a Deloitte business

Numero 14
Luglio 2024

Tax & Legal News

FOCUS:

Il conferimento di azienda con avviamento iscritto

SCADENZE FISCALI

FOCUS

Il conferimento di azienda con avviamento iscritto

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

L'integrazione tra modello 231 e sistema ESG

IMPOSTE DIRETTE

Gli interessi attivi di mora sono fuori dal calcolo del ROL

Per le sponsorizzazioni alle società sportive vige la presunzione di deducibilità

IVA E IMPOSTE INDIRETTE

Prestazioni continuative: l'Iva è esigibile anche senza incasso del corrispettivo

La base imponibile nel caso di conferimento di immobili

L'integrazione del controllo mantiene l'esenzione dall'imposta di successione/donazione

SCADENZE FISCALI

31 luglio

Presentazione della richiesta di rimborso o utilizzo in compensazione del credito Iva trimestrale (Modello IVA TR).

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

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

FOCUS

Il conferimento di azienda con avviamento iscritto

Il decreto legislativo di attuazione della riforma fiscale in materia di operazioni straordinarie interviene anche sulla disciplina del conferimento di azienda (articolo 176 del Tuir) .

In particolare, la modifica che verrà apportata è minimale in quanto a terminologia, ma risolve un problema che si era venuto a creare a causa delle interpretazioni fornite in passato dall'Agenza delle entrate.

La modifica proposta

Alla luce dell'intervento di revisione, il testo dell'articolo 176, comma 1 del Tuir diventa il seguente (grassetto aggiunto):

I conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze. Tuttavia il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, ***compreso il valore dell'avviamento****, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti.*

La fattispecie interessata dalla modifica è quella di un soggetto che detiene una azienda (acquisita in passato) per la quale risulta ancora iscritto un avviamento. Questo avviamento diventa quindi uno degli asset che possono far parte del conferimento dell'azienda stessa in una società conferitaria.

Questa conclusione, che sembra ovvia alla luce della razionale e corretta interpretazione degli istituti giuridici e delle regole contabili, tuttavia non era praticabile secondo la prassi ufficiale dell'agenzia delle entrate.

La posizione dell'Agenzia delle Entrate

L'agenzia delle entrate ha in passato sostenuto che il valore dell'avviamento eventualmente iscritto in capo al conferente prima dell'operazione non si trasferisce alla conferitaria e quindi rimane (fiscalmente) nella disponibilità della conferente.

In particolare, la circolare 4 marzo 2010, n. 8/E, ha chiarito il trattamento fiscale applicabile ad una posta iscritta a titolo di avviamento (facente parte di un'azienda conferita in regime di neutralità fiscale, sostenendo:

- la necessità di escludere dal valore fiscale dell'azienda trasferita al conferitario il valore dell'avviamento, che deve restare in capo al conferente anche nel caso in cui lo stesso dovesse essere già stato stornato a livello contabile (pertanto, il valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita dovrà essere determinato in base alla somma algebrica dei valori fiscali di tutti gli elementi patrimoniali trasferiti con esclusione dell'avviamento);
- la necessità del soggetto conferente di:

- attribuire alla partecipazione ricevuta un costo fiscale corrispondente a quello dell'azienda conferita con esclusione dell'avviamento ad essa riferibile;
- proseguire nel processo di ammortamento fiscale dell'avviamento (in via extracontabile nel caso in cui questa posta dovesse essere già stata eliminata dal bilancio).

Le critiche

Contrariamente a quanto affermato dall'Agenzia, nella norma di comportamento 8 giugno 2011, n. 181, con un'interpretazione certamente più convincente, l'Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (AIDC) ha sostenuto che, nell'ipotesi in cui il conferente dovesse avere già iscritto nella propria contabilità una posta a titolo di avviamento, a seguito dell'operazione di conferimento d'azienda, il conferitario deve avere la possibilità di acquisire lo stesso unitamente agli elementi che compongono l'azienda (e, in questo modo, subentrare nel valore fiscale che l'avviamento stesso aveva in capo al conferente), indipendentemente dal valore (superiore o inferiore a quello al quale era iscritto nella contabilità del conferente) di iscrizione nella propria contabilità.

