



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 7 Febbraio 2024

ENTI NON COMMERCIALI

La personalità giuridica nelle Asd alla luce delle recenti Riforme e delle disposizioni concorrenti

di Paolo Pesticcio

CASI OPERATIVI

La cessione di quote nella società di persone ha effetto dal medesimo periodo d'imposta

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La dichiarazione Iva 2024: la compilazione del rigo VA5

di Stefano Rossetti

LA LENTE SULLA RIFORMA

Adempimento collaborativo con esclusione delle sanzioni "condizionata"

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

RISCOSSIONE

Divieto di compensazione in presenza di ruoli scaduti superiori a 100.000 euro

di Alberto Fontana – Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Vicenza

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scelte contabili nel conferimento di azienda e conseguenze fiscali

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

La personalità giuridica nelle Asd alla luce delle recenti Riforme e delle disposizioni concorrenti

di **Paolo Pesticcio**

Circolari e Riviste

**ASSOCIAZIONI
E SPORT**

IN OFFERTA PER TE € 97,50 + IVA 4% anziché € 150 + 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



Premessa

Con il D.P.R. 361/2000 si fece, senza dubbio, un importante passo da un sistema di riconoscimento della personalità giuridica di tipo “*concessorio*” a uno “*normativo*”. L’acquisto della personalità giuridica in tale ambito normativo avviene, ancora oggi, con l’iscrizione nel Registro delle persone giuridiche, istituito presso le Prefetture/Regioni/Province autonome^[1].

Nel contesto di una definizione di criteri per l’ottenimento della personalità giuridica possiamo rilevare che le disposizioni di legge contenute nel citato Decreto richiedono, per l’ottenimento della stessa, che lo scopo sia lecito e possibile e che vi sia un patrimonio “*adeguato*” al suo perseguimento.

Il recente D.Lgs. 117/2017 (di seguito CTS) nell’introdurre la Riforma degli enti del Terzo settore (di seguito ETS) ha, però, introdotto una nuova disciplina regolante la personalità giuridica degli ETS che, inevitabilmente, si interseca con la disciplina del D.P.R. 361/2000, poc’anzi richiamato. L’articolo 22, CTS ha previsto una nuova modalità di acquisto della personalità giuridica legata alla nascita stessa del Registro unico nazionale del Terzo settore (di seguito Runts), regolando un procedimento di riconoscimento alternativo a quello previsto nel D.P.R. 361/2000 e stabilendo che l’ETS acquisisce la personalità giuridica attraverso l’iscrizione a tale nuovo Registro ai sensi del citato articolo 22, CTS e in base alla regolamentazione delineata nel successivo D.M. 106/2020.

Alle modalità di acquisto della personalità giuridica richiamate sino a ora deve, da ultimo, aggiungersi quanto accaduto a seguito dell’introduzione di un’ulteriore e specifica procedura prevista per le Associazioni sportive dilettantistiche (di seguito Asd), legata all’iscrizione di tali enti nel novello Registro nazionale delle attività sportive (di seguito RNASD). Una procedura di lunga gestazione che ha avuto necessità di correzioni e ampliamenti e che, tuttavia, si inserisce in quelle già richiamate generando taluni problemi di coordinamento e di interpretazione, nonostante si sia provato a coordinare tale procedura con quelle già previste, anche alla luce del fatto che le qualifiche Asd/Ets sono contestualmente assumibili.

La scelta di acquisire la personalità giuridica permette all'associazione^[2] di essere titolare di diritti e obblighi in via autonoma rispetto ai soggetti che lo compongono o lo amministrano, generando un'autonomia patrimoniale perfetta tra il patrimonio dell'associazione e quello personale dei singoli associati, nonché degli altri soggetti. Gli associati, pertanto, rispondono delle obbligazioni dell'ente solo nei limiti della quota associativa versata e degli ulteriori contributi elargiti ma non può essere richiesto loro, dai creditori dell'associazione il pagamento per i debiti contratti da quest'ultima. A loro volta i creditori personali dei singoli associati non possono pretendere dall'associazione il soddisfacimento delle loro ragioni.

La personalità giuridica delle Asd e il coordinamento con le altre disposizioni di legge

Nel contesto delle 3 procedure di acquisizione della personalità giuridica, tutte ad oggi vigenti, proviamo a soffermare l'attenzione sulle disposizioni previste per le Asd, toccando taluni aspetti di comunanza di tale normativa con le altre previste e regolanti il medesimo istituto.

L'articolo 7, D.Lgs. 39/2021 dispone che con la domanda di iscrizione al Registro^[3] possa essere presentata anche l'istanza di riconoscimento della personalità giuridica rinviando, per le specifiche modalità, al successivo articolo 14, D.Lgs. 39/2021.

L'articolo 14, D.Lgs. 39/2021, come corretto e implementato^[4], dispone che:

“Le associazioni dilettantistiche possono, in deroga al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, acquistare la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel Registro di cui all'articolo 4, fermo restando quanto previsto dagli articoli 17 e 18 della legge 11 marzo 1972, n. 118”.

Il primo aspetto che si pone è se le Asd “*debbano*” utilizzare la nuova procedura “*semplificata*” prevista dall'articolo 14, D.Lgs. 39/2021 o “*possano*” utilizzarla, potendo scegliere in alternativa di mantenere la procedura di cui al D.P.R. 361/2000. Come già accaduto per l'articolo 22, CTS, per gli ETS, la procedura da utilizzare per una Asd è, senza dubbio, quella prevista dall'articolo 14, D.Lgs. 39/2021 e ciò è, altresì, confermato indirettamente, dal successivo comma 1-ter, il quale dispone che per le associazioni già in possesso della personalità giuridica ex D.P.R. 361/2000 che ottengano l'iscrizione al RNASD è prevista la sospensione dell'efficacia dell'iscrizione nel Registro delle persone giuridiche di cui al D.P.R. 361/2000, evidenziando, pertanto, il prevalere della nuova regolamentazione su quella già esistente dall'anno 2000.

