

Tax & Legal News

FOCUS: Il superamento del tema dell'incasso giuridico



SCADENZE FISCALI

FOCUS

IL SUPERAMENTO DEL TEMA DELL'INCASSO GIURIDICO

NEWS

BILANCIO

- PERDITE ECCEDENTI: LE RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI SONO SALVATE DAL RIPIANAMENTO

OPERAZIONI STRAORDINARIE

- SCISSIONE PARZIALE NON RETRODATATA SENZA LIMITAZIONI PER PERDITE E ECCEDEnze ACE
- NON C'È ELUSIONE SE LA BENEFICIARIA È SOCIO UNICO DELLA SCISSA

IMPOSTE DIRETTE

- AFFRANCAMENTO DEI REDDITI DA OICR: LE ENTRATE APPROVANO IL CODICE TRIBUTO
- PER ASSEGNAZIONI E CESSIONI AGEVOLATE VENGONO RINOMINATI I CODICI TRIBUTO

ACCERTAMENTO

- LE ENTRATE DETTANO NUOVI CODICI PER RILIQUIDAZIONI DEL CREDITO ACE E IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE SIIQ

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

- LA MANCATA OPZIONE PER LA BRANCH EXEMPTION NON BENEFICIA DELLA REMISSIONE IN BONIS

SCADENZE FISCALI

17 luglio

Sostituti di imposta

Versamento delle ritenute operate nel mese precedente.

Istituzioni finanziarie

Comunicazione annuale, riferita all'anno precedente, delle informazioni finanziarie ai fini fiscali tra le Istituzioni finanziarie degli Stati UE (CRS-DAC2).

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

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

FOCUS

IL SUPERAMENTO DEL TEMA DELL'INCASSO GIURIDICO

Il tema dell'incasso giuridico ha origini lontane nel tempo; il primo passaggio interpretativo risale infatti alla presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria in occasione della circolare 73/E, che cercava di evitare le asimmetrie tra mancata tassazione della rinuncia di un socio ad un credito (sopravvenienza attiva irrilevante per la società) derivante da una voce di costo dedotta dalla società stessa per competenza in esercizi precedenti.

Torna ora sulla questione la sentenza della Cassazione 12.6.2023 n. 16595, che ribalta per la prima volta in modo radicale questa lettura.

L'interpretazione ufficiale

La risposta 3.20 della circolare 73/E del 27.5.94 fissava il criterio di base in questi termini: *“la disciplina prevista dall'art. 61, comma 5, e dall'art. 55, comma 4, del Tuir, per la rinuncia dei soci ai crediti derivanti da precedenti finanziamenti è stata estesa ai crediti di qualsiasi natura, considerato che, come è stato chiarito nella relazione ministeriale “non si giustifica ... che solo nel caso in cui il credito, al quale il socio rinuncia, derivi da un precedente finanziamento, lo stesso possa essere patrimonializzato”. Pertanto, tutti i crediti ai quali il socio rinuncia vanno portati ad aumento del costo della partecipazione, ai sensi dell'art. 61, comma 5, del Tuir, i quali, per la società non costituiscono sopravvenienze attive, così come dispone l'art. 55, comma 4, del Tuir. Naturalmente la rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa (quali, ad esempio, i compensi spettanti agli amministratori e gli interessi relativi a finanziamenti dei soci) presuppone l'avvenuto incasso giuridico del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante applicazione della ritenuta di imposta.”*

La giurisprudenza della Cassazione

A questa interpretazione hanno fatto seguito diverse pronunce della giurisprudenza di legittimità, che sono sostanzialmente state concordi nel sostenere la ratio di questa lettura.

L'attuale pronuncia della Cassazione propone infatti un inquadramento storico sistematico, ricordando che il presupposto da cui muove la teoria dell'incasso giuridico - risalente alla circolare n. 73/E/1994 e fatta propria dalla giurisprudenza della Corte - è che *“i crediti ai quali il socio rinuncia vanno portati ad aumento del costo della partecipazione e per la società partecipata non costituiscono sopravvenienze. Ne consegue che detta rinuncia, ove abbia ad oggetto (come nel caso degli interessi su finanziamenti erogati dai soci, ma anche dei compensi spettanti agli amministratori) potenziali redditi soggetti a tassazione per cassa, determina un «salto d'imposta» in quanto il credito è correlato ad un elemento reddito deducibile per il debitore secondo il principio di competenza ed è tassabile per il creditore secondo il principio di cassa. Di qui la necessità, mediante una fictio iuris, di equiparare, ai fini fiscali, la rinuncia all'incasso e di sottoporre l'ammontare a prelievo fiscale, anche mediante ritenuta d'imposta.”*

