a Deloitte business

Numero 17
Ottobre 2023

Tax & Legal News

FOCUS:
Sopravvenienze attive su fondi tassati

SCADENZE FISCALI

FOCUS

Sopravvenienze attive su fondi tassati

NEWS

BILANCIO

Titoli dell'attivo senza svalutazione anche nel 2023

DIRITTO SOCIETARIO

Recesso: basta la comunicazione per perdere i diritti di socio

IMPOSTE DIRETTE

Trasformazione in società semplice con ritenuta del 26 % per le riserve imputate ai soci persone fisiche
La cassazione conferma la linea dura sui componenti di reddito pluriennali
Sponsorizzazioni deducibili se documentate

IMPOSTE INDIRETTE

Trasformazione in società semplice: rilevanza ai fini dell'iva e della rettifica

SCADENZE FISCALI

2 ottobre

Gruppi IVA

Presentazione della "Dichiarazione per la costituzione del Gruppo IVA" per chi intende effettuare l'opzione (oppure la revoca) con effetto a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo

16 ottobre

Sostituti di imposta

Versamento ritenute alla fonte su redditi corrisposti nel mese precedente

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

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

FOCUS

Sopravvenienze attive su fondi tassati

Si sono creati negli ultimi anni due filoni interpretativi che riguardano la tassabilità delle sopravvenienze attive derivanti dall'eliminazione di fondi costituiti mediante accantonamenti che non sono stati dedotti.
Da un lato, la giurisprudenza di merito e l'Agenzia delle Entrate ribadiscono un generale principio di simmetria e di contrasto alla doppia tassazione, concludendo per l'irrilevanza fiscale della sopravvenienza; dall'altro la Cassazione è giunta a conclusioni opposte, con motivazioni oggetto di profonde critiche.
Riassumiamo i termini della questione, affrontando l'analisi a partire dal documento più recente, che è una presa di posizione dell'Agenzia (in una risposta ad interpello) dei mesi scorsi.

Le sopravvenienze irrilevanti secondo l'Agenzia delle Entrate

La risposta ad Interpello 6.3.2023 n. 240 ha ribadito il principio interpretativo seguito dall'Agenzia: le sopravvenienze attive rilevano dal punto di vista fiscale solo se sono correlate a voci che in precedenza sono state dedotte nella determinazione del reddito di impresa.
Infatti, come ricorda l'Agenzia, affinché sia applicabile l'articolo 88 del Tuir occorrono:

- il carattere sopravvenuto del fatto generatore del componente positivo del reddito;
- la sua stretta relazione con un componente economico (o con una passività patrimoniale) che abbia concorso alla formazione del reddito di impresa in un periodo d'imposta precedente l'insorgere della sopravvenienza stessa.

Su questo aspetto, pertanto, la risposta richiama la soluzione fornita all'interpello n. 71 del 5 marzo 2019, in cui, con riferimento ad una fattispecie avente ad oggetto la tassazione di sopravvenienze attive emergenti dalla cancellazione di debiti iscritti in bilancio a seguito del disconoscimento ai fini fiscali di costi in precedenza imputati al conto economico, è stato chiarito che tale sopravvenienza non costituiva un componente di reddito tassabile ex articolo 88 del TUIR.
Tale orientamento, peraltro, si pone in continuità con la posizione espressa in precedenti documenti di prassi del Ministero delle Finanze (Risoluzione 28 giugno 1979, n. 813, e Circolare 27 maggio 1994, n. 73/E).

La tesi della Cassazione

L'orientamento della Cassazione è stato da ultimo espresso nell'ordinanza 13.7.2018 n. 18719 e può essere riassunto nei seguenti aspetti:

- gli accantonamenti deducibili a fondi rischi sono solo quelli espressamente indicati dalla normativa;
- l'utilizzo di un fondo costituito con accantonamenti non dedotti non è fiscalmente imponibile;
- lo storno (azzeramento) di tale fondo rappresenta invece una sopravvenienza attiva fiscalmente rilevante.

