Periodico di informazione alle imprese

TeamSystem

TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

n. 01/2022

Supplemento a TeamSystem Review n. 301

In collaborazione con

Euroconference

Il Modulo F24 Di TeamSystem

Il versamento delle imposte tramite le deleghe F24 è uno degli adempimenti delicati e complessi nella gestione aziendale. Secondo la normativa vigente, **ogni soggetto Titolare di Partita IVA ha l'obbligo di pagare e trasmettere in via telematica all'Agenzia delle Entrate tutti i modelli F24**, relativi al versamento dei tributi e contributi.

Il Modulo F24 di TeamSystem, permette a responsabili amministrativi di Aziende, commercialisti o consulenti fiscali di **generare in modo automatico le deleghe delle varie scadenze e i relativi telematici semplificando il processo,** grazie a un'interfaccia intuitiva che attiva uno scambio dati bi-direzionale tra F24 ed ERP:

- **l'ERP trasmette alla soluzione F24 SaaS** dati di natura anagrafica, contribuenti e intermediari, e tributi a debito e credito ottenuti dalle elaborazioni contabili;
- **F24 trasmette all'ERP** le deleghe completate per le quali è richiesta la contabilizzazione, rendendole disponibili nella console di gestione dei movimenti contabili per visionarle prima della rilevazione automatica in contabilità, grazie alla correlazione tra i codici tributi utilizzati nella delega e il piano dei conti.

Il Modulo F24 di TeamSystem **non richiede configurazioni o installazioni di software poichè è una soluzione fruibile in cloud**; è nativamente integrato con i gestionali TeamSystem Enterprise e offre la massima sicurezza, grazie al suo standard di adeguamento al GDPR.

La User Experience intuitiva e gli indicatori presenti nelle dashboard del modulo F24 di TeamSystem Enterprise garantiscono numerosi vantaggi:

- **compilazione semplice e veloce dei moduli**
- **trasmissione più snella dei dati all'Agenzia delle Entrate**
- **totale controllo della situazione delle imposte**
- **situazione molto dettagliata dei crediti** disponibili, già utilizzati e dove utilizzati

Per maggiori informazioni:
visita il sito

Sommario

Lavoro e previdenza

Sospensione dell'attività per violazioni in materia di salute e sicurezza **2**

Regolarizzazioni per errata applicazione del massimale contributivo **4**

Prospetto informativo disabili e variazioni dal 2022 **6**

Protocollo Nazionale sul lavoro agile nel settore privato **9**

Tfr: coefficiente di novembre 2021 **12**

Economia e finanza

Equo canone di novembre 2021 **13**

Fisco e tributi

Conferimento di partecipazioni *ex* articoli 175 e 177, Tuir in società *holding* e passaggio generazionale **14**

La disciplina Iva dell'affitto d'azienda **22**

Sospensione dell'attività per violazioni in materia di salute e sicurezza

L'INL, con circolare n. 4/2021, ha fornito indicazioni relative alle novità introdotte dal D.L. 146/2021 in materia di sospensione dell'attività imprenditoriale, se disposta per le violazioni in materia di salute e sicurezza tipizzate nell'Allegato I, D.Lgs. 81/2008.

Introduzione

In particolare, l'INL, con la circolare in commento, specifica per ciascuna fattispecie gli elementi che fanno scattare la sospensione.

Violazione	Elementi che determinano la sospensione
Mancata elaborazione del DVR	Solo se è contestata la mancata redazione del DVR. Qualora sia contestata la custodia del DVR in luogo diverso, il provvedimento di sospensione sarà disposto con decorrenza differita alle ore 12:00 del giorno lavorativo successivo, termine entro il quale il datore di lavoro potrà provvedere all'eventuale esibizione: solo nel caso in cui il DVR rechi data certa antecedente all'emissione del provvedimento di sospensione, sarà possibile procedere all'annullamento dello stesso. Ai fini della revoca del provvedimento di sospensione si dovrà esibire il DVR.
Mancata elaborazione del Piano di emergenza ed evacuazione	Si applica la sospensione nei soli casi in cui sia constatata l'omessa redazione del Piano di emergenza ed evacuazione, oggetto inoltre di prescrizione da adottare in sede di accesso ispettivo. Ai fini della revoca del provvedimento di sospensione si dovrà esibire il Piano.
Mancata formazione e addestramento	Si applica la sospensione solo se è prevista la partecipazione del lavoratore sia ai corsi di formazione sia all'addestramento, e in particolare: - utilizzo di attrezzatura da lavoro (articolo 73, in combinato disposto con articolo 37, nei casi disciplinati dall'accordo Stato-Regioni del 22 febbraio 2012); - utilizzo di DPI appartenenti alla III categoria e dispositivi di protezione dell'udito (articolo 77, comma 5); - sistemi di accesso e posizionamento mediante funi (articolo 116, comma 4); - lavoratori e preposti addetti al montaggio, smontaggio; - trasformazione di ponteggi (articolo 136, comma 6); - formazione e addestramento sulla movimentazione manuale dei carichi (articolo 169). Nei confronti dei lavoratori irregolarmente occupati nella misura di almeno il 10%, potrà essere contestata l'ulteriore causa di sospensione relativamente all'obbligo di formazione e di addestramento solo se gli stessi risultino adibiti ad attività per le quali siano congiuntamente previsti entrambi gli obblighi: in caso contrario, la revoca del provvedimento di sospensione per occupazione di lavoratori "in nero" conseguirà alla verifica della prenotazione del corso di formazione di cui all'articolo 37, D.Lgs. 81/2008, e della visita medica, ove obbligatoria.

Mancata costituzione del servizio di prevenzione e protezione e nomina del relativo responsabile	Si applica la sospensione nei soli casi in cui il datore di lavoro non abbia costituito il servizio di prevenzione e protezione e non abbia altresì nominato il Rspp, o assunto lo svolgimento diretto dei relativi compiti dandone preventiva informazione al rappresentante dei lavoratori per la sicurezza. Ai fini della revoca del provvedimento di sospensione si dovrà esibire la documentazione, risultata carente in sede di accesso, inerente alla costituzione del suddetto servizio e alla nomina del Rspp, ovvero alla preventiva informazione al rappresentante dei lavoratori per la sicurezza circa l'assunzione diretta, da parte del datore di lavoro, dello svolgimento diretto dei compiti del Rspp.
Mancata elaborazione piano operativo di sicurezza (Pos)	Si applica la sospensione solo nel caso in cui non sia stato elaborato il Pos di cui all'articolo 89, comma 1, lettera h), D.Lgs. 81/2008. L'elaborazione del Pos può desumersi anche dal relativo invio al coordinatore o all'impresa affidataria. Ai fini della revoca del provvedimento di sospensione si dovrà esibire il Pos.
Mancata fornitura del DPI contro le cadute dall'alto	Si applica la sospensione esclusivamente quando risulti accertato che non sono stati forniti al lavoratore i DPI contro le cadute dall'alto, fattispecie diversa dalle ipotesi in cui i lavoratori non li abbiano utilizzati.
Mancanza di protezioni verso il vuoto	Si applica la sospensione nelle ipotesi in cui le protezioni verso il vuoto risultino del tutto mancanti o talmente insufficienti da essere considerate sostanzialmente assenti.
Mancata applicazione delle armature di sostegno, fatte salve le prescrizioni desumibili dalla relazione tecnica di consistenza del terreno	Si applica la sospensione quando le armature di sostegno siano del tutto mancanti o siano talmente insufficienti da essere considerate sostanzialmente assenti. Resta salvo il contenuto delle prescrizioni disposte nella relazione tecnica di consistenza del terreno.
Lavori in prossimità di linee elettriche in assenza di disposizioni organizzative e procedurali idonee a proceduali idonee a proteggere i lavoratori dai conseguenti rischi	Si applica la sospensione in presenza di lavori non elettrici effettuati in vicinanza di linee elettriche durante i quali i lavoratori operino a distanze inferiori ai limiti previsti dalla tabella 1 dell'Allegato IX, in assenza di disposizioni organizzative e procedurali conformi alle specifiche norme tecniche CEI idonee a proteggere i lavoratori dai conseguenti rischi.
Presenza di conduttori nudi in tensione in assenza di disposizioni organizzative e procedurali idonee a proteggere i lavoratori dai conseguenti rischi	Si applica la sospensione in presenza di lavori non elettrici effettuati in vicinanza di impianti elettrici con parti attive non protette, durante i quali i lavoratori operino a distanze inferiori ai limiti previsti dalla tabella 1 dell'Allegato IX, in assenza di disposizioni organizzative e procedurali conformi alle specifiche norme tecniche CEI idonee a proteggere i lavoratori dai conseguenti rischi.
Mancanza protezione contro i contatti diretti e indiretti	Si applica la sospensione in caso di assenza di impianto di terra, magnetotermico, differenziale, ovvero il loro mancato funzionamento.
Omessa vigilanza in ordine alla rimozione o modifica dei dispositivi di sicurezza o di segnalazione o di controllo	Si applica la sospensione allorquando si accerta la rimozione o la modifica dei dispositivi. La disposizione, in altri termini, consente di adottare il provvedimento di sospensione in base alla sola circostanza che sia stato rimosso o modificato il dispositivo di sicurezza, senza che sia necessario accertare anche a quale soggetto sia addebitabile la rimozione o la modifica.

Riferimenti normativi
INL, circolare n. 4/2021

Regolarizzazioni per errata applicazione del massimale contributivo

L'Inps ha da tempo avviato un'attività di recupero dei contributi pensionistici, Ivs oltre il massimale contributivo, non versati per lavoratori che vantano una contribuzione previdenziale ante 1996 (c.d. vecchi iscritti); ciò riguarda, sostanzialmente, il periodo dal 2015 a oggi.

Introduzione

Si ricorda che solo per i lavoratori privi di anzianità contributiva, che si sono iscritti a far data dal 1° gennaio 1996 a forme pensionistiche obbligatorie (c.d. nuovi iscritti), ovvero per coloro che esercitano l'opzione per il sistema contributivo, è previsto un massimale annuo della base contributiva e pensionabile, ossia un limite di valore, annualmente rivalutato, oltre il quale la retribuzione non deve essere assoggettata al contributo previdenziale Ivs.

La normativa riguardante il massimale contributivo non prevede specifici obblighi di comunicazione, per cui l'Inps stesso, con circolare n. 177/1996, aveva indicato l'obbligo, per il datore di lavoro, di acquisire una specifica dichiarazione dal dipendente in forza, a mezzo della quale quest'ultimo andasse a specificare la sussistenza o meno di periodi contributivi anteriori al gennaio 1996. Con successiva circolare n. 42/2009 è stata, inoltre, disciplinata la particolare ipotesi in cui l'anzianità, antecedente al 1° gennaio 1996, sia stata acquisita, su richiesta del lavoratore, ossia in caso di riscatto o accredito figurativo.