Secondo questa ricostruzione, la rinuncia al credito tassato per cassa determina effetti reddituali e, come tale, subisce il prelievo fiscale al pari del credito effettivamente incassato e riversato a titolo di apporto di capitale. Infatti, con la rinuncia viene meno l'incasso materiale ma non la disponibilità

giuridica del credito che viene utilizzato per patrimonializzare la società (In questo senso Cass. 18.12.2014, n. 26842, Cass. 26.1.2016, n. 1335, seguite da Cass. 30 gennaio 2020, n. 2057 ed ancora da Cass. 14.4.2022, nn. 12222 e 12223 e da Cass. 19.7.2022, n. 22609).

La fictio iuris

La tesi dell'incasso giuridico, dunque, si giustificava in un regime fiscale in cui la rinuncia al credito, sul versante della società debitrice, era soggetta ad un regime di non tassabilità. La fictio iuris descritta, infatti, pone rimedio al c.d. «salto di imposta» derivante da un'asimmetria di imposizione, sul versante della società e del socio, che si sarebbe verificata, in un regime di tal fatta, nel caso in cui alla società fosse stato concesso di portare in deduzione il costo del finanziamento per competenza e di non subire alcuna tassazione a seguito della rinuncia e correlativamente anche il socio non avesse subisse alcuna tassazione, pur beneficiando dell'incremento di valore fiscale della propria partecipazione.

La ragion d'essere della tesi dell'incasso giuridico trovava quindi fondamento nel testo previgente dell'articolo 55 (ora 88), comma 4, TUIR, che escludeva dalla nozione di sopravvenienze attive fiscalmente rilevanti tutte le rinunce dei soci ai crediti vantati nei confronti della società, sia di natura finanziaria sia di natura commerciale.

Le modifiche legislative del 2015

L'assetto normativo sopra descritto è mutato in virtù delle modifiche apportate dall'art. 13 del DLgs. n. 147 del 2015.

Con la modifica, il trattamento della rinuncia del socio non trova più collocazione nell'articolo 88, comma 4, TUIR, ma nel successivo comma 4-bis, il quale prevede, nel testo applicabile alla fattispecie, che la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva solo per la parte che eccede il relativo valore fiscale. Inoltre, il nuovo testo impone al socio di comunicare il valore del credito alla partecipata mediante apposita dichiarazione sostitutiva di atto notorio; in assenza di comunicazione, il valore assunto è pari a zero, con conseguente tassazione dell'intera rinuncia, che fiscalmente viene qualificata come sopravvenienza attiva rilevante.

Correlativamente, gli articoli 94, comma 6, e 101, comma 7, del TUIR hanno previsto, sul versante del socio, che l'ammontare della rinuncia al credito che si aggiunge al costo della partecipazione è nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia, che la rinuncia non è ammessa in deduzione e che il relativo ammontare si aggiunge al costo della partecipazione sempre nei limiti del valore fiscalmente riconosciuto del credito.

Il nuovo regime, pertanto, ha posto in correlazione il valore fiscale del credito oggetto di rinuncia e la detassazione. In capo alla società: a seguito della rinuncia, il socio aumenta il costo della partecipazione solo nei limiti del valore fiscale del credito e la società beneficia di una sopravvenienza non tassabile solo nei limiti di detto valore.

Accade, pertanto, che la rinuncia di un credito avente valore fiscale pari a zero, come per i crediti legati ad un reddito tassato per cassa, non incrementa il valore fiscale della partecipazione, diversamente da quanto prospettato nel precedente regime sia dalla Agenzia delle Entrate che da questa Corte a sostegno della teoria dell'incasso giuridico. Di contro, la rinuncia comporta la tassazione integrale della sopravvenienza attiva in capo alla società partecipata.

Le asimmetrie cui la regola dell'incasso giuridico intendeva porre rimedio sono state, pertanto, risolte dal legislatore mutando la disciplina dell'articolo 88 del TUIR sul versante della società partecipata e degli articoli 94 e 101 sul versante del socio creditore.

