a Deloitte business

Numero 6
Aprile 2023

Tax & Legal News

FOCUS:
La scissione di cassa

SCADENZE FISCALI

FOCUS

La scissione di cassa

NEWS

BILANCIO

Approvato il codice etico e di indipendenza per i revisori legali

Dal CNDCEC le indicazioni sulla relazione del collegio sindacale sul bilancio 2022

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Conferimento di ramo d'azienda senza abuso del diritto

IMPOSTE DIRETTE

Varate le istruzioni per l'aumento dell'ammortamento dei fabbricati del commercio

La competenza temporale dei proventi spettanti a seguito di controversie

La perizia di rivalutazione dei terreni può essere redata anche dopo la cessione

Dividendi: regime transitorio pilotato dalla delibera

IMPOSTE INDIRETTE

L'esenzione dall'imposta di donazione è esclusa per le società immobiliari

CREDITI DI IMPOSTA

Nuovi chiarimenti per interpello sui nuovi investimenti

SCADENZE FISCALI

30 APRILE

Regime speciale IVA OSS

Trasmissione telematica della dichiarazione trimestrale IVA riepilogativa delle operazioni effettuate nel trimestre precedente e contestuale versamento dell'Iva dovuta in base alla stessa. L'obbligo di comunicazione sussiste anche in caso di mancanza di operazioni nel trimestre.

L'elenco completo delle prossime scadenze fiscali può essere consultato al seguente link:

https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php

FOCUS

La scissione di cassa

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad un interpello (risposta 21.3.2023 n. 263) ritenendo abusiva una scissione avente per oggetto la liquidità dell'impresa. In particolare, le operazioni sottoposte al sindacato antiabuso avevano quale l'obiettivo di estinguere due finanziamenti fruttiferi concessi da ALFA a BETA. Per raggiungere tale finalità, la sequenza di atti è costituita, in estrema sintesi, dai seguenti passaggi:

- accensione da parte di BETA di un finanziamento bancario temporaneo;
- impiego della liquidità ottenuta da BETA per la estinzione del proprio debito verso ALFA costituito dai finanziamenti fruttiferi erogati in precedenza ;
- restituzione della liquidità ricevuta da parte di ALFA a favore di BETA attraverso un'operazione di scissione parziale proporzionale che ha ad oggetto esclusivamente la liquidità.

In questo schema, l'operazione di scissione parziale e proporzionale ha quale obiettivo economico quello di dotare la beneficiaria BETA di una patrimonializzazione idonea a raggiungere un più corretto equilibrio del rapporto tra i mezzi propri ed i mezzi di terzi, creando così i presupposti per reperire ulteriori risorse per lo sviluppo futuro del proprio business eventualmente anche attraverso mezzi di terzi.

Secondo la risposta dell'Agenzia, *"sotto il profilo della natura indebita del suddetto risparmio d'imposta, la complessiva operazione appare preordinata, o quanto meno finalizzata all'aggiramento del regime proprio degli aumenti di capitale reali (da alimentare attraverso liquidità proveniente dalla diretta disponibilità dei soci, oppure mediante la preventiva distribuzione di dividendi da parte di ALFA) ovvero degli aumenti di capitale virtuali (attraverso la rinuncia del credito di ALFA vantato nei confronti di BETA)".*

La peculiarità della risposta consiste nel fatto che viene di nuovo introdotto tra i canoni interpretativi per rilevare l'abuso il criterio dell'esistenza di una alternativa fisiologica più onerosa: *"con riferimento alla ricorrenza del primo elemento dell'abuso (risparmio d'imposta indebito) giova rilevare che lo stesso emerge, come detto, dal confronto tra il richiamato regime di neutralità fiscale della scissione (i.e. continuità dei valori fiscalmente riconosciuti delle attività assegnate e non imponibilità delle plusvalenze) e ciò che si sarebbe determinato, sul piano fiscale, se la patrimonializzazione della società BETA fosse avvenuta con un'operazione più fisiologica, ossia mediante un conferimento operato dai soci persone fisiche (che, si ricorda, sono i medesimi per le due società) impiegando mezzi propri ovvero la provvista derivante dalla distribuzione, da parte della ALFA, dei dividendi di cui la stessa è dotata ai propri soci."*

Non si può fare a meno di notare che questa costruzione è in contrasto con altre risposte fornite di recente dalla stessa Agenzia, proprio in tema di distribuzione di dividendi alle persone fisiche e del successivo reimpiego delle somme.

