a Deloitte business

Numero 18
Ottobre 2023

Tax & Legal News

FOCUS:
Scissione mediante scorporo: aspetti civilistici

SCADENZE FISCALI

FOCUS

Scissione mediante scorporo: aspetti civilistici

NEWS

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Se la cessione di beni viene considerata cessione di azienda spetta il rimborso dell'iva

IMPOSTE DIRETTE

Assegnazioni e cessioni agevolate prorogate fino al 30 novembre
Amministratori: l'assenza di compenso non legittima un accertamento di reddito
La pex si applica anche alle società estere senza stabile organizzazione

ACCERTAMENTO

I conti correnti della società non possono legittimare un accertamento all'amministratore
I finanziamenti dei soci possono essere spia di evasione

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Cessione di azienda tra stabili organizzazioni: il riepilogo delle regole
Dividendi senza ritenuta anche con certificazione "tardiva" della residenza estera

SCADENZE FISCALI

31 ottobre

Soggetti Iva

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

Sostituti di imposta

Presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta e degli intermediari relativa all'anno 2022 - Mod. "770/2023 Redditi 2022"

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

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

FOCUS

Scissione mediante scorporo: aspetti civilistici

Il Consiglio nazionale del notariato ha dedicato una approfondita analisi (studio n.45-2023/i del 27 luglio 2023) al tema della scissione mediante scorporo disciplinata dal nuovo articolo 2506.1 del codice civile.
Nel lavoro vengono approfonditi gli aspetti civilistici dell'operazione; per quanto riguarda i profili fiscali ricordiamo invece l'approfondimento contenuto nella Circolare Assonime 11.5.2023 n. 14.
Sottolineiamo di seguito alcuni aspetti presi in considerazione dallo studio del Notariato.

La norma e la sua peculiarità

Ricordiamo in premessa il resto dell'articolo 2506.1 del codice civile: «Con la scissione mediante scorporo una società assegna parte del suo patrimonio a una o più società di nuova costituzione e a sé stessa le relative azioni o quote a sé stessa, continuando la propria attività. La partecipazione alla scissione non è consentita alle società in liquidazione che abbiano iniziato la distribuzione dell'attivo».
Come si nota agevolmente, e come sottolinea anche lo studio, "Il testo presenta la duplicazione delle parole "a sé stessa"; in tale duplicazione non si ravvisa alcun significato logico e, quindi, è probabilmente l'esito di un refuso."
La peculiarità della scissione mediante scorporo riguarda l'assegnazione delle azioni della beneficiaria: nella normale operazione di scissione, infatti, le partecipazioni vengono assegnate ai soci della scissa, mente il caso dello scorporo è caratterizzato dall'assegnazione delle partecipazioni della beneficiaria alla scissa, anziché ai soci di quest'ultima.

L'oggetto della scissione

Il primo requisito richiesto dalla nuova norma riguarda l'assegnazione di "parte" del patrimonio della scissa. Secondo il Notariato, questa formulazione "sembrerebbe sul piano testuale escludere la possibilità di configurare come scorporo (e, quindi, di avvalersi della disciplina della scissione), l'operazione con cui una società trasferisca l'intero patrimonio ad altra società di nuova costituzione, della quale sarà unica socia per effetto dell'acquisizione dell'intero capitale della beneficiaria dell'assegnazione. Tale operazione, che può comportare anche la modifica dell'oggetto sociale della società trasferente in attività di holding pura, potrebbe configurarsi come conferimento in sede di costituzione di una nuova società, con ogni conseguenza in tema di disciplina applicabile."
In ogni caso, dato che il confronto con l'operazione di conferimento è evidente, va sottolineato che rispetto ai conferimenti in natura in favore di società neocostituite non è prevista la redazione di una valutazione estimativa da parte di un soggetto indipendente. Tuttavia "Resta pur sempre ferma la necessità che, ove la

scissa sia una società di persone e la beneficiaria una società di capitali, venga redatta la perizia di stima prevista dall'art. 2501-sexies, comma 7, c.c.".

