

Edizione di giovedì 13 Febbraio 2020

ADEMPIMENTI

Contratti di appalto: arrivano i primi chiarimenti dell'Agenzia
di Sandro Cerato

AGEVOLAZIONI

Gli oneri documentali del credito d'imposta beni strumentali
di Debora Reverberi

ADEMPIMENTI

Ritenute negli appalti: non sanzionate le violazioni fino al 30 aprile
di Lucia Recchioni

IMPOSTE SUL REDDITO

Scarsi effetti concreti dalla rivoluzione ecologica dell'uso promiscuo – 1° parte
di Fabio Garrini

PENALE TRIBUTARIO

Prescrizione del reato e confisca
di Luigi Ferrajoli

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Recesso dallo studio associato: quadro normativo civilistico e fiscale
di Alessandro Siess, Barbara Marrocco di MpO & Partners

ADEMPIMENTI

Contratti di appalto: arrivano i primi chiarimenti dell'Agenzia

di Sandro Cerato



Con la [circolare 1/E/2020](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti sulla disciplina di cui all'[articolo 17-bis D.Lgs. 241/1997](#), la quale ha introdotto, con riferimento agli **appalti di importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro**, alcuni obblighi che interessano sia le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici, ma anche le **imprese committenti**, purché sostituti d'imposta e residenti (ai fini delle imposte dirette) nel territorio dello Stato.

In particolare, al ricorrere delle condizioni prescritte dall'[articolo 17-bis D.Lgs. 241/1997](#), le **imprese appaltatrici** devono **versare le ritenute** (Irpef e relative addizionali) sui redditi di lavoro dipendente (e assimilati) dei lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, **senza poterle compensare nel modello F24**.

Al riguardo, la circolare precisa che il **divieto di compensazione** in parola non è applicabile per i **crediti maturati dall'impresa in qualità di sostituto d'imposta**, mentre **non sono ammesse eccezioni per gli altri crediti utilizzabili in compensazione tramite modello F24** quali, ad esempio, i crediti tributari (Iva ed imposte dirette).

Dal canto suo, **la committente deve monitorare** che le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici adempiano al corretto versamento delle ritenute operate sulle retribuzioni, **esaminando le deleghe che le suddette imprese sono tenute a trasmettere a ciascun committente entro i 5 giorni lavorativi** successivi alla scadenza del termine previsto per il **pagamento delle ritenute operate**.

Sul punto, la circolare precisa che **la committente assolverà il suo obbligo di riscontro** dopo aver verificato che:

- le ritenute fiscali siano state **versate senza alcuna possibilità di compensazione**, salvo che non si tratti di crediti maturati dall'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice in qualità di sostituto d'imposta;

- la **retribuzione oraria corrisposta a ciascun lavoratore non sia manifestamente incongrua** rispetto all'opera prestata dal lavoratore;
- le **ritenute fiscali per ciascun lavoratore non siano manifestamente incongrue** rispetto all'ammontare della relativa retribuzione corrisposta.

Per **esigenze di semplificazione**, viene affermato che **le ritenute fiscali non saranno considerate manifestamente incongrue quando queste siano superiori al 15% della retribuzione imponibile ai fini fiscali**.

Se all'esito della predetta attività di controllo, dovesse emergere un **omesso o insufficiente versamento delle ritenute**, la **committente** dovrà **sospendere il pagamento dei corrispettivi**, oltre a darne **comunicazione all'Agenzia delle Entrate entro 90 giorni** dalla scoperta dell'evento, pena l'applicazione (a suo carico) di una **disciplina sanzionatoria** particolarmente penalizzante.

Come chiarito nella circolare stessa, **sono esclusi dai richiamati obblighi di controllo** le persone fisiche e le società semplici che non esercitano attività d'impresa, agricola o arti o professioni.

Per le medesime ragioni, deve ritenersi **escluso dalla normativa anche il condominio** il quale, seppur presente nell'elenco dei **sostituti d'imposta** (di cui all'[articolo 23 D.P.R. 600/1973](#)), risulta essere **privo di beni strumentali propri**, non potendo esercitare alcuna attività d'impresa o agricola o attività professionale.

