



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- **La Risoluzione n. 6/E/2020: la moratoria sui corrispettivi telematici**
- **Il versamento del saldo Iva 2019**
- **Adempimenti e procedure per lo scioglimento di un ente del Terzo settore**
- **La trasformazione di società semplice in società di capitali**
- **Approfondimento 3**

Indice:

Flash di stampa



5

L'Agenzia interpreta



6

Il Giudice ha sentenziato



9

In breve..... 10

La Risoluzione n. 6/E/2020: la moratoria sui corrispettivi telematici..... 10

Il versamento del saldo Iva 2019..... 12

L'Approfondimento – 1 15

Adempimenti e procedure per lo scioglimento di un ente del Terzo settore 15

L'Approfondimento – 2 25

La trasformazione di società semplice in società di capitali..... 25

L'Approfondimento – 3 35

Le operazioni con dichiarazione d'intento – seconda parte 35

Le prossime scadenze



45

*Burzacchi Francesco
Cannatà Giuseppe
Costa Francesco
Costa Gianfranco*

Comitato scientifico:

*De Stefani Alberto
Marcolla Alessandro
Naldi Gabriele
Tatone Alessandro*

*Trevisan Michele
Ziantoni Daniele
Ugo Oscar*

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Associazione SERCONTEL sono soggetti a copyright.

Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Associazione SERCONTEL è vietato.

La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

SerConTel
.it

Associazione Ser.Con.Tel. - Viale San Concordio, 738 - 55100 Lucca (LU) - C.F. e P.IVA 02372220463
web: www.sercontel.it mail: info@sercontel.it

Flash di stampa



<p>Quadro VQ e crediti precedentemente utilizzati</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 10.02.20</p>	<p>Nel modello Iva 2020 troviamo il nuovo quadro VQ, in cui è possibile indicare gli eventuali “crediti potenziali” che vengono “liberati” per effetto del versamento dei debiti periodici in precedenza omessi</p>
<p>Compensazioni di crediti da dichiarazioni ultrannuali</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 10.02.20</p>	<p>Durante Telefisco 2020, l’Agenzia delle Entrate si è espressa in tema di compensazione dei crediti che maturano da dichiarazioni ultrannuali, facendo notare che l’inserimento (obbligatorio) del credito nella dichiarazione del periodo d’imposta in cui è stata presentata l’integrativa rappresenta un adempimento che porta alla “rigenerazione” del credito pregresso</p>
<p>Documento unico di regolarità fiscale negli appalti</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 14.02.20</p>	<p>Il nuovo Documento Unico di Regolarità Fiscale va presentato dall’appaltatore al proprio committente entro 5 giorni “lavorativi” dalla scadenza del termine per i versamenti. Come prima applicazione, quindi, occorre attivarsi entro il 24.02.2020 febbraio</p>
<p>Imposta sostitutiva 26% per cessione di immobili</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 15.02.2020</p>	<p>La Legge di Bilancio 2020 innalza al 26% l’imposta sostitutiva (in precedenza era al 20%) applicabile, su richiesta del venditore, sulle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni. Le fattispecie interessate riguardano i terreni agricoli e gli immobili (non abitazione principale) rivenduti entro 5 anni dal loro acquisto o costruzione. L’imposta sostitutiva si applica anche all’immobile situato all’estero, purché l’atto di trasferimento sia stipulato da un Notaio italiano il quale riceve la provvista per versarla all’Erario ed effettuare la comunicazione alle Entrate</p>

L'Agenzia interpreta



<p>Mancato invio dei corrispettivi telematici del secondo semestre 2019</p>	<p>RISOLUZIONE N. 6/E/2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha chiarito che non sono previste sanzioni per il mancato invio dei dati dei corrispettivi telematici relativi al secondo semestre 2019, se la trasmissione avverrà entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva, ossia il 30.04.2020</p>
<p>Atto di rinuncia della casa coniugale</p>	<p>RISPOSTA 10.02.2020 N. 39/2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che le agevolazioni previste dall'art. 19 della L. 74/1987 non si possono applicare all'atto di rinuncia dell'attribuzione della dimora coniugale</p>
<p>Regime fiscale da applicare alle società scisse</p>	<p>RISPOSTA 10.02.2020 N. 40/2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha sostenuto che, in caso di scissione, per le "real estate owned company", in sigla Reoco, riceventi un ramo d'azienda, dedito alla gestione di beni immobili oggetto di leasing risolti per inadempimento, è preclusa la possibilità di applicare alle vendite lo stesso regime fiscale che applicherebbe la società scissa</p>
<p>Iva 10% edifici destinati a case di cura</p>	<p>RISPOSTA 10.02.2020 N. 41/2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che è ancora possibile applicare l'estensione delle agevolazioni fiscali previste per costruire abitazioni non di lusso alle cessioni di beni finiti e alle prestazioni di servizi per la costruzione di edifici destinati a ospitare una collettività di persone</p>
<p>Rimborso Iva capogruppo estera</p>	<p>RISPOSTA 10.02.2020 N. 42/2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che la capogruppo non residente nel territorio dello Stato ha l'onere di prestare la garanzia al fine della sua erogazione mediante, per esempio, titoli di Stato o garantiti dallo Stato, fideiussione, polizza fideiussoria rilasciata da un'assicurazione</p>

Diritto alla detrazione Iva	RISPOSTA 10.02.2020 N. 43/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che decade con la cancellazione della società cessionaria dal Registro delle Imprese, il diritto alla detrazione dell'Iva versata in sede di definizione agevolata
Rifornimenti di carburante self service con carte ricaricabili	RISPOSTA 10.02.2020 N. 44/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che è possibile richiedere la fattura elettronica immediata in caso di rifornimenti di carburante self service, che vengono pagati mediante carte di debito ricaricabili
Riporto delle perdite per i semplificati	RISPOSTA 11.02.2020 N. 45/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha fornito chiarimenti in merito al regime transitorio previsto per i contribuenti semplificati nel 2017 e 2018 sul riporto delle perdite
Gestione speciale dell'impresa commissariata senza variazione di partita Iva	RISPOSTA 10.02.2020 N. 46/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che la gestione commissariale di un'impresa non deve avere necessariamente un proprio numero di partita Iva distinto da quello dell'impresa
Regime forfetario e regime del margine in caso di inizio attività	RISPOSTA 11.02.2020 N. 48/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che in caso di inizio attività, non sussiste l'obbligo di rinunciare al regime del margine per accedere al regime forfetario
Decorrenza novità regime forfetario	RISOLUZIONE N. 7/E/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha confermato che i contribuenti che nel 2019 hanno superato i nuovi limiti dovranno uscire dal regime agevolato già dal 1.01.2020
Case di cura per persone disabili con Iva al 10%	RISPOSTA 11.02.2020 N. 49/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che per gli edifici destinati a perseguire finalità di interesse collettivo, si applica l'Iva agevolata al 10%
Moratoria su ritenute su appalti	CIRCOLARE 12.02.2020 N. 1	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha previsto una moratoria fino al 30.04.2020 sulle sanzioni in tema di ritenute sugli appalti (art. 4 D.L. 124/2019)

Rimborso spese delle organizzazioni di volontariato	RISPOSTA 12.02.2020 N. 50/2020	L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che devono essere considerati esenti da Iva i rimborsi spese, elargiti da organizzazioni di volontariato
Indetraibilità delle lezioni di danza	RISPOSTA 12.02.2020 N. 53/2020	L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che non rientrando tra gli oneri detraibili le spese sostenute per la frequenza di una scuola professionale privata di danza all’estero
Cessioni in blocco di immobili da banche	RISPOSTA 12.02.2020 N. 54/2020	L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che, è possibile applicare l’agevolazione prevista per gli immobili rinvenienti dalla risoluzione di contratti di leasing, nel caso di immobili pervenuti per effetto di una cessione in blocco, solamente se sussiste il requisito soggettivo in capo al cedente
Riporto perdite nella fusione con indebitamento	RISPOSTA 13.02.2020 N. 57/2020	L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che in caso di una fusione a seguito di acquisizione con indebitamento è possibile riportare le posizioni soggettive, nonostante le società coinvolte non superino i limiti previsti dall’art. 172, c. 7 del Tuir, guardando agli elementi fattuali
Bonus impatriati	RISPOSTA 13.02.2020 N. 59/2020	L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che i benefici fiscali per i lavoratori impatriati vengono riconosciuti anche nel caso in cui il trasferimento della residenza precede l’inizio dell’attività lavorativa in Italia, ma solo dall’anno in cui tali benefici vengono “dichiarati”
Bonus facciate	CIRCOLARE 14.02.2020 N. 2/E	L’Agenzia delle Entrate, con la Circolare citata, ha fornito le indicazioni per usufruire del c.d. “bonus facciate”, la detrazione del 90% delle spese sostenute per gli interventi di recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti, prevista dalla Legge di Bilancio 2020. Il documento fornisce i primi chiarimenti sugli adempimenti da seguire, sugli interventi agevolabili e sui soggetti che possono accedere al beneficio

Il Giudice ha sentenziato



<p>Produzione di energia elettrica rinnovabile</p>	<p>C.T.R LOMBARDIA N. 4845/24/2019</p>	<p>Nel caso in cui l'imprenditore agricolo non dimostra che l'attività di produzione di energia è connessa a quella principale agricola, concorrono a determinare il reddito d'impresa i ricavi derivanti dalla cessione di energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili</p>
<p>Associazione sportiva dilettantistica e abuso del diritto</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 34750/2019</p>	<p>Per il disconoscimento ai fini fiscali della qualifica di associazione sportiva dilettantistica e la conseguente attribuzione di natura commerciale con esclusiva finalità di lucro, con recupero delle relative imposte, l'Agenzia delle Entrate deve fondare le proprie indagini sul fatto che non è stata svolta un'attività istituzionale dilettantistica a favore dei propri iscritti da parte dell'associazione</p>
<p>Accertamento per donazioni in denaro</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 3239/2020</p>	<p>Le donazioni in denaro non consentono l'accertamento basato sul redditometro, nonostante dagli assegni non figurino il nome dell'emittente</p>
<p>Consolidato fiscale e omissioni fiscali</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 5513/2020</p>	<p>Per l'omesso versamento Iva derivante dalla dichiarazione di gruppo, è ritenuto responsabile il rappresentante legale della società consolidante, anche se l'inadempimento è stato realizzato dalla consolidata</p>
<p>Accertamento su conti correnti cointestati</p>	<p>CASSAZIONE N. 1298/2020</p>	<p>È legittimo l'accertamento bancario fondato sulle movimentazioni dei conti correnti cointestati</p>

In breve

La Risoluzione n. 6/E/2020: la moratoria sui corrispettivi telematici

di Alberto De Stefani

La recente risoluzione n. 6/E/2020 pubblicata il 10 febbraio dall'Agenzia delle Entrate, afferma che le sanzioni applicabili all'omesso invio dei corrispettivi telematici, con riguardo al secondo semestre 2019, non si applicano a quei soggetti che regolarizzano la propria posizione entro il prossimo 30.04.2020.