Le istruzioni Inps

Col recente messaggio n. 4412/2021, emanato a fronte di specifiche richieste da parte di numerosi datori di lavoro, l'Inps torna sull'argomento valutando le seguenti 2 distinte tipologie di intervento:

- recupero dei contributi non versati per i lavoratori con anzianità contributiva antecedente il 1° gennaio 1996, che non hanno esercitato l'opzione per il sistema contributivo: viene ribadito che il regime sanzionatorio da applicare è quello previsto per la semplice omissione contributiva, posto che non risulta ravvisabile l'intento del datore di lavoro di occultare le retribuzioni erogate ed esposte nel flusso UniEmens;
- regolarizzazioni in caso di errata applicazione del massimale contributivo per i lavoratori con anzianità contributiva anteriore al 1° gennaio 1996, conseguente alla presentazione di una domanda di riscatto o di accredito figurativo: in tal caso si rileva, senza dubbio, una più rilevante incertezza riguardo l'obbligo contributivo, il quale, in effetti, resta condizionato dalle scelte operate del lavoratore. Quest'ultimo può, infatti, nel corso del rapporto di lavoro, incidere sulla misura dell'onere contributivo variando il proprio status - da "nuovo iscritto" a "vecchio iscritto" - per effetto della presentazione, in un momento successivo all'assunzione, di una domanda di riscatto o di accredito figurativo. In tali situazioni si ravvede, quindi, la possibilità di applicare la previsione normativa che consente, fermo l'integrale pagamento dei contributi dovuti, la riduzione delle sanzioni civili fino alla misura degli interessi legali, come previsto per il caso di "mancato o ritardato pagamento di contributi o premi derivanti da oggettive incertezze connesse a contrastanti ovvero sopravvenuti diversi orientamenti giurisprudenziali o determinazioni amministrative sulla ricorrenza dell'obbligo contributivo".

Detta riduzione dovrà farsi decorrere dal mese successivo a quello di presentazione da parte del lavoratore della domanda di riscatto o di accredito figurativo di periodi contributivi antecedenti al 1° gennaio 1996, in quanto, come disposto dalla specifica norma di interpretazione autentica, solo da tale momento viene a esistenza la circostanza determinante l'esclusione dell'applicazione del massimale con conseguente maggiore onere contributivo. La riduzione opererà fino alla scadenza del termine di pagamento indicato nella diffida inviata.

In caso di ritardato pagamento della contribuzione dovuta, rispetto al termine appena indicato, a partire dalla scadenza e fino al giorno dell'effettivo integrale pagamento della contribuzione richiesta saranno, invece, dovute le sanzioni civili per omissione contributiva.

Riferimenti normativi
Inps, messaggio n. 4412/2021

Prospetto informativo disabili e variazioni dal 2022

Come noto, i datori di lavoro con 15 o più dipendenti, costituenti base di computo, entro il 31 gennaio di ogni anno possono trovarsi nella necessità di inviare il prospetto informativo, previsto dalla L. 68/1999, al servizio provinciale competente. Si tratta di una dichiarazione nella quale dovrà essere indicata la propria situazione occupazionale, in relazione agli obblighi di assunzione di personale disabile e/o appartenente alle altre categorie protette, insieme ai posti di lavoro ed alle mansioni disponibili.

Introduzione

È previsto l'obbligo della sua trasmissione esclusivamente per via telematica, come detto entro il 31 gennaio di ogni anno, per comunicare la situazione occupazionale riferita al 31 dicembre dell'anno precedente.
È necessario evidenziare come l'invio del citato prospetto non debba essere effettuato tutti gli anni, ma solo qualora, rispetto all'ultimo invio, vi siano stati cambiamenti nella situazione occupazionale tali da modificare l'obbligo o da incidere sul computo della quota di riserva.
A tal proposito si ricorda che si ha una "variazione occupazionale" quando l'impresa, per effetto di nuove assunzioni, raggiunga i 15 dipendenti o venga variata la fascia di appartenenza (15-35 dipendenti, 35-50 dipendenti, maggiore di 50 dipendenti) entro la quale si situava la precedente soglia occupazionale.
Dal prospetto informativo dovrà risultare:

- il numero complessivo dei lavoratori dipendenti;
- il numero e i nominativi dei lavoratori computabili nella quota di riserva;
- i posti di lavoro e le mansioni disponibili per i lavoratori disabili.

Invio del prospetto

Il Prospetto informativo è unico a livello nazionale e va inviato compilato integralmente in tutte le sue parti.
I servizi informatici rilasciano una ricevuta di avvenuta trasmissione, indicante la data e l'ora di ricezione nel rispetto della normativa vigente.
Tale ricevuta fa fede, salvo prova di falso, per documentare l'adempimento di legge. Infatti, ogni prospetto inviato viene contrassegnato con un codice univoco a livello nazionale che ne consente la puntuale identificazione.
Il Prospetto informativo così compilato non deve essere seguito da alcun documento cartaceo.
Nel caso di malfunzionamento dei servizi informatici, i servizi competenti pubblicano i periodi (data, ore e minuti) in cui si sono verificati i malfunzionamenti e i soggetti obbligati ed abilitati effettuano l'adempimento il primo giorno utile.
I datori di lavoro pubblici e privati, che hanno la sede legale e le unità produttive ubicate in un'unica Regione o Provincia Autonoma e che adempiono all'obbligo direttamente, inviano il Prospetto Informativo presso il servizio informatico messo a disposizione dalla Regione o Provincia Autonoma di appartenenza.
I datori di lavoro che hanno la sede legale e le unità produttive ubicate in due o più Regioni o Province Autonome, inviano il Prospetto Informativo presso il servizio informatico dove è ubicata la sede legale dell'azienda.
Nel caso di invio del Prospetto da parte di un'azienda capogruppo, la regola di invio segue quella dell'azienda capogruppo stessa.
I soggetti abilitati effettuano tutte le comunicazioni attraverso il servizio informatico regionale ove

è ubicata la sede legale del soggetto abilitato stesso.
Se invece l'invio del Prospetto avviene per il tramite di un intermediario, il soggetto abilitato invia tutto il Prospetto informativo presso il servizio informatico dove è ubicata la sede legale dell'intermediario.
I soggetti obbligati e i soggetti abilitati che hanno effettuato l'invio del prospetto informativo hanno facoltà di annullare o rettificare il documento inviato.
L'annullamento di un prospetto inviato può avvenire per qualsiasi motivo prima della scadenza del termine stabilito per l'invio dello stesso.
È permesso l'invio di rettifiche, limitatamente ai dati che non influenzano il riconoscimento del dichiarante, dei lavoratori in forza ai sensi della L. 68/99 ed i dati che non influenzano il calcolo delle scoperture, entro 5 giorni dall'ultimo invio.

La disciplina per il computo

L'indicazione della situazione occupazionale - con la quale si andrà a comporre la c.d. base di computo, necessaria per il calcolo della quota di riserva (numero dei lavoratori tutelati che dovranno risultare in forza) – risente, tuttavia, di apposite regole.
Non sono, infatti, computabili: i lavoratori occupati con contratto a tempo determinato di durata inferiore a 6 mesi; i lavoratori disabili; i soci di cooperative di produzione e lavoro; i dirigenti; i lavoratori occupati con contratto di somministrazione presso l'utilizzatore (in caso di somministrazione di lavoratori disabili per missioni di durata non inferiore a 12 mesi, il lavoratore somministrato è computato nella quota di riserva); i lavoratori assunti per attività da svolgersi all'estero per la durata di tale attività; i soggetti impegnati in lavori socialmente utili; i lavoratori a domicilio; gli apprendisti.
In massima sintesi, si ricorda che le aziende rientranti nella categoria da 15 a 35 dipendenti sono tenute alla presentazione del prospetto informativo già al raggiungimento della 15ª unità.
Pertanto, i datori di lavoro pubblici e privati che occupano a livello nazionale almeno 15 dipendenti al 31 dicembre 2021, e hanno modificato la situazione occupazionale, purché la variazione sia tale da modificare l'obbligo o da incidere sul computo della quota di riserva, dovranno inoltrare il prospetto informativo disabili entro il 31 gennaio 2022.

Sospensione degli obblighi per crisi aziendali

Ai fini della sussistenza dell'obbligo di assunzione di lavoratori disabili, si ricorda l'istituto della sospensione, il quale è concesso laddove il datore di lavoro stia attraversando un periodo di crisi aziendale e occupazionale.
Si ricorda che, a seguito della riforma degli ammortizzatori sociali, attualmente le causali di intervento della Cigs risultano essere: la riorganizzazione aziendale; la crisi aziendale (a esclusione, a decorrere dal 1° gennaio 2016, dei casi di cessazione dell'attività produttiva dell'azienda o di un ramo di essa); il contratto di solidarietà. L'applicazione dell'istituto è stata, inoltre, estesa anche ad altre fattispecie considerate assimilabili a quelle previste dalla legge:

- ricorso al Fondo di solidarietà del settore del credito e del credito cooperativo (Ministero del lavoro, interpelli n. 38/2008 e n. 44/2009);
- imprese che assumono soggetti percettori di sostegno al reddito (Ministero del lavoro, circolare n. 2/2010);
- ricorso al trattamento di Cigd (Ministero del lavoro, interpello n. 10/2012);
- ricorso al contratto di solidarietà ex articolo 5, L. 236/1993 (Ministero del lavoro, interpello n. 10/2012);
- ipotesi in cui il datore di lavoro sottoscrive accordi e attiva le procedure di incentivo all'esodo previste dall'articolo 4, commi da 1 a 7-ter, L. 92/2012 (Ministero del lavoro, circolare n. 22/2014).

In ragione dell'emergenza sanitaria COVID-19, Il Ministero del lavoro ha ritenuto estensibile l'istituto della sospensione anche per le casistiche di Cigo, in quanto rispondenti alla generale ratio

normativa, fermo restando che l'obbligo rimane sospeso per tutta la durata degli interventi, in proporzione all'attività lavorativa effettivamente sospesa e al numero delle ore integrate.
La sospensione dell'obbligo di assunzione cessa, pertanto, contestualmente al venir meno della situazione che l'ha originata, con conseguente ripristino dell'obbligo per il datore di lavoro di presentare la richiesta di avviamento ai servizi per collocamento mirato territorialmente competenti.

Le novità per il 2022

Con 2 recenti decreti il Ministero del lavoro è intervento, in base a disposizione di legge, per modificare alcuni valori legati alla sanzione amministrativa, prevista per il caso di ritardato invio del prospetto informativo, e al contributo per l'esonero dall'obbligo di assunzione.
I nuovi importi sono applicabili dal 1° gennaio 2022.

Variazione della sanzione per ritardato invio del prospetto informativo (D.M. 194/2021)

- L'importo della sanzione amministrativa, prevista per il ritardato invio del prospetto informativo, è stato adeguato, passando da € 635,11 ad € 702,43;
- l'importo della sanzione amministrativa, ulteriore alla precedente, legata ad ogni giorno di ritardo nell'invio del prospetto, è stato adeguato passando da € 30,76 ad € 34,02.

Variazione importo del contributo esonerativo (D.M. 193/2021)

Si ricorda che i datori di lavoro possono richiedere l'esonero parziale dall'obbligo di assunzione di lavoratori disabili nei seguenti casi:

- per le speciali condizioni dell'attività svolta, tali da non consentire loro di occupare l'intera percentuale dei disabili, possono, a domanda, essere parzialmente esonerati dall'obbligo dell'assunzione;
- perché occupano addetti impegnati in lavorazioni che comportano il pagamento di un tasso di premio assicurativo Inail pari o superiore al 60 per mille.

Detto esonero è da tenere ben distinto dall'istituto della sospensione, in precedenza evidenziato.
Per fruire di tale esonero di datori di lavoro dovranno tuttavia versare, al Fondo regionale per l'occupazione dei disabili, uno specifico contributo esonerativo per ciascun lavoratore disabile non assunto e per ogni giorno lavorativo in cui detto lavoratore non è stato occupato.
Tale contributo, finora previsto nella misura di 30,64 euro, viene aumentato a 39,21 euro.

