

Edizione di mercoledì 5 Aprile 2023

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Comunione de residuo: il diritto dell'altro coniuge sull'impresa individuale del coniuge imprenditore ha natura obbligatoria e non reale

di **Angelo Ginex**

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Lo stanziamento delle imposte anticipate a fronte di perdite fiscali

di **Stefano Rossetti**

CASI OPERATIVI

Regime Iva delle indennità di occupazione

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

AGEVOLAZIONI

Detrazioni fiscali, onere della prova e divieto di motivazione postuma

di **Silvio Rivetti**

PROFESSIONISTI

Obiettivo fatturato: come raggiungerlo con il Controllo di Gestione

di **Stefano Renzi – Consulente BDM Associati SRL**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Le trasformazioni eterogenee verso la neutralità

di **Laura Mazzola**

BUSINESS ENGLISH

Another 20 Key English Accounting Terms

di **Tom Roper**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Comunione de residuo: il diritto dell'altro coniuge sull'impresa individuale del coniuge imprenditore ha natura obbligatoria e non reale

di **Angelo Ginex**



LA RIVISTA DELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE
Mensile di approfondimento dedicato alla gestione straordinaria di imprese e società

IN OFFERTA PER TE € 117 + IVA 4% anziché € 180 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

ABBONATI ORA

Le Sezioni Unite, con sentenza n. 15889/2022, sono intervenute per la prima volta sulla vexata quaestio concernente la qualificazione giuridica del diritto del coniuge non imprenditore sui beni risultanti dalla comunione de residuo ex articolo 178, cod. civ. Più precisamente esse hanno dovuto chiarire se, al momento dello scioglimento del regime di comunione legale tra coniugi, la pretesa dell'altro coniuge sull'impresa individuale del coniuge imprenditore costituita dopo il matrimonio abbia natura reale, configurando una situazione di contitolarità sui beni facenti parte dell'impresa, oppure natura obbligatoria, originando un semplice diritto di credito alla metà del valore di detta azienda.

Introduzione

La qualificazione in termini di natura obbligatoria o reale, allo scioglimento del regime di comunione legale ex articolo 177, cod. civ., del diritto dell'altro coniuge sull'impresa individuale del coniuge imprenditore, è suscettibile di produrre differenti effetti di grandissimo rilievo pratico.

La materia è disciplinata dall'articolo 178, cod. civ., il quale ha suscitato nel tempo molteplici dubbi interpretativi, prevedendo testualmente che i beni strumentali destinati all'esercizio dell'impresa di uno dei coniugi, costituita dopo il matrimonio, si considerano oggetto della comunione solo se sussistono al momento dello scioglimento di questa.

Tra gli altri, ai fini che qui interessano, si segnala il dubbio che gli spazi di autonomia del coniuge imprenditore nella gestione dell'impresa individuale dallo stesso costituita dopo il

matrimonio, così come la garanzia spettante ai creditori di tale impresa, potrebbero essere menomati dal regime di comunione legale tra coniugi, laddove allo scioglimento di detta comunione si dovesse riconoscere al coniuge dell'imprenditore un diritto alla metà dell'azienda (natura reale) e non un mero diritto di credito (natura obbligatoria) ai sensi dell'articolo 178, cod. civ..

La tematica è stata affrontata dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con sentenza n. 15889/2022, dopo che la II sezione civile vi ha ravvisato una questione di massima di particolare importanza, considerato che la sua soluzione è in grado di incidere sia sul regime di circolazione dell'impresa (vedi, atti di disposizione dei singoli beni o dell'azienda, massa da dividere, etc.), sia sulla garanzia spettante ai creditori dell'imprenditore.

Situazione di contitolarità reale sui beni risultanti dalla comunione *de residuo*

La vicenda affrontata dalle Sezioni Unite nella pronuncia sopra indicata trae origine da una complessa controversia insorta tra 2 *ex* coniugi.

In particolare, la *ex* moglie di un imprenditore conveniva quest'ultimo in giudizio notificandogli apposito atto di citazione con cui sosteneva, tra le altre cose, di essere comproprietaria, per metà, di tutti i beni mobili dell'impresa individuale che l'*ex* coniuge aveva avviato in proprio, ma comunque dopo aver contratto matrimonio (ivi compresi gli utili, gli incrementi, le attrezzature, nonché qualsiasi altra posta patrimoniale ancora esistente all'atto dello scioglimento della comunione).

In virtù di ciò chiedeva la divisione di tutti i beni aziendali intestati all'*ex* marito, nonché l'accertamento degli utili dallo stesso percepiti e percipiendi, oltre che dell'equivalente pecuniario riconducibile agli eventuali beni aziendali che fossero stati alienati dal medesimo convenuto successivamente all'intervenuto scioglimento della comunione legale.

Il convenuto si costituiva in giudizio invocando il rigetto della domanda spiegata dalla *ex* moglie e deducendo, tra le altre cose, che, qualora fosse stata condivisa la prospettazione di quanto sostenuto in citazione dall'*ex* coniuge, occorreva tener conto che l'impresa individuale da lui esercitata, fin dal momento dello scioglimento della comunione legale, presentava un'esposizione per passività di notevole ammontare.

Pertanto, chiedeva che l'attrice venisse condannata al pagamento della metà di tutti gli oneri correlati alla realizzazione delle opere edificate sugli immobili di sua proprietà esclusiva, nonché al rimborso a proprio favore di tutti gli oneri che erano derivati dall'esecuzione di quelle opere da parte di soggetti terzi, ai sensi degli articoli 934 e 935, cod. civ..

Il Tribunale adito, con sentenza non definitiva, dichiarava che l'attrice era proprietaria del 50% dei beni immobili oggetto del contendere, in quanto nella fattispecie esaminata doveva

applicarsi il disposto normativo contenuto nell'articolo 178, cod. civ., e disponeva la prosecuzione del giudizio per le conseguenti operazioni divisionali.

Successivamente il medesimo Tribunale, preso atto che l'attrice aveva rinunciato, in sede di comparsa conclusionale, alle azioni di assegnazione della metà dei beni mobili dell'impresa individuale dell'ex marito, oltre che alla liquidazione dei frutti e degli utili maturati, dallo stesso percepiti e percepibili per effetto del godimento esclusivo della ridetta impresa, con sentenza definitiva, dichiarava esecutivo il progetto di divisione approntato dal consulente tecnico d'ufficio nella propria relazione depositata in giudizio e, per l'effetto, assegnava all'attrice taluni beni (più precisamente, il complesso artigianale e relative pertinenze) con l'obbligo di versare all'ex marito un conguaglio in denaro.

Quest'ultimo proponeva appello cui resisteva l'ex moglie avanzando gravame incidentale.

