

## TAX & LEGAL NEWS



Numero 23 del 10 dicembre 2018

### IN QUESTO NUMERO

#### **LEGISLAZIONE**

E' definitivo il Dlgs con le norme anti abuso

#### **INTERPRETAZIONI**

Non è elusiva la scissione di immobili a favore della controllante

E' possibile la scissione non proporzionale della società semplice immobiliare

Nessuna elusione anche per la scissione con patrimonio negativo

Il Patent box può generare un perdita fiscale riportabile nei modi ordinari

Il regime fiscale dei contributi per spese su immobili di terzi

La cessione separata della pertinenza nel quinquennio è imponibile Irpef

L'agenzia risponde alla FAQ sulla fatturazione elettronica

Non sono retroattive le modifiche all'articolo 20 del TUR

#### **GIURISPRUDENZA**

La trasformazione in società semplice genera plusvalenza tassabile

Il trust di scopo non sconta l'imposta di donazione

#### **DOTTRINA**

Dal Consiglio Notarile di Milano nuove massime per le Srl - PMI

Assonime esamina la fatturazione elettronica nei subappalti e nei subcontratti del settore pubblico

## BILANCIO E DIRITTO SOCIETARIO

### GIURISPRUDENZA

#### **Il cognome del socio accomandante nella ragione sociale lo rende illimitatamente responsabile**

La Corte di Cassazione ha precisato che l'indicazione del nome del socio accomandante nella ragione sociale comporta la sua qualifica di socio a responsabilità illimitata. Il principio di diritto enunciato nell'ordinanza è il seguente: *“ai fini dell'estensione della responsabilità illimitata del socio accomandante di società in accomandita semplice che consenta che il suo nome sia compreso nella ragione sociale, ai sensi dell'art. 2314, comma 2, del codice civile, rileva il solo contenuto oggettivo della ragione sociale stessa, dal quale risulti che l'accomandante sia presentato alla stessa stregua di un socio accomandatario, in modo da ingenerare oggettiva confusione sul ruolo da lui svolto nella società.”*

*Cassazione, Ordinanza 29.11.2018 n. 30882*

### DOTTRINA

#### **Dal Consiglio Notarile di Milano nuove massime per le Srl - PMI**

Il Consiglio Notarile di Milano ha formulato una serie di nuove massime aventi ad oggetto la determinazione e il contenuto delle quote relative alle srl-PMI. In particolare, tra le altre, è stata riconosciuta la possibilità di:

- prevedere che le quote appartenenti a ciascuna categoria abbiano tutte la medesima misura;
- emettere nuove categorie di quote mediante delibera dell'assemblea dei soci da assumere con le maggioranze che sono previste dalla legge o dallo statuto per le modifiche statutarie, a condizione che sia rispettato il principio di parità di trattamento dei soci (viceversa, in caso di emissione di una nuova categoria di quote senza il rispetto del principio di parità di trattamento, sarà necessario il consenso unanime dei soci o, quanto meno, di quelli pregiudicati);
- introdurre una categoria di quote con limitazione ed esclusione dei poteri di controllo (ex articolo 2476, comma 2, c.c.) per il periodo in cui viene svolta, per obbligo legale o per decisione dei soci, la funzione di controllo sulla gestione (in questo caso resta comunque fermo il potere di consultare il libro soci, ove esistente, e quello delle decisioni sociali);
- acquistare/sottoscrivere quote proprie in attuazione di piani di incentivazione a beneficio di dipendenti, collaboratori o componenti dell'organo amministrativo o prestatori d'opera e servizi, nei limiti degli utili distribuibili e delle riserve disponibili risultanti nell'ultimo bilancio approvato;
- creare quote a voto multiplo o maggiorato ovvero prevedere, in relazione alla misura o alla quantità di quote che sono possedute da uno stesso socio, la limitazione o lo scaglionamento del diritto di voto;
- limitare o escludere, per determinate categorie di quote, il diritto di sottoscrizione di aumenti di capitale sociale a pagamento (in questo caso, al socio titolare delle quote aventi questa limitazione, è attribuito il diritto di recesso).