Riferimenti normativi
L. 68/1999

Protocollo Nazionale sul lavoro agile nel settore privato

Il 7 dicembre 2021, al Ministero del lavoro, è stato raggiunto un accordo con le parti sociali in rappresentanza di lavoratori e datori di lavoro (Cgil, Cisl, Uil, Ugl, Confsal, Cisal, Usb, Confindustria, Confapi, Confcommercio, Confesercenti, Confartigianato, Cna, Casartigiani, Alleanza cooperative, Confagricoltura, Coldiretti, Cia, Copagri, Abi, Ania, Confprofessioni, Confservizi, Federdistribuzione, Confimi e Confetra) sul primo "Protocollo Nazionale sul lavoro in modalità agile" nel settore privato che fissa il quadro di riferimento per la definizione dello svolgimento del lavoro in smart working, individuando le linee di indirizzo per la contrattazione collettiva nazionale, aziendale e territoriale, nel rispetto della disciplina della L. 81/2017 e degli accordi collettivi in essere, affidando dunque alla contrattazione collettiva quanto necessario all'attuazione del medesimo nei diversi contesti produttivi.

Introduzione

Il protocollo definisce alcuni punti chiave quali il diritto alla disconnessione, alla garanzia dei trattamenti che assicurati con il lavoro ordinario, alla sicurezza, nonché le modalità attraverso le quali garantire la sicurezza dei dati utilizzati.

Ricordiamo che la L. 81/2017 non richiede la mediazione sindacale per l'attivazione di accordi di smart working, lasciati alla volontà delle parti individuali; non esiste, tuttavia, un divieto in tal senso. Ora l'accordo afferma che, ferme restando le previsioni di legge (quindi ribadendo la valenza della norma), occorre valorizzare la contrattazione collettiva quale fonte privilegiata di regolamentazione dello svolgimento della prestazione di lavoro in modalità agile.

L'adesione allo smart working è volontaria e avviene previa sottoscrizione di un accordo individuale, fermo restando il diritto di recesso. L'eventuale rifiuto del lavoratore non integra gli estremi del licenziamento per giusta causa o giustificato motivo, né rileva sul piano disciplinare.

Accordo individuale

È prevista la sottoscrizione di un accordo scritto tra datore di lavoro e lavoratore (definito dagli articoli 19 e 21, L. 81/2017, ed eventualmente previsto dalla contrattazione collettiva) che deve adeguarsi ai contenuti delle eventuali previsioni della contrattazione collettiva di riferimento ed essere coerente con le seguenti linee di indirizzo definite nel Protocollo, prevedendo:

a) durata a termine o a tempo indeterminato;
b) alternanza tra i periodi di lavoro all'interno e all'esterno dei locali aziendali;
c) luoghi eventualmente esclusi per lo svolgimento della prestazione fuori dei locali aziendali;
d) aspetti relativi all'esecuzione della prestazione fuori dei locali aziendali, anche in riferimento all'esercizio del potere direttivo del datore di lavoro e alle condotte che possono determinare sanzioni disciplinari, nel rispetto della disciplina prevista nei contratti collettivi;
e) strumenti di lavoro;
f) tempi di riposo del lavoratore e misure tecniche e/o organizzative necessarie ad assicurare la disconnessione;
g) forme e modalità di controllo della prestazione esterna, nel rispetto di quanto previsto dallo Statuto dei Lavoratori e dalla normativa in materia di protezione dei dati personali;
h) attività formativa eventualmente necessaria per lo svolgimento della prestazione di lavoro in modalità agile;
i) forme e modalità di esercizio dei diritti sindacali.

In presenza di un giustificato motivo, sia il datore sia il lavoratore possono recedere prima della scadenza del termine nel caso di accordo a tempo determinato oppure senza preavviso nel caso di

accordo a tempo indeterminato.

Disconnessione

Lo smart working si caratterizza per l'assenza di un preciso orario di lavoro e per l'autonomia nello svolgimento della prestazione nell'ambito degli obiettivi prefissati, nel rispetto dell'organizzazione delle attività assegnate dal responsabile a garanzia dell'operatività dell'azienda e dell'interconnessione tra le varie funzioni aziendali.
La prestazione può essere articolata in fasce orarie, individuando, in ogni caso, la fascia di disconnessione nella quale il lavoratore non eroga la prestazione lavorativa (a tal fine, devono essere adottate specifiche misure tecniche e/o organizzative per garantire la fascia di disconnessione).
Nei casi di assenza c.d. legittima (ad esempio, malattia, infortuni, permessi retribuiti, ferie, etc.), il lavoratore può disattivare i propri dispositivi di connessione.
Il lavoratore può richiedere la fruizione dei permessi orari previsti dai contratti collettivi o dalle norme di legge (a titolo esemplificativo, i permessi per particolari motivi personali o familiari, di cui all'articolo 33, L. 104/1992); non possono essere di norma previste e autorizzate, invece, prestazioni di lavoro straordinario.

Luogo e strumenti di lavoro

Il lavoratore è libero di individuare il luogo ove svolgere la prestazione esterna, purché con caratteristiche tali da consentire la regolare esecuzione della prestazione, in condizioni di sicurezza e riservatezza.
Salvo diversi accordi, il datore di lavoro di norma fornisce la strumentazione tecnologica e informatica necessaria allo svolgimento della prestazione lavorativa in modalità agile, ma, se le parti concordano l'utilizzo di strumenti tecnologici e informatici propri del lavoratore, provvedono a stabilire i criteri e i requisiti minimi di sicurezza e possono essere previste eventuali forme di indennizzo per le spese.

Salute, sicurezza, infortuni e malattie professionali

Ai lavoratori agili si applica la disciplina di cui agli articoli 18, 22 e 23, L. 81/2017, nonché gli obblighi di salute e sicurezza previsti dal D.Lgs. 81/2008. Inoltre, la prestazione agile deve essere eseguita esclusivamente in ambienti idonei, ai sensi della normativa vigente in tema di salute e sicurezza e di riservatezza dei dati trattati.
Il lavoratore agile ha diritto alla tutela contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali: il datore di lavoro garantisce la copertura assicurativa Inail, anche per l'uso di videoterminali e per l'infortunio in itinere.

Parità di trattamento, pari opportunità, lavoratori fragili e disabili

Rispetto ai lavoratori che svolgono le medesime mansioni esclusivamente all'interno dei locali aziendali, il lavoratore agile ha diritto:

- allo stesso trattamento economico e normativo, anche con riferimento ai premi di risultato;
- alle stesse opportunità rispetto ai percorsi di carriera, di iniziative formative e di ogni altra opportunità di specializzazione e progressione della propria professionalità;
- alle stesse forme di welfare aziendale e di benefit previste dalla contrattazione collettiva.

Le parti sociali:

- promuovono lo svolgimento del lavoro in modalità agile, garantendo la parità tra i generi, anche per favorire l'effettiva condivisione delle responsabilità genitoriali e accrescere la conciliazione tra i tempi di vita e i tempi di lavoro;
- si impegnano a facilitare l'accesso al lavoro agile per i lavoratori in condizioni di fragilità e di disabilità, anche nella prospettiva di utilizzare tale modalità di lavoro come misura di accomodamento ragionevole.

Formazione

Per garantire a tutti i lavoratori agili pari opportunità nell'utilizzo degli strumenti di lavoro, le parti sociali ritengono necessario prevedere percorsi formativi finalizzati a incrementare specifiche competenze tecniche, organizzative, digitali, anche per un efficace e sicuro utilizzo degli strumenti di lavoro forniti in dotazione, che potranno interessare anche i responsabili aziendali a ogni livello, al fine di acquisire migliori competenze per la gestione dei gruppi di lavoro in smart working.

Riferimenti normativi

Protocollo 7 dicembre 2021

Tfr: coefficiente di novembre 2021

Secondo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a novembre 2021 è risultato pari a 105,7: a novembre 2021 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2020 è risultata pari a 3,323558

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2020	Tasso mensile	75% Differenza 2020	Rivalutazione
Gennaio 2021	15 gennaio – 14 febbraio	102,9	0,586510	0,125	0,439883	0,564883
Febbraio 2021	15 febbraio – 14 marzo	103,0	0,684262	0,140	0,513196	0,763196
Marzo 2021	15 marzo – 14 aprile	103,3	0,977517	0,375	0,733138	1,108138
Aprile 2021	15 aprile – 14 maggio	103,7	1,368524	0,500	1,026393	1,526393
Maggio 2021	15 maggio – 14 giugno	103,6	1,270772	0,625	0,953079	1,578079
Giugno 2021	15 giugno – 14 luglio	103,8	1,466276	0,750	1,099707	1,849707
Luglio 2021	15 luglio – 14 agosto	104,2	1,857283	0,875	1,392962	2,267962
Agosto 2021	15 agosto – 14 settembre	104,7	2,346041	1,000	1,759531	2,759531
Settembre 2021	15 settembre – 14 ottobre	104,5	2,150538	1,125	1,612903	2,737903
Ottobre 2021	16 ottobre - 14 dicembre	105,1	2,737048	1,250	2,052786	3,302786
Novembre 2021	16 novembre - 14 novembre	105,7	3,323558	1,375	2,492669	3,867669

Equo canone di novembre 2021

L'inflazione del mese di novembre 2021 è stata pari a 3,6%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 2,7% (duevirgolasette).

Sul sito Internet dell´ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di novembre 2021 rispetto a novembre 2020 è risultata pari a 3,6% (trevirgolasei). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n. 118/85: il 75% risulta pari a 2,7% (duevirgolasette);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di novembre 2021 rispetto a novembre 2019 risulta pari a 3,3% (trevirgolatre). Il 75% risulta pari a 2,475% (duevirgolaquattrocentosettantacinque).

Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito internet dell'ISTAT.

Conferimento di partecipazioni *ex* articoli 175 e 177, Tuir in società *holding* e passaggio generazionale

Con la risposta a interpello n. 552/E/2021 l'Agenzia delle entrate, affrontando il caso di una complessa riorganizzazione societaria realizzata mediante conferimenti di partecipazioni societarie e donazione di quote di società holding, ha fornito importanti chiarimenti in merito a 2 questioni controverse concernenti la priorità di applicazione dell'articolo 175, Tuir rispetto all'articolo 177 del medesimo Tuir e l'ambito oggettivo di applicazione dell'esenzione dall'imposta di successione e donazione per i discendenti e il coniuge, ai sensi dell'articolo 3, comma 4-ter, Tus.
Per quanto riguarda la prima questione l'Agenzia delle entrate ha sostenuto che qualora ricorrano tutti i requisiti di applicabilità sia dell'articolo 175 sia dell'articolo 177, Tuir, debba prevalere l'articolo 175.
In merito all'esenzione dall'imposta di successione e donazione l'Agenzia delle entrate ha affermato che questa si applica soltanto per le partecipazioni di controllo, diretto e indiretto, di società che svolgono un'effettiva attività di impresa.