Si ricorda che dal 01.07.2019, i soggetti che nel 2018 hanno realizzato un volume d'affari superiore a 400.000 euro, erano obbligati a memorizzare e trasmettere telematicamente i dati relativi ai corrispettivi giornalieri all'Agenzia delle Entrate.

Viste le prime difficoltà e con specifico riguardo al secondo semestre 2019, questi soggetti potevano inviare i dati entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (invece che entro 12 giorni), come previsto dall'art. 2 comma 6-ter del D.lgs. 127/2015.

Ricordando quanto detto dall'Agenzia delle Entrate in occasione della circolare n. 15/2019, nel caso in cui i soggetti alla data del 01.07.2019 erano ancora sprovvisti del registratore telematico, gli stessi dovevano continuare ad emettere lo scontrino/ricevuta fiscale, avendo cura di trasmettere i corrispettivi attraverso i canali messi a disposizione dall'Amministrazione (prov. n. 236086/2019) e liquidare infine l'imposta a debito.

Inoltre, la memorizzazione giornaliera dei dati presumeva che, anche se non espressamente dichiarato nella risoluzione n. 6, i corrispettivi dovevano comunque risultare dal registro previsto dall'art. 24 della Legge Iva, almeno fino al regolare funzionamento del registratore telematico.

Da quanto emerge, quindi, le sanzioni previste dagli articoli 6 comma 3 e 12 comma 2 del D.lgs. 471/97, dovevano essere applicate qualora l'invio dei dati avveniva oltre il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Per questo motivo, i commercianti al minuto e i soggetti assimilati ai sensi dell'articolo 22 del DPR. 633/72, sono stati raggiunti in questi giorni da lettere di compliance inviate dall'Agenzia delle Entrate per segnalare anomalie riscontrate sugli dei corrispettivi relativi al semestre luglio-dicembre.

Considerando le difficoltà incontrate dagli operatori e l'articolo 10 dello Statuto del contribuente, la risoluzione n. 6/2020 ha chiarito che è possibile sanare la propria posizione, senza l'applicazione delle sanzioni amministrative, a condizione che:

- L'omessa trasmissione dei dati riguardi esclusivamente i mesi compresi tra luglio e dicembre 2019;
- L'invio corretto venga effettuato entro il termine previsto per l'invio della dichiarazione Iva 2019, vale a dire entro il 30.04.2020.

Per quanto riguarda i soggetti che effettuano operazioni di cui al DM 10.05.2019 e che hanno optato per l'emissione della fattura, pur rientrando nei soggetti disciplinati dall'articolo 22 del DPR 633/1972, è bene ricordare che questa platea risulta esonerata dagli adempimenti previsti dall'art. 2 comma 1 del D.lgs. 127/2015.

Tale previsione era stata già comunque precisata dall'Agenzia delle Entrate durante Telefisco 2020, la quale aveva giustamente ricordato che vengono meno gli obblighi di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, laddove le operazioni siano state documentate mediante fattura, emessa volontariamente o su richiesta del cliente.

Il versamento del saldo Iva 2019

di Alberto De Stefani

Il saldo Iva 2019, risultante dal modello IVA 2020, va effettuato entro il prossimo 16.03.2020, anche se è possibile versare quanto dovuto in occasione del versamento delle imposte sui redditi al 30.06.2020, con applicazione della maggiorazione.

Vediamo nello specifico le modalità di versamento.

Qualora risulti un importo superiore a 10 €, è possibile optare per il versamento in unica soluzione o beneficiare della dilazione di pagamento.

In questo caso, ricordando che le rate devono essere versate il 16 di ogni mese, con decorrenza dal 16.03.2020, è necessario suddividere l'importo in rate di pari importo e con l'applicazione degli interessi al tasso dello 0,33% mensile, a partire dalla seconda rata. Il numero massimo consentito di rate è 9, in quanto la rateazione deve terminare entro il mese di novembre.

Come anticipato, al contribuente è dato modo di scegliere se versare il saldo IVA al 16.03.2020 o differire tale importo al termine previsto per il versamento del saldo IRPEF/ IRES, con la possibilità ulteriore di beneficiare del differimento previsto dal comma 2 dell'art. 17, DPR n. 435/2001.

In questo modo, considerando che il 30.06 scade il versamento del saldo IRPEF o IRES e che si ha la possibilità di versare tale importo entro il 30° giorno successivo, applicando la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo al 16.03, il saldo IVA potrà essere versato, in un'unica soluzione o con la prima rata, il 30.06.2020.

Tuttavia, in caso di rateizzazione, è necessario considerare che l'importo dovuto va maggiorato del 1,60% (0,40% x 4) e che il numero massimo di rate concesse è 6.

Come abbiamo visto precedentemente, inoltre, dalla seconda rata si dovranno corrispondere anche gli ulteriori interessi dello 0,33% mensili.

Oltremodo, esiste la possibilità di differire ulteriormente il versamento al 30 luglio, applicando un'ulteriore maggiorazione dello 0,40% alla somma originariamente dovuta al 30.06.

Anche in questo caso, al 30.07 è possibile versare in un'unica soluzione o in forma rateale per la quale valgono le medesime regole viste finora. L'unica eccezione è in questo caso il numero massimo di rate concesse è 5.

Le istruzioni al modello Iva 2020, inoltre, ricordano che *“anche i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare possono avvalersi del differimento del versamento dell'IVA versando l'imposta entro il 30 giugno a prescindere dai diversi termini di versamento delle imposte sui redditi”*.

La tabella ci aiuta a fare maggior chiarezza.

VERSAMENTO SALDO IVA 2019			
Entro il 16.03.2020	Unica soluzione		
	Rate (massimo 9)		1° entro il 16.03.2020
Entro il 30.06.2020	Unica soluzione	Importo + 0,40% per ogni mese (1,60%)	
	Rate (massimo 6)	Importo + 0,40% per ogni mese (1,60%)	1° rata entro 30.06.20
Entro il 30.07.2020	Unica soluzione	Importo dovuto al 30.06 + 0,40%	
	Rate (massimo 5)	Importo dovuto al 30.06 + 0,40%	1° rata entro 30.07.20

Il saldo Iva va versato attraverso modello F24.

Tuttavia, se si tratta di un saldo a debito senza compensazioni è possibile effettuare il versamento attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline) o tramite home banking.

Diversamente, se nel modello F24 sono presenti compensazioni (in questo caso l'F24 può risultare anche a "zero"), è possibile versare l'importo esclusivamente attraverso i servizi telematici.

A livello operativo, ai fini della compilazione del modello F24, è necessario utilizzare il codice tributo "6099" ("1668" per gli interessi rateali), anno di riferimento "2019" e avendo cura di indicare il numero della rata da versare ed il numero totale delle rate scelte (in caso di rateizzazione).

L'Approfondimento – 1

Adempimenti e procedure per lo scioglimento di un ente del Terzo settore

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Allo stato attuale sciogliere un ente del Terzo settore iscritto al Runtis non è un fatto così scontato, dato che le procedure e gli adempimenti previsti a tal fine dal Codice del Terzo settore non sono ancora del tutto definiti e non sembrano nemmeno compatibili con il quadro normativo e giurisprudenziale vigente.

Di seguito proveremo a delineare le problematiche più “scottanti”, sperando che in un prossimo futuro, ci si augura non troppo lontano, prassi amministrativa e giurisprudenza forniscano utili indicazioni ai quesiti ad oggi ancora irrisolti.

IL QUADRO NORMATIVO VIGENTE

Come stabilito dall'art. 3, comma 2 del Dlgs n. 117/2017¹, cosiddetto Codice del Terzo settore, per la liquidazione e lo scioglimento di un ETS occorre fare riferimento:

- all'art. 49 del CTS, rubricato “*Estinzione e scioglimento dell'ente*”. Norma in base alla quale “1. *L'ufficio del registro unico nazionale del Terzo settore accerta, anche d'ufficio, l'esistenza di una delle cause di estinzione o scioglimento dell'ente e ne dà comunicazione agli amministratori e al presidente del tribunale ove ha sede l'ufficio del registro unico nazionale presso il quale l'ente è iscritto affinché provveda ai sensi dell'art. 11 e seguenti delle disposizioni di attuazione del Codice civile. 2. Chiusa la procedura di liquidazione, il presidente del tribunale provvede che ne sia data*

¹ L'art. 3, comma 2 del Dlgs n. 117/2017 afferma che: “2. Per quanto non previsto dal presente Codice, agli enti del Terzo settore si applicano, in quanto compatibili, le norme del Codice civile e le relative disposizioni di attuazione”.

comunicazione all'ufficio del registro unico nazionale del Terzo settore per la conseguente cancellazione dell'ente dal Registro”;

- alle disposizioni del Codice civile e alle relative norme attuative, ove compatibili e per tutto quello non previsto dal CTS².

Osserviamo, anzitutto, che l'assenza delle cause che possono generare l'estinzione e lo scioglimento dell'Ente e il richiamo alle norme attuative del Codice civile, nella specie all'art. 11, fanno presupporre che il citato art. 49 del CTS faccia esclusivo riferimento ad associazioni e fondazioni dotate di personalità giuridica. Sorge, quindi, spontaneo chiedersi quale procedura adottare in presenza di ETS³ privi di detto riconoscimento, dato che la disciplina prevista dal CTS può essere adottata esclusivamente dalle associazioni riconosciute.

Premesso ciò, rileviamo come agli ETS dotati di personalità giuridica possa applicarsi l'art. 27 del c.c.⁴, norma che prevede l'estinzione di una associazione riconosciuta:

- per il verificarsi di una delle cause previste dall'atto costitutivo e dallo statuto;
- quando lo scopo è stato raggiunto o è divenuto impossibile;
- quando tutti gli associati vengono a mancare.

In merito a quest'ultima ipotesi ci si è chiesto in dottrina cosa accada nel caso in cui rimanga un unico associato.

La possibile esistenza di società unipersonali con unico socio unita alla disposizione civilistica del venir meno di *“tutti gli associati”* ha portato parte della dottrina a ritenere legittima l'esistenza di una associazione riconosciuta con un unico associato. Questa tesi, però, non può essere condivisa, perché in una simile evenienza:

- verrebbe a mancare il *“fine associativo”*, che è quello di condividere uno scopo comune con altri;

² Acronimo di Codice del Terzo settore.

