

Tax & Legal News

FOCUS: Il test di vitalità economica nella scissione



SCADENZE FISCALI

FOCUS

IL TEST DI VITALITÀ ECONOMICA NELLA SCISSIONE

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

- IL CONFERIMENTO DELL'UNICA AZIENDA È UNA MODIFICA DELL'OGGETTO SOCIALE
- I SINDACI DEVONO VIGILARE SULLE OPERAZIONI CON PARTI CORRELATE
- LA CASSAZIONE RITIENE VALIDA LA CLAUSOLA DELLA ROULETTE RUSSA CONTRO LO STALLO SOCIETARIO
- COMPENSI DI SINDACI E REVISORI LEGALI FUORI DALLA DISCIPLINA SULL'EQUO COMPENSO

BILANCIO

- ADEGUATI ASSETTI SOCIETARI: LE CHECK LIST DEI COMMERCIALISTI

OPERAZIONI STRAORDINARIE

- LA FUSIONE NAZIONALE ESTERA NON INTERROMPE IL CONSOLIDATO
- LA REVOCATORIA DELLA SCISSIONE NECESSITA DELL'INTERVENTO DELLE SEZIONI UNITE

IMPOSTE DIRETTE

- LA DELEGA FISCALE È LEGGE
- LE PLUSVALENZE DEI NON RESIDENTI PER CESSIONI DI SOCIETÀ IMMOBILIARI

IMPOSTE INDIRETTE

- LA DONAZIONE MODALE SPEZZA IN DUE PARTI LA BASE IMPONIBILE
- I NUOVI CONTROLLI PER LA PREVENZIONE DELLE FRODI IVA

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

- DAL 2024 LA SVIZZERA ESCE DALL'ELENCO BLACK LIST
- PLUSVALENZE SU PARTECIPAZIONI TASSATE SOLO NELLO STATO ESTERO DELLA HOLDING

SCADENZE FISCALI

15 settembre

Soggetti Iva

Emissione e registrazione delle fatture differite relative a beni consegnati o spediti nel mese solare precedente e risultanti da documento di trasporto o da altro documento idoneo ad identificare i soggetti tra i quali è stata effettuata l'operazione nonché fatture riferite alle prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione effettuate nel mese solare precedente

18 settembre

Datori di lavoro

Versamento dell'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali sulle somme erogate ai dipendenti, nel mese precedente, in relazione a incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione

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

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

FOCUS

IL TEST DI VITALITÀ ECONOMICA NELLA SCISSIONE

Nell'ambito delle operazioni di scissione la normativa (articolo 173, comma 10 del Tuir) prevede che il riporto di alcune posizioni soggettive (perdite, eccedenze di interessi passivi, eccedenze di Ace) sia condizionato al superamento del cosiddetto test di vitalità.

Sulle modalità di esecuzione di questo test l'Agenzia delle entrate è intervenuta con la circolare n. 31 del 1° agosto 2022, mediante la quale ha radicalmente modificato la sua precedente interpretazione, stabilendo ora che il test debba essere eseguito in modo circoscritto al compendio oggetto di scissione.

Questa conclusione è oggetto di notevoli critiche, riassunte nella circolare Assonime n. 22 del 31 luglio 2023.

Prendiamo spunto da questo ultimo documento per analizzare i termini della questione, i dubbi interpretativi e le possibili soluzioni da seguire per la sistemazione di eventuali posizioni pregresse gestite in modo non conforme all'attuale orientamento ufficiale.

Le indicazioni precedenti

Fino alla recente presa di posizione dell'Agenzia, il criterio che è stato seguito per l'esecuzione del test di vitalità ha seguito le indicazioni rese al riguardo dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 9/E del 2010.

Il test veniva eseguito con riguardo alla società scissa ponendo attenzione ai ricavi e ai costi risultanti dal conto economico di tale società, a prescindere dall'oggetto della scissione, che poteva essere un'azienda, un ramo di azienda, un singolo bene o un complesso di beni non costituenti un'azienda.

Come nota Assonime, *"In altri termini, secondo questa impostazione, la c.d. vitalità economica della scissa, così come testimoniata dalle risultanze del suo bilancio, viene ad essere ereditata dalla società beneficiaria."*

La circolare ADE 31/2022

La circolare n. 31 del 1° agosto 2022 ha radicalmente mutando questo orientamento con riguardo in particolare alle scissioni in favore di beneficiarie preesistenti: la vitalità economica deve ora essere verificata dalla società beneficiaria prendendo a riferimento il compendio scisso e non più la società scissa considerata nel suo complesso.