Il conferimento di partecipazioni *ex* articolo 175, Tuir

Nell'ambito del Testo unico delle imposte sui redditi ("Tuir"), accanto al regime ordinario dei conferimenti dei beni in società di cui dall'articolo 9[1] è previsto, dall'articolo 175, un primo regime fiscale derogatorio per i conferimenti di partecipazioni di controllo e collegamento effettuati tra soggetti residenti nell'ambito dell'esercizio dell'attività di impresa.[2]
In particolare, in base all'articolo 175, Tuir è considerato valore di realizzo, ai fini della determinazione della plusvalenza di cui all'articolo 86, Tuir, il valore maggiore tra quello attribuito alle partecipazioni ricevute nelle scritture contabili del conferente e quello attribuito alle partecipazioni acquisite nelle scritture contabili del conferitario.
L'applicabilità di tale regime è subordinata alla verifica di un requisito oggettivo, riguardante la natura delle partecipazioni, che devono essere di "controllo" o "collegamento", e di 2 requisiti soggettivi, relativi alla residenza in Italia e all'esercizio di imprese commerciali da parte sia del soggetto conferente sia di quello conferitario.
Nello specifico, l'articolo 175, Tuir trova applicazione esclusivamente nei casi in cui, sia il soggetto conferente, sia il soggetto conferitario, agiscano nell'esercizio di imprese commerciali, per cui il conferente può rivestire esclusivamente la natura di: impresa individuale (in contabilità ordinaria), società di persone "commerciale" (Snc, Sas), società di capitali e soggetti assimilati[3].
La società conferitaria può essere sia una società di capitali sia una società di persone "commerciale"[4].
L'altro requisito soggettivo riguarda la residenza in Italia sia del soggetto conferente, sia di quello conferitario[5].
L'articolo 175, Tuir non introduce un regime di neutralità fiscale del conferimento di partecipazioni, ma stabilisce semplicemente una regola di determinazione della plusvalenza da conferimento delle partecipazioni di controllo e collegamento, che prescinde dal valore corrente delle partecipazioni

[1] In base al quale in un'operazione di conferimento avente ad oggetto beni o crediti il corrispettivo è pari al valore normale del bene conferito.
[2] Il regime di determinazione della plusvalenza previsto dall'articolo 175, Tuir, allorquando sono verificati i presupposti ivi previsti, si rende sempre e comunque applicabile in sostituzione di quello ordinario previsto dall'articolo 9, Tuir (c.d. a "valore normale").
[3] Nel caso di soggetto conferente esercente attività di impresa individuale è ulteriormente necessario che le partecipazioni oggetto di conferimento siano relative all'attività di impresa.
[4] Rimangono dunque escluse le società semplici.
[5] Ciò non significa tuttavia che debbano essere necessariamente società disciplinate dalla normativa civilistica italiana e/o che abbiano la sede legale in Italia, ben potendosi trattare anche di stabili organizzazioni italiane di un soggetto estero.

conferite (valore normale), facendo esclusivo riferimento ai valori contabili iscritti nel bilancio della società conferente o, se maggiori, in quello della società conferitaria.
Una volta determinato il valore di realizzo, il soggetto conferente calcolerà la relativa plusvalenza quale differenza tra il predetto valore di realizzo e l'ultimo costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione di controllo o di collegamento oggetto di conferimento.
Pur non trattandosi di una disciplina di neutralità fiscale, l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 175, Tuir può comportare la neutralità fiscale allorquando sia il soggetto conferente sia il soggetto conferitario iscrivono, rispettivamente, le partecipazioni ricevute e le partecipazioni acquisite, allo stesso valore fiscalmente riconosciuto in capo al conferente delle partecipazioni conferite.
In tale ipotesi, infatti, la plusvalenza da conferimento è pari a zero, per cui, in base a un preciso accordo delle parti è possibile utilizzare il regime di determinazione del valore di realizzo previsto dall'articolo 175, Tuir per effettuare un conferimento di partecipazioni di controllo e collegamento in neutralità fiscale.

Il conferimento di partecipazioni *ex* articolo 177, Tuir

Il comma 2 dell'articolo 177, Tuir prevede un ulteriore regime derogatorio per il conferimento di partecipazioni, stabilendo che le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società - mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), cod. civ., della società le cui partecipazioni sono oggetto di conferimento - sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del soggetto conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento stesso.
Anche la disciplina in oggetto non rappresenta un regime di neutralità fiscale, ma solo una speciale modalità di determinazione della plusvalenza da conferimento in funzione del comportamento contabile tenuto dalla società conferitaria.
Le azioni o quote ricevute a seguito del conferimento, sono infatti valutate, ai fini della determinazione del reddito del soggetto conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento stesso.
In altri termini, il valore di realizzo in capo al conferente è pari all'incremento di patrimonio della conferitaria derivante sia dall'aumento di capitale deliberato a seguito del conferimento, sia dall'eventuale sovrapprezzo (riserva di conferimento).
Pertanto, nel caso in cui tale aumento di patrimonio netto complessivo (capitale e riserva di conferimento) dovesse coincidere con la somma dei valori fiscalmente riconosciuti delle partecipazioni conferite, l'operazione risulterebbe fiscalmente neutra per il conferente. In tal senso il regime in oggetto viene definito a "neutralità indotta" o a "realizzo controllato".
Come anche chiarito dalla prassi più recente[6], il regime di neutralità indotta, per essere applicabile, richiede il verificarsi di una serie di condizioni che si riassumono di seguito:

- la società conferitaria può essere unicamente una società di capitali residente in Italia[7];
- le partecipazioni conferite devono essere rappresentate solo da azioni o quote di società di capitali residenti nel territorio dello Stato;
- il conferimento delle partecipazioni deve consentire alla società conferitaria di acquisire il controllo della società le cui partecipazioni sono oggetto di conferimento ("società conferita").

Perché detta disciplina sia applicabile è dunque necessario che con l'acquisizione delle partecipazioni oggetto di conferimento la società conferitaria ottenga il controllo della società conferita.
La nozione di controllo cui fa riferimento il comma 2 dell'articolo 177, Tuir è rappresentata esclusivamente dal controllo di diritto ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), cod. civ., in base al quale è considerata controllata una società in cui un soggetto dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.
Può essere oggetto di conferimento anche una partecipazione che di per sé non rappresenta una

[6] Si veda, in particolare, la risoluzione n. 43/E/2017.
[7] Rimangono pertanto escluse, quali conferitarie, le società di persone.

percentuale di controllo (ovvero il 50% più uno dei diritti di voto), purché aggiunta a quelle eventualmente già in possesso della società conferitaria o contestualmente conferite da altri soggetti (nell'ambito della stessa operazione), sia sufficiente per far acquisire il controllo della società conferita.
Dopo le modifiche introdotte dall'articolo 12, comma 4, lettera b), D.Lgs. 247/2005 (c.d. "Correttivo Ires"), il ruolo di conferente può essere ricoperto da qualsiasi soggetto, stante il generico riferimento della norma al "conferente", e quindi si può trattare anche di una persona fisica che detiene le partecipazioni al di fuori dell'esercizio di attività di impresa.
Nell'ambito dell'articolo 177, Tuir, l'articolo 11-*bis*, D.L. 34/2019 ha introdotto il nuovo comma 2-*bis*, il quale prevede che il regime di "realizzo controllato" si applichi anche ai conferimenti relativi a partecipazioni che non consentono di acquisire il controllo ma che, comunque, superano la soglia per essere considerate "qualificate".
In particolare, la nuova disciplina si applica a condizione che il conferimento abbia a oggetto, "complessivamente", partecipazioni che rappresentano una percentuale di diritti di voto nell'assemblea ordinaria superiore al 2% o al 20%, o una partecipazione al capitale superiore al 5% o al 25%, a seconda che si tratti di titoli quotati o meno su mercati regolamentati. Il riferimento, in sostanza, è alla nozione di partecipazioni "qualificate" prevista dall'articolo 67, comma 1, lettera c), Tuir.
Inoltre, se il conferimento riguarda azioni o quote in società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni (società *holding*), la soglia di qualificazione deve essere verificata in capo a tutte le società indirettamente partecipate che esercitano un'impresa commerciale, secondo la definizione di cui all'articolo 55, Tuir, tenendo conto della demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa.
È, infine, previsto un altro specifico requisito in quanto il comma 2-*bis* si applica solo se le partecipazioni "qualificate" sono conferite in società, già esistenti o di nuova costituzione, che risultino "interamente partecipate dal conferente". Si deve dunque trattare di una *holding* unipersonale.
Per il resto, i requisiti soggettivi per l'applicazione del comma 2-*bis* sono gli stessi di quelli di cui ai commi 1 e 2 del medesimo articolo 177, Tuir per quanto riguarda gli scambi di partecipazioni di controllo.
Pertanto, la società le cui partecipazioni sono conferite e la società conferitaria devono essere necessariamente società di capitali fiscalmente residenti in Italia, mentre per quanto riguarda il soggetto conferente non vi è alcun requisito particolare e, di conseguenza, si può trattare anche di una persona fisica che agisce al di fuori del regime d'impresa.

Analogie e differenze tra la disciplina dell'articolo 175 e quella dell'articolo 177, Tuir

L'articolo 175, Tuir e il comma 2 dell'articolo 177 del medesimo Tuir contemplano 2 regimi speciali di determinazione delle plusvalenze da conferimento di partecipazioni, i quali sono caratterizzati da alcune analogie, ma anche da molte differenze.[8]
Sotto il profilo soggettivo l'articolo 175, Tuir si applica esclusivamente nel caso in cui il soggetto conferente eserciti attività di impresa, ovvero si deve trattare di società di capitali e soggetti assimilati, società di persone "commerciali" e imprenditori individuali (che detengano le partecipazioni conferite nell'ambito dell'impresa), mentre l'articolo 177, Tuir, dopo le modifiche apportate dal "Correttivo Ires", si rende applicabile anche ai soggetti che non svolgono attività di impresa (ad esempio persone fisiche non imprenditori).
In particolare, per quanto riguarda l'articolo 177, la risoluzione n. 43/E/2017 ha affermato che detta norma si applica con riferimento ai medesimi soggetti individuati nel comma 1 (relativo alla permuta di partecipazioni), per cui la società conferitaria può essere solo una società di capitali residente nel territorio dello Stato.

[8] Da evidenziare, inoltre, che entrambi i predetti regimi prevedono l'applicazione della disposizione antielusiva di cui al comma 2 dell'articolo 175, Tuir, nell'ipotesi in cui il conferimento dovesse avere a oggetto una partecipazione priva dei requisiti necessari per l'applicazione del regime della "pex" *ex* articolo 87, Tuir, con ottenimento invece, di una partecipazione dotata di questi requisiti (senza considerare il requisito del c.d. "*holding period*").

