

Norme & Tributi

Bonus casa e consolidato, cessione crediti senza limiti

Risoluzione 45/E

Il trasferimento tra società in questo caso non brucia il contatore delle cessioni

Per le Entrate l'unico vincolo è che non sia superato l'ammontare dell'Ires

Giuseppe Latour

Il passaggio di crediti tra società nel perimetro del consolidato fiscale non brucia il contatore delle cessioni, perché non è considerato un trasferimento a terzi. L'agenzia delle Entrate ha pubblicato la risoluzione n. 45/E, che analizza il tema delle cessioni e della compensazione con l'Ires di gruppo.

La risposta delle Entrate non è la prima sul tema: ci sono almeno due precedenti, gli interpelli n. 133/2021 e 191/2019, che fissano alcuni principi approfonditi adesso dalle Entrate, con un'analisi che per la prima volta abbraccia tutto il perimetro dei crediti cedibili in base all'articolo 121 del decreto Rilancio (Dl n. 34/2020). Quindi, non solo il superbonus ma anche tutti gli altri bonus casa.

A partire dal decreto Sostegni ter (Dl n. 4/2022), sono state introdotte nel nostro sistema diverse limitazioni alle cessioni. Attualmente, in sintesi, la prima è libera, le successive due sono possibili solo in ambiente controllato e, poi, c'è una quarta cessione, possibile tra la banca acquirente e tutte le partite Iva.

Quanto alle società che partecipano al consolidato fiscale - ricorda la risoluzione -, vale il principio fissato

dall'articolo 7 del Dm 1° marzo 2018, in base al quale «ciascun soggetto può cedere, ai fini della compensazione dell'imposta sul reddito delle società dovuta dalla consolidante, i crediti utilizzabili in compensazione». Quindi, le società che partecipano alla tassazione di gruppo possono trasferire i propri crediti «per un ammontare non superiore all'Ires» dovuta dal gruppo.

Guardando a queste regole, allora, l'Agenzia conclude che «detto trasferimento non configura ipotesi di cessione a terzi dei crediti di imposta». Siamo, invece, in presenza «di un trasferimento di una posizione soggettiva alla fiscal unit che rileva ai soli fini della liquidazione dell'imposta». Non scattano, allora, le limitazioni fissate dalla legge per le cessioni.

Questo principio vale per tutta la catena delle cessioni: secondo le Entrate si applica sia per i crediti maturati come sconti in fattura dai fornitori che per i crediti acquistati da società esterne al consolidato. In questo caso, la seconda cessione sarebbe altrimenti impossibile, per-

ché i cessionari non sono soggetti qualificati (come banche e assicurazioni) in base alla legge.

Sulle modalità operative per trasferire questi crediti, la risoluzione spiega che, in generale, è possibile l'utilizzo tramite F24 del credito di Beta da parte della consolidante Alfa. Più nello specifico, bisogna andare nella direzione indicata dalla risposta 240/2022.

Quindi, «costituendo le posizioni giuridiche attive in argomento crediti d'imposta di natura agevolativa, affinché possano essere effettuati i controlli automatizzati per verificare la capienza del plafond delle agevolazioni disponibili», nella sezione contribuente del modello F24 andrà indicato sia il codice fiscale della consolidante (primo codice fiscale) che il codice fiscale della consolidata e il «valore» 62 (nel campo codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare).

Infine, la risoluzione ammette la possibilità di compensare questi crediti senza l'applicazione dei limiti previsti dall'articolo 31 del Dl 78/2010 e dell'articolo 34 della legge n. 388/2000, esattamente come previsto dall'articolo 121 del decreto Rilancio. Il motivo, in questo caso, è da cercare nella risoluzione n. 86/1999, richiamata dalla circolare n. 53/2004, dove si spiega che «nessun limite è stabilito per il trasferimento dei crediti d'imposta indicati nel quadro RU del modello Unico Società di capitali, dal momento che l'importo complessivamente utilizzato degli stessi è predeterminato e le istanze di singoli capitoli di spesa delle amministrazioni competenti a ricevere il beneficio indicato. Anche questi crediti non rientrano tra quelli indicabili nel quadro R, trattandosi di sostanziali sono

IN SINTESI

Rilevanza limitata

La risoluzione 45/E delle Entrate fa seguito a due interpelli (n. 191/2019 e n. 133/2021) che analizzano il tema del consolidato fiscale. Il passaggio di crediti tra società del consolidato non è una cessione a terzi ma il trasferimento di una posizione soggettiva alla fiscal unit, che rileva solo ai fini della liquidazione d'imposta