In merito alle casistiche che possono presentarsi, l'articolo 14, D.Lgs. 39/2021 richiamato prevede:

a) il caso nel quale l'ente che si iscriva al RNASD (o già scritto)^[5] sia privo di personalità giuridica e voglia ottenerla. In tale ipotesi, all'istanza di iscrizione al RNASD dovranno essere allegati, se l'ente è già operante, anche:

1. il rendiconto economico finanziario o il bilancio di esercizio approvato dall'assemblea e il relativo verbale;
2. entro 30 giorni dalla modifica, i verbali che apportano modifiche statutarie con allegati gli statuti modificati, i verbali che modificano gli organi statutari e i verbali che dovessero modificare la sede legale;

b) il caso nel quale l'associazione con personalità giuridica acquisita ex P.R. 361/2000 ottenga l'iscrizione nel RNASD. In tale ipotesi l'efficacia dell'iscrizione nel citato Registro ex D.P.R. 361/2000 viene sospesa, fintanto che sia mantenuta l'iscrizione nel RNASD. Nel periodo di sospensione, l'associazione non perde la personalità giuridica acquisita con la pregressa iscrizione ma l'applicazione delle disposizioni di cui al D.P.R. 361/2000, come detto, resta sospesa. Dell'avvenuta iscrizione al "nuovo" Registro nonché dell'eventuale successiva cancellazione dallo stesso, è data comunicazione, da parte dell'ufficio competente, entro 15 giorni, alla Prefettura oppure alla Regione o Provincia autonoma competente;

c) il caso di associazioni che siano in possesso della personalità giuridica ai sensi dell'articolo 22, CTS, e che abbiano pertanto assunto la qualifica ETS, per le quali resta efficace l'iscrizione nel Runts anche ai fini della disciplina del riconoscimento come persona giuridica. L'eventuale cancellazione dell'associazione dal Runts determina, tuttavia la cancellazione d'ufficio dell'associazione dal RNASD ai soli fini della personalità giuridica, comportando la necessità di attivare la procedura dell'articolo 14, D.Lgs. 39/2021, nel caso in cui l'Asd voglia vedersi riconoscere (nuovamente) la personalità giuridica. Spetta al Runts comunicare prontamente all'ufficio competente del RNASD ogni variazione che riguardi tale aspetto per gli enti iscritti in entrambi i Registri[\[6\]](#).

Il successivo comma 2, articolo 14, D.Lgs. 39/2021, prende in esame le modalità di redazione degli atti, evidenziando l'obbligo della competenza notarile nella redazione di atto costitutivo/statuto di una neonata associazione o del verbale di assemblea straordinaria nel caso di Asd già costituita quale associazione non riconosciuta.

Il comma chiarisce che al notaio compete la verifica circa la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per la costituzione dell'ente e, in particolare, le disposizioni contenute nel D.Lgs. 39/2021 riferite:

1. alla natura dilettantistica;
2. nonché alla consistenza del patrimonio minimo[\[7\]](#)

Assegnando allo stesso notaio il deposito dei documenti entro 20 giorni, presso il Registro, dopo aver comunicato il ricevimento dell'atto alla Federazione sportiva nazionale alla Disciplina sportiva associata o all'ente di promozione sportiva affiliante indicato nell'atto medesimo ai fini dell'ottenimento del riconoscimento ai fini sportivi.

Nel caso in cui la richiesta di riconoscimento avvenga per un'associazione già iscritta al RNASD, il notaio, verificata la documentazione, richiede direttamente l'inserimento

dell'associazione tra quelle dotate di personalità giuridica.

Le modifiche statutarie apportate per la pratica di riconoscimento della personalità giuridica devono risultare da atto pubblico e diventano efficaci solo con l'iscrizione nel Registro^[8].

In relazione al patrimonio minimo per il conseguimento della personalità giuridica è richiesta una somma liquida e disponibile non inferiore a 10.000 euro. Se tale patrimonio è costituito da beni diversi dal denaro, il loro valore deve risultare da una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro, da allegarsi all'atto costitutivo. Ove accada che il patrimonio minimo di cui all'articolo 14, comma 3-ter diminuisca di oltre 1/3 in conseguenza di perdite, l'organo di amministrazione deve senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo oppure la trasformazione, la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta, la fusione o lo scioglimento dell'ente^[9].

Potrebbe, altresì, accadere che il notaio, in sede di verifica, non ritenga sussistenti le condizioni per la costituzione dell'ente o il patrimonio minimo; ove ciò accada, ne dà comunicazione motivata, tempestivamente e comunque non oltre il termine di 30 giorni, agli amministratori dell'ente^[10]. Gli amministratori o, in mancanza ciascun associato, nei 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione del notaio, possono domandare all'ufficio del registro competente di disporre l'iscrizione nel RNASD. Se, nel termine di 60 giorni dalla presentazione della domanda, l'ufficio del registro non comunica ai richiedenti il motivato diniego, ovvero non chiede di integrare la documentazione o non provvede all'iscrizione, questa si intende negata (silenzio diniego).

È, senza dubbio, confermato dalle disposizioni esaminate, il ruolo centrale del notaio nello svolgimento degli adempimenti legati all'iscrizione nel RNASD sia nel caso di costituzione di Asd sia in quello di un verbale di assemblea straordinaria di un'Asd già costituita finalizzato all'ottenimento della personalità giuridica.