L'adita Corte di Appello, non definitivamente pronunciando sull'appello principale e su quello incidentale, accoglieva per quanto di ragione l'appello dell'ex marito e, in parziale riforma della sentenza di primo grado (che comunque confermava con riferimento all'applicazione dell'articolo 178, cod. civ. e all'esistenza della comunione "*de residuo*"), dichiarava che, per effetto dello scioglimento dell'anzidetta comunione, l'ex moglie era titolare di un diritto di credito corrispondente al 50% del valore dei beni costituenti l'impresa esercitata a titolo personale dall'ex coniuge durante il matrimonio.

Inoltre la medesima disponeva, con separata ordinanza, la prosecuzione del giudizio di appello ai fini dell'accertamento in concreto dell'esistenza e dell'entità del credito, nonché dei relativi frutti, rilevando come i beni da dividere avrebbero dovuto considerarsi inseriti nella realtà produttiva dell'azienda, al cui esercizio erano destinati, ragion per cui l'incremento residuo, del quale l'ex moglie avrebbe dovuto beneficiare "*pro quota*", doveva tener conto dell'attivo sui beni aziendali da accertarsi alla data in cui si era verificato lo scioglimento della comunione.

Pertanto, ai fini della determinazione dell'entità dei crediti da attribuire in favore dell'attrice (sul presupposto che alla stessa si sarebbe dovuto, quindi, riconoscere solo una ragione di credito e non una situazione di contitolarità reale sui beni risultanti dalla comunione "*de residuo*") e dei relativi frutti, la causa veniva rimessa sul ruolo per il suo ulteriore prosieguo istruttorio.

Ai fini che qui interessano è d'uopo rilevare altresì che la Corte d'Appello, dopo avere escluso che i beni per cui era causa fossero stati acquisiti per l'esercizio dell'attività di agente di commercio dell'ex marito, e che quindi potessero farsi rientrare nel novero dei beni personali ex articolo 179, cod. civ., trattandosi al contrario di beni destinati all'esercizio dell'impresa individuale dallo stesso gestita, e nel ribadire che si trattava quindi di beni oggetto della comunione *de residuo*, sosteneva la conclusione secondo cui l'attrice potesse vantare sugli stessi solo un diritto di credito.

In definitiva la citata sentenza affermava, richiamando una serie di argomentazioni, la tesi

della natura obbligatoria del diritto del coniuge non titolare dell'azienda, il cui oggetto era il valore monetario dei beni che costituiscono l'azienda, dedotte le passività.

Comunione *de residuo*: il diritto del coniuge non imprenditore ha natura obbligatoria o reale?

Dalla lettura della pronuncia in esame emerge che l'ex moglie proponeva ricorso in Cassazione avverso la sentenza di secondo grado avanzando 3 motivi di doglianza.

Ai fini che qui interessano, occorre sottolineare che la ricorrente lamentava la violazione e falsa applicazione, tra gli altri, degli articoli 177 e 178, cod. civ., sostenendo che l'esigenza di ripartire tra i coniugi pure i debiti gravanti sui beni destinati all'esercizio dell'impresa avrebbe dovuto considerarsi pienamente salvaguardata, anche riconoscendo al coniuge non imprenditore un diritto reale sugli stessi beni, senza necessità di trasformare il diritto di detto coniuge in un diritto di credito.

In particolare essa contestava che l'interpretazione accolta dalla Corte di appello sul significato e sulla portata da attribuirsi all'articolo 178, cod. civ., da un lato, risulterebbe totalmente contrastante con il tenore letterale della stessa norma e, dall'altro, condurrebbe a risultati inammissibili, in quanto gravemente pregiudizievoli per il coniuge non imprenditore, il quale è invece il soggetto principale che la legge vuole tutelare mediante l'istituto della comunione legale, anche a seguito dello scioglimento del vincolo coniugale.

Sotto altro profilo la ricorrente lamentava che, qualora si fosse qualificato il diritto del coniuge dell'imprenditore come diritto di credito, si sarebbe dovuto ritenere che, in caso di scioglimento della comunione "*de residuo*" ai sensi dell'articolo 178, cod. civ., il coniuge dell'imprenditore avrebbe avuto diritto di prelevare, in relazione all'articolo 192, comma 5, cod. civ., beni ricadenti nella predetta comunione sino a concorrenza del proprio diritto di credito, dovendosi reputare tale norma applicabile anche all'ipotesi della suddetta comunione.

Da ultimo la ricorrente chiedeva alla Suprema Corte, in via ancora più subordinata, di dichiarare che, al fine di evitare il concorso del credito del coniuge non imprenditore con quello degli altri creditori chirografari del coniuge imprenditore, al primo spettasse una causa di prelazione in applicazione della previsione di cui all'articolo 189, comma 2, cod. civ., sul presupposto che i beni della comunione *de residuo* vanno a comporre una massa separata dal patrimonio del coniuge imprenditore.

La II sezione civile della Corte di Cassazione, con ordinanza interlocutoria n. 28872/2021, ha rimesso il ricorso al primo presidente in vista della eventuale rimessione alle Sezioni Unite della questione di massima importanza concernente la natura del diritto vantato dal coniuge non titolare dell'azienda sui beni dell'azienda stessa ex articolo 178, cod. civ.

Altrimenti detto, con la citata ordinanza interlocutoria, la II sezione civile della Suprema Corte

ha rimesso alle Sezioni Unite la questione di massima di particolare importanza relativa alla natura giuridica della c.d. “*comunione de residuo*”, posto che sia in dottrina sia in giurisprudenza si contendono il campo la tesi che attribuisce al coniuge non imprenditore un diritto di credito – pari alla metà del valore dell’azienda al momento dello scioglimento della comunione – e quella che invece opta per il riconoscimento di un diritto di compartecipazione alla titolarità dei singoli beni individuali.

Precedenti giurisprudenziali

Come anticipato, sulla questione giuridica prospettata sembrerebbe esserci un contrasto in seno alla giurisprudenza di legittimità.

In una delle prime occasioni in cui la Corte di Cassazione è stata chiamata a pronunciarsi su di una fattispecie in cui il regime di comunione legale era ancora in atto (cfr. Cassazione n. 7060/1986), essa ha mostrato di propendere per la tesi della natura obbligatoria del diritto del coniuge non imprenditore, affermando (sebbene a livello di *obiter dictum*) che:

“allo scioglimento della comunione, del valore di essi (ovvero dei beni in comunione de residuo, ndr) si dovrà tener conto in accredito al coniuge non imprenditore”.

La Suprema Corte sosterrrebbe la tesi del diritto di credito anche in un’altra pronuncia abbastanza datata (cfr. Cassazione n. 4533/1997), nella quale ha valorizzato le esigenze sottese all’istituto della comunione *de residuo*, ovvero quelle del coniuge non imprenditore di vantare una legittima aspettativa sugli incrementi di valore di quei beni, e quelle del coniuge imprenditore di operare liberamente le sue scelte imprenditoriali.

Una più motivata adesione alla tesi della natura obbligatoria del diritto del coniuge non imprenditore, si rinviene in una pronuncia della sezione penale della Corte di Cassazione (cfr. Cassazione n. 42182/2010), nella quale si è reputata legittima la confisca per l’intero del complesso aziendale acquistato in regime di comunione legale dal solo coniuge imprenditore poi condannato, anche nel caso in cui l’attività imprenditoriale continui a essere svolta dopo lo scioglimento della comunione, in quanto bene strumentale rientrante nella cosiddetta comunione “*de residuo*”.