La **circolare** è di particolare importanza in quanto giunge **a ridosso del termine** in cui si applicherà per la prima volta la novellata disciplina, ovvero il versamento **dalle ritenute operate a decorrere dal mese di gennaio 2020**, da eseguirsi entro il prossimo **17.02.2020**.

Tuttavia, si ricorda che è sempre possibile **disapplicare** la disciplina in esame, anche in presenza delle condizioni prescritte dall'[articolo 17-bis D.Lgs 241/1997](#), se l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice ottiene dall'Amministrazione finanziaria il **certificato di affidabilità fiscale** (adottato con il [provvedimento direttoriale n. 54730 del 6 febbraio 2020](#)) da **trasmettere alla società committente** e della **validità di 4 mesi**.

AGEVOLAZIONI

Gli oneri documentali del credito d'imposta beni strumentali

di **Debora Reverberi**

Master di specializzazione

**ASSETTI ORGANIZZATIVI, PROCEDURE DI ALLERTA E NUOVI STRUMENTI
PER LA GESTIONE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA**

Scopri le sedi in programmazione >

La nuova disciplina introdotta dall'[articolo 1, commi 184-197, L. 160/2019](#) (c.d. Legge di Bilancio 2020) e sostitutiva, per l'annualità 2020, delle normative previgenti in materia di super e iper ammortamento, impone ai soggetti beneficiari **un inedito onere documentale da attivare prima del perfezionamento dell'investimento.**

Il [comma 195](#) dispone in particolare che *“ai fini dei successivi controlli, i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono **tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili**”.*

La documentazione idonea a dimostrare la spettanza del beneficio consiste nelle **fatture e negli “altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati”.**

Le fatture e tutti gli altri documenti inerenti l'investimento devono contenere **l'espresso riferimento alle disposizioni della Legge di Bilancio 2020**, ivi intendendo una dicitura simile alla seguente: **“Beni agevolabili ai sensi dell'articolo 1, commi 184-194, Legge 160 del 27.12.2019”.**

L'inadempienza di tale onere documentale può arrecare al beneficiario del credito d'imposta, in sede di controllo dell'Agenzia delle entrate, la grave conseguenza consistente nella **revoca dell'agevolazione.**

Ne deriva l'importanza, per i potenziali beneficiari, di attivarsi tempestivamente con i rispettivi fornitori dei beni, onde garantire la presenza del riferimento di Legge in ogni documento attestante l'investimento, rammentando che **tale onere grava indistintamente:**

- **sia sui beni materiali strumentali nuovi diversi dai beni materiali 4.0** inclusi nell'allegato A annesso alla Legge di Bilancio 2017 e di cui all'[articolo 1, comma 188, L. 160/2019](#);

- **sia sui beni materiali strumentali nuovi 0 inclusi nell'[allegato A](#)** annesso alla Legge di Bilancio 2017 e di cui all'[articolo 1, comma 189, L. 160/2019](#);
- **sia sui beni immateriali strumentali nuovi 4.0 inclusi nell'[allegato B](#)** annesso alla Legge di Bilancio 2017 e di cui all'[articolo 1, comma 190, L. 160/2019](#).

Per quanto concerne **l'elencazione dei documenti idonei** a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili, che devono contenere l'espresso riferimento alla disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali ed essere conservati per eventuali controlli, **null'altro precisa il legislatore**.

In caso di acquisizione a titolo di proprietà del bene i documenti rilevanti possono essere, a mero titolo esemplificativo, i seguenti:

- offerta del fornitore;
- conferma d'ordine;
- contratto di acquisto del bene;
- **tutte le fatture elettroniche emesse dal fornitore** a titolo di acconto e di saldo;
- tutti i documenti di trasporto del bene e delle sue componenti;
- il verbale di collaudo, attestante l'entrata in funzione del bene.

In caso di acquisizione del bene tramite locazione finanziaria i documenti rilevanti possono essere, a mero titolo esemplificativo, i seguenti:

- offerta del fornitore;
- conferma d'ordine;
- **contratto di locazione finanziaria;**
- **tutte le fatture elettroniche emesse dal locatore finanziario;**
- tutti i documenti di trasporto del bene o delle sue componenti;
- **la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte del locatario** attestante, nel caso in cui il contratto di leasing preveda **la clausola di prova a favore del locatario**, l'effettuazione dell'investimento.

