



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DELLE TRE VENEZIE

L'INSERTO

2

BORSE DI STUDIO 1999

Completiamo la pubblicazione degli elaborati che hanno concorso alle Borse di Studio 1999, che sono stati ritenuti dalla Commissione, per qualità d'argomento e svolgimento, meritevoli di pubblicazione

- **FRANCESCA DALLA TORRE**, Praticante Ordine di Pordenone
"Conti correnti bancari intestati ai comuni"

- **BARBARA FACILE**, Praticante Ordine di Udine
"Affitto d'azienda e trasferimento del plafond Iva"

- **FRANCESCA GIOTTO**, Praticante Ordine di Treviso
"Trasferimento *mortis causa* dell'impresa individuale"

Conti correnti bancari intestati ai Comuni

Ritenuta applicata sugli interessi attivi

Francesca Dalla Torre / Praticante Ordine di Pordenone

Gli interessi attivi che i Comuni e gli altri Enti locali in genere percepiscono sui depositi in conto corrente bancario devono subire la ritenuta a titolo d'imposta prevista dall'art. 26, comma 4 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600?

Tale problema è stato più volte affrontato dal Ministero delle finanze che, dopo alcune incertezze, si è espresso a favore del loro assoggettamento alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta. I dubbi sorgono dall'apparente contrasto fra le disposizioni contenute nell'articolo in esame (art. 26, D.P.R. 600/73) con quelle dettate successivamente dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, Testo Unico delle Imposte sui Redditi, all'art. 88. Il primo stabilisce infatti che "Le predette ritenute sono applicate a titolo d'imposta nei confronti dei soggetti esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed in ogni altro caso". Il secondo chiarisce che "Gli organi e le amministrazioni dello Stato (...) anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, (...) le province e le regioni non sono soggetti all'imposta".

In un primo momento, con la risoluzione ministeriale n. 11/733 dell'11 novembre 1991, il Ministero delle finanze si era schierato per la non applicabilità della ritenuta, non essendo tali enti locali assoggettati all'IRPEG ex art. 88 del D.P.R. 917/86. Tale orientamento veniva poi confermato con la successiva risoluzione n. 8/645 dell'8 gennaio 1993 dove aggiungeva, peraltro, che "nel caso in cui ... il sostituto d'imposta abbia comunque effettuato a monte la ritenuta nei confronti degli enti locali, gli stessi dovranno attivare l'ordinaria procedura per il rimborso in base agli artt. 37 o 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602". Senonché, con la risoluzione n. V-III-5-846 del 28 dicembre 1993 il Ministero delle finanze ha cambiato orientamento.

Infatti, dopo aver precisato che "nella citata risoluzione n. 8/645 si è fatto generico riferimento ai redditi di capitale e ai dividendi, senza fare alcun particolare chiarimento in ordine al regime applicabile agli interessi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali intestati agli enti in oggetto (i comuni)", ha concluso, con riferimento ai redditi sopra citati, per l'applicabilità della ritenuta a titolo d'imposta in virtù del fatto che con "l'art. 26, c. 4 del D.P.R. 600/73..... il legislatore ha inequivocabilmente inteso sancire l'assoggettabilità al prelievo alla fonte degli interessi della specie non soltanto nel caso in cui il percettore fruisca di un regime di esenzione - totale o parziale - ma anche in ogni altro caso, con ciò intendendosi evidentemente anche i casi di esclusione dall'ambito soggettivo di applicazione delle imposte sui redditi".

Quest'ultima posizione è stata poi fatta propria da numerose Commissioni Tributarie provinciali, dalla Commissione Tributaria Centrale di Roma, nonché dall'ABI con circolare n. 6 del

20 gennaio 1994.

Da ultimo, con l'approvazione della cosiddetta "omnibus", legge 18 febbraio 1999, n. 28, all'art. 14, il legislatore fissa l'interpretazione autentica della disciplina concernente le ritenute sugli interessi disponendo che, "applicazione delle ritenute a titolo di imposta.....deve intendersi nel senso che tale ritenuta si applica anche nei confronti dei soggetti esclusi dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche".

A ben vedere, quindi, i problemi nascono da una non corretta interpretazione delle norme in esame, o meglio, da una non chiara ed esplicita espressione delle intenzioni del legislatore tramite le norme stesse.

Seguendo il disposto letterale dell'art. 88 del TUIR si può esplicitamente affermare che il legislatore abbia completamente escluso i Comuni cui si riferisce da qualsiasi tipo di assoggettamento a ritenute alla fonte, già di per sé "... discutibile in via di principio e rivelatosi in concreto di nessuna utilità" (ciò è quanto si legge nella relazione illustrativa allo schema di testo unico).

Rimangono peraltro estremamente presenti i dubbi che sorgono dalla lettura del comma 4 ultima parte, dell'art. 26 del D.P.R. 600/73, là dove si stabilisce che le ritenute sono applicate a titolo d'imposta nei confronti dei soggetti esenti dall'IRPEG e in ogni altro caso.

Con ciò si può affermare che il vigente sistema tributario per gli Organi e le Amministrazioni dello Stato è basato su due principi fondamentali:

a - il non assoggettamento all'IRPEG (e non si parla di esenzione);
b - la non presentabilità della dichiarazione annuale dei redditi.

In particolare, *non assoggettamento* all'imposta significa:

- * che tali soggetti debbono rimanere estranei al tributo;
- * che l'estraneità non si riferisce solo alla fase della dichiarazione dei redditi, ma ad ogni momento in cui ci sono manifestazioni di impossibilità a carico di questi soggetti;
- * se l'estraneità dovesse riferirsi solo in sede di dichiarazione il legislatore avrebbe dovuto usare l'espressione di esonero dalla presentazione e non invece quella di "non assoggettamento all'IRPEG".

Ciò significa che nel nostro sistema tributario si sono delineate le seguenti figure:

- * soggetti imponibili, che avendo tutte le caratteristiche sono soggetti all'imposta;
- * soggetti esenti, che pur avendo le caratteristiche per essere assoggettati all'imposta, ne sono dichiarati esenti;
- * soggetti "non soggetti all'imposta", che non avendo le

caratteristiche volute dal legislatore fiscale (in quanto istituzionali o non produttori di reddito o comunque i redditi prodotti servono per i fini istituzionali) non sono soggetti all'imposta.

