

settimana professionale

LA RIVISTA DI APPROFONDIMENTO CONTABILE - PROFESSIONALE - FISCALE

Operazioni straordinarie

CESSIONE DI AZIENDA O DI SINGOLI BENI

Criticità IVA/registro
di *Sandro Cerato*

2

Contabilità e bilancio

L'ACQUISTO DEI FATTORI PRODUTTIVI DI ESERCIZIO

di *Alfonso Sica*

10

Accertamento e contenzioso

NUOVA AUTOTUTELA TRIBUTARIA

La Circolare dell'ADE
di *Pasquale Pirone*

19

Imposte dirette

PLUSVALENZA DA CESSIONE IMMOBILE

Distinzione tra successione ed acquisto a titolo oneroso nella Risposta ad Interpello n. 208/2024
di *Maria Galbalo*

28

FISCO E PROFESSIONI: IL TRUST

LA REVOCA DEL TRUSTEE ED IL PASSAGGIO DI CONSEGNE AL NUOVO GESTOR
di *Massimo Chiofalo ed Elisa Perrone*

32

INSERTO LAVORO

BONUS NATALE: AMPLIATA LA PLATEA DEI BENEFICIARI
di *Angela Puecheri*

36

COMITATO TECNICO SCIENTIFICO SEAC

Coordinatore comitato
scientifico gruppo SEAC

Merighi Jgor



Area fiscale

Forte Nicola – Responsabile scientifico

Bidoli Paolo

Casari Elisabetta

Chizzola Paolo

De Luca Vincenzo

Foresi Giampaolo

Grossi Giancarlo

Ligrani Marco

Lovecchio Luigi

Novello Laura

Roat Enrico

Romanelli Gianfranco

Zanin Tullio

Area amministrazione del personale

Proia Giampiero – Responsabile scientifico

Clappa Federico – Coordinatore area

Bosco Alberto

Caresia Francesca

Cavalleri Carlo

Corradini Alessandra

Gallo Beniamino

Lazzarelli Guido

Petrassi Mauro

Proia Giampiero

Sgro Manuela

Area servizi multimediali

Toniolatti Nicola

Area formazione

Lisa Lancorai

SERVIZIO DI INFORMAZIONE PROFESSIONALE DI SEAC S.P.A.

Trento - Via Solteri, 74 • Tel 0461/805111 • seac.it • E-mail: info@seac.it • Capitale sociale: Euro 43.600.000 i.v.

Direttore responsabile Giovanni Bort

RIPRODUZIONE VIETATA

L'elaborazione dei testi, ancorché curata con scrupolosa attenzione, esprime l'opinione degli autori e non impegna alcuna responsabilità.

CESSIONE DI AZIENDA O DI SINGOLI BENI

Criticità IVA/registro

di *Sandro Cerato* – Dottore Commercialista e pubblicista

in questo articolo...

Dal punto di vista delle imposte indirette, la **cessione di un bene materiale** è soggetta a **IVA nei modi ordinari**, mentre **le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto**, sono assimilate alle **prestazioni di servizi**, ai sensi dell'articolo 3, comma 2, n. 5, D.P.R. n. 633/1972.

Diversamente, **la cessione dei medesimi contratti e beni** - realizzata nel contesto di una **operazione di cessione di complessi aziendali** (aziende o rami d'azienda) - costituisce un'operazione **fuori campo IVA**, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera b), D.P.R. n. 633/1972 ed è soggetta a **imposta di registro in misura proporzionale**, a norma dell'articolo 2 e articolo 3, comma 1, lettera b), D.P.R. n. 131/1986.

Posto che la **cessione d'azienda è un'operazione fiscalmente più onerosa** rispetto alla cessione dei singoli beni e/o rapporti contrattuali che la compongono, **risulta imprescindibile**, quindi, **valutare**, nel caso concreto, quale sia **l'effettivo oggetto del trasferimento: una azienda** (o un singolo ramo d'azienda) oppure un **coacervo di singoli beni e/o rapporti giuridici/contrattuali**.

PREMESSA

Ai fini della corretta qualificazione degli atti di **cessione d'azienda** risulta imprescindibile valutare, nel caso concreto, quale sia **l'effettivo oggetto del trasferimento: cessione di ramo d'azienda**, oppure **cessione di singoli beni e di rapporti giuridici/contrattuali**. Si rammenta, infatti, che, dal **punto di vista delle imposte indirette**:

- la cessione di un bene materiale è **soggetta a IVA** nei modi ordinari;
- la **cessione di contratti** di ogni tipo e oggetto è assimilata alle **prestazioni di servizi**, ai sensi dell'articolo 3, comma 2, n. 5, D.P.R. n. 633/1972, con conseguente imposizione all'imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'articolo 40, comma 1, D.P.R. n. 131/1986.



Diversamente, **la cessione dei medesimi contratti e beni** – realizzata nel contesto di una operazione di cessione di complessi aziendali (aziende o rami d'azienda) – **costituisce un'operazione:**

- **fuori campo IVA**, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera b), D.P.R. n. 633/1972;
- **soggetta a imposta di registro in misura proporzionale**, a norma dell'articolo 2 e articolo 3, comma 1, lettera b), D.P.R. n. 131/1986.

■ PROBLEMATICHE FISCALI ERRATA QUALIFICAZIONE DI CESSIONE D'AZIENDA

Come si desume dall'analisi appena effettuata, la **cessione d'azienda è un'operazione fiscalmente più onerosa** rispetto alla cessione dei singoli beni e/o rapporti contrattuali che la compongono, poiché:

- **l'IVA è neutrale**, in quanto detraibile per il cessionario, salvo che per quest'ultimo trovi applicazione il c.d. pro-rata di indetraibilità;
- l'imposta di registro è **un onere non recuperabile**, che grava anche sulla componente di valore imputabile ad avviamento il quale, invece, non emerge nel caso di cessione di singoli beni o di cessione di singoli contratti a prestazioni corrispettive.



*Per tale ragione, risulta imprescindibile valutare, nel caso concreto, quale **sia l'effettivo oggetto del trasferimento**, vale a dire:*

- **una azienda** o un singolo ramo d'azienda;
- **singoli beni** e/o rapporti giuridici/contrattuali.

Questo è un aspetto non di poco conto, poiché **l'errata qualificazione** della fattispecie in esame potrebbe condurre alle seguenti **gravose conseguenze**:

- se un **mero compendio di beni** (materiali e/o immateriali) e/o di rapporti giuridici è stato **qualificato dalle parti come "complesso aziendale"**, sono irrogabili le sanzioni per **omessa fatturazione** e quelle relative alle violazioni in materia di registrazione, versamento e obblighi dichiarativi;
- se un **complesso che ha le caratteristiche di azienda è stato qualificato come mero insieme di beni** (materiali e/o immateriali) e/o di rapporti giuridici, gli uffici potrebbero accertare il mancato assoggettamento dell'atto a registrazione e si aprirebbero, allo stesso tempo, problematiche per **l'IVA non dovuta addebitata al cessionario e da questi detratta**.



*La **riqualificazione di un atto di cessione di singoli beni** in una **cessione d'azienda** comporta, infatti, l'applicazione dell'imposta di registro sulla cessione di azienda e la **sanzione per l'omessa registrazione dell'atto**, ai sensi dell'articolo 69, D.P.R. n. 131/1986, nelle **seguenti misure**:*

- **dal 120% al 240%**, per le violazioni commesse **sino al 31.8.2024**;
- **120%**, per le violazioni commesse **dall'1.9.2024**, per effetto delle novità apportate dal D.Lgs. n. 87/2024.

*Al cessionario è disconosciuta, inoltre, la **detrazione dell'IVA** che ha indebitamente corrisposto sull'acquisto dei singoli beni (Cassazione n. 1955/2015).*

Con la Sentenza n. 25013/2023, la Corte di Cassazione ha affermato che **l'IVA assolta su una cessione di beni**, che viene riqualificata in una cessione d'azienda, **non può essere oggetto di detrazione da parte del cessionario** nell'ambito della propria posizione IVA, ma **può essere chiesta in restituzione dal cessionario al cedente**, il quale a sua volta ha diritto di chiederla in restituzione all'Amministrazione finanziaria:

- avvalendosi dell'istituto del **rimborso dell'imposta**, di cui all'articolo 30-ter, D.P.R. n. 633/1972;

- **entro il termine di 2 anni** dall'avvenuta restituzione al cessionario (o al committente) dell'importo pagato a titolo di rivalsa;
- a condizione che il versamento effettuato sia **estraneo a un contesto di frode fiscale**.



*Nel caso in cui la restituzione al cessionario dell'importo addebitato a titolo di rivalsa dell'IVA non abbia avuto luogo, perché il cedente non l'ha mai incassata dal cessionario, il **termine di 2 anni**, di cui al citato articolo 30-ter, D.P.R. n. 633/1972, decorre da quando **l'accertamento sulla maggiore imposta di registro** (dovuta sull'atto riqualficato in cessione d'azienda) è **divenuto definitivo**.*

■ LA CESSIONE FRAZIONATA D'AZIENDA

In questi ultimi anni si è assistito a numerosi **casi di contenzioso** con l'Amministrazione finanziaria avente a oggetto la c.d. "**cessione frazionata d'azienda**", che si verifica quando viene **dissimulato il trasferimento di un complesso aziendale**, attuando il medesimo sotto forma di una pluralità di atti separati nella forma, ma **intrinsecamente coordinati nella sostanza economica** dell'operazione, con il solo fine di evitare la particolare gravosità dell'imposta di registro.



*Non può del tutto escludersi che un'operazione di cessione, se posta singolarmente per ogni bene e rapporto contrattuale, possa essere **riqualificata dall'Agenzia delle Entrate come una cessione frazionata d'azienda**: non vi è dubbio, infatti, che la **vicinanza temporale delle singole cessioni**, e la medesima identità del cessionario nelle singole cessioni, rappresentano **elementi oggettivi** tali da supportare la tesi dell'Amministrazione finanziaria, qualora quest'ultima intendesse eccepire una cessione di azienda frazionata e non una mera cessione di beni e/o di rapporti contrattuali.*

Per acclarare **l'avvenuta cessione di un complesso aziendale**, ancorché in forma frazionata, è **necessario dimostrare** che:

- l'insieme dei singoli beni aziendali, ceduti mediante separati atti di disposizione dal cedente, siano tali da **configurare un insieme di beni organizzati** e idonei a consentire l'esercizio di un'attività di impresa;
- i suddetti beni "**conservino un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine, sia pure con la successiva integrazione del cessionario, all'esercizio dell'impresa**" (Cassazione n. 4774/2011).



*Pertanto, alla luce delle gravose ripercussioni in ambito tributario, la puntuale individuazione della nozione di azienda **gioca un ruolo di fondamentale importanza**, ai fini del **corretto inquadramento giuridico dell'atto traslativo**.*

Per ovviare a tali criticità, soccorrono **la definizione civilistica di azienda**, di cui all'articolo 2555, Codice civile, nonché **alcuni orientamenti giurisprudenziali** che si sono succeduti nel tempo. Importante, ai fini dell'analisi, anche lo studio di **diversi documenti di prassi** dell'Agenzia delle Entrate che hanno affrontato la problematica in commento.

■ DEFINIZIONE CIVILISTICA DI AZIENDA

A norma dell'articolo 2555, Codice civile, **l'azienda è un complesso di beni organizzati dall'imprenditore** per l'esercizio dell'impresa. In particolare:

*“Essa, quindi, rappresenta **un'unità funzionale e strumentale all'esercizio dell'attività imprenditoriale**, costituita da un insieme organizzato di risorse finanziarie, umane, materiali ed immateriali, compreso l'avviamento, che si risolve, sotto un profilo dinamico, in una pluralità di rapporti giuridici diversi (di lavoro, di finanziamento, di fornitura): perché vi sia azienda è necessario, inoltre, che i **beni aziendali siano funzionalmente collegati in vista delle finalità produttive dell'impresa**”.*

È controverso in dottrina se, nella definizione di azienda **debbono intendersi compresi i soli beni materiali, oppure tutti i beni, ivi compresi quelli immateriali**, ma con esclusione delle passività e dei rapporti obbligatori in generale, ovvero tutti i beni materiali e immateriali, ivi compresi i crediti, i debiti e i rapporti obbligatori in generale.

L'impostazione che appare maggiormente condivisibile è quella che sostiene una **concezione estremamente ampia del concetto di azienda**, comprendendovi tutto ciò che, contribuendo alla funzionalità e all'avviamento, serve all'esercizio dell'impresa.



*Dalla descrizione sopra riportata emerge che il concetto complesso di circolazione economica può essere costituito da **una vasta gamma di elementi**, tra cui:*

- **beni materiali** (es. denaro, beni mobili, immobili, macchinari, merci ed energie);
- **beni immateriali** (es. la ditta, l'insegna, i marchi, i brevetti, le invenzioni, i segreti produttivi e il contributo dei collaboratori, sia dipendenti sia autonomi).

■ DEFINIZIONE FISCALE DI AZIENDA

A differenza delle richiamate disposizioni del Codice civile, la normativa fiscale **non fornisce una nozione precisa di azienda o di ramo d'azienda**. Esistono, infatti, una serie di **interpretazioni ministeriali**, secondo cui gli elementi costitutivi di una cessione di azienda (o di un ramo d'azienda) possono individuarsi in presenza di:

- una **condizione oggettiva** (complesso di beni organizzato per l'esercizio dell'impresa) e;
- una **condizione soggettiva** (soggetto acquirente imprenditore).



*Resta inteso che, qualora il **soggetto acquirente non sia un imprenditore**, l'atto non può considerarsi cessione di azienda, bensì una **cessione di beni patrimoniali da assoggettare a IVA** (Risoluzione n. 364552/E/1978).*

Sempre secondo l'Agenzia delle Entrate:

- anche un **distributore di carburanti**, dotato di tutte le attrezzature tecniche idonee al suo funzionamento, **è assimilabile a una "azienda"**, in quanto composto da un complesso di beni organizzato dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa (Risoluzione n. 342552/1983);

- per determinare il trattamento tributario (Iva o imposta di registro) da riservare a un determinato atto di cessione di un insieme di beni aziendali, **non si deve valutare l'interesse dell'acquirente all'operazione** (condizione soggettiva), ma è *indispensabile accertare la sussistenza di un'organizzazione di beni potenzialmente idonea a realizzare un'attività d'impresa* (Risoluzione n. 550245/E/1990);
- la qualificazione di azienda scaturisce dalla circostanza che **esiste un'organizzazione di beni potenzialmente idonea a realizzare un'attività d'impresa** e, pertanto, la cessione di beni facenti parte dell'azienda a soggetti differenti implica il loro assoggettamento all'IVA (Risoluzione n. 660026/E/1990).