Per gli **investimenti in beni strumentali "prenotati al 31.12.2020"**, in relazione ai quali l'agevolazione si applica per gli investimenti effettuati entro il 30.06.2021, dovranno essere conservati anche **i documenti attestanti entrambe le seguenti condizioni** da verificarsi al 31.12.2020:

- **l'accettazione dell'ordine dal venditore;**
- **il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione del bene.**

Gli oneri documentali sopra descritti devono essere assolti anche **dagli esercenti arti e professioni che effettuano un investimento in beni materiali strumentali nuovi di cui al comma 188**, onde beneficiare del credito d'imposta in misura pari al 6% del costo di acquisizione

entro il limite complessivo di 2 milioni di euro.

Per i soli beni materiali e immateriali 4.0, inclusi rispettivamente negli elenchi dell'allegato A e B annessi alla Legge di Bilancio 2017, **è previsto un ulteriore onere documentale**, eredità della previgente disciplina del c.d. iper ammortamento.

La fruizione del credito d'imposta maggiorato **per investimenti in beni 4.0** di cui ai [commi 189 e 190](#) impone la produzione:

- **in caso di costo di acquisizione unitario non superiore a euro 300.000, una dichiarazione sostitutiva di atto notorio resa dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria ai sensi del D.P.R. 445/2000;**
- **in caso di costo di acquisizione unitario superiore a euro 300.000, una perizia tecnica semplice** rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali **o un attestato di conformità** rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

La dichiarazione sostitutiva del legale rappresentante, la perizia tecnica semplice o l'attestato di conformità devono contenere:

- **l'attestazione delle caratteristiche tecniche tali da determinare l'inclusione dei beni negli elenchi di cui agli [allegati A e B](#) annessi alla Legge di Bilancio 2017;**
- **l'attestazione del requisito di interconnessione al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.**

Resta salva la **facoltà per l'impresa di optare per la perizia tecnica semplice o l'attestato di conformità anche nel caso di investimenti in beni di costo unitario non superiore a 300.000 euro.**

Rispetto alla previgente normativa del c.d. iper ammortamento si possono notare **due sostanziali differenze:**

- **l'abbassamento della soglia di investimento oltre la quale la perizia o l'attestato di conformità risultano obbligatori** dai previgenti 500.000 euro **agli attuali 300.000 euro;**
- **la previsione di una perizia tecnica semplice**, priva dell'asseverazione circa la veridicità dei contenuti e **priva di giuramento** dinnanzi a pubblico ufficiale rispetto alla **perizia tecnica giurata** prevista per l'iper ammortamento.

ADEMPIMENTI

Ritenute negli appalti: non sanzionate le violazioni fino al 30 aprile

di Lucia Recchioni



Nella giornata di ieri, **12 febbraio**, è stata finalmente pubblicata l'attesa circolare dell'Agenzia delle entrate sulle nuove norme in materia di **ritenute negli appalti di importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro**.

La [circolare 1/E/2020](#), oltre a soffermarsi sull'**ambito oggettivo e soggettivo di applicazione** della disposizione, chiarisce interessanti aspetti riguardanti i **profili sanzionatori**.

Come noto l'[articolo 17 bis, comma 4, D.Lgs. 241/1997](#) (introdotto dall'[articolo 4 D.L. 124/2019](#)):

- **impone al committente l'obbligo di richiedere i modelli F24** di versamento delle ritenute e, in caso di mancata consegna o di errati versamenti, **sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati**,
- prevede, in caso di **violazione degli appena richiamati obblighi**, che il **committente sia obbligato al versamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice** o affidataria o subappaltatrice per la non corretta determinazione ed esecuzione delle ritenute, nonché per il tardivo versamento delle stesse, **senza possibilità di compensazione**.

Pare evidente, dunque, che la sanzione trovi applicazione solo nel caso in cui **l'impresa appaltatrice/affidataria/subappaltatrice non abbia correttamente determinato, eseguito e versato le ritenute** (ad esempio, procedendo alla compensazione pur a fronte dell'espressa previsione normativa): al contrario, **nessuna sanzione** potrà essere irrogata alla committente se i suddetti adempimenti sono stati **correttamente posti in essere, pur non essendoci stato alcuno scambio di documentazione** tra le parti.