Qualche dubbio sorge, invece, dalla lettura del comma 3, articolo 14, D.Lgs. 39/2021 in merito alle modalità che regolerebbero l'iscrizione nel citato Registro di eventuali modifiche statutarie apportate da Asd che siano già dotate di personalità giuridica ex articolo 14 e, dunque, già iscritte, nel suddetto registro. Il rinvio operato all'articolo 6, comma 3 dello stesso decreto lascerebbe pensare che l'iscrizione di tali modifiche si possa effettuare entro un ampio lasso di tempo^[11] ma, soprattutto, che essa possa avvenire attraverso dichiarazione diretta da parte dell'ente dilettantistico e non da parte del notaio che abbia posto in essere le statutarie. Su tale aspetto torneremo nelle conclusioni.

Il Consiglio notarile di Milano in relazione alla verifica patrimoniale nelle Asd

Il Consiglio notarile di Milano è intervenuto con 2 massime^[12] a chiarire taluni aspetti legati

al riconoscimento della personalità giuridica delle Asd.

La massima n. 17/2023, in particolare, è intervenuta a chiarire che:

1. nel caso di un'associazione non riconosciuta che chieda l'iscrizione al RNASD con contestuale acquisizione della personalità giuridica; sia
2. nel caso di Asd già iscritta nel citato Registro che chieda di voler acquisire la personalità giuridica, la deliberazione dovrà essere assunta con il *quorum* richiesto per le modifiche statutarie^[13] e soggiace ai controlli previsti dall'articolo 14, D.Lgs. 39/2021.

Il notaio che abbia ricevuto il relativo verbale è, in particolare, tenuto:

1. a verificare la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per il riconoscimento della personalità giuridica (compresa la presenza del patrimonio minimo);
2. a effettuare la prescritta comunicazione all'Organismo affiliante;
3. a depositare i documenti nel RNASD nei termini di legge.

Inoltre, trattandosi di ente già operante, il cui patrimonio comprende poste attive e passive, la verifica patrimoniale comporta la presentazione di un rendiconto economico finanziario o del bilancio di esercizio approvato dall'assemblea, dai quali emerga un patrimonio netto non inferiore a 10.000 euro; detti documenti devono, altresì, essere accompagnati dalla relazione dell'organo di controllo o di un revisore che ne attesti la corretta compilazione.

I documenti richiamati possono, tuttavia, essere sostituiti da una perizia di stima redatta nei termini dell'articolo 14, comma 3-ter, D.Lgs. 39/2021.

La Massima, inoltre, tiene a precisare che: *“il mutamento del regime giuridico che deriva dall'ottenimento della personalità giuridica non comporta liberazione dalla responsabilità personale e solidale per le obbligazioni pregresse di chi ha agito in nome e per conto dell'associazione, ai sensi dell'articolo 38, cod. civ.”.*

La massima conferma, pertanto, come sia in capo al notaio – nei casi sopra richiamati – l'obbligo di verifica circa la sussistenza delle condizioni prescritte dalla legge per l'ottenimento della personalità giuridica e, in caso di esito positivo, l'ulteriore compito di effettuare la comunicazione all'Organismo affiliante e di chiedere l'iscrizione nel RNASD^[14] entro i 20 giorni successivi all'assemblea^[15].

Un altro specifico aspetto affrontato dalla massima notarile – laddove la decisione di ottenere la personalità giuridica sia assunta da un'Asd già iscritta al RNASD – attiene alla delibera assembleare che anche ove non richieda effettive modifiche dello statuto, comporta la necessità del *quorum* richiesto per le modifiche statutarie. Ciò in quanto il conseguimento della personalità giuridica comporta una modifica nel regime di responsabilità di coloro che agiscono in nome e per conto dell'ente, cambiando sensibilmente le regole dell'associazione.

Viene, tuttavia, che lo statuto di un'associazione priva di personalità giuridica potrebbe stabilire che, ove ciò non richieda modifiche statutarie, la competenza a decidere di conseguire la personalità giuridica possa attribuirsi a una decisione dell'organo amministrativo, non essendo tale competenza inderogabilmente attribuita all'assemblea^[16].

Con riferimento alla verifica circa la sussistenza del patrimonio minimo, trattandosi di ipotesi legate a un ente già operativo, la cui situazione patrimoniale presenterà evidentemente poste sia attive sia passive, non è sufficiente che la disponibilità minima ai fini dell'ottenimento della personalità giuridica risulti da certificazione bancaria che attesti il deposito della somma di 10.000 euro presso un c/c intestato all'associazione (o da deposito presso il conto dedicato del notaio), essendo invece necessario accertare che la situazione economico-patrimoniale dell'associazione non presenti passività capaci di annullare in concreto un eventuale fondo liquido (o altre attività) di cui si sia dimostrata l'esistenza.

In merito a ulteriori e più specifiche indicazioni legate alla documentazione con la quale si debba attestare la presenza del patrimonio minimo per l'ente già costituito, si rinvia all'articolo 14, comma 1-*bis*, D.Lgs. 39/2021 e alla massima n. 16/2003^[17].

Conclusioni

Il contesto legislativo legato all'acquisizione della personalità giuridica degli enti riconducibili al Libro I, cod. civ. sembra essersi arricchito di nuove e combinate disposizioni che, si teme, potranno generare taluni elementi di criticità.

