

lunedì 31 ottobre

Uniemens Individuale

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

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

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

Intra 12

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

Intrastat

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

Imposta di bollo FE

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



TeamSystem Studio Cloud

Esperienza digitale per Commercialisti e Consulenti del lavoro

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

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

TEAMSYSTEM REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

S.E. o O.

Riproduzione vietata

