

# TAX & LEGAL NEWS



Numero 4/2020

## IN QUESTO NUMERO

### LEGISLAZIONE

Appalti: le Entrate approvano il certificato che esonera dagli obblighi

### INTERPRETAZIONI

Sono deducibili i compensi all'amministratore unico di Srl unipersonale

Iper ammortamenti: le risposte di Telefisco 2020

Brexit senza effetti in dogana per tutto il 2020

Conferimento di partecipazioni e patto di famiglia al vaglio delle Entrate

La plusvalenza sul marchio non iscritto all'attivo è rateizzabile

Gli intermediari finanziari che effettuano locazione operativa non fruiscono dell'iper ammortamento

### GIURISPRUDENZA

La revocabilità della scissione non contrasta con il diritto comunitario

Terreni: la cessione inferiore al valore di perizia non fa decadere dall'affrancamento

La rinuncia del socio fa scattare l'incasso giuridico

L'abitazione del legale rappresentante in Italia può essere stabile organizzazione

### DOTTRINA

Per l'Assonime il nuovo revisore delle Srl opera dal 2020

Dal Notariato di Milano tre nuove massime sui diritti specifici dei soci

## BILANCIO E DIRITTO SOCIETARIO

### GIURISPRUDENZA

#### La revocabilità della scissione non contrasta con il diritto comunitario

La Corte di Giustizia comunitaria conferma la possibilità di esercitare un'azione revocatoria da parte dei creditori nei confronti di una società che ha depauperato il suo patrimonio mediante attribuzione ad una beneficiaria in una operazione di scissione.

Secondo le conclusioni della Corte:

- l'articolo 12 della sesta direttiva 82/891/CEE deve essere interpretato nel senso che esso non osta a che, dopo la realizzazione di una scissione, i creditori della società scissa, i cui diritti siano anteriori a tale scissione e che non abbiano fatto uso degli strumenti di tutela dei creditori previsti dalla normativa nazionale in applicazione di detto articolo 12, possano intentare un'azione pauliana al fine di far dichiarare la scissione inefficace nei loro confronti e di proporre azioni esecutive o conservative sui beni trasferiti alle società di nuova costituzione;
- l'articolo 19 della direttiva 82/891/CEE, il quale prevede il regime della nullità della scissione, deve essere interpretato nel senso che esso non osta all'introduzione, dopo la realizzazione di una scissione, da parte dei creditori della società scissa, di un'azione pauliana che non intacchi la validità della scissione, ma soltanto consenta di rendere quest'ultima inopponibile a tali creditori.

*Corte di Giustizia UE, Sentenza 30.1.2020 n. C-394/18*

### DOTTRINA

#### Per l'Assonime il nuovo revisore delle Srl opera dal 2020

Il caso affrontato dall'Assonime si occupa del problema interpretativo relativo al primo esercizio in cui deve essere effettuata la revisione legale per quelle società a responsabilità limitata che hanno nominato l'organo di controllo o il revisore in considerazione dei nuovi parametri previsti dall'articolo 2477, secondo comma, del codice civile.

L'Associazione ritiene che la revisione legale del bilancio, per quelle società che hanno nominato l'organo di controllo o il revisore entro il 16 dicembre 2019, per essere coerente con la natura di tale attività, riguardi il primo esercizio successivo alla nomina (esercizio 1° gennaio - 31 dicembre 2020). In base a questa ricostruzione, l'incarico, tanto che si nomini un organo di controllo quanto che si nomini un revisore legale, avrà una durata di tre esercizi (2020, 2021 e 2022) e scadrà alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del terzo esercizio.

L'interpretazione suggerita è stata oggetto di diverse critiche: un'applicazione rigorosa dei principi di revisione richiede che l'attività riguardi già il bilancio chiuso al 31 dicembre 2019.

*Assonime, Caso 1/2020*

#### Dal Notariato di Milano tre nuove massime sui diritti specifici dei soci

Il Consiglio Notarile di Milano ha approvato tre nuove massime che riguardano l'introduzione negli statuti di clausole di tutela nei confronti di particolari soci.

Attribuzioni di specifici diritti al socio (Massima n. 184)

Anche al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge (ad esempio articolo 2351, comma 3, codice civile, articoli 127-quater e 127-quinquies, TUF), sono legittime le clausole statutarie di Spa mediante le quali, senza dar vita a una categoria di azioni ai sensi dell'articolo 2348 c.c., vengono attribuiti diritti diversi in dipendenza di circostanze relative al singolo socio, astrattamente riferibili al socio non determinato, purché non diano luogo a condizioni meramente potestative o a differenziazioni illegittimamente discriminatorie. Le medesime clausole sono altresì legittime nella Srl, non determinando in tal caso la creazione di un diritto particolare ai sensi dell'articolo 2468, comma 3, codice civile, né la creazione di una categoria di quote.