*Diversamente, la **cessione di azienda effettuata attraverso atti separati** a un unico soggetto non è assoggettata a IVA, ma all'imposta di registro (Risoluzione n. 406888/E/1986).*

■ RISPOSTA A INTERPELLO N. 404/2023

Con la Risposta a Interpello n. 404/E/2023, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato la corretta qualificazione, ai fini dell'imposizione indiretta (Iva e registro), della **cessione di un complesso immobiliare locato** (destinato ad abitazione di famiglie ma composto da numerosi edifici ulteriori destinati a servizi), in cui **l'acquirente subentrerà ex lege nel contratto di locazione**, acquisendo anche gli obblighi ulteriori previsti nel contratto, tra cui la manutenzione di tutto il complesso e la realizzazione di alcune migliorie (es. costruzione di ulteriori spazi quali piscina e club house).

Nell'approfondire il caso di specie, l'Agenzia delle Entrate ha avvertito **la necessità di adeguarsi a quell'orientamento giurisprudenziale** (Cassazione n. 6067/2022) che ha accentuato **la differenza tra locazione di immobile e affitto d'azienda**, specificando che, in questo contesto, è indispensabile considerare **il rilievo e l'importanza oggettivamente rivestiti dall'immobile**, rispetto agli altri beni e servizi oggetto del contratto.

*"Secondo l'Agenzia delle entrate, per verificare se la cessione abbia ad oggetto un'azienda o un complesso immobiliare, occorre verificare il ruolo dell'immobile nell'economia del contratto, appurando se l'oggetto della locazione è un'azienda, oppure un singolo immobile. Conseguentemente, **se l'immobile è solo una parte** (pur essenziale) del **complesso organizzato, si ha un'azienda**; diversamente, se l'immobile è l'oggetto principale del contratto, si ha un **immobile**".*

Nel caso oggetto di interpello, l'Agenzia delle Entrate ha, pertanto **escluso la natura aziendale del compendio trasferito**, in considerazione delle seguenti condizioni:

- **mancato trasferimento di personale** di alcun tipo, né di relazioni finanziarie, commerciali e personali;
- il fatto che **il cessionario non abbia personale dipendente**, gestendo in outsourcing tutti gli aspetti amministrativi della sua attività.

In virtù di ciò, consegue che **l'operazione configura**, ai fini IVA, una **cessione di immobili**, rilevante ai sensi dell'articolo 2, D.P.R. n. 633/1972, il cui regime impositivo è soggetto alle **regole IVA**, di cui all'articolo 10, D.P.R. n. 633/1972, sulla **base della natura degli immobili trasferiti**.

■ RISPOSTA A INTERPELLO N. 149/2024

Con la **Risposta ad Interpello n. 149/2024**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito un interessante chiarimento in relazione alla **nozione di azienda**.



*Nello specifico, all'Amministrazione finanziaria era stato chiesto se **la cessione di un complesso aziendale potesse essere considerata fuori campo IVA**, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera b), D.P.R. n. 633/1972, atteso il fatto che **la linea di produzione costituente l'azienda era composta da beni immateriali e materiali**, quest'ultimi **acquisiti in prossimità della cessione**.*

Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, l'operazione prospettata dalla società istante **non può configurarsi come cessione di azienda**, in quanto i beni materiali sono stati acquistati in un **momento immediatamente antecedente rispetto alla vendita**, con ciò **non realizzando quel collegamento funzionale** tale da poter configurare un'azienda. Ne deriva che la cessione dei beni rappresentati nell'istanza di interpello:

- deve seguire **le regole ordinarie stabilite per le cessioni di beni materiali e immateriali** rilevanti ai fini IVA e;
- sarà assoggettata a **imposta di registro in misura fissa**, ai sensi dell'articolo 40, TUR e dell'articolo 11 della Tariffa, Parte I, allegata al TUR.

■ DEFINIZIONE DI AZIENDA PER LA GIURISPRUDENZA

Secondo la giurisprudenza di legittimità (Cassazione n. 1955/2015) è **legittima la riqualificazione, in atto di cessione di azienda**, di molteplici atti frazionati e formalmente indipendenti, con cui una società aveva ceduto a un'altra società:

- **i beni di magazzino;**
- **la proprietà del prodotto finito;**
- **le materie prime e gli stampi;**
- **know how e altri beni immateriali;**
- **il personale** (attraverso un'operazione di distacco).



*Secondo un altro orientamento della Corte di Cassazione (Sentenza n. 10993/1995), ai fini del **conferimento d'azienda** (o di un ramo d'azienda), il complesso di beni trasferito deve essere di per sé **idoneo a consentire lo svolgimento di una determinata attività di impresa**, anche se non necessariamente esercitata dal conferente.*

Posto che è ammessa la configurabilità di un **conferimento d'azienda**, anche quando il nuovo titolare debba integrare l'insieme di beni trasferiti con ulteriori fattori produttivi, occorre che **i beni mancanti non siano tali da alterare l'unità economica e funzionale del complesso aziendale**. In altre parole, è necessario che i beni conferiti, per loro caratteristiche e per il loro collegamento funzionale, rendano **possibile lo svolgimento di una specifica impresa**.

*"Sul fine di un simile accertamento occorre **la valutazione complessiva di una pluralità di elementi**, tra loro in rapporto di interdipendenza in relazione al tipo di impresa, consistenti*

*nell'eventuale trasferimento di elementi materiali o immateriali e del loro valore, nell'avvenuta riassunzione in fatto della maggior parte del personale da parte della nuova impresa, dell'eventuale trasferimento della clientela, nonché del **grado di analogia tra le attività esercitate prima o dopo la cessione***".

Sempre la Corte di Cassazione (Sentenza n. 897/2002) ha affermato che **configura una cessione d'azienda**, l'atto di trasferimento avente a oggetto una **pluralità di beni strumentali reciprocamente funzionali e interdipendenti**, e complessivamente atti all'esercizio dell'impresa. In presenza delle già menzionate indicazioni, l'operazione deve intendersi:

- **esclusa dall'ambito di applicazione dell'Iva**, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera a), D.P.R. n. 633/1972;
- soggetta a **imposta di registro in misura proporzionale (3%)**, a norma dell'articolo 2 e articolo 3, comma 1, lettera b), D.P.R. n. 131/1986.



*Diversamente, la **cessione di singoli beni strumentali** – insuscettibili di esprimere la potenzialità produttiva propria dell'impresa – è soggetta a IVA con aliquota ordinaria.*

Con la Sentenza n. 4774/2011, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che **la cessione di una parte di beni a opera di un'azienda non si configura** necessariamente come **cessione d'azienda**.



*Nel caso di specie, un autosalone aveva venduto gran parte dei propri pezzi di ricambio e l'Amministrazione finanziaria aveva contestato come **l'operazione avesse natura di cessione d'azienda**.*

La sentenza afferma che, fermo restando il potere di riqualificare l'atto stipulato dal contribuente, ai fini della verifica della reale natura del contratto – e quindi capire se la reale intenzione dei contraenti è quella di trasferire non il singolo bene, ma l'azienda – occorre valutare **se i beni ceduti**, nella loro complessità, possano **essere utilizzati per l'attività d'impresa**.

*"In particolare, è configurabile cessione d'azienda anche nel caso in cui il complesso di beni trasferiti **non esaurisca i beni costituenti l'azienda**, purché gli stessi conservino un **residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine**, sia pure con la successiva integrazione del cessionario, all'esercizio dell'impresa".*

Sempre secondo altra giurisprudenza di legittimità (Cassazione n. 15175/2016), **integra una cessione di azienda** (soggetta da imposta di registro proporzionale) e non una cessione di singoli beni strumentali (soggetta a IVA), la **cessione di presse e macchinari industriali potenzialmente idonei alla produzione** e, anzi, ceduti proprio in vista della produzione di specifici beni che la cessionaria si obbliga (mediante contratto di fornitura) a fornire alla cedente. Pertanto, è importante specificare che, secondo quest'ultimo arresto giurisprudenziale:

*"affinché ci sia cessione d'azienda, e non mera cessione di beni atomisticamente considerati, è necessario che **i beni oggetto del trasferimento conservino un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine**, sia pure con la successiva integrazione del cessionario, all'esercizio dell'impresa".*

Con un altro giudicato, la Corte di Cassazione (Sentenza n. 9575/2016) ha, invece, **escluso che possa considerarsi cessione di azienda la cessione di beni dismessi dalla cedente** (una pressa da tempo inutilizzata e depositata in magazzino, ristrutturata al solo fine della cessione), poiché **tali beni non erano idonei**, ex ante, a consentire **l'inizio o la continuazione dell'attività di impresa**.



*In buona sostanza, per configurare una cessione di azienda, non è necessaria la cessione di tutti gli elementi che normalmente costituiscono l'azienda, ma occorre verificare che nel complesso di quelli ceduti **permanga comunque un residuo di organizzazione** che ne dimostri l'attitudine all'esercizio dell'impresa, sia pure mediante la successiva **integrazione da parte del cessionario**.*

Ancor più di recente, la Corte di Cassazione ha affrontato la problematica, ribadendo i principi già precedentemente stabiliti dalla giurisprudenza di legittimità sulla stessa tematica (Sentenza n. 6067/2022).

“Secondo l'orientamento consolidato, confermato da questa recente pronuncia, la differenza fondamentale tra la locazione di un immobile con pertinenze e l'affitto di un'azienda consiste nel seguente:

- nella locazione, l'immobile concesso in uso viene considerato come l'elemento centrale e predominante del contratto;
- nell'affitto d'azienda, l'immobile non viene considerato separatamente, ma come parte integrante di un complesso di beni mobili e immobili strettamente correlati”.

Pertanto, per valutare se un contratto rappresenti **una locazione di un immobile o l'affitto di un'azienda** (o di una sua parte), l'interprete deve innanzitutto stabilire se **i beni coinvolti nel contratto sono già organizzati come un'azienda**.



Se la risposta è positiva, l'interprete deve poi determinare se le parti abbiano inteso cedere o concedere l'uso dell'intero complesso organizzato o solo di un immobile, con gli altri beni e servizi che possono essere stati ceduti come accessori. Tuttavia, le parti possono sempre decidere di organizzare una nuova azienda in futuro.

Infine, per qualificare il trasferimento **come cessione di azienda** (o di ramo d'azienda) la Corte di Cassazione ha enunciato un importante principio, ovvero che

*“non è necessaria la cessione di tutti gli elementi che normalmente costituiscono l'azienda, ma occorre verificare se nel complesso dei beni ceduti **permanga un residuo di organizzazione** che costituisca un insieme organicamente finalizzato ex ante all'esercizio dell'attività d'impresa, di per sé idoneo a consentire la continuazione di quella determinata attività (sentenza n. 21716/2023)”.*



*In questi termini, **costituisce elemento costitutivo dell'azienda, l'autonomia funzionale del ramo ceduto**, ovvero la sua capacità già al momento dello scorporo dal complesso cedente di provvedere a uno scopo produttivo con i propri mezzi funzionali e organizzativi.*

L'ACQUISTO DEI FATTORI PRODUTTIVI DI ESERCIZIO

di *Alfonso Sica* – Commercialista, Giornalista, Pubblicista

in questo articolo...

Ogni impresa, al fine di perseguire il proprio oggetto sociale, si avvale dei fattori produttivi necessari per la creazione del bene o del servizio che intende immettere sul mercato. **Essi consistono in beni e servizi utilizzati dall'impresa nel processo di lavorazione e sono tra loro complementari, poiché nessuna produzione può fare affidamento su un singolo fattore produttivo, ma richiede l'interazione di diversi fattori.**

Rappresentano l'insieme delle condizioni di produzione acquisite nei vari mercati di approvvigionamento e pertanto sono soggetti a misurazione monetaria. In base alla diversa modalità di partecipazione al ciclo produttivo, tali fattori possono essere classificati in beni a fecondità semplice, ovvero fattori di esercizio, e a fecondità ripetuta, ossia fattori strutturali. La classificazione di un fattore produttivo in una delle due categorie (fattore d'esercizio o strumentale) non è determinata dalla natura del bene stesso, bensì dal modo in cui quel fattore viene utilizzato all'interno dell'impresa.

Di conseguenza, è possibile riscontrare che uno stesso bene, pur mantenendo caratteristiche identiche, possa essere considerato come un fattore produttivo a fecondità ripetuta da un'impresa e come un bene a fecondità semplice da un'altra. Un esempio tipico è quello dell'automobile: può essere classificata tra i beni a fecondità ripetuta per un'impresa di trasporto passeggeri e tra i beni a fecondità semplice per una concessionaria di automobili.

I DIVERSI FATTORI DELLA PRODUZIONE

I fattori produttivi a fecondità semplice sono definiti beni di rapido consumo, utilizzati una sola volta nel processo produttivo. **Questi beni si contraddistinguono per la loro caratteristica di perdere, dopo l'impiego, la propria utilità.** Infatti, una volta utilizzati, non possono più essere riconosciuti nella loro forma originaria.

Essi rientrano nel capitale circolante di un'azienda e il recupero della ricchezza investita avviene tramite i ricavi derivanti dalla vendita dei beni o dei servizi prodotti attraverso il loro utilizzo.

Esempi di fattori produttivi a fecondità semplice includono le olive impiegate per la produzione dell'olio e l'uva utilizzata per ottenere il vino. Al contrario, i fattori produttivi a fecondità ripetuta sono quei beni che vengono utilizzati in più cicli all'interno dell'impresa e in svariati processi produttivi, poiché la loro efficacia non si esaurisce al primo utilizzo ma si protrae per diversi esercizi. Tali beni fanno parte del capitale fisso dell'azienda.

Tra gli esempi di fattori produttivi a fecondità ripetuta vi sono: i macchinari adibiti al taglio del legno, le attrezzature per la saldatura del ferro e i carrelli elevatori impiegati per lo spostamento delle materie prime.

In particolare, i fattori produttivi a fecondità semplice rappresentano l'insieme dei beni o dei servizi utilizzati nello svolgimento dell'attività d'impresa con l'obiettivo di generare prodotti o servizi da immettere sul mercato.