Il caso particolare dell'imprenditore individuale

Di particolare rilievo, in quanto a effetti distorsivi, è la situazione in cui il soggetto conferente perde lo status di imprenditore, cosa che avviene nel caso di conferimento dell'impresa individuale. Sul tema, alcune risposte delle Dre regionali hanno ritenuto ancora applicabili, nonostante il caso diverso, le conclusioni indicate dalla circolare n. 8/E/2010. In tal senso, sostenendo che la deduzione del valore fiscale residuo dell'avviamento deve avvenire per intero, nell' ultimo periodo d'imposta del conferente, quale ultimo evento fiscale che lo riguarda prima della perdita della qualifica di imprenditore. L'effetto penalizzante in capo all'impresa sarebbe scongiurato dalla possibilità di riporto delle perdite. Poiché, secondo l'Agenzia l'eventuale risultato fiscale negativo (emergente dal quadro RF del modello redditi persone fisiche) cui concorre anche la deduzione del valore fiscale residuo non ammortizzato dell'avviamento, è utilizzabile, ai sensi dell'art. 8 comma 3 del Tuir, da parte dell'ex imprenditore individuale (nel quadro RH dei successivi periodi d'imposta) in compensazione con altri redditi della stessa natura.

Se però il contribuente perde lo status di imprenditore e non diventa socio di società di persone, bensì di capitali, gli ipotizzati redditi di impresa futuri non saranno mai conseguiti, e la perdita diventa di fatto inutilizzabile.

L'attuazione della delega

Come viene affermato anche nella relazione illustrativa al decreto delegato, il tema è di particolare interesse in quanto l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate solleva numerosi dubbi, oltre che porsi in contrasto con il comportamento adottato dagli operatori.

L'intervento attuato nell'articolo 176 TUIR, al fine di superare tale incertezza interpretativa, precisa pertanto che l'avviamento iscritto nell'attivo patrimoniale del soggetto conferente si trasferisce al soggetto conferitario anche fiscalmente.

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

L'integrazione tra modello 231 e sistema ESG

CNDCEC e Fondazione Nazionale dei Commercialisti, Documento di ricerca "Modello 231 e fattori ESG: l'importanza di una virtuosa connessione", luglio 2024

Il lavoro del "Gruppo interdisciplinare ESG-231" approfondisce le numerose relazioni intercorrenti tra "Sistema 231" e "Sistema ESG", con particolare riguardo all'impatto dei fattori Environment, Social e Governance sul modello organizzativo previsto, verificandone le potenzialità in termini di compliance integrata.

Le recenti riforme in materia di adeguati assetti organizzativi, l'introduzione del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza e l'aumento dell'importanza delle strategie di sostenibilità in ambito ESG, promosse anche dalle normative europee (come la Direttiva 2022/2464/UE – CSRD), hanno infatti messo in luce la necessità per le aziende di dotarsi di strumenti di governance consapevole

In questo contesto, il modello di organizzazione, gestione e controllo previsto dal d.lgs. 231/2001 ha acquisito nuova linfa e vitalità. Nonostante sia previsto da una normativa ultraventennale, il modello 231 non è ancora ampiamente utilizzato, specialmente nelle PMI, che rappresentano una parte significativa del sistema economico italiano. Sebbene una delle principali funzioni normativamente attribuite al modello sia quella della prevenzione dei reati, tale strumento può rivestire un ruolo fondamentale anche per supportare le decisioni aziendali, orientandole verso attività che creano valore per gli stakeholder in un'ottica ESG.