Ora, sebbene in materia di imposte sui redditi la distinzione tra "esenzione" ed "esclusione" ha confini assai incerti e labili, sul piano teorico va sottolineato che mentre l'esenzione si risolve in un'agevolazione (quella prevista, ad esempio dall'art. 105, comma 1 del D.P.R. 218/78 e nell'art. 14 della legge 64/86 per le società che si sono costituite nei territori del Mezzogiorno d'Italia per la realizzazione di nuove iniziative produttive), l'esclusione concorre a delimitare in modo negativo il presupposto del tributo. Il Ministero delle Finanze nella circolare citata del 28 dicembre 1993 per confermare la legittimità dell'applicazione dell'imposta *de qua*, argomentava sostenendo che "...quella in esame, per gli enti pubblici territoriali, si configura come una vera e propria imposta indiretta, che non colpisce direttamente il percettore di un reddito complessivo, ma incide unicamente uno specifico cespite reddituale"; ciò significa che la norma del D.P.R. 600/73 configura un *autonomo titolo d'imposta* sui proventi percepiti dagli enti locali, i quali non sono soggetti ad IRPEG.

E' a questo punto necessario verificare dal punto di vista legislativo se, una disciplina di attuazione e procedura rispetto al TUIR, qual è appunto il D.P.R. 600/73 ed un'interpretazione autentica, possano creare nuovi e diversi presupposti sostanziali di imposizione rispetto a quelli per i quali il Governo ha ottenuto la "delega" mediante legge.

Secondo le note regole del diritto, decreti legge e decreti legislativi devono disporre su determinate materie e nell'ambito dei limiti stabiliti nella legge del Parlamento che delega loro tali poteri. La legge 9 ottobre 1971, n. 825 "Legge delega per la riforma tributaria", all'art. 10, punto 5) recita che per "... gli stessi redditi corrisposti a soggetti esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sul reddito la ritenuta si applica a titolo d'imposta".

Si può derivare da questo che la delega non prevede la possibilità di costituire una fattispecie autonoma d'imposta, e che quindi quella introdotta con interpretazione autentica nell'art. 26 del D.P.R. 600/73 sia **norma ultra - delega**, con ciò incostituzionale per aver violato precetti quali gli articoli 23, 70 e 76 Cost.

Tutto quanto sopra detto costituisce una forte critica alla tesi del Ministero delle finanze basata sulla considerazione che l'art. 26 del D.P.R. 600/73 sancisce l'assoggettabilità degli interessi alla ritenuta non solo nel caso in cui il percettore fruisca di un regime di esenzione totale o parziale, ma anche in ogni altro caso, con ciò intendendosi anche le ipotesi di "esclusione" dall'ambito soggettivo di applicazione dell'IRPEG. Sta infatti trattando di un'imposta che lo stesso articolo 26 non aveva il potere di far nascere.

Anche l'orientamento contenuto nella risoluzione n.11 del 19 marzo 1993 secondo il quale l'applicazione della ritenuta di cui trattasi è giustificabile dall'esistenza di un vero e proprio "sistema sostitutivo" è opinabile. Infatti, l'esistenza di un'imposta "sostitutiva" presuppone necessariamente la presenza di un'imposta da "sostituire", che, nel caso di specie, risulta mancante in virtù dell'art. 88 del D.P.R. 917/86 che - con decorrenza 1 gennaio 1991 - ha privato i comuni del presupposto soggettivo dell'imposta.

Non rimane a questo punto che da considerare quale sia la validità dispositiva delle diverse interpretazioni date dal Ministero delle finanze nelle due risoluzioni più significative (8 gennaio e 28 dicembre 1993) in relazione al contenuto delle norme in esame.

Per quanto previsto agli artt. 12 e 13 delle disposizioni preliminari al codice civile, "nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dall'intenzione del legislatore."

Va anche detto però che tale attività di interpretazione, che si può manifestare sotto forma di risoluzione ministeriale, decisioni di commissioni tributarie, circolari, ecc., non ha un "potere legiferatorio".

Data quindi una disposizione di dubbio significato, o una disposizione nei confronti della quale si manifestano più interpretazioni, anche il legislatore si fa interprete intervenendo con una cosiddetta interpretazione autentica; questa, lasciando immutato il testo cui si riferisce, elimina, tra le due o più "norme" potenzialmente contenute in quel testo, le interpretazioni (ossia le norme) considerate errate, lasciandone sopravvivere una soltanto. Si deve precisare però che tali disposizioni possono essere meramente interpretative o innovative; e tale distinzione è importante in quanto mentre quelle del primo tipo sono retroattive, quelle del secondo non lo sono.

Per quanto attiene al caso in esame, come già detto in precedenza, con l'approvazione della legge "omnibus" n. 28/99, all'art. 14 il legislatore fissa l'interpretazione autentica della disciplina concernente le ritenute sugli interessi disponendo che l'imposta si applica anche nei confronti dei soggetti esclusi da IRPEG.

A questo punto, tuttavia, non importa più che il legislatore abbia "accomunato" nell'assoggettamento al tributo soggetti esenti e soggetti esclusi poiché se, la norma di cui all'art. 14 L. 28/99 è meramente interpretativa, allora ha causato l'incostituzionalità dell'art.26 del D.P.R. 600 in quanto ultra-delega; se invece, è innovativo potrà applicarsi solo dalla sua entrata in vigore (febbraio 1999). Per quanto si è argomentato finora è dimostrato che nei confronti dei comuni l'art. 26 del D.P.R. 600/73 non prevede l'applicazione di ritenute a titolo d'imposta; semmai la tassazione degli interessi è stabilita dall'art. 14 del L.28/99 con decorrenza febbraio 1999.

Affitto d'azienda e trasferimento del plafond IVA

Barbara Facile / Praticante Ordine di Udine

Premessa

Una pratica molto frequente fra gli operatori economici è quella del trasferimento del plafond I.V.A..

La "successione" nel diritto di utilizzazione dei plafond può avvenire nei casi di scissione, cessione, conferimento, incorporazione e affitto d'azienda. In quest'ultima ipotesi però, la trasmissione del beneficio presenta delle peculiarità che rendono il caso meritevole di un approfondimento.

Condizioni per il trasferimento del plafond nell'affitto d'azienda

In tema d'affitto d'azienda, è data facoltà al locatore di trasferire il plafond I.V.A. entro precisi limiti normativi.