Nella specie si è ritenuto che al momento dello scioglimento della comunione legale dei beni, al coniuge non imprenditore spetti soltanto un diritto di credito di natura personale pari alla metà del valore dei beni facenti parte della comunione “*de residuo*”, sicché l’effettiva disponibilità, a titolo di proprietà, di detti beni può essere attribuita al coniuge non imprenditore solo se vi sia stata cessazione dell’impresa o se il bene sia stato sottratto alla sua originaria destinazione attraverso la richiesta di divisione dei beni oggetto della comunione, così che in difetto di tali condizioni il bene continua a essere soggetto a confisca per l’intero.

Nel senso della natura obbligatoria del diritto in parola vi sarebbe anche un ulteriore pronunciamento (cfr. Cassazione n. 6876/2013), ove la Suprema Corte ha affermato che:

“In tema di scioglimento della comunione legale tra coniugi, il credito verso il coniuge socio di una società di persone a favore dell’altro coniuge in comunione “de residuo”, è esigibile al momento della separazione personale, che è causa dello scioglimento della comunione, ed è quantificabile nella metà del plusvalore realizzato a tale momento, consentendosi altrimenti al coniuge-socio di procrastinare “sine die” la liquidazione della società o di annullarne il valore patrimoniale”.

A tale ultimo precedente fa espresso riferimento anche una più recente pronuncia (cfr. Cassazione, ordinanza n. 4286/2018), ma solo al fine di confermare la regola secondo cui lo stesso concetto di comunione *de residuo* non può avere riguardo ai beni destinati a confluirci senza tenere contemporaneamente conto anche delle passività che gravano su quei beni, essendo quindi necessario far riferimento alla diversa nozione di patrimonio netto.

Tuttavia, non mancano precedenti giurisprudenziali a sostegno della natura reale del diritto in esame.

In una prima pronuncia che si rinviene in tal senso (cfr. Cassazione n. 2680/2000), a fronte della rivendica della quota avanzata dalla moglie di un fallito su beni appresi dal curatore, la Corte di Cassazione ha ritenuto, ancorché a livello di *obiter dictum*, che il fallimento di uno dei coniugi in comunione legale:

“determina la comunione de residuo, sui beni destinati post nuptias all’esercizio dell’impresa, soltanto rispetto ai beni che dovessero residuare dopo la chiusura della procedura”.

Analogo principio è stato ribadito in un successivo pronunciamento (cfr. Cassazione, sentenza n. 7060/2004).

La tesi della natura reale del diritto in parola risulta sostenuta anche in una pronuncia più recente (cfr. Cassazione, sentenza n. 19567/2008), ove si è statuito che in tema di imposta sulle successioni, il saldo attivo di un conto corrente bancario, intestato – in regime di comunione legale dei beni – soltanto a uno dei coniugi, e nel quale siano affluiti proventi dell’attività separata svolta dallo stesso, se ancora sussistente, entra a far parte della comunione legale dei beni, ai sensi dell’articolo 177, comma 1, lettera c), cod. civ. al momento dello scioglimento della stessa, determinato dalla morte, con la conseguente insorgenza, solo da tale epoca, di una titolarità comune dei coniugi sul predetto saldo, evidenziandosi che lo scioglimento attribuisce invero al coniuge superstite una contitolarità propria sulla comunione e, attesa la presunzione di parità delle quote, un diritto proprio, e non ereditario, sulla metà dei frutti e dei proventi residui, già esclusivi del coniuge defunto.

Ad analoghe conclusioni è pervenuto poi un ulteriore pronunciamento (cfr. Cassazione, sentenza n. 4393/2011), nel quale si è affermato che, siccome al momento della morte del

coniuge si scioglie la comunione legale sui titoli in deposito presso banche e anche la comunione *de residuo* sui saldi attivi dei depositi in conto corrente, l'attivo ereditario, sul quale determinare l'imposta di successione, è costituito soltanto dal 50% delle disponibilità bancarie, pure se intestate al solo *de cuius*.

A tale ultimo precedente ha fatto espresso riferimento anche una più recente pronuncia (cfr. Cassazione sentenza n. 13760/2015), ove la Suprema Corte, in merito all'azione esperita dall'ex coniuge nei confronti dell'erede testamentario e fratello dell'altro coniuge, con cui si chiedeva che venisse accertata la spettanza ai sensi e per gli effetti dell'articolo 177, lettera b) e c), cod. civ. della metà degli importi relativi ai rapporti di credito con un istituto bancario, in quanto facenti parte della comunione *de residuo*, ancorché la natura di tale comunione non fosse oggetto di specifica censura, ha ricostruito le varie tesi affacciate in dottrina e in giurisprudenza, e, senza prendere espressa posizione, ha richiamato il principio statuito con la già citata sentenza n. 4393/2011.

Da ultimo occorre sottolineare che in relazione al prospettato contrasto giurisprudenziale, i giudici di vertice hanno rilevato che in verità, la questione giuridica in esame non è mai stata approfondita nello specifico dalla giurisprudenza di legittimità, in quanto la risposta di volta in volta fornita, in un senso ovvero nell'altro, appare molto spesso funzionale a un'immediata risoluzione del caso all'esame. Difatti nella pronuncia in rassegna essa ha precisato che:

“Il panorama della dottrina e della giurisprudenza come appena offerto consente di affermare che la questione oggetto dell'ordinanza di rimessione è tra quella maggiormente dibattute ed è priva ancora di una risposta soddisfacente da parte di questa Corte, ancorché siano decorsi oltre quaranta anni dalla novella del 1975, emergendo proprio dalla giurisprudenza segnalata come le soluzioni sinora date siano spesso prive di una adeguata ponderazione e vedano raggiunti esiti evidentemente contrapposti, senza che lo sviluppo cronologico delle decisioni possa far propendere per una evoluzione consapevole della giurisprudenza verso l'una o l'altra soluzione”.

Preferenza per la tesi della natura creditizia quale bilanciamento tra le esigenze solidaristiche e gli spazi di autonomia del coniuge imprenditore

Come si avrà modo di approfondire più avanti, nella pronuncia in rassegna le Sezioni Unite sono giunte alla conclusione che la questione oggetto dell'ordinanza di rimessione dovesse essere decisa optando per la tesi della natura obbligatoria del diritto nascente dalla comunione *de residuo*.

In particolare, i giudici di vertice hanno ritenuto che al coniuge non imprenditore debba essere riconosciuto un diritto di compartecipazione sul piano creditizio, pari alla metà dell'ammontare del denaro o dei frutti oggetto di comunione *de residuo*, ovvero del controvalore dei beni aziendali e degli eventuali incrementi, al netto delle passività.