L'Agenzia sostiene che *"Al fine di applicare correttamente le previsioni dell'articolo 173 del TUIR:*

- *nel caso in cui per effetto della scissione sia trasferito alla beneficiaria non newco un ramo d'azienda, il test di vitalità andrà calcolato secondo i parametri espressamente previsti dagli articoli 172 e 173 del TUIR sopra richiamati, avendo riguardo ai dati contabili relativi al compendio scisso;*
- *nel caso in cui per effetto della scissione siano trasferiti alla beneficiaria non newco beni non integranti un ramo d'azienda, considerata l'oggettiva inesistenza dei dati contabili indicati dal*

comma 7 dell'articolo 172 relativi agli asset trasferiti, occorre individuare criteri alternativi (come, ad esempio, la presenza di plusvalori latenti nei beni trasferiti) che siano rappresentativi, nel contempo, sia della vitalità del compendio scisso e sia della sua capacità di riassorbire le posizioni fiscali soggettive trasferite alla società beneficiaria per effetto dell'applicazione del criterio di cui all'articolo 173, comma 4, del TUIR.

La valutazione della “vitalità economica” in capo al compendio scisso e non sulla scissa” – aggiunge l’Agenzia delle entrate – “dipende dal fatto che le posizioni soggettive sono attribuite ex lege alla beneficiaria ai sensi del comma 4 dell’articolo 173 del TUIR, in proporzione al patrimonio netto contabile trasferito. Ne consegue che l’assenza di fenomeni di compensazione intersoggettiva è condizionata dalla “vitalità economica” di tale compendio, in mancanza della quale deve presumersi – salva prova contraria a carico del contribuente – che quest’ultimo (il compendio) non abbia la capacità di riassorbire con propri redditi imponibili futuri le posizioni fiscali trasferite alla società beneficiaria.”

Osservazioni critiche

Data la natura chiaramente antielusiva della disposizione originaria, è logico, peraltro come sostenuto letteralmente dalla circolare, che queste nuove indicazioni non si applichino alle operazioni di scissione che abbiano come società beneficiaria una newco. In questi casi tornano ancora valide, infatti, le conclusioni espresse dall’Agenzia delle entrate nella circolare n. 9/E del 2010.

Per quanto riguarda le beneficiarie preesistenti (non newco) va però sottolineato che la tesi enunciata nella circolare 31 del 2022 si discosta non poco dal tenore letterale della norma.

In effetti, l’art. 173, comma 10, del TUIR prevede che il c.d. test di vitalità venga effettuato in capo alle società coinvolte nella scissione – e, cioè, la scissa e la beneficiaria – senza alcun riferimento al patrimonio oggetto di scissione.

Come nota Assonime, “In termini più chiari le disposizioni antielusive specifiche di cui agli artt. 172 comma 7 e 173 comma 10 del TUIR non intendono contrastare di per sé il fenomeno della compensazione intersoggettiva delle perdite ma solo l’utilizzo delle perdite provenienti da bare fiscali. In questo senso si propongono di identificare parametri che qualificano o meno come bara fiscale il soggetto che ha prodotto le perdite. I parametri in questione, e in particolare il test di vitalità, assumono quindi una valenza qualificatoria del soggetto e non dei rami di azienda o dei singoli asset che tale soggetto possieda.”

Viceversa, lo “spostamento” del test di vitalità dalla scissa al patrimonio oggetto di scissione non trova supporto nella *ratio* della norma, tenuto conto che se la società scissa supera il c.d. test di vitalità, viene meno alla radice quel “fenomeno della compensazione intersoggettiva” tra posizioni fiscali soggettive di una società (perdite riportabili) maturate presso una cd. bara fiscale e i redditi delle altre cui fa riferimento la disposizione.

Con riferimento alla scissione, poi, questa indistinta riferibilità delle perdite al soggetto è ancora più evidente, tenuto conto che è proprio in considerazione del fatto che non è possibile riferire le perdite ad un singolo asset o ramo di azienda che, nell’ambito di una scissione parziale, si richiede di ripartire le perdite pregresse tra scissa e beneficiaria in funzione del patrimonio netto contabile trasferito e rimasto, ossia in base al criterio proporzionale.