L'art. 8, comma 4 del D.P.R. 633/72 (comma aggiunto dall'art. 1, comma 5, D.L. 30-12-1991, n. 417, convertito con la Legge 66/1992), precisa, infatti, che affinché possa avere effetto il trasferimento del beneficio di utilizzazione della facoltà di acquistare beni e servizi per cessioni all'esportazione, senza pagamento dell'imposta, ai sensi del terzo comma, è necessario che tale trasferimento sia espressamente previsto nel relativo contratto e che ne sia data comunicazione con lettera raccomandata entro trenta giorni all'Ufficio I.V.A. competente per territorio.

In sostanza quindi, due sono le condizioni esplicitamente previste dalla norma:

1. la clausola che prevede la "successione" dei plafond deve essere inserita per iscritto nel contratto di affitto¹;
2. l'acquisizione del beneficio deve essere comunicata all'Ufficio I.V.A. tramite raccomandata entro trenta giorni dal suo verificarsi.

Sono comunque fatti salvi i trasferimenti dei plafond antecedenti all'entrata in vigore dei D.L. 441/91, quand'anche effettuati senza un'espressa previsione nel contratto d'affitto (art. 1, comma 5, D.L. 441/1991)².

Le condizioni poste dall'Amministrazione finanziaria

In aggiunta alle condizioni di cui sopra, la pratica di trasferire il plafond è subordinata al rispetto di ulteriori requisiti previsti in parte

da disposizioni normative ed in parte da fonti sub-legislative (in prevalenza istruzioni emanate in ogni tempo dall'Amministrazione finanziaria)³.

Innanzitutto devono sussistere le condizioni e devono essere rispettati gli obblighi previsti in materia dal D.L. 29-12-1983, n. 746⁴.

Più nel dettaglio, il beneficio dell'acquisto in sospensione d'imposta e del successivo trasferimento di tale diritto in capo all'affittuario, opera allorché il cedente:

- * sia residente nel territorio dello Stato, o ivi abbia un proprio rappresentante;
- * abbia lo *status* di esportatore abituale al momento della stipulazione del contratto di affitto⁵.

Né le disposizioni normative, né un primo orientamento dell'Amministrazione finanziaria richiedevano che anche l'avente causa dell'affitto di azienda avesse a sua volta lo *status* di esportatore abituale⁶. Di recente però il Ministero ha negato l'applicabilità del beneficio dell'utilizzazione del plafond nel caso in cui non sussistano i presupposti perché possa riconoscersi alla società acquirente la veste di esportatore agevolato, andando così a ribaltare l'iniziale interpretazione (la Risoluzione n. 16/E/VII-15-962 del 15-1-1996).

In verità però, tale requisito risulta sempre verificato al momento della decorrenza del contratto di affitto, poiché, come precisato con la Risoluzione n. 450173 del 24-11-1992, lo *status* di esportatore agevolato in capo all'affittuario deriva non solo dalle proprie operazioni, ma anche da quelle compiute dalla società concedente, e quindi, se si verifica il requisito in capo a quest'ultima (requisito a cui, come si è detto, è subordinata l'efficacia del trasferimento del beneficio), sarà automaticamente verificato anche in capo all'affittuario. Si ritiene oltremodo superflua un'ulteriore indicazione fornita con la Risoluzione n. 621202 del 28-2-1998, in cui il Ministero obbliga l'azienda affittuaria a proseguire l'attività di esportazione, poiché:

¹ A titolo esemplificativo una formula potrebbe essere: il presente contratto prevede, conformemente alle disposizioni dell'art. 1, comma 5, dei D.L. 30-12-1991 n. 417, il trasferimento dal concedente al conduttore del beneficio di utilizzazione della facoltà di acquistare beni e servizi per cessioni all'esportazione senza il pagamento dell'imposta per la parte residua dei plafond disponibile alla data odierna

² Il legislatore quindi attribuisce validità ai trasferimenti effettuati in ogni tempo, ponendo però delle condizioni *ad substantiam* a tutti i trasferimenti di plafond nel caso dell'affitto di azienda, effettuati dopo l'entrata in vigore del DL 441/91.

Quest'ultimo intervento normativo si è reso necessario al fine di sanare ed impedire alcune situazioni di conflitto sorte tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria la quale in molte occasioni aveva disconosciuto, senza una previsione contrattuale scritta, la possibilità di trasferire il plafond I.V.A. sorto in capo al cedente, poiché, come più volte affermato, il godimento del complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa rappresenta l'oggetto principale del contratto d'affitto.

³ Con riguardo in particolare a queste ultime, come si dirà in seguito, in qualche occasione il parere espresso dall'Amministrazione finanziaria ha stravolto la portata della norma madre, andando oltre, a parere di chi scrive, alle originarie intenzioni del legislatore, e spesso limitando di fatto l'applicabilità della disposizione.

⁴ Si veda la Risoluzione n. 505229 del 7-11-1987.

⁵ Si ritiene che nel caso in cui il contratto di affitto abbia ad oggetto il singolo ramo di azienda, lo status di esportatore agevolato in capo alla società concedente, deve essere verificato con le sole operazioni poste in essere dal rami di azienda affittato, e non con riferimento all'intero complesso aziendale.

⁶ L'avente causa resta coobbligato, antecedentemente all'utilizzo, a comunicare ai propri fornitori l'intento di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'imposta, tramite invio di apposita dichiarazione (c.d. dichiarazione d'intento).

* non necessaria ai fini della qualifica (almeno per i primi tempi) dello *status* di esportatore abituale;

* comunque imposta implicitamente dalla normativa civilistica. Ai sensi dell'art. 1615 c.c., che disciplina il negozio dell'affitto, l'affittuario ha l'obbligo di curare la gestione della cosa produttiva secondo la sua destinazione economica. A parere di chi scrive, tale dettato normativo non sarebbe rispettato nel caso in cui l'affittuario modifichi, in maniera sostanziale, la tipologia della clientela da estera a nazionale⁷.

Trasferimento del plafond di ramo d'azienda in assenza di contabilità separata

In diverse occasioni il Ministero ha ribadito che l'ammontare del plafond ceduto e utilizzabile dall'affittuario deve riferirsi esclusivamente ai complessi aziendali trasferiti⁸.