Basti ricordare, a questo proposito, la risposta ad Interpello 26.4.2022 n. 215, avente ad oggetto conferimenti di partecipazioni, in cui si è concluso che è pienamente legittimo creare una partecipazione societaria strutturata anziché distribuire dividendi da immettere successivamente in altre partecipazioni detenute dalla stessa persona fisica.

Elementi generali

La risposta delle Entrate induce a fare un punto sulla qualificazione delle scissioni che hanno per oggetto la sola liquidità dell'impresa.

In linea generale, si può affermare che per qualificare come elusiva o meno una operazione di scissione di cassa devono essere considerati diversi elementi:

- razionalizzazione della società o del gruppo interessato all'operazione mediante la riallocazione degli asset che non sono più considerati strettamente funzionali al core business della società;
- presenza o meno di modifiche nella governance societaria e/o nell'assetto proprietario;
- compensazione intersoggettiva di risultati fiscali aventi segno differente oppure indebiti salti d'imposta tra le società coinvolte;
- successiva cessione delle partecipazioni delle società partecipanti alla scissione;
- fuoriuscita dei beni trasferiti dal regime dell'impresa ovvero mero trasferimento degli stessi a favore della società beneficiaria al medesimo valore fiscale:
- razionalità economica dell'operazione:
- svolgimento di attività di impresa da parte della società che al termine dell'operazione si trova in possesso delle risorse finanziarie.

La declinazione concreta di questi aspetti è contenuta anche in alcune risposte ad interpelli. Ad esempio, da ultimo nella risposta n. 133 del 2022, sono stati precisati diversi elementi.

Affinché non siano ravvisabili profili elusivi, occorre che la scissione non sia, di fatto, volta a surrogare lo scioglimento del vincolo societario da parte dei soci (o di alcuno di essi) e l'assegnazione agli stessi del patrimonio aziendale imponibile ai sensi dell'articolo 86, comma 1, lettera c), e comma 3, del TUIR - attraverso la formale attribuzione dei relativi beni a società di ''mero godimento'', non connotate da alcuna operatività, al solo scopo di rinviare sine die la tassazione delle plusvalenze latenti sui beni trasferiti e/o delle riserve di utili in capo ai soci, usufruendo del regime di neutralità fiscale.

Condizione essenziale pet l'assenza di abuso è che la scissione si caratterizzi come operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale da parte di ciascuna società partecipante all'operazione, con l'impiego della liquidità a disposizione di ognuna delle beneficiarie a favore degli investimenti di qualsiasi natura da porre in essere (finanziaria, immobiliare...).

Altro elemento imprescindibile è che nessun asset societario, frutto degli investimenti operati con la ''cassa'', sia impiegato per raggiungere obiettivi esclusivamente personali oppure familiari o, in generale, estranei ad un contesto imprenditoriale, e che da ciascuna società post-scissione non provengano flussi finanziari, diversi dai dividendi, a favore dei rispettivi soci (per esempio, a titolo di prestito/garanzia).

In definitiva, rileva il principio per cui le finalità perseguite attraverso la scissione devono muovere da interessi propri delle società coinvolte e non da interessi dei singoli soci, estranei al contesto imprenditoriale.

NEWS

BILANCIO

APPROVATO IL CODICE ETICO E DI INDIPENDENZA PER I REVISORI LEGALI

Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, Determinazione Ministero dell'Economia e delle finanze 23.3.2023

Le prescrizioni in materia di revisione legale (Dlgs. 27 gennaio 2010, n. 39) prevedono che:

- *"I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale rispettano i principi di deontologia professionale elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob. A tal fine, il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi "(all'articolo 9, comma 1);*
- *"I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale rispettano i principi di riservatezza e segreto professionale elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob" (articolo 9-bis, comma 2).*

I soggetti ammessi alla Convenzione, che sono l'Associazione Italiana Revisori Contabili (Assirevi), il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e l'Istituto Nazionale Revisori Legali (INRL), hanno elaborato il Codice Italiano di Etica e Indipendenza, che si applica alle revisioni legali dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dall'1.1.2023 o successivamente

Nella redazione del codice è stato utilizzato come punto di riferimento il Code of Ethics for Professional Accountants emanato dall'International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), che tratta:

- i principi deontologici fondamentali (integrità, obiettività, competenza professionale e diligenza, riservatezza, comportamento professionale) e il quadro concettuale applicabile a tutti i professional accountants;
- gli ulteriori principi etici e deontologici applicabili ai professional accountants in business, vale a dire a quei professional accountants che operano all'interno di società, enti pubblici o privati, enti non profit o autorità e che non svolgono incarichi di revisione;
- gli ulteriori principi etici e deontologici cui i professional accountants in public practice, vale a dire i professional accountants che svolgono servizi professionali;
- i principi di indipendenza applicabili nello svolgimento degli incarichi di revisione e revisione limitata;
- i principi di indipendenza applicabili nello svolgimento degli incarichi di assurance diversi dalla revisione e revisione limitata.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza riflette, per omogeneità con il testo del principio internazionale preso a riferimento, la medesima divisione in sezioni e la stessa numerazione dei paragrafi.

I principi contenuti si applicano al "soggetto abilitato alla revisione", definizione che ai sensi del Codice Italiano di Etica e Indipendenza ricomprende sia il revisore legale persona fisica sia la società di revisione legale.

DAL CNDCEC LE INDICAZIONI SULLA RELAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE SUL BILANCIO 2022

CNDCEC, La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione dei conti, marzo 2023

Il documento annuale del CNDCEC dedicato alla relazione del collegio sindacale fornisce uno strumento operativo fornito ai sindaci-revisori e contiene la disamina delle principali novità caratterizzanti il bilancio di esercizio 2022 e dei conseguenti riflessi sulla relazione annuale.

Poiché le casistiche che si possono presentare sono molteplici e non standardizzabili, il documento si prefigge di fornire indicazioni nella fase di reporting ai soci, senza avere alcuna pretesa di esaustività. La relazione unitaria dei sindaci-revisori è, infatti, la sintesi finale dell'attività di vigilanza svolta nel corso dell'esercizio sociale e delle procedure di revisione svolte in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati.

Nella sezione "Allegati" vengono forniti due modelli di relazione unitaria, rispettivamente in assenza o in presenza di esercizio di deroghe straordinarie quali quelle relative alla sospensione degli ammortamenti e al rinvio degli obblighi sulla copertura delle perdite.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

CONFERIMENTO DI RAMO D'AZIENDA SENZA ABUSO DEL DIRITTO

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 21.3.2023 n. 260

Le Entrate non ritengono compiuto in abuso del diritto un percorso rappresentato dalle seguenti operazioni:

- conferimento di ramo si azienda a favore di una newco;
- cessione della partecipazione così ricevuta dalla conferitaria a favore di terzi;
- stipula di un contratto di affitto di un ramo di azienda da parte di newco a favore della società terza.

L'esclusione di elusione si estende anche alle imposte indirette, ed in particolare all'imposta di registro: infatti, l'operazione finale di affitto di ramo di azienda non fa conseguire un trasferimento di proprietà, ma solo una regolazione temporanea (affitto) dei rapporti.

IMPOSTE DIRETTE

VARATE LE ISTRUZIONI PER L'AUMENTO DELL'AMMORTAMENTO DEI FABBRICATI DEL COMMERCIO

Agenzia delle Entrate, Provvedimento 22.3.2023 n. 89458

Ricordiamo preliminarmente che l'articolo 1, comma 65, della legge 197/22 ha introdotto una maggiorazione della quota di ammortamento del costo dei fabbricati strumentali utilizzati per le attività svolte nei settori del commercio al dettaglio, rendendolo deducibile fino alla misura del 6 per cento del costo del bene.

Il regolamento di attuazione della disposizione è stato emanato dall'Agenza delle Entrate in data 22 marzo 2023. I principali aspetti operativi che vengono chiariti sono i seguenti.

- per le imprese ad attività mista, la prevalenza delle attività effettivamente svolte si determina mediante il rapporto tra l'ammontare dei ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività agevolate rispetto al totale dei ricavi del conto economico;
- la maggiorazione si applica nei limiti dell'importo imputato al conto economico dell'impresa utilizzatrice;

– la maggiorazione si applica all'ammortamento dei fabbricati detenuti mediante contratti di leasing finanziario dalle imprese utilizzatrici che non imputano a conto economico i relativi canoni

In considerazione della struttura della maggiorazione, la stessa è riconosciuta sulla base dei presupposti esistenti al termine del periodo d'imposta in corso al momento di prima applicazione della stessa, con la conseguenza che non sono considerati inclusi nell'ambito di applicazione gli acquisti di fabbricati strumentali utilizzati per l'attività oltre la fine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

In caso di cessione del fabbricato che beneficia della maggiorazione, il cessionario non acquisisce il diritto ad effettuare tale ammortamento. In caso di trasferimento del medesimo fabbricato tramite operazioni straordinarie fiscalmente neutrali, l'avente causa continua, per il periodo residuo, a beneficiare della maggiorazione purché naturalmente rispetti i requisiti previsti dal provvedimento.

