

Norme & Tributi

Fallimento del consumatore
Il mutuo «facile» non blocca l'iter di uscita dai debiti —p.17

Responsabilità penale
Il sottile confine fra dolo eventuale e colpa cosciente —p.19



L'ELEMENTO PSICOLOGICO
Dalla distinzione tra dolo eventuale e colpa cosciente dipende la corretta irrogazione della pena, ad esempio nel giudizio sulla tragedia del Mottarone dove, il 23 maggio scorso, sono morte 14 persone (nella foto)



DISPONIBILE IN LIBRERIA E NEGLI STORE ONLINE

Per le operazioni straordinarie a rischio il tax credit investimenti

Dichiarazioni

In cessioni o conferimenti d'azienda il passaggio del bonus non è scontato

Per evitare il recapture il credito va esplicitato tra i valori trasferiti

A cura di **Paolo Meneghetti**

Che cosa accade al credito d'imposta per investimenti se il soggetto che l'ha generato avvia un'operazione straordinaria? C'è differenza tra operazione straordinaria neutrale e realizzativa? Sono questi cui dà risposta un passaggio della circolare 9/E del 23 luglio scorso, che tuttavia andrebbe integrata, specie sul tema della scissione.

Un bene strumentale può essere trasferito per effetto di operazioni straordinarie di carattere neutrale (trasformazioni, fusioni, scissioni), o cessioni o conferimenti di azienda o ramo d'azienda.

Da tali ipotesi va distinta quella del trasferimento del singolo bene: in tal caso, infatti, la cessione non consente mai all'acquirente di fruire del credito d'imposta residuo, perché il bene trasferito non si qualifica più come dotato del requisito della novità. Anzi, se la cessione avviene prima del terzo periodo d'imposta successivo all'acquisto, scatta il *recapture* del credito fruito dal cedente: cioè la restituzione all'Erario del beneficio fiscale. Fa eccezione al *recapture* il caso della cessione del bene alla società di leasing a fronte della stipula di *lease back*: la circolare 4/E/2017 ha già affermato che la cessione - considerata alla stregua di un'operazione neutrale - non modifica la fruibilità dell'agevolazione in capo al cedente.

Trasferimento d'azienda

Sulla base dei chiarimenti della recente circolare 9/E/2021 si possono valutare le conseguenze delle operazioni straordinarie sulla fruibilità del *tax credit*.

Partiamo dalla distinzione fondamentale tra cessione singola e cessione del bene nell'ambito di una più ampia operazione di trasferimento d'azienda. L'agenzia delle Entrate, confermando una posizione già assunta in passato, afferma che il trasferimento dell'azienda o del ramo d'azienda non va considerato operazione di cessione del bene per quanto attiene al credito d'imposta, sicché quest'ultimo sarà fruito dall'acquirente per le quote residue. Tale affermazione prescinde dalla tipologia del trasferimento d'azienda, sia essa un'operazione realizzativa ai fini fiscali (quindi cessione d'azienda) o un'operazione neutrale (come nel conferimento di azienda). Per motivare questa posizione, è stato ripreso un passo della circolare 8/E del 10 aprile 2019: «il trasferimento del bene nell'ambito di un'azienda o di un ramo d'azienda, diversamente dall'ipotesi del trasferimento del singolo cespite, non vanifica la finalità sottesa alle disposizioni agevolative».

Cessione e conferimento

Mentre la trasferibilità del credito d'imposta è piuttosto scontata per operazioni straordinarie che comportano la mera modifica di ragione sociale (trasformazione progressiva o regressiva), oppure si sostanziano in negozi giuridici di successione universale (fusioni e scissioni), meno immediata è la conclusione che legittima

il trasferimento del credito d'imposta per operazioni di cessione o conferimento d'azienda.

L'interpello 72/19 aveva chiarito che a fronte di una cessione d'azienda, se il *tax credit* non figura tra gli asset ceduti, esso non può essere autonomamente trasferito, perché l'unico uso possibile è la compensazione con altri debiti fiscali o previdenziali. In quel caso si parlava del bonus Ricerca e sviluppo, ma le conclusioni si possono estendere al credito d'imposta per investimenti. Pertanto, nella cessione

o nel conferimento d'azienda, il credito va esplicitamente citato tra i valori del attivo trasferiti: solo in tal modo sarà fruibile dalla società avente causa, senza che scattino norme di *recapture*, anche se il trasferimento avviene nel biennio di monitoraggio.