#### Clausole di «change of control» (Massima n. 185)

Le c.d. clausole statutarie di «change of control» - relative al trasferimento del controllo di una società socia - sono idonee a produrre effetti esclusivamente sulle partecipazioni della società nel cui statuto sono introdotte, mentre sono inefficaci nei confronti del trasferimento delle partecipazioni della società socia. Esse, quindi, possono stabilire regole o limiti aventi ad oggetto soltanto le azioni o quote detenute dalla società socia, per il caso in cui si verifichi un trasferimento del controllo su quest'ultima.

Sono pertanto legittime ed efficaci, ad esempio, le clausole che escludono il limite al trasferimento delle partecipazioni in caso di trasferimento a una società detenuta al cento per cento dal socio alienante o da questi controllata di diritto ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), del codice civile, qualora detto trasferimento sia assoggettato alla condizione risolutiva consistente nel venir meno del possesso totalitario o del controllo di diritto o qualora sia comunque previsto, per il verificarsi di tali circostanze, un obbligo di ritrasferimento.

Parimenti, devono ritenersi legittime ed efficaci le clausole statutarie che prevedono il diritto di riscatto qualora si verifichi il trasferimento del controllo di una società socia, con obbligo di quest'ultima di effettuare le dovute comunicazioni all'organo amministrativo e/o agli altri soci. Analogamente - e sempre in via esemplificativa - si reputano legittime ed efficaci le clausole statutarie che prevedono il necessario gradimento (nei confronti del nuovo socio di controllo della società socia), in caso di cambio di controllo di una società socia, con obbligo di quest'ultima di effettuare le dovute comunicazioni all'organo amministrativo, e con diritto di riscatto (delle azioni o quote detenute dalla società socia) in caso di mancato rilascio del gradimento.

#### Clausole anti-diluizione (Massima n. 186)

Sono legittime le clausole statutarie di S.p.a. o di s.r.l. che prevedono l'obbligo, in caso di futuri aumenti di capitale sociale a pagamento, con o senza diritto di opzione, di assegnare gratuitamente un determinato numero di azioni o quote di nuova emissione a favore dei titolari di una categoria di azioni o quote (o a favore di uno o più singoli soci di s.r.l.), allorché detti aumenti di capitale siano deliberati a un prezzo inferiore all'importo stabilito dalla clausola stessa, al fine di evitare la diluizione del valore delle azioni o quote della categoria protetta anche qualora i relativi titolari non partecipassero ai nuovi aumenti.

Resta ferma la necessità, come in ogni caso di assegnazione non proporzionale delle azioni o delle quote ai sensi degli articoli 2346, comma 4, e 2468, comma 2, codice civile, che l'ammontare totale dei conferimenti effettuati dai sottoscrittori diversi dai titolari della categoria protetta sia almeno pari all'ammontare dell'aumento di capitale effettivamente sottoscritto.

*Consiglio notarile di Milano, Massime 184, 185 e 186 del 7 gennaio 2020*

## IMPOSTE SUI REDDITI

### INTERPRETAZIONI

#### **Gli intermediari finanziari che effettuano locazione operativa non fruiscono dell'iper ammortamento**

Il principio di diritto 28.1.2020 n. 2 dell'Agenzia delle Entrate esclude che possano fruire dell'iper ammortamento gli intermediari finanziari che intervengono nell'intestazione dei beni con mere finalità di garanzia.

L'Agenzia sottolinea infatti che tutti i soggetti potenziali destinatari dell'agevolazione (proprietario, locatario finanziario, impresa svolgente attività di noleggio o locazione operativa) sono accomunati dal fatto di essere, sia sul piano economico-patrimoniale e sia sul piano organizzativo, i soggetti che effettuano gli investimenti sopportandone in senso proprio i rischi e fruendo al contempo dei benefici derivanti dall'esercizio delle attività industriali o commerciali nei cui processi i nuovi beni strumentali sono inseriti.

Conseguentemente, devono ritenersi esclusi dai potenziali destinatari dell'agevolazione i soggetti che, come gli intermediari finanziari, pongono in essere dei contratti pur denominati (impropriamente rispetto all'accezione rilevante ai fini delle agevolazioni in discorso) come contratti di "locazione operativa", atteso che in tali schemi contrattuali la proprietà formale dei beni non si ricollega allo svolgimento di attività di noleggio o locazione operativa in senso proprio, ma alla sola funzione di garanzia a tutela del rischio di credito assunto dal locatore.

