



CEPPELLINI LUGANO & ASSOCIATI

NEWSLETTER



Numero 22/2020

a cura di



CEPPELLINI LUGANO & ASSOCIATI

IN QUESTO NUMERO

LEGISLAZIONE

Dalle Entrate il codice tributo per il credito da crediti deteriorati

Comunicazione dei meccanismi transfrontalieri aggressivi: l'attuazione pratica

INTERPRETAZIONI

L'articolo 177 del Tuir esclude il conguaglio in denaro

Il passaggio di marchi, diritti di proprietà intellettuale e magazzino è una cessione di azienda

Esclusa dal gruppo IVA la branch italiana in veste di controllata

GIURISPRUDENZA

È incostituzionale l'indeducibilità IMU del 2012

Per il TFM amministratori non si seguono le regole del TFR

La corte Ue esamina la deduzione Iva per le holding miste

L'assenza in adesione non interrompe i termini di impugnazione

La presunzione di distribuzione di utili ai soci è applicabile anche in presenza di costi indeducibili

È legittima la nota di credito emessa senza la certezza dell'infruttuosità della procedura concorsuale

Non basta la condotta antieconomica del fornitore per dimostrare la consapevolezza della frode

DOTTRINA

Nuove massime del Consiglio Notarile di Milano su operazioni straordinarie e circolazione delle azioni

BILANCIO E DIRITTO SOCIETARIO

DOTTRINA

Nuove massime del Consiglio Notarile di Milano su operazioni straordinarie e circolazione delle azioni

In data 17 novembre, il Consiglio notarile di Milano ha approvato quattro nuove massime interpretative in ambito societario. In particolare, è stato osservato quanto segue:

- la retrodatazione degli effetti contabili della fusione (ex articolo 2504-bis codice civile) e della scissione (ex articolo 2506-quater codice civile) incontra il solo limite dell'avvenuta approvazione, ovvero della scadenza dei termini per l'approvazione, del bilancio (anche di una sola delle società partecipanti alla fusione o alla scissione) dell'esercizio nel quale si vuol far ricadere la data di decorrenza degli effetti contabili. È quindi possibile retrodatare gli effetti contabili della fusione e della scissione ad una data che ricade in un esercizio già chiuso, purché non sia ancora stato approvato il relativo bilancio o non siano scaduti i termini per la relativa approvazione (massima n. 192);
- è legittima (e produce gli effetti dell'operazione a partire dal giorno e dall'ora in essa dichiarati) la clausola dell'atto di fusione o scissione che preveda la decorrenza dell'efficacia di queste operazioni da uno specifico orario anche diverso dalle ore 00:00 del giorno in cui avviene l'ultima delle iscrizioni nel Registro delle imprese (oppure, ove possibile, di un giorno successivo) ai sensi dell'articolo 2504-bis comma 2 del codice civile (massima n. 193);
- è legittima la clausola statutaria che limita la circolazione delle azioni di s.p.a. o delle quote di s.r.l. nel senso di subordinare l'efficacia del loro trasferimento, nei confronti della società, alla preventiva adesione della parte acquirente a un patto parasociale, noto alla società stessa. In questo caso l'organo amministrativo è tenuto a rendere disponibile il contenuto del patto parasociale nei confronti dei soci e degli aspiranti acquirenti indicati da ciascuno dei soci. Il patto parasociale è comunque soggetto ai limiti e ai termini derivanti dalla disciplina applicabile caso per caso (massima n. 194);
- è legittima la clausola statutaria che stabilisca che le deliberazioni del consiglio di amministrazione di spa o di srl siano validamente assunte solo se, oltre al quorum stabilito dalla legge o dallo statuto, ricorra anche il voto favorevole, o non ricorra il voto contrario, di uno o più determinati amministratori, individuati in virtù della carica che ricoprono o della "provenienza" della loro nomina o di altri idonei criteri di determinazione. È legittima la clausola statutaria che subordina la valida assunzione delle deliberazioni del consiglio di amministrazione di spa o di srl al voto favorevole di tutti gli amministratori in carica (massima n. 195).