Se tale grandezza è di semplice determinazione in caso di ramo d'azienda dotato di una contabilità separata, lo stesso non può dirsi nell'ipotesi in cui il complesso di beni trasferiti non sia dotato di autonomia contabile.

Tale oggettiva difficoltà ha addirittura portato i contribuenti e gli uffici a mettere in dubbio la legittimità dei trasferimenti del plafond I.V.A. Il Ministero interpellato al riguardo (si veda la Risoluzione n. 16/E/VII-15-962 del 15-1-1996) ha osservato che la mancanza di una contabilità separata da parte della società cedente non sembra possa assumere, di per sé, rilevanza ai fini del riconoscimento o meno dell'agevolazione in parola a favore della società acquirente. Se così fosse si porrebbero dei limiti insormontabili all'applicabilità della norma che attribuisce la facoltà di trasferire il plafond in caso di affitto di azienda.

Successivamente, pur riaffermando l'esigenza di quantificare il plafond derivante dalle sole attività svolte dal ramo di azienda, ha ritenuto sufficiente far utile riferimento alla perizia all'uopo predisposta dall'incaricato nominato dal Tribunale.

Il Ministero quindi da un lato individua lo strumento da utilizzarsi (la perizia) e dall'altro il soggetto che la deve effettuare (l'incaricato del Tribunale).

Seppure si ritiene la perizia l'unico mezzo per giungere all'individuazione incontrovertibile dei plafond, dei dubbi sorgono circa la natura della nomina.

A parere di chi scrive, infatti, potrebbe essere sufficiente una perizia stragiudiziale asseverata, effettuata da un perito nominato dal consiglio di amministrazione della società locataria.

Le motivazioni risiedono nel fatto che:

1. Il Ministero non fornisce una soluzione assolutistica (... potrebbe essere sufficiente...);
2. La perizia di stima redatta per la valutazione dei plafond differisce per finalità da quella prevista dall'art. 2343 c.c., cui sembrerebbe far riferimento il Ministero. La disposizione civilistica mira infatti ad individuare e valutare i valori attivi e passivi del patrimonio netto aziendale al fine di evitare un "annacquamento" del capitale che potrebbe ledere gli interessi dei terzi, mentre nel caso di trasferimento del plafond non vi sono ragioni di tutela dei terzi, ma motivazioni di carattere tributario che impongono il trasferimento del plafond solo se afferente il complesso aziendale dato in affitto;
3. In ogni caso il "plafond" non può essere considerato un "credito" (si veda sui punti la Risoluzione n. 621202 del 28-02-1991 in cui si afferma che *pur riconoscendo che la natura del plafond non costituisce un diritto di credito...*), ma più propriamente un beneficio, e come tale non necessita di valutazione ai sensi dell'art. 2243 c.c., secondo le modalità ivi indicate, non concorrendo a formare, neanche in caso di conferimento, fusione, trasformazione, il patrimonio netto della società avente causa.

Restano comunque ferme, qualunque sia la natura della nomina, le esigenze di pervenire alla determinazione del plafond attraverso l'utilizzo di criteri oggettivi e prudenziali.

Ad esempio la perizia di stima che fa utile riferimento ai distinti codici di annotazione delle operazioni attive e passive riferibili al complesso trasferito, utilizza indubbiamente dei criteri oggettivi di determinazione dei plafond. In mancanza però di elementi che differenzino le operazioni riconducibili al ramo d'azienda il plafond trasferito non è suscettibile di valutazione obiettiva.

La determinazione del plafond: profili operativi

Oltre quanto sopra esposto, vi sono ulteriori difficoltà operative nella determinazione dei plafond trasferito e utilizzabile dall'affittuario.

S'ipotizzi, ad esempio, il caso di un contratto di affitto con decorrenza 10 novembre 1998, nell'ipotesi in cui la società concedente abbia utilizzato il metodo solare. A che periodo bisogna fare riferimento al fine di determinare il plafond stesso? Come identificare il plafond utilizzabile dall'affittuario?

Il Ministero con la Risoluzione n. 450173 del 24-11-1992 ci fornisce le opportune risposte passando attraverso l'analisi di due casi limite: contratto con decorrenza 1 gennaio e contratto con decorrenza 31 dicembre.

In tale sede il Ministero osserva che, se l'affitto *avesse decorrenza dal 1 gennaio di un determinato anno* - stante un'interpretazione strettamente letterale delle disposizioni che regolano la costruzione, gli utilizzi e le disponibilità del plafond - *l'affittuario fruirebbe dell'intero plafond disponibile in capo alla concedente al 31 dicembre dell'anno precedente; ove invece il contratto avesse decorrenza dal 31 dicembre di un anno, l'affittuario non potrebbe fruire di alcun trasferimento del plafond*. Naturalmente, riconosce lo stesso Ministero, un'interpretazione di questo tipo *non sembra in sintonia né con la lettera né con lo spirito della disposizione. Conseguentemente il criterio da adottare ai fini della costruzione del plafond, deve necessariamente considerare anche l'attività della concedente*.

Ritornando al nostro esempio, tenuto conto quindi della decorrenza del contratto d'affitto (10 novembre 1998), si provvederà a determinare il plafond maturato nell'anno solare precedente (e cioè nell'anno 1997), sommando algebricamente le operazioni attive che concorrono alla determinazione dello stesso.

Tale ammontare così calcolato dovrà essere decurtato degli utilizzi effettuati dalla società concedente fino al 10 novembre 1998 ottenendo il plafond utilizzabile dall'affittuario.

Analoga metodologia dovrà essere seguita nel caso in cui il locatore utilizzi il metodo di calcolo del plafond mobile. In quest'ipotesi il plafond trasferito all'affittuario sarà pari alla somma algebrica delle operazioni attive che concorrono a formarlo, effettuate nei dodici mesi precedenti, e dovrà essere decurtato degli utilizzi effettuati dalla società concedente nel medesimo arco temporale.

Si osservi che dal mese successivo a quello dell'affitto (nell'ipotesi di calcolo mensile del plafond), ai fini della costituzione del plafond, l'affittuario (che fino al 31 dicembre sarà obbligato a mantenere tale metodo di calcolo) dovrà tenere conto non solo delle proprie operazioni, ma anche di quelle della società concedente. Solamente dopo dodici mesi, ove l'affittuario abbia continuato ad operare con il metodo del calcolo mensile, il plafond sarà determinato con le sole operazioni svolte dall'affittuario.