I requisiti della beneficiaria

Sempre basandosi sul tenore letterale dell'articolo 2506.1, sembrerebbe che la scissione mediante scorporo possa avvenire solo a favore di una o più beneficiarie di nuova costituzione. Al contrario, qualora una società intenda scorporare una parte del proprio patrimonio in favore di una o più società preesistenti acquisendone le relative partecipazioni, si sarebbe al di fuori della fattispecie della scissione tramite scorporo.
Su questo aspetto vanno però sottolineate diverse letture date dalla dottrina, soprattutto basate sul fatto che lo scorporo mediante scissione doveva ritenersi legittimo anche in base alla normativa preesistente al nuovo articolo del codice.
Non sembrano esistere elementi ostativi, invece, al fatto che si possano attuare diverse scissioni mediante scorporo di più scisse in favore di un'unica beneficiaria).

La continuazione dell'attività

La norma del codice civile prevede che la scissa, dopo lo scorporo, continui la "propria attività".
Sul punto lo studio del notariato nota che "Ciò solleva, allora, il dubbio che il riferimento alla continuazione della "propria" attività possa eventualmente implicare che elemento costituivo della scissione mediante scorporo sia anche la mancata modifica dell'oggetto sociale della scissa e, quindi, la prosecuzione delle medesime attività da essa in precedenza svolte."
Si tratterebbe però, secondo il documento, di una rigidità eccessiva, in quanto l'inevitabile conseguenza dello scorporo è l'acquisizione delle partecipazioni nella beneficiaria in luogo degli elementi patrimoniali assegnati, con conseguente svolgimento dell'attività di gestione di tali partecipazioni da parte della scissa.
Alla luce di questa considerazione si deve quindi raggiungere una conclusione meno restrittiva: "risulta difficile ipotizzare che il riferimento alla continuazione dell'attività della scissa debba eventualmente interpretarsi nel senso che attraverso lo scorporo non possa avvenire un mutamento dell'oggetto sociale. Trattasi, infatti, di espressione generica alla quale il legislatore sembra aver fatto ricorso per ribadire la necessità che con lo scorporo non avvenga l'estinzione della scissa."

L'esclusione del recesso

Le modifiche al codice hanno previsto anche una ulteriore deroga all'ordinaria disciplina della scissione: all'art. 2506-ter viene introdotto un nuovo comma 6 con cui si prevede che «Alla scissione mediante scorporo non si applica il diritto di recesso previsto dagli articoli 2473 e 2502».

Considerato che nelle società per azioni la fusione e la scissione non danno mai luogo al recesso, la modifica dell'art. 2506-ter c.c. porta quindi ad escludere il recesso anche in cui la scissione riguardi una s.r.l. o una società di persone, se la scissione avviene mediante scorporo.
Secondo il Consiglio del Notariato "Tale limitazione del diritto di recesso potrebbe, forse, dipendere dalla circostanza che lo scorporo non determina alcun mutamento dell'entità della partecipazione sociale, ma soltanto una modifica della composizione del patrimonio sociale. Ove, poi, attraverso lo scorporo, si realizzi un mutamento dell'attività che costituisce l'oggetto sociale, è dubbio se, ove la scissa sia una società per azioni o una società a responsabilità limitata, il diritto di recesso spetti in ragione del verificarsi di una modifica dell'oggetto sociale."

Il confronto con il conferimento

Come abbiamo ricordato, la differenza di disciplina del conferimento tradizionale rispetto alla scissione con scorporo risiede principalmente nell'obbligo di utilizzare la relazione di stima, senza che sia prevista l'opposizione dei creditori, e nelle conseguenti applicazioni procedimentali.
Vi è però una ulteriore differenza, posta in luce dallo Studio: "Da segnalare, quale ulteriore differenza di notevole rilevanza, la competenza all'assunzione della relativa decisione, in quanto la tradizionale operazione di conferimento ha, diversamente dalla scissione, carattere meramente gestorio, come tale interamente rimessa alla competenza dell'organo amministrativo della conferente, fatti salvi i casi in cui questa implichi l'assunzione di responsabilità illimitata nella società conferitaria ex art. 2361, comma 2, c.c. o una sostanziale modifica dell'oggetto sociale ex art. 2479, comma 2, n. 5 c.c."
Come rilevato in precedenza, il riferimento, contenuto nell'art. 2506.1 c.c., all'assegnazione di "parte" del patrimonio della scissa sembrerebbe escludere la possibilità di configurare come scorporo (e, quindi, di avvalersi della disciplina della scissione), il trasferimento dell'intero patrimonio ad altra società di nuova costituzione a fronte dell'acquisizione dell'intero capitale della beneficiaria dell'assegnazione. Tale operazione dovrebbe allora configurarsi come costituzione di nuova società.
Troveranno, inoltre applicazione le disposizioni sul conferimento qualora alla costituzione di una nuova società partecipino anche altri soggetti oltre alla società che vi conferisce parte del proprio patrimonio, ovvero se l'assegnazione del patrimonio avviene in favore di una società preesistente.