A differenza dei beni a fecondità ripetuta, solo i beni a fecondità semplice possono dare origine a rimanenze alla fine del periodo contabile. Tale situazione si verifica ogni qualvolta i fattori produttivi acquisiti vengano impiegati in un momento successivo all'acquisto; è il caso dell'acquisto di una partita di pellame effettuato in prossimità della fine dell'anno N e destinato al ciclo produttivo per la realizzazione di scarpe nell'anno N+1.

In questa circostanza, il valore del bene sarà registrato tra i ricavi del Conto economico come rimanenza finale dell'esercizio dell'anno N; le relative quantità saranno invece catalogate nel relativo inventario.

■ L'ACQUISTO DEI BENI

L'acquisizione di tali elementi costituisce la fase iniziale della produzione, durante la quale il fattore produttivo generico, rappresentato dal denaro, viene trasformato in fattori produttivi specifici, identificati nei beni a fecondità semplice acquistati.

Infatti, solo al termine del ciclo produttivo, quando i beni ottenuti verranno immessi sul mercato, l'impresa avrà l'opportunità di recuperare le risorse finanziarie precedentemente investite nella fase di acquisizione.



In sostanza, si verifica un ritorno o una riconversione del fattore produttivo specifico, derivante dall'utilizzo del fattore generico, nuovamente in fattore generico, per avviare un nuovo processo produttivo mediante l'impiego di fattori diversi da quelli impiegati in precedenza.

Tra i fattori produttivi specifici, ovvero i beni non durevoli presenti all'interno delle imprese produttrici, si possono individuare:

- materie prime;
- materie sussidiarie;
- materie di consumo;
- semilavorati;
- merci;
- imballaggi.

Si tratta di beni non durevoli, in quanto le materie, una volta immesse nel processo produttivo, perdono la loro forma iniziale andando a far parte del prodotto finito.

LA CONTABILIZZAZIONE DELLE OPERAZIONI DI APPROVVIGIONAMENTO DEI FATTORI PRODUTTIVI SPECIFICI

Le operazioni di approvvigionamento dei fattori produttivi specifici vengono registrate in contabilità in due distinte fasi:

- la fase della liquidazione;
- quella del regolamento.

La fase della liquidazione concerne il momento in cui si riceve la fattura di acquisto, che deve essere successivamente registrata nei libri contabili obbligatori, indipendentemente dalla modalità di pagamento dell'importo dovuto. **In pratica, una volta ricevuta la fattura relativa all'acquisto dei fattori produttivi, essa sarà annotata nel libro giornale, nel partitario e nel registro IVA degli acquisti.** Tali beni, essendo classificati come costi di esercizio, verranno imputati al Conto economico del periodo.

Ai sensi dell'articolo 21 del D.P.R. n. 633/72, è stabilito che:

"(...) La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente (...)"

Pertanto, con la consegna o l'invio elettronico della fattura all'altra parte si attesta l'avvenuta esecuzione dell'operazione da parte del venditore; da quel momento scatta l'obbligo per il compratore di corrispondere il prezzo concordato per la fornitura ricevuta.

Il documento fiscale emesso consisterà in una base imponibile equivalente all'ammontare totale del costo dei beni acquistati e all'IVA dovuta su tali beni. All'atto della ricezione della fattura dal fornitore, l'acquirente provvederà alla sua registrazione.

ESEMPIO

Si supponga che la fattura del fornitore Rossi, datata 10 novembre 2024 e ricevuta il 20 dello stesso mese, riporti un imponibile di euro 160.000 e un'imposta di euro 16.000 (IVA al 10%), si avrà:

A libro giornale

15 novembre 2024				
Diversi				
CE	Merci c/acquisti	160.000		
SP	IVA su acquisti	16.000		
SP			A	Fornitore Rossi 176.000
Per ricezione fattura dal fornitore				

Sul registro IVA acquisti

Data di reg.ne	Data del docum.	N. progressivo	Fornitore	Totale docum.	Imponibile	Alq.	IVA
15/11/2024	09/11/2024	276/2024	Rossi Srl	176.000	160.000	10%	16.000

La fase di regolamento concerne le modalità concordate tra il cliente e il fornitore, o stabilite dal fornitore stesso, per l'estinzione del debito. Tali accordi sono formalizzati nel contratto di compravendita, il quale prevede specifiche clausole relative a:

- data;
- luogo;
- valuta con cui il compratore deve regolare il debito.

Esistono diverse modalità di estinzione del debito, pertanto il pagamento potrà avvenire in forma:

- anticipata;
- immediata alla consegna;
- posticipata;
- dilazionata.

Per ciascuna delle diverse modalità di pagamento saranno redatte **distinte scritture nel libro giornale. Riprendendo l'esempio precedente, avremo:**

Pagamento anticipato

SP	SP	Fornitore Rossi c/anticipo	A	Banca	176.000
Per pagamento anticipato forniture					

Diversi					
CE		Merci c/acquisti	160.000		
SP		IVA su acquisti	16.000		
SP			A	Fornitore Rossi	176.000
Per ricezione fattura dal fornitore Rossi					

SP	SP	Fornitore Rossi	A	Fornitore Rossi c/anticipo	176.000
Per estinzione debito verso il fornitore Rossi					

Pagamento alla consegna

SP	SP	Fornitore Rossi	A	Banca	176.000
Per pagamento del fornitore Rossi					

Pagamento posticipato (avvenuto in data 23 novembre)

SP	SP	Fornitore Rossi	A	Banca	176.000
Per pagamento del fornitore Rossi					

Pagamento dilazionato

SP	SP	Fornitore Rossi	A	Cambiali passive	176.000
Per pagamento del fornitore Rossi					

Alla scadenza dell'effetto

SP	SP	Cambiali passive	A	Banca	176.000
Per pagamento dell'effetto rilasciato al fornitore Rossi					

■ **L'ACQUISIZIONE DI SERVIZI**

Nell'ambito dell'attività economica, l'impresa, oltre a necessitare delle materie per la creazione di beni, richiede una varietà di servizi a supporto della sua attività principale. **I servizi possono essere considerati come fattori produttivi a fecondità semplice, privi di consistenza fisica, la cui utilità economica si esaurisce in un singolo processo produttivo e limitatamente alla porzione di servizio acquistata.**

I principali servizi considerati essenziali per lo svolgimento dell'attività produttiva possono essere riassunti come segue:

- energia elettrica;
- telefonia;
- vigilanza;
- pulizia dei locali.

L'approvvigionamento di tali servizi, in base alla modalità di erogazione, si distingue in:

- approvvigionamento unitario;
- approvvigionamento continuo.

Questa distinzione comporta una differente modalità di contabilizzazione del servizio acquisito. Nel caso del servizio singolo, lo scambio è ritenuto completato con il termine della prestazione; da quel momento il fornitore può emettere fattura, anche prima del termine della prestazione se il pagamento è già stato effettuato.

Particolare importanza rivestono i servizi resi da lavoratori autonomi nell'ambito di un rapporto professionale; esempi tipici includono:

- consulenze commerciali;
- legali;
- amministrative.

Per quanto concerne i servizi continuativi, la prestazione viene considerata eseguita nel tempo in proporzione al suo trascorrere o, nel caso in cui la prestazione abbia una maggiore incidenza in un determinato periodo, secondo l'intensità e la durata della stessa.

Dal punto di vista contabile, le operazioni relative all'approvvigionamento dei servizi sono registrate in contabilità in due fasi distinte:

- liquidazione;
- regolamento.

Pertanto, nella fase dell'acquisizione dei servizi verranno redatte le stesse scritture previste per l'acquisto dei beni.

Per quanto riguarda i servizi unitari forniti dai professionisti, la registrazione nel libro giornale e nel registro IVA acquisti sarà effettuata secondo le seguenti modalità.

Un professionista avvocato emette la seguente fattura:

Onorario	1.000,00
C.P.A.	40,00
Base imponibile	1.040,00
IVA 22%	228,80
Totale	1.268,80
R.a su euro 1.000	200,00
Netto a pagare	1.068,80

Così le rilevazioni in P.D.

Diversi					
CE	Consulenze legali	1.000,00			
CE	Contributi Cassa di prev.	40,00			
SP	IVA su acquisti	228,80	A	Fornitore Rossi	1.268,80
Per ricezione fattura dal professionista Rossi					

Al momento del pagamento della fattura

SP	Fornitore Rossi	1.268,80	A	Diversi	
SP				Banca	1.068,80
SP				Erario conto ritenute	200,00
Per pagamento fattura del professionista Rossi					

Al momento del pagamento della ritenuta, entro il 16 del mese successivo a quello del pagamento dell'onorario

SP	SP	Erario conto ritenute	A	Banca	200,00
Per pagamento ritenuta su fattura professionista Rossi					



Chi scrive preferisce questa modalità di contabilizzazione rispetto a quella che prevede la registrazione del debito verso l'Erario al momento della ricezione della fattura, utilizzando il conto "Erario c/ritenute da versare". In sostanza, tale differente approccio anticipa la rilevazione di un debito non ancora sorto, poiché quest'ultimo maturerà esclusivamente al momento del pagamento della fattura al professionista.

LE RETTIFICHE SUCCESSIVE ALL'ACQUISTO

Le rettifiche successive all'acquisto dei beni possono rendersi necessarie nel caso in cui alcuni prodotti acquistati risultino non conformi agli ordini effettuati.

Pertanto, è imprescindibile procedere con le opportune rettifiche o variazioni dei documenti fiscali precedentemente emessi.

Le rettifiche relative agli acquisti possono essere ricondotte alle seguenti casistiche:

- restituzione di un bene al fornitore;
- riconoscimento di uno sconto o abbuono da parte del fornitore;
- correzione di errori materiali presenti nel documento.

In ognuno di questi casi, **è necessario rettificare sia il costo precedentemente registrato sia la relativa imposta sul valore aggiunto**. La rettifica avviene tramite l'emissione di una nota di credito da parte del fornitore.

La nota di credito, o nota di rettifica, rappresenta un documento contrapposto che viene prodotto per modificare una fattura già emessa. Essa può anche annullare completamente una fattura, consentendo al fornitore di emettere un nuovo documento in sostituzione di quello precedentemente rilasciato.

A livello contabile, **si registrerà il fornitore in dare mentre in avere, oltre alla necessaria rettifica del conto IVA sugli acquisti si registrerà anche il conto di ricavo interessato**.

Restituzione di un bene al fornitore

SP	Fornitore Rossi	16.500	A	Diversi	
CE				Resi si acquisti	15.000
SP				IVA su acquisti	1.500
Per reso merce al fornitore					

Oppure

SP	Fornitore Rossi	16.500	A	Diversi	
CE				Merci c/ acquisti	15.000
SP				IVA su acquisti	1.500
Per reso merce al fornitore					



Dal punto di vista puramente formale, la prima registrazione risulta essere quella corretta; tuttavia, nella sostanza non vi sono variazioni significative, con la specificazione che il rispetto della funzionalità monofase del Conto economico, secondo l'opinione di chi scrive, porta a un incremento del totale dei ricavi presenti in bilancio, i quali non derivano esclusivamente dalle vendite ma includono anche rettifiche sugli acquisti.

Sul registro degli acquisti

Data di reg.ne	Data del docum.	N. progressivo	Fornitore	Totale docum.	Imponibile	Alq.	IVA
26/11/2024	21/11/2024	N.C 32/2024	Rossi Srl	-16.500,00	-15.000,00	10%	-1.500,00

Si sottolinea che, grazie all'ausilio dei sistemi meccanografici, è possibile registrare la nota di credito in modo consueto, poiché i dati riportati nel registro degli acquisti contribuiscono alla sommatoria del periodo in base alla causale indicata al momento dell'annotazione.

Pertanto, l'impiego della causale "nota di credito" durante la fase di registrazione comporta che gli importi corrispondenti vengano detratti dal totale di periodo del registro.

Riconoscimento di uno sconto da parte del fornitore

SP	Fornitore Rossi	16.500	A	Diversi	
CE				Abbuoni e sconti attivi	15.000
SP				IVA su acquisti	1.500
Per reso merce al fornitore					

Sul registro degli acquisti

Data di reg.ne	Data del docum.	N. progressivo	Fornitore	Totale docum.	Imponibile	Alq.	IVA
26/11/2024	21/11/2024	N.C 32/2024	Rossi Srl	16.500,00	15.000	10%	1.500,00

Anche in questa circostanza si applicano le medesime considerazioni precedentemente esposte. Le correzioni materiali presenti nel documento riflettono, in linea di principio, il primo esempio.

■ I COSTI ACCESSORI

I costi accessori rappresentano oneri aggiuntivi che l'impresa sostiene nella fase di acquisizione dei beni. Il trattamento contabile di tali oneri può variare in base alla loro natura, al fattore produttivo per cui sono stati sostenuti, nonché al momento e alla modalità di fatturazione da parte del fornitore.

I costi accessori più frequentemente sostenuti dalle imprese possono essere riassunti come segue:

- spese di imballaggio;
- spese di trasporto;
- spese di stoccaggio provvisorio;
- dazi doganali.

Essi si suddividono ulteriormente in:

- costi accessori documentati;
- costi accessori non documentati;
- costi indicati in fattura;
- costi fatturati separatamente.



I costi accessori non documentati vengono addebitati direttamente dal venditore nella stessa fattura di vendita dei beni. In questo caso, si configurano come costi specifici e accessori, imputabili a incremento del valore della merce e contribuiscono alla base imponibile IVA.

I costi documentati e fatturati separatamente sono addebitati dai singoli fornitori e seguono le normali regole di registrazione con imputazione specifica. Ciò implica che la diversa modalità di indicazione in fattura del costo accessorio influisce sul monte acquisti e, conseguentemente, sia sulla percentuale di ricarico che sul costo del venduto.

■ CONCLUSIONI

L'acquisizione dei fattori produttivi a fecondità semplice riveste un'importanza significativa per l'ottenimento del prodotto finito da immettere sul mercato.

Tali fattori necessitano, per essere trasformati in prodotti vendibili, del sostenimento di una serie di costi indiretti che incidono sulla determinazione del prezzo finale di vendita.

A differenza dei fattori produttivi a fecondità ripetuta, la loro fase ha inizio con l'impiego nel ciclo produttivo e termina con la vendita del prodotto finito, creando un vincolo sull'economia dell'impresa molto meno stringente rispetto a quello relativo ai beni a fecondità ripetuta.

NUOVA AUTOTUTELA TRIBUTARIA

La Circolare dell'ADE

di *Pasquale Pirone* – Giornalista fisco e tributi/Consulente fiscale

in questo articolo...