*Consiglio Notarile di Milano, Massime 171-179*

## IMPOSTE SUI REDDITI

### INTERPRETAZIONI

#### **Il Patent box può generare un perdita fiscale riportabile nei modi ordinari**

L'agevolazione "patent box" consiste, dal punto di vista tecnico, in una variazione in diminuzione da apportare all'utile civilistico nella dichiarazione dei redditi. Conseguentemente, l'emersione di una quota di reddito agevolabile derivante dallo sfruttamento economico degli *intangible asset* superiore all'utile civilistico concorre alla determinazione della perdita fiscale. Tale perdita sarà utilizzabile e riportabile secondo le regole previste dall'articolo 84 del Tuir.'

*Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 19.11.2018 n. 74*

#### **Il regime fiscale dei contributi per spese su immobili di terzi**

L'articolo 83 del TUIR estende il principio di derivazione rafforzata, previsto per i soggetti *IAS adopter*, anche ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali, assumendo, ai fini fiscali, le qualificazioni, le classificazioni e le imputazioni adottate in bilancio.

Nella fattispecie sottoposta al vaglio dell'agenzia delle entrate, una società ha ricevuto contributi a fronte delle spese di fit out (allestimento locali) e ha proceduto in sede civilistica a qualificare il Contributo come incentivo riconosciuto per la "conduzione" dell'immobile. Ne è derivata, sul piano contabile, la ripartizione della somma ricevuta *pro rata temporis* per l'intera durata del contratto di locazione a diretta riduzione del canone pattuito.

In virtù del principio di derivazione rafforzata che, a partire dal 2016, si applica al bilancio ITA GAAP, l'agenzia concorda sul fatto che la qualificazione e l'imputazione temporale adottate in relazione al componente di reddito in esame possano trovare riconoscimento fiscale. Ad analoghe conclusioni si perviene con riferimento all'IRAP, stante il principio di presa diretta dal bilancio che informa il tributo regionale.

*Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 6.12.2018 n. 100*

#### **La cessione separata della pertinenza nel quinquennio è imponibile Irpef**

Nella risposta ad un interpello, l'Agenzia delle entrate ha precisato che l'esenzione dalla tassazione per le plusvalenze realizzate per la cessione di un immobile adibito ad abitazione principale non spetta ad un fabbricato destinato a finalità diverse da quelle abitative.

Infatti, la cessione della pertinenza unitamente all'abitazione principale, entro cinque anni dall'acquisto, non genera plusvalenza e quindi non è imponibile, sempreché per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione, l'unità immobiliare urbana sia stata adibita ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari. A diverse conclusioni deve pervenirsi, invece, nel caso in cui la pertinenza venga ceduta separatamente dall'abitazione principale.

*Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 22.11.2018 n. 83*

## IVA

### INTERPRETAZIONI

#### **L'agenzia risponde alla FAQ sulla fatturazione elettronica**

Il 28.11.2018 l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito diverse risposte a domande in materia di fatturazione elettronica. I temi trattati riguardano l'applicazione pratica del nuovo obbligo in situazioni particolari.

*Sito Agenzia delle Entrate, FAQ 28.11.2018*

### DOTTRINA

#### **Assonime esamina la fatturazione elettronica nei subappalti e nei subcontratti del settore pubblico**

La circolare Assonime n. 24 del 28.11.2018 illustra l'ambito applicativo delle disposizioni relative alla fatturazione elettronica delle operazioni effettuate in esecuzione di contratti, subappalti e ai subcontratti nel settore pubblico, anche alla luce delle circolari dell'Agenzia delle entrate n. 8/E e n. 13/E del 2018. Per questa fattispecie, infatti, l'obbligo è rimasto fissato a partire alla data del 1 luglio 2019.

Con la circolare si dà anche notizia delle ulteriori iniziative che la stessa Agenzia ha adottato successivamente alla pubblicazione della precedente circolare Assonime n. 17 per semplificare l'obbligo della fatturazione elettronica da parte dei soggetti IVA.

*Assonime, Circolare 28.11.2018 n. 24*

## ALTRE IMPOSTE

### INTERPRETAZIONI

#### **Non sono retroattive le modifiche all'articolo 20 del TUR**

Il Ministero delle Finanze risponde ad una interrogazione parlamentare sulla portata retroattiva delle modifiche all'articolo 20 delle norme sul registro (Dpr 131/86). Nella risposta viene ribadito il carattere innovativo della modifica, che quindi non si applica agli atti e ai negozi formati prima del 1 gennaio 2018. A supporto della posizione, viene ricordato anche il consolidato orientamento della Corte di Cassazione (sentenze 26 gennaio 2018, n. 2007, 23 febbraio 2018, n. 4407, 28 febbraio 2018, n. 4589 e 4590, 8 giugno 2018, n. 14999) .

