

Edizione di sabato 23 Novembre 2019

AGEVOLAZIONI

La Formazione 4.0 nei gruppi societari
di Debora Reverberi

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Cessione di azienda o cessione di beni?
di Fabio Landuzzi

DIRITTO SOCIETARIO

Che cosa si intende per unità locale?
di Clara Pollet, Simone Dimitri

REDDITO IMPRESA E IRAP

L'autovettura in uso all'amministratore – II° parte
di Luca Caramaschi

CONTENZIOSO

L'ammissibilità dell'impugnazione tardiva
di Luigi Ferrajoli

AGEVOLAZIONI

La Formazione 4.0 nei gruppi societari

di Debora Reverberi

Fra gli incentivi del Piano Impresa 4.0 di cui si è attesa la proroga al 2020 spicca il credito d'imposta Formazione 4.0, che premia le spese formative finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze in tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale dei processi produttivi.

Il beneficio è stato introdotto in via sperimentale per il solo periodo d'imposta 2018 dall'articolo 1, commi da [46 a 55](#), L. 205/2017 (c.d. Legge di Bilancio 2018) e successivamente prorogato al 2019 con modifiche dall'[articolo 1, comma 78](#) e seguenti, L. 145/2018 (c.d. Legge di Bilancio 2019).

Il D.D.L. di Bilancio 2020 contiene la proroga senza modifiche dell'agevolazione al periodo d'imposta 2020, con conferma della medesima modulazione di intensità e di limite annuo fruibile in misura inversamente proporzionale alla dimensione d'impresa introdotta dal periodo d'imposta 2019.

Frequente è il caso in cui le attività formative potenzialmente agevolabili siano svolte a beneficio di dipendenti appartenenti a diverse imprese del medesimo gruppo societario.

Sovente infatti accade che nei gruppi venga intrapreso un progetto formativo unitario rispondente ad un'organica strategia, che comporta la partecipazione contestuale in aula di personale dipendente in veste di discente, docente o tutor appartenente a imprese diverse.

La corretta applicazione del credito d'imposta Formazione 4.0 ai gruppi societari richiede una puntuale **valutazione dei seguenti aspetti:**

- **il corretto dimensionamento delle imprese**, ai fini dell'esatta quantificazione dell'intensità di aiuto applicabile e del limite annuale di credito fruibile;
- gli adempimenti formali e documentali obbligatori e **le semplificazioni operative ammesse dalla normativa**.

In relazione al corretto dimensionamento delle imprese deve avversi riguardo, come sancito nell'[articolo 1, comma 78, L. 145/2018](#), agli effettivi e alle soglie finanziarie che definiscono la categoria di Pmi di cui all'[allegato I al Regolamento \(UE\) 651/2014](#).

L'entità del credito d'imposta Formazione 4.0 fruibile e il limite massimo annuo di credito spettante a ciascuna impresa beneficiaria sono attualmente modulati in relazione alle sue

dimensioni, come di seguito riepilogato:

Dimensione impresa	Effettivi (U.L.A.)	Fatturato annuo e/o totale di Misura del bilancio annuo	Limite massimo di credito annuo
Micro impresa	Meno di 10	Non superiore a euro 2 milioni	50%
Piccola impresa	Meno di 50	Non superiore a euro 10 milioni	
Media impresa	Meno di 250		

OneDay Master

L'UTILIZZO DEL TRUST NELLA PIANIFICAZIONE DEL PASSAGGIO GENERAZIONALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Cessione di azienda o cessione di beni?

di Fabio Landuzzi

Il confine fra la qualificazione di un'operazione come **trasferimento di azienda** (o di ramo di azienda) oppure **cessione di singoli beni** è spesso molto più labile e indefinito di quanto possa apparire in astratto.