In termini di Governance, il modello 231 è uno strumento gestionale che, grazie alla tracciabilità dei processi e alla valutazione dei rischi e delle responsabilità, risponde pienamente alla necessità di creare strutture organizzative adeguate alla dimensione e alla complessità dell'azienda. Queste strutture non solo consentono di rilevare tempestivamente le crisi e garantire la continuità aziendale, ma favoriscono anche una corretta gestione dei rischi, al fine di assicurare la sostenibilità e lo sviluppo delle imprese.

IMPOSTE DIRETTE

Gli interessi attivi di mora sono fuori dal calcolo del ROL

Cassazione, Sentenza 8.7.2024 n. 18498

Gli interessi attivi addebitati al debitore in quanto interessi di mora non possono rilevare ai fini della determinazione del limite del 30% del ROL (risultato operativo lordo).

L'articolo 96 del Tuir stabilisce che "*gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lettera b), dell'articolo 110, sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. L'eccedenza è deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica. La quota del risultato operativo lordo prodotto a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, non utilizzata*

per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza, può essere portata ad incremento del risultato operativo lordo dei successivi periodi d'imposta".

La definizione e la composizione del ROL è indicata dal comma 3 dell'articolo 96 del TUIR, secondo il quale *"per risultato operativo lordo si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10, lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti"*

Secondo i Giudici, che richiamano il principio contabile OIC 12, gli interessi di mora, trovano collocazione al conto economico nella lett. C) "proventi e oneri finanziari", al. N. 16 ("altri proventi finanziari") come indicato nella sottocategoria d), "proventi diversi dai precedenti" (con separata indicazione di quelli da imprese controllate, collegate e controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime).

Pertanto, anche dall'applicazione di tali principi deve concludersi per esclusione degli interessi di mora dalle categorie previste alla lett. A) dell'art. 2425 del Codice civile.

Per le sponsorizzazioni alle società sportive vige la presunzione di deducibilità

Cassazione, Ordinanza 9 luglio 2024 n. 18726

L'Ordinanza del 9 luglio 2024 n. 18726 della Cassazione ha ribadito che nel caso di sponsorizzazioni a società sportive dilettantistiche non è consentita la contestazione della incongruità o dell'antieconomicità del costo.

La stessa Corte in passato ha più volte ribadito che, in tema di detrazioni fiscali, le spese di sponsorizzazione (articolo 90, comma 8, della legge n. 289 del 2002), sono assistite da una "presunzione legale assoluta" circa la loro natura pubblicitaria, e non di rappresentanza, a condizione che: a) il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica; b) sia rispettato il limite quantitativo di spesa; c) la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor; d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale» (Cassazione, 7 giugno 2017, n. 14232), «senza che rilevino, pertanto, requisiti ulteriori» (Cassazione, 6 aprile 2017, n. 8981; Cassazione, 19 gennaio 2018, n. 1420; Cassazione, 30 maggio 2018, n. 13508; Cassazione, 6 maggio 2020, n. 8540).

Il principio consolidato in giurisprudenza sancisce quindi che l'articolo 90 costituisce norma speciale, destinata a derogare anche al regime generale di deducibilità dei costi previsto dall'articolo 109 del TUIR, trattandosi di disposizione che detta peculiari condizioni di deducibilità delle spese di pubblicità che rispondono alle specifiche esigenze del settore di riferimento, ossia delle compagini sportive dilettantistiche.

L'Ordinanza sottolinea che il legislatore ha, dunque, stabilito una presunzione assoluta di deducibilità del costo, rendendo non sindacabile la scelta dell'imprenditore di promuovere il nome, il marchio o l'immagine attraverso iniziative pubblicitarie nel settore sportivo dilettantistico; non si può, quindi, negare lo scomputo dei costi di sponsorizzazione sulla base di una asserita assenza di una diretta aspettativa di ritorno commerciale, atteso che una tale soluzione non si porrebbe neppure in linea con la stessa nozione di inerenza, come delineatasi nel tempo, che è di natura qualitativa e non quantitativa (Cassazione, 20 dicembre 2018, n. 33030; Cassazione, 16 dicembre 2019, n. 33120; Cassazione, 4 marzo 2020, n. 6017) e non è, dunque, più basata sulla necessaria riconducibilità dell'onere alla percezione di ricavi da parte dell'impresa che sostiene il costo; neppure è consentita la contestazione della incongruità o dell'antieconomicità del costo, dal momento che nel campo delle sponsorizzazioni è improponibile, se non impossibile, individuare l'ammontare «congruo» di una sponsorizzazione, poiché queste spese, di solito, sono sostenute nella prospettiva di aumentare i ricavi, senza la ben che minima garanzia che tale obiettivo possa essere davvero conseguito (cfr. Cassazione, 27 luglio 2021, n. 21452).