Difatti è stato affermato il seguente principio di diritto:

“Nel caso di impresa riconducibile ad uno solo dei coniugi costituita dopo il matrimonio, e ricadente nella c.d. comunione de residuo, al momento dello scioglimento della comunione legale, all’altro coniuge spetta un diritto di credito pari al 50% del valore dell’azienda, quale complesso organizzato, determinato al momento della cessazione del regime patrimoniale legale, ed al netto delle eventuali passività esistenti alla medesima data”.

Il *decisum* delle Sezioni Unite affonda le sue radici nella riforma del diritto di famiglia operata dalla L. 151/1975 e, in particolare, nel nuovo regime patrimoniale dei coniugi (ovvero la comunione legale), istituito concepito al fine di raggiungere un auspicato bilanciamento tra il principio solidaristico, che dovrebbe informare la vita coniugale (articolo 29, Costituzione), da un lato, e la tutela della proprietà privata e della remunerazione del lavoro, dall’altro (articoli 35, 41 e 42, Costituzione).

In particolare, i giudici di vertice hanno rammentato che la scelta del regime di comunione legale tra coniugi trova fondamento nel concetto di famiglia come *“consortium omnis vitae”*, nonché in una specifica esigenza di tutela del coniuge economicamente e socialmente più *“debole”*, in funzione complementare rispetto al sistema degli obblighi nascenti dal matrimonio e incidenti, direttamente o indirettamente, sul patrimonio dei coniugi.

Non va dimenticato però – ha sottolineato la Suprema Corte – che, se, da un lato, l’istituto in esame è stato concepito con l’intento di garantire l’uguaglianza delle sorti economiche dei coniugi in relazione agli eventi verificatisi dopo il matrimonio, dall’altro lato il Legislatore della novella si è preoccupato anche di assicurare al singolo coniuge impegnato nell’esercizio delle proprie attività professionali o imprenditoriali un adeguato spazio di autonomia che comprendesse, più in generale, la gestione dei propri redditi da lavoro così come i frutti ricavati dai beni personali. Così come testualmente precisato nella pronuncia in rassegna:

“La risposta è stata quindi quella di prevedere accanto ai beni che ricadono in comunione immediata, e che entrano cioè nel patrimonio comune al momento del loro acquisto, una serie di beni che ricadono in comunione de residuo, restando quindi personali durante la vigenza del regime patrimoniale legale, ma che sono attratti alla disciplina della comunione legale nella misura in cui gli stessi siano sussistenti al momento dello scioglimento della comunione (essendovi poi una serie di beni che nascono come personali e restano tali anche una volta cessata la comunione legale)”.

Al riguardo le Sezioni Unite hanno tuttavia precisato che l’instaurazione di una situazione di comunione *de residuo* è configurata nel sistema della riforma come evento incerto sia nell’*an* sia nel *quantum*, poiché il diritto dell’altro coniuge sui beni che cadono in comunione *de residuo* sorge soltanto se gli stessi siano effettivamente e concretamente esistenti nel patrimonio del coniuge al momento dello scioglimento.

I giudici di vertice si sono poi soffermati sulla differente formulazione letterale delle norme

che individuano i beni oggetto della comunione *de residuo*, evidenziando che, mentre l'articolo 177, comma 1, lettera b) e c), cod. civ. stabilisce che i beni ivi contemplati "*costituiscono oggetto*" della comunione, se e in quanto esistenti all'atto dello scioglimento, nell'articolo 178, cod. civ. i beni destinati all'esercizio dell'impresa costituita da uno dei coniugi dopo il matrimonio e gli incrementi dell'impresa, anche costituita precedentemente, "*si considerano oggetto*".

In particolare si è affermato che tali disposizioni, pur collocandosi all'interno di un regime ispirato alla tutela di esigenze solidaristiche tra coniugi, corroborano quanto prima accennato a proposito della necessità, avvertita dal Legislatore della riforma, di attribuire rilevanza anche alle legittime aspirazioni del singolo che non possono essere del tutto sacrificate, in quanto il matrimonio presuppone comunque il riconoscimento della persona e della sua sfera di autonomia come valore primario.

Ad adiuvandum le Sezioni Unite hanno sottolineato che la volontà di riservare spazi di autonomia al singolo coniuge trova ulteriore conferma nel disposto normativo contenuto nell'articolo 177, commi 1, lettera d), e 2, cod. civ. e nell'articolo 178, cod. civ., ove la distinzione tra beni destinati a ricadere immediatamente in comunione e quelli invece riservati alla comunione *de residuo*, avviene a seconda che la gestione dell'azienda sia comune ovvero individuale.

Per tali ragioni i giudici di vertice hanno ritenuto di adottare una soluzione di compromesso orientata a realizzare un equilibrato e necessario bilanciamento fra una serie di principi di rango costituzionale, quali il principio di uguaglianza dei cittadini (articolo 3, Costituzione), il principio solidaristico a tutela della famiglia (articolo 29, Costituzione), la remunerazione del lavoro (articolo 35, Costituzione) e la libertà di iniziativa economica (articolo 41, Costituzione).

Inoltre le Sezioni Unite hanno sottolineato che, in relazione ai beni oggetto della comunione *de residuo ex* articolo 178, cod. civ., va rilevata anche la finalità di non coinvolgere il coniuge non imprenditore nella posizione di responsabilità illimitata dell'altro, assicurando a quest'ultimo la piena libertà d'azione nell'esercizio della sua attività d'impresa.

Detto in altri termini, sarebbe inopportuno consentire un'estensione all'altro coniuge del rischio di impresa assunto dal coniuge imprenditore e, quindi, ammettere la responsabilità personale del primo verso i creditori dell'azienda *ex* articolo 2560, cod. civ., come se il coniuge dell'imprenditore fosse un acquirente *pro quota* dell'azienda stessa.

In definitiva appare evidente come il Legislatore abbia voluto preservare il potere di gestione dell'impresa da parte del coniuge imprenditore, consentendogli di investire a suo piacimento gli utili e di disporre liberamente di beni e utili aziendali, con la conseguenza che i beni oggetto della comunione *de residuo*, e in particolare quelli di cui all'articolo 178, cod. civ., non possano considerarsi comuni, almeno sino a quando non sia intervenuta una causa di scioglimento del regime legale.

Sulla scorta delle superiori considerazioni le Sezioni Unite hanno quindi ritenuto di prediligere la tesi della natura obbligatoria (*rectius* creditizia) del diritto sui beni oggetto della comunione *de residuo*, poiché questa, da un lato, non mortifica l'aspettativa vantata dal coniuge non imprenditore sui beni in oggetto e, dall'altro, garantisce la permanenza della disponibilità dei frutti e dei proventi e dell'autonomia gestionale dell'impresa individuale in capo al coniuge imprenditore, nelle ipotesi previste dall'articolo 178, cod. civ..

Da ultimo è stato evidenziato che tale tesi ha il pregio di evitare qualsivoglia pregiudizio altresì per le ragioni dei creditori, che vedrebbero diminuite le garanzie del proprio credito, così agevolando la sopravvivenza dell'impresa senza che le vicende dei coniugi possano avere una diretta incidenza sulle sorti della stessa.