Anche per gli effetti fiscali, vale la **definizione civilistica di azienda** contenuta all'[articolo 2555 cod. civ.](#), ai sensi del quale è azienda “*il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa*”. Dottrina e giurisprudenza hanno concordemente sottolineato che vi sono almeno **due elementi fondamentali** che contraddistinguono un'azienda:

- un **elemento oggettivo**, rappresentato dal **complesso dei beni**;
- un **elemento finalistico**, rappresentato dall'esistenza di una **organizzazione**.

L'elemento organizzativo si può riassumere nell'azione dell'imprenditore che, a partire da un insieme di beni e di risorse, lo rende **strumento idoneo all'esercizio di un'attività economica** d'impresa; è quindi l'organizzazione il peculiare **carattere distintivo** dell'azienda, in quanto costituisce quella **destinazione strumentale dei beni** e delle risorse al compimento dell'attività economica che la distingue, invece, dal **mero godimento** dei frutti dei beni, come pure dal **compimento di atti occasionali**.

L'organizzazione, intesa a tali fini, è allora inquadrabile come la **relazione sinergica che si crea tra beni e risorse** e che fa sì che essi perdano la loro funzionalità, e, se vogliamo, anche il loro valore più qualificante, se osservati nella loro individualità, in quanto acquistano una **connotazione nuova** che li fa guardare come ad un **complesso unitario** volto a diventare strumento nelle mani dell'imprenditore per il **conseguimento di un fine economico**.

Venendo al caso pratico, è interessante rivolgere l'attenzione ad **alcune risposte** fornite negli ultimi mesi dall'Amministrazione ad **istanze di interpello** riferite alla qualificazione di una determinata operazione come **cessione di azienda** o, diversamente, come cessione di singoli beni.

Nella [risposta all'istanza di interpello n. 466/2019](#) l'Agenzia delle Entrate ha negato la qualificazione di cessione di azienda ad una operazione il cui oggetto si sostanziava nel trasferimento di una semplice **lista clienti**.

La ragione addotta dall'Amministrazione è stata, come sopra evidenziato, che la *customer list*, **da sola, non può integrare una struttura organizzativa aziendale**, in quanto si tratta di un unico

asset, privo di per sé di idonea organizzazione rispetto allo svolgimento di una attività economica.

In relazione alla cessione della lista clienti, la posizione dell'Amministrazione risulta allineata anche ad una recente pronuncia della **CTR Lombardia** ([sentenza n. 2379/2018](#)) la quale aveva assunto una posizione ancor più forte poiché, in quel caso, nel complesso ceduto erano collegati (anche se **non inclusi direttamente**) anche i **rapporti di lavoro con due dipendenti**, dei quali tuttavia la CTR giudicava l'**irrilevanza** ai fini di cui si tratta, in quanto i dipendenti erano **privi di qualsivoglia potere di rappresentanza**.

Di diverso avviso, invece, l'Agenzia delle Entrate nel caso affrontato nella [risposta all'istanza di interpello n. 81/2019](#) con riguardo ad una più articolata operazione che includeva, fra l'altro, la **cessione di contratti con la clientela** accompagnati dai relativi crediti pendenti.

In questa circostanza, l'Amministrazione è giunta alla conclusione che si configurasse la **cessione di un ramo di azienda**, in quanto, nella cessione dei contratti con la clientela, accompagnata da altre pattuizioni connesse, si intravedeva la **volontà di trasferire la "attività"**; quindi, nel caso di specie, si è qualificato come azienda un **insieme di beni rappresentati**, dal lato attivo, **dai contratti con la clientela**, e dal lato passivo, **da un contratto di concessione di servizi**.

Ad analoga conclusione, ossia qualificando l'operazione come trasferimento di azienda, è pervenuta l'Agenzia delle Entrate anche nella [risposta all'istanza di interpello n. 432-2019](#), con riguardo ad una **complessa operazione** di cessione da parte di curatele, dando preminenza al fatto che **l'insieme dei beni trasferiti** (fatto da diritti e beni materiali, come attrezzature, impianti, ecc. ed immateriali, come marchio, *know how*, ecc.) fosse **preordinato allo svolgimento di attività di produzione e vendita** nel relativo settore di riferimento.