Nell'ipotesi dell'articolo 175, Tuir, pur in assenza di uno specifico chiarimento ministeriale, è invece ammissibile anche una conferitaria società di persone "commerciale", in quanto la norma fa generico riferimento ai conferimenti tra "imprese residenti".
Sotto il profilo oggettivo si rileva che in entrambi i casi la società conferita deve essere una società di capitali in quanto rileva il controllo basato sui diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria, fattispecie ammissibile solo per le società di capitali.
Ma è nell'ambito del meccanismo di determinazione del valore rilevante per il calcolo della plusvalenza che i 2 regimi si differenziano maggiormente in quanto, ai sensi dell'articolo 175, Tuir si considera valore di realizzo il maggiore tra quello attribuito dalla conferente alle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento e quello attribuito dalla conferitaria alle partecipazioni acquisite, mentre secondo l'articolo 177, Tuir il valore di realizzo è determinato esclusivamente in ragione dell'aumento di patrimonio netto della società conferitaria.
Quello dell'articolo 175, Tuir è quindi un regime condizionato al comportamento contabile di entrambi i soggetti, mentre nell'ambito del comma 2 dell'articolo 177, Tuir è solo il comportamento contabile della conferitaria a determinare o meno l'insorgere di una plusvalenza in capo al conferente, essendo irrilevante l'importo iscritto dal conferente stesso. Tale irrilevanza è coerente con l'eventualità che il conferente sia una persona fisica non esercente attività d'impresa e, pertanto, non risulti obbligato alla tenuta di alcuna scrittura contabile.
Si consideri il caso della società Alfa Srl la quale detiene una partecipazione di controllo nella società Beta Srl, con un valore contabile pari a 100, corrispondente al suo valore fiscale[9].
Alfa Srl conferisce la partecipazione di controllo di Beta Srl in Gamma Srl ricevendo in cambio quote del capitale sociale di quest'ultima.
Tale operazione di conferimento ricade nel perimetro di applicazione sia dell'articolo 175 sia dell'articolo 177, comma 2, Tuir.
Qualora la conferente, nelle proprie scritture contabili, iscrivesse al valore di 100 la partecipazione ricevuta nella conferitaria e la conferitaria a sua volta aumentasse il proprio patrimonio di 100, iscrivendo sempre a 100 la partecipazione ricevuta nella società scambiata, entrambe le norme condurrebbero allo stesso risultato, ovvero alla piena neutralità fiscale dell'operazione, in quanto nessuna plusvalenza imponibile emergerebbe in capo alla società conferente, per cui l'applicazione dell'una o dell'altra norma risulterebbe sostanzialmente ininfluente.
Invece, applicando l'articolo 177, anziché il 175, Tuir, qualora il conferente iscrivesse le partecipazioni ricevute a un valore superiore al valore di aumento del patrimonio netto / di iscrizione delle partecipazioni ricevute nella contabilità della conferitaria (ad esempio a 150, facendo riferimento al caso precedente), il maggior valore (di 50) non assumerebbe alcuna rilevanza per la determinazione del valore di realizzo della plusvalenza in capo al conferente[10].
Da ultimo, per quanto riguarda il raffronto tra la disciplina dell'articolo 175, Tuir e quella dell'articolo 177, Tuir, è opportuno precisare che entrambe le disposizioni si applicano soltanto qualora dal conferimento di partecipazioni emerga una plusvalenza e non anche quando risulti una minusvalenza.
Infatti, l'articolo 175, Tuir, per espressa previsione normativa, rileva solo "*ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui all' articolo 86*", Tuir, ovvero soltanto quando dal confronto tra il valore di realizzo "contabile" e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione conferita emerga una plusvalenza.
Pur in assenza di un analogo richiamo alle sole plusvalenze, anche l'ambito dell'articolo 177, comma 2, Tuir, secondo l'Agenzia delle entrate[11], è limitato al caso in cui dalla sua applicazione risulti una plusvalenza.
Dunque, qualora dall'operazione di conferimento di partecipazioni risulti una minusvalenza questa può assumere rilevanza fiscale solo sulla base del valore normale di cui all'articolo 9, Tuir e ciò è

[9] Esempio tratto da F. Landuzzi, "*Articoli 175 e 177, comma 2, Tuir: quale prevale fra i due?*" in Ecnews del 29 Settembre 2021.
[10] In tale ipotesi, valendo solo il comportamento contabile del conferitario, sarebbe comunque mantenuta la neutralità fiscale, ma il conferente potrebbe far emergere una plusvalenza civilistica non tassata.
[11] Cfr. risoluzione n. 38/E/2012 e principio di diritto n. 10/E/2020.

coerente con l'opportunità, da parte della normativa fiscale, di non consentire l'emersione di una minusvalenza sulla base del mero comportamento contabile del contribuente, potendo questa, invece, emergere solo in presenza di un valore normale delle partecipazioni conferite inferiore al rispettivo valore fiscale, ovverosia soltanto nel caso in cui le partecipazioni conferite siano effettivamente minusvalenti.

Articolo 175 e articolo 177, Tuir: quale norma è prevalente?

Nonostante le summenzionate differenze vi possono essere dei casi ove risulti applicabile sia la disciplina di cui all'articolo 175, Tuir sia quella dell'articolo 177, comma 2, Tuir, per cui in tali ipotesi si pone la questione di quale norma applicare.

La fattispecie tipica nell'ambito della quale entrambe le normative sono applicabili è quella del conferimento di una partecipazione di controllo da parte di una società di capitali residente in favore di un'altra società di capitali residente.

Ma anche la disciplina del comma 2-*bis* dell'articolo 177, Tuir, relativa alle partecipazioni non di controllo, può sovrapporsi a quella dell'articolo 175, Tuir, ancorché occorra precisare che l'ambito oggettivo delle 2 disposizioni è leggermente diverso in quanto:

- l'articolo 175, Tuir è applicabile alle partecipazioni di collegamento ai sensi dell'articolo 2359, comma 3, cod. civ., e quindi a quelle che consentono di esercitare almeno 1/5 dei voti nell'assemblea ordinaria (ovvero 1/10 se la società è quotata);
- l'articolo 177, comma 2-*bis*, Tuir, prevede invece che le partecipazioni conferite rappresentino una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 20%, ovvero, alternativamente, una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 25% (misure che si riducono, rispettivamente, al 2% e al 5% nel caso di titoli negoziati nei mercati regolamentati).

Pertanto, mentre i requisiti di cui all'articolo 175, Tuir, riguardano unicamente le azioni con diritto di voto nell'assemblea ordinaria, per l'articolo 177, comma 2-*bis*, Tuir, rileva anche la quota "qualificata" di partecipazione al capitale (che può essere diversa da quella dei diritti di voto per via di azioni con voto limitato).

Va inoltre considerato che l'articolo 177, comma 2-*bis*, Tuir, richiede necessariamente che la società conferitaria sia unipersonale, ovvero che risulti interamente posseduta dal soggetto conferente.

In merito al coordinamento tra l'articolo 175, Tuir, e le 2 discipline previste dall'articolo 177, commi 2 e 2-bis, Tuir, prima della risposta a interpello n. 552/E/2021 si erano formati 2 orientamenti dottrinali contrapposti. Una prima tesi riteneva preferibile l'applicazione dell'articolo 177, Tuir, in quanto detta norma prevede una disposizione che si pone in rapporto di "specialità" rispetto alla disciplina prevista dall'articolo 175, Tuir[12].

Taluno obiettava a tale assunto sostenendo, invece, che si debba rendere prevalente la disciplina dell'articolo 175, Tuir, in quanto più "onerosa" per il conferente, dato che, come detto, con l'articolo 177, Tuir assume rilevanza ai fini della determinazione del valore di realizzo unicamente il comportamento contabile adottato dal conferitario, mentre con l'articolo 175 assume rilevanza anche il valore di iscrizione delle partecipazioni ricevute dal conferente, se superiore.

Altra tesi sosteneva che, avendo entrambe le norme pari dignità, non vi fosse alcuna priorità di applicazione e dunque fosse consentito alle parti, e in particolare al conferente, di poter scegliere la disciplina da applicare al caso concreto, dandone evidenza in atti.

Come detto, la questione è stata affrontata nella risposta a interpello n. 552/E/2021 ove l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che, nei casi di conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento in cui ricorrono tutti i requisiti di applicabilità sia dell'articolo 175, Tuir, sia dell'articolo 177, Tuir, debba prevalere l'articolo 175, Tuir, in quanto, in quest'ultimo viene in astratto precisato l'ammontare delle partecipazioni trasferibili necessario ad applicare la norma (deve trattarsi, infatti, di partecipazioni di controllo o di collegamento), mentre, nell'articolo 177, Tuir, detto ammontare non

[12] Cfr. E. Pauletti, P. Serva, "*Benefici per lo scambio di partecipazioni validi solo in caso di soggetti estranei*", in Guida alle Novità Fiscali, Il Sole 24 Ore, n. 10, dicembre 2008-gennaio 2009, pag. 31.

è predeterminabile in via astratta, dipendendo dal quantum di partecipazioni eventualmente già detenute dalla conferitaria[13].
In sostanza, secondo l'Agenzia delle entrate, qualora siano integrati tutti i requisiti soggettivi previsti per entrambe le norme e la partecipazione sia di controllo, allora occorre applicare l'articolo 175, Tuir in quanto l'articolo 177, Tuir non richiede che la partecipazione conferita sia di per sé di controllo, ma che il suo conferimento sia sufficiente per far acquisire il controllo da parte della società conferitaria, considerando anche le medesime partecipazioni detenute dalla stessa conferitaria (o contestualmente conferite da altri conferenti nell'ambito della medesima operazione).
Parte della dottrina ha evidenziato che le conclusioni a cui perviene l'Agenzia delle entrate non paiono del tutto convincenti, in quanto nel dettato normativo delle 2 disposizioni non vi è alcun riferimento che possa confermare un rapporto di specialità tra l'articolo 175, Tuir e l'articolo 177, Tuir essendo entrambe le norme poste sul piano di pari dignità all'interno del Tuir, per cui dovrebbe essere riconosciuta al contribuente la possibilità di scegliere, mediante specifica indicazione nell'atto di conferimento, quale disciplina applicabile[14].
Ma, d'altra parte, l'articolo 175, Tuir sembra effettivamente presentare un campo di applicazione con contorni maggiormente delimitati rispetto a quello dell'articolo 177, comma 2, Tuir, dato che, sotto il profilo soggettivo, si riferisce, dal lato del conferente, a tutti i contribuenti (anche non esercenti attività d'impresa), mentre l'articolo 175, Tuir, comprende solo i conferimenti eseguiti nell'ambito dell'esercizio di un'attività d'impresa[15].
Sotto il profilo oggettivo, inoltre, l'articolo 175, Tuir, contempla unicamente i conferimenti aventi a oggetto un pacchetto di partecipazioni qualificabile *ex se* di controllo, mentre l'articolo 177, comma 2, Tuir, annovera tutte le ipotesi di acquisizioni del controllo di diritto, anche allorché questo effetto derivi dal conferimento di partecipazioni non classificabili, di per sé, di controllo.
Di conseguenza, all'articolo 177, Tuir, dovrebbe essere attribuita portata generale con riguardo allo scambio di partecipazioni mediante conferimento cui consegue, da parte della conferitaria, l'acquisizione del controllo di diritto della società conferita; mentre l'articolo 175, Tuir, dovrebbe regolamentare specificamente il caso ove il soggetto conferente operi nell'esercizio di un'attività d'impresa e la fattispecie presenti tutti i presupposti per la sua applicazione.