NEWS

OPERAZIONI STRAORDINARIE

SE LA CESSIONE DI BENI VIENE CONSIDERATA CESSIONE DI AZIENDA SPETTA IL RIMBORSO DELL'IVA

Cassazione, Sentenza 22.8.2023 n. 25013

La Sentenza 22.8.2023 n. 25013 della Cassazione esamina un aspetto spesso ricorrente nell'ambito delle rettifiche sulle operazioni di cessione di azienda. In particolare, la controversia verte sul diritto di rimborso dell'Iva ne caso di una cessione di rimanenze di magazzino che per diversi motivi è stata ricondotta ad una cessione di azienda, e quindi assoggettata all'imposta di registro.

Il principio di diritto che la Suprema Corte enuncia è il seguente: "*Qualora una cessione di beni (nella specie, rimanenze di magazzino) sia dall'Amministrazione finanziaria, con provvedimento definitivo, assoggettata ad imposta di registro (siccome ritenuta integrare un'ipotesi di cessione d'azienda) anziché ad IVA, e qualora l'IVA sia già stata assolta dal cedente senza che il cessionario gli abbia corrisposto quanto addebitatogli in rivalsa, il cedente ha diritto al rimborso, alla luce dei principi unionali di neutralità ed effettività, nei due anni dalla definitività del provvedimento, ai sensi del art. 30-ter, comma 2 DPR 633/72 non ostandovi l'impossibilità di adempiere all'obbligazione, prevista da detto comma, di restituzione al cessionario, perché, in ragione di rettifica della detrazione dell'IVA ad opera di questi, non ne derivi pregiudizio per l'erario.*"

IMPOSTE SUI REDDITI

ASSEGNAZIONI E CESSIONI AGEVOLATE PROROGATE FINO AL 30 NOVEMBRE

Decreto legge 29 settembre 2023, n. 132, Articolo 4

Il decreto legge 132/2023 contiene all'articolo 4 la disposizione che proroga il termine per usufruire delle norme agevolative che riguardano:

- assegnazione di beni ai soci;
- cessione di beni ai soci;
- trasformazione in società semplice.

La nuova scadenza, che riguarda anche il versamento delle imposte sostitutive, è fissata al 30 novembre 2023.

AMMINISTRATORI: L'ASSENZA DI COMPENSO NON LEGITTIMA UN ACCERTAMENTO DI REDDITO

Cassazione, Ordinanza 21.7.2023 n. 21929

L'Ordinanza 21.7.2023 n. 21929 della Corte di Cassazione ha giudicato non legittimo l'accertamento dell'Ufficio che contesta la presenza di un reddito in capo all'amministratore di una società quando invece nulla risulta corrisposto a tale titolo.

Secondo i giudici, infatti, "*con riferimento alla configurabilità di un compenso in capo all'amministratore, va osservato che la relativa previsione va provata, in quanto "in materia di accertamento delle imposte sui redditi, l'amministrazione finanziaria non può pretendere, presumendone la onerosità, di assoggettare a tassazione il compenso dell'amministratore di una società in mancanza di prova contraria da parte del contribuente, non potendo la stessa fondare tale pretesa su una presunzione, inconferente in presenza di un diritto disponibile, quale quello dell'amministratore al compenso da parte della società» (Cass. 11.3.1998, n. 2671, da ultimo Cass. 22.6.2018, n. 16530)*"

LA PEX SI APPLICA ANCHE ALLE SOCIETÀ ESTERE SENZA STABILE ORGANIZZAZIONE

Cassazione, Sentenza 25.9.2023 n. 27267

La vicenda giudiziaria di cui si occupa la Sentenza di Cassazione riguarda una società estera (di diritto francese) che ha ceduto una partecipazione in una società italiana conseguendo una plusvalenza, dichiarata nel modello Unico e assoggettata a tassazione Ires. Tuttavia, assumendo che nella medesima situazione una società residente sarebbe stata assoggettata ad una tassazione più favorevole, potendo computare come base imponibile il solo 5 per cento della plusvalenza, la società estera ha ritenuto sussistenti le condizioni per l'applicazione della pex e ha chiesto il rimborso delle imposte pagate in eccesso, ricorrendo successivamente contro il silenzio rifiuto dell'Amministrazione finanziaria.