Nell'intento, giusto e necessario, di intervenire efficacemente sul sistema di riconoscimento della personalità giuridica di cui al D.P.R. 361/2000 sono state introdotte nuove modalità (e nuove disposizioni) per il citato riconoscimento che, si teme, presto mostreranno taluni problemi di coordinamento normativo e, con tutta probabilità, specifiche questioni legate all'applicazione contestuale delle diverse disposizioni di legge previste per le differenti modalità di riconoscimento della personalità giuridica.

Il “vecchio” – e unico – istituto del riconoscimento della personalità giuridica si affianca, infatti, al riconoscimento introdotto con la Riforma del Terzo settore e a quello introdotto dalla Riforma dello sport.

Se nel contesto del D.P.R. 361/2000 si erano evidenziate forti esigenze di sistemazione dovute alla nascita di svariate procedure di gestione dello stesso istituto (regolato diversamente da Prefetture, Regioni e Province autonome), le due recenti Riforme citate (Terzo settore e sport) hanno introdotto disposizioni “*apparentemente*” coordinate ma che stanno creando già le prime interpretazioni e i primi dubbi applicativi.

Soffermando l'attenzione all'associazione sportiva, abbiamo evidenziato come l'articolo 14,

D.Lgs. 39/2021 abbia regolato la personalità giuridica in tale contesto, evidenziando tale strada per l'ente che si iscriva al RNASD. In similitudine con il riconoscimento previsto nel contesto ETS (cfr. articolo 22, CTS) è richiesta la presenza di un patrimonio minimo fissato in 10.000 euro e un controllo iniziale sulla presenza dello stesso e sulle vicende che dovessero incidere sulla sua integrità tanto che la diminuzione di oltre 1/3 del patrimonio obbliga l'organo amministrativo a convocare l'assemblea per deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo oppure disporre la trasformazione, la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta, la fusione o lo scioglimento dell'ente.

Al pari di quanto previsto nelle altre normative regolanti tale istituto resta il ruolo centrale del notaio nell'effettuazione dell'iscrizione nel RNASD per i casi di nuova costituzione dell'associazione e di associazione già costituita quale associazione non riconosciuta che voglia acquisire la personalità giuridica[\[18\]](#).

L'articolo 14, comma 3, D.Lgs. 39/2021 – come anticipato – lascia, tuttavia, taluni dubbi in relazione alla procedura da seguire nel caso di modifiche statutarie da parte di associazioni riconosciute già iscritte al RNASD, in quanto opera un rinvio alla procedura di cui al precedente articolo 6, comma 3 del medesimo decreto; ciò lascerebbe intendere che l'iscrizione di tali modifiche statutarie non solo possa effettuarsi entro un ampio lasso di tempo ma, soprattutto che possa avvenire sulla base di una dichiarazione proveniente dall'ente dilettantistico e non dal notaio che abbia ricevuto le modifiche dell'atto. Tale modalità risulta, tuttavia, in forte discrasia con la regolamentazione di fattispecie simili[\[19\]](#) per cui si ritiene che il verbale di modifica statutaria di un'Asd riconosciuta ex articolo 14, D.Lgs. 39/2021, debba comunque essere depositato dal notaio direttamente nel Registro, previa comunicazione agli organismi competenti nei modi dettagliatamente previsti dal comma 2, articolo 14, D.Lgs. 39/2021.

Un altro aspetto, che denota un'assenza di esplicita regolamentazione, è quello che attiene alla fattispecie nella quale dopo l'ottenimento della personalità giuridica nel RNASD, l'associazione voglia acquisire la personalità giuridica anche ex D.P.R. 361/2000 oppure intenda iscriversi anche nel RuntS.

In relazione alla prima ipotesi sembra potersi rispondere che ciò non possa accadere, anche in ragione del fatto che un ente che già abbia la personalità giuridica ex D.P.R. 361/2000 e si iscriva nel RNASD, si vede sospendere la regolamentazione prevista dal decreto del 2000.

In relazione al caso più complesso che attiene, invece, alla possibile iscrizione di una Asd con personalità giuridica ex articolo 14, D.Lgs. 39/2021 nel RuntS, si può ritenere che sarà necessario rispettare le prescrizioni di cui all'articolo 22, CTS e, pertanto, anche in ordine al patrimonio minimo sarà necessario portarlo a 15.000 euro.

Queste e altre questioni stanno sorgendo nel contesto applicativo delle differenti disposizioni applicabili alla personalità giuridica degli enti del Libro I e non sarà facile coordinare le differenti modalità di acquisizione della personalità giuridica. Si attende, entro la fine di

gennaio, il nuovo Regolamento legato al RNASD che dovrebbe permettere ai notai di gestire meglio il percorso di riconoscimento delle Asd.

SCHEDA DI SINTESI

Con il D.P.R. 361/2000 si è fatto, senza dubbio, un importante passo da un sistema di riconoscimento della personalità giuridica di tipo “*concessorio*” a uno “*normativo*”.

Il recente D.Lgs. 117/2017 (c.d. CTS) nell'introdurre la Riforma degli enti del Terzo settore (c.d. ETS) ha introdotto una nuova disciplina regolante la personalità giuridica degli ETS che, inevitabilmente, si interseca con la disciplina del D.P.R. 361/2000, poc'anzi richiamato.

Alle modalità richiamate sino a ora deve, da ultimo, aggiungersi quanto accaduto a seguito dell'introduzione di un'ulteriore e specifica procedura di acquisizione della personalità giuridica prevista per le Asd, legata all'iscrizione di tali enti nel novello RNASD.

L'acquisizione della personalità giuridica permette all'ente di essere titolare di diritti e obblighi in via autonoma rispetto ai soggetti che lo compongono o lo amministrano, generando un'autonomia patrimoniale perfetta tra il patrimonio dell'associazione e quello personale dei singoli associati, nonché degli altri soggetti.