Le conclusioni della Sentenza 16595/2023

Sulla base delle considerazioni che abbiamo riassunto, i Giudici della Suprema corte giungono ad enunciare un principio di diritto radicalmente diverso da quanto visto finora: *«In tema di imposte sui redditi di capitale - in ragione di quanto previsto dagli artt. 88, comma 4-bis, 94, comma 6, 101, comma 5, TUIR a seguito delle modifiche di cui all'art. 13 legge 14 settembre 2015, n. 147 - la rinuncia, operata da un socio nei confronti della società, al credito avente ad oggetto interessi maturati su finanziamenti erogati nei confronti di una società partecipata, non comporta l'obbligo di sottoporre a tassazione il relativo ammontare, con applicazione, ai sensi dell'art. 26, quinto comma, del DPR n. 600 del 1973, della ritenuta fiscale, cui la società è tenuta quale sostituto d'imposta, avendo le nuove disposizioni rimediato all'asimmetria fiscale o "salto d'imposta" di cui al precedente regime».*

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

PERDITE ECCEDENTI: LE RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI SONO SALVATE DAL RIPIANAMENTO

Cassazione, Ordinanza 15.6.2023 n. 17139

L'ordinanza 15.6.2023 n. 17139 interviene sul tema dei termini per la ricostituzione del capitale sociale ridotto per perdite e sulla connessa responsabilità degli amministratori. Nell'ipotesi di perdita del capitale e sua riduzione al di sotto del minimo di legge, lo scioglimento della società si produce automaticamente ed immediatamente, salvo il verificarsi della condizione risolutiva costituita dalla reintegrazione del capitale o dalla trasformazione della società ai sensi dell'articolo 2477 del codice civile. Infatti, con il verificarsi di questa condizione risolutiva, viene meno ex tunc lo scioglimento della società.

Secondo i Giudici, *“la mancata adozione da parte dell'assemblea dei provvedimenti di azzeramento e ripristino del capitale sociale o di trasformazione della società in altro tipo, compatibile con la situazione determinatasi, non esonera gli amministratori dalla responsabilità conseguente al proseguimento dell'attività d'impresa in violazione del divieto di nuove operazioni (si vedano in questo senso Cass. n. 2984/2022, Cass. n. 9619/2009, Cass. n. 4923/1995, Cass. n. 8928/1994, Cass. n. 4089/1980).”*

Viene inoltre ribadito (come da Cass. n. 2984/2022) che manca, nell'ordinamento, un termine oltre il quale è precluso all'assemblea di deliberare a norma dell'articolo 2482 ter: la locuzione "senza indugio", infatti, vale solo a connotare in termini di urgenza il dovere di informazione gravante sull'amministratore (urgenza peraltro già implicita nell'esistenza di una perdita eccedente il terzo del capitale sociale) e, quindi, a fissare un preciso aspetto di responsabilità nei confronti della società che potrebbe essere seriamente pregiudicata dal ritardo nella convocazione dell'assemblea.

Il mancato rispetto della sollecitudine che la norma impone agli amministratori per la convocazione dell'assemblea potrà essere causa di loro responsabilità, ma non preclude all'assemblea stessa di adottare, con effetto ex tunc, le delibere di ripianamento delle perdite in modo da ricostituire il capitale quanto meno al limite legale.

Pertanto, *“se il verificarsi della condizione risolutiva costituita dalla reintegrazione del capitale fa venire meno ex tunc lo scioglimento della società ex articolo 2484, comma 1, n. 4, c.c., non è neppure possibile, in questa ipotesi, ascrivere alcuna responsabilità all'amministratore (...) in ragione dell'omesso accertamento di tale causa di scioglimento e per la prosecuzione della gestione”, fermo restando che la mancanza di sollecitudine nella convocazione dell'assemblea può costituire, ove dedotta in giudizio, causa di responsabilità degli amministratori nei confronti della società stessa.”*

OPERAZIONI STRAORDINARIE

SCISSIONE PARZIALE NON RETRODATATA SENZA LIMITAZIONI PER PERDITE E ECCEDENZE ACE **Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 20.6.2023 n. 353**