La pronuncia della Suprema Corte per la verità non contiene motivazioni a supporto di questa conclusione, ma di fatto si limita a richiamare integralmente la conclusione di una Ordinanza del 2017 "*l'utilizzo del fondo dovrà essere ricompreso tra le variazioni in diminuzione del risultato di periodo in cui tale utilizzo si è manifestato, mentre se viene azzerato (come nel caso di specie), l'accantonamento del fondo costituisce una sopravvenienza attiva, ex art. 55, ora art. 88, TUIR e, quindi, un componente positivo di reddito; (Cassazione Ordinanza 11.10.2017, n. 23812)*."
Né del resto le motivazioni di questa richiamata pronuncia appaiono convincenti o supportate da fondamenti normativi, in quanto l'Ordinanza introduce una distinzione tra utilizzo di un fondo per copertura del costo stimato e storno del fondo per il venir meno dei presupposti per i quali il fondo era stato costituito, senza mai fare riferimento alla fiscalità della genesi del fondo stesso (l'indeducibilità degli accantonamenti). Si legge infatti nella pronuncia del 2017 che *"l'incertezza che connotava l'utilizzo del fondo in esame e che si è risolta soltanto con il suo azzeramento da parte degli organi societari per essere «venuti meno i presupposti che avevano consigliato una postazione del passivo di tale natura» (…) comporta l'assoggettabilità a tassazione al momento della sua utilizzazione, nella specie effettuata non per sostenere il costo per il quale il fondo era stato istituito, ma quale sopravvenienza attiva*".
Il tema, a livello generale, merita un sicuramente un ripensamento critico, in quanto non è chiaro quale sia la differenza in termini logico-sistematici tra utilizzo o azzeramento di un fondo tassato, in particolare riguardo al rispetto del divieto generale di doppia tassazione della medesima fattispecie.

La giurisprudenza di merito

Segnaliamo infine una pronuncia della Commissione provinciale di Frosinone (Sentenza 8.4.2021 n. 240/1/21) che è di particolare importanza in quanto interviene sul tema successivamente alle Ordinanze della Cassazione.
Secondo i giudici di primo grado di Frosinone, proprio il fatto che il fondo sia stato costituito mediante accantonamenti non deducibili rende irrilevante fiscalmente la sopravvenienza attiva generata dalla sua estinzione.
Ai fini della tassazione della sopravvenienza, infatti, "Si *devono essere verificati, dunque, fatti che hanno comportato il venir meno di voci che negli esercizi precedenti hanno costituito componenti negative del reddito, o perché aventi natura di passività, o perché portati in deduzione dall'imponibile fiscale. Considerare sopravvenienza attiva tassabile l'uso o il rilascio di somme accantonate per scopi diversi da quelli di cui agli articolo 195 e seguenti del Tuir, e come tali non deducibili e non dedotte ai sensi dell'articolo 107 comma 4 Tuir (recte, portate in aumento nelle rettifiche fiscali al bilancio civilistico), significa piuttosto tassare due volte il medesimo importo; il che costituisce errata applicazione dell'articolo 88 citato e determina la violazione del divieto di doppia imposizione di cui all'articolo 67 del DPR n. 600/1973 e all'articolo 163 del Tuir.*"

NEWS

BILANCIO

TITOLI DELL'ATTIVO SENZA SVALUTAZIONE ANCHE NEL 2023

Ministero dell'Economia e delle finanze, Decreto 14 settembre 2023

Il Decreto 14.9.2023 del Ministero dell'Economia e delle finanze estende al 2023 la possibilità di evitare la svalutazione dei titoli iscritti all'attivo circolante.

Ricordiamo che la norma originaria è contenuta nei commi 3-octies e 3-novies dell'articolo 45 del decreto legge 73/22. Questa disposizione prevede che, considerata l'eccezionale situazione di turbolenza nei mercati finanziari, i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali possono valutare i titoli non destinati a permanere durevolmente nel loro patrimonio in base al loro valore di iscrizione, come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato, anziché' al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, fatta eccezione per le perdite di carattere durevole.