Le associazioni dilettantistiche possono, in deroga al D.P.R. 361/2000, acquistare la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel Registro di cui all'articolo 4, fermo restando quanto previsto dagli articoli 17 e 18, L. 118/1972.

CASI OPERATIVI

La cessione di quote nella società di persone ha effetto dal medesimo periodo d'impostadi **Euroconference Centro Studi Tributari**

La ditta Alfa Sas è partecipata nella seguente misura:

- Arturo Carnosi è titolare di una quota di partecipazione al capitale e agli utili pari al 70%;
- Andrea Lupotti è titolare di una quota di partecipazione al capitale e agli utili pari al 30%.

Andrea Lupotti ha ceduto in data 20 dicembre 2023 la propria quota di partecipazione ad Arturo Carnosi limitatamente al 25%, mentre il rimanente 5% è stato ceduto a Paola Rosselli.

La nuova compagine societaria risulta pertanto come di seguito composta:

- Arturo Carnosi è titolare di una quota di partecipazione al capitale e agli utili pari al 95%;
- Paola Rosselli è titolare di una quota di partecipazione al capitale e agli utili pari al 5%.

I redditi prodotti da Alfa Sas nel 2023 come devono essere imputati?

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

**FiscoPratico**

La dichiarazione Iva 2024: la compilazione del rigo VA5

di **Stefano Rossetti**

Convegno di aggiornamento

Novità in materia Iva e dichiarazione Iva 2024

Scopri di più

Dallo scorso 1.2.2024 è iniziata ufficialmente la **campagna dichiarativa relativa all'Iva** e i contribuenti che hanno maturato un **credito superiore a 5.000 euro**, da poter utilizzare in compensazione orizzontante, ai sensi dell'[articolo 17, D.Lgs. 241/1997](#), **saranno tra i primi ad adempiere**.

Infatti, come noto, il previo invio della dichiarazione Iva, con apposizione del **visto di conformità** (o della sottoscrizione dell'organo di controllo), rappresenta un passo necessario per poter compensare orizzontalmente il **credito Iva superiore a 5.000 euro**. A questo proposito, si ricorda che, tra l'invio della dichiarazione fiscale e la compensazione dell'eccedenza detraibile **devono**, comunque, **trascorrere almeno 10 giorni**.

Nel modello di dichiarazione Iva 2024 viene riproposto il **rigo VA5** relativo alla detrazione dell'Iva inerente alle spese sostenute per **l'acquisto e l'utilizzo di apparecchi radiomobili** (i telefoni cellulari).

La presenza di tale quadro è giustificata dal fatto che l'Amministrazione finanziaria, ai fini dell'esecuzione dei controlli, deve essere informata della misura in cui il contribuente ha esercitato il **diritto alla detrazione**, se **superiore al 50%**.

Fino al 31.12.2007, l'imposta sul valore aggiunto relativa all'acquisto e alla gestione dei telefoni cellulari poteva essere portata in detrazione **nella misura del 50%**, ai sensi dell'[articolo 19-bis1, D.P.R. 633/1972](#).

A far data **dall'1.1.2008**, la Legge di bilancio 2008 ha abrogato la sopra citata disposizione (per incompatibilità con il diritto comunitario), con la conseguenza che il **diritto alla detrazione**, ad oggi, deve essere esercitato secondo il **criterio dell'inerenza**; infatti, l'imposta può essere recuperata solo e nella misura in cui **l'utilizzo del telefono cellulare è attinente all'esercizio dell'attività d'impresa, artistica o professionale**.

L'inerenza dell'utilizzo del telefono cellulare deve, inoltre, essere valutata anche in base ai commi 4 e 5, dell'[articolo 19, D.P.R. 633/1972](#), secondo cui:

- “per i beni ed i servizi in parte utilizzati per operazioni **non soggette all'imposta** la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato secondo **criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati**. Gli stessi criteri si applicano per determinare la quota di imposta indetraibile relativa ai beni e servizi in parte utilizzati per fini privati o comunque estranei all'esercizio dell'impresa, arte e professione.” (comma 4);
- “ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad **operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione** sia attività che danno luogo ad **operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10**, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis.” (comma 5).

Va ricordato, altresì, che l'[articolo 1, comma 255, L. 244/2007](#), aveva stabilito che l'Amministrazione finanziaria, nel fissare i criteri selettivi per l'effettuazione dei controlli in ambito Iva relativamente al periodo 2008-2012, doveva concentrare l'attività di verifica **sui contribuenti che**, a partire dall'1.1.2008, computavano in detrazione l'Iva sugli acquisti e sull'utilizzo dei telefoni cellulari in **misura superiore al 50%**.

Da qui è nata l'esigenza di compilare il **rigo VA5** della dichiarazione Iva.

Terminali per il servizio radiomobile di telecomunicazione con detrazione superiore al 50%			
VA5		Totale imponibile	Totale imposta
Acquisti apparecchiature	1	,00	,00
Servizi di gestione	3	,00	,00

Alla luce di quanto sopra visto, dunque, la norma permette ai contribuenti di poter detrarre l'imposta sul valore aggiunto in relazione all'acquisto e alle spese di gestione del telefono cellulare **secondo il criterio dell'inerenza**.

Chiaramente, il contribuente deve essere in grado, sotto il profilo documentale, **di poter dimostrare la percentuale di inerenza applicata**.