Nel caso oggetto di interpello – una scissione parziale a favore di beneficiaria preesistente con effetti giuridici, fiscali e contabili in assenza di retrodatazione, tra due società partecipanti allo stesso consolidato fiscale nazionale - la beneficiaria preesistente deve considerare, ai fini della determinazione del quantum delle sue posizioni fiscali soggettive da sottoporre al test del limite patrimoniale, le posizioni fiscali maturate alla data di chiusura dell'ultimo periodo d'imposta prima della data di efficacia giuridica della scissione che risultino a tale data nella sua disponibilità e che non siano state trasmesse al Consolidato Nazionale (perdite realizzate in esercizi anteriori all'ingresso nel consolidato fiscale; eccedenza di interessi passivi ed eccedenza ACE che, anche se maturate in esercizi di vigenza del consolidato fiscale, risultino nella disponibilità della società).

L'Agenzia inoltre ritiene condivisibile l'inapplicabilità delle limitazioni alle eccedenze di interessi passivi e di ACE generate nel periodo interinale dalla beneficiaria della scissione, proprio in ragione dell'assenza di retrodatazione dell'operazione.

NON C'È ELUSIONE SE LA BENEFICIARIA È SOCIO UNICO DELLA SCISSA **Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 20.6.2023 n. 354**

La risposta ad un interpello ha confermato una linea interpretativa ormai consolidata secondo la quale una scissione a favore dall'unica socia della scissa non presenta profili di abuso del diritto.

L'operazione considerata riguarda una scissione parziale a favore della socia, con assegnazione a quest'ultima, in qualità di beneficiaria, delle partecipazioni in tre società controllate/collegate, dei marchi di proprietà e dei compendi immobiliari (terreni e fabbricati) di proprietà.

A valle della scissione, la scissa risulterà quindi privata di una serie di assets dell'attivo che, come evidenziato in istanza, non sono funzionali al suo core business e, pertanto, ad esito di tale operazione, la stessa società sarà dotata unicamente degli elementi patrimoniali utili all'attività di produzione.

L'operazione sarà contraddistinta dalla continuità dei valori fiscali: la beneficiaria subentrerà negli stessi valori fiscali già presenti presso la società scindenda non creandosi così fenomeni di doppia deduzione né salti di imposta di alcun tipo.

Le Entrate precisano, come di consueto, che, affinché non siano ravvisabili profili elusivi, è necessario che la scissione non sia, di fatto, volta all'assegnazione dei beni della scissa attraverso la formale attribuzione dei medesimi a società di "mero godimento", non connotate da alcuna operatività, al solo scopo di rinviare sine die la tassazione delle plusvalenze latenti sui beni trasferiti e/o delle riserve di utili in capo ai soci, usufruendo del regime di neutralità fiscale.

IMPOSTE DIRETTE

AFFRANCAMENTO DEI REDDITI DA OICR: LE ENTRATE APPROVANO IL CODICE TRIBUTO

Agenzia Entrate, Risoluzione 22.6.2023 n. 32

L'articolo 1, comma 112, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, prevede che i redditi di capitale e i redditi diversi derivanti dalla cessione o dal rimborso di quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) si considerano realizzati a condizione che, su opzione del contribuente, sia assoggettata ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, con l'aliquota del 14 per cento, la differenza tra il valore delle quote o azioni alla data del 31 dicembre 2022 e il costo o valore di acquisto o di sottoscrizione.

A tal fine, la risoluzione Agenzia Entrate 22.6.2023 n. 32 ha istituito i seguenti codici tributo:

- "1721" denominato "Imposta sostitutiva sui redditi di capitale e sui redditi diversi derivanti dalla cessione o dal rimborso di quote o azioni di OICR - Opzione comunicata all'intermediario - art. 1, commi 112 e 113, della legge 29 dicembre 2022, n. 197";
- "1722" denominato "Imposta sostitutiva sui redditi di capitale e sui redditi diversi derivanti dalla cessione o dal rimborso di quote o azioni di OICR - Opzione esercitata dal contribuente in dichiarazione - art. 1, commi 112 e 113, della legge 29 dicembre 2022, n. 197".

PER ASSEGNAZIONI E CESSIONI AGEVOLATE VENGONO RINOMINATI I CODICI TRIBUTO

Agenzia delle Entrate, Risoluzione 22.6.2023 n. 30

La legge 29 dicembre 2022, n. 197 all'articolo 1, commi da 100 a 105, ha riproposto il regime fiscale agevolato per consentire l'assegnazione e la cessione ai soci di taluni beni immobili e beni mobili iscritti in pubblici registri, non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, nonché per la trasformazione in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione di tali beni.