Il decreto originario prevedeva già la possibilità di proroga, stabilendo che l'applicazione delle disposizioni, in relazione all'evoluzione della situazione di turbolenza dei mercati finanziari, poteva essere prorogata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

DIRITTO SOCIETARIO

RECESSO: BASTA LA COMUNICAZIONE PER PERDERE I DIRITTI DI SOCIO

Tribunale di Ancona, Sentenza 27.4.2023

La pronuncia del Tribunale di Ancona riepiloga alcune caratteristiche del recesso da un srl, muovendo dalla causa promossa da un socio che, dopo avere esercitato il recesso, ha presentato comunque una denuncia in base all'articolo 2409 del codice civile ("*Se vi è fondato sospetto che gli amministratori, in violazione dei loro doveri, abbiano compiuto gravi irregolarità nella gestione che possono arrecare danno alla società o a una o più società controllate, i soci che rappresentano il decimo del capitale sociale o, nelle società che fanno ricorso a mercato del capitale di rischio, il ventesimo del capitale sociale possono denunziare i fatti al tribunale con ricorso notificato anche alla società. Lo statuto può prevedere percentuali minori di partecipazione.*").

Secondo la sentenza del Tribunale di Ancona, per giurisprudenza consolidata il recesso, sia quando trovi la propria fonte nella legge, sia quando abbia natura convenzionale, costituisce un atto unilaterale recettizio (Cassazione n. 17667 del 2022, Cassazione n. 26190 del 2017; Cassazione n. 5836 del 2013; Cassazione n. 20544 del 2009; Cassazione n. 5584 del 2004).

Il recesso considerato un negozio unilaterale, corrispondente al diritto potestativo del socio di uscire dalla società o di rinunciare a conservare lo stato derivante dal rapporto giuridico nel quale il socio è inserito.

Il carattere recettizio della dichiarazione di recesso determina due importanti conseguenze: la irrevocabilità del recesso una volta esercitato (ovvero una volta che sia stato portato a conoscenza della società) e la efficacia del recesso nel momento.

Per quel che concerne la irrevocabilità del recesso, tale aspetto discende come conseguenza naturale della recettizietà della dichiarazione di recesso, con conseguente applicazione della regola disposta dall'articolo 1334 del Codice civile.

Per quel che concerne il tema della efficacia del recesso, e quindi del momento in cui il socio recedente perde la sua qualità di socio, con la conseguente perdita dei relativi diritti amministrativi e patrimoniali, è possibile individuare due posizioni. Secondo una prima ricostruzione, il socio perderebbe tale status solo nel momento in cui venga liquidata in suo favore la sua quota di partecipazione; secondo una diversa impostazione, invece, il socio perderebbe la sua qualità nel momento in cui la comunicazione del recesso perviene alla società

La soluzione a cui aderisce la sentenza è la seconda, che fra l'altro è fatta propria dalla più recente giurisprudenza di merito (Tribunale Roma 11 maggio 2005 e Tribunale di Milano 28 novembre 2012, Corte di Appello di Ancona del 2018 n. 2778, Tribunale Roma, sez. spec. in materia di imprese, ordinanza, 25.1.2017; Tribunale Venezia Sezione Impresa del 17.6.2021 e del 15.7.2022, Tribunale Catania - Sezione Impresa- 11.10.2018, Tribunale di Palermo, Sezione Impresa, del 9.10.2018).

L'effetto del recesso è quindi lo scioglimento del vincolo sociale rispetto al socio recedente, e non il sorgere di un nuovo diritto, rappresentato dalla liquidazione della quota, che, più propriamente, si pone quale conseguenza di quello scioglimento, e non come sua premessa. L'idea che il socio recedente diventi, una volta comunicato il recesso alla società destinataria, un mero titolare di un diritto di credito avente ad oggetto il rimborso della propria partecipazione, trova quindi conferma anche all'articolo 2473, comma 3, del Codice civile.