*Agenzia delle Entrate, Principio di diritto 28.1.2020 n. 2*

#### **Iper ammortamenti: le risposte di Telefisco 2020**

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad alcune domande in occasione della manifestazione Telefisco 2020:

1) Il primo chiarimento riguarda l'agevolazione fruibile nel caso relativo ad un bene che, a fronte di un ordine accettato, con acconto del 20 per cento, nel dicembre 2018, viene consegnato nel 2020. Si conferma che la "prenotazione" effettuata entro il 31 dicembre 2018 consente di rientrare nella proroga della legge di bilancio 2019 e quindi permette al contribuente di accedere all'iper ammortamento, a condizione che l'investimento venga "effettuato" entro il 31 dicembre 2020 e con le regole e le condizioni previste per il 2019 (quindi con percentuali di maggiorazione a "scaglioni" e un limite massimo di investimenti agevolabili di 20 milioni di euro).

2) Il credito di imposta per gli investimenti materiali industria 4.0 deve essere spalmato su un quinquennio. Questo arco temporale inizia dall'anno successivo a quello di interconnessione, anche nel caso in cui in precedenza si sia usufruito del credito d'imposta per i beni generici. In tal caso l'importo da rateizzare è al netto di quanto già compensato.

3) La decorrenza del diritto alla fruizione del credito d'imposta è in ogni caso stabilita in funzione dell'anno solare. Pertanto, in presenza di periodi d'imposta a cavallo dell'anno solare, si deve fare riferimento, rispettivamente, all'anno successivo a quello di entrata in funzione o a quello di interconnessione dei beni.

4) La possibilità concessa dalla norma di iniziare a fruire del credito d'imposta spettante ai sensi del comma 188 della legge di bilancio 2020 prima che si perfezioni con l'interconnessione il diritto al credito d'imposta spettante ai sensi del comma 189 va intesa come una facoltà e non come un obbligo.

5) In analogia a quanto visto sopra, anche il periodo di osservazione per l'eventuale decadenza dal bonus in caso di cessione del bene deve essere misurato a partire dal periodo di interconnessione del bene.

*Agenzia delle Entrate, Risposte a Telefisco 2020*

## La plusvalenza sul marchio non iscritto all'attivo è rateizzabile

Nella risposta all'interpello 4.2.2020 n. 19 l'Agenzia delle Entrate ha confermato che la cessione di un marchio auto prodotto, che non risulta dall'attivo dello stato patrimoniale, dà luogo ad una plusvalenza rateizzabile secondo le regole del Tuir.

Si tratta di una questione già affrontata e risolta da tempo, dato che l'Amministrazione Finanziaria si era chiaramente espressa in questi termini nella datata risoluzione ministeriale n. 9/661 del 10 agosto 1991.

Per il computo del periodo triennale di possesso del bene che viene ceduto, nel caso di specie e in assenza di altri elementi, sembrerebbe corretto fare riferimento alla data in cui è avvenuta la registrazione del marchio.

*Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 4.2.2020 n. 19*

## Sono deducibili i compensi all'amministratore unico di Srl unipersonale

La risposta ad una interrogazione parlamentare consente di liberare il campo da una interpretazione forzata dell'articolo 60 del Tuir talvolta utilizzata dai verificatori fiscali: la norma sull'indeducibilità dei compensi da parte dell'imprenditorie individuale non può essere estesa al caso degli emolumenti che la Srl con socio unico paga al proprio socio in qualità di amministratore.

Le Srl unipersonali, essendo ricomprese nel novero dei soggetti IRES, non rientrano nella disciplina dell'articolo 60 del TUIR applicabile ai soggetti imprenditori. Piuttosto, i compensi spettanti all'amministratore rientrano tra i componenti negativi di reddito deducibili dalla società al momento dell'erogazione e tassati in capo all'amministratore secondo quanto disposto dal comma 5 dell'articolo 95 del TUIR (criterio di deduzione per cassa). Dalla risposta si evince anche che non verranno emanate istruzioni particolari, ma piuttosto verrà monitorata l'attività di controllo svolta dagli uffici periferici (in tal senso è stato affermato che: *"in ultimo, prescindendo dall'esame concreto delle fattispecie oggetto dell'interrogazione in argomento, si ritiene non necessario procedere alla emanazione di ulteriori chiarimenti rispetto al quadro giuridico vigente in quanto il tema è già stato oggetto di diversi interventi interpretativi. In ogni caso, tenuto conto che la questione rappresentata attiene a fattispecie oggetto di controlli in corso e che gli stessi sembrerebbero non assumere la natura di casi isolati, sarà cura dell'Agenzia delle entrate verificare se detti controlli si pongano o meno in contrasto con il quadro giuridico interpretativo sotto riportato"*).