*Risposta del Ministero delle finanze ad interrogazione parlamentare n. 5-00644*

## GIURISPRUDENZA

### **Il trust di scopo non sconta l'imposta di donazione**

Nel caso di specie, alcune persone fisiche hanno istituito un trust avente ad oggetto il loro patrimonio immobiliare con lo scopo di destinare il ricavato della (eventuale) vendita dei beni alla soddisfazione dei creditori di una società in favore della quale avevano rilasciato delle fideiussioni (trust cd. di scopo), prevedendo espressamente che, una volta realizzato tale obiettivo, il trustee sarebbe stato tenuto a restituire in loro favore i beni.

La Cassazione conclude per l'impossibilità di applicare a questa ipotesi l'imposta di donazione: non sono allo stato individuabili i reali beneficiari dell'operazione, non potendosi, peraltro, escludere in via assoluta un eventuale rientro dei cespiti in capo ai disponenti.

*Cassazione, Ordinanza 5.12.2018 n. 31445*

## ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

### LEGISLAZIONE

#### **E' definitivo il Dlgs con le norme anti abuso**

Il Consiglio dei Ministri del 29 novembre 2018 ha approvato in via definitiva il decreto legislativo di attuazione della direttiva antielusione 2016/1164/UE (ATAD). Le principali modifiche normative riguardano:

- la deduzione degli interessi passivi;
- la cfc rule;
- i dividendi e le plusvalenze da partecipazioni in soggetti a regime fiscale privilegiato;
- la definizione di "intermediari finanziari";
- il trattamento fiscale del trasferimento di una società da e verso l'estero e in Italia.

Il provvedimento è in attesa di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

*Consiglio dei ministri del 29 novembre 2018*

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

### INTERPRETAZIONI

#### **Non è elusiva la scissione di immobili a favore della controllante**

La scissione oggetto della risposta all'interpello coinvolge una società che assegna mediante scissione alcuni immobili alla propria controllante. Gli immobili rimangono in regime di impresa, e non sono previste successive cessioni di quote; l'operazione viene pertanto giudicata non elusiva.

L'aspetto più rilevante della risposta, comunque, riguarda il fatto che l'agenzia è ben consapevole che lo stesso risultato si sarebbe potuto ottenere mediante una assegnazione di beni al socio, ipotesi che però avrebbe avuto un carico fiscale significativo. Su questo aspetto la risposta precisa che *“La scissione in esame, al pari dell'assegnazione degli immobili al socio che avrebbe potuto altrettanto in alternativa effettuarsi, appaiono, infatti, entrambe operazioni fisiologicamente idonee e, perciò, poste su un piano di pari dignità, a consentire la separazione dell'attività industriale e commerciale da quella immobiliare. La scelta operata dal contribuente a favore della scissione ricade, perciò, nell'ambito di applicazione del comma 4 dell'articolo 10-bis, ai sensi del quale resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, ma poste dall'ordinamento tributario su un piano di pari dignità.”*

*Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 20.11.2018 n. 75*

## **E' possibile la scissione non proporzionale della società semplice immobiliare**

Nell'operazione prospettata, i soci di una società semplice immobiliare intendono, dare luogo ad un'operazione di scissione parziale asimmetrica in cui le quote della società beneficiaria, da costituire ex novo in forma di società semplice, saranno attribuite esclusivamente a due soci componenti un gruppo familiare, mentre agli altri tre soci, componenti un altro gruppo familiare, saranno attribuite tutte le quote della società scissa. Dall'istanza e dalla bozza del progetto di scissione emerge che i soci intendono procedere alla scissione in quanto vi sono posizioni diverse nella compagine sociale sulla modalità di gestione del patrimonio. In particolare, i cinque soci attuali rappresentano due nuclei familiari distinti con punti di vista diversi circa la manutenzione e l'allocazione del patrimonio immobiliare, e, quindi, la ragione fondante dell'operazione è quella di consentire una migliore gestione del patrimonio sociale, rendendo ognuna delle due compagini familiari proprietaria di una distinta società. I soci chiariscono che non vi è alcuna intenzione di cedere le quote sociali né della società scissa, né della beneficiaria, né vi è intenzione di cedere o acquistare immobili nel medio periodo.