Pertanto in conclusione il Tribunale ritiene che:

"- il recesso del socio da una società è un negozio unilaterale recettizio, destinato a perfezionarsi e a produrre i propri effetti sin dal momento in cui la dichiarazione che lo esprime sia pervenuta nella sfera di conoscenza della società destinataria (ciò, naturalmente, quando ne sussistano i presupposti);

- il recesso, essendo immediatamente efficace, non dà alcun diritto al socio a continuare a partecipare alla vita sociale. Con il legittimo recesso, infatti, il socio non è più abilitato all'esercizio dei diritti sociali e conserva esclusivamente il diritto ad ottenere la liquidazione della sua quota."

IMPOSTE DIRETTE

TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE CON RITENUTA DEL 26 % PER LE RISERVE IMPUTATE AI SOCI PERSONE FISICHE

Agenzia delle Entrate, Risposte alla Videoconferenza Telefisco del 20.9.2023

Nel corso della videoconferenza Telefisco de Il Sole 24 Ore del 20 settembre è stata posta una domanda relativa alla procedura di trasformazione agevolata in società semplice, tenuto conto che questi soggetti devono procedere ad imputare ai soci, nel primo periodo di imposta successivo alla trasformazione, le riserve costituite antecedentemente, con conseguente tassazione secondo modalità ordinarie.

È stato chiesto in particolare se la tassazione, in presenza di soci persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di impresa, debba effettuarsi:

- mediante assoggettamento dell'importo che costituisce reddito alla ritenuta di imposta del 26% ai sensi dell'articolo 27 del Dpr 600/1973, ancorché tale norma non contempli le società di persone tra i sostituti di imposta, oppure

- mediante imputazione del reddito ai soci per trasparenza nella dichiarazione mod. Redditi SP relativa al primo esercizio di esistenza della società semplice.

Secondo l'Agenzia, premesso che in base al tenore letterale della richiamata disposizione, le società semplici (risultanti dalla trasformazione) non rientrerebbero tra i soggetti tenuti ad applicare la ritenuta, non si ravvisano tuttavia motivi di ordine logico-sistematico per negare l'applicazione della ritenuta, qualora le società semplici risultanti dalla trasformazione di una società di capitali imputino ai propri soci i redditi conseguiti dalla società di capitali trasformanda.

In tali ipotesi, infatti, deve ritenersi che la società semplice subentri, trattandosi del medesimo soggetto giuridico, nell'assolvimento degli obblighi - ivi inclusi quelli propri dei sostituti d'imposta - già facenti capo alla società di capitali trasformanda e sorti fino o contestualmente al momento della trasformazione per effetto della sua fuoriuscita dal regime d'impresa.

Nel caso in esame, la ritenuta deve essere versata entro il 16 aprile del periodo d'imposta successivo alla trasformazione.

LA CASSAZIONE CONFERMA LA LINEA DURA SUI COMPONENTI DI REDDITO PLURIENNALI

Cassazione, Sentenza 31.8.2023 n. 25517

La Cassazione ritorna sul tema della decadenza dell'Amministrazione finanziaria nell'accertamento su quote di costi con origine lontana nel tempo. Nello specifico, la Sentenza 31.8.2023 n. 25517 ribalta la pronuncia di merito che aveva ritenuto che l'autonomia di ciascun anno di imposta vada temperata quando la pretesa sorga da un fatto specifico, i cui effetti si ripercuotono in esercizi successivi, secondo l'intervento della Consulta n. 280/2005, ove si è ritenuto non conforme a Costituzione che il contribuente resti esposto per un periodo eccessivo al potere impositivo dell'Amministrazione finanziaria.