³ Acronimo di Enti del Terzo settore.

⁴ L'art. 27 del c.c. prevede che: “Oltre che per le cause previste nell'atto costitutivo e nello statuto, la persona giuridica si estingue quando lo scopo è stato raggiunto o è divenuto impossibile. Le associazioni si estinguono inoltre quando tutti gli associati sono venuti a mancare. L'estinzione è dichiarata dall'autorità governativa, su istanza di qualunque interessato o anche d'ufficio”.

- l'intero patrimonio residuo andrebbe a confluire nel patrimonio personale dell'unico socio superstite.

Ritornando alle associazioni non riconosciute si segnala, inoltre, che a questi soggetti non può essere nemmeno applicata la speciale procedura prevista per la liquidazione del patrimonio delle associazioni riconosciute, perché detta procedura richiede un sistema di pubblicità legale.

Sofferamoci, infine, su un'altra questione non di poco conto. A norma del secondo comma dell'art. 49 del CTS, il presidente del Tribunale al termine della procedura di liquidazione deve dare comunicazione al Runts per la cancellazione dell'Ente dal Registro. Ebbene, ci si chiede come comportarsi in presenza di un Ente che ha ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica non attraverso l'iscrizione al Runts, ma in conformità con quanto stabilito dall'art. 14 del c.c.⁵ e dal DPR n. 361/2000.

Ecco, per questi Enti sembra corretto applicare la procedura indicata dall'art. 6 del DPR n. 361/2000⁶.

PERDITA DELLA PERSONALITÀ GIURIDICA

Ci si chiede se la cancellazione dal Runts comporti anche l'automatica estinzione dell'Ente.

Sulla questione si è già espressa la Corte di Cassazione con la sentenza n. 12528/2018 precisando che *“un'associazione riconosciuta, sebbene cancellata dal Registro delle*

⁵ L'art. 11 del c.c. afferma che: “Le associazioni e le fondazioni devono essere costituite con atto. La fondazione può essere disposta anche con testamento”.

⁶ L'art. 6 del DPR n. 361/2000 stabilisce che: “1. La prefettura, la regione ovvero la provincia autonoma competente accerta, su istanza di qualunque interessato o anche d'ufficio, l'esistenza di una delle cause di estinzione della persona giuridica previste dall'art. 27 del Codice civile e dà comunicazione della dichiarazione di estinzione agli amministratori e al presidente del tribunale ai fini di cui all'articolo 11 delle disposizioni di attuazione del Codice civile.

2. Chiusa la procedura di liquidazione, il presidente del tribunale provvede che ne sia data comunicazione ai competenti uffici per la conseguente cancellazione dell'ente dal registro delle persone giuridiche”.

persone giuridiche, possa comunque sopravvivere nella diversa veste di associazione non riconosciuta e ciò fino a quando non risultino definiti tutti i rapporti giuridici pendenti". Dalla lettura della sentenza emerge chiaramente l'esistenza di una diversa disciplina per le "associazioni riconosciute" rispetto alle "associazioni non riconosciute", dato che quest'ultime non possono essere estinte prima della definizione dei rapporti giuridici in essere. Rapporti giuridici che sempre secondo i giudici di legittimità devono essere definiti dagli "organi ordinari dell'associazione i quali rimangono in carica a quel fine eventualmente anche in regime di prorogatio conservando il diritto di agire giudizialmente per la tutela dei diritti dell'associazione attraverso una procedura che non è soggetta, neppure in via analogica, alla regolamentazione prevista dagli articoli da 11 a 21 delle disposizioni di attuazione del codice civile di liquidazione delle associazioni riconosciute". In definitiva, per la Suprema Corte l'associazione riconosciuta, sebbene cancellata dal Registro delle persone giuridiche, continuerebbe a sopravvivere nella diversa forma dell'associazione non riconosciuta, laddove risultassero ancora in essere rapporti giuridici. In particolare, "per le associazioni riconosciute deve ritenersi che l'estinzione sia ricollegata all'avvenuta adozione del provvedimento di cancellazione e alla sua annotazione nell'apposito Registro analogamente a quanto disposto dal Legislatore per le società in relazione al provvedimento di cancellazione dal Registro Imprese (rispondendo quindi entrambe le soluzioni legislative alla volontà di ancorare la certezza del venir meno delle vicende dell'associazione e della società alla formale adozione di un provvedimento sottoposto a pubblicità da ritenersi avere efficacia costitutiva)".

I giudici di legittimità concludono, infine, riconoscendo l'esistenza di orientamenti dottrinali opposti, ma ritengono ugualmente che la soluzione prospettata sia corretta, anche per quanto disposto dall'art. 31, terzo comma del c.c.⁷. Norma che riconosce ai creditori che non hanno avanzato le loro pretese durante la liquidazione di poterlo fare, nei limiti e in proporzione a quanto è stato devoluto, entro un anno dalla chiusura della stessa liquidazione.

Di diverso avviso è stato, però, il Legislatore della riforma del Terzo settore che ha previsto per le sole associazioni riconosciute una specifica procedura. Una procedura che inizia con la dichiarazione di estinzione della persona giuridica, resa dall'Autorità

⁷ L'art. 31, comma terzo del c.c. afferma che: "I creditori che durante la liquidazione non hanno fatto valere il loro credito possono chiedere il pagamento a coloro ai quali i beni sono stati devoluti, entro l'anno dalla chiusura della liquidazione, in proporzione e nei limiti di ciò che hanno ricevuto".

governativa, cui fa seguito la liquidazione dell'Ente riconosciuto, da effettuarsi secondo quanto stabilito dagli artt. 11 e ss. delle disposizioni attuative del Codice civile.

In questa ottica, infatti, sembrano essere indirizzate anche le seguenti norme del CTS, nella specie:

- l'art. 50, comma 2 del CTS⁸, che all'Ente che volesse continuare ad operare dopo la cancellazione dal Registro impone, ai sensi dell'art. 9 del CTS⁹, la devoluzione dell'incremento patrimoniale conseguito negli esercizi in cui detto Ente è stato iscritto al Runts. Si segnala che la previsione vale anche per quegli Enti che hanno ottenuto il riconoscimento giuridico ex art. 22 del CTS;
- l'art. 22, quinto comma del CTS¹⁰. Norma che in presenza di una diminuzione del patrimonio superiore ad 1/3 richiede all'organo amministrativo di convocare “*senza indugio*” l'assemblea per deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo, ovvero la trasformazione o “*la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta*”. A ben vedere questa norma si pone in netto contrasto con l'indirizzo della Suprema Corte, posto che la Cassazione in una siffatta situazione riconoscerebbe, invece, all'Ente la possibilità di continuare ad operare nella veste di associazione non riconosciuta.

⁸ L'art. 50, comma 2 del CTS stabilisce che: “L'ente cancellato dal Registro unico nazionale per mancanza dei requisiti che vuole continuare a operare ai sensi del codice civile deve preventivamente devolvere il proprio patrimonio ai sensi dell'art. 9, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel Registro unico nazionale”.

⁹ L'art. 9 del CTS prevede che: “In caso di estinzione o scioglimento, il patrimonio residuo è devoluto, previo parere positivo dell'Ufficio di cui all'art. 45, comma 1, e salva diversa destinazione imposta dalla legge, ad altri enti del Terzo settore secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale. Il parere è reso entro trenta giorni dalla data di ricezione della richiesta che l'ente interessato è tenuto a inoltrare al predetto Ufficio con raccomandata a/r o secondo le disposizioni previste dal Dlgs n. 82/2005, decorsi i quali il parere si intende reso positivamente. Gli atti di devoluzione del patrimonio residuo compiuti in assenza o in difformità dal parere sono nulli”.

¹⁰ L'art. 22, comma 5 del CTS stabilisce che: “Quando risulta che il patrimonio minimo di cui al comma 4 è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, l'organo di amministrazione, e nel caso di sua inerzia, l'organo di controllo, ove nominato, devono senza indugio, in un'associazione, convocare l'assemblea per deliberare, ed in una fondazione deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo oppure la trasformazione, la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta, la fusione o lo scioglimento dell'ente”.

CANCELLAZIONE DAL RUNTS E DEVOLUZIONE DEL PATRIMONIO

Per cancellare un ETS dal Runts occorre seguire la procedura indicata dall'art. 50 del CTS, disposizione che prevede la possibilità di estinguere un Ente:

- presentando motivata istanza per iscritto;
- tramite un accertamento d'ufficio *“anche a seguito di provvedimenti della competente Autorità giudiziaria ovvero tributaria divenuti definitivi”*.

In questa seconda eventualità ci si chiede se il Giudice tributario, che non viene annoverato nel CTS all'interno degli organi dell'Autorità giudiziaria, possa disporre la cancellazione di un Ente dal Runts. Ebbene, la risposta è sicuramente negativa. Il giudice tributario dovrà limitarsi, infatti, a rilevare solo una eventuale finalità lucrativa dell'Ente, consentendo in tal modo al Runts di procedere alla cancellazione. Provvedimento di cancellazione decretato dal Runts che potrà, ad ogni modo, essere impugnato dal soggetto interessato dinanzi al Tribunale amministrativo, competente per territorio sulla base della sede dell'Ente. Ciò in base anche a quanto stabilito dal secondo comma dell'art. 94 che conferma la competenza esclusiva del Runts *“ai fini dell'iscrizione, aggiornamento e cancellazione degli enti nel Registro medesimo”*.

Si rileva, inoltre, che una volta cancellato l'ETS che:

- non intende proseguire la sua attività dovrà, a norma dell'art. 9 del CTS, devolvere l'intero patrimonio;
- vuole continuare a svolgere la sua attività potrà limitarsi a devolvere *“l'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel Registro unico nazionale”*.

Facciamo subito notare che in questo secondo caso sorgono le seguenti problematiche:

1. come valutare l'incremento patrimoniale per un ETS che ha sempre registrato entrate inferiori a € 220.000 e che si è limitato a redigere il bilancio nella forma del rendiconto per cassa;
2. chi è il soggetto che può rilevare un eventuale inadempimento. Certamente non il Runts, perché il soggetto in questione non appartiene più al Terzo settore e tantomeno l'Amministrazione Finanziaria dato che non si registra alcuna violazione d'imposta.

Inoltre, come può essere sanzionato un eventuale inadempimento qualora l'associazione continui a detenere l'intero patrimonio e non abbia sottratto nulla durante il periodo di iscrizione nel Runts?