Nei precedenti esempi abbiamo supposto che l'affittuario eserciti solo ed esclusivamente l'attività derivante dal ramo d'azienda affittato, senza peraltro considerare l'ipotesi in cui quest'ultimo già eserciti una propria attività autonoma, che gli consenta di usufruire della facoltà di acquistare in sospensione d'imposta. In que-

⁷La giurisprudenza ritiene infatti violato l'equilibrio economico giuridico del patto locatizio, laddove vi sia un difforme uso della cosa locata.

⁸Si vedano le Risoluzioni n. 505229 del 7-11-1987 e n. 621099 del 4-7-1989.

sta situazione potrebbe verificarsi la consistenza delle due diverse metodologie di calcolo del plafond (solare e mobile).

A titolo di esempio:

* utilizzo del metodo mensile per l'attività presa in affitto. Obbligatoriamente tale metodo deve essere mantenuto almeno fino al 31 dicembre dell'anno in cui sia stato stipulato il contratto;

* utilizzo del metodo solare per l'altra attività esercitata, da mantenersi fino a revoca della stessa, e cioè fino all'1 gennaio dell'anno successivo.

In questa particolare ipotesi l'affittuario è da un lato costretto a mantenere il metodo mensile almeno fino al 31 dicembre dell'anno in cui sia stato stipulato il contratto (per evidenti esigenze di continuità nel metodo di calcolo del plafond), dall'altro deve continuare ad utilizzare fino a tale data il metodo solare, poiché il transito al metodo mensile è possibile solo dall'1 gennaio dell'anno successivo. Conseguentemente sarà di fatto obbligato per tutto quest'arco di tempo a tenere separate contabilmente, o comunque individuabili, le operazioni attinenti al ramo di azienda locato da quelle inerenti all'originaria attività esercitata, procedendo a calcolare due distinti plafond.

Il requisito dei trapasso dei debiti e crediti in capo all'avente causa

Come già detto, l'orientamento ministeriale che subordina la pratica di trasferimento del plafond al verificarsi di particolari condizioni, qualche volta è andato oltre alle originarie intenzioni del legislatore, addirittura stravolgendo la portata della norma e limitando di fatto l'applicabilità della disposizione.

Ci si riferisce in particolare agli interventi ministeriali con i quali è stato ritenuto indispensabile il generale trapasso dei crediti e debiti della società (o ramo di essa) oggetto del contratto di affitto.

Nella Risoluzione n. 470048 del 23-4-1990 viene osservato che *non verificandosi nella specie il trasferimento di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi della società affittante, non si ritiene sussistano i presupposti perché possa riconoscersi alla società istante ...l'applicabilità del beneficio richiesto.*

Analogamente nella Risoluzione n. 470080 del 10-1-1991 viene stabilito che *relativamente alla questione della trasmissibilità in capo all'azienda affittuaria della possibilità di utilizzo del plafond per acquisti in sospensione d'imposta, va rilevato come una tale possibilità sia subordinata all'effettivo trasferimento di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi.*

Infine nella Risoluzione 621202 del 28-2-1991 viene negato il trasferimento del beneficio *posto che le clausole contrattuali... escludono un generale trapasso dei debiti e crediti in capo all'azienda affittuaria; condizione questa...indispensabile ai fini del riconoscimento del beneficio.*

Tale posizione del Ministero ha, da un lato provocato un susseguirsi di pareri negativi all'accoglimento del beneficio (spesso è stata infatti riscontrata l'inesistenza del "trapasso dei debiti e dei crediti in capo all'affittuario"), dall'altro ha generato dei pareri positivi i quali, pur riaffermando la validità della linea posta dal Ministero, adducono delle motivazioni a dir poco paradossali.

In particolare, la Direzione Regionale delle Entrate di Trieste, dando risposta ad una richiesta di revisione di parere a proposito della trasferibilità dei plafond di cui all'art. 1 del D.L. 417/91 nell'ipotesi di ditta concedente soggetta a procedura fallimentare, afferma che: *L'Ufficio I. V.A di ... aveva già espresso l'avviso che, non potendosi verificare nel caso particolare la successione nei debiti e nei crediti della cedente, non fosse neanche possibile il trasferimento del plafond. Sulla prospettata questione va però osservato che il trapasso di debiti e crediti in capo al cessionario non va inteso come ulteriore condizione per l'applicazione dell'agevolazione, ma come naturale effetto del contratto di affitto*

di azienda. Atteso che, nel caso di specie, tale effetto non può verificarsi per effetto delle disposizioni che disciplinano la procedura fallimentare e non per volontà delle parti, codesta Direzione ha ritenuto corretta la soluzione proposta dall'Ufficio I.V.A. di ... che riconosce la trasferibilità del plafond anche in mancanza del generale trapasso dei debiti e dei crediti.

A parere di chi scrive, tale posizione del Ministero è non solo eccessivamente restrittiva, ma addirittura in contrasto con le norme civilistiche in tema di affitto d'azienda e dalle quali non è possibile prescindere.

Il trapasso dei crediti e debiti secondo le disposizioni civilistiche

La locazione che ha per oggetto una cosa produttiva di frutti prende il nome di affitto.

All'istituto giuridico dell'affitto d'azienda si applicano oltre che disposizioni previste in tema di locazione e di affitto (artt. 1571 e segg. e artt. 1615 e segg.), anche quelle relative all'usufrutto d'azienda⁹ con riguardo in particolare alla disciplina relativa alla successione nei contratti (art. 2558) e nei crediti e debiti (artt. 2559 e 2560).

L'art. 2558 sancisce che per tutta la durata del contratto, e salvo diversa pattuizione, l'affittuario subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa, sempreché non abbiano carattere personale.

La disposizione in esame si riferisce, secondo l'opinione dominante, ai contratti a prestazioni corrispettive in corso di esecuzione e non ancora eseguite (si veda App. Venezia, 265-1955), i quali vengono trasferiti automaticamente (salvo diversa pattuizione), in quanto senza di essi l'azienda affittata perderebbe il suo carattere di idoneità e funzionalità all'esercizio dell'impresa.