Se tale percentuale supera il 50%, allora è **obbligatorio compilare il rigo VA5** della dichiarazione Iva, nel quale occorre indicare:

- **imponibile** e IVA detratta in relazione all'acquisto (anche importazioni) di apparecchiature radiomobili (rilevano anche gli acquisti in base a **contratti di leasing**);
- imponibile e Iva detratta in relazione al **sostenimento delle spese di gestione**.

Le istruzioni al modello precisano che la compilazione del rigo è prevista anche per i soggetti



la cui detrazione effettiva risulti, poi, ridotta, per la **presenza di limitazioni** della detrazione conseguenti **all'effettuazione di operazioni esenti o non soggette** (ad esempio pro-rata di detrazione).

Ciò significa che, ad esempio, deve essere segnalato **l'acquisto di un telefono cellulare** per cui si è operata la detrazione Iva **nella misura del 40%** a seguito di applicazione del pro-rata di detrazione **nella misura del 50%** (detrazione teorica 80%, detrazione effettiva 40% a seguito del pro-rata di detraibilità pari al 50%).

Adempimento collaborativo con esclusione delle sanzioni “condizionata”

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Il punto sulla Riforma fiscale alla luce dei decreti attuativi

Scopri di più

Per i soggetti che aderiscono al **regime di adempimento collaborativo**, l'**esclusione delle sanzioni** richiede l'attivazione preventiva **dell'interpello abbreviato** o della **comunicazione di rischio**, nonché aver **tenuto un comportamento coerente** con le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate. La riforma fiscale e, precisamente, il D.Lgs. 221/2023, ha apportato **significative modifiche** al D.Lgs. 128/2015, potenziando il **regime di adempimento collaborativo**. In linea generale, lo scopo dell'adempimento collaborativo è l'adozione di **forme di comunicazione e cooperazione rafforzate**, basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonché di **favorire la prevenzione e la risoluzione delle controversie** in materia fiscale. Per garantire tale obiettivo, è previsto che il contribuente debba dotarsi di un **sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo** del rischio fiscale **certificato da un professionista abilitato**.

Uno degli aspetti più appetibili riguarda l'**esimente dall'applicazione di sanzioni**. Tuttavia, secondo quanto previsto dall'[articolo 6, comma 3, D.Lgs. 128/2015](#), è stabilito che, fuori dei casi in cui le violazioni fiscali siano caratterizzate da **condotte simulatorie o fraudolente** – che facciano venir meno il reciproco affidamento tra contribuente ed Agenzia delle entrate (che sta alla base del regime) – **non si applicano sanzioni amministrative** al contribuente che, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali, comunica all'Agenzia delle entrate mediante **l'interpello o la comunicazione di rischio i rischi fiscali**, e sempre che il comportamento tenuto dallo stesso sia esattamente **corrispondente a quello indicato nella comunicazione o nell'interpello**. Non è stata, quindi, introdotta un'esclusione *tout court* delle sanzioni, ma si condiziona **l'esclusione ad un preciso comportamento del contribuente**, il quale non solo deve aver preventivamente comunicato i rischi fiscali con l'interpello o la comunicazione di rischio, ma deve anche aver **ottemperato al comportamento indicato** in uno dei due predetti documenti. Ciò comporta per il contribuente (che intenda mettersi al riparo da possibili sanzioni) **l'obbligo di presentazione dell'interpello o della comunicazione di rischio** per tutti i comportamenti che intende adottare e che possa **presentare dei profili di rischio**. La questione è particolarmente delicata per quelle situazioni che presentano delle **incertezze interpretative** o che riguardino aspetti valutativi non sempre oggettivi e che possono prestarsi a **differenti letture**.

Interessante è anche la previsione del comma 3-ter, dell'[articolo 6, D.Lgs. 128/2015](#), che consente, in via facoltativa, al contribuente, di **comunicare all'Agenzia i rischi fiscali connessi** a condotte poste in essere in periodi d'imposta precedenti a quello di ingresso nel regime. Per tali condotte, qualora siano comunicate in modo esauriente prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza tramite accessi, ispezioni, verifiche o altri atti dell'Amministrazione finanziaria, **le sanzioni amministrative sono ridotte alla metà** e, comunque, **non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale**. Per fruire della riduzione in questione, è necessario che le comunicazioni delle condotte pregresse siano **effettuate entro 120 giorni dalla notifica** del provvedimento di ammissione al regime.

Infine, sul fronte delle **sanzioni penali** è prevista la **non punibilità delle condotte** di cui all'[articolo 4, D.Lgs. 74/2000](#) (reato di **infedele dichiarazione**), dipendenti da rischi di natura fiscali riferibili solamente ad elementi attivi (sono quindi esclusi quelli passivi), e sempre che **tali rischi siano stati comunicati in modo tempestivo** ed esauriente all'Agenzia delle entrate **mediante l'interpello o la comunicazione** di rischio prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del **decorso delle relative scadenze fiscali**.

RISCOSSIONE

Divieto di compensazione in presenza di ruoli scaduti superiori a 100.000 euro

di **Alberto Fontana** – Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Vicenza

Convegno di aggiornamento

Tutto quesiti e casi operativi sulle dichiarazioni dei redditi

Scopri di più

Il [comma 94, dell'articolo 1, L. 213/2023](#) (Legge di bilancio 2024), ha introdotto il seguente disposto normativo: “[...] *per i contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione per importi complessivamente superiori a euro 100.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione, è esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. La previsione di cui al periodo precedente cessa di applicarsi a seguito della completa rimozione delle violazioni contestate. [...]*”.