La riforma dell'autotutela tributaria, introdotta dal D.Lgs. n. 219/2023 e approfondita nella Circolare n. 21/E del 2024 dell'Agenzia delle Entrate, ha ridefinito il quadro normativo di questo istituto, distinguendolo in autotutela obbligatoria e facoltativa.

L'autotutela obbligatoria impone all'Amministrazione finanziaria di annullare, totalmente o parzialmente e anche senza istanza del contribuente, atti di imposizione affetti da vizi evidenti. Questi includono errori di persona, di calcolo, sull'individuazione del tributo, materiali facilmente riconoscibili, sui presupposti d'imposta, mancati pagamenti considerati erroneamente o documenti mancanti successivamente regolarizzati.

Tale obbligo si applica anche in pendenza di giudizio o in presenza di atti definitivi, salvo che l'atto sia confermato da una sentenza passata in giudicato o siano trascorsi oltre dodici mesi dalla definitività dell'atto non impugnato. L'autotutela facoltativa permette all'Amministrazione di intervenire anche in assenza dei vizi evidenti previsti per l'autotutela obbligatoria. In questi casi, l'annullamento, totale o parziale, può avvenire a discrezione dell'Ufficio se l'atto risulta comunque illegittimo o infondato, anche in caso di giudizio in corso o di atti ormai definitivi.

Le richieste di autotutela devono essere presentate all'Ufficio che ha emesso l'atto, corredate da una descrizione completa dei motivi e della documentazione giustificativa. È possibile inviare l'istanza tramite strumenti che garantiscano la tracciabilità, come servizi telematici con SPID, CIE o CNS, posta elettronica certificata, oppure consegnarla di persona presso lo sportello.

Questa procedura mira a semplificare e rendere più trasparente il rapporto tra contribuente e amministrazione. Nella circolare sono espone anche la fase istruttoria e la fase decisoria. Chiarimenti anche sulla definizione delle sanzioni in caso di provvedimento di accoglimento parziale.

La **Circolare n. 21** dell'Agenzia delle Entrate, firmata il **7 novembre 2024** dal direttore Ernesto Maria Ruffini, chiarisce le nuove disposizioni (**decorrenti dal 18/01/2024**) **sull'autotutela tributaria** alla luce delle modifiche normative introdotte dal **D.Lgs. n. 219/2023**, attuativo della **Legge delega n. 111/2023** per la riforma fiscale. Un decreto che ha apportato significative innovazioni agli art. **10-quater e 10-quinquies** dello **Statuto dei diritti del contribuente**, ridefinendo i confini e le modalità di applicazione di questo strumento giuridico.

Il documento di prassi, articolato in **quattro sezioni principali**, affronta diversi aspetti dell'istituto deflattivo del contenzioso tributario.

La parte introduttiva fornisce una panoramica sull'evoluzione storica dell'autotutela tributaria, evidenziandone il ruolo nell'ordinamento fiscale e soffermandosi sulle distinzioni tra **autotutela obbligatoria** e **facoltativa** nella nuova disciplina. Questo primo segmento ha l'obiettivo

di contestualizzare le novità legislative, chiarendo il rationale delle modifiche introdotte e delineando le condizioni che obbligano o, al contrario, consentono agli uffici di intervenire per correggere provvedimenti errati o illegittimi.

Nella seconda sezione vengono descritte in dettaglio le **modalità operative** per la presentazione delle richieste di autotutela da parte dei contribuenti. L'accento è posto sul **contenuto essenziale della domanda**, che deve essere chiara, motivata e corredata da eventuali documenti probatori. Questa parte evidenzia l'importanza di una comunicazione trasparente e precisa tra amministrazione e cittadini, finalizzata a garantire una corretta gestione delle istanze e a ridurre i margini di errore.

La terza parte della circolare si concentra sul **processo istruttorio** e sulla successiva adozione dei provvedimenti di autotutela. Qui vengono analizzate le fasi del procedimento, dalla verifica preliminare della fondatezza della richiesta fino alla decisione finale, che può consistere nell'annullamento, nella rettifica o nella conferma del provvedimento impugnato. Particolare attenzione è riservata ai criteri di valutazione adottati dagli uffici e agli strumenti utili per garantire un esame obiettivo e imparziale.

Infine, la quarta sezione esplora il tema della **responsabilità amministrativo-contabile** connessa all'esercizio del potere di autotutela. Si sottolinea come la corretta applicazione di questo istituto sia fondamentale per evitare eventuali conseguenze negative per gli operatori fiscali, in termini sia di responsabilità personale sia di potenziali ripercussioni sul bilancio pubblico. Questo approfondimento mira a garantire che l'autotutela sia esercitata con la dovuta diligenza, nel rispetto dei principi di legalità e buon andamento dell'azione amministrativa.

■ AUTOTUTELA OBBLIGATORIA

L'**art. 10-quater** dello Statuto del contribuente, alla luce delle recenti modifiche normative, introduce un quadro dettagliato per l'**autotutela obbligatoria**, individuando una serie di ipotesi di manifesta illegittimità che vincolano l'Amministrazione finanziaria all'annullamento, totale o parziale, di atti impositivi o alla rinuncia a procedere con l'imposizione.

La circolare di riferimento chiarisce che questi casi, elencati in maniera tassativa, comprendono **errori facilmente rilevabili**, non soggetti a valutazioni interpretative complesse, e che devono essere riconosciuti immediatamente.

Tra le situazioni che richiedono l'**intervento obbligatorio dell'amministrazione** rientrano diverse tipologie di errori:

- l'errata individuazione del soggetto (errore di persona);
- errori di calcolo;
- inesattezze nell'identificazione del tributo;
- errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria;
- errore sul presupposto d'imposta;
- mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
- mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.

La ratio alla base di questa regolamentazione risiede nella necessità di distinguere l'autotutela obbligatoria da quella facoltativa, limitandone l'applicazione a **situazioni prive di incertezze interpretative**. Non vi rientrano, infatti, scenari che richiedono la soluzione di questioni controverse o soggette a divergenze giurisprudenziali. L'obbligatorietà si configura esclusivamente in presenza di vizi macroscopici, che emergano con evidenza immediata (*ictu oculi*) e che non necessitino di approfondimenti legali o interpretativi.



*Il **comma 2 dell'art. 10-quater** dispone che "L'obbligo di cui al comma 1 non sussiste in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria, nonché decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione".*

Al riguardo, come evidenza l'Agenzia Entrate nella circolare in esame, la relazione al decreto ha fornito alcuni elementi utili a circoscrivere meglio le ipotesi di esclusione dell'obbligo di autotutela in presenza dei presupposti di cui al comma 1.

*In particolare, la stessa chiarisce che "per evidenti esigenze di certezza, al comma 2 si prevede il divieto di esercitare l'autotutela per motivi sui quali sia intervenuta **sentenza passata in giudicato** favorevole all'Amministrazione finanziaria", con l'ulteriore precisazione che "non è ostativo all'autotutela né un giudicato meramente processuale, né un giudicato sostanziale basato su motivi diversi da quelli che giustificano l'autotutela".*

*Pertanto, pur in presenza di un giudicato sostanziale, il potere di autotutela deve, comunque, essere esercitato per vizi che dimostrino la manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione diversi da quelli sui quali si è pronunciato il giudice. Per le medesime ragioni di certezza, il Legislatore ha individuato in **un anno il limite temporale dell'autotutela obbligatoria relativa ad atti definitivi** e ha disposto che il termine annuale decorre «dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione».*

Nella circolare, l'Agenzia Entrate evidenzia anche che per quanto concerne l'indicazione tassativa dei vizi che configurano, nei casi di manifesta illegittimità, ipotesi di autotutela obbligatoria, l'elenco contenuto nell'art. 10-quater dello Statuto dei diritti del contribuente non coincide con quello contenuto nel citato articolo 2 del D.M. n. 37/1997.

L'art. 10-quater non contempla espressamente, infatti, le seguenti fattispecie:

- l'evidente errore logico;
- la doppia imposizione;
- la sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati.

Al riguardo, l'Agenzia ritiene che tali ipotesi **possano confluire nella fattispecie dell'errore sul presupposto d'imposta**. In particolare, rileverà:

- l'errore logico, qualora lo stesso determini una palese infondatezza dell'atto che si traduca nel ritenere indebitamente realizzato il presupposto d'imposta;
- la doppia imposizione, qualora sia espressamente vietata da una norma e la cui violazione determini la mancata realizzazione del presupposto d'imposta;
- la sussistenza di requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni ed agevolazioni qualora l'errore riguardi i presupposti per fruire delle predette deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi.

Resta inteso, comunque, che anche in tali ipotesi deve sussistere la manifesta illegittimità dell'atto di imposizione.

L'elenco di cui all'art. 10-quater contempla, invece, una fattispecie che l'art. 2 del D.M. n. 37/1997 non prevedeva *expressis verbis*, e cioè **l'errore sull'individuazione del tributo**.

In tale ipotesi, potrebbero rientrare i casi di erronea applicazione di un'imposta in luogo di un'altra, come, ad esempio, in caso di non corretta applicazione dei principi di alternatività IVA-imposta di registro ovvero di imposta sulle donazioni – imposta di registro.

Un aspetto procedurale rilevante è il **termine entro il quale l'Amministrazione finanziaria è chiamata a rispondere alle istanze di autotutela obbligatoria**. Tale periodo è fissato in **90 giorni dalla data di ricezione della richiesta**, garantendo così tempi certi per il contribuente e assicurando l'efficienza del procedimento. Questa tempistica si inserisce in un più ampio quadro normativo volto a rafforzare la trasparenza e la tempestività nelle relazioni tra contribuente e amministrazione.

Se l'Amministrazione non si sia pronunciata in merito all'istanza di autotutela proposta dal contribuente, contro tale silenzio il contribuente potrà proporre **ricorso**, dopo 90 giorni dalla proposizione della stessa e fino a quando il diritto non si sia prescritto.

Contro il rifiuto espresso dell'istanza di annullamento in autotutela, invece, il contribuente potrà proporre ricorso entro il termine ordinario di 60 giorni dalla notificazione dello stesso.



*Tutte le **ipotesi non contemplate** tra quelle sopra elencate non rilevano ai fini dell'autotutela obbligatoria e, dunque, l'Agenzia Entrate non ha l'obbligo di esercitare il relativo potere. Resta ferma, in tali ipotesi, la possibilità di esercitare il potere di autotutela facoltativa.*

■ AUTOTUTELA FACOLTATIVA

L'**art. 10-quinquies** dello Statuto del contribuente disciplina l'ambito dell'**autotutela facoltativa**, attribuendo all'Amministrazione finanziaria la possibilità di annullare atti o imposizioni anche in **assenza dei vizi tassativamente indicati dall'art. 10-quater**.

Questo potere discrezionale consente agli uffici di intervenire laddove emergano irregolarità non espressamente previste, purché tale scelta sia motivata dall'interesse a garantire la correttezza e l'efficacia dell'azione amministrativa.

L'autotutela facoltativa trova applicazione anche per le ipotesi di vizio elencate nel comma 1 dell'art. 10-quater, qualora però sia trascorso più di un anno dalla definitiva formazione dell'atto, ad esempio per mancata impugnazione da parte del contribuente entro i termini previsti.

Un elemento cruciale di questa disciplina è rappresentato dal principio di buon andamento della Pubblica Amministrazione, che guida l'esercizio del potere discrezionale in autotutela. In tale contesto, **l'amministrazione non è obbligata a rispondere a istanze relative a questioni già esaminate in precedenti fasi di contraddittorio o in procedimenti che prevedono il coinvolgimento preliminare del contribuente**.

Tra queste, rientrano, ad esempio, le **procedure DOCTE e DOCFA**, caratterizzate da un'interazione anticipata tra le parti per la definizione delle questioni fiscali. Questa esclusione dalle risposte obbligatorie mira a evitare duplicazioni inutili e a preservare l'efficienza operativa degli uffici.

Il regime dell'autotutela facoltativa, quindi, si configura come uno strumento complementare a quello obbligatorio, con l'obiettivo di ampliare i margini di intervento dell'Amministrazione in nome della legittimità e dell'equità fiscale. Tale flessibilità, tuttavia, deve essere esercitata nel rispetto dei principi generali dell'ordinamento, evitando abusi o utilizzi arbitrari del potere discrezionale. L'approccio delineato dall'art. 10-quinquies sottolinea l'importanza di una gestione equilibrata delle istanze, privilegiando interventi che risultino davvero necessari e proporzionati rispetto alle finalità di interesse pubblico.

A differenza dell'autotutela obbligatoria, nell'autotutela facoltativa il contribuente potrà proporre **ricorso** solo contro il diniego espresso dell'Amministrazione finanziaria, impugnandolo entro il termine ordinario di 60 giorni. Non potrà, dunque, proporre ricorso avverso il rifiuto tacito, e quindi in caso di silenzio dell'Amministrazione.



Come per le ipotesi di autotutela obbligatoria, anche l'autotutela facoltativa non può più essere esercitata in presenza di un giudicato sostanziale favorevole all'Amministrazione finanziaria o quando l'atto di imposizione è stato oggetto, anche parzialmente, di qualunque forma di definizione, anche agevolata (ad esempio, accertamento con adesione, acquiescenza, conciliazione).

■ PRESENTAZIONE E CONTENUTO

La presentazione di una richiesta di autotutela deve essere effettuata presso **l'Ufficio che ha emesso il provvedimento** oggetto della domanda di annullamento.

Qualora, per **errore**, l'istanza venga inoltrata a un **ufficio non competente**, ad esempio una Direzione regionale invece di una Direzione provinciale, è compito dell'ufficio ricevente trasferire prontamente la richiesta all'ufficio competente. In questa circostanza, il contribuente deve essere informato del trasferimento attraverso una comunicazione inviata all'indirizzo indicato nella domanda o, in mancanza di tale informazione, al domicilio fiscale registrato nell'anagrafe tributaria. Nel caso specifico di richieste di **autotutela obbligatoria**, l'errata presentazione a un ufficio non competente **non invalida l'efficacia dell'istanza** rispetto alla sospensione della decadenza prevista dall'art. 10-quater, comma 2, che stabilisce un termine di un anno dalla definitività dell'atto per l'impugnazione.

Questo principio è linea con quanto espresso anche dalla **Corte di Cassazione**, con pronunce significative come l'Ordinanza n. 30229 del 22 dicembre 2018 e l'Ordinanza n. 22877 del 28 ottobre 2014.