Ben più rilevante è, però, la seguente questione. Un ETS che si cancella dal Runts per propria iniziativa e a seguito della cancellazione effettua una trasformazione eterogenea in una società con fini di lucro può limitarsi a devolvere solo l'incremento patrimoniale o deve necessariamente devolvere l'intero patrimonio come nel caso di uno scioglimento? Sulla questione urge un chiarimento da chi di dovere.

PERDITA DELLA PERSONALITÀ GIURIDICA

Dalla ratio dell'art. 22, comma 5 del CTS si ricava facilmente che una delle possibili cause di scioglimento di un ETS dotato di personalità giuridica è la riduzione di oltre 1/3 del patrimonio minimo. Più precisamente, la norma prevede che al verificarsi di un simile evento gli amministratori, ovvero in caso di inerzia l'organo di controllo, devono convocare *“senza indugio”* una assemblea per la ricostituzione del patrimonio minimo *“oppure la trasformazione, la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta, la fusione o lo scioglimento dell'ente”*.

A ben vedere il caso in questione solleva non pochi interrogativi. In particolare, ci si chiede:

- la riduzione patrimoniale oltre il minimo può essere rilevata in sede di approvazione del bilancio d'esercizio?
- come deve essere evidenziata la riduzione patrimoniale in presenza di rendiconti di cassa?
- cosa s'intende con la frase *“gli amministratori devono convocare senza indugio l'assemblea”*?
- in caso di inerzia quando gli amministratori sono considerati personalmente responsabili?

- in presenza di perdite, da che momento l'ETS decade dal beneficio della responsabilità limitata?

Si osserva, inoltre, che il riconoscimento della personalità giuridica assume efficacia costitutiva al momento dell'iscrizione del Runts. Parrebbe logico, quindi, che per la perdita del riconoscimento, dal quale deriverebbe anche la revoca del beneficio della copertura della responsabilità limitata, occorra un provvedimento analogo. La norma, però, non fa alcun accenno di tutto questo. Pertanto, ci si chiede se:

- gli amministratori possano godere della responsabilità limitata fino allo scioglimento dell'ETS per perdite;
- lo scioglimento di un ETS dotato di personalità giuridica potrà/dovrà avvenire a prescindere dalle procedure previste dalle disposizioni attuative del Codice civile.

Come si può vedere, urge anche per queste tematiche un documento di prassi amministrativo.

LA DEVOLUZIONE DEL PATRIMONIO

A norma dell'art. 9 del CTS per la devoluzione del patrimonio, in ipotesi di estinzione o scioglimento di un ETS, dovrà essere richiesto il parere preventivo al Runts.

Solo dopo aver acquisito parere positivo il patrimonio potrà, infatti, essere devoluto ad altri Enti del Terzo settore o in mancanza di questi alla Fondazione Italia Sociale.

Sotto un profilo operativo il parere dovrà essere richiesto tramite lettera raccomandata A/R e in caso di assenza di riscontro nei 30 giorni si formerà il silenzio assenso.

Sempre in merito al parere ci si domanda, inoltre, con quale criterio potrebbe essere respinta una eventuale proposta di devoluzione del patrimonio e se i 30 giorni previsti dalla norma siano effettivamente un termine idoneo per consentire al Runts un "*pacífico*" esame di detta proposta.

Quello che pone più interrogativi, però, è la parte della norma in cui si prevede che *“gli atti di devoluzione del patrimonio residuo compiuti in assenza o in difformità del parere sono nulli”*.

Tralasciando chi dovrà accertare la nullità della devoluzione, il Runts, il Tar? il Tribunale civile? ci si chiede a chi dovrà essere riconsegnato il patrimonio nel caso in cui la devoluzione dello stesso fosse dichiarata nulla.

Difficilmente il patrimonio devoluto potrà essere riconsegnato all'ETS originario, perché al momento della dichiarazione di nullità con ogni probabilità l'Ente sarà già estinto. A logica, quindi, dovrebbe essere devoluto alla Fondazione Italia Sociale. Ma cosa succede se:

- la dichiarazione di nullità è stata resa tramite istanza di un atro Ente che si è sentito frodato a causa del mancato parere positivo del Runts?
- in attesa della dichiarazione di nullità il terzo soggetto a cui è stato devoluto il patrimonio ha in buona fede intaccato il patrimonio. Questo soggetto è tenuto alla restituzione di tutto?

Infine, il beneficiario della devoluzione è obbligato prima di accettare il lascito a verificare che la procedura di devoluzione, ed eventualmente la formazione del silenzio assenso siano avvenuti correttamente?

Come si può facilmente intuire tutti questi punti necessitano al più presto di una risposta.

SCIoglimento di ETS PRIVI DI RICONOSCIMENTO

Una associazione priva di riconoscimento può essere sciolta per:

- volontà degli associati;
- scadenza del termine;
- conseguimento o sopravvenuta impossibilità o illiceità dello scopo;
- il venir meno di tutti gli associati.

Operativamente lo scioglimento di un ETS non riconosciuto può essere stabilito a maggioranza qualificata, ex art. 21, comma 3 del c.c.¹¹. Statuto o atto costitutivo possono prevedere, però, termini diversi.

Una volta decretato lo scioglimento dell'Ente non possono essere effettuate nuove operazioni e si dovrà avviare la procedura di liquidazione.

L'avverarsi di una delle cause di scioglimento non determina, in ogni caso, l'immediata estinzione dell'Ente, perché a tal fine è necessario liquidare tutti i rapporti negoziali ancora in essere. Questa fase è svolta dai liquidatori, che devono essere nominati dall'assemblea contestualmente alla delibera di scioglimento.

Sul punto si rileva, inoltre, che:

- possono essere nominati liquidatori anche i membri del direttivo in carica al momento della cessazione dell'attività;
- qualora l'assemblea non provveda alla nomina dei liquidatori, questi potranno essere nominati, ai sensi dell'art. 11 delle disposizioni di attuazione del Codice civile, dal Presidente del Tribunale.

In merito allo scioglimento di un Ente non riconosciuto si segnala, infine, l'esistenza una tesi giurisprudenziale contraria.

Con sentenza n. 9656/1992 la Cassazione ha, infatti, affermato che l'Ente non riconosciuto rimane vita in regime ordinario fino alla completa estinzione di tutti i rapporti pendenti. Rapporti pendenti che devono essere regolati dagli amministratori in carica, anche eventualmente in regime di "*prorogatio*".

Per la stessa Cassazione gli amministratori conservano, inoltre, il diritto di agire giudizialmente per la tutela dei propri diritti senza applicazione della normativa prevista per le associazioni riconosciute.

¹¹ L'art. 21, comma 3 del c.c. afferma che: "Per deliberare lo scioglimento dell'associazione e la devoluzione del patrimonio occorre il voto favorevole di almeno tre quarti degli associati".

L'Approfondimento – 2

La trasformazione di società semplice in società di capitali

di Nicola Moro

PREMESSA

La trasformazione è un'operazione che consiste nel mutamento del modello organizzativo di una società già esistente.

Tale operazione, è bene sottolinearlo, non comporta l'estinzione del soggetto giuridico trasformato e la sua ricostituzione sotto nuove vesti, bensì esclusivamente una modifica dell'atto costitutivo. Prova ne è l'art. 2498 cod. civ., il quale sancisce il principio della continuità dei rapporti giuridici nell'ambito della trasformazione, stabilendo che *“l'ente trasformato conserva i diritti e gli obblighi e prosegue in tutti i rapporti anche processuali dell'ente che ha effettuato la trasformazione”*.

Le motivazioni che conducono a realizzare un'operazione di trasformazione possono essere molteplici e ricorrere anche simultaneamente. Si pensi, ad esempio, alla messa a punto di strategie di ampliamento dimensionale, ad investimenti che richiedono strutture giuridico-societarie più adatte all'ottenimento di finanziamenti, alla modifica del rischio d'impresa. In altre circostanze la trasformazione può essere dettata da disposizioni di legge (è il caso di perdite che riducono il capitale sociale al di sotto del minimo) o dalla ricerca di più favorevoli disposizioni fiscali. I vari aspetti presi in considerazione al momento della costituzione di una società devono infatti confrontarsi con l'evoluzione dell'attività d'impresa, della sua situazione patrimoniale e finanziaria, delle normative, dei rapporti tra i soci e delle loro mutate esigenze, le quali fanno sì che le iniziali considerazioni vadano riviste e con esse la forma societaria più adatta per l'esercizio dell'impresa¹².

¹² G. Montecchi e M. Fontani, *La contabilizzazione delle trasformazioni societarie progressive*, IPSOA, Gennaio 2019.

Il legislatore del Codice Civile *ante* riforma del diritto societario, nel disciplinare l'istituto della trasformazione societaria, si era limitato a circoscrivere l'ambito del suo intervento prevedendo espressamente il solo passaggio da società commerciali personali (società in nome collettivo o in accomandita semplice) a società di capitali. Siffatta impostazione, seppur interpretata da buona parte della dottrina in senso estensivo fino a ritenere ammissibile la trasformazione con riguardo ad ogni tipo di società¹³, non poteva certo definirsi completa e soddisfacente. Il D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 è dunque intervenuto ampliando considerevolmente la disciplina dell'istituto.

Oggi è allora possibile operare la distinzione tra trasformazione omogenea e trasformazione eterogenea.

La trasformazione omogenea comporta il passaggio da società di persone a società di capitali e viceversa e, pertanto, implica il mutamento da un tipo di società lucrativa ad un altro con il medesimo scopo. Nell'ambito di questa prima categoria si usa distinguere tra trasformazione omogenea progressiva o "evolutiva" (da società di persone a società di capitali) e trasformazione omogenea regressiva o "involutiva" (da società di capitali a società di persone).

La trasformazione eterogenea determina invece il passaggio da una società di capitali ad un soggetto diverso dalle società e/o senza finalità lucrative (consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni di azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni) e viceversa, modificando, quindi, la causa del contratto sociale. All'interno di questa seconda categoria, di riflesso, si usa distinguere tra trasformazione eterogenea progressiva o "evolutiva" (da enti diversi a società di capitali) e trasformazione eterogenea regressiva o "involutiva" (da società di capitali a enti diversi).