LA COMPETENZA TEMPORALE DEI PROVENTI SPETTANTI A SEGUITO DI CONTROVERSIE

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 21.3.2023 n. 264,

Il quesito sollevato in una istanza di interpello ha ad oggetto la corretta imputazione temporale di un componente positivo (sopravvenienza attiva) derivante dallo stralcio di un debito conseguente alla conclusione, in senso favorevole, del contenzioso instaurato dalla controparte al fine di ottenere la restituzione di un anticipo versato in base a contratto di appalto.

Nel caso di specie, il componente positivo (sopravvenienza attiva derivante dallo stralcio di un debito), trae origine dal pronunciamento del Tribunale arbitrale che ha dichiarato inammissibili le richieste di restituzione degli anticipi. Come argomentato nell'istanza, la società aveva escluso di procedere allo stralcio del debito e ritenuto di poter quindi contabilizzare successivamente la corrispondente sopravvenienza attiva, in ossequio al fondamentale postulato della prudenza, il quale prevede l'imputazione al periodo dei soli utili già realizzati e delle perdite anche se solamente presunte e non definitivamente realizzate.

L'Agenzia ritiene questa scelta coerente con i principi generali insiti nell'ordinamento tributario, visto che non implica, in ogni caso, la conseguenza della mancata tassazione al momento dell'emersione, pur tardiva, in bilancio, ma ne contempla l'assoggettamento ad imposizione in ossequio al principio di derivazione nell'esercizio di rilevazione contabile.

LA PERIZIA DI RIVALUTAZIONE DEI TERRENI PUÒ ESSERE REDATA ANCHE DOPO LA CESSIONE

Cassazione, Ordinanza 3.2.2023 n. 3462

La Corte di Cassazione , nell'ordinanza 3.2.2023 n. 3462, ha ribadito che per i terreni edificabili e con destinazione agricola, a norma dell'articolo 7 della legge 448/01, può essere assunto come valore iniziale, in luogo del costo o del valore di acquisto, quello determinato sulla base di una perizia giurata anche se asseverata in data successiva alla stipulazione, attesa l'assenza di limitazioni poste dalla legge a tal proposito e l'irrilevanza di quanto invece previsto da atti non normativi, come le circolari amministrative.

È a tal proposito privo di fondamento anche l'argomento secondo cui la perizia, anche se asseverata dopo il rogito di trasferimento del terreno, deve comunque essere redatta prima di tale atto in ragione del fatto che, se la redazione fosse successiva alla vendita, il cedente non potrebbe esplicitare l'avvenuta rivalutazione nel rogito notarile. Al riguardo l'ordinanza ricorda che, in linea con Cass. n. 25721/2014), si è chiarito (cfr. Cass. 28.9.2016, n. 19242) che *«In tema di plusvalenze di cui all'art. 81 (ora 67), comma 1, lett. a) e b) del DPR n. 917 del 1986, per i terreni edificabili e con destinazione agricola, la mancata indicazione, nell'atto di vendita dell'immobile, del valore del cespite, così come rideterminato a norma dell'art. 7 della L. n. 448 del 2001, non costituisce condizione ostativa alla facoltà del contribuente di assumere come valore iniziale, in luogo del costo o del valore di acquisto, quello alla data del 1.1.2002 individuato sulla base di una perizia giurata, attesa, a tal*

proposito, l'assenza di limitazioni poste dalla legge e l'irrilevanza di quanto, invece, previsto da atti non normativi, come le circolari amministrative».