Tra l'altro, come chiarisce la **circolare** in esame, le sanzioni non sono dovute quando **l'impresa**

appaltatrice o affidataria o subappaltatrice si sia avvalsa dell'istituto del **ravvedimento operoso** per **sanare le violazioni commesse**, prima della contestazione da parte degli organi preposti al controllo.

La **sanzione** a carico del **committente**, invece, rientra tra quelle **amministrative non tributarie**, in quanto **non strettamente correlata alla violazione** di norme disciplinanti il rapporto fiscale: non possono quindi trovare applicazione le disposizioni di cui al **D.Lgs. 472/1997**, con conseguente **esclusione, per il committente, della possibilità di beneficiare del ravvedimento operoso**.

La **circolare** ha inoltre chiarito che *“nel caso in cui, nei primi mesi di applicazione della norma (e, in ogni caso, non oltre il 30 aprile 2020), l'appaltatore abbia **correttamente determinato ed effettuato i versamenti delle ritenute fiscali** (salvo il divieto di compensazione e connesse eccezioni ...), **senza utilizzare per ciascun committente distinte deleghe, al committente non sarà contestata la violazione prevista al comma 4 dell'articolo 17-bis connessa all'inottemperanza agli obblighi previsti 35 dai commi 1 e 3 del medesimo articolo, a condizione che sia fornito al committente medesimo, entro il predetto termine, la documentazione indicata**”.*

La richiamata previsione, la quale pare far fronte alle **numerose richieste di moratorie o proroghe**, non può che lasciare **insoddisfatti**, in quanto comunque **espone il committente al pericolo di sanzioni**.

La **circolare**, infatti:

- **pare escludere l'applicabilità delle sanzioni soltanto nel caso in cui l'appaltatore abbia correttamente determinato ed effettuato i versamenti delle ritenute fiscali**, pur senza utilizzare per ciascun committente distinte deleghe,
- **prevede la possibilità di consegnare al committente la documentazione entro il 30 aprile**.

Cosa potrebbe fare, dunque, il committente nel caso in cui rilevi, **al momento della consegna della documentazione**, entro il 30 aprile, che **l'appaltatore non ha correttamente determinato ed effettuato i versamenti delle ritenute fiscali**?

Seguendo un'**interpretazione letterale del testo della circolare** dovrebbe ritenersi che, in questo caso, **la moratoria non operi**, e che, comunque, siano **dovute dal committente le sanzioni previste, senza possibilità di ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso**.

Invero, considerato quanto previsto dalla disposizione di legge, potrebbe ritenersi che, **solo dalla suddetta data di consegna della documentazione (30 aprile 2020)**, in caso di omesso o insufficiente versamento, **il committente sia tenuto a sospendere il pagamento dei corrispettivi**, dandone comunicazione, entro novanta giorni, all'ufficio dell'Agenzia delle entrate. Le **medesime conseguenze** sarebbero poi connesse alla **mancata consegna della documentazione** entro la stessa data.

D'altra parte, in caso contrario, la previsione dalla **circolare** rappresenterebbe esclusivamente una modalità per riconoscere agli **appaltatori** i **tempi necessari per gli adeguamenti tecnologici**, facendo tuttavia ricadere interamente sul committente il **rischio di irrogazione delle sanzioni**. Inoltre non avrebbe avuto alcun senso l'ulteriore condizione rappresentata dalla **consegna della documentazione entro il 30 aprile**, posto che, in caso di **versamenti correttamente effettuati**, non troverebbe comunque applicazione alcuna sanzione.

Sicuramente sarebbe stata opportuna **maggiore chiarezza**.

IMPOSTE SUL REDDITO

Scarsi effetti concreti dalla rivoluzione ecologica dell'uso promiscuo – I° parte

di **Fabio Garrini**

Master di specializzazione

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO: SELEZIONE, ACCERTAMENTO E DIFESA DEL CONTRIBUENTE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

La **Legge di bilancio 2020** è intervenuta a rimodulare la misura di tassazione del **benefit** imputabile al dipendente che utilizza una vettura in **uso promiscuo**; si tratta di un intervento ridimensionato rispetto all'ipotesi iniziale, che nella versione finale del provvedimento viene ancorato alla **portata inquinante del veicolo** stesso.