Consiglio Notarile di Milano, massime n. 192, 193, 194, 195 del 17 novembre 2020

IMPOSTE SUI REDDITI

GIURISPRUDENZA

È incostituzionale l'indeducibilità IMU del 2012

La Corte costituzionale, in un comunicato stampa, ha reso noto che il 19 novembre ha esaminato le questioni di legittimità riguardanti l'indeducibilità dell'IMU, per il 2012, dalle imposte redditi (articolo 14, primo comma, del decreto legislativo 14 marzo 2011 n. 23).

In attesa del deposito della sentenza, l'Ufficio stampa della Corte fa sapere che le questioni sono state dichiarate fondate con riferimento agli articoli 3 e 53 della Costituzione, sotto il profilo della violazione dei principi di coerenza e ragionevolezza. Il legislatore, infatti, una volta individuato, nella sua discrezionalità, il presupposto dell'IRES nel «reddito complessivo netto» (articolo 75, primo comma, Testo unico delle imposte sui redditi), non può rendere indeducibile un tributo (come l'IMU sugli immobili strumentali), che costituisce un costo fiscale inerente alla produzione del reddito.

La Corte ha quindi dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma impugnata, rimasta in vigore per il solo 2012. Si è poi posta il problema se estendere l'incostituzionalità in via consequenziale alle disposizioni legislative successive, che hanno gradualmente riconosciuto una deducibilità parziale dell'IMU sugli immobili strumentali dalle imposte sui redditi. Ha però ritenuto che non ne sussistano i presupposti, considerato che questo percorso graduale, intrapreso dal legislatore in considerazione delle esigenze di equilibrio del bilancio (articolo 81 della Costituzione), è virtuosamente sfociato nella previsione della totale deducibilità a partire dal 2022 (articolo 1, comma 773, della legge n. 160 del 2019).

Corte Costituzionale, Comunicato del 19.11.2020

Per il TFM amministratori non si seguono le regole del TFR

L'Agenzia delle entrate ha spesso contestato l'ammontare dell'accantonamento a fine mandato per gli amministratori, sostenendo che la quota massima deducibile dovesse essere determinata con le stesse regole previste per il TFR dei lavoratori dipendenti.

Dopo diverse pronunce di merito che hanno smentito questa tesi (tra le altre, Commissione Regionale Piemonte n. 618/1/20; Commissione Provinciale di Reggio Emilia n. 199/2/20) è intervenuta anche una ordinanza della Corte di Cassazione per confermare l'assenza di richieste normative in tal senso. La pronuncia ribadisce infatti che *“non si rinviene una norma che obblighi le società a provvedere all'ammortamento delle quote del trattamento di fine mandato degli amministratori nelle forme previste per i lavoratori dipendenti. Del resto la tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria non risulta accolta dalla giurisprudenza di legittimità”*.

Cassazione, Ordinanza 6.11.2020 n. 24848

IVA

INTERPRETAZIONI

Esclusa dal gruppo IVA la *branch* italiana in veste di controllata

Non possono far parte del Gruppo IVA, in veste di controllati, i soggetti nei cui confronti non si può accertare la sussistenza dei requisiti previsti dall'articolo 2359, comma 1, n. 1, del codice civile, tra cui sono ricomprese anche *“le stabili organizzazioni IVA di entità non residenti”*.

In particolare, secondo l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate, nei confronti della stabile organizzazione italiana di un soggetto non residente, la valutazione relativa alla sussistenza del “vincolo finanziario” deve essere effettuata in capo alla casa madre estera, verificando che tra quest'ultima e i soggetti passivi residenti in Italia sussista il requisito del controllo di diritto.

Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 11.11.2020 n. 539

GIURISPRUDENZA

La corte Ue esamina la deduzione Iva per le holding miste

La sentenza della Corte di Giustizia UE 12.11.2020, causa C-42/19, ha preso in considerazione un rilievo sollevato in relazione alla legislazione portoghese: il giudice del rinvio ha chiesto alla Corte se l'articolo 4, paragrafi 1 e 2, nonché l'articolo 17, paragrafi 1, 2 e 5, della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che una società holding il cui intervento nella gestione delle sue controllate sia frequente è autorizzata a detrarre l'IVA assolta a monte sull'acquisto di servizi di consulenza vertente su uno studio di mercato realizzato ai fini dell'acquisizione di quote sociali in un'altra società, qualora tale acquisizione non abbia alla fine avuto luogo.

La risposta della Corte è positiva, e le conclusioni raggiunte dall'organismo comunitario sono le seguenti:

“1) L'articolo 4, paragrafi 1 e 2, nonché l'articolo 17, paragrafi 1, 2 e 5, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, devono essere interpretati nel senso che una società holding mista il cui intervento nella gestione delle sue controllate sia frequente è autorizzata a detrarre l'imposta sul valore aggiunto assolta a monte sull'acquisto di servizi di consulenza relativi a uno studio di mercato realizzato ai fini dell'acquisizione di quote sociali in un'altra società, anche qualora tale acquisizione non abbia alla fine avuto luogo. 2) L'articolo 4, paragrafi 1 e 2, nonché l'articolo 17, paragrafi 1, 2 e 5, della sesta direttiva 77/388 devono essere interpretati nel senso che una società holding mista il cui intervento nella gestione delle sue controllate sia frequente non è autorizzata a detrarre l'imposta sul valore aggiunto assolta a monte sulla commissione pagata a un ente creditizio per l'organizzazione e la predisposizione di un prestito obbligazionario destinato ad effettuare investimenti in un settore determinato, qualora tali investimenti non abbiano alla fine avuto luogo e il capitale ottenuto mediante tale prestito sia stato integralmente versato alla società controllante del gruppo sotto forma di un prestito.”

Corte di Giustizia UE 12.11.2020, causa C-42/19

È legittima la nota di credito emessa senza la certezza dell'infruttuosità della procedura concorsuale

L'emissione di una nota di variazione IVA in diminuzione (ai sensi dell'articolo 26 del DPR 633/72) non necessita della certezza dell'irrecuperabilità del credito derivante dall'infruttuosità della procedura concorsuale. Inoltre, a fronte di procedure concorsuali infruttuose, non è necessario emettere una nota di credito per poter ridurre la base imponibile, se è stato il cessionario stesso a rettificare la detrazione, eliminando il rischio di perdita di gettito per l'Erario. In conclusione, i Giudici della Suprema Corte hanno statuito il seguente principio di diritto: *“In tema di Iva, è illegittima la pretesa del fisco di ottenere l'imposta dal cedente o dal prestatore che non abbia fatto ricorso al meccanismo previsto dall'articolo 26 del DPR 633/1972 per mancato pagamento a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose, qualora questo meccanismo sia stato utilizzato dal cessionario o committente, e sia stato eliminato in tempo utile il rischio di perdita di gettito per l'erario”*.

Corte di Cassazione, sentenza 16.11.2020 n. 25896

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

LEGISLAZIONE

Dalle Entrate il codice tributo per il credito da crediti deteriorati

L'Agenzia delle Entrate ha ridenominato il codice tributo "6834" in "Credito d'imposta derivante dalla trasformazione di attività per imposte anticipate": in tal modo, è possibile utilizzare in compensazione con questo codice anche il credito di imposta derivante dalla trasformazione delle DTA a fronte della cessione dei crediti deteriorati (articolo 44-bis del DL 34/2019).