La sentenza conferma il diritto all'applicazione della participation exemption, sottolineando che l'assenza di una stabile organizzazione in Italia della società non residente (che, ai sensi dell'articolo 152 del Tuir determina il diverso trattamento fiscale delle plusvalenze) non appare un elemento in grado tale da giustificare il diverso trattamento dei redditi da plusvalenza. Del resto, sotto un altro profilo, l'articolo 49 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea prevede che le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono vietate e che tale divieto si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di un altro Stato membro.

ACCERTAMENTO

I CONTI CORRENTI DELLA SOCIETÀ NON POSSONO LEGITTIMARE UN ACCERTAMENTO ALL'AMMINISTRATORE

Cassazione, Ordinanza 24.8.2023 n. 25215

In un accertamento fiscale basato sui dati finanziari, i conti correnti intestati ad alcune società sono stati ritenuti riconducibili ad una persona fisica in ragione di due soli elementi indiziari: a) la qualifica di amministratore delle menzionate società; b) la omessa dichiarazione di redditi da parte delle medesime società.

Si tratta di una situazione opposta a quella che comunemente si verifica, in cui sono i conti correnti intestati agli amministratori ad essere utilizzati come elementi presuntivi per accertamenti di ricavi in capo alla società. Infatti, la pronuncia ricorda preliminarmente gli aspetti generali della disciplina, precisando che *"Secondo la giurisprudenza di questa Corte, si ritiene che costituiscano elementi presuntivi della riconducibilità al contribuente di conti correnti intestati a soggetti terzi, idonei a determinare l'inversione*

dell'onere della prova, gli stretti rapporti familiari con il contribuente, che consente di ricercare i redditi occultati anche sul conto corrente di congiunti o affini, anche in ragione della ingiustificata capacità reddituale di questi ultimi (Cass. n. 549 del 15.1.2020; si vedano, altresì, Cass. n. 428 del 14.1.2015; Cass. n. 20668 del 1.10.2014; Cass. n. 21420 del 30.11.2012; Cass. n. 26173 del 6.12.2011), ovvero la composizione ristretta della compagine sociale, che normalmente induce a ritenere che i conti dei soci siano utilizzati dalla società (Cass. n. 7758 del 20.3.2019; Cass. n. 30098 del 21.11.2018)."

Nel caso di specie, secondo i Giudici, gli elementi indiziari, anche complessivamente considerati, non sono sufficienti a far ritenere che l'attività delle società (e, quindi, i conti correnti intestati alle medesime) sia imputabile direttamente al loro amministratore, perché, così ragionando, si dovrebbe ritenere che ogni qual volta una società ometta una dichiarazione dei redditi, la stessa costituisca uno schermo idoneo a mascherare l'attività commerciale svolta in proprio dall'amministratore.

I FINANZIAMENTI DEI SOCI POSSONO ESSERE SPIA DI EVASIONE

Cassazione, Ordinanza 26.9.2023 n. 27366

Secondo l'Ordinanza della Cassazione 26.9.2023 n. 27366, la legittimità di un finanziamento soci, opponibile al Fisco, richiede la regolarità formale delle delibere assembleari e delle scritture contabili, in tempi coerenti con l'andamento finanziario del periodo; in caso contrario l'erogazione finanziaria deve ritenersi re-immissione in azienda di utili occulti (in conformità a quanto sostenuto dalla pronuncia della Cassazione Civile, 17.6.2021, n. 17322).

Dalle stesse norne civilistiche sulla postergazione dei crediti verso soci per finanziamenti, secondo i Giudici, si evince come la giustificazione, sul piano del buon governo della società, dei finanziamenti a favore della stessa non possa fondarsi unicamente sulla deduzione della loro necessità e opportunità, ma debba fondarsi quantomeno sulla individuazione di elementi, anche indiziari, non solo dedotti ma anche provati dal contribuente, atti a dimostrare la ragionevolezza del finanziamento a fronte delle necessità dell'ente societario e quindi la sua convenienza quale utile alternativa al ricorso al credito bancario.