La successione nei contratti non ancora eseguiti o in corso di esecuzione rappresenta conseguenza naturale dell'affitto d'azienda, sempre verificata, salvo diversa pattuizione delle parti. In tale trapasso però, non può riconoscersi quello richiesto dall'Amministrazione finanziaria. Essa infatti richiede il subentro dell'affittuario in tutte le posizioni creditizie e debitorie del ramo trasferito (e quindi dei crediti e dei debiti non collegati ad un rapporto sinallagmatico in corso), la cui disciplina civilistica è contenuta rispettivamente nei successivi artt. 2559 e 2560.

L'art. 2559 del codice civile dispone che *la cessione dei crediti relativi all'azienda ceduta, anche in mancanza di notifica al debitore o di sua accettazione, ha effetto, nei confronti dei terzi, dal momento dell'iscrizione del trasferimento nel registro delle imprese. Tuttavia il debitore ceduto è liberato se paga in buona fede all'alienante.*

Le stesse disposizioni si applicano anche nel caso di usufrutto dell'azienda, se esso si estende ai crediti relativi alla medesima. In particolare, l'inciso dell'ultimo comma della disposizione ("se esso si estende ai crediti relativi alla medesima") viene utilizzato per argomentare che sebbene nel trasferimento d'azienda il trapasso dei crediti è automatico (con le limitazioni poste dalla norma stessa), nel caso di usufrutto è necessaria una pattuizione espressa. Appare evidente che quindi il trapasso dei crediti in capo all'affittuario non deriva dall'affitto stesso, essendo necessario un negozio giuridico distinto.

Per quanto poi attiene al trasferimento dei debiti, il successivo art. 2560 codice civile stabilisce che *nel caso di trasferimento di un'azienda commerciale risponde dei debiti suddetti anche l'acquirente dell'azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori.*

Si noti che, nella predetta norma, a differenza degli artt. 2558 e 2559, manca menzione dell'usufruttuario e, non essendo possibile l'interpretazione analogica della norma, in base al principio fissato nell'art. 14 delle Disposizioni sulla Legge in Generale¹⁰, si può pa-

⁹ Secondo l'art. 2562 le *disposizioni* relative all'usufrutto dell'azienda si applicano anche nel caso di affitto d'azienda.

¹⁰ Le leggi penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati.

cificamente concludere che questa non risulti applicabile all'affitto d'azienda.

In senso conforme si è mossa la Cassazione¹¹ affermando che *la norma dell'art. 2560, comma 2, c. c. non è applicabile ai contratti aventi ad oggetto il trasferimento del diritto di godimento dell'azienda, quali usufrutto e affitto dell'azienda. Ugualmente la cessazione dell'affitto dell'azienda e la sua restituzione al concedente, non importano anche la responsabilità del concedente stesso per i debiti contratti dall'affittuario o usufruttuario né quella dell'affittuario per i debiti inerenti all'esercizio dell'azienda anteriori all'affitto*¹².

Conclusioni

L'istituto dell'affitto d'azienda, non può mai realizzare un trasferimento dei crediti e debiti in capo all'affittuario, salvo che le parti, per espressa pattuizione, diano vita a dei negozi giuridici distinti nella causa e nelle finalità. Questo fatto mette in luce da un lato la mancanza di fondamento delle pretese dell'Amministrazione finanziaria, dall'altro rende inattuabile la pratica del trasferimento del plafond nell'affitto d'azienda. Infatti, subordinare tale trasferimento a degli eventi che non sono propri dell'affitto e che mai si potranno realizzare, equivale a negare il beneficio stesso. Se il legislatore

avesse voluto perseguire tale risultato certamente non avrebbe previsto espressamente il trasferimento del plafond nel caso dell'affitto d'azienda.

L'orientamento espresso dal Ministero appare non solo privo di alcun fondamento giuridico, ma addirittura in contrasto con le disposizioni del codice civile.

E' privo di ogni logica affermare che se nulla è previsto nel contratto d'affitto il trapasso dei crediti e dei debiti si può ritenere verificato in quanto rappresenta un naturale effetto del contratto di affitto di azienda e pertanto il trasferimento del plafond può realizzarsi, poiché, come già detto, tale effetto in verità non si produce.

Non è nemmeno corretto sostenere che, se nel contratto vi sono delle pattuizioni che escludono un generale trapasso dei crediti e dei debiti, il beneficio non debba spettare. Non hanno infatti alcun fondamento tali clausole, visto che, anche in loro assenza, il trapasso non si realizza.

Paradossale è infine la tesi espressa dalla Direzione Regionale delle Entrate di Trieste, la quale sostiene che laddove il trapasso non può verificarsi per effetto di altre disposizioni di legge (nel caso specifico veniva affrontato il caso di una società concedente sottoposta a procedura fallimentare) il beneficio spetta in quanto le parti avrebbero comunque voluto trasferire i crediti e i debiti del complesso aziendale affittato.

¹¹ Cass., 3-7-1958, n. 2386.

¹² Naturalmente l'affittuario, nel libero esercizio della propria autonomia contrattuale, ha comunque la possibilità di accollarsi i debiti dell'azienda, prevedendolo in maniera espressa, dando così vita ad un contratto autonomo.

Trasferimento *mortis causa* dell'impresa individuale

Francesca Giotto / Praticante Ordine di Treviso

1. PREMESSA

La successione all'interno delle aziende comporta diversi problemi legati alla riorganizzazione aziendale; si tratta infatti del momento in cui il fondatore cede il testimone alla generazione successiva ed il fenomeno sta assumendo dimensioni consistenti proprio in Italia dove numerosissime sono le imprese di famiglia.

Con la morte dell'imprenditore individuale si forma tra gli eredi che hanno accettato l'eredità una COMUNIONE EREDITARIA (di mero godimento) riguardante i beni costituenti l'azienda del *de cuius*. Si tratta di una comunione incidentale che, come dispone l'art. 2248 c.c., è regolata dalle norme degli artt. 1100 e seguenti del codice civile.

E' invece del tutto eventuale l'ipotesi che tutti o alcuni eredi decidano di continuare, per il tramite del complesso aziendale, un'attività d'impresa dando vita ad una società di fatto.