*Ad esempio con l'**Ordinanza n. 22877/2014**, seppur con riguardo a fattispecie concernenti il rimborso delle agevolazioni concesse in relazione alle spese per la ristrutturazione di immobili, i supremi giudici hanno affermato che "è pacifico che - nel quadro della leale collaborazione con i contribuenti - l'ufficio che riceva una comunicazione di spettanza di altro ufficio (appartenente alla stessa struttura amministrativa) sia tenuto a trasmetterla all'ufficio competente".*

Per garantire il rispetto dei principi di buon andamento e economicità dell'azione amministrativa, il termine di 90 giorni, dopo il quale il contribuente può considerare il silenzio dell'Amministrazione

come un **rifuto tacito** e procedere con un'eventuale impugnazione, decorre dalla data in cui l'ufficio competente riceve effettivamente l'istanza.

Quest'ultimo è tenuto a darne immediata comunicazione al richiedente, garantendo così la trasparenza del processo.

Nella circolare in esame, l'Agenzia ricorda altresì che la presentazione di una **domanda di autotutela non ha alcun effetto sospensivo o interruttivo sui termini previsti per proporre ricorso giurisdizionale**, compresi quelli strettamente legati alla difesa in sede contenziosa.

Questa precisazione evidenzia la necessità per i contribuenti di prestare particolare attenzione ai termini di legge, evitando il rischio di decadenza dei propri diritti a causa di eventuali aspettative legate alla gestione dell'autotutela da parte dell'Amministrazione fiscale.

La richiesta di autotutela deve essere inoltrata utilizzando **modalità** che garantiscano l'identificazione del soggetto legittimato e l'effettiva trasmissione dell'istanza. Tra le opzioni disponibili rientrano:

- i canali telematici (ad esempio **CIVIS**), accessibili tramite SPID, CIE o CNS;
- l'invio tramite posta elettronica certificata (**PEC**);
- la **consegna diretta** presso gli sportelli competenti.

Queste modalità, in linea con i principi di efficienza amministrativa sanciti dall'articolo 10 dello Statuto del contribuente, mirano a garantire una gestione rapida e trasparente delle istanze.

Per agevolare la valutazione da parte degli uffici fiscali, è fondamentale che la domanda sia **completa e dettagliata**. In particolare, devono essere inclusi

- i **dati identificativi** del richiedente o del suo rappresentante, con specifico riferimento al destinatario dell'atto di cui si richiede l'annullamento;
- è essenziale fornire anche un **indirizzo di contatto valido** per la notifica delle decisioni relative alla richiesta. Se il richiedente dispone di un **domicilio digitale** (PEC) registrato nei database pubblici, come INIPEC o IPA, le comunicazioni dovranno essere inviate tramite tali canali. In assenza di queste opzioni, il domicilio fiscale registrato nell'anagrafe tributaria sarà utilizzato per le notifiche;
- **estremi dell'atto contestato**, corredati da una descrizione dettagliata della situazione e da tutta la documentazione necessaria a supportare le motivazioni del contribuente;
- **l'esposizione chiara dei vizi dell'atto** e delle relative **ragioni giuridiche e fattuali** che giustificano la richiesta di annullamento.

Queste informazioni devono essere presentate in modo esaustivo per consentire agli uffici di condurre un'istruttoria completa e accurata.

Un ulteriore requisito è rappresentato dalla **sottoscrizione della domanda**. Questa deve essere apposta dal richiedente, dal suo rappresentante legale, o da un procuratore autorizzato, conformemente a quanto stabilito dall'articolo 63 del D.P.R. n. 600/1973. La procura deve essere inclusa direttamente nell'istanza, mediante inserimento in calce o a margine del documento, oppure allegata separatamente.



Qualora l'istante non sia titolare di indirizzo PEC, oppure essendo titolare di un indirizzo PEC lo stesso non sia inserito nei pubblici registri, si potrà indicare nell'istanza di autotutela, quale dato di contatto utile ai fini delle comunicazioni e delle notifiche, l'indirizzo PEC del difensore/procuratore/intermediario munito di mandato o procura alle liti per la presentazione dell'istanza, da cui risulti l'elezione di domicilio presso lo stesso.

In mancanza di uno dei predetti domicili digitali, la notifica del provvedimento deve essere eseguita al domicilio fiscale del contribuente istante risultante dall'anagrafe tributaria.

■ FASE ISTRUTTORIA E DECISORIA

Quando un Ufficio riceve una richiesta di autotutela, avvia immediatamente un'istruttoria caratterizzata da trasparenza e collaborazione.

In tale processo, può essere richiesto al richiedente di **fornire ulteriori dati, informazioni o documenti** utili a chiarire gli aspetti della fattispecie. L'analisi condotta dall'Ufficio include una valutazione approfondita degli elementi oggettivi segnalati dal contribuente, oltre che di quelli già disponibili, come quelli acquisiti in sede giurisdizionale.

Viene inoltre effettuato un esame accurato dei vizi, sia formali che sostanziali, sollevati nella richiesta, al fine di individuare eventuali irregolarità. Per verificare che la domanda non riguardi atti emessi da altre strutture, vengono condotti riscontri mirati.

Per le richieste che presentano una complessità elevata o un valore economico significativo, è considerata una prassi appropriata il coinvolgimento delle Direzioni regionali, il cui parere preventivo garantisce una maggiore coerenza e accuratezza nella decisione. Al **termine dell'istruttoria**, l'Ufficio emette un provvedimento espresso che può accogliere o rigettare la richiesta.

Tale decisione deve essere adeguatamente motivata sia in termini di fatto che di diritto, eventualmente facendo riferimento a quanto discusso in precedenti fasi di contraddittorio.

Un aspetto rilevante è che **l'Ufficio non può basare la sua decisione** su dati o documenti non presentati né in fase di richiesta né in risposta a specifici inviti, salvo in presenza di deroghe esplicitamente previste dalla normativa vigente. Tuttavia, il contribuente ha la facoltà di **presentare documentazione inedita**, a condizione che dimostri che la mancata produzione in precedenza sia dovuta a cause non imputabili alla propria volontà.

Al termine del procedimento, il provvedimento adottato viene notificato al richiedente. Durante l'istruttoria, qualora l'atto oggetto di autotutela risulti infondato o illegittimo, l'Ufficio ha la facoltà di **sospendere i suoi effetti amministrativi**.

Questa misura preventiva mira a evitare conseguenze potenzialmente dannose per il contribuente, derivanti dall'esecutività dell'atto contestato, garantendo così una maggiore tutela nei confronti di situazioni lesive.

Come detto, al termine della fase istruttoria, l'Ufficio conclude il procedimento di autotutela con l'adozione di un provvedimento espresso, che può accogliere o respingere la richiesta avanzata dal contribuente.

Questo atto, corredato di una motivazione chiara e dettagliata, viene formalmente notificato all'interessato. Qualora i termini per l'emissione di un nuovo provvedimento non siano ancora scaduti e non sussista una sentenza definitiva che abbia risolto la controversia, l'Amministrazione ha la possibilità di adottare un nuovo **atto correttivo**.

Tale misura, nota come **autotutela sostitutiva**, consiste nell'annullamento del provvedimento originario affetto da errori e nella sua sostituzione con un nuovo documento, notificato insieme alla decisione di autotutela.

La facoltà di procedere alla sostituzione del primo provvedimento deriva dal potere dell'Amministrazione finanziaria di intervenire su eventuali errori materiali, vizi di forma o difetti sostanziali rilevati nell'atto iniziale.

Questo potere consente, inoltre, l'applicazione del principio del **favor rei**, che mira a garantire al contribuente una posizione più favorevole qualora l'atto emendato elimini gli elementi controversi o irregolari. Il nuovo provvedimento può differire sia nei contenuti dispositivi sia nella motivazione rispetto a quello originario, poiché viene emesso privo dei difetti riscontrati durante l'istruttoria.

Tuttavia, l'esercizio di questa prerogativa deve rispettare il **divieto di duplicazione procedurale sancito dall'art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente**. Questo principio vieta che un medesimo procedimento tributario possa essere reiterato con finalità sanzionatorie o impositive su uno stesso fatto oggetto di valutazione, evitando così di configurare situazioni di bis in idem. La corretta applicazione dell'autotutela sostitutiva richiede, quindi, un'attenta valutazione per garantire il rispetto di tale limite, mantenendo un equilibrio tra l'esigenza di correggere eventuali errori amministrativi e il principio di tutela del contribuente.

L'autotutela sostitutiva rappresenta uno strumento fondamentale per assicurare l'efficacia dell'azione amministrativa e il rispetto dei diritti dei cittadini, consentendo all'Ufficio di porre rimedio a irregolarità senza attendere l'intervento del giudice tributario. Essa si configura come un mezzo per migliorare l'accuratezza degli atti impositivi, tutelando al contempo la posizione del contribuente in un quadro di legalità e trasparenza. L'equilibrio tra l'applicazione dei principi di correttezza amministrativa e le garanzie procedurali si rivela essenziale per un'efficace gestione dei rapporti tra Amministrazione fiscale e cittadini.

■ DEFINIZIONE SANZIONI

L'art. 17-bis del D.Lgs. n. 472/1997 disciplina l'accesso alla **definizione agevolata delle sanzioni**, limitandolo ai casi di **provvedimenti di autotutela parziale** relativi ad atti impositivi che siano stati impugnati dal contribuente o per i quali non sia ancora decorso il termine per la presentazione del ricorso.

Questo beneficio, concepito per incentivare una risoluzione agevolata delle controversie, è vincolato a specifiche condizioni e non è applicabile in tutte le situazioni. Secondo le precisazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, il perfezionamento della definizione agevolata richiede che essa avvenga entro il termine stabilito per proporre il ricorso. Inoltre, tale misura non può essere applicata quando l'atto impositivo è divenuto definitivo a causa della mancata impugnazione da parte del contribuente.

Un elemento essenziale per l'accesso a questa agevolazione è la **rinuncia al contenzioso** da parte del contribuente. Tale rinuncia può avvenire in forma esplicita o attraverso comportamenti concludenti, come l'omissione della notifica del ricorso o la mancata costituzione in giudizio.

Tuttavia, la rinuncia deve essere accompagnata dal pagamento completo e tempestivo degli importi dovuti in un'unica soluzione o, in alternativa, dal versamento della prima rata nel caso di rateizzazione. Questi requisiti assicurano che la definizione agevolata sia concessa solo a fronte di un'adesione concreta e tempestiva da parte del contribuente.

La definizione agevolata può essere ottenuta esclusivamente attraverso i meccanismi previsti dagli art. 15 e 16 del D.Lgs. n. 472/1997, che regolano rispettivamente l'adesione ai processi verbali di constatazione e l'applicazione delle sanzioni.

Non è invece possibile ricorrere alle disposizioni dell'articolo 17 dello stesso decreto, poiché quest'ultimo prevede la possibilità per il contribuente di impugnare la pretesa impositiva. Al contrario, l'articolo 17-bis subordina l'agevolazione alla rinuncia al contenzioso, rendendo incompatibili i due regimi.

Questo quadro normativo evidenzia l'importanza di una gestione precisa e consapevole da parte del contribuente che intenda beneficiare di tale strumento.

La definizione agevolata delle sanzioni rappresenta un'opportunità rilevante per chiudere una controversia in modo più rapido e con un minor aggravio economico, ma richiede il rispetto rigoroso delle condizioni stabilite dalla normativa.



*Il **pagamento somme richieste con provvedimento di autotutela parziale** va effettuato con le stesse modalità ed entro gli stessi termini previsti al momento della notifica dell'atto oggetto di annullamento, decorrenti dalla data di notifica del provvedimento di autotutela e non oltre il termine per impugnare il provvedimento stesso.*

Trascorsi altri 30 giorni dal termine di pagamento, le somme sono iscritte a ruolo o affidate all'agente della riscossione. Il provvedimento di autotutela parziale può essere oggetto di sospensione amministrativa della riscossione.

PLUSVALENZA DA CESSIONE IMMOBILE

Distinzione tra successione ed acquisto a titolo oneroso nella Risposta ad Interpello n. 208/2024

di *Maria Gaballo* – Avvocato in Lecce, Dottore di ricerca in Diritto tributario dell'impresa e i contratti di lavoro, Seconda Università degli Studi di Napoli

in questo articolo...

L'Agenzia delle Entrate con la Risposta ad Interpello n. 208 del 2024 fornisce chiarimenti in relazione all'imponibilità delle plusvalenze immobiliari originate dalla cessione di un immobile che ha usufruito di interventi agevolativi. L'immobile è stato acquisito per successione, ma solo parzialmente. Nel documento di prassi si specifica il calcolo delle plusvalenze derivanti dalla cessione di immobile, sul quale sono stati effettuati lavori, nello specifico, interventi agevolati dal c.d. Superbonus. I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate attengono alla nuova fattispecie di cui all'art. 67, comma 1, lett. b-bis, sulle plusvalenze immobiliari, introdotta a seguito della Legge 30 dicembre 2023, n. 213, Legge di Bilancio 2024.

Parole chiave: plusvalenze immobiliari imponibili; cessione di immobile; lavori ammessi al c.d. Superbonus; acquisto per successione; edificio condominiale; Legge di Bilancio 2024.

■ IL TEMA TRATTATO NELL'ISTANZA DI INTERPELLO

Nella fattispecie presa in esame dall'Agenzia delle Entrate¹ il contribuente, con l'istanza di interpello, ha chiesto che sia espressa una risposta al quesito posto in merito alle **plusvalenze immobiliari originate dalla cessione a titolo oneroso di parte dell'immobile e all'acquisto parziale di immobile per successione**.

L'Agenzia interviene sulla **determinazione della plusvalenza imponibile** nell'eventualità di **immobile ceduto entro i dieci anni dalla conclusione dei lavori ammessi al c.d. Superbonus e di acquisto solo in parte per successione**.

La contribuente nell'istanza dichiarava di essere proprietaria di un immobile acquisito al 50 per cento, per via della compravendita effettuata dal coniuge in regime di comunione legale dei beni e per il restante 50 per cento, per via della successione al coniuge defunto.

Con riferimento all'**immobile** si precisava che **non era stato adibito ad abitazione principale** e che, **sulle parti comuni dell'edificio condominiale**, erano stati effettuati degli **interventi che hanno beneficiato del c.d. Superbonus**, di cui all'art. 119, D.L. 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni, dalla Legge 17 luglio 2020, n. 77².