*Risposta a interrogazione parlamentare 5.2.2020 n. 5-02714*

## GIURISPRUDENZA

### Terreni: la cessione inferiore al valore di perizia non fa decadere dall'affrancamento

Le sezioni unite della Cassazione hanno preso una posizione definitiva sul tema dell'indicazione in un atto di vendita di un valore di un terreno inferiore a quello utilizzato per avvalersi della rideterminazione onerosa del valore. Il principio di diritto promulgato dalla sentenza non lascia spazio a dubbi residui: *"In tema di plusvalenze di cui all'articolo 67, comma 1, lett. a) e b) del DPR n. 917 del 1986, per i terreni*

*edificabili e con destinazione agricola l'indicazione nell'atto di vendita dell'immobile, di un corrispettivo inferiore rispetto al valore del cespite in precedenza rideterminato dal contribuente sulla base di perizia giurata a norma dell'articolo 7 della legge n. 448 del 2001 non determina la decadenza del contribuente dal beneficio correlato al pregresso versamento dell'imposta sostitutiva, né la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare la plusvalenza secondo il valore storico del bene".*

*Cassazione a Sezioni Unite, Sentenza 31.1.2020 n. 2321*

## La rinuncia del socio fa scattare l'incasso giuridico

L'oggetto della controversia riguarda la tassazione, in capo al socio di una società, della rinuncia al credito sugli interessi maturati sui finanziamenti erogati nei confronti della società partecipata.

La società aveva negli esercizi precedenti dedotto gli interessi secondo il criterio di competenza mentre, in base al criterio di cassa, non si era verificato alcun incasso materiale del credito da parte del socio (a causa della rinuncia al credito stesso). Ci si trova quindi nelle usuali condizioni in cui l'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza sostengono che sia avvenuto l'incasso giuridico del credito, con conseguente concorso alla base imponibile dell'importo oggetto di rinuncia.

La Cassazione conclude in senso conforme alle numerose sentenze del passato, affermando che: *"la rinuncia presuppone il conseguimento del credito il cui importo, anche se non materialmente incassato, viene comunque "utilizzato", sia pure con atto di disposizione avente natura di rinuncia. Altrimenti operando, si permetterebbe alla società di beneficiare di accantonamenti fiscalmente dedotti nel corso dei singoli periodi di imposta che non scontano alcuna imposizione fiscale, nonostante producano l'effetto ultimo di incrementare il costo della partecipazione e perciò di generare reddito".*

*Cassazione, Ordinanza 30.1.2020 n. 2057*

## IVA

### INTERPRETAZIONI

## Brexit senza effetti in dogana per tutto il 2020

L'Agenzia delle Dogane e Monopoli ha diramato il 29.1.2020 un comunicato informativo sugli effetti dell'uscita della Gran Bretagna dall'Unione Europea. L'Agenzia ricorda che fino alla fine del 2020 resta tutto invariato: la normativa e le procedure UE in materia di libera circolazione delle persone, dei servizi, dei capitali e delle merci manterranno la propria vigenza nel Regno Unito.

Solo dopo il 31 dicembre 2020, salvo diverso nuovo accordo, il Regno Unito non sarà più parte del territorio doganale e fiscale (IVA e accise) dell'Unione Europea. La circolazione delle merci tra UK e UE verrà, dunque, considerata commercio con un Paese terzo.

Entro quella data Unione Europea e Regno Unito potranno però stabilire regole chiare e più vantaggiose per le merci che entrano, escono o transitano attraverso il territorio doganale e fiscale dell'Unione e del Regno Unito.

*Agenzia Dogane e Monopoli, Comunicato 29.1.2020*

## ALTRE IMPOSTE

### INTERPRETAZIONI

#### **Conferimento di partecipazioni e patto di famiglia al vaglio delle Entrate**

Una complessa operazione di passaggio generazionale di partecipazioni in un gruppo societario è oggetto della risposta dell’Agenzia delle Entrate all’interpello n. 37 del 7 febbraio 2020.

La situazione di partenza presenta tre soci (fratelli) che possiedono ciascuno 1/3 di una holding. Mediante un conferimento congiunto di partecipazioni, e configurando così l’acquisizione del controllo da parte della società conferitaria di nuova costituzione, viene costituita una “super holding”, con finalità di ottimizzazione nella gestione delle partecipazioni.