Da ultimo, la pronuncia della Cassazione del 14 febbraio 2023, n. 4612 ha statuito che la legge fissa una presunzione assoluta di inerenza e congruità delle sponsorizzazioni rese a favore di imprese sportive dilettantistiche laddove i corrispettivi erogati siano destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante e sia riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima, consentendo, di conseguenza, di ritenere integralmente deducibili tali spese dal reddito del soggetto sponsor.

IVA E IMPOSTE INDIRETTE

Prestazioni continuative: l'Iva è esigibile anche senza incasso del corrispettivo

Corte di giustizia UE, Sentenza 13 giugno 2024 n. C-696/22

La Corte di Giustizia Ue ha esaminato un caso di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto a prestazioni rese in fora continuativa; la pronuncia riguarda in particolare le prestazioni di amministrazione e liquidazione giudiziaria che una società rumena fornisce alle imprese sottoposte a procedure di insolvenza non già con prestazioni una tantum, bensì in modo continuativo per un determinato periodo.

Secondo la Corte, nel caso di prestazioni che comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi, il fatto generatore dell'imposta si verifica e quest'ultima diviene esigibile al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali versamenti di acconti o tali pagamenti.

Pertanto, l'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 non consente di subordinare l'insorgenza dell'imposta e la sua esigibilità ad una condizione relativa all'incasso effettivo del corrispettivo dovuto per i servizi forniti in un determinato periodo. Al contrario, alla scadenza di tale periodo, vale a dire alla data in cui il pagamento di tale corrispettivo è normalmente dovuto, l'imposta diventa invariabilmente esigibile, sebbene tale pagamento non sia stato incassato per qualsivoglia ragione, anche a causa della mancanza di liquidità sul conto del debitore.

Le conclusioni della Sentenza sono pertanto le seguenti:

"L'articolo 64 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/117/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, deve essere interpretato nel senso che:

rientrano nell'ambito di applicazione del paragrafo 1 di tale articolo le prestazioni di servizi fornite in modo continuativo per un determinato periodo, come quelle effettuate, ai sensi del diritto rumeno, dagli amministratori e dai liquidatori giudiziari a favore delle imprese sottoposte a procedure di insolvenza, nei limiti in cui, fatte salve le verifiche incombenti al giudice del rinvio, tali prestazioni comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi.

L'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2008/117, deve essere interpretato nel senso che:

nell'ipotesi in cui il pagamento del corrispettivo per prestazioni rientranti nell'ambito di applicazione di tale disposizione non possa essere effettuato a causa dell'insufficienza di liquidità sui conti del debitore, detta disposizione non consente di ritenere che l'imposta sul valore aggiunto diventi esigibile solo al momento dell'effettivo incasso del corrispettivo."

La base imponibile nel caso di conferimento di immobili

Corte di giustizia UE, Sentenza 8 maggio 2024 n. C-241/23

La Corte di Giustizia UE è stata investita di una questione afferente la base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto nel caso di conferimento di beni immobili in una società di diritto polacco.

In particolare, la questione riguarda la determinazione del corrispettivo (le azioni assegnate al conferente), e se esso debba essere inteso come il valore nominale delle azioni sottoscritte oppure il valore di emissione, se le parti hanno stabilito che il corrispettivo sarà costituito dal valore di emissione delle azioni.