L'operazione così come prospettata non è in abuso del diritto. Ad essa non si applicano le norme sul reddito di impresa (l'articolo 173 del Tuir). Tuttavia viene precisato, *“anche al fine di evitare fenomeni di salto d'imposta, che la società beneficiaria assumerà, quale valore fiscale dell'asset ricevuto in sede di scissione, il valore fiscalmente riconosciuto che lo stesso aveva in capo alla scindenda ante scissione; del pari, ogni socio della società beneficiaria assumerà quale valore fiscale della partecipazione concambiata il valore fiscalmente riconosciuto della quota, da esso detenuta, prima della scissione.”* Infine, nel concambio, in capo ai soci, delle partecipazioni originarie nella società semplice con le partecipazioni nella beneficiaria, l'Agenzia ritiene che, nel caso in cui siano previsti ristori, in denaro o in natura (tra i soci concambiati), agli stessi si debba attribuire rilevanza impositiva.

*Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 4.12.2018 n. 91*

## **Nessuna elusione anche per la scissione con patrimonio negativo**

L'Agenzia delle entrate si esprime sui risvolti fiscali di una operazione di scissione con patrimonio netto contabile negativo, che era già stata oggetto di chiarimenti nella risoluzione n. 12/E del 16 gennaio 2009.

La fattispecie oggetto dell'esame anti-abuso consiste in una scissione parziale non proporzionale (cd. “asimmetrica”) a favore di una società beneficiaria preesistente, alla quale verrà assegnato una parte del patrimonio della società scissa, composto prevalentemente da terreni e fabbricati, il cui valore

contabile risulta, nel complesso, negativo (ed il cui valore effettivo risulta, invece, positivo). Le quote di partecipazione al capitale sociale della società beneficiaria saranno assegnate solo ad alcuni soci della società scissa, i quali fuoriusciranno definitivamente dalla sua compagine sociale. I plusvalori relativi ai componenti patrimoniali attribuiti alla società beneficiaria, mantenuti provvisoriamente latenti dall'operazione, concorreranno alla formazione del reddito secondo le ordinarie regole impositive vigenti al momento in cui i beni medesimi fuoriusciranno dal regime dei beni relativi all'impresa.

L'Agenzia ritiene che l'operazione di scissione societaria prospettata non comporti il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, non ravvisandosi alcun contrasto con la *ratio* di disposizioni fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

*Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 5.12.2018 n. 101*

## GIURISPRUDENZA

### La trasformazione in società semplice genera plusvalenza tassabile

La Cassazione conferma l'orientamento che rende imponibili le plusvalenze da trasformazioni di un soggetto commerciale in uno non commerciale. L'ordinanza ribadisce che "La trasformazione di una società commerciale in società semplice (cd. "de-commercializzazione" di un ente societario), ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, è equiparabile ad un trasferimento a titolo oneroso, in quanto la trasformazione comporta l'assunzione di una forma giuridica diversa, non compatibile con l'esercizio di un'impresa commerciale e, quindi, con il conseguimento di redditi d'impresa, nel senso che il patrimonio sociale viene trasferito da un soggetto che per legge può conseguire solo redditi d'impresa ad un soggetto che, invece, sempre per legge, non può essere titolare di tali redditi".

La Suprema corte infine enuncia il seguente principio di diritto; "La trasformazione della società commerciale in società semplice, determinando un mutamento del regime reddituale dei beni sociali e la loro destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, comporta plusvalenza tassabile"

*Cassazione, Ordinanza 22.11.2018 n. 30228*

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### INTERPRETAZIONI

#### L'opzione per la *branch exemption* è irrevocabile

L'opzione per il regime di *branch exemption* è irrevocabile per espressa previsione del comma 2 dell'articolo 168-ter del TUIR.

Ne deriva che la scelta liberamente esercitata dal contribuente non può essere modificata a seguito di un ripensamento a posteriori sulla base di criteri di convenienza maturati successivamente, mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa "a sfavore", ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del Dpr 22 luglio 1998, n. 322, con integrazione dei versamenti dovuti, oltre a interessi e sanzioni.

*Agenzia delle Entrate, Principio di diritto 28.11.2018 n. 13*