La norma si chiude con la previsione che, con la finalità di verificare le condizioni appena descritte, sui modelli F24 contenenti compensazioni vi saranno dei **controlli preventivi** che, in caso di presenza dei precedenti presupposti, potranno **bloccare la delega di pagamento** (si tratta del c.d. “F24 sospeso”, di cui all'[articolo 37, commi 49-ter e 49-quater, D.L. 223/2006](#)).

Tale norma **non è da confondere con il divieto di compensazione**, di cui all'[articolo 31, D.L. 78/2010](#), riguardante i contribuenti che hanno **iscrizioni a ruolo superiori a 1.500 euro**, in quanto il **piano di azione delle due norme è diverso**. In questo caso, il **divieto alla compensazione non è assoluto**, poiché **non riguarda la parte eccedente**. Ad esempio, si supponga che un contribuente abbia un importo iscritto a ruolo scaduto pari a 2.000 euro, e un credito Irpef potenzialmente compensabile di 10.000 euro. La parte eccedente del credito rispetto al ruolo, ovvero 8.000 euro = (10.000 euro – 2.000 euro), sarà **liberamente utilizzabile in compensazione orizzontale, decorsi almeno 10 giorni dalla presentazione della dichiarazione** dei redditi, previa apposizione del **visto di conformità**.

Il nuovo limite introdotto dalla Legge di Bilancio 2024, che avrà decorrenza dal prossimo 1.7.2024, introduce, invece, un **limite assoluto**, che si preannuncia essere **un'ulteriore stretta sulle compensazioni** dei crediti. Pertanto, il divieto di compensazione orizzontale dei crediti fiscali nel modello F24, ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), troverà applicazione anche per la parte dei **crediti eccedente gli importi iscritti al ruolo**.

Un altro aspetto importante è che il blocco della compensazione riguarda **ogni tipologia di credito**, quindi anche quelli istituiti dalla **legislazione speciale**, e quelli **non erariali**, tipicamente gestiti nel **quadro RU** del modello Redditi (come, ad esempio, i crediti d'imposta per investimenti in **beni strumentali**).

Per quanto attiene, invece, al profilo soggettivo, il divieto opera solo **in presenza di ruoli scaduti o accertamenti affidati in riscossione**. Quindi **non riguarderebbe gli avvisi bonari**, gli **avvisi di recupero** dei crediti d'imposta, gli **avvisi di liquidazione** e di accertamento non esecutivi, per i quali **non sia ancora stata notificata la cartella di pagamento**.

Ad aggravare il campo di limitazione dell'istituto della compensazione, sembrerebbe che **nemmeno la rateizzazione in corso nel ruolo abbia efficacia**; quindi, nemmeno il pagamento della prima rata della dilazione dei ruoli **farebbe venire meno il divieto di compensazione**. E altrettanto ininfluente sembrerebbe la presentazione del ricorso. Infatti, la Legge di Bilancio 2024 prevede che il divieto "*cessa di applicarsi a seguito della completa rimozione delle sanzioni contestate*"; di conseguenza, l'unico modo per compensare senza rischiare sanzioni sembrerebbe essere proprio quello di **estinguere il ruolo** (o l'accertamento esecutivo) per intero. Tuttavia, **la sospensione** giudiziale o amministrativa **rende possibile la compensazione**.

In conclusione, si tratta di una **norma con effetti deflagranti**; si pensi, infatti, agli ingenti crediti edilizi che, per effetto di tale norma, **non posso essere usati in compensazione**. Questi crediti, già incagliati, nel caso la norma non venisse mitigata, **sarebbero inibiti nel loro utilizzo** e gli stessi **istituti di credito** potrebbero essere **disincentivati dal loro acquisto**.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scelte contabili nel conferimento di azienda e conseguenze fiscali

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Master di specializzazione

Operazioni straordinarie

Focus con gli esperti del settore

Scopri di più

Nel **conferimento di azienda**, alcune questioni civilistiche portano a **conseguenze tributarie di particolare rilievo** e sarebbe opportuno che, su questa complessa ed interessante operazione, si pronunciasse l'OIC, così come si è pronunciata su **fusioni e scissioni**. Infatti, la natura ambivalente del conferimento di azienda genera due **differenti opzioni contabili**, alternative tra loro, ma entrambe legittime in ragione dei diversi obiettivi che si vogliono ottenere tramite l'operazione straordinaria in parola. È noto, infatti, che il conferimento di azienda viene definito, facendo riferimento ad argomentazioni condivisibili in entrambi i casi, sia una **operazione di trasformazione societaria priva di effetti realizzativi**, sia una **operazione con finalità realizzative**, del tutto assimilabile alla vendita.

Il Conferimento di azienda come operazione di trasformazione societaria

Secondo un autorevole e famoso aforisma (R. Lupi, La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa, Milano, 2002, pg. 90) nel conferimento di azienda **"nessuno compra e nessuno vende"**; con questa **locuzione** si mette in risalto il fatto che **non vi è un intento realizzativo** nel trasferire un ramo di azienda in cambio di una partecipazione societaria, bensì la **volontà di riorganizzare la gestione societaria**. Per aggiungere argomenti a questa tesi, spesso si cita la sentenza della Cassazione n. 8492/1990, secondo la quale **il conferimento non può essere sovrapposto alla cessione**, poiché manca l'elemento prezzo per affermare questa analogia e, quindi, saremmo di fronte ad un **contratto con causa associativa non realizzativa**. Se si volesse individuare nel conferimento d'azienda l'ipotesi più simile ad una operazione con causa associativa, basterebbe pensare al **conferimento della azienda individuale in una Srl**, di cui il conferente è **anche unico socio**. Non vi è alcuno che non veda in questa operazione che non è stato sostanzialmente trasferito alcun ramo di azienda, bensì **una impresa individuale si è trasformata in società**.

