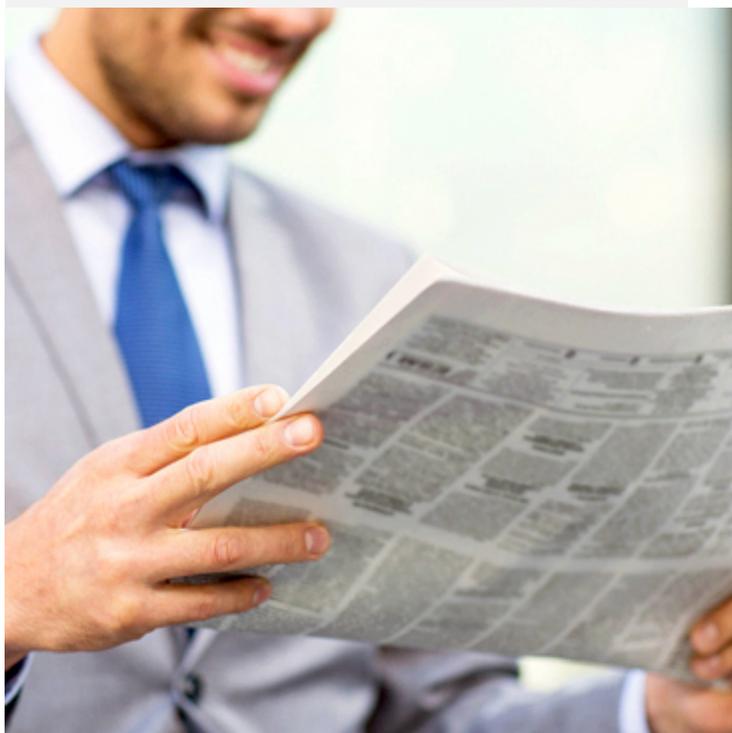


# TAX & LEGAL NEWS



Numero 5/2020

## IN QUESTO NUMERO

### INTERPRETAZIONI

Bonus facciate anche per gli immobili di impresa

La donazione della nuda proprietà con diritto di voto può essere esente

I chiarimenti sui nuovi obblighi nel contratto di appalto

Fusione: perdite riportabili anche dopo il MBO

Nessuna elusione nella scissione non proporzionale con immobili

### GIURISPRUDENZA

La scrittura contabile non basta a connotare il finanziamento del socio

Non c'è doppia tassazione sui compensi amministratori non deducibili

Per la Cassazione solo la conferitaria può dedurre gli ammortamenti

La scissione totale non esclude il fallimento della scissa

### DOTTRINA

Da Assirevi nuove check list per il bilancio e il consolidato

## BILANCIO E DIRITTO SOCIETARIO

### GIURISPRUDENZA

#### La scrittura contabile non basta a connotare il finanziamento del socio

Nelle controversie tra società e soci che riguardano il diritto alla restituzione di somme versate a titolo di finanziamento, la giurisprudenza della Cassazione tende ad assumere una posizione costante nel tempo. Non si ritiene sufficiente, infatti, basare la natura del rapporto tra società e socio sulle risultanze delle scritture contabili, che sono spesso sintetiche e tecniche, mentre occorre indagare la reale natura del rapporto. Sotto questo aspetto, anche la l'ordinanza 19.2.2020 n. 4261 si rifà ai principi precedentemente enunciati dalla Suprema corte: *“l'accoglimento della domanda con la quale il socio di una società di capitali chiedi la condanna della società a restituirgli somme da lui in precedenza versate alla società medesima richiede la prova che detto versamento sia stato eseguito per un titolo che giustifichi la pretesa di restituzione: prova che deve essere tratta non tanto dalla denominazione con la quale il versamento è stato registrato nelle scritture contabili della società, quanto soprattutto dal modo in cui concretamente è stato attuato il rapporto, dalle finalità pratiche cui esso appare essere diretto e dagli interessi che vi sono sottesi» (Cassazione, Sez. I, 19.3.1996, n. 2314)”*.