In passato la convinzione che il godimento di un'azienda implicasse di per sé l'esistenza di un'impresa, aveva portato parte della dottrina e della giurisprudenza ad ideare una terza figura d'impresa, la cd. "comunione d'impresa", alla quale venivano ricondotti casi limite nei quali appariva preferibile applicare la disciplina della comunione anziché quella del sistema societario. Tale orientamento è stato però superato dalla dottrina e dalla giurisprudenza prevalenti che ritengono la proprietà dell'azienda dissociabile dalla titolarità dell'impresa.

Ecco dunque che la comunione ereditaria si forma nel momento del decesso dell'imprenditore che non abbia preventivamente diviso i beni fra i singoli eredi per disposizione ereditaria; alla comunione si sovrapporrà l'impresa individuale o la società di fatto nel caso in cui rispettivamente uno o due o più eredi intendano proseguire l'attività. Si possono quindi ravvisare le seguenti ipotesi:

1. uno dei due comproprietari affitta (o concede in comodato) la propria quota di comproprietà all'altro: in questo caso, accanto alla comunione sorge un'impresa individuale;
2. i comproprietari sono più di due e uno solo cede agli altri in affitto (o comodato) la propria quota: si ha coesistenza della comunione fra tutti e di una società di fatto fra gli eredi che esercitano l'impresa;
3. tutti i comproprietari esercitano anche l'attività imprenditoriale instaurando fra loro una società di fatto che si sovrappone alla comunione.

La comunione verrebbe invece completamente e

irreversibilmente travolta dalla società qualora l'azienda fosse conferita in proprietà poiché titolare unica ne diverrebbe la società stessa.

2. PROBLEMATICHE

Un primo problema sorgerebbe qualora fra i beni facenti parte della comunione vi fossero degli immobili, nel qual caso si verterebbe nell'ipotesi di conferimento immobiliare. In difetto della forma scritta richiesta *ab substantiam* dal combinato disposto degli artt. 2251 e 1350 n.1) e 9) c.c., la Cassazione ha ritenuto tale conferimento nullo; la nullità travolgerebbe poi l'intero contratto sociale se il conferimento risultasse essenziale per il conseguimento dell'oggetto sociale. In realtà la società deve ritenersi validamente costituita ma gli immobili caduti in successione non entrano a far parte del patrimonio sociale. Se dopo la costituzione della società di fatto la stessa venisse trasformata in una società di persone, gli immobili vengono conferiti nella costituenda società con il pagamento dell'imposta proporzionale di registro sull'aumento di capitale.

Infine, circa la corretta valutazione dell'azienda ottenuta gratuitamente, va osservato che la prevalente dottrina, mentre accorda l'iscrivibilità nel bilancio dell'imprenditore individuale o della società costituita dagli eredi, dei beni materiali ricevuti gratuitamente, dubita circa la possibilità di iscrivere beni o entità immateriali per i quali non sia stato sostenuto un costo di acquisto o di produzione. Non pare possibile l'iscrizione in bilancio di beni ricevuti in locazione (o comodato) non avendo l'impresa la definitiva disponibilità economica del bene. Dunque, in tutte le ipotesi in cui i beni costituenti l'azienda vengano trasferiti in godimento e non in proprietà, (quando cioè accanto all'impresa individuale o alla società sopravvive la comunione), l'iscrivibilità di detti beni sembra doversi escludere. Solo qualora la comunione sia stata completamente ed irreversibilmente stravolta dalla società perché l'azienda è stata trasferita in proprietà, si potrà procedere alla valutazione dei beni in base al prezzo di mercato o al presumibile prezzo che si sarebbe dovuto pagare se i beni fossero stati acquistati a titolo oneroso.

Altri problemi sorgerebbero nell'ipotesi in cui fra i coeredi vi fosse un minore; in questo caso occorrerebbe innanzitutto procedere alla formazione dell'inventario da parte del cancelliere della Pretura o da un Notaio a ciò delegato dal Giudice Tutelare, inventario che dovrà poi essere depositato presso la pretura.

Si discute se il minore possa partecipare all'attività commerciale; l'autorizzazione spetta al Tribunale su parere conforme del giudice tutelare. Nel caso in cui vi sia un coniuge superstite, questi avrà la podestà sui figli minori, mentre in mancanza occorrerà la nomina di un tutore.

Problemi pratici si hanno poi nella gestione della società di fatto che si viene a creare fra gli eredi che hanno continuato l'attività del *de cuius* a fini imprenditoriali (come ha infatti precisato anche la Cassazione con sentenza n. 3195 del 14.04.1997, la comunione di un bene produttivo, quale ad esempio l'azienda commerciale, determina di per sé la presunzione dell'esistenza di una società di fatto fra i coeredi).

I problemi nascono dalla circostanza che non risulta più possibile iscrivere le società di fatto nel registro imprese, ed anzi, tutte le società esistenti presso il vecchio Ufficio Ditte della C.C.I.A.A. dovevano essere regolarizzate entro il 26 gennaio 1997.

Come si è detto, però, la continuazione dell'attività intrapresa dal *de cuius* da parte degli eredi comporta automaticamente la creazione di una società di fatto (a meno che non si sia ricorsi direttamente alla costituzione di una società regolare predisponendo tutto mentre si è ancora nella fase della comunione ereditaria) e gli eredi si troveranno di fronte a problemi operativi stante la mancata iscrizione nel registro imprese (ad esempio si dubita sulla possibilità di ottenere un finanziamento bancario).

3. NORMATIVA AGEVOLATIVA

Un beneficio è stato introdotto dall'art. 3, comma 25, della legge 23 dicembre 1996 n. 662 che ha modificato l'art. 54, comma 5, del TUIR, disponendo che il trasferimento di azienda per causa di morte (ma la disciplina è applicabile anche alla donazione) non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa.

Le opportunità si sono poi ulteriormente ampliate con l'entrata in vigore del D.Lgs. 358/97 le cui disposizioni, pur avendo portata generale, possono essere utilizzate con interessanti risultati anche in un'ottica specifica di passaggio generazionale. Statuisce infatti il citato articolo 54: "Il trasferimento d'azienda per causa di morte o per atto gratuito a familiari non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa. I criteri di cui al periodo precedente si applicano anche qualora, a seguito dello scioglimento, entro cinque anni dall'apertura della successione, della società esistente tra gli eredi, la predetta azienda resti acquisita da uno di essi". Per poter fruire del regime di neutralità fiscale bisogna che l'azienda venga assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa, di conseguenza le eventuali plusvalenze latenti sui beni caduti in successione permangono in uno stato latente fino ad un'eventuale cessione, anche parziale dell'azienda stessa da parte dell'erede. Tale situazione di neutralità fiscale permane anche qualora, entro 5 anni dall'apertura della successione, la società fra gli eredi si sciogla e l'azienda resti acquisita da uno solo di essi che prosegue l'attività in forma individuale.