Seminario di specializzazione

IL BILANCIO 2019: LE IMPLICAZIONI DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI

Scopri le sedi in programmazione >

DIRITTO SOCIETARIO

Che cosa si intende per unità locale?

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Nel caso in cui l'impresa intenda svolgere la sua attività in **un luogo diverso** rispetto alla sede principale o legale, **entro trenta giorni dall'inizio dell'attività**, deve inviare una comunicazione all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'[articolo 35, comma 2, lett. d\), D.P.R. 633/1972](#). Non possono essere accettate le denunce relative a variazioni solo programmate ma non ancora attivate.

La diversificazione dell'ubicazione può essere determinata anche dalla **sola variazione del numero civico o dell'interno nell'ambito dello stesso fabbricato**, sempre che i locali siano fisicamente e funzionalmente distinti.

Il termine “**unità locale**” indica **l'impianto operativo o amministrativo-gestionale, ubicato in un luogo diverso** da quello della sede, nel quale l'impresa **esercita stabilmente** una o più attività economiche, **dotato di autonomia** e di **tutti gli strumenti necessari** allo svolgimento di una finalità produttiva, o di una sua fase intermedia, **cui sono imputabili costi e ricavi** relativi alla produzione o alla distribuzione di beni oppure alla prestazione di servizi quali, ad esempio, laboratori, officine, stabilimenti, magazzini, depositi, studi professionali, uffici, negozi, filiali, agenzie, centri di formazione, miniere, alberghi, bar, ristoranti, ecc. (**D.M. 359/2001**).

Al di là dei termini scelti per identificare le unità locali (filiale, succursale, agenzia, deposito, stabilimento, ecc.) queste assumono una **rilevanza giuridica diversa** e comportano differenti adempimenti amministrativi **a seconda delle funzioni che l'impresa svolge in esse**.

Si possono distinguere tre categorie di unità locali:

1. le **sedi secondarie**, previste dall'[articolo 2197 cod. civ.](#);
2. le **unità locali operative**, ove si svolge effettivamente l'attività economica o la prestazione di servizi oggetto dell'impresa;
3. le **unità locali amministrative**, ove si svolgono funzioni di tipo direzionale, tecnico o amministrativo, che possono essere denunciate anche se l'impresa non ha iniziato l'attività.

A norma del codice civile “*l'imprenditore che istituisce nel territorio dello Stato sedi secondarie con una rappresentanza stabile deve, entro trenta giorni, chiederne l'iscrizione all'ufficio del registro delle imprese del luogo dove è la sede principale dell'impresa. Nello stesso termine la richiesta deve essere fatta all'ufficio del luogo nel quale è istituita la sede secondaria, indicando altresì la sede principale, e il cognome e il nome del rappresentante preposto alla sede secondaria*”.

Mentre non si riscontrano difficoltà nell'identificare le sedi secondarie previste dall'articolo 2197 cod. civ., **non sempre è evidente se le unità locali operative e amministrative sono soggette a denuncia nel Registro Imprese.**

Le unità locali operative sono di solito indicate con termini che identificano **chiaramente l'attività svolta** (stabilimento, laboratorio, negozio), mentre quelle amministrative sono di solito indicate con **termini generici** (ufficio, sede amministrativa, recapito, ecc.).

Inoltre, ci sono unità locali, quali magazzini, depositi, cantieri, ecc. non riconducibili alle ipotesi b) e c).

Riguardo i **depositi** si precisa che sono assoggettati all'obbligo della denuncia quelli aventi rilevanza ai fini della dichiarazione di inizio attività per il **D.P.R. 633/1972, ad eccezione di quelli annessi o contigui a stabilimenti, negozi, ecc., o di quelli utilizzati per il solo magazzinaggio di merci dell'impresa, senza presenza stabile di personale.** Non sono considerate unità locali dell'impresa i **depositi di merci della stessa custodite da terzi** (circolare 3202/C/1990, paragrafo 12.1).