Appare quindi poco sistematico da un lato assumere che le perdite pregresse si configurino *ex lege* come una posizione giuridica indistinta da ripartire convenzionalmente con criterio proporzionale e dall'altro lato sostenere che i parametri di vitalità (per non qualificare le perdite in questione come afferenti ad una bara fiscale) debbano essere invece verificati su base analitica, postulando perciò l'esistenza di un nesso tra asset o compendi trasferiti alla beneficiaria e perdite da riportare.

I criteri per il test

Dal punto di vista pratico, il test di vitalità riferito alle singole componenti oggetto di scissione genera diverse difficoltà operative.

Quando oggetto dell'operazione è una azienda (o un ramo di azienda), occorre considerare che nella maggior parte dei casi non esiste una contabilità separata dell'azienda scissa e che in questa situazione le imprese devono estrapolare i dati necessari dalla contabilità della società scissa redatta tenendo conto dell'intera vita aziendale.

Inoltre, come abbiamo visto, questa nuova regola indicata dalla circolare n. 31 trova applicazione anche quando ad essere trasferiti alla beneficiaria siano "beni non integranti un ramo d'azienda".

In questo caso occorre individuare criteri specifici per la dimostrazione della vitalità del compendio scisso. Ricordiamo a questo proposito le scarse indicazioni della circolare 31/2022, secondo la quale *"considerata l'oggettiva inesistenza dei dati contabili indicati dal comma 7 dell'articolo 172 relativi agli asset trasferiti, occorre individuare criteri alternativi (come, ad esempio, la presenza di plusvalori latenti nei beni trasferiti) che siano rappresentativi, nel contempo, sia della vitalità del compendio scisso e sia della sua capacità di riassorbire le posizioni fiscali soggettive trasferite alla società beneficiaria"*

Su questo aspetto, come sottolineato da Assonime, sono indispensabili ulteriori chiarimenti.

Le operazioni già perfezionate

Le nuove indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate per le scissioni in favore delle beneficiarie non newco si ripercuotono anche sulle fattispecie già perfezionate e gestite secondo le "precedenti indicazioni.

Per questo motivo l'Agenzia delle entrate ha chiesto agli uffici di valutare attentamente *"la sussistenza delle condizioni per escludere l'applicazione delle sanzioni nei confronti dei contribuenti che si siano conformati ai chiarimenti contenuti nella citata Circolare 9/E"*.

Il punto è molto delicato, visto che coinvolge due aspetti:

- le modalità con cui eliminare le perdite che sono state oggetto di riporto e che invece, alla luce dei nuovi criteri, non possedevano questo diritto;
- il recupero di eventuali benefici già fruiti per effetto di compensazione con perdite di questo tipo.

Sul primo aspetto, secondo Assonime, *"la regola potrebbe essere quella di imputare prioritariamente le perdite ancora esistenti a quelle non più utilizzabili in base a questa nuova impostazione, alle perdite, cioè, ereditate in occasione delle scissioni per effetto del precedente"*

criterio di riparto. In definitiva, si tratterebbe, a nostro avviso, di “stralciare” le perdite ricevute con la scissione fino a concorrenza delle perdite ancora esistenti.”

Per quanto riguarda infine l’utilizzo già avvenuto delle perdite riportate, non si può non condividere la conclusione della Associazione: *“sarebbe quanto mai opportuno che il revirement interpretativo trovi applicazione solo per il futuro e che ci si possa limitare ad eliminare le perdite ereditate dalla beneficiaria in passato – sulla base delle indicazioni fornite dalla circolare dell’Agenzia delle entrate n. 9/E del 2010 – e non ancora utilizzate.”*

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

IL CONFERIMENTO DELL'UNICA AZIENDA È UNA MODIFICA DELL'OGGETTO SOCIALE

Corte di Appello di Venezia, Sentenza 7.2.2023 n. 271

Secondo una interessante pronuncia della Corte di appello di Venezia, se una società trasferisce interamente la propria attività, al punto di diventare nei fatti una holding, l'operazione di conferimento di azienda costituisce una modifica dell'oggetto sociale.