DIVIDENDI: REGIME TRANSITORIO PILOTATO DALLA DELIBERA
AIDC, Norma di comportamento marzo 2023, n. 218

La norna AIDC 218 ribadisce che il regime transitorio per la tassazione dei dividendi percepiti in relazione a partecipazioni qualificate detenute da persone fisiche al di fuori del regime d'impresa è applicabile a patto che le delibere di distribuzione siano state assunte entro il 31.12.2022, non richiedendo la disposizione normativa ulteriori condizioni, sempre che non siano state posti in essere condotte esclusivamente volte a fruire del regime transitorio.

Sull'ultimo aspetto, si ricorda che l'Agenzia delle Entrate, con il principio di diritto n. 3/22, ha ritenuto che si possano prestare a tale utilizzo distorto le delibere di distribuzione con retrocessione da parte del socio della medesima provvista (cd. "operazioni circolari")

A dimostrazione dell'effettiva assunzione della delibera di distribuzione dei dividendi avvenuta in data non successiva al 31.12.2022, è opportuno che la società si sia cautelata ricorrendo ad un adeguato mezzo di prova.

IMPOSTE INDIRETTE

L'ESENZIONE DALL'IMPOSTA DI DONAZIONE È ESCLUSA PER LE SOCIETÀ IMMOBILIARI
Cassazione, Ordinanza 28.2.2023 n. 6082

Nell'ordinanza 28.2.2023 n. 6082 la Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi dell'ipotesi di esenzione da imposta di successione o donazione nel caso di trasferimento de controllo di una società.

La pronuncia muove dalla considerazione secondo cui *"la norma di esenzione citata si ispira all'esigenza di agevolare il passaggio generazionale d'impresa, secondo una linea di tendenza dei sistemi tributari Europei (si veda anche, sul punto, le raccomandazioni della Commissione UE n. 94/1069/CE del 1994, e n. 98/C 93/02 del 1998), allo scopo di non pregiudicare la continuità (going concern) di aziende che, donate o cadute in successione, potrebbero dover essere cedute, in tutto o in parte, per consentire agli eredi o donatari di procurarsi la provvista con cui assolvere gli obblighi tributari".*

L'aspetto principale oggetto di pronuncia riguarda però il requisito dell'attività svolta dalla società che viene trasferita, poiché i Giudici concludono che l'agevolazione va applicata a tutti i trasferimenti di partecipazioni in società di capitali che consentono all'avente causa di acquisire o integrare il controllo di una società che svolge effettivamente un'attività d'impresa, poiché solo a questa condizione 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.

Non deve invece considerarsi agevolato il passaggio di una società che svolge attività di gestione immobiliare, perché così agendo *"verrebbero agevolate le partecipazioni in "società senza impresa", ovvero dove siano state veicolati beni non costituenti azienda (denaro, fabbricati, terreni, valori mobiliari) con il rischio di uno svuotamento del tributo successorio, rivolto a far sopravvivere l'impresa, esercitata anche tramite una società di cui si detenga il controllo".*

Anche nel caso specifico oggetto di pronuncia, pertanto, *"non sono, quindi, agevolabili le partecipazioni in società immobiliari, che non svolgono attività d'impresa (tra le quali l'Agenzia delle entrate individua la società oggetto di trasferimento delle quote in favore delle ricorrenti), sulla base del presupposto che non lo sono i*

passaggi di beni immobili in quanto, come parimenti evidenziato da autorevole dottrina, se l'agevolazione non si applica al trasferimento di un patrimonio immobiliare, parimenti deve essere escluso il trasferimento di una quota di controllo di una società immobiliare, pena un'irragionevole disparità di trattamento".

CREDITI DI IMPOSTA

NUOVI CHIARIMENTI PER INTERPELLO SUI NUOVI INVESTIMENTI

Agenzia delle Entrate, Circolare 28.3.2023 n. 7

L'istituto dell'interpello sui nuovi investimenti era già stato oggetto di chiarimenti specifici da parte dell'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 25/E del 1° giugno 2016, che era stata emanata in seguito all'approvazione delle disposizioni di attuazione.

L'Agenzia ritorna sul tema con la circolare 29.3.2023 n. 7, che si propone di fornire nuovi chiarimenti sull'istituto che tengono conto della casistica affrontata nei primi anni di operatività dello stesso e della conseguente necessità di aggiornare le indicazioni di prassi già fornite. Il documento tiene altresì conto dei contributi e delle proposte pervenute a seguito della pubblica consultazione avviata per l'aggiornamento degli indirizzi interpretativi forniti dalla richiamata circolare 25/E.

Agenzia delle Entrate, Circolare 28.3.2023 n. 7