*Cassazione, Ordinanza 19.2.2020 n. 4261*

### DOTTRINA

#### Da Assirevi nuove check list per il bilancio e il consolidato

Assirevi ha pubblicato l'aggiornamento delle check list relative ai principi di redazione del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato 2019.

Le liste di controllo sono state predisposte a scopo esemplificativo e di supporto alle società di revisione associate ad ASSIREVI, ai fini della preparazione da parte di queste ultime di check-list da utilizzare, opportunamente adattate, nello svolgimento dell'attività di revisione.

La forma, il contenuto e l'ampiezza delle check-list in concreto utilizzate nell'ambito della revisione dipendono da vari fattori, la cui valutazione compete al soggetto incaricato della revisione il quale provvede a farle proprie adattandole opportunamente alle particolarità dell'incarico, tenendo conto delle dimensioni aziendali, della natura dell'attività dell'impresa e della valutazione dei rischi di revisione, nonché di eventuali modifiche normative, regolamentari e nei principi contabili di riferimento intervenute. In concreto quindi le check-list utilizzate nell'ambito della revisione potranno differire anche significativamente da quelle pubblicate sul sito.

*Assirevi, Bilancio di esercizio – Lista di controllo dei principi di redazione 2019*

*Assirevi, Bilancio consolidato – Lista di controllo dei principi di redazione 2019*

## IMPOSTE SUI REDDITI

### INTERPRETAZIONI

#### Bonus facciate anche per gli immobili di impresa

Con la legge di bilancio 2020 è stata introdotta la disciplina che consente una detrazione dall'imposta lorda ("*bonus facciate*"), pari al 90 per cento delle spese sostenute per gli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti ubicati in zona A o B, ai sensi del decreto ministeriale 2 aprile 1968, n. 1444.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate fornisce i primi chiarimenti sull'applicazione della nuova norma. In particolare, rientrano nel campo soggettivo di applicazione della nuova disposizione (e, quindi, sono ammessi al "*bonus facciate*") le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale, le società semplici, le associazioni tra professionisti e i soggetti che conseguono reddito d'impresa (persone fisiche, enti, società di persone, società di capitali).

Agenzia delle Entrate Circolare 14.2.2020 n. 2

## GIURISPRUDENZA

### **Non c'è doppia tassazione sui compensi amministratori non deducibili**

La sentenza n. 4400 del 20.2.2020 della Cassazione torna sul tema della doppia tassazione dei compensi agli amministratori dichiarati in deducibili dal reddito della società.

Come la Suprema corte ha avuto modo di precisare in passato, in questa ipotesi non è applicabile la norma che vieta la doppia imposizione sullo stesso reddito. In tal senso la sentenza precisa che "*se non vi sono i presupposti per la deducibilità dei compensi agli amministratori, come viene riconosciuto in questa sede con riferimento ai compensi speciali, il fatto che da un lato essi non vengano dedotti dalla base imponibile societaria, e dall'altro rappresentino redditi delle persone fisiche ai quali i compensi sono corrisposti non integra una doppia imposizione in senso giuridico, perché il presupposto della tassazione è diverso. In un caso si tratta di costi non deducibili dalla base imponibile societaria ai fini Irpeg assoggettati, per così dire, indirettamente a tassazione. Nell'altro, di redditi percepiti da persone fisiche ed in capo ad esse direttamente tassati*"

Cassazione, Sentenza 20.2.2020 n. 4400

## ALTRE IMPOSTE

### INTERPRETAZIONI

#### **La donazione della nuda proprietà con diritto di voto può essere esente**

La risposta ad un interpello presentato da un contribuente consente di ribadire che il controllo di una società, inteso come maggioranza dei diritti di voti esercitabili in assemblea, può appartenere anche al nudo proprietario.

Infatti, l'articolo 2351 del Codice civile stabilisce che "*Nel caso di pegno o usufrutto sulle azioni, il diritto di voto spetta, salvo convenzione contraria, al creditore pignoratizio o all'usufruttuario*", e quindi la convenzione contraria richiamata dalla norma può stabilire che il diritto spetti al nudo proprietario

Nel caso di specie, un genitore in possesso della piena proprietà della quota di maggioranza di una società ha donato ad una comunione tra i figli la nuda proprietà, trasferendo contestualmente il diritto di voto da esercitare mediante la nomina di un rappresentante comune.