Accantonando ogni giudizio di merito circa tale modifica normativa, si deve notare che l'ultima versione approvata a seguito delle pressanti contestazioni che hanno interessato la prima versione, di fatto ha **in molte situazioni sterilizzato l'impatto** della novella normativa.

Occorre osservare, infatti, come la nuova disciplina riguardi solo le concessioni effettuate **a partire dal prossimo 1° luglio 2020**; considerando che tali concessioni usualmente riguardano i **veicoli nuovi** (o comunque recenti), si deve constatare come la **classe di emissioni collegata al misura del 30% del benefit** (ossia quella precedentemente prevista per tutti i veicoli) risulti comprendere la maggior parte dei veicoli di medio – medio/alta cilindrata attualmente prodotti.

Quindi, nei fatti, **molto rumore per nulla**.

Nel presente contributo facciamo il **punto della disciplina**, nel prossimo, invece, andremo a valutare gli (impalpabili) effetti concreti.

L'uso promiscuo e il *benefit* forfettario

La **concessione in uso promiscuo al dipendente** è notoriamente una delle soluzioni fiscalmente più vantaggiose (o, per meglio dire, meno tartassate) previste per la **gestione dei veicoli**

aziendali.

Sotto il profilo reddituale, l'[articolo 164, comma 1, lett. b-bis\), Tuir](#) prevede una **deducibilità pari al 70%**, tanto dei costi di acquisizione (peraltro senza soffrire il limite del costo del veicolo, che invece interessa le altre autovetture aziendali), così come dei **costi di impiego del veicolo** (manutenzioni, pedaggi, assicurazioni, bollo, ecc.).

Peraltro, va ricordato che, assolvendo l'imposta in relazione all'addebito fatto in capo al dipendente per la **quota di utilizzo personale**, per un importo in misura almeno pari al **benefit convenzionale**, l'azienda concedente otterrebbe il beneficio della **piena detrazione dell'Iva** assolta sulle spese di acquisto e di esercizio di tale veicolo.

A fronte di tale concessione, in capo al dipendente si genera un **fringe benefit** per l'utilizzo personale dell'autovettura, che viene determinato in maniera forfettaria; tale misura, **sino al 31 dicembre 2019** era fissata in modo indistinto per tutti veicoli nella misura del **30%** della percorrenza convenzionale di km 15.000.

Dal 2020 (ma sul tema della **decorrenza** faremo un ragionamento a parte), l'**articolo 1, comma 632, L. 160/2019**, modificando l'[articolo 51, comma 4, Tuir](#), ha **differenziato la misura del benefit imponibile in relazione alla quantità di emissioni di ciascun veicolo**.

In particolare, viene previsto che il *benefit* sia differenziato come segue:

- per gli **autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del codice della strada**, di cui al **Lgs. 285/1992**, i **motocicli** e i **ciclomotori** di nuova immatricolazione, con valori di emissione di anidride carbonica **non superiori a grammi 60** per chilometro (g/km di CO₂), il benefit viene parametrato al **25%** dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri, calcolato sulla base del **costo chilometrico di esercizio** desumibile dalle tabelle annualmente approvate dall'Aci;
- tale percentuale è elevata al **30%** per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica **superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km**;
- nel caso di emissioni **superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km**, la predetta percentuale è elevata al 40% per l'anno 2020 e al **50%** a decorrere dall'anno 2021;
- infine, per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica **superiori a 190 g/km**, la misura del *benefit* sarà pari al **50%** per l'anno 2020 e al **60%** a decorrere dall'anno 2021.

Da notare che l'ammontare delle emissioni che caratterizzano ciascun veicolo non viene espresso nelle tabelle pubblicate sul sito Aci, ma occorre verificare tale importo tramite l'esame del **libretto di circolazione della specifica vettura**.

Le tabelle Aci presentano infatti il dettaglio del *benefit* ipotizzando, per ciascun modello, i **diversi scaglioni** di emissioni, essendo lasciato al contribuente il **compito di scegliere lo scaglione** nel quale ciascuna vettura si colloca.