Può invece considerarsi superata la condizione che richiedeva, per poter fruire della predetta neutralità fiscale, che il trasferimento avvenga a favore dei familiari. Come ha infatti confermato il Ministero delle Finanze con la Circolare n. 13 7/E del 15.05.97, il termine "familiari" utilizzato dall'art. 54, comma 5, D.P.R. 917/86, va riferito solo al caso della donazione e non anche a quello della successione. Può dunque ritenersi che la

norma agevolativa si applica anche "qualora il trasferimento d'azienda avvenga a favore di soggetti diversi dai familiari di cui all'art. 5, ultimo comma, del TUIR".

In tal modo potrebbe essere regolarizzata la società di fatto che si fosse venuta a creare in una delle società regolate dal codice civile. La regolarizzazione non comporterà la tassazione delle plusvalenze perché si applicherà la norma prevista dall'art. 122 TUIR: l'operazione viene quindi assimilata ad una trasformazione di società ed è fiscalmente neutra nel settore delle imposte dirette (Circ. n. 137/E/97). Da un punto di vista oggettivo va osservato che la norma agevolativa di cui all'art. 54 TUIR interessa solo l'azienda e non i singoli beni, inoltre essa riguarda le sole imposte sui redditi non essendoci alcun richiamo alla disciplina in materia di imposte di registro e di successione e quindi, ai fini di queste imposte, l'avviamento commerciale e le plusvalenze, se esistono, sono tassabili.

L'art. 3, comma 25, della legge n. 662/96 ha modificato anche l'art. 81 del TUIR inserendo la lettera h-bis). Di conseguenza, sono redditi diversi, se non conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali o da società di persone, "le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale delle aziende acquistate ai sensi dell'art. 54, comma 5, ultimo periodo".

Ciò si verifica quindi nel caso in cui l'erede o gli eredi si limitano a disinvestire il patrimonio ereditato: gli stessi produrranno redditi diversi da assoggettare (pro quota) nelle proprie dichiarazioni dei redditi personali.

Per la quantificazione della predetta plusvalenza si fa riferimento all'art. 85, comma 2, a norma del quale le plusvalenze realizzate dalla vendita totale o parziale di aziende ricevute in successione (o a titolo gratuito da familiari) sono imponibili in base alle norme che regolano la determinazione delle plusvalenze dei beni relativi all'impresa e cioè corrispettivo incassato meno gli oneri accessori e meno il costo non ammortizzato dei beni ceduti. E' altresì possibile, sussistendo le altre condizioni, applicare in questo caso la tassazione sostitutiva del 27% prevista dall'art. 1 del D.Lgs. 358/97.

Sembra invece da ritenersi escluso il meccanismo della tassazione separata ex art. 16 TUIR, stante il mancato richiamo dell'art. 81, comma 1, let. h-bis).

Al fine dell'imposta di registro è previsto un'agevolazione a favore degli eredi che intendano regolarizzare la comunione ereditaria fra di loro costituita in una delle società regolate dal codice civile entro un anno dall'apertura della successione: la registrazione avviene infatti con l'applicazione dell'imposta di registro dell'1%. Le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa e, con riguardo all'INVIM, l'operazione di regolarizzazione è ininfluenza per gli eventuali immobili presenti nel patrimonio.

Questa sorta di sanatoria per le comunioni ereditarie che intendono proseguire l'attività del *de cuius* è stata introdotta dalla legge n. 947/82 che all'art. 3 recita: "a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge l'iscrizione delle società di qualsiasi tipo nell'anagrafe delle ditte tenuta dalle camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura, ovvero in albi previsti dalle leggi vigenti, deve essere effettuata con la produzione di un atto scritto, debitamente registrato, da cui risulti la costituzione della società. In caso di comunioni ereditarie gli eredi che intendano continuare in forma societaria l'esercizio del dante causa debbono adempiere a quanto prescritto al primo comma entro un anno dall'apertura della successione e l'at-

to è soggetto alle imposte di cui all'art. 1".
La norma, con i suoi contenuti di aliquota d'imposta (1%) e di riferimento temporale (un anno dall'apertura della successione) è stata recepita dal T.U. n. 131/1986 sull'imposta di registro all'art. 4, lett. e) della tariffa - prima parte.

4. ADEMPIMENTI FORMALI

Qualora gli eredi manifestino la volontà di continuare l'attività d'impresa del *de cuius*, gli stessi dovranno, entro 30 giorni dal decesso, presentare apposita comunicazione all'Ufficio IVA che attribuirà il numero di partita IVA alla società di fatto, indicando nel quadro D del Mod. AA7/6 (ovvero nel quadro E del Mod. AA9/6) la partita IVA del *de cuius*; ovviamente se gli eredi deci-

dessero di riprendere l'attività solo in un momento successivo, la società di fatto si costituirebbe solo nel momento della manifestazione concreta di tale volontà.

A norma dell'art. 31 Dlgs. 346/90, entro 6 mesi dalla data di apertura della successione, deve essere presentata la dichiarazione di successione.

Il soggetto subentrante deve verificare se è obbligato alla presentazione della dichiarazione annuale unificata, nel qual caso dovrà ricomprendere nella propria dichiarazione quella dei redditi propri, quella dell'IVA comprensiva anche dei quadri relativi all'attività del *de cuius* e quella del sostituto d'imposta comprensiva dei quadri relativi all'attività del *de cuius*.

La società di fatto deve essere regolarizzata in una delle società previste dal codice civile da iscrivere nel Registro delle Imprese entro 30 giorni dall'atto.

L'INSERTO

2

BORSE DI STUDIO 1999

FRANCESCA DALLA TORRE, Praticante Ordine di Pordenone

"Conti correnti bancari intestati ai comuni"

BARBARA FACILE, Praticante Ordine di Udine

"Affitto d'azienda e trasferimento del plafond Iva"

FRANCESCA GIOTTO, Praticante Ordine di Treviso

"Trasferimento mortis causa dell'impresa individuale"