Per quanto concerne i **cantieri** sono **assoggettati all'obbligo di denuncia** quelli in cui esiste un **ufficio amministrativo e/o un ufficio vendite** o simile. Sono invece esclusi quelli in cui si **svolge solamente, e temporaneamente**, il lavoro di costruzione, installazione, ecc..

Fatta eccezione per gli impianti stradali di distribuzione carburanti, **non costituiscono unità locali i distributori automatici**, salvo i casi previsti dall'[articolo 54, commi 4 e 7, D.M. 375/1988](#) (vendita o somministrazione con distributori automatici in apposito locale).

Costituiscono inoltre una unità locale il **reparto o i reparti all'interno di un esercizio di commercio al minuto** assunti in gestione da altra impresa avente altrove la propria sede.

Si evidenzia infine che la denuncia di apertura di unità locale è rilevante anche per superare le **presunzioni di cessione previste dall'articolo 1, primo comma, D.P.R. 441/1997**: si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano **nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni**, né in quelli dei suoi rappresentanti.

Tra tali luoghi rientrano anche le sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi ed i mezzi di trasporto **nella disponibilità dell'impresa**.

Al fine di **ricondurre con certezza in capo al contribuente** i luoghi delle operazioni, la disponibilità delle sedi secondarie, filiali o succursali, nonché delle dipendenze, degli stabilimenti, dei negozi, dei depositi, degli altri locali e dei mezzi di trasporto, **può risultare indifferentemente** ([C.M. 193/1998](#)):

- dall'**iscrizione nel registro delle imprese**;
- dalla **dichiarazione** di cui all'[articolo 35 D.P.R. 633/1972](#), se effettuata anteriormente al

- passaggio dei beni;
- da altro documento dal quale risulti il **luogo di destinazione dei beni**, annotato in uno dei registri in uso al contribuente e tenuto ai sensi dell'[articolo 39 D.P.R. 633/1972](#).

Seminario di specializzazione

LUCI E OMBRE NELLA GESTIONE FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

REDDITO IMPRESA E IRAP

L'autovettura in uso all'amministratore – II° parte

di Luca Caramaschi

Riprendendo le considerazioni formulate nel [precedente contributo](#), andiamo ora ad analizzare la fattispecie dell'utilizzo promiscuo da parte dell'**amministratore** che produce **reddito assimilato a lavoro dipendente**.

Partiamo dall'**imposizione diretta**.

Malgrado il reddito conseguito dall'amministratore-collaboratore venga espressamente assimilato al reddito da lavoro dipendente, la [circolare AdE 5/E/2001](#) afferma che le disposizioni di favore previste per le **autovetture** concesse in uso al dipendente **non possono essere estese** alle autovetture utilizzate ad uso promiscuo aziendale e personale da parte degli amministratori-collaboratori; a tal riguardo la [successiva circolare Ade 1/E/2007](#) è anch'essa intervenuta sul tema, al fine di puntualizzare che l'assimilazione dei collaboratori con i lavoratori dipendenti concerne le **modalità di determinazione del reddito** di questi (e quindi, in merito al **trattamento fiscale** delle autovetture, risulta applicabile la determinazione convenzionale del *benefit*), ma non anche l'assimilazione per quanto riguarda le **regole di deduzione dal reddito dei costi** del veicolo da parte dell'impresa concedente.

In particolare, mutuando le considerazioni proposte dalla [circolare 48/E/1998](#), è possibile affermare quanto segue:

- l'ammontare del ***fringe benefit*** tassato in capo all'**amministratore** è – ai sensi **dell' articolo 95 Tuir** – deducibile per l'impresa fino a concorrenza delle spese sostenute da quest'ultima;
- l'eventuale **eccedenza** delle suddette spese è deducibile secondo le **regole generali previste nell'[articolo 164 Tuir](#)**.