La costituzione di una newco interamente partecipata a cui trasferire il ramo produttivo a titolo di aumento di capitale non è infatti semplicemente riconducibile alla previsione statutaria che consente di "assumere, solo a scopo di stabile investimento, partecipazioni in società italiane ed estere aventi oggetto analogo o affine al proprio". Con una simile delibera, infatti, la società non si è limitata ad acquisire partecipazioni in altre società a scopo di investimento, come consentito dallo statuto, ma ha, appunto, costituito una nuova società interamente controllata cui trasferire il ramo d'azienda produttivo. Il trasferimento di tale ramo d'azienda alla newco svuoterebbe in concreto la capacità produttiva della società, tramutandola in una mera holding in contrasto con il proprio oggetto sociale.

I SINDACI DEVONO VIGILARE SULLE OPERAZIONI CON PARTI CORRELATE

Cassazione, Ordinanza 3.8.2023 n. 23688

I Sindaci sono responsabili per l'messa vigilanza nel caso in cui la società realizzi operazioni con parti correlate ben lontane dai valori di mercato (cessione di partecipazioni nel caso specifico considerato nell'ordinanza 3 agosto 2023 n. 23688 della Cassazione).

I giudici sottolineano infatti che il controllo sindacale con riguardo a parti correlate deve essere particolarmente rigoroso, in modo da intercettare ogni eventuale carenza di "correttezza sostanziale", o di "modalità opache", ovvero il ricorso ad "esperti privi di sicura indipendenza", pena la vanificazione dell'interesse superiore che l'assetto normativo è diretto a preservare (Cass. 14708/2020, in tema di intermediazione finanziaria).

Non è una esimente l'esistenza di perizie di stima, dato che queste, inserite nel delicato contesto in cui spesso sono avvenute le operazioni, non potevano essere considerate tout court affidabili, alla luce dell'articolo 2343, comma 3, del Codice civile che, in tema di conferimenti, pone a carico dell'amministratore della società - e di conseguenza sottopone alla vigilanza del collegio sindacale sull'osservanza di tale norma di legge - il dovere di controllare, nel termine indicato, le valutazioni contenute nella relazione giurata dell'esperto, designato dal tribunale, e, in presenza di fondati motivi, di procedere alla revisione della stima.

LA CASSAZIONE RITIENE VALIDA LA CLAUSOLA DELLA ROULETTE RUSSA CONTRO LO STALLO SOCIETARIO

Cassazione, Sentenza 25.7.2023 n. 22375

La Sentenza 25.7.2023 n. 22375 della Suprema Corte ha sancito la validità della clausola cosiddetta russian roulette, già oggetto di validazione dottrinarica nella massima n. 181 del 9.7.2019, adottata dal Consiglio Notarile di Milano.

Nella sua schematizzazione più semplice, la clausola russian roulette prevede che, al verificarsi di una situazione di stallo societario non altrimenti risolvibile, a uno o entrambi dei soci è attribuita la facoltà di rivolgere all'altro socio un'offerta di acquisto della sua partecipazione, contenente il prezzo che si è disposti a pagare per l'acquisto della stessa. Il socio destinatario dell'offerta non è, tuttavia, in una posizione di mera soggezione di fronte a tale iniziativa, ma risulta titolare di un'alternativa:

- a) può accettare l'offerta, e quindi vendere la propria partecipazione al prezzo indicato dalla controparte;
- b) può, invece, "ribaltare" completamente l'iniziativa e farsi acquirente della partecipazione del socio offerente, per il prezzo che quest'ultimo aveva indicato.

Quando la possibilità di "azionare" la clausola è assegnata ad uno solo dei soci si parla di clausola asimmetrica, mentre nel caso in cui tale facoltà spetti a entrambi i soci, la clausola è detta simmetrica. Elemento caratteristico della russian roulette clause è la fissità del prezzo dell'offerta, mentre la variante Texas shoot out clause consente rilanci.

La clausola russian roulette viene, di solito, inserita all'interno dei patti parasociali che vincolano due gruppi diversi di soci. Si tratta quindi di un accordo contrattuale che intercorre fra più soggetti (di norma due o più soci, ma anche tra soci e terzi), finalizzato a regolamentare il comportamento futuro che dovrà essere osservato durante la vita della società o, comunque, in occasione dell'esercizio di taluni diritti derivanti dalle partecipazioni detenute. Il patto parasociale trova, quindi, il proprio elemento qualificante nella distinzione rispetto al contratto di società e allo statuto, in quanto realizza una convenzione con cui i soci attuano un regolamento complementare a quello sancito nell'atto costitutivo e poi nello statuto della società, al fine di tutelare più proficuamente i propri interessi.