Oltre a quelle appena menzionate, l'ordinamento consente di porre in essere operazioni di trasformazione che, pur non essendo inquadrabili né tra quelle progressive né tra

¹³ Tale interpretazione era imperniata *in primis* sulla *ratio* delle norme relative all'istituto, il cui intento non era quello di addivenire ad una regolamentazione organica della materia, quanto quello di prevenire possibili abusi. In tale ottica andava letto il vecchio art. 2499 cod. civ., il quale stabiliva che la trasformazione di una società non libera i soci a responsabilità illimitata dalle obbligazioni sociali sorte anteriormente all'iscrizione della deliberazione di trasformazione nel registro delle imprese. Sul punto si veda: A. Mariani e P. Pizzini, *La Trasformazione delle Società. Nuove prospettive dopo la riforma*, Sistemi Editoriali, 2004.

quelle regressive, possono comunque essere ricondotte alla categoria delle trasformazioni omogenee (da una società di persone ad un'altra o da una società di capitali ad un'altra) o alla categoria delle trasformazioni eterogenee (da associazioni riconosciute o non riconosciute a fondazioni e viceversa)¹⁴.

La disciplina della trasformazione *post* riforma contiene una serie di norme introduttive di carattere generale che disciplinano ogni ipotesi di trasformazione. Oltre al già menzionato art. 2498 cod. civ., vanno allora ricordati gli artt. da 2499 a 2500-*bis* cod.civ., i quali disciplinano i limiti, il contenuto, la pubblicità e l'efficacia dell'atto di trasformazione, nonché la sua invalidità.

L'art. 2499 cod. civ. stabilisce che la trasformazione può avvenire anche in pendenza di procedura concorsuale, qualora ciò non sia incompatibile con le finalità o lo stato della stessa.

Il successivo art. 2500 cod. civ. stabilisce i requisiti formali (forma) e sostanziali (contenuto), nonché gli obblighi pubblicitari (iscrizione nel Registro delle Imprese) cui l'atto di trasformazione è sottoposto.

In particolare, la trasformazione in società di capitali deve risultare da atto pubblico e contenere le indicazioni previste dalla legge per l'atto di costituzione del tipo adottato. Oltre agli obblighi pubblicitari richiesti per l'atto di trasformazione in relazione al tipo adottato, anche la cessazione dell'ente che procede alla trasformazione è soggetta a pubblicità, qualora la veste giuridica *ante* trasformazione lo richieda.

L'efficacia della trasformazione decorre proprio dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari previsti¹⁵ e, a norma dell'art. 2500-*bis* cod.civ., a partire da tale momento, non è più possibile pronunciare l'invalidità dell'atto di trasformazione, fermo restando il diritto al risarcimento del danno eventualmente spettante ai partecipanti dell'ente trasformato ed ai terzi danneggiati dall'operazione.

¹⁴ R. Vitale ed E. Zanetti, *Trasformazione*, Guide Eutekne.

¹⁵ Salvo quanto espressamente derogato dall'art. 2500-*novies* c.c., il quale, con riferimento alla trasformazione eterogenea, ne differisce l'efficacia allo scadere del termine di 60 giorni, decorrenti comunque dal compimento dell'ultimo degli obblighi pubblicitari previsti. A norma del secondo comma dello stesso art. 2500-*novies* cod. civ., tale differimento può venir meno qualora vi sia il consenso dei creditori o il loro soddisfacimento.

Dopo un doveroso *excursus* sull'operazione di trasformazione in generale, è possibile passare all'analisi dell'argomento oggetto del presente approfondimento, ovvero la trasformazione da società semplice a società di capitali.

Come già accennato nelle righe sopra, l'operazione in parola trova un espresso riferimento all'interno del Codice Civile solamente a far data dall'entrata in vigore del D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6.

Vale la pena evidenziare come in passato parte della dottrina ne escludesse l'ammissibilità fondando le proprie ragioni su due argomentazioni, ulteriori rispetto alla lettera della legge: la prima basata sulla posizione dei creditori particolari del socio di società semplice, la seconda sulla mancanza di un regime di pubblicità della società che si trasforma.

In ordine alla posizione dei creditori particolari del socio, è necessario considerare come questi, in seguito alla trasformazione, perdano la tutela prevista dall'art. 2270 cod. civ. circa la possibilità di richiedere in ogni tempo la liquidazione della quota del socio debitore. Se è vero che anche il creditore particolare del socio merita un'effettiva tutela, questa può allora essere ricercata nell'art. 2307 cod. civ., il quale disciplina l'ipotesi di proroga espressa della società e che appare qui applicabile in via analogica. In tale contesto andrebbe allora riconosciuto ai creditori particolari il diritto di opporsi alla trasformazione, fondando sull'accoglimento dell'opposizione il dovere della società di provvedere alla liquidazione della quota del socio, il quale si troverà pertanto ad essere escluso di diritto dalla società.

In ordine alla mancanza di un regime di pubblicità della trasformanda società semplice, basti pensare che, addirittura prima della riforma, il nostro ordinamento prevedeva forme di pubblicità per la società semplice, prescrivendo l'iscrizione nel Registro delle Imprese, seppur in una sezione speciale¹⁶.

Entrambe le argomentazioni, a seguito della riforma, possono tranquillamente dirsi superate sulla base del tenore letterale dell'art. 2500-*ter* cod. civ., il quale, menzionando

¹⁶ Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 5619/I, *La nuova disciplina della trasformazione omogenea e le società di persone: un primo confronto*.

esplicitamente le società di persone, tra le quali va certamente ricompresa anche la società semplice, non lascia spazio a dubbi circa il fatto che anche quest'ultima possa essere oggetto di trasformazione.

La riforma ha poi introdotto nel nostro ordinamento un'altra significativa novità volta, in attuazione della legge delega, “a semplificare e favorire la trasformazione delle società di persone in società di capitali”¹⁷. La novità in questione è costituita dalla prescrizione di cui all'art. 2500-ter, comma 1, cod. civ., ai sensi del quale la trasformazione di società di persone in società di capitali è decisa con il consenso della maggioranza dei soci determinata secondo la parte attribuita a ciascuno negli utili, salvo diversa disposizione del contratto sociale, derogando pertanto al principio sancito dall'art. 2252 cod. civ., in base al quale le decisioni dei soci circa le modificazioni statutarie di una società di persone vanno assunte all'unanimità, se non è diversamente previsto dal contratto sociale.

Siffatta deroga, invertendo il rapporto tra disciplina legale e disciplina convenzionale rispetto a quanto fissato nell'art. 2252 cod. civ., ed investendo quelle che possono essere considerate le basi essenziali della società, ovvero le norme statutarie e la posizione dei singoli soci che la trasformazione in questione andrebbe a modificare, necessita di essere quantomeno controbilanciata da un'adeguata tutela per il socio che non ha concorso (o acconsentito) alla decisione: a costui è pertanto garantito il diritto di recesso. Se la decisione a maggioranza è senz'altro valida per le società costituite successivamente all'entrata in vigore della riforma, non altrettanto si può dire in relazione alle società costituite in precedenza e i cui atti costitutivi potrebbero aver previsto clausole di differente contenuto o non aver previsto alcunché a riguardo.

Nel secondo dei due casi la dottrina non ha espresso pareri unanimi: da una parte si ritiene che un contratto tra soci di società di persone che non contenga indicazioni espresse in merito all'ammissibilità della regola maggioritaria dovrebbe reggersi sulla clausola che impone il consenso di tutti i soci¹⁸, mentre altri Autori ritengono più corretta un'interpretazione retroattiva dell'art. 2500-ter cod. civ.

¹⁷ Art. 7 lett. e) della Legge 3 ottobre 2001, n. 366, “Delega al Governo per la riforma del diritto societario”.

¹⁸ Si veda ORIENTAMENTO DEL COMITATO TRIVENETO DEI NOTAI IN MATERIA DI ATTI SOCIETARI N. K.A. 19, secondo il quale “Poiché la disposizione di cui al primo comma dell'art. 2500-ter cod. civ. ha invertito la previsione legale previgente, contenuta nell'art. 2252 c.c., in ordine alla necessità, salvo patto contrario, del consenso unanime

Più degni di nota appaiono i casi in cui gli atti costitutivi contengano delle clausole espresse, le quali devono allora essere analizzate caso per caso.

Le fattispecie più interessanti appaiono sicuramente quelle in cui gli statuti riportano, per le modifiche dello statuto, un generico rinvio alla legge oppure un rinvio alla legge vigente all'epoca della costituzione. Nella prima ipotesi pare intuibile la volontà dei soci di rimettersi alle norme di volta in volta applicabili, rendendo dunque sufficiente la maggioranza per l'ipotesi di trasformazione in società di capitali. Al risultato opposto si può pervenire, invece, nel caso in cui, per le modifiche dello statuto, il contratto sociale rechi un rinvio alla legge vigente all'epoca della costituzione con una formula del tipo "*per quanto non previsto si applicano le norme dettate in materia dal vigente codice civile e dalle leggi speciali*" oppure con un rinvio espresso all'art. 2252 cod. civ. Una simile conclusione si fonda in particolare sull'assunto che l'applicabilità dell'art. 2500-ter, comma 1, cod. civ. alle società costituite antecedentemente alla riforma permetterebbe di modificare a maggioranza le basi essenziali della società, in contrasto con l'interesse del singolo socio a che siano mantenute inalterate le condizioni, sia oggettive che soggettive, originariamente convenute.

Ai sensi dell'articolo 2500-ter, comma 2, cod. civ., il capitale della società derivante dalla trasformazione deve risultare da una relazione di stima predisposta da un esperto designato dal Tribunale nel cui circondario ha sede la società (in caso di trasformazione in S.p.a.) oppure predisposta da un revisore legale o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro nominati dalla società trasformanda (in caso di trasformazione in S.r.l.). Il capitale emergente dalla perizia è determinato sulla base dei valori attuali degli elementi dell'attivo e del passivo.

La norma in parola non è priva di aspetti controversi in merito sia ai criteri di valutazione sia all'obbligatorietà o meno di assumere, in sede di bilancio di trasformazione, le risultanze della perizia.

Relativamente al primo aspetto, la connotazione della norma sembra implicare una valutazione di ogni singolo elemento dell'attivo e del passivo al valore corrente, prescindendo da quanto risulta iscritto nella contabilità della società trasformanda. Una

dei soci per la valida adozione della decisione di trasformare una società di persone in una società di capitali, tale disposizione non può essere applicata a quei contratti che si siano formati prima della sua entrata in vigore".

tale valutazione pare escludere la possibilità che la perizia di stima valorizzi l'avviamento, in quanto questi è, per sua stessa natura, frutto dell'analisi del valore aziendale nel suo complesso.

Per quanto concerne invece la seconda delle due questioni, il tenore letterale della norma pare chiaro nel ritenere obbligatorio (“...il capitale deve essere determinato...”) assumere le risultanze della perizia in sede di bilancio di trasformazione. Ciò si discosta dalla disciplina del conferimento di beni in natura, dove le parti sono libere di rimettersi al valore risultante della perizia di stima ma anche eventualmente di discostarsene, decidendo autonomamente il valore di conferimento (che può essere pari o inferiore rispetto a quello di mercato) e lasciando alla perizia il compito di attestare che esso non è superiore al valore effettivamente attribuibile ai beni conferiti¹⁹.