Una particolare situazione si potrebbe verificare se, a fronte dell'operazione straordinaria, il soggetto avente causa rientrasse tra quelli per i quali il credito d'imposta è fruibile in unica soluzione. Il tema riguarda i crediti per l'acquisto di beni immate-

ri eseguito dopo il 16 novembre 2020, quindi nella misura del 10%: in tal caso, il credito è fruibile in unica soluzione se l'acquirente del bene presenta ricavi non superiori a 5 milioni di euro. Potrebbe verificarsi che il soggetto dante causa superi questo tetto mentre non lo supera l'avente causa: la circolare non considera l'ipotesi e si può quindi affermare che la scelta originaria debba essere confermata anche da chi riceve il bene per effetto dell'operazione straordinaria.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'ESEMPIO

Alfa Srl acquista il 20 novembre 2020 un bene strumentale Industria 4.0, con interconnessione immediata. Il bene (costo 90.000 euro) genera un *tax credit* di 45.000 fruibile dal periodo d'imposta di interconnessione. Nel corso del 2020 viene compensata la prima di tre quote annuali, per un importo di 15.000 euro. Nel 2021 la società viene incorporata da Beta Spa. Il trasferimento del bene non genera *recapture* del credito originario, poiché il passaggio del bene avviene nel contesto di un'operazione di riorganizzazione aziendale. Beta Spa subentra nel credito per le due quote annuali residue: 30.000 euro totali fruibili per 15.000 all'anno.

● Ecco la compilazione nel modello Redditi 2020 di Alfa:

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito	
Crediti d'imposta	RU1			2L	
(i crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione			0,00
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)			0,00
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12)	0,00	0,00	45.000,00
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24			15.000,00
	RU7	Credito utilizzato ai fini	IRPEF (Periodici e acconti)	IVA (Saldo)	IRPEF (Acconti)
			15.000,00	0,00	0,00
	RU8	Credito d'imposta riversato			0,00
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	Art. 1260 c.c.		0,00
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)		Art. 43-ter D.P.R. 602/73	0,00
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso			0,00
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni		30.000,00

● Ecco la compilazione del modello Redditi 2021 di Beta:

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito	
Crediti d'imposta	RU1			2L	
(i crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione			30.000,00
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)			0,00
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12)	0,00	0,00	30.000,00
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24			15.000,00
	RU7	Credito utilizzato ai fini	IRPEF (Periodici e acconti)	IVA (Saldo)	IRPEF (Acconti)
			15.000,00	0,00	0,00
	RU8	Credito d'imposta riversato			0,00
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	Art. 1260 c.c.		0,00
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)		Art. 43-ter D.P.R. 602/73	0,00
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso			0,00
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni		15.000,00

Scissioni, due criteri di calcolo

Casi particolari

L'attribuzione del beneficio può avvenire in maniera proporzionale o totale

La scissione societaria rientra a pieno titolo tra le operazioni che comportano successione nei diritti e nei doveri di carattere fiscale, alla stessa stregua della fusione. Il principio è sancito dall'articolo 173, comma 4, del Tuir; e non c'è dubbio che tra le posizioni soggettive della società scissa, per le quali subentra la beneficiaria, vi siano i crediti d'imposta.

Il problema della scissione è, tuttavia, individuare la modalità con cui attribuire una quota di tali posizioni soggettive, atteso che i soggetti subentranti della scissione sono sempre due o più di due: le beneficiarie nella scissione totale e la scissa e la/le beneficiarie nella scissione parziale. Mentre nella fusione il credito d'imposta residuo del soggetto incorporato non può essere attribuito nella sua totalità alla incorporante, nella scissione - operazione con cui viene diviso il patrimonio di una società

- il credito residuo della società scissa va suddiviso tra le varie società subentranti con criteri stabiliti dal Tuir.

I criteri di attribuzione

Il citato comma 4 dell'articolo 173 individua due criteri: uno fondamentale e uno residuale (da applicare solo in determinati casi).

Il criterio fondamentale è quello "proporzionale", che si traduce nel dividere le posizioni soggettive della scissa tra questa (scissione parziale) e la beneficiaria, oppure tra le beneficiarie (scissione totale), in proporzione al patrimonio netto contabile attribuito alla varie società. Se a fronte di un patrimonio netto contabile pre-scissione di 100 la scissa ne mantiene 30 e alla beneficiaria viene trasferito un valore contabile di 70, il *tax credit* per investimenti residuo, ad esempio pari a 10, viene attribuito per 7 alla beneficiaria e per 3 resta fruibile dalla scissa.

Quando però le posizioni soggettive da attribuire sono strettamente collegate ad altri elementi del patrimonio netto, si abbandona il criterio proporzionale e si passa all'attribuzione totale della posizione tributaria alla società che ha ricevuto (o mantenuto) l'elemento collegato.

Sotto questo profilo, la circolare 9/

E/21 richiama un precedente di prassi del 2003 (risoluzione 143/E) in cui si afferma che, se la fruizione del credito è condizionata al mantenimento dei beni che lo hanno legittimato per un certo "periodo di sorveglianza", si verifica la stretta connessione e l'articolo 173, comma 4, del Tuir per cui il credito va attribuito totalmente al soggetto che mantiene il bene.

La «stretta correlazione»

Nella disciplina del *tax credit* per investimenti occorre detenere il bene fino al secondo periodo successivo all'acquisto. Se la scissione avviene all'interno di tale periodo, la stretta correlazione tra credito d'imposta e bene strumentale comporta che il credito residuo venga trasferito integralmente al soggetto che ha ricevuto/mantenuto il bene stesso. La connessione tra bene e credito d'imposta è rappresentata dalla circostanza che esso va restituito all'Erario se il bene viene ceduto, e solo chi detiene il bene è a conoscenza di tale eventualità.