La validità di queste pattuizioni può dirsi in linea di principio assodata ed emerge, in modo ormai diretto, anche dalla previsione normativa dell'articolo 2341-bis del Codice civile.

COMPENSI DI SINDACI E REVISORI LEGALI FUORI DALLA DISCIPLINA SULL'EQUO COMPENSO Assonime, Circolare 3.8.2023 n. 24

La circolare Assonime 3 agosto 2023 n. 24 si sofferma sulla recente disciplina sull'equo compenso (legge 21 aprile 2023, n. 49, che ha introdotto nel nostro ordinamento nuove regole per la definizione del compenso delle prestazioni intellettuali rese dai professionisti iscritti in albi (tra cui avvocati e dottori commercialisti) e dai professionisti non organizzati in ordini professionali.

La legge 49/23 dispone la nullità delle clausole contrattuali che non prevedano un compenso equo e di quelle che attribuiscono al committente vantaggi sproporzionati in danno del professionista. Il compenso è considerato equo quando, oltre ad essere proporzionato alla quantità e alla qualità del lavoro svolto, non è inferiore agli importi stabiliti dai parametri previsti dai decreti ministeriali per la liquidazione giudiziale dei compensi. Si tratta, secondo l'Associazione, di una sostanziale reintroduzione di un sistema di tariffe minime inderogabili.

Dall'esame delle disposizioni e dal quadro sistematico che ne discende, Assonime ritiene che la nuova legge possa riferirsi esclusivamente a rapporti professionali aventi ad oggetto prestazioni di opera intellettuale "regolati da convenzioni", secondo il dettato letterale della legge, nei quali la

sussistenza di un possibile squilibrio delle posizioni contrattuali – tra professionista e impresa – può giustificare una tutela rafforzata del professionista da parte del legislatore. La “convenzione” indica infatti un elemento qualificante della fattispecie, riferendosi ai rapporti che si fondano su contratti-quadro o contratti- tipo, non negoziati dalle parti, destinati a regolare una pluralità di incarichi in un dato arco temporale in regime economico di convenzione.

Ne deriverebbe l’inapplicabilità delle norme sull’equo compenso ai rapporti privatistici tra professionisti e società di capitali (come, ad esempio, ai compensi per gli organismi di controllo e di revisione legale).

BILANCIO

ADEGUATI ASSETTI SOCIETARI: LE CHECK LIST DEI COMMERCIALISTI

CNDCEC e FNC, Documento di ricerca “Aspetti organizzativi, amministrativi e contabili: check-list operative”, 25 luglio 2023

Il Documento di ricerca “Aspetti organizzativi, amministrativi e contabili: check-list operative” elaborato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e dalla Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti presenta alcune check-list finalizzate alla valutazione dell’adeguatezza degli assetti aziendali.

Il lavoro, che presenta un approccio eminentemente pratico, ha portato alla definizione di opportuni strumenti operativi (attraverso apposite check-list) che potranno supportare l’imprenditore, l’organo di controllo e il professionista nella valutazione dell’adeguatezza degli assetti, in ordine alla quale la normativa non fornisce elementi sufficientemente esaustivi.

Tale analisi, ad ogni modo, dovrà essere svolta avendo riguardo alle caratteristiche dell’impresa, alla sua natura, alle sue dimensioni, al settore di riferimento, all’attività esercitata e così via. Le check-list proposte, dunque, rappresentano uno strumento da utilizzare in base a un approccio tipologico e customizzato, al fine di effettuare una valutazione analitica, puntuale e aderente alla realtà aziendale esaminata.

Il documento costituisce il naturale completamento del recente documento pubblicato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e dalla Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti “Aspetti organizzativi, amministrativi e contabili: profili civilistici e aziendalistici”.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

LA FUSIONE NAZIONALE ESTERA NON INTERROMPE IL CONSOLIDATO

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 27.7.2023 n. 400

Nella risposta a interpello 27.7.2023 n. 400 l’Agenzia delle Entrate ha precisato che la “fusione nazionale estera” tra due società con sede nell’Unione europea, entrambe con stabile organizzazione in Italia, non interrompe il consolidato fiscale in cui la stabile organizzazione italiana dell’incorporante svolge le funzioni di soggetto consolidante.