Nel caso di specie, pertanto, era *"onere della società provare anche la effettiva provenienza del denaro oggetto dei finanziamenti dei soci, in particolare dando prova che gli stessi avessero la disponibilità finanziaria sufficiente per eseguire i finanziamenti, producendo idonea documentazione al fine di contrastare la valenza presuntiva degli elementi, parimenti indiziari ma di segno opposto offerti dall'Agenzia delle Entrate".*

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

CESSIONE DI AZIENDA TRA STABILI ORGANIZZAZIONI: IL RIEPILOGO DELLE REGOLE

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 28.9.2023 n. 438

La Risposta ad Interpello 28.9.2023 n. 438 riepiloga le regole da seguire nel caso di cessione di un ramo d'azienda tra due stabili organizzazioni italiane di due gruppi esteri.

Il trasferimento della pluralità di beni che costituisce una azienda è da considerarsi:

- territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'articolo 7-bis del Decreto IVA in quanto l'azienda/ramo d'azienda è ivi localizzata;
- effettuato tra due soggetti passivi IVA stabiliti nel territorio dello Stato. Secondo l'articolo 7, primo comma, lett. d) del Decreto IVA, infatti, è un soggetto passivo IVA stabilito nel territorio dello Stato «...una stabile organizzazione (n.d.r. ivi localizzata) ... di soggetto domiciliato o residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute»;
- fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lett. b) del Decreto IVA, conformemente all'articolo 19 della Direttiva IVA, da cui consegue l'attrazione di questa fattispecie nell'ambito dell'imposta di registro in virtù del principio c.d. di ''alternatività'' IVA/registro recato dall'articolo 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Ai fini dell'imposta di registro, infatti, l'articolo 2 del TUR dispone che ''1. Sono soggetti a registrazione, a norma degli articoli seguenti: a) gli atti indicati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato; (...) d) gli atti formati all'estero, compresi quelli dei consoli italiani, che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato (...). Pertanto, con riguardo alla territorialità dell'imposta in esame, sono soggetti a registrazione in Italia anche gli atti formati all'estero che abbiano ad oggetto aziende esistenti nel territorio dello Stato."

In sintesi, sull'atto di cessione d'azienda l'imposta di registro trova applicazione in misura proporzionale secondo le aliquote previste in considerazione della natura dei beni che compongono il compendio aziendale, purché siano individuati corrispettivi distinti.

DIVIDENDI SENZA RITENUTA ANCHE CON CERTIFICAZIONE "TARDIVA" DELLA RESIDENZA ESTERA

Cassazione, Sentenza 29.9.2023 n. 27646

Ai fini della esenzione dall'applicazione delle ritenute applicate in Italia sugli utili spettanti a soggetti non residenti, l'articolo 27 bis del DPR 600/73 richiede la produzione di una certificazione rilasciata dalle competenti autorità fiscali dello Stato estero, che attesti che la società non residente possieda i requisiti indicati di residenza e assoggettamento ad imposta nello Stato estero e di una dichiarazione della società che attesti la sussistenza del possesso annuale ininterrotto.

La certificazione, a norma del comma 3 dell'articolo 27 bis, deve essere acquisita entro la data del pagamento degli utili e va conservata, unitamente alla richiesta, fino a quando non siano decorsi i termini per gli accertamenti relativi al periodo di imposta in corso alla data di pagamento dei dividendi e, comunque, fino a quando non siano stati definiti gli accertamenti stessi.

Questa documentazione, tuttavia, secondo la Cassazione può essere acquisita anche successivamente, perché dimostri la presenza dei requisiti al momento della distribuzione dei dividendi.

Secondo la Sentenza Cass. 29.9.2023 n. 27646, infatti, «*L'acquisizione, oltre il termine di cui al comma 3-ter dell'art. 27 del DPR n. 600/73, della certificazione da parte dell'autorità fiscale dello Stato estero circa la sussistenza del requisito di cui al citato art. 27-bis, comma 1, lett. c), del DPR n. 600/73, affinché la società madre residente in Stato dell'Unione europea, priva di stabile organizzazione in Italia, possa beneficiare dell'esenzione dalla ritenuta d'imposta sui dividendi distribuiti dalla società figlia italiana, non preclude il diritto della società medesima ad agire per il rimborso della ritenuta versata dalla società - figlia italiana, allorché detta certificazione sia idonea a dimostrare la sussistenza di detto requisito al tempo del pagamento dei dividendi».*