In particolare, il comma 101 del citato articolo 1 prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'8 per cento ovvero del 10,5 per cento per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, della cessione o della trasformazione. Inoltre, le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano sono assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del 13 per cento.

Per consentire il versamento, tramite modello F24, delle somme dovute, la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 22.6.2023 n. 30 ha ridenominato i seguenti codici tributo (a suo tempo istituiti con risoluzione 73/E del 13 settembre 2016):

- "1836" denominato "Imposta sostitutiva sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, e il loro costo fiscalmente riconosciuto - articolo 1, commi da 100 a 105, della legge 29 dicembre 2022, n. 197";
- "1837" denominato "Imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e su quelle delle società che si trasformano - articolo 1, commi da 100 a 105, della legge 29 dicembre 2022, n. 197".

ACCERTAMENTO

LE ENTRATE DETTANO NUOVI CODICI PER RILIQUIDAZIONI DEL CREDITO ACE E IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE SIIQ

Agenzia delle Entrate, Risoluzione 20.6.2023 n. 29

Al fine di consentire il versamento delle somme dovute a seguito delle comunicazioni inviate ai sensi dell'articolo 36-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la Risoluzione dell'Agenzia Entrate 20.6.2023 n. 29 ha istituito i codici tributo indicati nella tabella che segue.

Per agevolare i contribuenti ad individuare l'esatta codifica, nella tabella, in corrispondenza dei codici tributo di nuova istituzione (prima colonna), è riportato il codice tributo già istituito (seconda colonna), utilizzato per il versamento spontaneo.

"930G" - ART. 36-BIS D.P.R. 600/73 - Credito d'imposta ACE - Articolo 19, comma 3, del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 - IMPOSTA	6955
"931G" - ART. 36-BIS D.P.R. 600/73 - Credito d'imposta ACE - Articolo 19, comma 3, del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 -INTERESSI	
"932G" - ART. 36-BIS D.P.R. 600/73 - Credito d'imposta ACE - Articolo 19, comma 3, del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 -SANZIONI	
"933G" - ART. 36-BIS D.P.R. 600/73 - Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa alle SIIQ - Articolo 1, comma 141-bis, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 - IMPOSTA	1136
"934G" - ART. 36-BIS D.P.R. 600/73 - Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa alle SIIQ - Articolo 1, comma 141-bis, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 - INTERESSI	
"935G" - ART. 36-BIS D.P.R. 600/73 - Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa alle SIIQ - Articolo 1, comma 141-bis, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 - SANZIONI	

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

LA MANCATA OPZIONE PER LA BRANCH EXEMPTION NON BENEFICIA DELLA REMISSIONE IN BONIS

Agenzia delle Entrate, Principio di diritto 13.6.2023 n. 10

Secondo il Principio di diritto dell'Agenzia Entrate 13.6.2023 n. 10, l'omesso esercizio dell'opzione per il regime di esenzione indicato all'articolo 168ter del testo unico delle imposte sui redditi, non può essere sanato mediante l'istituto della "remissione in bonis" (articolo 2 del decreto legge 16/2012).

Tale istituto consente la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali anche nel caso in cui il contribuente non adempia, nei tempi previsti, agli obblighi di preventiva comunicazione o a qualunque altro adempimento di natura formale previsto dalla legislazione vigente.

Secondo le Entrate, l'opzione per la branch exemption non è riconducibile alla nozione di adempimento "formale", cui fa riferimento l'articolo 2 del decreto legge, inteso come adempimento la cui inosservanza non incide sulla determinazione dell'imponibile, dell'imposta o sul pagamento del tributo, con la conseguenza che lo stesso non può essere regolarizzato mediante l'istituto della remissione in bonis.

La conclusione è in linea con quanto stabilito dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 agosto 2017, in cui, al punto 2.7, chiarisce che il mancato esercizio dell'opzione nei termini «non impedisce all'impresa di accedere successivamente al regime di branch exemption ogni volta che costituisce una nuova branch». Da ciò si evince che la possibilità di rimediare all'eventuale mancata opzione al momento della costituzione è offerta soltanto "successivamente ed eventualmente" in concomitanza, cioè, con la costituzione di una nuova branch, senza che sia possibile il ricorso alla remissione in bonis.