La fusione di una società esterna al consolidato nella consolidante si colloca infatti nell'ambito delle operazioni disciplinate dall'articolo 11, comma 3, del decreto ministeriale attuativo del 1° marzo 2018, il quale stabilisce che *"la fusione per incorporazione di società non inclusa nel consolidato in società inclusa nel consolidato non interrompe la tassazione di gruppo, qualora permangano i requisiti di cui all'art. 117 del testo unico"*.

L'interpellante ha richiesto l'applicabilità dell'articolo 11, comma 3 del decreto ministeriale anche al caso, come quello in esame, di una fusione estera di due società residenti nel medesimo Stato estero.

Considerata la sovrapponibilità della fusione descritta nell'istanza alla fusione per incorporazione disciplinata dal Codice civile italiano, può ritenersi applicabile al caso di specie la disposizione contenuta nell'articolo 11, comma 3, del decreto attuativo e, pertanto, l'Agenzia ritiene che l'operazione prospettata rientri tra quelle che non interrompono il regime di consolidato fiscale.

LA REVOCATORIA DELLA SCISSIONE NECESSITA DELL'INTERVENTO DELLE SEZIONI UNITE **Cassazione, Ordinanza interlocutoria 9.8.2023 n. 24237**

La Cassazione è stata investita del tema della procedura da seguire, in termini di competenze, per l'azione di revocatoria nel caso di scissione societaria.

Visti i dubbi manifestatisi, l'ordinanza interlocutoria 9.8.2023 n. 24237 ha rinviato la questione alle Sezioni Unite: *"la causa va dunque rimessa alla Prima Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, involgendo essa la seguente questione: se l'azione revocatoria, esperita ai sensi dell'art. 2901 c.c. o 66 legge fall., nei confronti di un atto di scissione societaria sia da ricomprendere nelle cause e procedimenti «relativi a rapporti societari ivi compresi quelli concernenti l'accertamento, la costituzione, la modificazione o l'estinzione di un rapporto societario», di cui alla lett. a) del secondo comma dell'art. 3, DLgs. n. 168 del 2003, per i quali è stabilita la competenza delle Sezioni specializzate in materia di impresa, o se dette domande, non rientrando nell'ambito di applicazione della norma citata, siano soggette alla disciplina ordinaria sul riparto di competenze."*

IMPOSTE DIRETTE

LA DELEGA FISCALE È LEGGE **Legge 9 agosto 2023 n. 111.**

È stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale 189 del 14 agosto 2023 la legge di delega per la riforma fiscale, che ha quindi completato il suo iter di approvazione presso i due rami del Parlamento.

LE PLUSVALENZE DEI NON RESIDENTI PER CESSIONI DI SOCIETÀ IMMOBILIARI **Assonime, Circolare 1.8.2023 n. 23**

La Circolare Assonime 23 del 1° agosto 2023 affronta l'analisi della legge 29 dicembre 2022 n. 197, che ha introdotto nell'articolo 23 del TUIR, con decorrenza dal 1° gennaio 2023, il nuovo comma 1-bis. La nuova norma, ai fini della tassazione dei soggetti non residenti, identifica un "reddito prodotto in Italia" costituito dalle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società ed enti non residenti il cui valore derivi, per più della metà, da immobili situati nel territorio dello Stato. La novità non trova comunque applicazione per le plusvalenze relative alle cessioni di titoli negoziati

in mercati regolamentati. Inoltre, viene reso inoperante (con riferimento a queste stesse partecipazioni) il regime di esenzione ordinariamente previsto dall'art. 5, comma 5, del Dlgs n. 461 del 1997 che, a determinate condizioni, esclude da tassazione le plusvalenze riferibili a partecipazioni non qualificate in società ed enti (residenti e non residenti) laddove realizzate da soggetti 'qualificati' di cui all'art. 6, comma 1, del Dlgs n. 239 del 1996. La Relazione Illustrativa chiarisce che la novella ha inteso conformarsi all'articolo 13, paragrafo 4, del Modello di Convenzione OCSE come aggiornato, nell'edizione 2017, all'esito dei lavori del progetto BEPS con l'obiettivo di equiparare la tassazione delle plusvalenze relative alla cessione di partecipazioni in società il cui valore deriva prevalentemente da immobili situati in Italia alla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione diretta di tali immobili.