Secondo la Suprema Corte, invece "*La questione è stata risolta con arresto delle Sezioni Unite di questa Corte, nel senso che i componenti ad efficacia pluriennale, occorre guardare il termine di decadenza del singolo anno in cui è stato portato a deduzione, non al termine decadenziale riferito al primo anno in cui il componente è comparso. Detto in altri termini, l'autonomia d'imposta si regge nel potere di correzione e rettifica da parte del contribuente, che può intervenire anche dopo che sia scaduto il termine di decadenza del primo anno in cui compare la posta a deduzione; parimenti il potere dell'Ufficio, vagliando di anno in anno i componenti pluriennali, è soggetto al medesimo termine decadenziale. La specularità di potere di rettifica e di potestà impositiva è quindi giusto bilanciamento del principio di capacità contributiva e di certezza dell'azione amministrativa.*

Ed infatti, in caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale non per l'errato computo del singolo rateo dedotto, ma a causa del fatto generatore e del presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, ex articolo 43 del DPR n. 600 del 1973, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, e non già del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio (cfr. Cass. S.U. n. 8500/2021, cui segue Cass. V, n. 18372/2021; Cass. T, n. 7438/2023)."

SPONSORIZZAZIONI DEDUCIBILI SE DOCUMENTATE

Cassazione, Ordinanza 12.9.2023 n. 26368

L'ordinanza 12.9.2023 n. 26368 della Corte di Cassazione ritorna sul tema della deducibilità delle spese per sponsorizzazione di società sportive.

I giudici sottolineano preliminarmente che *" questa Corte ha più volte ribadito che «in tema di detrazioni fiscali, le spese di sponsorizzazione di cui all'art. 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» (Cass., sez. 6-5, 7.6.2017, n. 14232), «senza che rilevino, pertanto, requisiti ulteriori» (Cass., sez.6-5, 6.4.2017, n. 8981; v., altresì, Cass., sez. 6-5, 21.3.2017, n. 7202; Cass., sez. 6-5, 19.1.2018, n. 1420; Cass., sez. 6-5, 30.5.2018, n. 13508, nonché Cass., sez. 6-5, 26.9.2018, n. 22855; Cass., sez. 6-5, 6.5.2020, n. 8540) ".*

Alla luce di queste considerazioni, è da ritenere non 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. Il peculiare introdotto dall'articolo 90, comma 8, citato, come evidenziato dalle recenti pronunce di questa Corte, in forza della sua natura agevolativa, fissa una presunzione assoluta di inerenza e congruità delle sponsorizzazioni rese a favore di imprese sportive dilettantistiche laddove risultino soddisfatti i requisiti sopra indicati,

Nel caso di specie, tuttavia, sono risultate non giustificate documentalmente le spese di sponsorizzazione e, pertanto, sostanzialmente non sono state provate le condizioni per l'applicabilità della norma.

IMPOSTE INDIRETTE

TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE: RILEVANZA AI FINI DELL'IVA E DELLA RETTIFICA

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 18.9.2023 n. 431

La trasformazione da società commerciale a società semplice comporta la rilevanza ai fini Iva, dato che, stante l'assenza del requisito della commercialità in capo alla società semplice, si realizza un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa, tranne che per i beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta, la cui estromissione dall'attività d'impresa non è soggetta a IVA.

La circolare 1° giugno 2016 n. 26 ha inoltre precisato che quando l'estromissione ha per oggetto beni immobili abitativi o strumentali trovano applicazione le regole ordinarie dell'articolo 10, primo comma, nn. 8-bis) e 8-ter) del Decreto IVA, che prevedono il regime ''naturale'' dell'esenzione, riconoscendo nello stesso tempo la possibilità di applicare il regime di imponibilità mediante espressa opzione nell'atto di ''trasferimento''.

Se nell'ambito della trasformazione in società semplice sono presenti beni per i quali è stata operata in tutto o in parte la detrazione dell'imposta, pertanto, i principi che regolano la detrazione impongono di adempiere all'obbligo di rettifica se la cessione avviene nel periodo di tutela fiscale, mentre quelli che disciplinano l'estromissione ne determinano sempre la rilevanza ai fini IVA, fermo restando che detta operazione può dare origine a una cessione di beni imponibile, non imponibile o esente

Nel caso di specie, non sussiste alcun obbligo di rettifica in capo alla Società istante, essendo ormai trascorso il periodo di tutela fiscale dei beni oggetto di estromissione.