In conclusione, al coniuge non imprenditore, al momento dello scioglimento della comunione legale, spetta un diritto di credito pari alla metà del valore attuale dell'azienda individuale del coniuge imprenditore, al netto delle eventuali passività esistenti alla medesima data.

Si segnala che l'articolo è tratto da “[La rivista delle operazioni straordinarie](#)”.

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Lo stanziamento delle imposte anticipate a fronte di perdite fiscali

di **Stefano Rossetti**



Master di specializzazione

ESPERTO PER LA COMPOSIZIONE NEGOZIATA DELLA CRISI D'IMPRESA

Percorso formativo di 55 ore ai sensi del Decreto Legge 118/2021 e successivo Decreto Dirigenziale del 28/9/2021

[Scopri di più >](#)

Il principio contabile OIC n. 25 (paragrafo n. 11) definisce le **attività per imposte anticipate** come ammontari delle imposte sul reddito recuperabili negli esercizi futuri riferibili alle **differenze temporanee deducibili** o al riporto a nuovo di **perdite fiscali** .

Quindi le attività per imposte anticipate devono essere imputate nel bilancio di esercizio qualora le variazioni fiscali in aumento presentino congiuntamente la caratteristica della:

- **temporaneità;**
- **deducibilità.**

Una differenza è considerata **temporanea** quando la differenza tra il valore di una attività o una passività, determinato con criteri di valutazione civilistici ed il loro valore riconosciuto ai fini fiscali, è destinata ad annullarsi negli esercizi successivi.

Le differenze temporanee possono sorgere a seguito di:

- **operazioni che hanno effetto sul conto economico.** Si tratta di componenti negativi (o positivi) di reddito parzialmente o totalmente indeducibili (o imponibili) ai fini fiscali. Secondo l'attuale normativa fiscale, tali differenze derivano dalle differenze tra il risultato civilistico e il reddito imponibile, che hanno origine in un esercizio e si annullano in uno o più esercizi successivi; si tratta, dunque, di ricavi e costi (o di parte di essi) che concorrono a formare il reddito imponibile in un esercizio diverso da quello nel quale concorrono a formare il risultato civilistico;
- **operazioni che non hanno effetto sul conto economico.** Si tratta, ad esempio, di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni o conferimenti), correzioni di errori commessi in esercizi precedenti, cambiamenti di principi contabili, rivalutazione di attività iscritte nello stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi o riserve in sospensione di imposta.

Tali differenze sono considerate **deducibili** qualora, in futuro, comportino l'effettuazione di una variazione fiscali in diminuzione.

Tipico è il caso delle spese di manutenzione eccedenti il plafond ex [articolo 102, comma 6, Tuir](#), la cui deducibilità è rinviata ai cinque periodi d'imposta successivi mediante variazioni in diminuzione di pari importo, infatti:

- la **variazione in aumento** effettuata nel periodo d'imposta di competenza è pari all'ammontare delle spese di manutenzione eccedenti il plafond. Tale variazione è temporanea e deducibile in futuro;
- nei cinque periodi d'imposta successivi verranno effettuate cinque **variazioni in diminuzione** di pari importo che andranno a riassorbire la variazione in aumento precedentemente operata.

Le differenze temporanee deducibili, come sopra definite, generano imposte anticipate, ossia imposte dovute nell'esercizio in corso superiori alle imposte di competenza rilevate in bilancio. La società iscrive, pertanto, un'attività per imposte anticipate per le minori imposte che saranno pagate negli esercizi successivi.

Le differenze temporanee deducibili, a titolo esemplificativo, possono derivare da:

- **componenti negativi di reddito deducibili ai fini fiscali in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al conto economico civilistico** come nel caso, ad esempio, di costi la cui deducibilità fiscale è posticipata rispetto alla loro rilevazione contabile (si pensi, come prima visto, alle spese di manutenzione ex [articolo 102, comma 6, Tuir](#) oppure ai compensi amministratori ex [articolo 95, comma 5, Tuir](#));
- **perdite fiscali** portate a nuovo ai sensi dell'[articolo 84 Tuir](#).

In merito alle attività per imposte anticipate si sottolinea che il beneficio connesso a una perdita fiscale è rilevato tra le attività dello stato patrimoniale alla voce CII5-ter "imposte anticipate" solo se sussiste la **ragionevole certezza** del loro futuro recupero.

La ragionevole certezza può sussistere quando:

- esiste una **proiezione** dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un ragionevole periodo di tempo in base alla quale si prevede di avere redditi imponibili sufficienti per utilizzare le perdite fiscali;
- vi sono imposte differite relative a differenze temporanee imponibili, sufficienti per coprire le perdite fiscali, di cui si prevede l'annullamento in esercizi successivi. Il confronto è fatto tra perdita fiscale e differenze imponibili in futuro.

Per completezza di trattazione si ricorda che l'[articolo 84 Tuir](#) prevede la possibilità di scomputare nei periodi d'imposta futuri:

- le perdite fiscali dal reddito imponibile nella misura del **100%** di quest'ultimo, se le perdite sono state prodotte nei primi tre periodi d'imposta dopo la costituzione della società (comma 2);
- le perdite fiscali dal reddito imponibile nella misura del **80%** di quest'ultimo, se le perdite sono state prodotte dal quarto periodo successivo alla costituzione della società (comma 1).

Le perdite fiscali possono essere utilizzate senza limiti temporali.

Si consideri l'esempio sotto riportato.

Una società in riferimento al periodo d'imposta 2022 ha realizzato perdite fiscali per un ammontare pari a 60.000 euro.

La società, sulla base di un budget quinquennale, **prevede di ottenere negli esercizi futuri dei redditi imponibili da cui potranno essere scomputate le perdite fiscali**: ciò permette di stanziare le attività per imposte anticipate.

ESERCIZIO	REDDITO	PERDITA FISCALE	REDDITO IMPONIBILE	PERDITA RESIDUA	IMPOSTE ANTICIPATE C.E. 22	CREDITO PER IMPOSTE ANTICIPATE S.P. CII	IMOSTE CORRENTI IRES C.E. 22
2022		-60.000	0	-60.000	14.400	14.000	0
2023	10.000	-8.000	2.000	-52.000	-1.920	12.480	480
2024	12.000	-9.600	2.400	-42.400	-2.304	10.176	576
2025	15.000	-12.000	3.000	-30.400	-2.880	7.296	720
2026	18.000	-14.400	3.600	-16.000	-3.456	3.840	864
2027	20.000	-16.000	4.000	0	-3.840	0	960

La scrittura da effettuarsi al 31 dicembre 2022 è la seguente:

Credito per imposte anticipate (SP) a Imposte anticipate (CE) 14.400 14.400

La scrittura da effettuarsi al 31 dicembre 2023 è la seguente:

Imposte anticipate (CE) a Credito per imposte anticipate (SP) 1.920 1.920

La scrittura da effettuarsi al 31 dicembre 2024 è la seguente:

Imposte anticipate (CE) a Credito per imposte anticipate (SP) 2.304 2.304

La scrittura da effettuarsi al 31 dicembre 2025 è la seguente:

Imposte anticipate (CE)	a	Credito per imposte anticipate (SP)	2.880	2.880
-------------------------	---	-------------------------------------	-------	-------

La scrittura da effettuarsi al 31 dicembre 2026 è la seguente:

Imposte anticipate (CE)	a	Credito per imposte anticipate (SP)	3.456	3.456
-------------------------	---	-------------------------------------	-------	-------

La scrittura da effettuarsi al 31 dicembre 2027 è la seguente:

Imposte anticipate (CE)	a	Credito per imposte anticipate (SP)	3.840	3.840
-------------------------	---	-------------------------------------	-------	-------

CASI OPERATIVI

Regime Iva delle indennità di occupazione

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Domanda

Una Spa riceve una indennità per indebita occupazione a seguito di una sentenza del Tribunale così formulata: *“vista l’inesistenza di alcun rapporto di locazione fra le parti in causa condanna all’immediato rilascio dell’immobile; con condanna al pagamento dell’indennità pari a*“

Si chiede se tale somma dovrà essere fatturata in esclusione dall’assoggettamento a Iva ex articolo 15, comma 1, n.1, D.P.R. 633/1072 visto che non vi è mai stato un contratto di affitto né verrà mai stipulato.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



AGEVOLAZIONI

Detrazioni fiscali, onere della prova e divieto di motivazione postuma

di **Silvio Rivetti**



In tema di **agevolazioni fiscali**, **spetta al contribuente**, che vanti il diritto di avvalersene, di **dimostrare** di avere i **requisiti** previsti dalla legge per avervi accesso: non potendosi dire viziato l'atto che recupera i benefici né a causa della sua succinta motivazione, né a causa della presunta indebita integrazione di quest'ultima nel corso del giudizio, se la ragione fondante i recuperi d'imposta può individuarsi sin dall'origine nell'**assenza della documentazione giustificativa** del contribuente.

È questo il principio di diritto espresso dalla sentenza di Cassazione 15.03.2023 n. 7810, con la quale sono state **rigettate le ragioni del contribuente** avverso il recupero erariale concernente la seguente vicenda.

Il contribuente, a seguito di un intervento di recupero di un immobile abitativo comprendente cinque unità immobiliari, aveva fruito della detrazione fiscale di cui all'[articolo 16-bis Tuir](#) in relazione ai massimali di spesa allora previsti, pari ad euro 48.000 per unità immobiliare, moltiplicati per cinque; aveva però inviato al Centro Operativo di Pescara (adempimento in allora vigente) un'**unica comunicazione per tutte e cinque le unità componenti il fabbricato**, anziché cinque distinte comunicazioni, una per ciascuna della unità oggetto degli interventi.

Tale anomala comunicazione, che di fatto poteva dirsi riferibile a un intervento unitario su un unico immobile, anziché su cinque, aveva attivato il **controllo formale dell'Agenzia delle Entrate** che, ai sensi dell'[articolo 36-ter D.P.R. 600/1973](#), aveva richiesto al contribuente la **documentazione giustificativa** della fruizione delle detrazioni fiscali relativamente ai massimali di spesa come usufruiti, ossia per l'importo di euro 48.000 moltiplicato per cinque.

Da quanto è dato desumere dalla ricostruzione dei fatti di causa, evidentemente le fatture degli interventi e i bonifici, esibiti dal contribuente agli uffici, **non consentivano di suddividere il totale delle spese sostenute in relazione ai lavori effettivamente eseguiti** in ognuna delle

cinque unità facenti parte del fabbricato: e pertanto il Fisco, riscontrata la **carente dimostrazione del fatto** che i massimali di spesa spettanti non erano stati superati per ogni singolo immobile, **recuperava i quattro quinti dell'intera detrazione fruita**, considerando l'intervento effettuato unitariamente su di un **unico immobile** (con calcolo del beneficio in relazione al limite massimo di spesa di soli euro 48.000).

Di qui, la comunicazione degli esiti del controllo recante le motivazioni del recupero, e la notifica della **cartella di pagamento**: cartella che il contribuente impugnava in giudizio, prevalendo in primo grado e poi soccombendo nel grado d'appello.

Ricorrente in sede di legittimità, il contribuente contesta ciò che è, teoricamente, il vero tallone d'achille del recupero erariale esperito ai sensi dell'[articolo 36-ter](#) citato, ovvero la **succinta motivazione della cartella**, facente riferimento alla **comunicazione degli esiti del controllo formale**; comunicazione che, a sua volta, non sempre brilla per completezza, pur dovendo rappresentare il vero nocciolo motivazionale del recupero d'imposta.

La Corte di Cassazione, tuttavia – e questa è la vera nota di rilievo del precedente in commento – nega che, in ambito di giudizio afferente alla spettanza di detrazioni fiscali, si possa ragionare in termini di **divieto di integrazione in sede processuale della motivazione dell'atto impositivo**, come sancito in plurime statuizioni in tema di divieto di motivazione “postuma” dell'avviso di accertamento o di liquidazione (divieto determinato dalla stessa natura impugnatoria del processo tributario, che **non ammette l'amministrazione a colmare, nel corso del giudizio, le lacune motivazionali degli atti impositivi** caratterizzati da un'insufficiente esposizione delle ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda la pretesa: tra le molte, Corte di Cassazione, nn. 11284/2022, 28560/2021, 7649/2020, 3762/2019, 2382/2018, 12400/2018); trattandosi invece, il processo riguardante **l'atto recuperante le detrazioni, di giudizio che deve vertere sull'effettiva dimostrazione da parte del contribuente della fondatezza del suo diritto al vantaggio fiscale**, laddove tale diritto risulti **contestato fin dall'inizio da parte dell'amministrazione in maniera chiara**, in termini di **difetto di prova documentale come esibita da parte del contribuente stesso in sede di controllo formale**. Tale difetto non può dirsi sanato o di minor vigore, nell'ipotesi in cui esso sia stato rappresentato dalle Entrate in termini solo sintetici, in ambito di motivazione.

In questa prospettiva, per il giudice delle leggi, gli ulteriori argomenti illustrati dal Fisco in sede processuale **non rappresentano un vizio di “integrazione della motivazione”** dell'atto impugnato, ma semplice **“arricchimento”** del giudizio stesso; dovendosi così confermare il **fondamento del recupero sulla carente prova del corretto calcolo del bonus**.

La **logica “inversa” del giudice delle leggi**, che nei giudizi riguardanti i **meccanismi di agevolazione ragiona, quanto all'integrazione postuma degli elementi motivazionali, in termini opposti** rispetto ai giudizi concernenti gli accertamenti sostanziali e ricostruttivi, è dunque da **tenere in debita considerazione**.