Le nuove disposizioni si applicano ai soggetti residenti in giurisdizioni con cui l'Italia ha stipulato una Convenzione contro le doppie imposizioni che già contiene una tale clausola; nonché - dopo che sarà stato ratificato il Multilateral Instrument - a tutte le Convenzioni 'coperte' per le quali anche l'altro Stato contraente abbia esercitato la stessa opzione.

La circolare illustra le principali problematiche applicative che attengono all'ambito di operatività delle nuove disposizioni, precisando che il presupposto giuridico risulta integrato soltanto in caso di realizzo di 'redditi diversi' derivanti da 'cessione a titolo oneroso' delle partecipazioni ma non anche in caso di realizzo di 'redditi di capitale' in ipotesi di recesso del socio/investitore, liquidazione della società e simili.

Viene, inoltre, sottolineato che queste nuove disposizioni non sono applicabili agli organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) che sono istituiti in un Paese dell'Unione o in un Paese dello Spazio Economico Europeo (SEE) in conformità con le direttive UCITS o AIFM nei confronti dei quali, e a prescindere dalla loro forma giuridica, resta confermato l'ordinario regime di esenzione.

IMPOSTE INDIRECTE

LA DONAZIONE MODALE SPEZZA IN DUE PARTI LA BASE IMPONIBILE

Cassazione, Sentenza 28.2.2023 n. 6077

La Corte di Cassazione, con la sentenza 28.2.2023 n. 6077, analizza i profili civilistici e tributari della donazione modale.

La donazione modale (o donazione con onere) è disciplinata dall'articolo 793 del Codice civile, secondo il quale: *"1. La donazione può essere gravata da un onere. 2. Il donatario è tenuto all'adempimento dell'onere entro i limiti del valore della cosa donata. 3. Per l'adempimento dell'onere può agire, oltre il donante, qualsiasi interessato, anche durante la vita del donante stesso. 4. La risoluzione per inadempimento dell'onere, se preveduta nell'atto di donazione, può essere domandata dal donante o dai suoi eredi"*.

Secondo la dottrina prevalente, l'"onere" costituisce un peso che il donatario subisce per volontà del donante e può consistere sia nell'erogazione di una parte del bene donato per un determinato scopo, sia nel compimento di un'azione od omissione in favore del donante stesso o di un terzo, per cui il donatario diventa soggetto passivo di un'obbligazione.

I giudici arrivano quindi alla seguente conclusione: *"si può ritenere che la donazione modale avente un destinatario determinato è considerata, dal punto di vista fiscale, come una doppia donazione, una eseguita a favore del donatario e l'altra eseguita a favore del beneficiario dell'onere (Cass., Sez.*

5, 24 dicembre 2020, n. 29506; Cass., Sez. 5, 17 giugno 2022, n. 19561), che provengono entrambe dal medesimo donante, non potendo ravvisarsi un animus donandi del donatario nei confronti del beneficiario. In definitiva, nello schema strutturale della donazione modale a favore di un terzo determinato, il donante realizza l'arricchimento patrimoniale del beneficiario (arg. ex art. 769 c.c.) attraverso l'intermediazione materiale del donatario, che agisce come sua longa manus (alla stregua di un mero ausiliario) per eseguire l'attribuzione o la prestazione costituente l'oggetto dell'onere. In tal senso, anche la circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate il 22 gennaio 2008 n. 3/E ha chiarito che "(...) gli oneri di cui all'art. 58, comma 1, del TUS, consistenti in prestazioni a favore di soggetti terzi determinati individualmente si considerano, ai fini dell'applicazione dell'imposta, donazioni effettuate a favore di questi ultimi soggetti".

La conseguenza finale è che, trattandosi di un'autonoma liberalità a favore di un terzo, li donatario non è soggetta alla relativa imposta sulle donazioni, il cui recupero richiede l'emanazione di un distinto avviso di liquidazione nei confronti del beneficiario dell'onere (e quindi dell'ulteriore donazione).

I NUOVI CONTROLLI PER LA PREVENZIONE DELLE FRODI IVA

Assonime, Circolare 4 agosto 2023 n. 25

Assonime analizza alcune misure introdotte dalla legge 197/23 in materia di contrasto all'evasione e alla frode IVA connesse:

- al rilascio di nuove partite IVA;
- al settore delle vendite on line di particolari categorie di beni;

alle operazioni inesistenti.

Tali misure assumono rilevanza ai fini degli obiettivi della riduzione del tax gap e, con riferimento alle prime due misure, anche ai fini del correlato processo di digitalizzazione delle metodologie del controllo fiscale.