Agenzia delle Entrate, Risoluzione 18.11.2020 n. 71

GIURISPRUDENZA

L'assenza in adesione non interrompe i termini di impugnazione

Se a fronte della notifica di un avviso di accertamento e della successiva presentazione dell'istanza di accertamento con adesione (articolo 6 D.Lgs. 218/1997) il contribuente non si presenta al contraddittorio, ovvero l'istanza, secondo l'ufficio, maschera un'autotutela, i termini di impugnazione dell'atto dinnanzi alla Commissione Tributaria sono comunque sospesi di 90 giorni. Infatti, questo comportamento non è equiparabile alla rinuncia formale e, tanto meno, è idoneo ad escluderne gli effetti "ab origine" (in tal senso anche Cassazione 27274/2019). Queste considerazioni sono conformi ai principi già espressi dalla Corte Costituzionale (sentenza 140/2011) secondo i quali l'effetto sospensivo del termine di impugnazione è automatico e prescinde dal concreto atteggiamento del contribuente, il quale può così avvalersi del maggior tempo previsto dalla norma.

Cassazione, sentenza 17.11.2020 n. 26166

La presunzione di distribuzione di utili ai soci è applicabile anche in presenza di costi indeducibili

La rilevanza dei costi indeducibili per giustificare il recupero di utili extracontabili nei confronti dei soci è oggetto di un vivace dibattito dottrinale e interpretativo ormai da tempo. Secondo l'ultimo orientamento espresso dalla Corte di Cassazione (non esente da critiche) nel caso in cui dovesse essere accertato un maggiore imponibile di una società di capitali a ristretta base partecipativa, i maggiori redditi occulti derivanti dal recupero di costi considerati indeducibili devono presumersi distribuiti ai soci.

Cassazione, Ordinanza 12.11.2020 n. 25501

Non basta la condotta antieconomica del fornitore per dimostrare la consapevolezza della frode

In tema di fatture soggettivamente inesistenti, la condotta antieconomica del fornitore non necessariamente rappresenta la prova della consapevolezza della frode da parte del contribuente. Infatti, occorre verificare se ed in che modo quest'ultimo poteva (o avrebbe potuto) conoscere queste informazioni. Il principio fornito dalla Corte di Cassazione evidenzia l'importanza degli indizi sulla consapevolezza del contribuente ai fini della dimostrazione dell'onere probatorio a carico dell'Amministrazione finanziaria.

Corte di Cassazione, sentenza 10.11.2020 n. 25106

OPERAZIONI STRAORDINARIE

INTERPRETAZIONI

L'articolo 177 del Tuir esclude il conguaglio in denaro

Il regime del realizzo controllato previsto dall'articolo 177 del Tuir si applica solo quando il "corrispettivo" del conferimento stesso è rappresentato esclusivamente da azioni quote della conferitaria ricevute. Se invece è previsto un conguaglio in denaro a favore del conferente, la norma da applicare è l'articolo 9 del Tuir: la plusvalenza deve essere determinata facendo riferimento al valore normale della partecipazione conferita, con l'aggiunta del corrispettivo monetario.

Nella risposta ad un interpello, l'Agenza delle Entrate ha sostenuto che il riferimento esclusivo, effettuato dalla norma, al parametro valutativo dell'incremento del patrimonio netto realizzato dalla conferitaria, non consente di ricondurre nell'alveo dell'articolo 177, comma 2, del TUIR una fattispecie, come quella rappresentata dall'Istante, caratterizzata, invece, da uno scambio azionario mediante conferimento al quale "accede" un corrispettivo in denaro ad integrazione delle azioni ricevute dal conferente.

Ricorrendo tali circostanze, non è possibile valutare, dal punto di vista fiscale, le azioni ricevute in cambio dal conferente (ovvero il corrispettivo dell'offerta) sulla base del solo aumento del patrimonio netto in quanto in aggiunta alle azioni emesse a servizio del conferimento, è presente un corrispettivo in denaro che non trova corrispondenza nella "quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento".