Se, al contrario, la scissione si verifica dopo tale periodo, viene meno la "stretta correlazione": il credito d'imposta verrà suddiviso in proporzione al patrimonio netto contabile attribuito per effetto della scissione stessa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LA PRIMA CASSAZIONE SUL PUNTO

Divieto di alienazione: è valido il preliminare con rogito post scadenza

—Angelo Busani

Qualora vi sia un vincolo di inalienabilità temporanea di un bene immobile, è valido il contratto preliminare stipulato nel periodo di divieto, se preordinato alla stipula di un contratto definitivo per il tempo in cui il vincolo di inalienabilità abbia cessato la sua vigenza; e non è illegittima la consegna dell'immobile oggetto del contratto preliminare, nel periodo intercorrente tra il contratto preliminare e il rogito.

È questa la decisione contenuta nell'ordinanza della Cassazione n. 21605 del 28 luglio 2021 (probabilmente priva di precedenti in sede di giurisprudenza di legittimità), la quale interviene su una questione che, nella prassi professionale, è sempre fonte di incertezza poiché, quando vige un divieto di inalienabilità per un certo periodo, spontaneamente ci si pone il dubbio se anche la contrattazione preliminare sia impedita in tale periodo.

Si pensi, ad esempio, al divieto di alienazione quinquennale disposto dall'articolo 20 della legge Botta-Ferrarini (n. 179/1992) per gli «alloggi di edilizia agevolata» (di solito costruiti dalle cooperative) a meno che vi sia una «autorizzazione della regione, quando sussistano gravi, sopravvenuti e documentati motivi»; oppure al divieto di alienazione che derivi da una convenzione urbanistica stipulata tra un Comune e un'impresa sviluppatrice di un intervento costruttivo (spesso imposto nell'ambito dei cosiddetti "piani per insediamenti produttivi"); oppure, infine, anche a un divieto di alienazione che derivi da una contrattazione tra privati.

La decisione della Cassazione giunge, dunque, opportuna per sgomberare finalmente il campo dai dubbi una volta per tutte: non può essere addotta la nullità del contratto preliminare (come si pretendeva da una delle controparti del giudizio che ha avuto esito nell'ordinanza n. 21605 e che nei suoi tre gradi è stato caratterizzato da decisioni tutte conformi) stipulato nel periodo in cui vige il divieto di alienazione, in quanto il preliminare ha solamente un effetto obbligatorio e quindi non viola il divieto di trasferimento.

Né in termini di illegittimità può essere qualificata la situazione che si verifica nel caso in cui, nel periodo intercorrente tra il contratto preliminare e il contratto definitivo, durante il quale vige il divieto di inalienabilità, al promissario acquirente sia consegnato l'immobile oggetto del contratto. Secondo la Cassazione, infatti, non si ha, in tal caso, «un'anticipazione degli effetti traslativi, in quanto la disponibilità conseguita dal promissario acquirente si fonda sull'esistenza di un contratto di comodato funzionalmente collegato al contratto preliminare, produttivo di effetti meramente obbligatori». Non essendovi, dunque, alcuna anticipazione di effetti traslativi, la consegna dell'immobile al promissario acquirente, «in quanto evenienza fattuale», non può incidere sul divieto di alienazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

CONVOCAZIONE DELL'ASSEMBLEA

La lettera «rifiutata» si dà per ricevuta

Se la raccomandata con ricevuta di ritorno con cui si convoca un condomino riporta la dicitura "rifiutato" si presume che sia entrata nella sua sfera di conoscibilità. Lo precisa il Tribunale di Venezia.

La citazione in causa di una comunione immobiliare arriva da una proprietaria intenta ad ottenere la nullità o almeno l'annullamento di due delibere, a suo avviso illegittime. Le decisioni, contestate, erano state approvate senza averla convocata e col meccanismo del silenzio-assenso. Sistema peraltro previsto nel regolamento della comunione ma in quel caso illegittimo trattandosi di delibere con oggetto multiplo e complesso. Illegittima, di conseguenza, anche la richiesta di pagamento di circa 6500 euro, rivolta dall'amministratore e fondata sui provvedimenti impugnati. Per il Tribunale, però, a prescindere, la convocazione all'assemblea era avvenuta anche se la condomina aveva rifiutato la missiva, perché il destinatario non era risultato irreperibile o sconosciuto.

—Silene Pascasi

© RIPRODUZIONE RISERVATA



NT+ DIRITTO
L'articolo è disponibile anche sul quotidiano online del Sole 24 Ore ore dedicato a tutti gli operatori del diritto ntplusdiritto.ilsol24ore.com



CONDOMINIO
Il testo completo dell'articolo è disponibile sul quotidiano online del Sole 24 Ore ore dedicato a tutti gli operatori del condominio quotidianocondominio.ilsol24ore.com