31-12-2019

Supplemento ordinario n. 47 alla GAZZETTA UFFICIALE

Serie generale - n. 305

FRINGE BENEFIT 2020 - IMPORTI VALIDI DAL 1° LUGLIO
AUTOVEICOLI A BENZINA FUORI PRODUZIONE

MARCA	MODELLO	SERIE	COSTO KM 15.000 KM	FRINGE BENEFIT ANNUALE (25% CK)	FRINGE BENEFIT ANNUALE (30% CK)	FRINGE BENEFIT ANNUALE (40% CK)	FRINGE BENEFIT ANNUALE (50% CK)
BMW	X5 XDRIVE 35i 3.0 V8	306CV	1.0123	3.796,05	4.555,26	6.073,68	7.592,10
BMW	X5 XDRIVE 50i 4.4	450CV	1.2267	4.800,05	5.520,06	7.360,08	9.200,10
BMW	X5 XDRIVE 50i 4.4 V8	407CV	1.2920	4.845,08	5.814,09	7.752,12	9.690,15

PENALE TRIBUTARIO

Prescrizione del reato e confisca

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

IL RAPPORTO TRA GLI STRUMENTI DI GESTIONE DELLA CRISI DI IMPRESA E I REATI DI OMESSO VERSAMENTO

Scopri le sedi in programmazione >

Il tema della **confisca**, in ambito penale, è di grande interesse, in quanto la giurisprudenza più recente si è interrogata sul destino dei beni colpiti da tale misura una volta che sia stata pronunciata **sentenza di non doversi procedere** per intervenuta **prescrizione del reato**.

In particolare, risulta di fondamentale importanza la **qualificazione** della confisca stessa, ossia individuare se si tratti di **diretta** o per **equivalente**.

Ai sensi di quanto previsto dall'[articolo 240, comma 1, c.p.](#), “nel caso di **condanna**, il giudice può ordinare la **confisca** delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato, e delle cose che ne sono il **prodotto o il profitto**”. Inoltre, a mente del secondo comma dello stesso articolo, è **sempre ordinata la confisca** delle cose che costituiscono il **prezzo** del reato.

L'[articolo 322 ter c.p.](#) stabilisce altresì che “**nel caso di condanna**, o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per uno dei delitti previsti dagli articoli da 314 a 320, anche se commessi dai soggetti indicati nell'articolo 322-bis, primo comma, è **sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo**, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, **per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto**”.

Secondo consolidata giurisprudenza, il Giudice, nel dichiarare la **estinzione** del reato per intervenuta **prescrizione**, può disporre, a norma dell'[articolo 240 c.p., comma 2, n. 1](#), la **confisca** del **prezzo** e, ai sensi dell'[articolo 322 ter c.p.](#), la confisca diretta del prezzo o del profitto del reato “a condizione che vi sia stata una **precedente pronuncia di condanna** e che l'**accertamento** relativo alla sussistenza del reato, alla penale responsabilità dell'imputato e alla **qualificazione del bene da confiscare come prezzo o profitto** rimanga **inalterato** nel merito nei successivi gradi di giudizio” (cfr. Cass. Pen., SS.UU., [sent. n. 31617/2015](#)).

La Corte di Cassazione, Sezione Seconda Penale, con la recente **sentenza n. 383 del**

21.11.2019 ha confermato che, ai sensi della richiamata sentenza delle **Sezioni Unite**, *“il giudice, nel dichiarare la **estinzione del reato per intervenuta prescrizione, non può disporre, atteso il suo carattere afflittivo e sanzionatorio, la confisca per equivalente delle cose che ne costituiscono il prezzo o il profitto**”.*

Nel caso di specie, il Giudice di legittimità ha avuto modo anche di specificare che *“qualora il prezzo o il profitto c.d. accrescitivo derivante dal reato sia costituito da **denaro**, la **confisca** delle somme di cui il soggetto **abbia comunque la disponibilità, deve essere qualificata come confisca diretta** e, in considerazione della natura fungibile del bene, destinato a **confondersi** con le altre disponibilità economiche del reo, non necessita della prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della ablazione e il reato”.*

Ciò posto, il **Giudice di prime cure** aveva individuato [l'articolo 640 quater c.p.](#), che, nel richiamare [l'articolo 322 ter c.p.](#), **prevede la confisca obbligatoria del profitto o prezzo del reato** (*“Nei casi di cui agli articoli 640, secondo comma, numero 1, 640-bis e 640-ter, secondo comma, con esclusione dell'ipotesi in cui il fatto è commesso con abuso della qualità di operatore del sistema, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni contenute nell'articolo 322-ter”*).