È proprio sulla scorta di una disciplina come quella sul conferimento di beni in natura che parte della dottrina assegna alla perizia di stima la sola funzione di attestare l'integrità e la fondatezza del patrimonio sociale, non anche quella di individuare i nuovi valori da recepire nella contabilità della trasformata, fatta salva ovviamente la necessità di adeguamento qualora la perizia individui valori più bassi per le attività e/o più alti per le passività. Da tale impostazione deriverebbe la possibilità, e non l'obbligo, di recepire contabilmente gli eventuali plusvalori rilevati dal perito²⁰.

La questione assume una certa rilevanza laddove si pensi che la trasformazione delle società è un'operazione fiscalmente “neutra” e, pertanto, non costituisce realizzo delle plusvalenze dei beni. Conseguenza della “neutralità” fiscale dell'operazione, e quindi dell'irrilevanza ai fini fiscali dei plusvalori o minusvalori emersi dalla perizia e recepiti nella contabilità della trasformata, è il disallineamento tra i valori civilistici e fiscali (cd. “doppio binario”) che, in caso di alienazione dei beni interessati, darà origine a variazioni (in aumento o in diminuzione) del reddito imponibile²¹.

¹⁹ E. Zanetti e M. Meoli, *Trasformazione omogenea progressiva*, Eutekne

²⁰ G. Bevilacqua e G. Cristofari, *Le operazioni straordinarie. La trasformazione: Profili civilistici, contabili e fiscali*, Ipsoa, Assago 2015.

²¹ Nella dichiarazione dei redditi post trasformazione dovrà essere compilato il quadro RV, riepilogativo delle differenze tra il valore civile evidenziato all'interno del bilancio d'esercizio e il valore fiscale delle attività e delle passività.

Tuttavia, la trasformazione da società semplice a società di capitali può essere considerata un'operazione fiscalmente "neutra"?

Tale quesito rappresenta forse uno degli aspetti più controversi e dibattuti nell'ambito della trasformazione da società semplici a società di capitali in quanto presenta alcuni tratti problematici derivanti in particolare da due diverse considerazioni.

La prima considerazione, più immediata, attiene alla natura della società semplice, la quale, ai sensi dell'art. 2249 cod. civ., non può svolgere attività commerciale e i beni ad essa appartenenti non sono vincolati al regime d'impresa.

La seconda considerazione attiene invece all'omissione, all'interno del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.), di una disciplina fiscale specifica in ordine all'operazione di trasformazione di società semplice. Tale mancanza viene dai più supplita attraverso l'applicazione dell'art. 171, comma 2, T.U.I.R., nonostante la trasformazione di società semplice risulti estranea alla lettera della norma. Sul punto è bene notare come anche la prassi ministeriale²², pur se risalente nel tempo, si è espressa affermando il carattere non neutrale dell'operazione di trasformazione che coinvolge una società semplice.

Da tali considerazioni emergerebbe, dunque, che la trasformazione di una società semplice in una società di capitali: da un lato, non può essere ricondotta all'art. 170, comma 1, T.U.I.R. (neutralità della trasformazione), in quanto tale disposizione viene considerata applicabile alle sole società commerciali; dall'altro lato, è un'operazione – fiscalmente – assimilabile ad una "trasformazione eterogenea" e pertanto disciplinata dall'articolo 171, comma 2, T.U.I.R. e, di conseguenza, dall'art. 67, comma 1, lett. n), T.U.I.R.

La trasformazione in esame comporterebbe allora l'acquisizione del carattere commerciale da parte della società, nonché l'ingresso dei beni della stessa nel regime di impresa, configurando una sorta di equipollenza tra trasformazione e conferimento. Dal conferimento emergente dall'operazione di trasformazione deriverebbe allora la

²² Si vedano: nota 20 aprile 1979, n. 9/373 del Ministero delle Finanze e Circolare Ministeriale 15 maggio 1997, n. 137/E.

tassazione, in capo alla società semplice trasformanda, dei plusvalori latenti relativi ai beni conferiti, previa verifica della sussistenza delle specifiche condizioni previste dall'art. 67 T.U.I.R.

Non tutti, però, sono concordi con questa impostazione. Parte della dottrina ritiene infatti che l'art. 171, comma 2, T.U.I.R. non possa essere applicato analogicamente (l'interpretazione analogica, lo si ricorda, non è ammessa nel diritto tributario) al caso della trasformazione di società semplici in società di capitali. Secondo tale teoria, la tassazione delle plusvalenze in capo alla società semplice dovrebbe infatti essere subordinata ad uno specifico rinvio all'art. 2500-*ter* cod. civ. da parte dell'art. 171, comma 2, T.U.I.R., il quale si limita invece al solo rinvio all'art. 2500-*octies* cod. civ. relativo alla trasformazione eterogenea in società di capitali di soggetti diversi dalle società e/o senza finalità lucrative²³.

L'art. 2500-*quater* cod. civ. disciplina l'assegnazione di azioni o quote nei casi di trasformazione progressiva da società di persone in società di capitali.

La norma in parola stabilisce che ciascun socio ha diritto all'assegnazione di un numero di azioni o di una quota proporzionale alla sua partecipazione nella trasformanda.

Al socio d'opera spetta l'assegnazione di un numero di azioni o di una quota in misura corrispondente alla partecipazione che l'atto costitutivo della trasformanda gli riconosceva o, in mancanza, d'accordo tra i soci, o, in difetto di accordo, determinata dal giudice secondo equità. In ogni caso, le azioni o quote assegnate agli altri soci si riducono proporzionalmente.

Infine, l'art. 2500-*quinquies* cod. civ. stabilisce che la trasformazione non libera i soci illimitatamente responsabili dalla responsabilità per le obbligazioni sociali sorte prima dell'adempimento dell'ultimo degli obblighi pubblicitari previsti, a meno che i creditori abbiano dato il loro consenso alla trasformazione.

Il consenso si presume per quei creditori ai quali la deliberazione di trasformazione sia stata comunicata mediante raccomandata o con altri mezzi che garantiscano la prova

²³ A. Cissello, *I profili fiscali della trasformazione da e in società semplice*, Eutekne, Ottobre 2007.

dell'avvenuto ricevimento, a meno che tali creditori abbiano espressamente negato tale consenso entro sessanta giorni dalla data in cui hanno ricevuto la predetta comunicazione. Perché la comunicazione ai creditori possa produrre i propri effetti è sufficiente che essa rechi la mera notizia dell'avvenuta trasformazione della società, non essendo invece necessario allegarvi copia della delibera di trasformazione²⁴.

La norma in questione, se confrontata con l'art. 2500-*ter* cod. civ., offre uno spunto di riflessione in merito alla modalità attraverso la quale addivenire alla trasformazione: l'art. 2500-*quinquies* cod. civ. cita espressamente una "deliberazione" di trasformazione, mentre dalla lettura dell'art. 2500-*ter* cod. civ. si ricava che la trasformazione è conseguenza di una "decisione".

Alcuni autori hanno dunque ipotizzato che il legislatore della riforma, distanziandosi da quanto previsto dal vecchio art. 2498 cod. civ. (il quale stabiliva che la trasformazione doveva essere "deliberata"), abbia voluto disporre che per il compimento dell'operazione di trasformazione da società di persone a società di capitali sia sufficiente l'approvazione della maggioranza senza dover ricorrere al metodo assembleare. Tuttavia, è il caso di ricordare che, ai sensi dell'art. 2500 cod. civ., la "decisione" dei soci deve pur sempre risultare da atto pubblico nel quale il notaio è tenuto ad indicare gli altri elementi previsti per il tipo di società adottato; non pare infatti possibile porre su piani diversi la "decisione" di trasformare la società e la conseguente stipulazione dell'atto pubblico, considerando quest'ultima come mera esecuzione della prima²⁵.

Da quanto emerso nel presente approfondimento, la trasformazione da società semplice a società di capitali è un argomento che, nonostante sia stato rivisto e ampliato da parte del legislatore, presenta ancora oggi più di qualche lacuna che la dottrina e la giurisprudenza tentano a più riprese (per la verità con risultati talvolta contrastanti tra loro) di colmare. Ci si augura, pertanto, che in un non troppo lontano futuro anche le questioni qui affrontate possano trovare una regolamentazione chiara, precisa e coordinata.

²⁴ E. Zanetti e M. Meoli, *Trasformazione omogenea progressiva*, Eutekne.

²⁵ G. Ferri Jr., *Le trasformazioni omogenee*, novembre 2003.

L'Approfondimento – 3

Le operazioni con dichiarazione d'intento – seconda parte

di Federico Camani

PREMESSA

Come già accennato nell'articolo della scorsa settimana, riprenderemo ora i concetti di plafond e di esportatore abituale, andando ad analizzare le varie tipologie nonché la gestione dei plafond disponibili e il caso in cui lo status di esportatore abituale venga traslato e/o conferito ad altre aziende.

IL TRASFERIMENTO DELLO STATUS DI ESPORTATORE ABITUALE

Come analizzato nell'articolo precedente (Quaderno Settimanale del 10.02.2020), l'esportatore abituale è identificato in colui che effettua operazioni che creano plafond nel periodo di riferimento (di norma, l'anno solare) in misura superiore al 10% del volume d'affari determinato a norma dell'articolo 20, D.P.R. n. 633/72, e indicato nel rigo VE50 della dichiarazione annuale IVA. Detto volume d'affari va depurato delle operazioni che non rilevano ai fini IVA per mancanza del presupposto territoriale ovvero di:

- cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale (articolo 7-bis, D.P.R. n. 633/72);
- cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle esenti di cui all'articolo 10, D.P.R. n. 633/72, effettuate nei confronti di un soggetto passivo d'imposta residente in un altro Paese della Comunità Europea;
- cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate fuori dall'Unione Europea.

Codeste operazioni vanno indicate nel rigo VE34 della dichiarazione annuale IVA e sottratte, quindi, alle operazioni indicate nel rigo VE50 (c.d. volume d'affari).

Le operazioni, invece, incluse nel calcolo del plafond vanno indicate nel rigo VE30 della dichiarazione annuale IVA e, qualora superassero il 10% del volume d'affari al netto delle operazioni individuate nel rigo VE34, determinerebbero lo status di esportatore abituale.