In sintesi, il giudice del rinvio ha chiesto se la base imponibile di un conferimento di beni immobili da parte di una prima società nel capitale di una seconda società in cambio di azioni di quest'ultima debba essere determinata in funzione del valore nominale di tali azioni qualora tali società abbiano convenuto che il corrispettivo di tale conferimento nel capitale sarà costituito dal valore di emissione di dette azioni.

Secondo la Corte, risulta da una giurisprudenza costante che la base imponibile di una cessione di beni, effettuata a titolo oneroso è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto a tale scopo da parte del soggetto passivo.

Nel caso di specie, non consistendo questo corrispettivo in una somma di denaro stabilita tra le parti, il valore deve essere quello che il beneficiario della prestazione di servizi attribuisce ai servizi che esso intende procurarsi e deve corrispondere alla somma che esso è disposto a pagare a tal fine. Pertanto, il valore soggettivo del corrispettivo dei conferimenti di immobili corrisponde al valore in denaro che le società hanno dato alle azioni quando le hanno accettate in cambio di tali conferimenti al capitale.

L'enunciato della Sentenza è il seguente:

"L'articolo 73 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dall'atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica di Croazia e agli adattamenti del trattato sull'Unione europea, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea e del trattato che istituisce la Comunità europea dell'energia atomica, deve essere interpretato nel senso che:

la base imponibile di un conferimento di immobili da parte di una prima società nel capitale di una seconda società in cambio di azioni di quest'ultima deve essere determinata in funzione del valore di emissione di tali azioni qualora tali società abbiano convenuto che il corrispettivo di tale conferimento nel capitale sarà costituito da detto valore di emissione."

L'integrazione del controllo mantiene l'esenzione dall'imposta di successione/donazione

Cassazione, Sentenza 9 luglio 2024 n. 18732

La Sentenza 9 luglio 2024 n. 18732 della Corte di Cassazione conferma che la donazione di quote può beneficare dell'esenzione dall'imposta anche se la quota trasferita non è di per sé di controllo, ma permette ai beneficiari di conseguire il controllo di una società.

La ratio dell'articolo 3 comma 4-ter del Dlgs. n. 346 del 1990 è infatti quella di far beneficiare dell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni quando, per effetto del trasferimento delle quote sociali, sia «acquisito o integrato» il controllo della società ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del Codice civile.

L'integrazione del controllo può, conseguentemente, avvenire anche quando i beneficiari detenevano già parte delle quote sociali, che sommate a quelle trasferite permettono di conseguire il controllo della società.

I Giudici ricordano che la Corte di Cassazione ha già deciso fattispecie analoga stabilendo che "*In tema di imposta sulle donazioni, l'esenzione prevista dall'art. 3 co. 4- ter del DLgs. n. 346 del 1990 per i patti di famiglia aventi ad oggetto il trasferimento di partecipazioni sociali a favore dei discendenti, va riconosciuta ai soli casi in cui esso consente agli aventi causa l'acquisizione o l'integrazione del controllo della società e a condizione che quest'ultimi si impegnino, per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, a proseguire l'esercizio dell'attività; di talché, nel caso di trasferimento a più discendenti in comproprietà, il beneficio deve essere riconosciuto a condizione che i diritti dei comproprietari vengano esercitati da un rappresentante comune che disponga della maggioranza dei voti esercitabile nell'assemblea ordinaria, essendo così realizzato l'effettivo passaggio generazionale dell'impresa mediante trasferimento del controllo di diritto dai disponenti ai discendenti (Sez. 5, Sentenza n. 7429 del 17.3.2021)".*

La presenza di una comunione ereditaria di azioni non impedisce il controllo della società da parte dei detentori delle quote. La norma non distingue, infatti, il tipo di comunione e non richiede una corrispondenza soggettiva perfetta (comunione ereditaria di azioni e singoli soci, nel caso in giudizio) per il controllo della società.