Start up, la non fallibilità per cinque anni è dalla nascita

Cassazione

Non vale il momento di iscrizione al Registro speciale delle imprese

Patrizia Maciocchi

I cinque anni durante i quali le start up innovative non sono soggette al fallimento si calcolano dalla data di costituzione della società. E non da quella del deposito della domanda e dell'autocertificazione del legale rappresentante sul possesso dei requisiti. Momento quest'ultimo, dal quale consegue l'iscrizione nel Registro speciale delle imprese.

La Cassazione, con la sentenza 23980, detta un principio di diritto per sciogliere un nodo di diritto in contrasto anche con la dottrina. E sottolinea l'importanza del chiarimento, visto il notevole scarto di tempo che può essere dalla costituzione della compagine all'iscrizione. Tre anni ad esempio nel caso esaminato. I giudici respingono così il ricorso di una società che progettava impianti per biometano ed energie rinnovabili. La Suprema corte, elenca i requisiti che deve possedere una start up per ottenere l'iscrizione - e che vanno mantenuti - per usufruire delle agevolazioni, fi-

Regime di favore limitato nel tempo e subordinato al mantenimento dei requisiti

scali contributive, lavoristiche, societarie e concorsuali. In caso di insolvenza le vie d'uscita della start up sono i procedimenti di composizione della crisi da sovraindebitamento e di liquidazione del patrimonio. Non è possibile dichiararne il fallimento.

Mentre l'iniziativa per la liquidazione dei beni è riservata alla stessa start up debitrice. Solo con l'entrata in vigore del Codice della crisi e dell'insolvenza i creditori saranno legittimati, in determinati casi, a proporre la domanda di liquidazione controllata, come previsto dall'articolo 268, comma 2 del Dlgs 147/2020.

Un regime di favore che è però limitato nel tempo a 60 mesi, e dunque 5 anni. Tetto fissato dal decreto Rilancio del 2020, rispetto all'originario termine di 48 mesi. La Cassazione scioglie i dubbi sulla data dal quale deve partire il count down, evidenziando come una norma che esonera dal regime generale di assoggettabilità al fallimento vada interpretata con rigore. Rigore che poggia sull'interpretazione letterale della norma che ha introdotto nell'ordinamento la nuova qualifica societaria: il cosiddetto decreto Crescita 2.0 (Dl 179/12). Per cominciare la stessa legge esclude in radice che possa essere considerata "start up innovativa" una società costituita da più di 5 anni.

C'è poi l'uso del termine costituzione, distinto da iscrizione, contenuto nella relazione illustrativa al Dl, in cui si precisa che l'esenzione dal fallimento «opera naturalmente in presenza della qualifica di start up innovativa e in particolare soltanto nel corso dei primi quattro anni (ora cinque) dalla costituzione della società».

La Suprema corte conclude dunque che le disposizioni si muovono su due piani: per un verso l'iscrizione alla sezione speciale condiziona la fruizione dei benefici, dall'altro questi possono essere riconosciuti solo per i primi cinque anni di vita della società a partire dalla sua costituzione.

Rinvio pregiudiziale vincolante la risposta della Suprema Corte

Processo civile

Gli schemi del decreto di attuazione si sono mossi sulla scia francese

Luciano Panfili

Tra le novità degli schemi di decreto legislativo approvati dal CdM il 28 luglio, in attuazione della delega per la riforma del processo civile, merita di essere segnalata l'introduzione nel nostro ordinamento dell'istituto del rinvio pregiudiziale in Cassazione.

Va tuttavia detto che gli schemi di decreto delegato debbono ancora andare alle Camere per il prescritto parere delle Commissioni parlamentari, oltre che del Consiglio di Stato, e c'è chi dubita che tale esame possa essere completato prima delle elezioni e che il Governo dimissionario abbia i poteri e l'autorevolezza per portare a termine la riforma.

Che cos'è il rinvio pregiudiziale? Nei giudizi civili il giudice di merito, quando deve decidere una questione di diritto nuova, di difficile interpretazione e suscettibile di reiterazione, sulla quale ha preventivamente provocato il contraddittorio tra le parti, può sottoporla direttamente alla Corte di cassazione per la risoluzione del quesito posto, troncando ogni questione sull'interpretazione della legge.