In questa ipotesi, l'Agenzia delle entrate conferma che, se la comunione rimane in vita per almeno un quinquennio, spetta l'esenzione dall'imposta di donazione stabilita dall'articolo 3, comma 4 ter, del Dlgs 346/90.

*Agenzia Entrate, Risposta ad interpello n. 38 del 2020*

## ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

### INTERPRETAZIONI

#### **I chiarimenti sui nuovi obblighi nel contratto di appalto**

L'Agenzia delle entrate, con la circolare 12.2.2020 n. 1, ha diramato i chiarimenti sull'applicazione pratica dell'articolo 17-*del* Dlgs 9 luglio 1997, n. 241, il quale contiene un'articolata disciplina volta a contrastare l'omesso o insufficiente versamento, anche mediante l'indebita compensazione, di ritenute fiscali, nonché l'utilizzo della compensazione per il versamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori.

In particolare, l'articolo 17-*bis* reca una serie di misure in materia di contrasto all'omesso o insufficiente versamento, anche mediante l'indebita compensazione, delle ritenute fiscali, prevedendo nuovi adempimenti, a carico di committenti, appaltatori, subappaltatori, affidatari e altri soggetti che abbiano rapporti negoziali comunque denominati.

*Agenzia delle Entrate, Circolare 12.2.2020 n. 1*

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

### INTERPRETAZIONI

#### **Fusione: perdite riportabili anche dopo il MBO**

Facendo seguito ad un filone ormai consolidato, l'Agenzia delle entrate ha dato risposta positiva ad un interpello disapplicativo riguardante la possibilità di riportare perdite fiscali, interessi passivi ed eccedenze Ace in seguito ad una operazione di fusione.

Nel caso prospettato, si è di fronte alla prassi più comune seguita dagli operatori, che consiste nella creazione di una società veicolo che opera l'acquisizione, seguita dalla fusione inversa della società veicolo stessa nella società target. Come frequentemente accade, si verifica il mancato possesso dei requisiti previsti dall'articolo 172, comma 7, del TUIR da parte di entrambe le società: la veicolo è una società neocostituita e non supera né il limite quantitativo né il test di vitalità economica; la target non supera il test di vitalità economica in quanto non ha costi del personale.

In questo contesto è stato osservato che *"nel caso specifico e concreto non si è verificato alcun comportamento elusivo finalizzato al commercio di società prive di operatività (c.d. "bare fiscali"), ma la mera applicazione della disposizione prevista dall'articolo 2501-bis del codice civile per le c.d. "fusioni a seguito di acquisizione con indebitamento"*.

*Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 13.2.2020 n. 57*

## Nessuna elusione nella scissione non proporzionale con immobili

L'interpello oggetto di risposta da parte dell'Agenzia delle Entrate riguarda il caso di una società ALFA, partecipata dal socio – società - BETA al 70 % e per il rimanente 30% da TIZIO.

Il socio di maggioranza ha presentato al consiglio di amministrazione un *business plan* che prevede, in sintesi, il rafforzamento della struttura commerciale e la proposizione di un adeguato piano di investimenti per il rinnovamento degli impianti produttivi. Il socio di minoranza non condivide tale indirizzo e propende invece per lo sviluppo del gruppo in ambito immobiliare. Per risolvere questa situazione di conflitto tra i soci circa le prospettive di sviluppo dell'attività di impresa, si intende porre in essere una di scissione asimmetrica, parziale e non proporzionale, mediante la quale il ramo immobiliare (compendio non strumentale) di ALFA verrebbe attribuito ad una società di nuova costituzione (NEWCO), interamente partecipata da TIZIO, che, ad esito dell'operazione, uscirebbe definitivamente dalla compagine sociale di ALFA.