Dette considerazioni devono oggi ritenersi ancora attuali in quanto nella citata [circolare AdE 1/E/2007](#) si legge che “*l'eventuale eccedenza delle spese sostenute dall'impresa rispetto al fringe benefit non è deducibile, in ragione del nuovo regime di indeducibilità dei veicoli non strumentali*”.

L'eccedenza è quindi soggetta al trattamento che la normativa riserva ai **veicoli aziendali** che prevede che i relativi costi andranno trattati con la **misura ridotta** attualmente applicabile pari al 20 per cento.

Vale poi la pena di segnalare che la deduzione nel limite del *fringe benefit* non costituisce **deduzione forfetaria** dei costi auto: essa infatti deve leggersi come limite massimo alla

deducibilità. Se detto *fringe benefit* fosse superiore ai costi auto rilevati dalla società amministrata concedente **l'autovettura**, la deduzione dei costi in capo a questa avverrebbe comunque **nel limite di quanto rilevato a conto economico**.

Spesso si confondono le due fattispecie di uso promiscuo al dipendente e all'amministratore: in realtà, ben valutando le due diverse fattispecie, si può agevolmente notare come esse siano **del tutto diverse tra di loro**. E come **l'uso promiscuo all'amministratore porti con sé molti meno vantaggi** rispetto all'uso promiscuo al dipendente.

Si veda il seguente esempio.

Una società ha assegnato un'autovettura al proprio amministratore per uso promiscuo aziendale e personale. Al riguardo si rileva che:

- *il valore dell'auto è di € 50.000, aliquota di ammortamento 25%;*
- *i costi di esercizio della vettura sono pari ad € 5.000;*
- *si rileva un compenso in natura in capo all'amministratore pari ad € 3.000.*

Per la determinazione della frazione di costi deducibili, occorre innanzitutto determinare la quota di ammortamento (aliquota 25%) calcolata sul costo fiscalmente rilevante di € 18.075,99 e cioè € 4.519.

A questo punto occorrerà confrontare € 9.519 (costi sostenuti pari a € 5.000 + quota di ammortamento calcolata sul valore fiscalmente rilevante pari a € 4.519) con il compenso in natura tassato in capo all'amministratore pari ad € 3.000. L'eccedenza rispetto al fringe benefit, pari ad € 6.519, sarà deducibile nel limite del 20%.

Appare chiaro, dall'esempio formulato, come la fattispecie dell'autovettura concessa **in uso promiscuo al dipendente** che come è noto riconosce la deducibilità dei costi dell'autovettura nella misura del 70 per cento senza alcun limite "assoluto" relativamente ai costi di acquisizione, sia ai fini reddituali decisamente più "performante" della descritta disciplina applicabile **all'amministratore-collaboratore**.

Special Event
LA SIMULAZIONE DI UN LAVORO DI REVISIONE LEGALE
TRAMITE UN CASO OPERATIVO – CORSO AVANZATO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CONTENZIOSO

L'ammissibilità dell'impugnazione tardiva

di Luigi Ferrajoli

Nel processo tributario l'[articolo 38, comma 3, D.Lgs. 546/1992](#) prevede espressamente che “*se nessuna delle parti provvede alla notificazione della sentenza, si applica l'articolo 327, comma 1, c.p.c.. Tale disposizione non si applica se la parte non costituita dimostri di non aver avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione d'udienza*”.

Anche in ambito tributario i termini per le impugnazioni si distinguono:

- a) **in breve**, ossia **sessanta giorni dalla data di notifica** della sentenza dalla parte interessata;
- b) **in lungo**, ossia **sei mesi a decorrere dalla pubblicazione della sentenza**, indipendentemente dalla notifica del provvedimento.

Tale principio è stato ripreso e ribadito dall'[ordinanza n. 25727](#) emessa dalla Corte di Cassazione, Sezione Sesta Civile, in **data 14 ottobre 2019**.