Lo status di esportatore abituale può, tuttavia, essere traslato o trasferito nei casi di affitto d'azienda, conferimento di complessi aziendali, scissione societaria e cessione d'azienda.

Nello specifico caso in cui si effettui un trasferimento dello status di esportatore abituale in forma di affitto d'azienda, l'articolo 8, comma 4, D.P.R. n. 633/1972, dispone che, affinché possa avere effetto il trasferimento del beneficio di utilizzazione della facoltà di acquistare beni e servizi per cessioni all'esportazione senza pagamento dell'imposta, è necessario che tale trasferimento sia espressamente previsto nel relativo contratto e che ne sia data comunicazione con lettera raccomandata entro 30 giorni all'Ufficio IVA competente per territorio.

A tal proposito si ricorda che nel modello AA7 (persone giuridiche) e AA9 (persone fisiche) dell'Agenzia delle Entrate, denominati "*Dichiarazioni di inizio attività, variazione dati o cessazione attività*", è contenuta un'apposita casella che deve essere barrata qualora si voglia comunicare l'intenzione di avvalersi del cennato beneficio. Nel caso in cui si effettui un trasferimento dello status di esportatore abituale sottoforma di affitto d'azienda, la barratura della casella tiene luogo anche della sopracitata comunicazione prevista dall'articolo 8, D.P.R. n. 633/72 ("*...il trasferimento deve essere espressamente previsto nel relativo contratto di cui ne deve essere data comunicazione con lettera raccomandata entro 30 giorni all'Ufficio IVA competente per territorio*"). In tutti i casi, per una corretta compilazione dei modelli, si deve fare riferimento alla sezione 3 del quadro D del modello AA7 e della sezione 3 del quadro E del modello AA9.

Molto delicato risulta, invece, il caso in cui si effettui un trasferimento dello status di esportatore abituale nella forma di cessione o conferimento d'azienda. In questo caso, sono intervenute sia la linea giurisprudenziale, con alcune sentenze definitive, sia la linea dell'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 165/E/2008.

Se, in un primo momento, era stato chiarito che il trasferimento, in capo al cessionario / conferitario, del diritto di acquistare beni e servizi senza applicazione dell'IVA presupponesse, da un lato, il passaggio di tutte le posizioni debitorie e creditorie e, dall'altro, il proseguimento dell'attività di esportazione da parte del cessionario, la giurisprudenza ha affermato, in un momento successivo, che nelle "trasformazioni sostanziali soggettive", il trasferimento del plafond a favore dell'avente causa non è subordinato al trasferimento di tutti i debiti e crediti dell'azienda, ma solo delle posizioni attive e passive necessarie ad assicurare, in situazione di continuità, la prosecuzione dell'attività d'impresa rivolta ai clienti non residenti. Sulla stessa linea, la Risoluzione n. 165/E/2008 dell'Agenzia delle Entrate ha ritenuto sussistenti le condizioni per il trasferimento del plafond sotto forma di cessione o conferimento d'azienda, in cui:

- oggetto di conferimento sono le divisioni che si occupano di esportazione e che proseguiranno la medesima attività in seno alle società conferitarie;
- presso le conferitarie vengono trasferiti tutti i rapporti giuridici attivi e passivi relativi al ramo aziendale oggetto di conferimento ad eccezione dei debiti per gli stipendi verso i dipendenti relativi al mese di dicembre, quelli per la tredicesima mensilità, nonché i relativi debiti per ritenute e contributi verso l'Erario e gli istituti previdenziali, che sono tuttavia posizioni che non incidono minimamente sull'attività di esportazione del contribuente.

Di fatto, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, il trasferimento del plafond non è condizionato al passaggio di tutti i rapporti con la clientela non residente o, più in generale, di tutte le posizioni creditorie e debitorie relative all'azienda o al ramo d'azienda ceduto o conferito. Il diritto a fruire dello speciale trattamento fiscale previsto dalla norma nasce, infatti, dalla situazione obiettiva, ovvero sia dall'essere esportatore abituale nei limiti quantitativi previsti dalla relativa disciplina, situazione nella quale il cessionario/conferitario subentra per effetto del trasferimento dei rapporti giuridici (attivi e passivi) relativi al complesso aziendale ceduto/conferito.

Nei rispettivi modelli AA7 e AA9 dell'Agenzia delle Entrate, il cedente e/o il conferente e il cessionario/conferitario devono barrare rispettivamente:

- la casella PL della sezione 2 del quadro D e la casella PL della sezione 1 del quadro D (modello AA7);
- la casella PL della sezione 2 del quadro E e la casella PL della sezione 1 del quadro E (modello AA9).

LA GESTIONE DEL PLAFOND

Come già analizzato in precedenza, il plafond racchiude al suo interno tutte le operazioni indicate nel rigo VE30 della dichiarazione annuale IVA. Tali operazioni, qualora superassero il 10% del volume d'affari al netto delle operazioni individuate nel rigo VE34 (operazioni non imponibili IVA per mancanza del requisito territoriale), determinano lo status di esportatore abituale. Il plafond, a sua volta, rappresenta il limite monetario entro il quale l'esportatore abituale può acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'IVA, salvo le eccezioni previste dalla legge.

Per contro, tuttavia, esistono anche alcune tipologie di operazioni con l'estero che, in tutti i casi, non rientrano né ai fini del calcolo del plafond né ai fini della verifica dello status di esportatore abituale. Tali operazioni vanno indicate nel rigo VE32 ("altre operazioni non imponibili").

Tabella n. 1. Operazioni con l'estero non imponibili e non rilevanti ai fini del Plafond

Rigo VE32 (altre operazioni non imponibili)
Cessioni a viaggiatori extra comunitari (articolo 38-quater, comma 1, D.P.R. 633/1972)
Cessioni relative a beni in transito doganale nel territorio dello Stato o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale
Cessioni di beni destinati a essere introdotti in depositi IVA (articolo 50-bis, comma 4, lettera c), D.L. 331/1993)
Cessioni di beni custoditi in un deposito Iva e prestazioni di servizi aventi a oggetto beni ivi custoditi (articolo 50-bis, comma 4, lettere e) e h), D.L. 331/1993)
Trasferimenti da un deposito IVA a un altro (articolo 50-bis, comma 4, lettera i), D.L. 331/1993)

Quota-parte dei corrispettivi che non costituisce “margine” nelle cessioni di beni usati e coincide con il prezzo di acquisto (articolo 37, comma 1, D.L. 331/1993)

Prestazioni di servizi rese al di fuori dell’Unione Europea da agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale di cui al D.M. 340/1999 (articolo 74-ter, D.P.R. 633/1972)

La gestione del Plafond in dichiarazione annuale IVA viene effettuata ai sensi dell’articolo 10, D.P.R. 435/2001, attraverso la compilazione del quadro VC e per ogni mese, dei rispettivi righe da VC1 a VC12, con l’inserimento dei seguenti dati:

- colonna 1: ammontare del plafond utilizzato per acquisti in Italia e per acquisti intracomunitari;
- colonna 2: ammontare del plafond utilizzato per importazioni di beni;
- colonna 3: volume d’affari, suddiviso per ogni mese, relativo all’anno di riferimento della dichiarazione. A partire dall’anno 2013, la colonna deve essere compilata indicando l’ammontare mensile delle operazioni effettuate con esclusione di quelle individuate dall’articolo 21, comma 6-bis, D.P.R. 633/1972, che concorrono infatti alla determinazione del volume d’affari ma non devono essere considerate ai fini della verifica dello status di esportatore abituale;
- colonna 4: ammontare delle cessioni all’esportazione, operazioni assimilate e/o servizi internazionali, cessioni intracomunitarie, etc., effettuate mensilmente nello stesso anno oggetto della dichiarazione;
- colonna 5: volume d’affari suddiviso per ogni mese dell’anno che precede quello di riferimento della dichiarazione;
- colonna 6: ammontare delle cessioni all’esportazione, operazioni assimilate, servizi internazionali, cessioni intracomunitarie, etc., effettuate mensilmente, sempre nell’anno che precede quello di riferimento della dichiarazione.

Si ricorda che, nel caso in cui venga trasferito il beneficio di utilizzo del plafond in capo ad un altro soggetto (affitto o cessione d’azienda), le colonne 1 e 2 del quadro VC devono essere compilate dal soggetto subentrante a partire dalla data di utilizzo del plafond.

Infine, nel rigo VC14 va indicata la disponibilità del plafond al 1° gennaio dell'anno di riferimento della dichiarazione, ovvero alla data del trasferimento del beneficio di utilizzo nelle ipotesi, ad esempio, di affitto o cessione d'azienda. Tale ammontare ha una validità:

- annuale per coloro che utilizzano il plafond solare, che ovviamente diminuisce con l'effettuazione dei singoli acquisti nel corso dello stesso anno;
- per il solo mese di gennaio dell'anno di riferimento della dichiarazione per i contribuenti che utilizzano il plafond mensile, atteso il particolare calcolo che tale metodologia comporta.

Al fine di evidenziare il metodo adottato per la determinazione del plafond nell'anno oggetto della dichiarazione, il contribuente deve barrare:

- la casella 2 del rigo VC14, relativa all'ipotesi di calcolo rapportato all'anno precedente (metodo solare);
- la casella 3 nell'ipotesi di calcolo rapportato ai 12 mesi precedenti (metodo mensile).

Grafico n. 1. Il quadro VC

QUADRO VC		PLAFOND UTILIZZATO				ANNO IMPOSTA 2018		ANNO IMPOSTA 2017	
		1	2	3	4	5	6		
ESPORTATORI E OPERATORI ASSIMILATI		ALL'INTERNO O PER ACQUISTI INTRACOM.	ALL'IMPORTAZIONE	VOLUME D'AFFARI	ESPORTAZIONI	VOLUME D'AFFARI	ESPORTAZIONI		
ACQUISTI E IMPORTAZIONI SENZA APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO RELATIVI A TUTTE LE ATTIVITÀ ESERCITATE	VC1	GEN	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	VC2	FEB	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	VC3	MAR	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	VC4	APR	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	VC5	MAG	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	VC6	GIU	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	VC7	LUG	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	VC8	AGO	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	VC9	SET	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	VC10	OTT	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	VC11	NOV	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	VC12	DIC	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	VC13	TOTALE	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	VC14	PLAFOND DISPONIBILE AL 1° GENNAIO 2018						1	,00
		Metodo adottato per la determinazione del plafond per il 2018						2	<input type="checkbox"/> SOLARE
								3	<input type="checkbox"/> MENSILE

LE VARIE TIPOLOGIE DI PLAFOND

Come precisato nelle istruzioni della dichiarazione annuale IVA (disponibili nel sito web dell'Agenzia delle Entrate), al fine di calcolare il momento in cui il plafond si considera utilizzato, si deve tenere conto del momento di effettuazione degli acquisti imponibili e non, come erroneamente può capitare, del momento in cui tali acquisti vengono registrati.