L'esenzione dall'imposta di donazione nel trasferimento a favore dei discendenti e del coniuge delle partecipazioni di una società *holding*

L'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990 ("Tus") prevede l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni per i trasferimenti di aziende, di quote sociali e azioni, effettuati, anche tramite i patti di famiglia di cui all'articolo 768-bis e ss., cod. civ., a favore dei discendenti e del coniuge. In particolare, per il trasferimento di partecipazioni in società di capitali l'esenzione spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), cod. civ.. Si deve, dunque, trattare di partecipazioni che sono di per sé di controllo (50% + 1 dei diritti di voto) oppure di partecipazioni che unitamente a quelle già in possesso del beneficiario rappresentano una percentuale di controllo[16].
Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo della società per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso.
Secondo parte della dottrina, tenuto conto del citato requisito della prosecuzione dell'esercizio dell'attività d'impresa - il quale svelerebbe la *ratio* dell'agevolazione, ovvero quella di favorire uni-

[13] Peraltro già dalla risposta a interpello n. 248/E/2020 emergeva tale impostazione in quanto l'Agenzia delle entrate, incidentalmente, aveva precisato che "*si ritiene che le anzidette operazioni di conferimento rientrino nell'ambito applicativo dell'articolo 175, comma 1, Tuir (e non dell'articolo 177, comma 2, come invece sostenuto dal contribuente), trattandosi di conferimenti di partecipazioni (quantomeno) di collegamento ai sensi dell'articolo 2359, cod. civ. effettuati tra soggetti residenti in Italia nell'esercizio di imprese commerciali*".
[14] Cfr. F. Landuzzi, *op. cit.*.
[15] Cfr. G. Andreani e A. Tubelli, "*Chiarimenti dell'Assonime sullo scambio di partecipazioni mediante conferimento*", in Corriere tributario, n. 37/2010, pag. 3031.
[16] Per le quote di società di persone, invece, non è richiesta una soglia di partecipazione, per cui queste rientrano in ogni caso nell'agevolazione in oggetto.

camente il passaggio generazionale di un'attività imprenditoriale - anche per quanto riguarda i trasferimenti di partecipazioni a favore dei discendenti e del coniuge l'esenzione in oggetto si applica soltanto se l'avente causa acquisisce o integra il controllo (anche indirettamente) di una società che svolge un'attività di impresa.

Rimarrebbero dunque escluse le società di mera gestione di beni quali, ad esempio, le società di gestione immobiliare e le società *holding* che non detengono partecipazioni di controllo in società che svolgono un'effettiva attività di impresa.

Nello specifico, come ben evidenziato dal Consiglio nazionale del Notariato nello studio n. 17-2020/T, è stato ritenuto dalla dottrina che non tutti i trasferimenti di partecipazioni in società di capitali residenti sono meritevoli dell'agevolazione "*ma solo quelli che consentono all'avente causa di acquisire o integrare il controllo, anche indiretto (mediante una holding), di una società che svolge effettivamente un'attività di impresa. Solo a questa condizione, infatti, il trasferimento del controllo di una società può ritenersi equivalente al trasferimento di un'azienda e l'agevolazione apprezzabile in una prospettiva di salvaguardia dei livelli occupazionali*"[17].

Altra dottrina, ritiene invece che questa sarebbe "*un'interpretazione facilmente eludibile e che non trova il sostegno nel dato testuale, dove per l'autonoma previsione dei trasferimenti di partecipazioni non è in alcun modo menzionato il requisito dell'"esercizio dell'impresa""*"[18].

La questione è stata affrontata dalla risposta a interpello n. 552/2021 che ha aderito alla tesi secondo la quale la ratio dell'esenzione in discorso mira ad agevolare – attraverso l'eliminazione dell'onere fiscale correlato al trasferimento per successione o donazione – la continuità generazionale dell'impresa nell'ambito dei discendenti nella famiglia in occasione della successione mortis causa, rispetto alla quale il trasferimento a seguito di donazione può rappresentare una vicenda sostanzialmente anticipatoria.

A sostegno di detta tesi l'Agenzia delle entrate richiama la sentenza n. 120/2020 della Corte Costituzionale secondo la quale la norma in esame è destinata ad agevolare la continuità dell'impresa a favore dei discendenti nel momento del passaggio generazionale, continuità aziendale che merita di essere valorizzata, specificamente, in quanto preordinata alla garanzia del diritto al lavoro[19].

Da ciò discende, secondo la risposta a interpello n. 552/E/2021, la necessaria e indispensabile presenza dell'oggetto principale della disposizione agevolativa in esame, vale a dire la sussistenza di un'azienda di famiglia, intesa quale realtà imprenditoriale produttiva meritevole di essere tutelata anche nella fase del suo passaggio generazionale, anche per evitare "una conseguente perdita dei posti di lavoro e ulteriori ripercussioni sul tessuto economico".

Di contro, ne deriva che in assenza di una "azienda", l'applicazione dell'agevolazione de qua violerebbe la ratio dell'articolo 3, comma 4-*ter*, Tus.

Per coerenza sistematica con la descritta *ratio* agevolativa, l'Agenzia delle entrate precisa che anche i trasferimenti di partecipazioni di società che detengono il controllo dell'attività d'impresa (società *holding*) possono fruire dell'esenzione in parola, poiché consentono al beneficiario della donazione di continuare a detenere, seppur indirettamente, il controllo dell'azienda familiare.

Di converso, l'agevolazione non si applica, come nel caso oggetto della risposta a interpello n. 552/E/2021, se la *holding* le cui partecipazioni di controllo sono oggetto di donazione detiene nella società operativa soltanto una partecipazione di minoranza.

A fronte delle conclusioni a cui perviene l'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 552/E/2021 risulterebbero superate le criticità in merito ai possibili utilizzi abusivi della disciplina di cui al comma 2-*bis* dell'articolo 177, Tuir, in funzione dell'esenzione dell'imposta sulle successioni e donazioni, già evidenziate in altra sede[20].

---

[17] G. Zizzo, "*I trasferimenti di azienda e partecipazioni sociali per successione o donazione*", in Corriere tributario, n. 17/2007, pag. 1351.

[18] Cfr. P. Puri, "*Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*", in Diritto e pratica tributaria, 2008, pag. 589.

[19] La citata sentenza afferma espressamente che "*In astratto, anche la finalità perseguita dall'agevolazione in oggetto, con riguardo all'aspetto inerente alla continuazione dell'attività produttiva, potrebbe rispondere all'esigenza di evitare che il peso delle imposte nel momento della successione possa generare difficoltà finanziarie tali da mettere in pericolo la sopravvivenza dell'impresa, con una conseguente perdita dei posti di lavoro e ulteriori ripercussioni sul tessuto economico: del resto anche in altri ordinamenti sono previste forme analoghe di agevolazione, che peraltro raramente dispongono una esenzione totale, le quali si raccordano però a ben più gravosi carichi fiscali sulle successioni*".

[20] Si veda F. Giommoni, "*I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate sul conferimento di partecipazioni qualificate*", in La circolare tributaria, n. 37/2020.

Infatti, nel caso di un soggetto donante che possiede una partecipazione soltanto qualificata (ad esempio del 20%) l'esenzione in parola non si applicherebbe, ma se questi conferisse prima detta partecipazione in una *holding* unipersonale ai sensi del comma 2-*bis* dell'articolo 177, Tuir, potrebbe poi donare la partecipazione di controllo nella *holding* unipersonale sfruttando la predetta esenzione.
Invece, secondo la tesi sostenuta dalla risposta a interpello n. 552/E/2021, nel caso in oggetto l'esenzione non si applicherebbe in quanto la donazione, pur essendo relativa a partecipazioni di controllo, riguarda una *holding* che non detiene a sua volta partecipazioni di controllo in una società operativa, per cui l'operazione sarebbe fuori dal campo di applicazione del citato articolo 3, comma 4-*ter*, Tus.

Riferimenti normativi
articolo 55, Tuir
articoli 175 e 177, Tuir
articolo 3, comma 4-ter, Tus
articolo 2359, comma 1, n. 1), cod. civ.
articolo 12, comma 4, lettera b), D.Lgs. 247/2005
articolo 11-bis, D.L. 34/2019
risposta a interpello n. 552/E/2021
risoluzione n. 43/E/2017

La disciplina Iva dell'affitto d'azienda

L'affitto d'azienda è il contratto con il quale un soggetto (c.d. "affittante") concede in godimento ad altro soggetto (c.d. "affittuario") un'azienda, vale a dire un complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa.

La nozione di azienda rilevante ai fini Iva coincide con quella prevista dalla disciplina civilistica, anche alla luce dei numerosi contributi mutuati dalla giurisprudenza comunitaria e di legittimità.
Si ricorda, infatti, che l'articolo 2555, cod. civ. qualifica l'azienda come "*il complesso dei beni organizzato dell'imprenditore per l'esercizio dell'impresa*".
Pertanto, ai sensi di tale disposizione, elementi essenziali per la costituzione dell'azienda sono:

- il complesso di beni;
- l'organizzazione;
- il fine di esercitare l'attività d'impresa.

L'elemento che garantisce la coesione interna dell'azienda è costituito dall'organizzazione, impressa dall'imprenditore ai beni aziendali, consistente nella loro utilizzazione unitaria e coordinata ai fini dell'esercizio dell'attività economica imprenditoriale.
Oggetto del contratto d'affitto può essere sia l'azienda sia un ramo d'azienda. Quando viene concesso in godimento solo una parte dell'azienda, affinché possa configurarsi un contratto d'affitto di ramo d'azienda è necessario che essa costituisca un complesso di beni dotato di organizzazione autonoma, tale da poter essere considerato a sua volta come azienda, anche in seguito al distacco dalla più vasta organizzazione preesistente.
L'articolo 2556, cod. civ. prevede espressamente il soddisfacimento del requisito della forma scritta ad probationem (atto pubblico o scrittura privata autenticata) per i contratti di godimento dell'azienda relativi a imprese soggette a iscrizione nel Registro Imprese.
Tale norma stabilisce infatti, al comma 1, che "*per le imprese soggette a registrazione, i contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento dell'azienda devono essere provati per iscritto, salva l'osservanza delle forme stabilite dalla legge per il trasferimento dei singoli beni che compongono l'azienda o per la particolare natura del contratto*"; al comma 2 si afferma che "*i contratti di cui al comma 1, in forma pubblica o per scrittura privata autenticata, devono essere depositati per l'iscrizione nel Registro Imprese, nel termine di 30 giorni, a cura del notaio rogante o autenticante*".
Parte "affittante" del contratto d'affitto d'azienda può essere:

- un imprenditore individuale, fermo restando che, in caso di affitto dell'unica azienda di cui è titolare, questi perde lo status di "imprenditore";
- una società;
- un privato che non riveste la qualifica di "imprenditore" (per esempio, il soggetto che eredita un'azienda e, non volendo esercitare attività di impresa, la concede in godimento a terzi).

Regime Iva dell'affitto d'azienda

Il regime impositivo dell'affitto d'azienda dipende dalla natura giuridica dell'affittante.
In linea di principio, l'affitto d'azienda configura una "prestazione di servizi" se effettuato verso corrispettivo, posto che l'articolo 3, comma 2, n. 1), D.P.R. 633/1972 qualifica come tale "*le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili*"[1].
In ogni caso, l'imponibilità è circoscritta alla sola ipotesi di affitto di azienda commerciale, atteso che l'articolo 10, comma 1, n. 8), D.P.R. 633/1972 considera esenti da Iva "*le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole*".
Ai fini dell'imponibilità, così come dell'esenzione, è necessaria la sussistenza anche del presuppo-

[1] Si veda, da ultimo, la circolare n. 18/E/2013 (§ 6.53).

sto soggettivo. In proposito, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che la disciplina dell'affitto d'azienda dipende dallo *status* dell'affittante, dovendosi distinguere a seconda delle seguenti situazioni[2]:

- privato o imprenditore individuale che affitta l'unica azienda posseduta;
- imprenditore individuale che affitta una delle aziende possedute (o un ramo d'azienda);
- società che affitta l'azienda (o un ramo d'azienda).