Quando ciò non sia possibile, nel disporre la confisca per equivalente per un valore corrispondente **il Giudice deve distinguere specificamente i beni su cui cade la confisca diretta e quelli su cui cade la confisca per equivalente**.

Nel dispositivo della sentenza di riferimento era stato disposta **la confisca delle somme di denaro** contenute nei conti correnti di cui a determinati verbali di sequestro e **dei beni immobili** di cui ad altro e distinto verbale di sequestro.

Alla stregua dei criteri suindicati, la Corte di cassazione, chiamata a decidere su punto, ha ritenuto che **la confisca del denaro debba essere qualificata come diretta**, e, pertanto, vada confermata integralmente, *“poichè su di essa non incide l'intervenuta prescrizione dei reati in secondo grado, mentre la confisca per equivalente sui beni immobili deve essere limitata all'ammontare delle somme costituenti il profitto delle condotte di reato non ancora prescritte alla data della sentenza di appello”.*

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Recesso dallo studio associato: quadro normativo civilistico e fiscale

di **Alessandro Siess, Barbara Marrocco di MpO & Partners**



Walter Pellegrini, Commercialista, Distretto Tessile, Prato, Lunedì ore 15:32.

“Ho deciso di cedere il mio studio professionale con MpO”

MpO è il partner autorevole, riservato e certificato nelle operazioni di cessione e aggregazione di studi professionali:

Commercialisti, Consulenti del lavoro, Avvocati, Dentisti e Farmacisti.

Prima parte: gli aspetti civilistici e fiscali

La **riforma delle professioni** ([articolo 10, Legge 183/2011, D.L. 1/2012](#)) ha introdotto la possibilità di costituire **società tra professionisti (stp)** sulla base dei modelli societari previsti dal codice civile, facendo **salvi i diversi modelli associativi vigenti** (e ciò nonostante l'abrogazione della **Legge 1815/1939** che disciplinava le **associazioni professionali**). Rispetto alla normativa civilistica di riferimento per le stp, coincidente con quella propria della tipologia di società prescelta dai soci, più controverso appare il **quadro normativo dello studio associato**, soprattutto con riferimento alle ipotesi che possono modificare l'organizzazione dell'associazione. Si pensi, ad esempio, allo **scioglimento del rapporto sociale a seguito di morte, recesso o esclusione del singolo socio**.

Sul piano civilistico le associazioni professionali sono state considerate da dottrina e giurisprudenza, pur con qualche variante interpretativa, alla stregua di contratti associativi con rilevanza esterna, a cui si sovrappone il principio della personalità della prestazione. L'organizzazione di tali strutture associative **è stata generalmente equiparata a quella delle società semplici**, strutture societarie aventi natura economica ma non commerciale.

Tale equiparazione, ai fini delle imposte sui redditi, è invece espressamente prevista dall'[articolo 5, comma 3, lett. c, TUIR](#), coerentemente con la natura economica, ma non commerciale, dell'attività professionale. Sul punto la [risoluzione AdE 142/E/2008](#) ribadisce che *il reddito prodotto dallo studio associato viene attribuito ai singoli associati, indipendentemente dalla percezione effettiva, in forma di reddito di partecipazione* ([articolo 5, Tuir](#)). Le modalità di ripartizione degli utili conseguiti dallo studio associato vengono stabilite nel relativo statuto.

Data questa premessa, esaminiamo ora quali siano le implicazioni di carattere civilistico e

fiscale nell'ipotesi di **recesso del socio di un'associazione professionale**.

Sul piano civilistico, l'[articolo 2285 cod. civ.](#) stabilisce che nelle società semplici, **il socio può recedere dalla società** nei casi previsti nel contratto sociale ovvero quando sussiste una giusta causa; in tale ipotesi, come anche in ogni caso in cui il rapporto sociale si sciogla limitatamente ad un socio, è necessario procedere alla **liquidazione della quota spettante al socio recedente** sulla base della situazione patrimoniale della società nel giorno in cui si verifica lo scioglimento ([articolo 2289 cod. civ.](#)). Sempre ai sensi dell'[art. 2289 cod. civ.](#), "se vi sono operazioni in corso, il socio o i suoi eredi partecipano agli utili e alle perdite inerenti alle operazioni medesime". Verranno esaminate nella seconda parte dell'articolo, pubblicata la prossima settimana, le problematiche inerenti i criteri di valutazione della quota ed alla determinazione dell'avviamento, sovente oggetto di differenze applicative.