Sulle quote detenute nella super holding viene costituita una comunione tra i soci, i quali procedono così all’individuazione di un rappresentante comune.

Successivamente, ciascuno dei tre soci procede (mediante un patto di famiglia) alla donazione ai propri discendenti, ed i tre patti di famiglia – seppur giuridicamente distinti – vengono connessi tra di loro. L’oggetto di ogni singolo patto, infatti, è rappresentato da una quota indivisa già oggetto di comunione.

In particolare, la donazione riguarderebbe in parte la piena proprietà e in parte la nuda proprietà (ma con diritti di voto) della quota indivisa donata.

I donatari, ovvero i discendenti dei soci originari, si troverebbero quindi raggruppati per famiglia (perché ciascun patto prevederebbe la comunione tra beneficiari) e anche complessivamente, poiché quanto da essi posseduto è comunque ancorato alla comunione originariamente stabilita per l’intera partecipazione nella super holding.

In questo modo, a ciascuna donazione realizzata mediante i patti di famiglia collegati tra loro sarebbe applicabile l’esenzione dell’imposta di donazione prevista dall’articolo 3 comma 4 ter. Infatti, i donatari si troverebbero (in comunione) contitolari del controllo della società, che potrà essere esercitato mediante la nomina di un rappresentante comune. Inoltre, viene espressa la volontà di non sciogliere la comunione prima del decorso dei cinque anni richiesti dalla norma.

La risposta delle Entrate conferma questa impostazione, concludendo per l’applicabilità del beneficio dell’esenzione da imposta. L’operazione prospettata non presta neanche il fianco a contestazioni di abuso del diritto: l’essenziale è che venga rispettato il vincolo quinquennale sulla comunione.

*Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 7.2.2020 n. 37*



## ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

### LEGISLAZIONE

#### **Appalti: le Entrate approvano il certificato che esonera dagli obblighi**

Con il provvedimento 54730 del 6 febbraio 2020, l’Agenzia delle Entrate ha approvato lo schema del certificato che attesta il possesso dei requisiti per poter disapplicare la disciplina in materia di versamento delle ritenute negli appalti. Il documento è messo a disposizione presso un qualunque ufficio territoriale della Direzione provinciale competente in base al domicilio fiscale dell’impresa, salvo diverso atto organizzativo adottato dal Direttore provinciale. Competente all’emissione del certificato per i grandi contribuenti è la Direzione regionale, che già provvede al rilascio di altre certificazioni quali la certificazione dei carichi pendenti, dell’esistenza di contestazioni in caso di cessione d’azienda, o quella relativa all’iscrizione all’Anagrafe tributaria al fine di poter fruire delle agevolazioni previste dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

La sussistenza dei requisiti è verificata dall’Amministrazione finanziaria sulla base delle risultanze del sistema informativo dell’Anagrafe tributaria e dei dati trasmessi dagli Agenti della riscossione, secondo i criteri definiti nell’allegato B al provvedimento.

L’impresa o un suo delegato può segnalare all’ufficio che ha emesso il certificato eventuali ulteriori dati che ritiene non considerati. L’ufficio verifica questi dati e, laddove necessario, può chiedere conferma delle informazioni relative ai carichi affidati agli agenti della riscossione, i quali forniscono riscontro secondo tempi e modalità definiti d’intesa. Qualora dovessero sussistere i relativi presupposti, l’ufficio può procedere all’emissione di un nuovo certificato.

*Agenzia delle Entrate, Provvedimento 6.2.2020 n. 54730*

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### GIURISPRUDENZA

#### **L’abitazione del legale rappresentante in Italia può essere stabile organizzazione**

L’Ordinanza della Cassazione ha confermato l’esistenza in Italia di una stabile organizzazione, già stabilita dei giudici di merito, nel caso di una attività svolta materialmente dal legale rappresentante italiano di una società estera.

Gli elementi posti a fondamento del giudizio sono i seguenti: *“sia la sussistenza dell’elemento materiale ed oggettivo della “sede fissa di affari” (... risultanze dell’accesso nell’abitazione del legale rappresentante, ... tra cui il rinvenimento, a fianco della porta di accesso, di segnaletica riferita all’organizzazione; un locale, apparentemente adibito a cucina, fornito di collegamenti e della strumentazione necessaria alle operazioni commerciali; fatturazioni ...), sia dell’elemento dinamico dell’esercizio in tutto o in parte della sua attività (... benché la società stipulasse presso la sede ... i contratti di vendita, teneva e gestiva, in ... i rapporti connessi ai servizi venduti).”*

*Cassazione, Ordinanza 29.1.2020 n. 1977*