Si tratta, a ben vedere, di una distinzione che non appare compatibile con la normativa comunitaria, posto che l'articolo 9, Direttiva 2006/112/CE definisce la soggettività d'imposta in funzione dell'attività svolta e non della forma giuridica con la quale la stessa viene svolta. La qualifica di "soggetto passivo" è, infatti, attribuita a "*chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività*"[3], laddove – per "*attività economica*" – s'intende "*lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità*"[4].

La disciplina comunitaria privilegia, pertanto, il profilo oggettivo, in quanto prescinde dalla classificazione giuridica dell'operatore e, dunque, anche dalle forme tipizzate dall'articolo 4, commi 1 e 2, D.P.R. 633/1972. Ne discende che trattare diversamente le varie fattispecie di affitto d'azienda si pone in contrasto con la normativa comunitaria e con i suoi princìpi, tra cui quello di neutralità fiscale, che impedisce differenze di trattamento basate sulla natura giuridica del soggetto passivo.

Privato o imprenditore individuale che affitta l'unica azienda posseduta

Nella prima ipotesi (privato o imprenditore individuale che affitta l'unica azienda posseduta), l'affitto d'azienda è escluso dal campo di applicazione dell'Iva per carenza del presupposto soggettivo, sicché si rende dovuta l'imposta proporzionale di registro. Nello specifico:

- se vengono previsti canoni d'affitto distinti per la parte immobiliare e la restante parte del patrimonio aziendale concesso in affitto, l'imposta di registro è pari al 2% per il canone relativo alla parte immobiliare (0,50% per terreni agricoli) e al 3% per il canone relativo al resto dell'azienda affittata[5];
- se viene previsto un unico e indistinto canone d'affitto, l'imposta di registro è pari al 3%[6].

In caso di affitto dell'unica azienda posseduta dall'imprenditore individuale, la partita Iva viene sospesa in modo da evitare, per il periodo di durata dell'affitto, l'osservanza degli obblighi Iva previsti nel Titolo II, D.P.R. 633/1972[7]. Il numero di partita Iva viene, pertanto, conservato soltanto ai fini anagrafici, verificandosi una sospensione temporanea dell'esercizio dell'attività d'impresa da parte dell'affittante; il suddetto numero verrà, infatti, riutilizzato alla scadenza del contratto e fino alla cessazione dell'attività.

Operativamente, l'affitto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale deve essere comunicato all'Agenzia delle entrate con il modello AA9, barrando la casella 5 della Sezione 3 del Quadro E. Nel Quadro A occorre, invece, barrare la casella 2, dato che la dichiarazione presentata è quella di "variazione dati" e, come data della variazione, occorre indicare quella del contratto d'affitto.

Se, al termine del contratto d'affitto, l'imprenditore individuale intende proseguire l'attività d'impresa, dovrà presentare il modello AA9, barrando la casella 6 della Sezione 3 del Quadro E al fine di riattivare il numero di partita Iva precedentemente sospeso. Anche in questa ipotesi, nel Quadro A occorre barrare la casella 2, dato che la dichiarazione presentata è quella di "variazione dati" e, come data della variazione, occorre indicare quella della risoluzione del contratto d'affitto.

La circolare n. 154/E/1995 considera, inoltre, l'ipotesi della cessione dei beni da parte dell'affit-

[2] Cfr. circolare n. 18/E/2013 (§ 6.53), cit.. Si vedano anche: risoluzioni n. 301939/1975; n. 194/E/1996 e n. 35/E/2008; circolari n. 26/1985; n. 72/1986; n. 154/E/1995; nota Ministero delle finanze n. III-7-464/1995.
[3] Cfr. articolo 9, § 1, comma 1, Direttiva 2006/112/CE.
[4] Cfr. articolo 9, § 1, comma 2, secondo periodo, Direttiva 2006/112/CE.
[5] Cfr. articolo 5, comma 1, lettera b) e articoli 5 e 9 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/12986, in combinato disposto con l'articolo 23, comma 1, D.P.R. 131/1986.
[6] Cfr. articolo 23, comma 1, D.P.R. 131/1986.
[7] Cfr. circolari n. 26/1985; n. 72/1986 e n. 154/E/1995 cit..

tante, chiarendo che "*ove nel periodo di affitto [dell'unica azienda] il titolare dell'azienda ponga in essere cessioni di beni facenti parte della azienda stessa, l'operazione deve essere assoggettata a Iva e devono essere osservati i conseguenti adempimenti di fatturazione, registrazione, liquidazione e versamento dell'imposta e presentazione della relativa dichiarazione annuale*".
È dato, tuttavia, ritenere che anche l'affittuario possa, durante il periodo d'affitto dell'unica azienda, provvedere alla cessione di beni riconducibili all'azienda stessa.
In questa ipotesi, nell'attesa di un chiarimento ufficiale sul punto, per effetto del rinvio all'articolo 2561, cod. civ. operato dal successivo articolo 2562, cod. civ., la fattura relativa alla cessione dovrebbe essere emessa dall'affittuario, il quale ha, da un lato, la piena disponibilità dei beni mobili ricevuti in locazione e, dall'altro, l'obbligo di regolare in denaro, sulla base dei valori correnti al termine dell'affitto, la differenza tra le consistenze d'inventario all'inizio e al termine dell'affitto. Laddove, invece, la previsione civilistica sia derogata dalle parti, la fattura di vendita andrebbe emessa dall'affittante.

Imprenditore individuale che affitta una delle aziende possedute (o un ramo d'azienda) e società che affitta l'azienda (o un ramo d'azienda)

Nella seconda ipotesi (imprenditore individuale che affitta una delle aziende possedute e società che affitta l'azienda), l'affitto d'azienda è soggetto a Iva con l'aliquota ordinaria (attualmente pari al 22%), ai sensi del citato articolo 3, comma 2, n. 1), D.P.R. 633/1972, mentre l'imposta di registro è dovuta, in sede di registrazione, nella misura fissa (200 euro).

Regime Iva	Imposta di registro
Imponibilità	200 euro
Non imponibilità	Canone d'affitto unico e indistinto: 3%
	Canoni d'affitto distinti per la parte immobiliare e la restante parte del patrimonio aziendale concesso in affitto: - 2% per la parte immobiliare (0,50% per i terreni agricoli); - 3% per la restante parte del patrimonio aziendale.

Disposizione antielusiva

Se l'azienda o il ramo d'azienda affittato comprende uno o più immobili, occorre richiamare l'articolo 35, comma 10-quater, D.L. 223/2006, il quale prevede che "*le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50%, dal valore normale di fabbricati, determinato ai sensi dell'articolo 14, D.P.R. 633/1972*".
La norma non opera in via generale, ma impone che sia derogato il regime di tassazione previsto per l'affitto d'azienda quando si verifichino contemporaneamente 2 condizioni[8]:
1. il "valore normale" dei fabbricati, come determinato ai sensi dell'articolo 14, D.P.R. 633/1972, deve risultare superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda;
2. l'eventuale applicazione dell'Iva e dell'imposta di registro secondo le regole previste per l'affitto d'azienda, unitariamente considerata, deve consentire di conseguire un risparmio d'imposta rispetto a quella che sarebbe dovuta per le locazioni di fabbricati.

Tale norma intende evitare che, attraverso l'utilizzo dello schema contrattuale dell'affitto d'azienda, vengano disapplicate le disposizioni introdotte in materia di locazioni immobiliari[9].
È dato, infatti, osservare che, ai sensi del combinato disposto degli articoli 5, comma 1, lettera a-bis), della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986, e 40, comma 1-*bis*, D.P.R. 131/1986, alle locazioni di immobili strumentali si applica l'imposta proporzionale di registro dell'1% a prescindere dal regime Iva, che può essere, indifferentemente, quello di imponibilità o quello di esenzione. Si viene, pertanto, a creare un duplice prelievo, oltremodo gravoso nei casi in cui al locatario

[8] Cfr. circolare n. 27/E/2006 (§ 3).
[9] Cfr. circolari n. 12/E/2007 (§ 5); risoluzione n. 35/E/2008 e n. 18/E/2013 (§ 6.56) cit..

sia preclusa la detrazione dell'Iva.
La predetta norma comporta che sia posta a confronto la tassazione delle 2 operazioni, cioè l'affitto d'azienda, da una parte, e la locazione dei fabbricati strumentali, dall'altra.
Come anticipato, l'affitto d'azienda è ordinariamente assoggettato a Iva e all'imposta di registro in misura fissa.
Le locazioni immobiliari, in base a quanto previsto dall'articolo 10, comma 1, n. 8), D.P.R. 633/1972, nella versione attualmente in vigore, risultante dalle modifiche introdotte dall'articolo 9, comma 1, lettera a), D.L. 83/2012, sono in linea generale esenti da Iva. Si considerano, tuttavia, imponibili nelle ipotesi in cui le stesse abbiano per oggetto:

- fabbricati abitativi, a condizione che, nel relativo atto, il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, se:
  1. effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) e f), D.P.R. 380/2001[10], ovvero
  2. destinati ad alloggi sociali, come definiti dal D.M. 22 aprile 2008;
- fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non siano suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, a condizione che, nel relativo atto, il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

In ogni caso, le locazioni di fabbricati strumentali, esenti o imponibili a Iva, sono soggette all'imposta di registro nella misura dell'1%[11].
Con la circolare n. 12/E/2007 (§ 5), l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, per valutare il sistema di tassazione più sfavorevole, non si deve tener conto degli effetti che il trattamento fiscale di esenzione o di imponibilità, applicabile alle locazioni di fabbricati produce in termini di detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti. In particolare, non deve tenersi conto di tale aspetto né in relazione alla circostanza che l'effettuazione di locazioni esenti limita il diritto alla detrazione spettante al locatore, né della circostanza che, qualora il conduttore abbia un limitato diritto alla detrazione, risulterebbe per lui di maggior sfavore una prestazione di locazione in regime di imponibilità.
Tenuto conto che il Legislatore, per quanto riguarda la tassazione della locazione di immobili strumentali, ha lasciato nella disponibilità del locatore l'applicazione o meno del regime di esenzione (che può essere disapplicato esercitando l'opzione per l'imponibilità a Iva), deve ritenersi che la norma introdotta dal citato articolo 35, comma 10-quater, D.L. 223/2006 non sia diretta a rendere applicabile tale regime alla locazione d'azienda, qualora la componente immobiliare risulti prevalente.
La ratio antielusiva della norma richiede, invece, di individuare il regime di maggior sfavore nell'applicazione dell'imposta proporzionale di registro, prevista per tutte le locazioni di fabbricati strumentali, sia imponibili sia esenti, poste in essere ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8), D.P.R. 633/1972. In relazione a tale aspetto, in sostanza, l'applicazione del regime di tassazione previsto per i fabbricati strumentali risulterà sempre più sfavorevole rispetto a quello previsto per le locazioni d'azienda.
La norma antielusiva si applica nelle ipotesi in cui il valore dei fabbricati compresi nell'azienda costituisca la maggior parte del valore dell'azienda stessa. Poiché la norma per la valutazione dei fabbricati richiama i criteri del "valore normale" come determinati dall'articolo 14, D.P.R. 633/1972, tale criterio di valutazione, per ragioni di omogeneità, deve essere riferito a entrambi gli elementi del rapporto comparativo, vale a dire il complesso aziendale e i fabbricati[12].
In definitiva, ai fini del regime impositivo, si ha che:

[10] Si tratta, rispettivamente, degli interventi di restauro e di risanamento conservativo, degli interventi di ristrutturazione edilizia e degli interventi di ristrutturazione urbanistica.
[11] Si rammenta che la distinzione tra fabbricati abitativi e fabbricati strumentali si basa, di regola, su un criterio oggettivo legato alla classificazione catastale degli stessi, a prescindere, quindi, dal loro effettivo utilizzo. In particolare, come indicato dalla circolare n. 22/E/2013, sono fabbricati abitativi quelli classificati o classificabili nel gruppo catastale "A" (esclusa la categoria "A/10"); sono, invece, fabbricati strumentali per natura (vale a dire, quelli che "per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni") le unità immobiliari classificate o classificabili nei gruppi catastali "B2, "C", "D", "E" e nella categoria "A/10", qualora la destinazione a ufficio o studio privato risulti dal provvedimento amministrativo autorizzatorio.
[12] Cfr. circolari n. 12/E/2007 (§ 5) e n. 18/E/2013 (§ 6.56) cit..