Sul piano fiscale, il quadro che oggi emerge sulla base della normativa tributaria, nonché delle risoluzioni e circolari della AE, è il seguente:

- [risoluzione AdE 142/E/2008](#) (**indennità di recesso corrisposta al socio receduto non titolare di autonoma partita Iva**): l'indennità di recesso in capo all'associato uscente deve essere assoggettata a **tassazione separata (17, c. 1, lettera l, TUIR)** se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e la comunicazione del recesso è superiore a cinque anni. Essendo irrilevante ai fini IVA l'attività svolta dai singoli professionisti associati, si ritiene che resti irrilevante, ai fini dell'IVA, anche la corresponsione dell'indennità di recesso, pertanto, l'indennità in oggetto è esclusa dal campo di applicazione IVA e non determina, per il professionista che recede, alcun tipo di obbligo (fatturazione, registrazione, etc.).
- La medesima [risoluzione AdE 142/E/2008](#), per altro, si è espressa in materia di **indennità di recesso corrisposta al socio receduto non titolare di autonoma partita Iva**, affermando che *all'associato viene corrisposta, tra l'altro, fatte salve diverse pattuizioni tra i soci, una quota corrispondente al conferimento inizialmente effettuato ed una quota aggiuntiva idonea a tener conto dell'apporto dato dal socio recedente all'acquisizione della clientela*.
- [Circolare AdE 8/E/2009](#) (**par. 1.3**): in assenza di corrispettivo per la 'cessione di clientela', né al momento dell'adesione all'associazione né al momento dell'eventuale recesso da parte del singolo professionista, non emerge alcuna materia imponibile da assoggettare a tassazione, ex **54, c. 1-quater, TUIR**.
- [Risoluzione AdE 177/E/2009](#): la mancata valorizzazione dell'apporto di clientela al momento dell'ingresso nell'associazione comporta l'irrilevanza dell'apporto in sede di recesso dell'associato. Configura un'operazione fiscalmente irrilevante in capo ai singoli associati, indipendentemente dalla circostanza che tale apporto rientri tra i parametri considerati per la fissazione delle quote di partecipazione agli utili.
- [articolo 20-bis Tuir](#) (**Redditi dei soci delle società personali in caso di recesso, esclusione, riduzione del capitale e liquidazione**): Ai fini della determinazione dei redditi di partecipazione compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci o agli eredi, di cui all'[articolo 17, comma 1, lettera l\)](#), si applicano, in quanto compatibili,

le disposizioni dell'[articolo 47, comma 7](#), indipendentemente dall'applicabilità della tassazione separata'.

- [articolo 47, comma 7, Tuir](#) (Utili da partecipazione): 'Le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso ... costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate'
- [articolo 6 Tuir](#) (Classificazione dei redditi): I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa; f) redditi diversi. I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti.
- [articolo 67, c. 1, lett. c \) e c\) bis, Tuir](#): esclude dalla tassazione fra i redditi diversi le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in associazioni professionali.

Dall'applicazione del combinato disposto della normativa, prassi e giurisprudenza sopra elencata, pare si possa far derivare che il **reddito imponibile relativo all'indennità di recesso** è costituito dalla differenza tra la **somma percepita a titolo di liquidazione della quota e il prezzo pagato per l'acquisto della stessa o quanto inizialmente conferito dal professionista**. Qualora lo studio associato, alla data della comunicazione del recesso, sia **costituito da più di 5 anni**, il professionista uscente può beneficiare della **tassazione separata**.

Restano tuttavia delle possibili perplessità sulla **qualificazione dei redditi** derivanti dall'indennità di recesso, poiché non essendo contemplata nell'[articolo 6 Tuir](#) la categoria dei redditi di partecipazione, si dovrebbe ritenere che l'**indennità di recesso** mantenga la natura di **reddito di lavoro autonomo**. In relazione a questi ultimi temi, dunque, sarebbe opportuno un chiarimento da parte dell'amministrazione finanziaria.

La parte seconda (i criteri di valutazione della quota) verrà pubblicata la settimana prossima.