Il ramo immobiliare verrebbe iscritto nel bilancio di NEWCO agli attuali valori contabili e nel rispetto del principio di neutralità e di continuità dei valori fiscali (sia per le società che per i soci): i beni attribuiti alla società beneficiaria assumeranno, dunque, il medesimo valore fiscale che avevano presso la società scissa ALFA, senza far emergere plusvalenze/minusvalenze latenti sui cespiti.

Peraltro, non si configurerebbe neppure l'aggiramento dell'articolo 47, comma 7, del TUIR, norma relativa alla tassazione in caso di recesso o di liquidazione, in quanto il compendio immobiliare non verrà destinato ad uso personale del socio TIZIO, ma sarà gestito dalla NEWCO secondo la visione imprenditoriale del socio unico; non vi sarà, dunque, alcuna destinazione del ramo immobiliare a finalità estranee all'esercizio di impresa.

Inoltre, il socio assegnatario delle partecipazioni nella società beneficiaria non è intenzionato a cederle, né le ha previamente rivalutate con il pagamento di un'imposta sostitutiva, né è intenzionato a procedere alla liquidazione della società beneficiaria con assegnazione a se stesso del bene avvalendosi di norme fiscali agevolative; né la società beneficiaria usufruirà di alcuna disposizione agevolativa.

Alla luce di tutte queste premesse, l'Agenzia interpellata conclude che si tratta di una soluzione fisiologica al problema del conflitto tra soci e che non esistono profili elusivi nell'operazione, né ai fini delle imposte dirette né ai fini dell'imposta di registro (che si applicherà in misura fissa all'operazione societaria).

*Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 21.2.2020 n. 72)*

## GIURISPRUDENZA

### Per la Cassazione solo la conferitaria può dedurre gli ammortamenti

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 34750 del 31 dicembre 2019, ha esaminato alcuni aspetti in tema di conferimento e ammortamento dei beni materiali. La sentenza si occupa anche di un tema di elusione, che però appare superato in quanto la contestazione riguarda il beneficio fiscale dell'affrancamento gratuito dell'avanzo di fusione, disciplina non più in vigore.

Per quanto di interesse, invece, la pronuncia cerca di dirimere la questione relativa al soggetto che deve effettuare gli ammortamenti in caso di conferimento di azienda in coro d'anno, assumendo però una posizione singolare.

La prima perplessità riguarda il riferimento normativo su cui si basa la sentenza. Secondo i giudici, infatti, ai sensi del comma 1 dell'articolo 176 del Tuir, *"il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle*

*partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita ed il conferitario subentra nella posizione del conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e quelli fiscalmente riconosciuti. Ciò significa che, come ritenuto dal giudice di appello, il conferitario assumerà il costo storico delle immobilizzazioni ed il relativo fondo di ammortamento, quale risulta dal bilancio dell'esercizio anteriore al conferimento. Di conseguenza, il conferitario deve effettuare gli ammortamenti per l'intero periodo, secondo il piano del conferente, mentre il conferente non può effettuare gli ammortamenti per il periodo di esercizio anteriore al conferimento, né può dedurli, attesa la portata derogatoria dell'art. 176, I e IV comma, norma inserita nella disciplina fiscale delle operazioni straordinarie, che tende a garantire la neutralità fiscale e la continuità dei valori fiscali nel caso di conferimento di azienda."*

In realtà, se si risale alla sentenza della Commissione Tributaria di Primo grado (Commissione Tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, Sentenza 20 aprile 2010 n. 113) è possibile verificare che la motivazione che aveva condotto l'Agenzia delle Entrate a negare la deduzione degli ammortamenti operati dalla conferente risiede in un altro passaggio dell'articolo 176 del Tuir, contenuto nel quarto comma: *"le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti ai sensi del comma 1 della disposizione si considerano possedute dal soggetto conferitario "anche per il periodo di possesso del soggetto conferente", con la conseguenza che, in ipotesi di tale conferimento e nel correlativo esercizio, il conferente (...) non è legittimato alla deduzione degli ammortamenti sulle immobilizzazioni dell'azienda ceduta nemmeno per il periodo anteriore alla cessione, mentre il conferitario è legittimato alla deduzione degli ammortamenti in oggetto per l'intero periodo."*