¹ Agenzia Entrate, Risposta ad Interpello, 23 ottobre 2024, n. 208.

² L'art. 119 citato ha introdotto un'agevolazione fiscale per la quale è stabilita una detrazione del 110 per cento delle spese sostenute a partire dal 1° luglio 2020 per la realizzazione di determinati interventi diretti all'efficienza energetica ed al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici.

L'Agenzia sulla questione si sofferma su una pluralità di aspetti.

In particolare, l'ipotesi di **plusvalenza immobiliare imponibile** è disciplinata con norme relative alle cessioni di immobili, poste in essere a cominciare dal 1° gennaio 2024, peraltro, oggetto di interventi per i quali è stata prevista la **detrazione per il c.d. Superbonus**, e regolata dall'art. 1, commi da 64 a 67, Legge 30 dicembre 2023, n. 213, la c.d. Legge di Bilancio 2024, che, per l'appunto, dispone altresì norme in relazione alle **nuove ipotesi di plusvalenza immobiliare**.

■ LA LEGGE DI BILANCIO 2024

La **Legge n. 213/2023 (Legge di Bilancio 2024)**, all'art. 1, commi da 64 - 67, disciplina le **plusvalenze in caso di cessione a titolo oneroso di beni immobili**. Così, all'art. 67, comma 1, **D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, Testo Unico delle imposte sui redditi (TUIR)**, sono apportate talune modifiche tra le quali è inclusa la **nuova lett. b-bis**).

Come statuito dall'**art. 67 del TUIR**

"Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente",

includendo tra le altre fattispecie anche quelle di cui alla **lett. b-bis**).

Costituirebbero, in tal senso, **redditi diversi**

"le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili, in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati di cui all'articolo 119 del decreto -legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, che si siano conclusi da non più di dieci anni all'atto della cessione, esclusi gli immobili acquisiti per successione e quelli che siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione o, qualora, tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a dieci anni, per la maggior parte di tale periodo"³.

In questi termini, il **comma 64 dell'art. 1** aggiorna le **fattispecie** previste per i **redditi diversi**, ai sensi del TUIR, includendo le **plusvalenze realizzate con cessione a titolo oneroso di immobili sui quali sono stati effettuati interventi agevolati dal c.d. Superbonus**.

Il Legislatore ha previsto, inoltre, che per queste plusvalenze possa essere applicata **l'imposta sostitutiva⁴ sul reddito**, del 26 per cento, stabilendo, ancora, che le predette norme si applichino alle **cessioni effettuate con decorrenza dal 1° gennaio 2024⁵**.

³ L'art. 67 del TUIR è stato aggiornato dalla Legge 30 dicembre 2023, n. 213, con la quale il Legislatore, con l'art. 1, comma 64, lett. a), ha stabilito la modifica dell'art. 67, comma 1, lett. b) ed ha aggiunto la nuova lett. b-bis, art. 67, comma 1, TUIR e con l'art. 1, comma 92, lett. b), la modifica dell'art. 67, comma 1, lett. h).

⁴ Il comma 65, come si è precisato, dispone che per le plusvalenze in esame possa trovare applicazione l'imposta, sostitutiva dell'imposta sul reddito, del ventisei per cento, come previsto dall'art. 1, comma 496, Legge n. 266 del 2005, Legge finanziaria 2006, nell'ipotesi di cessioni a titolo oneroso di immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni.

⁵ In tal senso si fa riferimento a quanto stabilito nei commi 65 e 66 del medesimo art. 1.

In modo specifico, con tale intervento normativo, sono state apportate alcune modifiche alla disciplina dei redditi diversi, di cui all'**art. 67 del TUIR**, che prevede un **elenco tassativo di redditi diversi**⁶, e delle plusvalenze disciplinate nel TUIR dal successivo **art. 68**, che stabilisce **i criteri di determinazione del valore delle plusvalenze e dei redditi da cessione** di cui si è specificato nell'art. 67 citato.

Con la modifica apportata all'art. 67, comma 1, TUIR (con l'aggiunta della lett. b-bis), di conseguenza, può concludersi che quanto previsto dall'art. 67 medesimo, in particolare al comma 1, lett. b)⁷, si rivolga e quindi sia utilizzabile soltanto per le **ipotesi diverse da quelle riconducibili alla lett. b-bis del citato art. 67**.

Sulla base di quanto, invece, modificato in relazione all'**art. 68, comma 1, TUIR** deve riassumersi che: la plusvalenza di cui si è detto è determinata

“dalla differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo d'imposta e il prezzo d'acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo e, in presenza di immobili acquisiti per donazione, si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante”⁸.

Nell'eventualità in cui gli interventi agevolati sia stati conclusi da più di cinque anni all'atto della cessione, nella determinazione dei costi inerenti al bene si considera il cinquanta per cento di queste spese, nel caso che si sia disposto dell'incentivo nella misura del centodieci per cento e si siano esercitate le scelte riguardanti la cessione del credito o lo sconto in fattura praticato dal fornitore, di cui all'art. 121, comma 1, lettere a) e b), del citato D.L. n. 34 del 2020.

■ LA SOLUZIONE PROPOSTA DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nelle osservazioni in conclusione, l'Agenzia delle Entrate delinea un quadro preciso sulla **determinazione delle plusvalenze immobiliari originate dalla cessione di immobili che sono stati oggetto di interventi agevolati ai sensi dell'art. 119 del D.L. n. 34 del 2020**, convertito con modificazioni dalla **Legge n. 77 del 2020**, relativamente ai quali spetta la detrazione prevista dal **c.d. Superbonus. Il comma 1, lett. b-bis), art. 67, TUIR**, come si è approfondito, stabilisce che siano **esclusi da tassazione** ai fini delle plusvalenze in parola

“gli immobili acquisiti per successione e quelli che siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari”.

Peraltro, qualche tempo prima in occasione dei chiarimenti forniti con la **Circolare 13 giugno 2024, n. 13/E**, l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di precisare che, **ai fini dell'emersione della plusvalenza imponibile, non rileva la tipologia di interventi effettuati in relazione**

⁶ Nell'eventualità che i redditi non costituiscano redditi di capitale o non siano conseguiti nell'esercizio di arti o professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo o in accomandita semplice, né in merito alla qualità di lavoratore dipendente.

⁷ Norma per la quale costituiscono plusvalenze imponibili quelle derivanti dalle cessioni di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni. La Legge di Bilancio 2024 ha, infatti, stabilito che siano redditi diversi quelli di cui alla lett. b), art. 67, comma 1, TUIR, “al di fuori delle ipotesi di cui alla successiva lettera b-bis”.

⁸ Senato della Repubblica, Camera dei Deputati, Dossier, XIX Legislatura, 31 gennaio 2024, Legge di Bilancio 2024, Legge 30 dicembre 2023, n. 213, Volume I, Articolo 1, commi 1-247.

all'immobile oggetto di cessione. Così, per l'emersione della plusvalenza imponibile non è importante, tra l'altro,

*"la tipologia d'interventi (trainanti o trainati) effettuati in relazione all'immobile oggetto di cessione"*⁹.

In altri termini, ai fini della verifica degli interventi di cui alla lett. b-bis), l'Agenzia chiarisce che

"è sufficiente la circostanza che siano stati effettuati interventi ammessi al Superbonus sulle parti comuni dell'edificio di cui fa parte l'unità immobiliare ceduta a titolo oneroso".

La soluzione proposta dall'Agenzia delle Entrate appare lineare e, pertanto, convincente, in particolare, rispettosa della *ratio* delle norme di cui si è precisato. Se, infatti, deve sintetizzarsi, quindi, che

"sono imponibili le plusvalenze originate dalla cessione di immobili sui quali sono stati realizzati interventi agevolati dal Superbonus e terminati da non più di dieci anni, ivi compresi i lavori eseguiti esclusivamente sulle parti comuni degli edifici condominiali",

diversamente deve concludersi che per gli **immobili ereditati il presupposto impositivo è escluso per espressa previsione di legge.**

È interessante quanto chiarito nel parere formulato dall'Agenzia delle Entrate in merito: nel caso di specie è prevista **l'imponibilità pro-quota della plusvalenza ottenuta dalla cessione dell'immobile.**

Al contempo, è altrettanto importante quanto considerato dalla Agenzia sulla circostanza per cui l'esclusione di cui si è detto operi anche nell'ipotesi in cui la **proprietà immobiliare derivi solo in parte da una successione.** Infatti, **l'esclusione dall'ambito operativo della lett. b-bis) citata attiene solo alla plusvalenza dell'immobile acquisito per successione.**

Nelle indicazioni interpretative fornite dall'Agenzia nella risposta in esame è, dunque, chiara una applicazione delle norme specifica in relazione alla fattispecie posta in essere: accogliendo i principi, così enunciati dalle norme di cui si è discusso, **dalla vendita dell'immobile emerge una plusvalenza tassabile,** sebbene gli interventi, ammessi al Superbonus e terminati da non più di dieci anni, siano stati realizzati soltanto sulle parti comuni dell'edificio condominiale.

A ciò si aggiunge che **l'immobile** in questione sia stato **acquistato** dalla contribuente, che ha formulato l'istanza di interpello, **per successione per la sola quota del cinquanta per cento,** che rappresenta la corrispondente **quota di plusvalenza non imponibile,** a norma di quanto stabilito dall'**art. 67, comma 1, lett. b-bis), TUIR.**

Con la **Risposta n. 208/2024** in commento, l'Agenzia delle Entrate giunge alle seguenti conclusioni e porta ad una chiara e dettagliata interpretazione in tema di **plusvalenze immobiliari:** ai fini dell'imponibilità della plusvalenza realizzata con la cessione dell'intero immobile **è essenziale differenziare la quota relativa all'immobile pervenuto per successione,** che deve dirsi **esclusa da tassazione,** dalla **quota riferibile al cinquanta per cento dell'immobile acquistato a titolo oneroso** che, all'opposto, è manifestamente **imponibile.**

Peraltro, l'Agenzia specifica che non rileva la distinzione tra interventi trainanti o trainati, poiché è sufficiente che siano stati effettuati interventi, agevolati dal c.d. Superbonus, sulle parti comuni dell'edificio di cui fa parte l'unità immobiliare ceduta a titolo oneroso, dando origine, in tal senso, al presupposto d'imposta¹⁰.

⁹ Agenzia Entrate Circolare n. 13/E del 2024.

¹⁰ I costi sostenuti per gli interventi ammessi al c.d. Superbonus saranno irrilevanti, poiché gli interventi sono stati conclusi nel 2023 (e quindi, nel caso di specie, entro i cinque anni dalla vendita), data l'intenzione di cedere l'immobile nel 2024.



IL TRUST

La revoca del Trustee ed il passaggio di consegne al nuovo gestor

di Massimo Chiofalo ed Elisa Perrone – Professionisti associati

in questo articolo...

Dopo un breve excursus circa gli obblighi e i doveri afferenti l'ufficio del Trustee, sarà oggetto di trattazione il profilo di responsabilità del gestore del fondo in Trust, con lo scopo di individuare quelle situazioni che ne potrebbero giustificare la revoca. Seguirà la descrizione delle attività che dovranno essere poste in essere nel passaggio di consegne al nuovo Trustee.

La gestione di beni in Trust nell'interesse di beneficiari può attuarsi come gestione diretta del disponente (Trust autodichiarato) oppure in forza di un mandato conferito ad un gestore terzo con la conseguenza, conformemente alle regole dell'istituto, che questi risponderà del proprio operato nei confronti del disponente/mandante, dovendo agire in sua sostituzione.

Il Trust, rispetto ai vincoli di destinazione tipici del nostro ordinamento, è un istituto dinamico e la proattività di questo è legata appunto alla figura del Trustee. Il *gestor* è infatti soggetto necessario senza il quale il Trust non potrebbe esistere; la stessa convenzione de l'Aja di fatti prescrive che è il Trustee che deve realizzare gli obiettivi indicati nel programma, nel rispetto delle regole codificate nello stesso documento.

Il *Trustee*, definito anche "*office*" o "*gestor*" è titolare di un ufficio privato che si trova in una situazione di soggettività attiva in un rapporto giuridico ove opera nell'interesse di terzi, gestendo ed amministrando un fondo, assumendo obblighi e vedendosi attribuire dei poteri stabiliti dalla legge regolatrice e dall'atto istitutivo, il cui rispetto e corretto esercizio definiscono i confini delle sue responsabilità.

Il *Trustee* nell'esercizio del proprio ufficio ha l'obbligo di amministrare il fondo ponendo in essere un'attività gestoria diligente ed attenta, impiegando i beni ed esercitando i diritti di cui è titolare funzionale con la dovuta perizia.

Gli obblighi principali del gestore possono così riassumersi:

- "rendicontazione" ai beneficiari;
- il dovere di agire sempre con imparzialità;
- il dovere di operare personalmente, salvo (ed ove previsto dalle regole d'ingaggio) doversi consultare con esperti;
- il dovere di custodire i beni in trust curandone l'integrità fisica e giuridica, compreso il dovere di non costituire diritti di terzi sul fondo, salvo per interessi dei beneficiari.

Tali obblighi sono individuati in modo puntuale dalla legge regolatrice che raccomanda una gestione all'insegna della prudenza, diligenza e competenza nonché buona fede, a prescindere dal fatto che *il trustee* sia professionale o meno.

Al contrario, tra i **poteri tipici** di un *trustee* segnaliamo:

- potere di nomina ed attribuzione che si concretizza nella sua discrezionalità di assegnare un bene o un diritto del fondo ad un determinato soggetto;
- potere di anticipazione, ovvero quello di trasferire una parte del fondo ai beneficiari, prima dell'acquisizione del diritto;
- potere di investimento e/o potere di contrarre prestiti o di fare affari.

L'individuazione della **responsabilità dell'ufficio** di *Trustee* è da ricercarsi nella violazione degli obblighi oppure nell'esercizio abusivo dei poteri riconosciuti dalla legge o dallo statuto. Quindi è evidente che un comportamento negligente e difforme può generare responsabilità interne (*Trustee-beneficiari*) e responsabilità esterne (ad esempio *Trustee-fisco*).

Va da sé che la fonte dalla quale è possibile delineare la responsabilità del gestore di un fondo in trust è *sine dubio* la legge regolatrice adottata, oltre alle eventuali clausole di esenzione contenute nell'atto istitutivo, sempre che queste non siano *contra legem* (si veda in termini l'art. 2, comma 2, lett. C), Convenzione dell'Aja).