Il conferimento come operazione realizzativa

Altre posizioni in dottrina enfatizzano, invece, **l'aspetto realizzativo**, quindi il conferimento definito come una vendita a tutti gli effetti. A difesa di tale tesi, viene citata la sentenza della Cassazione n. 9523/2001, secondo la quale **l'analogia tra il conferimento e la vendita** è confermata dal fatto che la **revocatoria fallimentare è applicabile anche al conferimento**, inteso come atto con finalità realizzative. E ancora, a difesa di questa impostazione, viene spesso citato l'[articolo 2554, cod. civ.](#), secondo il quale le garanzie che tutelano l'acquirente vengono **applicate anche al conferimento**. Anche in questo caso, è possibile delineare una **situazione di conferimento di azienda** che rappresenta in pieno **l'obiettivo realizzativo**: basti pensare alla situazione di conferimento di ramo di azienda, cui segue l'immediata cessione della partecipazione ricevuta per effetto del conferimento. A cessione avvenuta, il **conferente sarà del tutto privato di ogni collegamento con il ramo di azienda conferito** e, nell'attivo, **avrà liquidità esattamente come se avesse ceduto il ramo di azienda**. Va sottolineato che, con l'attuale disciplina fiscale del conferimento di azienda si può dire che, dal punto di vista tributario, l'operazione ha una **natura più associativa che realizzativa**: attualmente, infatti, l'operazione di conferimento di azienda si muove in un **contesto di neutralità necessaria**, ai sensi dell'[articolo 176, Tuir](#), **rendendo impossibile l'effetto realizzativo** che, invece, **emerge con ogni evidenza con il conferimento di singolo bene** (fattispecie in tutto assimilabile fiscalmente alla vendita).

Tutto ciò per dire che il conferimento di azienda è **operazione versatile**, che assume le sembianze desiderate da colui che l'attiva. Poi, va segnalato che, dalla diversa natura della operazione conseguono **aspetti contabili differenti**. In primo luogo, si pone la scelta se contabilizzare il conferimento a **"saldi chiusi"**, oppure a **"saldi aperti"**. La differenza tra le due tecniche è intuibile già della letteralità delle **due espressioni sopra citate**.

La **tecnica a saldi chiusi** implica che la società conferitaria **contabilizzi i beni al netto delle poste rettificative dell'attivo** (segnatamente i fondi di ammortamento), così come se **i beni stessi venissero acquistati** con contratto di compravendita; sicché, per esemplificare, se il **valore dei cespiti fosse di 70** in quanto il costo storico era 100 ed il fondo ammortamento 30 (ed il perito conferma tale valutazione), la conferitaria iscrive i **cespiti nell'attivo a 70**, iniziando il processo di ammortamento. Al contrario, nella tecnica contabile a **"saldi aperti"** il **cespite viene iscritto dalla conferitaria**, conservando la memoria del costo storico e del fondo di ammortamento, esattamente come se **l'operazione avvenisse in assoluta continuità dei valori**. È evidente che la prima scelta sarà tanto più preferibile quanto più il conferimento in questione faccia **riferimento al modello cessione**, mentre la scelta a saldi aperti metterà in evidenza come quel conferimento faccia riferimento al **modello trasformazione**. Detto ciò, va osservato che, in molti casi, la necessità di applicare il principio fiscale di neutralità necessaria **contamina la "purezza" della scelta contabile**, quindi, la tecnica saldi aperti sarà adottata **anche in conferimenti realizzativi**. Ciò in quanto l'impossibilità di rilevare variazioni diminutive extracontabili rende necessario, volendo mantenere l'ammontare degli ammortamenti ante conferimento, **conservare il costo di acquisto originario** nella contabilità della conferitaria. Riprendendo l'esempio di prima e **postulando che la quota di ammortamento** del bene derivante dalle aliquote fiscali (D.M. 31.12.1988) **sia del 10%**, si avrebbe, ante conferimento, una **quota annuale di 10** ed un residuo di **7 anni di ammortamento**. Se il conferimento

avvenisse a saldi chiusi e, quindi, venisse iscritto un costo del bene pari a 70, per mantenere inalterato il processo di ammortamento, si dovrebbe **eseguire un ammortamento di 10**, più elevato della aliquota fiscale ammessa (7 pari al 10%), con necessità di **operare una variazione in aumento di 3**. In alternativa, dovrebbe essere **allungato il processo di ammortamento**, quindi 7 all'anno generando un **processo residuo di 10 anni di ammortamento**; allungamento, in certi casi, **non giustificabile civilisticamente**. Al contrario, con la **tecnica dei saldi aperti** sarà possibile generare **un ammortamento di 10 annui, conservando la durata originaria** del processo di ammortamento, e ciò anche nel caso in cui il conferimento si **ispiri al modello "cessione"**.

Ciò a meno di non aderire alla tesi **secondo cui la neutralità del conferimento è norma speciale** che:

- **supera il dogma del principio di derivazione;**
- **permette di imputare variazioni diminutive** nel modello dichiarativo che sostituiscono l'imputazione a conto economico.

Nell'esempio di prima avremmo, quindi, una **quota d'ammortamento imputata a conto economico di 7** e una **variazione in diminuzione nel modello redditi di 3**, giustificata dalla neutralità del conferimento che impone di dedurre, a livello fiscale, una **quota di ammortamento di 10**. Questa è la tesi della Norma AIDC 178/2010 che, tuttavia, a tutt'oggi **non ha avuto alcun avallo dalla Agenzia delle entrate**.