- quando il valore dell'immobile non supera del 50% il valore dell'azienda, l'imposta di registro è dovuta in misura fissa (200 euro);
- quando il valore dell'immobile supera del 50% il valore dell'azienda, l'imposta di registro è dovuta nella misura proporzionale dell'1%.

Qualora l'affitto di azienda abbia durata pluriennale, al fine del confronto con la disciplina dettata in materia di locazione di immobili strumentali, occorre tenere conto anche della disposizione dettata dalla nota I all'articolo 5 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986, nella parte in cui prevede la riduzione dell'imposta di registro se il pagamento della stessa avvenga in un'unica soluzione per l'intera durata del contratto[13].

In merito alla disposizione antielusiva in esame, è dato osservare che la sua concreta applicabilità verrebbe meno se la Corte di Giustizia dovesse pronunciarsi per l'illegittimità dell'imposta proporzionale di registro dell'1% prevista per le locazioni di immobili strumentali soggetti a Iva.

Tale imposta si pone in deroga al principio di alternatività previsto dall'articolo 40, comma 1, D.P.R. 131/1986, che prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi soggette a Iva. Sussiste, pertanto, una disparità di trattamento rispetto alle locazioni di immobili non strumentali soggette a Iva, per le quali non è previsto il duplice prelievo.

Tale incoerenza normativa è stata più volte sancita, anche recentemente, dalla giurisprudenza di merito[14], avuto riguardo alla previsione dell'articolo 401, Direttiva 2006/112/CE, secondo cui "*ferme restando le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente Direttiva non vietano a uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera*".

È stato, infatti, affermato che "*nel caso di specie, ci si trova di fronte a un contratto di locazione relativo a immobile strumentale assoggettato a Iva" e che "per tale motivo le relative imposte di registro successive a quella di registrazione non sono dovute, onde evitare una doppia imposizione fiscale*".

Nell'attesa che la Corte di Giustizia si pronunci sulla questione, si osserva che i giudici comunitari, nella sentenza di cui alla causa C-208/91 del 16 dicembre 1991, hanno stabilito, sia pure in riferimento alle cessioni immobiliari, che la cumulabilità, prevista dalla legislazione fiscale francese, dell'imposta di registro e dell'Iva sullo stesso trasferimento immobiliare è compatibile con l'articolo 33, VI Direttiva CEE, successivamente trasposto nel citato articolo 401, Direttiva 2006/112/CE.

Secondo Corte UE "*in primo luogo, le imposte di registro, quali quelle descritte dal giudice nazionale, non costituiscono un'imposta generale poiché esse riguardano solo beni immobili, ceduti a titolo oneroso, il cui trasferimento comporta varie formalità. Tali imposte non sono quindi intese a gravare su tutte le operazioni economiche nello Stato membro considerato. In secondo luogo, non si tratta di un procedimento di produzione e di distribuzione poiché le imposte di registro sono riscosse unicamente quando il bene immobile entra nel patrimonio del consumatore finale. Inoltre, esse non possono essere detratte da imposte aventi stessa natura, versate in occasione di trasferimenti immobiliari successivi"*.

Un aspetto che andrebbe chiarito è quello relativo all'ambito applicativo dell'articolo 35, comma 10-quater, D.L. 223/2006 in caso di subaffitto dell'azienda comprensiva di fabbricati strumentali.

In linea di principio, la disposizione antielusiva in esame dovrebbe operare anche in questa ipotesi, sia perché il contratto di subaffitto ha sempre per oggetto il complesso di beni che formano l'azienda, comprendente anche gli immobili, sia perché l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, in caso di sublocazione, occorre applicare il regime fiscale previsto per le locazioni di immobili qualora il valore del ramo aziendale sia costituito per la maggior parte dal valore degli immobili15.

[13] Cfr. risoluzione n. 35/E/2008, cit..
[14] Cfr. CTR di Milano n. 3663/2014, CTR di Milano n. 138/2012 e CTP di Milano n. 272/2011.
[15] Cfr. circolare n. 12/E/2007 (§ 7), cit..

Il rapporto di sublocazione, infatti, anche se ai sensi dell'articolo 1595, cod. civ. risulta collegato al contratto di locazione da un vincolo di reciproca dipendenza, conserva, ai fini fiscali, un'autonoma rilevanza economica. Pertanto, le prestazioni derivanti da rapporti di sublocazione risultano autonomamente assoggettate a tassazione, secondo le regole e i criteri previsti per i contratti di locazione da cui mutuano i caratteri contrattuali.

Trasferimento del plafond

Di particolare interesse sono gli effetti, ai fini Iva, della prosecuzione, da parte dell'affittuario, dell'attività d'impresa precedentemente svolta dall'affittante.

L'articolo 8, comma 4, D.P.R. 633/1972 si limita a disciplinare tale profilo con riguardo al trasferimento, in capo all'affittuario, dello status di esportatore abituale in precedenza rivestito dall'affittante.

La norma dispone che, affinché abbia effetto il trasferimento del diritto di acquistare e importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta nei limiti del c.d. plafond[16], è necessario che tale trasferimento sia espressamente previsto nel relativo contratto e che ne sia data comunicazione con lettera raccomandata entro 30 giorni al competente ufficio dell'Amministrazione finanziaria. In merito a quest'ultima condizione (comunicazione con lettera raccomandata), le istruzioni relative ai modelli AA9 (per le persone fisiche) e AA7 (per i soggetti diversi dalle persone fisiche) precisano che l'adempimento s'intende regolarmente rispettato con la compilazione della sezione 3 del quadro D del modello AA7 e della sezione 3 del quadro E del modello AA9.

Anteriormente all'introduzione di tale disposizione a opera dell'articolo 1, comma 5, D.L. 417/1991, era stato costantemente indicato che il trasferimento del plafond a favore dell'affittuario presuppone sia il passaggio, in capo a tale soggetto, di tutti i rapporti giuridici relativi all'azienda, compresi i crediti e i debiti, sia la prosecuzione dell'attività di esportazione[17].

Il citato articolo 8, comma 4, D.P.R. 633/1972, invece, non prevede il subentro nei rapporti giuridici relativi al complesso aziendale concesso in affitto. Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria, in un intervento successivo all'introduzione della norma, ha ritenuto ancora rilevante il requisito in esame; una diversa interpretazione della norma, infatti, mal si concilierebbe con il contratto di affitto d'azienda, nel quale è previsto il trasferimento del plafond solo se vengono ceduti quanto meno i rapporti con la clientela, oltre all'universalità di beni che costituiscono l'azienda[18].

Più recentemente, il Mef, nella risposta del 27 gennaio 2010 all'interrogazione parlamentare n. 5-02385, dopo avere ricordato che "l'acquisizione a titolo derivativo del diritto di utilizzazione del plafond giustifica la previsione di una serie di adempimenti puntuali e specifici per la trasferibilità del diritto in questione", ha affermato che la norma in questione "*non richiede che nel contratto d'affitto sia espressamente indicata la trasmissione in capo all'affittuario di tutti i rapporti con la clientela o, più in generale, di tutte le posizioni creditorie e debitorie relative all'azienda affittata, tra le quali può farsi rientrare in senso lato il diritto all'utilizzazione del plafond*".

In conclusione, secondo l'Agenzia delle entrate "*qualora ricorrano astrattamente i presupposti richiesti dalla norma e i contribuenti provvedano puntualmente a espletare gli adempimenti dalla stessa enucleati (espressa previsione nel contratto di affitto e comunicazione in terminis all'ufficio competente), l'affittuario può, in linea di principio, utilizzare il plafond maturato dall'affittante. Tuttavia, resta impregiudicata la possibilità di contestare eventuali profili elusivi connessi all'operazione di affitto di azienda in relazione al trasferimento e all'utilizzo del plafond, specie in situazioni peculiari quali quelle in cui il contratto di affitto dell'azienda non prevede il trasferimento dei rapporti con la clientela".*

Dalla risposta fornita dal Mef risulta chiaro che la comunicazione da rendere nel modello AA7 o

[16] Le operazioni con l'estero che creano il plafond sono quelle che vanno indicate nel rigo VE30 della dichiarazione Iva annuale e che concorrono anche alla determinazione della qualifica di esportatore abituale. Per contro, le operazioni con l'estero che non sono rilevanti né ai fini della formazione del plafond, né ai fini della verifica dello status di esportatore abituale vanno indicate nel rigo VE32 (Altre operazioni non imponibili).

[17] Cfr. risoluzioni n. 520063/E/1975, n. 411284/E/1976, n. 470048/E/1990, n. 470080/E/1991 e n. 621202/E/1991.

[18] Cfr. risoluzione n. 450173/E/1982.

AA9 assume portata sostanziale, cioè costitutiva del diritto di avvalersi del *plafond* in precedenza maturato in capo all'affittante.
Di diverso avviso la giurisprudenza di legittimità[19], per la quale l'omessa comunicazione all'Agenzia delle entrate del trasferimento del *plafond* in caso di affitto d'azienda, anche se comporta la violazione della normativa Iva, non esclude che in capo all'affittuario sia precluso il beneficio collegato al *plafond*, in assenza di un danno erariale e della circostanza che l'Amministrazione finanziaria è stata comunque informata dell'operazione e della previsione del trasferimento del *plafond* a seguito della registrazione del contratto di affitto d'azienda.
Per la Suprema Corte è, invece, essenziale che nel contratto di affitto d'azienda sia espressamente previsto il trasferimento del *plafond* in capo all'affittuario[20].

Riferimenti normativi
articolo 2555, cod. civ.
articolo 2556, cod. civ.
articolo 2562, cod. civ.
articolo 3, comma 2, n. 1), D.P.R. 633/1972
articolo 4, commi 1 e 2, D.P.R. 633/1972
articolo 10, comma 1, n. 8), D.P.R. 633/1972
articolo 9, Direttiva 2006/112/CE
circolare n. 18/E/2013
circolare n. 154/E/1995

[19] Cfr. Cassazione n. 19366/2018.
[20] Cfr. Cassazione n. 4158/2016 e n. 13998/2019.

TeamSystem Enterprise
Esperienza digitale per le Aziende

Un nuovo modello di sistema gestionale:
veloce e dinamico, costruito intorno alle esigenze
dell'impresa, incentrato sul valore dei dati
e sull'accesso rapido ai programmi.

Per info: ***www.teamsystem.com/enterprise***

TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

Redazione:

Euroconference
Editoria

Editrice TeamSystem
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

S.E. o O.
Riproduzione vietata