Il mandato del designato *Trustee* non è perenne ed infatti la durata dell'ufficio può interrompersi per volontà dello stesso gestore che vi rinuncia oppure per la revoca dello stesso, nonché in caso di morte se trattasi di persona fisica o per avvenimenti giuridici (liquidazione, fallimento) se il gestore è persona giuridica. Si ricorda, come già argomentato in precedenza, che l'eventuale liquidazione del *Trustee* professionale non implica la perdita del patrimonio del Trust in quanto rimane separato rispetto a quello del gestore.

Come immaginabile è **l'atto istitutivo** che attribuisce i poteri di revoca e nomina del *Trustee*. Il *gestor* revocato cessa dall'ufficio solo dal momento in cui il nuovo "office" accetta l'incarico, non ammettendo le leggi internazionali (e neanche quella inglese) una *vacatio* nella gestione fiduciaria del fondo. Il potere di revoca è generalmente attribuito allo stesso disponente, al guardiano, ai beneficiari e in caso di inerzia dei soggetti legittimati, la revoca e la conseguente nuova attribuzione dell'incarico può avvenire con richiesta di chiunque ne abbia interesse per via **giudiziale**.

Il *Trustee* che viene revocato ha il diritto di **pretendere il pagamento** dei compensi per l'esercizio del proprio ufficio nonché il rimborso di tutte le anticipazioni che lo stesso potrebbe aver effettuato per la indisponibilità temporanea di liquidità.

Il fiduciario revocato dovrà essere tenuto indenne da tutte le obbligazioni assunte nell'esercizio del proprio mandato dopo la cessazione dell'incarico.

Sempre in tema di rifusione delle spese i trust di diritto inglese prevedono la cosiddetta "**equitable lien**", ovvero il diritto di soddisfare il proprio credito in via prioritaria rispetto ai beneficiari anche nel caso in cui non si sia più in possesso del fondo.

Ed infatti, in forza di questa clausola generica di salvaguardia a favore del soggetto revocato, il nuovo gestore non potrà disporre del fondo qualora lo stesso sia insufficiente a soddisfare le obbligazioni di chi lo ha preceduto, essendo titolare di un credito preferenziale anche rispetto al diritto di pretendere dei beneficiari.

Le leggi internazionali, differentemente da quella inglese, non consentono che il gestore revocato possa ritenere il fondo di cui è stato gestore, vincolato a salvaguardia dei propri crediti.

L'ordinamento inglese invece, malgrado la giurisprudenza ondivaga sul tema, sembra più permissiva, ritenendo possibile che il soggetto revocato possa trattenere a sé l'intero o parte del fondo in trust a garanzia delle proprie obbligazioni qualora i beni non siano sufficienti a soddisfare le proprie pretese o quand'anche il nuovo *Trustee* manifesti indisponibilità o impossibilità di creare un patrimonio separato per il soddisfacimento del soggetto cessato.

La revoca del *Trustee* è usualmente regolata dall'atto istitutivo il quale prevede generalmente l'utilizzo della stessa forma con il quale il gestore è stato nominato. L'atto che revoca l'ufficio del fiduciario è generalmente contestuale alla nomina del nuovo soggetto gestore ed accompagnato da una scrittura che indica in modo puntuale i beni e i diritti che dovranno essere trascritti al nuovo *Trustee*.

Il gestore revocato dovrà senza indugio consegnare al nuovo *fiduciario* i registri, i libri e gli altri documenti di cui dispone che riguardano la "vita" del Trust a lui affidato.

Nel caso in cui il soggetto revocato non provvedesse, il nuovo *Trustee* potrà ricorrere all'organo giudiziale per la consegna dei documenti con conseguenziale addebito delle spese di giudizio.

Pertanto, a titolo esemplificativo, il predecessore dovrà **consegnare** al nuovo *Trustee* l'atto istitutivo e gli eventuali atti modificativi; gli atti di attribuzione e di nomina di beneficiari nonché l'eventuale esclusione, le lettere dei desideri del disponente, tutti i verbali delle adunanze del trustee, i rendiconti finanziari del trust degli ultimi tre anni precedenti la revoca, i dichiarativi e gli estratti conto, i certificati catastali e gli atti di provenienza degli immobili presenti nel fondo nonché eventuali contratti assunti con i terzi.

Il soggetto cessato al fine di consentire la regolare prosecuzione dell'attività di gestione dovrà inoltre offrire al suo successore un elenco dettagliato degli impegni assunti e di quelli potenziali, l'elenco degli eventuali contenziosi in cui il Trust è parte e tutti gli eventuali pareri professionali acquisiti nel corso del tempo.

La conclusione del rapporto professionale deve essere regolarizzata con apposito **atto convenzionale** che descrive gli atti del passaggio tra i due gestori, contenente le **manleve** a favore del trustee uscente in merito alle obbligazioni assunte nell'espletamento del proprio ufficio.

L'aspetto della manleva dovrà però essere attenzionato con molta cautela, soprattutto in considerazione della legge regolatrice adottata nel trust interessato. Infatti, come abbiamo visto precedentemente, l'inadempimento di obblighi e lo straripamento di poteri determina la **responsabilità del Trustee** e la sua chiamata in causa per un eventuale risarcimento.

L'atto istitutivo può prevedere anche la c.d. "**exoneration clause**" la quale prevede un esonero di responsabilità in favore del *Trustee* la cui "ampiezza" dipenderà dall'accordo tra le parti ma anche dalla stessa legge regolatrice applicata. Alcune leggi, tra cui quella di diritto inglese prevedono una forte limitazione della responsabilità del cattivo gestore anche nei casi di imprudenza, salvo i casi di c.d. "**actual fraud**" ovvero quei casi in cui il *Trustee* ha agito contrariamente all'interesse dei beneficiari con "**dishonesty**". La legge di Jersey si mostra invece più stringente nell'applicazione delle clausole di esonero.

Se oltre alle clausole di esonero la responsabilità viene mitigata dalla sottoscrizione di un atto transattivo, i beneficiari del Trust e gli altri soggetti interessati, saranno impossibilitati ad agire

per rivendicare i danni patiti dalla gestione di un *Trustee* che ha svolto male il proprio operato depauperando il fondo a lui affidato.

Dalla trattazione appena svolta abbiamo visto come la sostituzione del trustee, qualunque ne sia la motivazione, è un momento delicato della vita del Trust, evento tra l'altro che, considerata la durata del vincolo, deve ritenersi fisiologico.

L'avvertenza operativa che preme evidenziare è quella di attivare la massima cautela soprattutto da parte del soggetto che subentra alla nuova gestione, dopo diversi anni di attività gestoria da parte del Trustee uscente.

È quindi opportuno, prima di manlevare il fiduciario revocato, eseguire apposita verifica anche avvalendosi di professionisti specializzati, con lo scopo di effettuare un controllo preventivo della passata gestione al fine di non ereditare le conseguenze di una conduzione che potrebbe essere oggetto di contestazione da parte dei soggetti legittimati.



BONUS NATALE: AMPLIATA LA PLATEA DEI BENEFICIARI Novità e chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate

di *Angela Puecheri* – Centro Studi Normativa del Lavoro Seac

in questo articolo...

Ancora novità sul Bonus Natale: con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Decreto Legge 14 novembre 2024, n. 167, vengono infatti apportate sostanziali modifiche con riguardo alla platea di beneficiari del bonus, che andrà erogato insieme alla tredicesima mensilità.

Si prevede, in particolare, che ora si possa richiedere il bonus anche in presenza del solo figlio fiscalmente a carico, andando dunque ad eliminare il requisito del coniuge a carico. A riguardo è intervenuta anche l’Agenzia delle Entrate, con Circolare n. 22 del 19 novembre 2024, per fornire ulteriori chiarimenti in materia.

Come si ricorderà, il Decreto Omnibus (Decreto Legge n. 113/2024, convertito con modificazioni dalla Legge n. 143/2024) ha previsto, con riferimento all’anno di imposta 2024, una indennità una tantum di 100,00 euro, il c.d. **Bonus Natale**, a favore dei lavoratori dipendenti che rispettano determinati requisiti sia reddituali che familiari.

Ora, con le modifiche introdotte dal Decreto Legge n. 167/2024, si assiste ad un notevole **ampliamento della platea dei lavoratori dipendenti beneficiari** del bonus, in quanto per accedere alla misura **non è più necessaria** la presenza del coniuge fiscalmente a carico.

Di conseguenza, ai fini della richiesta, è sufficiente avere **almeno un figlio fiscalmente a carico**.

LE NOVITÀ

Come accennato sopra, con l’introduzione del Decreto Legge 14 novembre 2024, n. 167, si moltiplica la platea dei beneficiari del c.d. Bonus Natale.

Ferme restando le altre condizioni (limite di reddito e capienza di imposta) i datori di lavoro potranno, infatti, riconoscere il bonus ai lavoratori con almeno un figlio a carico, **a prescindere dal fatto che siano coniugati, separati, divorziati, monogenitori o conviventi**.

Tuttavia, si specifica che il bonus **non spetta** al lavoratore dipendente coniugato o convivente il cui coniuge, non legalmente ed effettivamente separato ovvero convivente di fatto, sia **beneficiario della medesima indennità**.

Pertanto, l’Agenzia delle Entrate evidenzia che eventuali richieste **già prodotte** in base ai precedenti requisiti familiari (e dunque coniuge e almeno un figlio fiscalmente a carico) sono da ritenersi **validamente presentate**.

RIEPILOGO DEI REQUISITI

A seguito delle modifiche in oggetto, al fine del riconoscimento del bonus il lavoratore deve soddisfare **congiuntamente**, i seguenti requisiti reddituali e familiari:

- titolarità, nell'anno di imposta 2024, di un **reddito complessivo non superiore a 28.000 euro**, determinato tenendo conto di quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 19/2024;
- **imposta lorda** determinata sui redditi da lavoro dipendente (ex art. 49, TUIR con esclusione delle pensioni e degli assegni ad esse equiparati di cui al comma 2, lettera a) dello stesso articolo) di **importo superiore a quello della detrazione da lavoro spettante**;
- presenza di **almeno un figlio fiscalmente a carico**, anche se nato fuori dal matrimonio, riconosciuto, adottivo, affiliato o affidato.

Con riguardo a tale ultimo requisito, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 22 del 19 novembre 2024, ha ricordato che:

- il bonus spetta anche in presenza di **un unico figlio**, purché sia **fiscalmente a carico**;
- il bonus spetta anche in presenza **di figli di età inferiore ai 21 anni fiscalmente a carico**, ancorché, per loro, non siano più previste le detrazioni per figli a carico.



*Da queste modifiche deriva che il bonus in presenza di almeno un figlio fiscalmente a carico, spetta al lavoratore dipendente **a prescindere** dalla circostanza che questi sia o meno coniugato, legalmente ed effettivamente separato, divorziato, convivente, ovvero che appartenga ad un nucleo familiare monogenitoriale.*

*Sostanzialmente, è **eliminata** la condizione, precedentemente richiesta, della presenza del **coniuge fiscalmente a carico**.*

Il requisito familiare ora richiesto al fine dell'accesso al Bonus Natale va, tuttavia, valutato congiuntamente al requisito di **incumulabilità** del bonus per il **medesimo nucleo familiare**.

Si prevede, infatti, che nell'ipotesi di due lavoratori dipendenti, rispetto ai quali sussistono i requisiti richiesti dalla norma, l'indennità spetta **ad uno solo di essi**, ove questi siano:

- **coniugati**, non legalmente ed effettivamente separati;
- **conviventi di fatto** ai sensi dell'articolo 1, commi 36 e 37, Legge n. 76 del 2016.

A questo ultimo proposito, nella Relazione illustrativa che accompagna il Decreto Legge n. 167/2024 si ricorda che ai sensi della Legge n. 76/2016 sono da considerarsi conviventi:

“due persone maggiorenni unite stabilmente da legami affettivi di coppia e di reciproca assistenza morale e materiale, non vincolate da rapporti di parentela, affinità o adozione, da matrimonio o da un'unione civile, per il cui accertamento si fa riferimento alla dichiarazione anagrafica di cui all'art. 4 e alla lett. b), comma 1, art. 13 del Regolamento di cui al D.P.R. n. 223/1989”.



*In conseguenza a quanto appena riportato emerge che, nell'ipotesi di due lavoratori dipendenti, non coniugati/uniti civilmente, che **convivono ma non hanno denunciato il loro rapporto all'Anagrafe**, il Bonus Natale **spetta ad entrambi**, ferma restando la presenza dei requisiti reddituali e di almeno un figlio fiscalmente a carico, determinando, di fatto, **il raddoppio dell'agevolazione a parità di nucleo familiare per il solo fatto di non essere giuridicamente riconosciuto**.*

■ CHIARIMENTI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con Circolare n. 22 del 19 novembre 2024, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta fornendo degli esempi per meglio chiarire le esclusioni legate all'incumulabilità del bonus.

Questi si basano sull'ipotesi di **due lavoratori dipendenti**, sig. Rossi e sig.ra Bianchi, che sono in ogni caso:

- **genitori di un figlio fiscalmente a carico** e,
- **né coniugati né conviventi** l'uno con l'altra.



ESEMPIO 1

Il sig. Rossi e la sig.ra Bianchi:

- **non sono coniugati** e
- **non convivono** (ai sensi della Legge n. 76/2016) con altri soggetti.

*In questo caso, nel rispetto delle altre condizioni previste dalla norma, il bonus **spetta ad entrambi**.*



ESEMPIO 2

*La sig.ra Bianchi **non è coniugata** e **non convive** (ai sensi della Legge n. 76/2016) con altri soggetti. Il sig. Rossi **è coniugato** con una lavoratrice dipendente, la sig.ra Verdi, con la quale ha un altro figlio fiscalmente a carico.*

*Nel rispetto delle altre condizioni previste dalla norma, il bonus spetta ad **uno solo dei due coniugi** (sig. Rossi o sig.ra Verdi), e alla sig. Bianchi.*



ESEMPIO 3

*La sig. Bianchi, **non coniugata** e **non convivente** (ai sensi della Legge n. 76/2016) con altri soggetti, non rispetta gli altri requisiti previsti dalla norma: a lei, il bonus **non spetta**.*

*Il sig. Rossi **è coniugato** con una lavoratrice dipendente, la sig.ra Verdi, con la quale **ha un altro figlio fiscalmente a carico**. In questo caso, il bonus spetta **ad uno solo dei due coniugi**, sempre che rispettino gli altri requisiti.*



ESEMPIO 4

*La sig.ra Bianchi **non è coniugata** e **non convive** (ai sensi della Legge n. 76/2016) con altri soggetti. Il sig. Rossi **è coniugato** con una lavoratrice dipendente, la sig.ra Verdi, con la quale ha un altro figlio che non è fiscalmente a carico.*

*Nel caso in cui vi sia il rispetto degli altri requisiti, il bonus spetta alla sig.ra Bianchi **e** al sig. Rossi (con riferimento al solo **figlio a carico** con la sig.ra Bianchi). La sig.ra Verdi **non ha diritto al bonus**.*

■ RICHIESTA DEL BONUS: ADEMPIMENTI

Il sostituto d'imposta (pubblico o privato) riconosce il bonus **su richiesta** del lavoratore dipendente.