PROFESSIONISTI

Obiettivo fatturato: come raggiungerlo con il Controllo di Gestione

di **Stefano Renzi** – Consulente BDM Associati SRL



Quando un'azienda di servizi sceglie di intraprendere un progetto di pianificazione e controllo di gestione (CDG) tipicamente lo fa con l'intenzione di aumentare il proprio margine operativo lordo agendo o sulle componenti di costo del proprio bilancio o, come vedremo, tramite un aumento del proprio volume d'affari.

Il tema dell'aumento del fatturato negli Studi Professionali, come anche nelle piccole e medie imprese di servizi, può essere affrontato da tanti punti di vista quante sono le variabili che concorrono a produrre il risultato finale d'esercizio e su di ognuna di esse è possibile ragionare al fine di trovare strategie che ne massimizzino l'apporto.

Il fatturato d'esercizio è composto da ogni singola riga di ricavo parcellato durante l'anno ad un cliente ed è riclassificabile all'interno di un sistema di CDG sulla base di multiple dimensioni, ad esempio:

- natura ordinaria/straordinaria del singolo ricavo;
- area strategiche di affari (ASA) di competenza;
- singola pratica o prestazione;
- addetti coinvolti nel lavoro.

Qualora il sistema ci invii chiari segnali di necessità di aumentare il fatturato, questi elementi appena esplosi possono rappresentare i diversi punti di vista sui quali abbiamo possibilità di azione per raggiungere l'obiettivo.

Chiaramente, ogni soluzione potrà essere più o meno praticabile a seconda di come si siano consolidate negli anni le abitudini gestionali e relazionali dello Studio. Abitudini che concorrono a determinare lo stato attuale in cui si trova ogni realtà aziendale in quanto insieme di relazioni umane tra dirigenti, collaboratori, clienti e fornitori.

1. Natura ordinaria/straordinaria

Grazie a *software* di rilevazione delle attività (*timesheet*), sui quali si fonda l'acquisizione dei dati, diventa estremamente semplice qualificare le attività svolte per i clienti e di conseguenza la competenza di esse ad uno specifico mandato precedentemente sottoscritto.

Ragionando, quindi, in termini di ordinario e straordinario, è possibile verificare l'adeguata capienza del mandato in funzione delle ore lavoro che sono state svolte e secondariamente valutare l'opportuna valorizzazione di attività extra non comprese in esso le quali, molto spesso, vengono dimenticate poiché eseguite senza lasciare traccia alcuna.

Nell'esempio sottostante, ripartendo i flussi tra ore ordinarie e ore straordinarie risulta evidente che il problema in questo caso specifico non è la capienza del mandato, bensì la mancata valorizzazione delle 35 ore straordinarie.

	NON RICLASSIFICATO	RICLASSIFICATO	
	GLOBALE	ORDINARIO	EXTRA
Mandato Rossi SRL	4.000 €	4.000 €	- €
Ore svolte	110	75	35
Full cost	40 €	40 €	40 €
Costo gestione cliente	4.400 €	3.000 €	1.400 €
UTILE/PERDITA	- 400 €	1.000 €	- 1.400 €

Utilizzando questa ripartizione sarà sempre possibile monitorare i mandati per valutare eventuali adeguamenti o, come nell'esempio, non perdere l'occasione di parcellare attività

straordinarie secondo un preciso tariffario a tempo o a quantità.

Chiaramente è di sostanziale importanza che il cliente entri in relazione con lo Studio con ben chiare queste dinamiche e gli si renda noto non solo cosa è compreso e cosa no all'intero del mandato, ma anche che il mandato stesso è correlato al volume di registrazioni, volume d'affari, tipo di contabilità che il cliente avrà di anno in anno.

Saturazione delle risorse

Se nel punto precedente l'aumento di fatturato è determinato da una miglior valorizzazione di servizi che vengono già svolti dallo Studio, e quindi non comportano ulteriore carico di lavoro, da questo punto in poi entriamo in un'ottica più commerciale e di acquisizione di clienti e nuove opportunità.

Il sistema CDG ci viene in aiuto poiché fornisce non solo dati economici, ma anche gestionali. L'unità di misura economica è sempre correlata all'unità oraria permettendo di monitorare costantemente la saturazione di ogni risorsa e dello Studio nel suo insieme.

Il presupposto che giustifica una strategia di aumento del fatturato è la rilevazione di un basso indice di saturazione delle risorse o in altre parole l'evidenza che a parità di risorse è possibile gestire più pratiche o clienti.

2. Area Strategica di Affari (ASA)

Prendiamo in considerazione realtà multidisciplinari come, ad esempio, Studi Professionali che svolgono sia consulenza contabile/fiscale che del lavoro.

Avendo rilevato una saturazione delle risorse di un'ASA specifica sufficientemente bassa da poter accogliere nuova clientela, una strategia plausibile potrebbe essere quella del *cross-selling*, ossia della vendita di un servizio complementare a quello che è stato già precedentemente venduto.

Se per esempio diversi clienti attivi nel ramo fiscale avessero anche la necessità di gestire le paghe e ricevere consulenza del lavoro, una plausibile strategia è quella di presentare loro un'offerta di benvenuto ad un prezzo agevolato per un periodo di tempo limitato, ma sufficiente ad incentivare il potenziale cliente ad affrontare il cambiamento.

3. Singole pratiche o prestazioni spot

Il legislatore è sempre al lavoro e non è certamente una novità che di anno in anno emergano nuove pratiche e adempimenti.

Il rischio di rimanere sommersi da queste ondate di cambiamento è alto, ma per lo Studio che riesce a cavalcarle possono essere delle vere e proprie opportunità di monetizzazione supplementare della propria clientela.

Si pensi ad esempio a come le pratiche 110% abbiano messo molti professionisti nella posizione di poter erogare ulteriori servizi e non di meno di entrare in relazione con nuovi clienti che, avendo avuto modo di testare la competenza dello Studio, potranno essere ben più predisposti a valutare collaborazioni di più ampio respiro.

4. Addetti coinvolti nel lavoro

Il referente del cliente è di fatto la persona con cui quest'ultimo si relaziona di più durante tutto l'anno e ne guadagna la fiducia.

Per questo motivo non è insolito che molte aziende pongano in essere sistemi premianti per incentivare i propri collaboratori a compiere un passo in più verso le esigenze del cliente.

Chiaramente questo comporterà loro uno sforzo e un carico di lavoro aggiuntivo che va adeguatamente ricompensato. È pertanto lecito formulare un piano di incentivi economici che vada a premiare quei collaboratori disposti a ricercare opportunità e promuovere servizi aggiuntivi dello Studio.

Da qui inizia anche la trasformazione dello Studio Professionale da semplice fornitore di un servizio necessario a Partner d'impresa che si prende cura delle esigenze del caso specifico.

Altri interventi e conclusioni

Oltre a quanto già citato, da non dimenticare sono anche strategie di carattere più massivo che possono andare dalla corretta applicazione puntuale degli indici ISTAT, che in questo periodo storico può impattare in maniera significativa sull'esito aggregato, allo stringere partnership con altri Studi o aziende che offrono servizi complementari fino all'acquisizione diretta di altri Studi Professionali.