Nel caso di specie, i **contribuenti avevano proposto ricorso avverso l'avviso di liquidazione** emesso dall'Agenzia delle Entrate, avente ad oggetto le maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale dovute per la registrazione della sentenza del Tribunale di Roma, la quale aveva disposto la riconsegna dell'immobile ai precedenti proprietari, precedentemente espropriato dal Comune.

Il ricorso **proposto in primo grado dai contribuenti veniva rigettato dalla CTP competente**; la decisione sfavorevole veniva successivamente confermata in appello.

Sennonché la segreteria della **CTR adita aveva omesso di comunicare** ai contribuenti l'avviso di fissazione dell'udienza di trattazione e il successivo deposito del dispositivo della **sentenza di secondo grado**.

I contribuenti venivano a conoscenza della sentenza sfavorevole di secondo grado solo successivamente, quando il c.d. **“termine lungo”** per proporre ricorso in cassazione era già abbondantemente scaduto.

Nonostante ciò, i ricorrenti decidevano di proporre ricorso, **chiedendo la rimessione in termini**, essendo incorsi in decadenza non imputabile agli stessi, ma esclusivamente per mancata comunicazione da parte della segreteria della CTR.

La Corte di Cassazione, sulla base di un consolidato precedente principio giurisprudenziale, ha ritenuto **infondato il ricorso**.

In particolare la Corte ha ribadito ([Cass. Civ. n. 9330/2017](#)) che “*nel processo tributario l'ammissibilità dell'impugnazione tardiva, oltre il termine "lungo" dalla pubblicazione della sentenza, previsto dall'articolo 38, comma 3, D. Lgs. n. 546/1992, presuppone, tuttavia, che la parte dimostri "l'ignoranza del processo", ossia di non averne avuto alcuna conoscenza per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione dell'udienza, situazione che non si ravvisa in capo al ricorrente costituito in giudizio, cui non può dirsi ignota la proposizione dell'azione, dovendosi ritenere tale interpretazione conforme ai principi costituzionali ed all'ordinamento comunitario, in quanto diretta a realizzare un equilibrato bilanciamento tra le esigenze del diritto di difesa ed il principio di certezza delle situazioni giuridiche. Né assume rilievo l'omessa comunicazione della data di trattazione, che è deducibile quale motivo di impugnazione ai sensi dell'articolo 161, comma 1, c.p.c., in mancanza della quale la decisione assume valore definitivo in conseguenza del principio del giudicato*”.

Infatti il **termine lungo per l'impugnazione** decorre dalla pubblicazione della sentenza e, quindi, dal suo deposito in cancelleria, **non dalla comunicazione da parte dei cancellieri alle parti**, ai sensi dell'[articolo 37, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#), trattandosi quest'ultima di mera attività informativa, completamente estranea al procedimento di pubblicazione, della quale non è elemento costitutivo, né requisito di efficacia.

Nella fattispecie *de qua*, sulla base di tali principi, la **Corte ha ritenuto non applicabile l'invocata rimessione in termini**, ex [articolo 153, comma 2, c.p.c.](#), pur essendo tale istituto previsto anche nel procedimento tributario.

In particolare, la Corte ha precisato che nel caso *de quo non si può applicare la rimessione in termini* in quanto si è appurato di non essere in presenza di un errore di diritto inescusabile, non integrante un fatto impeditivo della tempestiva proposizione della impugnazione, estraneo alla volontà della parte e della prova del quale quest'ultima è onerata.

Infatti, a parere della Corte, la causa non **imputabile che legittima la rimessione in termine** riguarda esclusivamente il verificarsi di un evento che:

- a) presenti il **carattere della assolutezza** e non di una mera impossibilità relativa o di una mera difficoltà;
- b) sia **in rapporto causale** determinante con il verificarsi della decadenza.

In considerazione di ciò, la **Corte ha rigettato il ricorso e ha condannato i ricorrenti** al pagamento delle spese di lite in favore dell'Ente.

Seminario di specializzazione

ANTIRICICLAGGIO: APPROFONDIMENTO OPERATIVO SULLE NUOVE REGOLE TECNICHE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)