Questi, tramite dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, attesta la sussistenza dei requisiti reddituali e familiari previsti dalla norma.

Per quanto riguarda questi ultimi, in particolare, il richiedente, anche alla luce delle novità introdotte dal D.L. n. 167/2024, deve:

- attestare la presenza del **figlio fiscalmente a carico**, con relativo **codice fiscale**;
- fornire il **codice fiscale** del **coniuge non legalmente ed effettivamente separato, ovvero del convivente di fatto**, dichiarando che questi **non è beneficiario** dello stesso bonus.



*A tale riguardo, l'Agenzia ha precisato che le dichiarazioni già presentate in forza dei precedenti requisiti familiari previsti dalla norma sono da ritenersi **validamente acquisite**.*

Di conseguenza, per tali lavoratori non è necessaria la presentazione di una ulteriore dichiarazione al sostituto d'imposta, a meno che non debba essere acquisito il codice fiscale del convivente, unitamente alla dichiarazione che questi non sia a sua volta beneficiario del Bonus Natale.

Resta fermo che il lavoratore può beneficiare dell'indennità nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2024, da presentarsi nell'anno 2025.

Inoltre, qualora il lavoratore abbia beneficiato dell'indennità **in assenza dei presupposti** richiesti o in misura superiore a quella spettante e non sia più possibile per il sostituto d'imposta effettuare il conguaglio a debito, il lavoratore medesimo deve **restituire l'ammontare del bonus indebitamente ricevuto** in sede di **dichiarazione dei redditi**.

COMITATO TECNICO SCIENTIFICO GRUPPO SEAC

1° gennaio 2020: nasce il nuovo Comitato Tecnico Scientifico (CTS) del Gruppo SEAC.

Il CTS è organismo propositivo e di consulenza finalizzata a focalizzare l'attenzione su specifiche tematiche di interesse in ambito civilistico, fiscale e contabile nonché nell'ambito dell'amministrazione del personale. Il CTS esprime pareri in piena autonomia, fornendo ulteriore supporto alle attività svolte dal Gruppo, con l'obiettivo precipuo di rafforzarne l'orientamento e l'indirizzo in ambito formativo ed informativo.

Compongono il CTS gli esperti del Centro Studi SEAC ed esperti di settore del mondo professionale, individuati in ragione della comprovata competenza e rappresentatività.

Il CTS è presieduto da Jgor Merighi.

È organizzato in due gruppi di lavoro coordinati da Elisabetta Casari ed Enrico Roat, relativamente all'ambito civilistico/fiscale e da Federico Clappa per l'ambito dell'Amministrazione del personale.

Opera in stretta collaborazione con le figure di Responsabile scientifico individuate nella persona di Nicola Forte in ambito civilistico/fiscale e di Giampiero Proia per quanto riguarda l'ambito relativo all'amministrazione del personale.

AREA FISCALE

BIDOLI PAOLO: *Dottore commercialista e revisore legale, Funzionario settore Fiscale SEAC spa, Responsabile Schede operative fisco, svolge incarichi di docenza in materia fiscale per SEAC CEFOR srl con particolare attenzione alla disciplina degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA) e imposte sui redditi.*

CASARI ELISABETTA: *Laureata in Economia e Commercio presso l'Università degli Studi di Trento, è funzionario dell'Editoria Fiscale di SEAC. Si occupa principalmente dell'ambito IRPEF, assistenza fiscale, bonus edilizi e tributi locali.*

CHIZZOLA PAOLO: *Dottore commercialista e revisore legale, Responsabile settore Fiscale SEAC spa, Responsabile scientifico SEAC CEFOR srl, svolge incarichi di docenza in materia fiscale per SEAC CEFOR srl con particolare attenzione alla disciplina IVA e antiriciclaggio.*

DE LUCA VINCENZO: *Responsabile del Settore Fiscalità di Impresa di "CONFCOMMERCIO - Imprese per l'Italia", componente della Commissione di esperti per gli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA), Cultore di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Roma "TOR VERGATA", autore di pubblicazioni, monografie, articoli e note giurisprudenziali, in materia di diritto tributario.*

FORESI GIAMPAOLO: *giurista abilitato all'esercizio della professione forense, pubblicista, è responsabile dei Servizi Tributarî di CONFCOMMERCIO Milano, Lodi, Monza e Brianza. Organizzatore e relatore in convegni di approfondimento ed aggiornamento della materia tributaria, con particolare riferimento alla fiscalità di impresa, riveste incarichi in organi di controllo di enti del terzo settore ed è docente presso Formaterziario – Alta Scuola per la formazione delle imprese del commercio, turismo, servizi e professioni.*

FORTE NICOLA: *Dottore commercialista e revisore legale, pubblicista, componente della Commissione studi tributari del Notariato, componente della Commissione degli esperti relativa agli ISA, partecipa a programmi radiotelevisivi di informazione fiscale, docente presso la Fondazione Anselmo Anselmi del Notariato.*

GROSSI GIANCARLO: *Dottore Commercialista e Revisore Legale in Pescara, esercita la libera professione da oltre 30 anni e svolge attività di docenza in corsi di formazione relativi alla revisione legale dei conti e Collegio sindacale, bilancio e principi contabili, crisi d'impresa, materia fiscale. Specializzato nella consulenza aziendale in materia fiscale e societaria, ha rivestito e riveste incarichi di Collegio sindacale e Revisore legale in numerose società di capitali.*

LIGRANI MARCO: *Dottore commercialista, Direttore scientifico di Seac All-In Accertamento e riscossione, Esperto del Sole 24 Ore, Ricercatore in materia tributaria della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti, collaboratore di numerose riviste specialistiche e curatore editoriale di collane in materia tributaria, relatore in master, convegni e seminari in materia tributaria con particolare riguardo ad accertamento, contenzioso e riscossione.*

LOVECCHIO LUIGI: *Dottore commercialista, Esperto del Sole 24 Ore, docente di diritto tributario avanzato all'Università Roma 3, Esperto del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, collaboratore e componente del comitato di redazione di numerose riviste specialistiche, relatore a convegni e seminari in materia tributaria con particolare riguardo ai tributi locali, accertamento e contenzioso.*

MERIGHI JGOR: *Laureato in Economia e Commercio presso l'Università degli Studi di Trento è responsabile delle riviste fiscali edita da SEAC; svolge incarichi di docenza in materia tributaria per SEAC CEFOR srl, si occupa in particolare della disciplina contabile e fiscale nell'ambito del reddito d'impresa e dei relativi adempimenti dichiarativi.*

NOVELLO LAURA: *Dottore commercialista e revisore legale, Funzionario settore Fiscale SEAC spa, si occupa in particolare della disciplina relativa al bilancio d'esercizio e reddito d'impresa.*

ROAT ENRICO: *Laureato in Economia Politica presso l'Università degli Studi di Trento, è funzionario dell'Editoria Fiscale di SEAC. Si occupa principalmente della disciplina contabile e fiscale nell'ambito del reddito di impresa e dei relativi adempimenti dichiarativi.*

ROMANELLI GIANFRANCO: *Dottore commercialista e revisore legale iscritto all'Ordine di Udine, vice presidente e consigliere di istituti bancari, consulente societario e contrattuale per società private oltre che società a prevalente capitale pubblico, è impegnato nei temi del passaggio generazionale e delle operazioni straordinarie con attenzione ai risvolti fiscali.*

SBARAGLIA GIANPAOLO: Avvocato e Partner dello Studio e-IUS, svolge attività di consulenza giuridico-tributaria nei confronti di persone fisiche e giuridiche, su tematiche legate all'imposizione diretta e indiretta, con focus, tra gli altri, sulla fiscalità del welfare aziendale e dei premi di produttività. Partecipa, in qualità di docente e relatore, a convegni e corsi di formazione rivolti ai professionisti del settore. Dal 2019, è componente della Commissione di diritto tributario presso l'Ordine degli Avvocati di Roma. È autore di numerose pubblicazioni.

ZANIN TULLIO: Laureato in Economia Politica presso l'Università degli Studi di Trento è responsabile dell'Editoria fiscale SEAC; svolge incarichi di docenza in materia tributaria per SEAC CEFOR srl con particolare attenzione agli ambiti relativi alla fatturazione elettronica, corrispettivi telematici e conservazione digitale a norma di documenti fiscali e contabili.

AREA AMMINISTRAZIONE DEL PERSONALE

BOSCO ALBERTO: Formatore ed esperto di Diritto del Lavoro, ha pubblicato oltre 30 volumi e centinaia di articoli su periodici cartacei e on line.

CAREZIA FRANCESCA: Laureata in Economia e Commercio presso l'Università degli Studi di Trento, è funzionario del Centro Studi Normativa del Lavoro di SEAC. Collabora alla redazione di articoli sul mensile "Il Mondopaghe" e dei manuali editi da Seac. Svolge incarichi di docenza per SEAC CEFOR srl nell'ambito della normativa del lavoro.

CAVALLERI CARLO: Laureato in scienze Politiche a Genova ed abilitato all'esercizio della professione di Consulente del lavoro, iscritto all'albo dei Giornalisti Pubblicista, Console Onorario della Repubblica di Corea, è socio dello Studio di Consulenti del Lavoro Salvatore Lapolla Carlo Cavalleri, componente del Consiglio Provinciale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro, responsabile del Centro Studi Consulenti del lavoro di Genova, Componente della Commissione di Certificazione, Conciliazione e Arbitrato presso dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro di Genova, Componente del Direttivo di A.I.D.P. Liguria - Associazione Italiana Direttore del Personale. Relatore in numerosi convegni in materia di lavoro e docente di Seminari presso l'Università di Genova. Presente in molte riviste, con articoli di Diritto del Lavoro, è coautore in numerose pubblicazioni di manuali e libri sul Diritto del Lavoro. Fondatore del Podcast "Il diritto del lavoro in pillole su Spotify".

CLAPPA FEDERICO: Laureato in Management e Consulenza Aziendale presso l'Università degli Studi di Trento, è funzionario del Centro studi Normativa del Lavoro di SEAC e coordinatore dei contenuti lavoristici della banca dati Seac ALL-IN. Collabora alla redazione di articoli sul mensile "Il Mondopaghe" e dei manuali editi da Seac. Svolge incarichi di docenza per SEAC CEFOR srl nell'ambito della normativa del lavoro.

CORRADINI ALESSANDRA: Laureata in Giurisprudenza presso l'Università degli Studi di Milano, è funzionario del Centro Studi Normativa del Lavoro di SEAC. Collabora alla redazione di manuali, informative ed articoli editi da SEAC e fornisce assistenza ai clienti su tematiche inerenti al diritto del lavoro.

GALLO BENIAMINO: Pubblicista, esperto in materia previdenziale, ha maturato esperienza professionale sull'inquadramento previdenziale dei datori di lavoro, sulla contribuzione previdenziale, sulle agevolazioni alle imprese, sugli ammortizzatori sociali e sui fondi di solidarietà. È autore della Guida ai contributi e agevolazioni INPS, edita da SEAC e di numerose pubblicazioni, dispense e articoli in materia previdenziale.

LAZZARELLI GUIDO: Laureato in Giurisprudenza, lavora in Confcommercio Nazionale dal 1990, nell'ambito della disciplina del Lavoro, delle Relazioni sindacali e della bilateralità, attualmente è Direttore Centrale Lavoro e Welfare. Interlocutore istituzionale per Confcommercio sulle principali riforme del lavoro degli ultimi anni, ha ricoperto numerosi incarichi, tra i quali la presidenza del Comitato Amministratore presso l'INPS del Fondo di Integrazione Salariale (FIS) e la presidenza del Consiglio di Vigilanza dell'ANPAL.

PETRASSI MAURO: Avvocato specializzato in Diritto del lavoro, sindacale e della previdenza sociale, abilitato al patrocinio innanzi le Magistrature Superiori. È socio fin dalla fondazione dello Studio Legale Proia & Partners. È stato docente a contratto della Link Campus University di Roma di Diritto del Lavoro e di Diritto del Lavoro Comparato.

PROIA GIAMPIERO: Professore Ordinario di Diritto del lavoro presso l'Università di Roma Tre e la Luiss, nonché avvocato cassazionista e fondatore dello Studio Legale Proia & Partners, specializzato in Diritto del lavoro, sindacale e della previdenza sociale.

SGRO MANUELA: Laureata in giurisprudenza presso l'Università degli Studi di Genova, ed abilitata all'esercizio della professione forense, è Responsabile di Team presso l'ITL di Genova ed è membro titolare della Commissione di Certificazione oltre che delegata quale Presidente della Commissione di conciliazione ex art.410 cpc. Relatrice in numerosi convegni in materia di lavoro, è docente nel Corso di laurea in Ingegneria Meccanica presso l'Università degli Studi di Genova nell'ambito di corsi per RSPP e coordinatori per la sicurezza. Ha pubblicato per SEAC il manuale "Le ispezioni sul lavoro".

AREA SERVIZI MULTIMEDIALI

TONIOLATTI NICOLA: Laureato in Economia Politica presso l'Università degli Studi di Trento è Responsabile dell'Area Multimedia in SEAC, con la supervisione delle banche dati Seac ALL-IN. In precedenza ha maturato una pluriennale esperienza nell'ambito dell'Editoria fiscale SEAC.

AREA FORMAZIONE

LISA LANCORAI: Direttore di SEAC Cefor, Laureata in scienze della Comunicazione, indirizzo Istituzionale e d'Impresa. Master in Diritto del Lavoro e Previdenza Sociale e abilitata all'esercizio della Professione Consulente del Lavoro.