La Circolare ricorda che *“La riflessione a livello unionale e domestico ha individuato le frodi e l'evasione IVA tra le principali cause del tax gap, e la relativa soluzione nel miglioramento del controllo fiscale da attuare anche attraverso l'incremento, qualitativo e quantitativo, dell'utilizzo dei big data, i nuovi strumenti digitali di analisi dei dati, che fanno leva su intelligenza artificiale e interoperabilità delle banche dati. Ciò al fine di disinnescare con rapidità i fenomeni fraudolenti ed evasivi.”*

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

DAL 2024 LA SVIZZERA ESCE DALL'ELENCO BLACK LIST

Ministero dell'Economia e delle finanze, Decreto 20.7.2023

I rapporti tra Italia e Svizzera sono stati oggetto di diverse recenti pattuizioni: ricordiamo la legge 13 giugno 2023, n. 83, recante la ratifica ed esecuzione dell'Accordo tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri, con Protocollo aggiuntivo e scambio di lettere, fatto a Roma il 23 dicembre 2020, e del Protocollo che modifica la convenzione tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, con Protocollo

aggiuntivo, conclusa a Roma il 9 marzo 1976, così come modificata dal Protocollo del 28 aprile 1978 e dal Protocollo del 23 febbraio 2015, fatto a Roma il 23 dicembre 2020.

L'attuale provvedimento (decreto ministeriale del 20 luglio 2023) di fatto ratifica la mutata situazione e interviene sul decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999 (elenco dei paesi black list) eliminando la Svizzera dall'elenco.

La novità incide sull'applicazione del comma 2-bis dell'articolo 2 del Tuir, il quale stabilisce che si considerano residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Viene quindi cancellata, per chi trasferisce la residenza in Svizzera, l'inversione dell'onere della prova.

La novità si applica a partire dal periodo di imposta successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del decreto 20 luglio 2023, e quindi dal periodo di imposta 2024.

Per i periodi precedenti, compreso il 2023, restano ferme tutte le disposizioni dell'ordinamento nazionale e rimane valida ogni attività di accertamento effettuata in conformità a tali disposizioni.

PLUSVALENZE SU PARTECIPAZIONI TASSATE SOLO NELLO STATO ESTERO DELLA HOLDING

Agenzia Entrate, Risposta ad Interpello 16.8.2023 n. 418

Nella risposta all'interpello 16.8.2023 n. 418 l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il corretto regime di tassazione della plusvalenza realizzata da una holding di diritto tedesco costituita in forma di società di persone mediante la cessione di una partecipazione in una Srl fiscalmente residente in Italia.

In particolare, la società tedesca (Alfa) è un'entità fiscalmente trasparente il cui reddito è interamente imputato a Beta, che, in base a quanto certificato dall'Autorità tedesca, è un'entità residente in Germania ai fini della Convenzione contro le doppie imposizioni.

La disposizione sulle società di persone inserita da Italia e Germania nella Convenzione è stata oggetto di un commento specifico nel Report OCSE del 1999 "The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships" ("Partnership Report"). Il Partnership Report afferma che i Trattati contro le doppie imposizioni normalmente non si applicano alle partnership, considerata la loro peculiare condizione di "trasparenza fiscale". Tuttavia, alcune Convenzioni prevedono clausole specifiche subordinate alla circostanza che il reddito dell'ente trasparente sia tassato in capo ai soci della partnership nello Stato dove ha sede il medesimo ente. Il Report cita proprio la disposizione contenuta nel Protocollo aggiuntivo della Convenzione Italia-Germania come esempio di clausola coerente con questo approccio. Fra l'altro, nel Report si evidenzia che la clausola in esame è basata sul presupposto che il reddito della partnership venga comunque interamente tassato nello Stato di residenza dell'ente (nel caso in esame, la Germania) e, pertanto, non generi fenomeni di doppia non imposizione o, più precisamente, di assenza di imposizione nello Stato della fonte (in questo caso, l'Italia) a fronte di assenza di imposizione nello Stato di residenza (la Germania).

L'Agenzia pertanto conclude che nei confronti di Alfa sia applicabile l'articolo 13, paragrafo 4, della Convenzione, e che pertanto la plusvalenza derivante dalla cessione della partecipazione sia soggetta a imposizione esclusiva in Germania.