Ne deriva che:

- per la compilazione del rigo VF14, denominato “Acquisti e importazioni senza pagamento dell'imposta, con utilizzo del plafond”, occorre far riferimento al momento di registrazione degli acquisti effettuati;
- per la compilazione del quadro VC, colonne 1 e 2, occorre fare riferimento al momento di effettuazione dell'operazione di acquisto o importazione in relazione alla:
 - ✓ data di consegna o spedizione dei beni nazionali;
 - ✓ data del pagamento del corrispettivo delle prestazioni di servizi,;
 - ✓ data di accettazione della bolletta doganale di importazione dei beni importati nel territorio dello stato italiano;
 - ✓ data di inizio del trasporto/spedizione dal paese membro di partenza, per gli acquisti intracomunitari di beni.

Fermo restando che la scelta del plafond deve essere evidenziata nel quadro VC14, l'esportatore abituale può decidere di utilizzare due tra le seguenti tipologie di plafond:

- il plafond fisso o solare, per il quale il periodo di riferimento corrisponde alle operazioni che concorrono alla formazione del plafond registrate nell'anno solare precedente;

- il plafond mobile o mensile, per il quale il periodo di riferimento è individuato nei 12 mesi precedenti (12 mesi mobili, non coincidenti necessariamente con l'anno solare) e questo sistema può essere utilizzato solo dai contribuenti che hanno iniziato l'attività da almeno 12 mesi. Come precisato dalla risoluzione n. 77/E/2002, nella determinazione del plafond mensile si procede all'inizio di ogni mese a rideterminare il plafond disponibile in misura pari all'ammontare delle cessioni registrate nei 12 mesi precedenti al netto degli acquisti effettuati senza IVA nello stesso periodo.

Si ricorda che la scelta della tipologia di plafond può essere effettuata all'inizio dell'anno solare ovvero:

- prima della presentazione della dichiarazione annuale IVA, sulla base del comportamento attivo dell'esportatore abituale; in tal caso, tale scelta non deve più essere evidenziata in appositi registri, fermo restando l'obbligo in capo all'esportatore abituale di fornire, qualora richiesti, i dati all'Amministrazione Finanziaria;
- dopo la presentazione della dichiarazione annuale IVA, sulla base della compilazione del quadro VC.

A riguardo, la circolare 8/D/2003, ha specificato che al fine di capire quale sia stata la scelta dell'esportatore, assume rilevanza il comportamento attivo confermato in sede di dichiarazione annuale IVA, sulla base della compilazione del quadro destinato agli stessi (VC).

Tuttavia, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza 9028/2011, ha negato che il diritto di acquistare beni/servizi senza IVA sia precluso all'esportatore abituale che abbia omesso di compilare il quadro VC e che, nella specie, non abbia comunicato la scelta del regime del plafond mobile. Per superare la violazione contestata dall'ufficio, è stato valorizzato il comportamento concludente dell'operatore, che deve intendersi ammesso a esercitare le opzioni relative al regime dell'IVA qualora la contabilità obbligatoria sia adeguatamente uniformata al regime scelto.

Sulla stessa onda, anche la Suprema Corte, con la sentenza 19366/2018, ha esaminato gli effetti dell'omessa comunicazione all'Agenzia delle Entrate del trasferimento del plafond in caso di affitto d'azienda: tale omissione, in violazione dell'articolo 8, comma 4, D.P.R. 633/72, non preclude di fatto il beneficio collegato al plafond, sia perché non si configura un danno erariale diretto sia perché il contratto era stato regolarmente registrato.

Infine, occorre ricordare che nella scelta tra una tipologia e l'altra di plafond disponibili, il contribuente può trovarsi nella condizione di effettuare il passaggio da:

- un plafond fisso ad uno mobile, nel qual caso il plafond disponibile al 1° gennaio è pari all'ammontare delle operazioni con l'estero registrate nell'anno solare precedente;
- un plafond mobile ad uno fisso, nel qual caso il plafond disponibile al 1° gennaio è pari a quello che sarebbe risultato disponibile per il mese di gennaio se si fosse mantenuto il metodo del plafond mobile: conseguentemente, l'esportatore abituale deve, ancora e per l'ultima volta, seguire il procedimento per il calcolo del plafond mobile partendo dall'importo delle operazioni attive non imponibili (le cessioni) e degli utilizzi del mese di dicembre dell'anno precedente al netto delle operazioni non imponibili del tredicesimo mese precedente (gli acquisti senza IVA).

A conclusione di ciò, nella seguente tabella, un elenco di tutte le operazioni che concorrono alla formazione del plafond utilizzabile.

Tabella n. 2. Operazioni che concorrono alla formazione del plafond (rigo VE30)

Rigo VE30
Cessioni all'esportazione (articolo 8, comma 1, lettere a), b) e b-bis), D.P.R. 633/1972)
Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, se effettuate nell'attività propria dell'impresa (articolo 8-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972)
Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, se effettuati nell'attività propria dell'impresa (articolo 9, comma 1, D.P.R. 633/1972)
Operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino (articolo 71, comma 1, D.P.R. 633/1972)
Operazioni non imponibili effettuate con organismi internazionali o in base a trattati e accordi internazionali (articolo 72, D.P.R. 633/1972)
Cessioni intracomunitarie (articolo 41, commi 1 e 2, D.L. 331/1993), comprese le cessioni intracomunitarie effettuate in base a una "triangolazione comunitaria"
Triangolazioni nazionali (articolo 58, comma 1, D.L. 331/1993)
Cessioni intracomunitarie di beni prelevati da un deposito Iva, con trasporto o spedizione in altro Paese membro (articolo 50-bis, comma 4, lettera f), D.L. 331/1993)
Cessioni di beni prelevati da un deposito Iva con trasporto o spedizione fuori dell'Unione Europea (articolo 50-bis, comma 4, lettera g), D.L. 331/1993)
Cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli e ittici, anche se non compresi nella Tabella A, parte prima, effettuate da produttori agricoli di cui all'articolo 34, D.P.R. 633/1972 (articolo 51, comma 3, D.L. 331/1993)
Margine delle operazioni non imponibili relative ai beni usati (articolo 37, comma 1, D.L. 41/1995)

Le prossime scadenze



17 febbraio 2020

FATTURAZIONE DIFFERITA – IVA

Emissione delle fatture differite riguardanti beni spediti o consegnati nel mese precedente

REGISTRAZIONE CORRISPETTIVI

Registrazione delle operazioni per le quali sono stati rilasciati lo scontrino o la ricevuta fiscale nel mese precedente

REGISTRAZIONI CONTABILI ASD

Registrazione dei corrispettivi e dei proventi derivanti dall'esercizio dell'attività commerciale del mese precedente da parte delle Associazioni Sportive Dilettantistiche

APPALTI E SUBAPPALTI

L'articolo 4 del DL 124/2019, relativo a ritenute e compensazioni, trova applicazione alle ritenute operate a decorrere dal mese di gennaio, con riguardo contratti di appalto, affidamento o subappalto stipulati antecedentemente al 01.01.2020

RITENUTE SUI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO, DIPENDENTE E SU PROVVIGIONI

Il versamento riguarda le ritenute sugli importi corrisposti il mese precedente. Versamento telematico

VERSAMENTO CONTRIBUTI LAVORO DIPENDENTE – INPS

Versamento dei contributi previdenziali e assistenziali. Versamento telematico

VERSAMENTO CONTRIBUTI GESTIONE SEPARATA – INPS

Versamento dei contributi da parte dei committenti titolari di partita IVA. Versamento telematico

VERSAMENTO CONTRIBUTI ARTIGIANI E COMMERCianti – INPS

Versamento dei contributi da parte dei lavoratori iscritti alla Gestione INPS artigiani e commercianti (minimale). Versamento telematico per i titolari di partita IVA

VERSAMENTO IVA

Liquidazione e versamento dell'IVA relativa al mese precedente (contribuenti mensili) e relativa al quarto trimestre per le Associazioni Sportive Dilettantistiche. Versamento telematico

INAIL

Le aziende versano, in unica soluzione o limitatamente alla prima rata, le somme dovute a titolo di premi e contributi INAIL dovuti per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali

20 febbraio 2020

ENASARCO

Termine ultimo per il versamento dei contributi previdenziali relativi al trimestre ottobre-dicembre 2019

25 febbraio 2020

ELENCHI INSTRASTAT

Termine per la presentazione telematica degli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni e prestazioni di servizi, relativi al mese precedente

28 febbraio 2020

INVIO SPESE DETRAIBILI

Invio telematico dei dati relativi alle spese funebri, spese per gli interventi di recupero edilizio/risparmio energetico su parti comuni da parte degli amministratori di condominio e per le spese frequenza asilo nido, per la predisposizione del modello 730/Redditi 2020 precompilato

DEFINIZIONE LITI PENDENTI – ROTTAMAZIONE TER

Termine versamento della 2° o 3° rata in relazione alla cosiddetta rottamazione-ter

IRPEF – INVIO SPESE VETERINARIE

Invio telematico, tramite il Sistema Tessera Sanitaria (STS), dei dati relativi alle spese veterinarie 2019 ai fini della predisposizione del modello 730/Redditi 2020 precompilato

INPS – REGIME AGEVOLATO CONTRIBUTIVO

Invio telematico all'INPS, da parte dei contribuenti forfetari, della comunicazione di voler usufruire del regime agevolato contributivo

02 marzo 2020

COMUNICAZIONE DATI LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA

Invio delle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA effettuate nel 4° trimestre 2019

INVIO MODELLO IVA 2020

Invio telematico del Modello Iva 2020 comprensivo dei dati delle liquidazioni periodiche relative ai mesi di ottobre, novembre e dicembre, con riguardo ai soggetti mensili e al quarto trimestre 2019 per i soggetti trimestrali

CORRISPETTIVI DISTRIBUTORI CARBURANTE

Invio telematico all'Agenzia delle Dogane dei corrispettivi del mese di gennaio, relativi alle cessioni di benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati come carburante per motori

CORRISPETTIVI SOGGETTI SENZA RT

Invio telematico dei corrispettivi del mese di gennaio da parte dei soggetti obbligati dall'01.01.2020 alla memorizzazione e trasmissione che non dispongono del registratore telematico in servizio

INPS DIPENDENTI

Invio telematico del modello UNI-EMENS contenente i dati contributivi e retributivi relativi al mese di gennaio