Qualunque sia la strategia che intendiamo seguire è necessario tenere bene a mente che non esiste la soluzione adatta a tutte le esigenze, ma che ogni strategia è in primo luogo la risposta a segnali di allerta ben precisi del sistema di CDG e secondariamente deve adeguarsi alle peculiarità di ogni Studio, con la specifica che qualora oggi una strada non sia praticabile

non significa che non lo possa essere in futuro, una volta create le condizioni per farlo.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Le trasformazioni eterogenee verso la neutralità

di **Laura Mazzola**



In generale, le **operazioni di riorganizzazione aziendale** sono, dal punto di vista tributario, **agevolate**; infatti, risultano caratterizzate da un **regime di neutralità fiscale**.

Diversamente, nessuna norma analoga è tuttora vigente collegata al **reddito di lavoro autonomo**.

Nello specifico si evidenzia che l'[articolo 170 Tuir](#) afferma che *“la trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento”*.

Ne deriva che, quando la trasformazione si traduce in un **mero mutamento della forma giuridica della società**, l'operazione è, in relazione alle imposte dirette, fiscalmente neutrale, poiché la stessa non comporta alcun effetto traslativo dei beni sociali.

Il successivo [articolo 171 Tuir](#), invece, disciplina le **trasformazioni eterogenee**, le quali comportano il **passaggio da società lucrative a enti non commerciali, ovvero da entri non commerciali a soggetti Ires**.

L'**associazione professionale** risulta equiparabile, sul piano civilistico, a una società di fatto che non svolge attività commerciale.

Ne discende che l'**operazione di trasformazione di uno studio associato in società tra professionisti**, sul piano fiscale, è **assimilata ad un conferimento di beni** di cui all'[articolo 171, comma 2, Tuir](#) e, di conseguenza, è disciplinata dal combinato disposto degli [articoli 9](#) e [54 Tuir](#).

In particolare, trova applicazione, in capo alla **società conferente**, l'[articolo 54, comma 1-bis lett. a\), Tuir](#), il quale dispone che le **plusvalenze dei beni strumentali**, realizzate mediante cessione a titolo oneroso, **concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo**.

Successivamente, il **comma 1-ter)** sancisce che il **valore delle plusvalenze** è dato dalla **differenza tra il corrispettivo e il costo ammortizzato**, nonché, in assenza di corrispettivo, dalla **differenza tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato**.

Per i **beni diversi da quelli strumentali** e per i **crediti** conferiti trova, invece, applicazione l'[articolo 9, comma 2, Tuir](#), secondo il quale **si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti a seguito della trasformazione in società tra professionisti**, il quale concorre alla formazione del reddito di lavoro autonomo.

L'Agenzia delle entrate, con la [risposta ad istanza di interpello n. 107/2018](#), ha rilevato che, per **evitare salti di imposta collegati al passaggio dal regime di cassa a quello di competenza**, i componenti reddituali, che hanno già concorso alla determinazione del reddito secondo le regole del regime di provenienza, non concorrono nuovamente alla formazione del reddito, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità o deducibilità previsti dal regime di destinazione.

Tutto ciò premesso, l'operazione di trasformazione in questione, ad oggi, **non risulta fiscalmente neutrale, ma equiparabile a un conferimento**.

Occorre, però, evidenziare l'**iniziativa normativa per garantire la neutralità fiscale delle operazioni di trasformazione tra le società tra professionisti**, pubblicata dalla VI Commissione permanente (Finanze) il 28 marzo 2023.

Nel testo della risposta, di cui all'allegato 1, il Governo ha sottolineato la sua intenzione di **valorizzare il principio di neutralità fiscale delle aggregazioni**, con l'obiettivo di sospendere il prelievo fiscale per tutte le operazioni straordinarie degli studi e, in particolare, per chi evolve verso forme societarie.

In particolare, in ordine al vigente quadro normativo, il **disegno di Legge delega di riforma fiscale**, recentemente approvato dal Consiglio dei Ministri, tra i principi e i criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone, ha previsto testualmente ***“la neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali, comprese quelle riguardanti il passaggio da associazioni professionali a società tra professionisti”***.

BUSINESS ENGLISH

Another 20 Key English Accounting Terms

di Tom Roper



How often do you pick up the newspaper or click onto your favourite business news site and find terminology which you feel you know, but sometimes don't have the most complete understanding of it. As we saw in an earlier article, there is a **complex** vocabulary associated with accounting in the English speaking world. We have introduced 20 key accounting terms before and it is only right that we continue this list, so as not to leave it unfinished. So here are another **20 key Accounting terms** in English:

1. **Owners' or Stockholders' equity:** An ownership interest in a corporation in the form of preferred or common stock. Equal to total assets minus total liabilities.
2. **Liability:** What a company owes, or a company's debts or financial obligations.
3. **Paid in capital:** The portion of the stockholders' equity which was paid in by the stockholders, as opposed to capital arising from profitable operations.
4. **Net income:** A company's net earnings or profit, equal to total revenue minus total expense.
5. **Expense:** The fixed, variable, or accrued costs that a company incurs through its operations.
6. **Revenue:** Money received by the company for goods sold or services provided.
7. **General ledger:** A financial record that contains all the asset, liability, owner equity, revenue, and expense accounts.
8. **Subsidiary ledger:** A financial record that contains the details to support a general ledger control account.
9. **Trial balance:** a financial record that lists and compares the totals of debit and credit balances in the general ledger to check that they are equivalent.
10. **Balance sheet:** A financial report that summarises a company's assets, liabilities, and owners' or shareholders' equity at a given time.
11. **Chart of accounts:** A complete listing of every account in the general ledger of an organisation.
12. **Profit and loss statement:** A financial report that is used to summarise a company's performance by showing revenues and expenses during a specific period of time such

as monthly, quarterly, or annually. Also known as Income Statement.

13. **Statement of cash flows:** A financial report that shows cash inflow and outflow from operating, investing, and financing activities.
14. **Accounts receivable:** Money which is owed to a company by a customer for products and services that were provided on credit.
15. **Accounts payable:** Money a company owes its creditors for delivered goods or services that were purchased on credit.
16. **Fixed cost:** Costs that remain constant within a defined range of activity, volume, or time period.
17. **Variable cost:** Costs that change in direct proportion to changes in productive output.
18. **Audit:** A professional examination of a company's financial statement by a CPA to determine that the statement has been presented fairly and prepared using GAAP.
19. **Review:** Accounting service that provides some assurance as to the reliability of financial information. However, it does not involve a CPA conducting an examination under GAAP.
20. **Compilation:** Presentation of financial statement data without the accountant's assurance as to conformity with GAAP.

So there we have it, the final **20 terms** to complete your handy key word guide to Accounting vocabulary in English. Next week we will return to our article format and try to put some of these into action. Thanks for staying with us.