È un istituto che in Francia ha dato buona prova. La *saisine pour avis*, introdotta sin dal 1991, ha trovato la sua regolamentazione definitiva nel 2016. L'articolo L441-1 del codice dell'organizzazione giudiziaria prevede che prima di pronunciare su una questione di puro diritto nuova, che presenta una seria difficoltà e che si presenta in più giudizi, i giudici civili e penali, non le parti, possono sollecitare il parere della Cassazione, che si pronuncia a sezione semplice o, se occorre, anche in composizione plenaria, grossomodo le nostre sezioni unite. Prima di investire la Cassazione il giudice di merito deve informare le parti e il Pm e sollecitare il contraddittorio.

Il legislatore italiano pone requisiti del tutto analoghi, dimostrando di aver guardato all'esperienza d'oltralpe.

In Francia lo stesso procedimento è previsto nei giudizi amministrativi, per ottenere una pronuncia pregiudiziale del Consiglio di Stato. Il progetto di riforma italiano riguarda soltanto la Cassazione e, a differenza dell'esperienza francese, soltanto il processo civile.

in presenza di prove inoppugnabili. Di Daniela Stefani e Marcello Tarabusi. La versione integrale dell'articolo su: ntplusfisco.ilsole24ore.com

La Cassazione francese ha tre mesi di tempo per pronunciarsi e debbono esserle trasmesse le difese scritte svolte dalle parti, difese che dovranno essere redatte da un avvocato cassazionista. Le parti inoltre hanno diritto di essere sentite dalla Cassazione prima che questa provveda. Lo stesso principio è affermato dal progetto italiano.

In Francia queste pronunce della Cassazione e del Consiglio di Stato non sono vincolanti per i giudici che le hanno sollecitate, ma di fatto hanno grande autorità, tanto che non si registrano ribellioni al *decisum* della Cassazione tra i giudici di merito.

Il progetto italiano prevede, invece, che la sentenza della Cassazione sia vincolante nel procedimento nel cui ambito è stata rimessa la questione e conservi tale effetto anche in caso di estinzione del giudizio in ipotesi di riproposizione della domanda tra le stesse parti.

In media la Cassazione francese viene investita con la richiesta di rinvii pregiudiziali una decina di volte all'anno. Il Consiglio di Stato un po' di più. A nostro avviso ciò dipende dal costo elevato del giudizio davanti alle giurisdizioni supe-

La sentenza conserva effetto anche nel caso il giudizio sia estinto o la domanda venga riproposta tra le parti

riori in Francia che riduce i casi in cui le parti sollecitano il giudice di merito a chiedere il parere della Cassazione o del Consiglio di Stato. In Italia, dove le condizioni sono molto differenti, le questioni potrebbero essere più numerose, ma è improbabile che i tempi possano essere contenuti come in Francia.

Attualmente sul sito della Cassazione francese risultano pendenti soltanto due questioni con udienze fissate al prossimo ottobre. L'esame sommario delle questioni già affrontate e decise, disponibili sul medesimo sito, indica una netta prevalenza delle richieste che riguardano le controversie civili, con riferimento al diritto dei contratti, della famiglia, del lavoro e previdenziale. Si tratta di questioni certamente rilevanti per le parti interessate, che nascono soprattutto dalla difficoltà di coordinamento della nuova legislazione con la disciplina precedente, ma che non sono particolarmente significative.

Si tratta dunque di un istituto utile, ma che, almeno guardando all'esperienza francese, non dovrebbe sconvolgere i tratti fondamentali del nostro processo.

Restituzione caparra tra privati con imposta di registro del 3%

Risoluzione contratto

In caso di mutuo consenso si applica l'articolo 28, comma 2, del Dpr 131/1986

Angelo Busani Giovanni Iaselli

Si applica l'imposta di registro del 3% al contratto (tra non imprenditori) con il quale vengono convenute la risoluzione di un contratto preliminare e la restituzione al promissario acquirente della caparra percepita dal promittente venditore; la base imponibile è pari all'importo della caparra restituita. È quanto si legge nella risposta a interpello 403 del 2 agosto 2022, nella quale l'agenzia delle Entrate ribadisce la sua nota tesi in ordine alle situazioni in cui si produce la risoluzione di un contratto:

- nell'ipotesi in cui la risoluzione si verifichi in conseguenza di una condizione risolutiva o di una clausola risolutiva espressa (contenute nel contratto che viene risolto oppure convenute entro il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto poi risolto) si applica l'imposta proporzionale se per la risoluzione è previsto un corrispettivo oppure, se non è previsto un corrispettivo, l'imposta in misura fissa;
- nell'ipotesi del cosiddetto "mutuo dissenso", vale a dire il contratto con il quale viene risolto un precedente contratto, si applica la tassazione in misura proporzionale,

da calcolare con riferimento al valore delle «prestazioni derivanti dalla risoluzione» (articolo 28, comma 2, Dpr 131/1986); la stessa tassazione si applica, inoltre, all'eventuale corrispettivo convenuto per la risoluzione.

Trasportando questa impostazione al caso della restituzione della caparra confirmatoria, se le parti contraenti decidono la risoluzione del preliminare e la restituzione della caparra, la prestazione derivante dalla risoluzione è evidentemente la somma oggetto di rimborso e la tassazione applicabile (la

risposta 403/2022 non lo dice esplicitamente) non può che essere quella disposta dall'articolo 9 della Tariffa Parte Prima allegata al Decreto del Presidente della Repubblica 131/1986, e cioè l'aliquota del 3%. Vi è piuttosto da domandarsi cosa succederebbe se (a differenza del caso osservato dalle Entrate nella risposta 403, nel quale si trattava di un preliminare stipulato tra due "privati") uno o entrambi i contraenti fossero soggetti Iva, argomento sul quale la risposta 403 non interviene.

Ora, nel caso in cui la caparra sia restituita da un soggetto Iva a un soggetto privato, non dovrebbe cambiare nulla rispetto a quanto fin qui osservato (imposta di registro al 3%).

Viceversa, se la restituzione della caparra avvenga a favore di un soggetto Iva si dovrebbe configurare una prestazione di servizi dietro pagamento di un corrispettivo (articolo 3 Dpr 633/1972).

Infatti, il promittente venditore si libera dal preliminare - ritrovando la libertà di stipulare con un soggetto diverso - pagando al promittente acquirente una somma la quale dunque rappresenta il corrispettivo per un'obbligazione «di permettere» resa da quest'ultimo.

Dal momento che il promittente venditore, in mancanza di accordo sopravvenuto, avrebbe avuto titolo per trattenere definitivamente la caparra, ai fini Iva la restituzione di tale somma assumere natura corrispettiva (diversa dal trasferimento di una mera somma di denaro), al pari del pagamento per la risoluzione anticipata di un contratto (causa C-295/17).

IL MUTUO CONSENSO

La definizione

Lo scioglimento del rapporto contrattuale per "mutuo consenso" è espressione dell'autonomia negoziale dei privati, i quali sono liberi di regolare gli effetti prodotti da un precedente negozio e, quindi, di sciogliere il vincolo contrattuale, anche indipendentemente da eventuali fatti o circostanze sopravvenute, impeditive o modificative dell'attuazione dell'originario regolamento di interessi. Come affermato anche dalla Cassazione, con il "mutuo consenso" le parti volontariamente concludono un nuovo contratto di natura solutoria e liberatoria, con contenuto uguale e contrario a quello del contratto originario (sentenza 17503/2005).

PENALE

Legittimo impedimento per il legale anche nell'udienza camerale

Il giudice non può negare il legittimo impedimento al legale che, avendo deciso di partecipare all'udienza camerale, non può farlo per motivi di forza maggiore estranei alla sua volontà. La Corte di Cassazione (sentenza 30566) ricorda che, anche se l'assenza del difensore nell'udienza camerale non determina alcuna conseguenza processuale, la lesione del suo diritto a partecipare entra in rotta di collisione con i principi del giusto processo.

Nel caso in cui non venga fissata una nuova udienza, si determina, infatti, una compressione del diritto di difesa che non può essere giustificata-

to, con esigenze di salvaguardia e di snellezza che caratterizzano il rito camerale. La necessità di sveltire le procedure non può, infatti, prevalere sulle fondamentali istanze di garanzia dell'imputato. Salvo - avverte la Suprema corte - che a fronte di esigenze specifiche di celerità, come quelle connesse alla trattazione dei ricorsi di cui all'articolo 309 del Codice di procedura penale, non intervenga un'apposita disposizione normativa che circoscrive il diritto del solo indagato/imputato al differimento della trattazione dell'udienza».

—P.Mac.