Le Entrate aggiungono anche che *"la soluzione prospettata dall'Istante, che prevede di sommare il corrispettivo in denaro al valore del corrispettivo determinato in base all'aumento di patrimonio netto, potrebbe determinare, in astratto, una "anomala" estensione dell'ambito di applicazione dell'articolo 177, comma 2, del TUIR, al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge.*

Si pensi al caso in cui un conferimento inizialmente minusvalente (con un pro quota di aumento di patrimonio inferiore al valore fiscale delle azioni conferite) - come tale escluso dal regime di realizzo controllato - muti di segno e divenga plusvalente per effetto dell'"aggiunta" del corrispettivo in denaro. In tale caso si assisterebbe a una "anomala" estensione del regime di cui all'articolo 177, comma 2 ad una ipotesi in cui, ordinariamente, tale regime sarebbe risultato inapplicabile (cfr. principio di diritto n. 10/2020 in merito al regime applicabile ai conferimenti minusvalenti)."

Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 9.11.2020 n. 537

Il passaggio di marchi, diritti di proprietà intellettuale e magazzino è una cessione di azienda

La risposta ad interpello n. 546 del 12 novembre 2020 affronta il tema della qualificazione di un contratto di compravendita: nel caso di specie, non è previsto il trasferimento dello stabilimento produttivo con i relativi impianti e macchinari, dei dipendenti dell'azienda, degli accordi e dei rapporti di vario tipo con i soggetti terzi, dei contratti con gli agenti e con gli altri soggetti coinvolti nella distribuzione commerciale. Oggetto di cessione sono invece i marchi, di taluni diritti di proprietà intellettuale (disegni, domini, formule) e il magazzino;

L'istante ritiene che l'operazione disciplinata dai contratti di compravendita deve, dunque, essere qualificata come cessione di singoli beni e non come cessione di ramo azienda non sussistendone i presupposti.

Di diverso avviso è invece l'Agenzia, che ritiene che *“l'insieme dei Marchi, le Formule, i Disegni, i Domini e tutti i diritti di proprietà intellettuale connessi, insieme al Magazzino, integri, di fatto, una struttura organizzativa aziendale, in quanto trattasi di una serie di elementi che, combinati tra loro, possono prefigurare un'organizzazione potenzialmente idonea, nel suo complesso, allo svolgimento di un'attività economica a sé stante.”*

Agenzia delle Entrate, Risposta interpello 12.11.2020 n. 546

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

LEGISLAZIONE

Comunicazione dei meccanismi transfrontalieri aggressivi: l'attuazione pratica

Il ministero delle finanze ha emanato il decreto attuativo del decreto legislativo 30 luglio 2020, n. 100 (recepimento della direttiva 2018/822/UE del Consiglio, del 25 maggio 2018). Si tratta degli elementi di riferimento che obbligano gli operatori alla comunicazione degli schemi transfrontalieri che consentono un risparmio di imposta ottenuto con metodi fraudolenti.

La comunicazione riguarda anche schemi già attuati: gli schemi tra il 1° luglio e il 31 dicembre 2020 dovranno essere comunicati entro il 31 gennaio 2021; per quelli tra il 25 giugno 2018 e il 30 giugno 2020 la comunicazione deve avvenire entro il 28 febbraio 2021.

Per quanto riguarda il contenuto specifico del decreto ministeriale, gli elementi distintivi rilevano solo se suscettibili di determinare una riduzione delle imposte, cui si applica la Direttiva 2011/16/UE, dovute da un contribuente in un Paese dell'Unione europea o in altre giurisdizioni estere con le quali è in vigore uno specifico accordo per lo scambio delle informazioni di cui all'articolo 6, comma 1 del medesimo decreto legislativo.

Dal punto di vista quantitativo, gli elementi rilevano se il vantaggio fiscale derivabile dall'attuazione di uno o più meccanismi transfrontalieri e conseguibile da uno o più contribuenti è superiore al cinquanta per cento della somma del suddetto vantaggio fiscale e dei vantaggi extrafiscali. Il vantaggio fiscale si calcola come differenza tra le imposte da assolvere sulla base di uno o più meccanismi transfrontalieri e le medesime imposte che sarebbero dovute in assenza di tale o tali meccanismi.

Infine, va sottolineata l'importanza degli allegati al decreto, che contengono l'illustrazione di esempi concreti.

Ministero delle Finanze, decreto 17.11.2020