La seconda perplessità sul contenuto della pronuncia giurisprudenziale riguarda il fatto che questa conclusione non è allineata con i principi contabili e con le indicazioni diramate dall'Agenzia delle entrate. Ricordiamo, infatti, che il principio contabile OIC 30, relativo ai bilanci intermedi, prevede che *"L'ammortamento delle immobilizzazioni deve essere effettuato in relazione ai soli cespiti che siano disponibili e pronti per l'uso durante il periodo, utilizzando l'aliquota annua, opportunamente ridotta in proporzione alla durata del periodo intermedio rispetto all'intero esercizio. (...). Pertanto, l'ammortamento deve iniziare nel momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso e per la durata residua del periodo intermedio al quale si riferisce il documento"*.

Sotto il profilo delle imposte dirette, osserviamo poi che l'Agenzia delle entrate ha da tempo allineato la sua posizione a quella dei principi contabili. La Risoluzione n. 41 /E del 12 febbraio 2002 ribadisce infatti molto chiaramente che *"per la determinazione del reddito imponibile del conferente, le quote di ammortamento relative ai beni facenti parte dell'azienda conferita debbono essere calcolate ragguagliando la quota ordinaria ai giorni che intercorrono tra l'inizio del periodo d'imposta e la data del conferimento. Il conferimento o la cessione dell'unica azienda o di un suo ramo comportano, infatti, per il dante causa l'interruzione dell'ordinaria attività d'impresa relativa all'azienda conferita o ceduta. Ne consegue che, come avviene alla chiusura dell'esercizio ordinario, occorrerà calcolare le quote d'ammortamento dei beni per determinare esattamente il risultato della gestione, oltre che la componente straordinaria di reddito rappresentata dalla plusvalenza. (...)"*

*Pertanto, si ritiene che anche dal punto di vista fiscale acquisti rilievo il metodo di contabilizzazione delle quote d'ammortamento prescelto dall'impresa in conformità a corretti principi contabili. E dunque, ad integrazione di quanto affermato nella circolare n. 98/2000 sono da ritenere deducibili le quote di ammortamento relative alle immobilizzazioni dismesse o cedute nel corso dell'esercizio, determinate secondo il criterio pro rata temporis.*

---

*Si precisa tuttavia che il metodo, scelto in alternativa tra l'imputazione delle quote di ammortamento pro quota o la non imputazione delle stesse, dovrà essere applicato uniformemente per tutti i beni dismessi o alienati".*

*Cassazione, Sentenza n. 34750 del 31 dicembre 2019*

## **La scissione totale non esclude il fallimento della scissa**

La sentenza 21.2.2020 n. 4737 della Cassazione non esclude l'applicazione della legge fallimentare alla società scissa nell'ambito di una operazione di scissione totale.

*Secondo i giudici, infatti, "Il punto di riferimento di base dell'esame, che il Collegio è chiamato a compiere, è rappresentato dalla sussistenza di una società che, al momento dell'operazione di scissione, risulta di per sé pienamente fallibile: sia sotto il profilo soggettivo, che sotto il profilo oggettivo. (...) Ciò posto, va ancora osservato che la responsabilità delle beneficiarie per i debiti propri della società scissa, che è sancita dalle norme degli artt. 2506-bis comma 3 e 2506-quater c.c., non vale a eliminare (...) la responsabilità della società scissa.*

*Nel nostro sistema, infatti, l'esonero dalla responsabilità patrimoniale, come pure le limitazioni della stessa - e così pure, quindi, la liberazione del debitore durante il corso di rapporto - suppongono una espressa previsione normativa a corredo (cfr. la norma dell'articolo 2740 comma 2 Codice civile). Sì che non potrebbe comunque ritenersi sufficiente a fondare un simile, e dirompente, effetto la mera diversità del tenore letterale della previsione relativa al caso della scissione parziale rispetto a quello per la scissione totale."*

*Cassazione, Sentenza 21.2.2020 n. 4737*