

Studio Tributario e Societario



Tax Flash News
Prassi e Giurisprudenza

N. 3 | marzo 2023

Deloitte.

In questo numero

PRASSI

Operazioni straordinarie

- Risposta a Interpello n. 260/2023 del 21 marzo 2023 - Articolo 11, comma 1, lett.c), legge 27 luglio 2000, n.212. Operazione di conferimento di ramo d'azienda a favore di una società neocostituita, seguito dalla cessione della partecipazione totalitaria in quest'ultima a favore di una società terza ed indipendente e stipula di un contratto d'affitto d'azienda tra la società neocostituita e la medesima società acquirente
- Risposta a Interpello n. 263/2023 del 21 marzo 2023 - Operazione di finanziamento e scissione. Valutazione abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212

Imposte sui redditi

- Risposta a Interpello n. 262/2023 del 21 marzo 2023 - Aiuto alla crescita economica – articolo 5, comma 8, D.M. 3 agosto 2017 – conferimento di ramo d'azienda e cessione di partecipazioni
- Risposta a Interpello n. 240/2023 del 6 marzo 2023 - Sopravvenienze attive – proventi derivanti da insussistenza di passività – art. 88 TUIR
- Risposta a Interpello n. 258, 259, 261/2023 del 21 marzo 2023 - Crediti d'imposta per le imprese non energivore in amministrazione straordinaria
- Risposta a Interpello n. 265/2023 del 21 marzo 2023 esenzione da ritenuta per proventi da partecipazione a fondi immobiliari italiani percepiti da OICR esteri

GIURISPRUDENZA

Imposta di successione e donazione

- Cass., Sez. Trib., n. 6082, 28 febbraio 2023 – esenzione imposta sulle successioni – partecipazioni – esercizio di impresa

Imposta di registro

- Cass. civ., Sez. Un., Sentenza n. 7682, 16 marzo 2023 – Imposta di registro – caso d'uso – ricognizione di debito

Prassi

Operazioni straordinarie

Risposta a Interpello n. 260/2023 del 21 marzo 2023 - Articolo 11, comma 1, lett.c), legge 27 luglio 2000, n.212. Operazione di conferimento di ramo d'azienda a favore di una società neocostituita, seguito dalla cessione della partecipazione totalitaria in quest'ultima a favore di una società terza ed indipendente e stipula di un contratto d'affitto d'azienda tra la società neocostituita e la medesima società acquirente

Con l'istanza di interpello in oggetto la società ALFA ha chiesto il parere dell'Agenzia in ordine all'eventuale abusività ai fini delle imposte dirette (IRES-IRAP) e delle imposte indirette (IVA e Imposta di registro), ai sensi dell'articolo 10--bis, Legge n. 212/2000, di un'operazione di riorganizzazione che, in linea di estrema sintesi, vede:

- il conferimento di un ramo d'azienda in una newco (GAMMA),
- la cessione della partecipazione totalitaria di quest'ultima all'Istante e
- la stipulazione di un contratto di affitto d'azienda tra la newco e l'Istante.

L'Agenzia nota che per quanto riguarda l'operazione di conferimento del ramo d'azienda e successiva cessione delle partecipazioni da parte di BETA (società conferente) alla società istante, ALFA, questa rappresenta una modalità indiretta di circolazione dell'azienda, alternativa alla cessione diretta e qualificata come non abusiva da parte del legislatore (qualora la partecipazione abbia i requisiti pex), come sancito dall'art. 176, comma 3, del TUIR che, si rammenta, permette di escludere dal novero delle operazioni suscettibili di sindacato antiabuso le operazioni che constano del conferimento in regime di continuità di valori e della successiva cessione delle partecipazioni ricevute in cambio sfruttando il regime di cui all'articolo 87 del TUIR.

Pertanto, assunto che l'operazione di conferimento abbia ad oggetto un'azienda e sempre che il prezzo di cessione delle partecipazioni nella conferitaria alla società istante sia congruo, l'operazione secondo l'Agenzia rientra nell'ambito applicativo del comma 3 dell'articolo 176 ed è, ex lege, alle condizioni sopra riportate, sottratta al sindacato antiabuso. Come premesso, successivamente alla cessione della partecipazione, una parte del ramo d'azienda trasferito alla conferitaria viene concesso in locazione all'istante attraverso un contratto di affitto d'azienda. Sul presupposto che il prezzo a cui viene effettuato l'affitto del ramo aziendale sia congruo, l'Agenzia ritiene che anche quest'ultimo step dell'operazione non integri alcun profilo di indebito risparmio d'imposta in quanto non risulta violata la ratio di alcuna disposizione o di alcun principio di carattere generale.

Risposta a Interpello n. 263/2023 del 21 marzo 2023 - Operazione di finanziamento e scissione. Valutazione abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10--bis della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Il caso oggetto dell'interpello in esame attiene a eventuali profili abusivi del caso di una società (di seguito, "AH") che ha intenzione di porre in essere una concatenazione di atti rappresentati da un'operazione di scissione parziale e proporzionale di AH stessa in favore di SI avente ad oggetto unicamente liquidità, notando che i soci di SI e AH hanno la medesima compagine sociale.

In maggiore dettaglio, la sequenza di atti è costituita, in estrema sintesi, dai seguenti passaggi:

- accensione da parte di SI di un Finanziamento Bancario;
- impiego della liquidità ottenuta da SI per la estinzione del proprio debito verso AH costituito dai predetti finanziamenti fruttiferi erogati in precedenza sempre da AH;
- restituzione della liquidità ricevuta da parte di AH a favore di SI, che verrà trasferita attraverso un'operazione di scissione parziale proporzionale che avrà ad oggetto esclusivamente la predetta liquidità.

L'operazione di scissione parziale e proporzionale, secondo quanto rappresentato dall'Istante, ha quale obiettivo economico quello di dotare la beneficiaria SI di una patrimonializzazione idonea a raggiungere un più corretto equilibrio del rapporto tra i mezzi propri ed i mezzi di terzi, creando così i presupposti per reperire ulteriori risorse per lo sviluppo futuro del proprio business.

Ciò posto, l'Agenzia muove dal principio secondo il quale le finalità perseguite attraverso la scissione trovano ragion d'essere negli interessi propri delle società coinvolte e non da interessi dei singoli soci, estranei al contesto imprenditoriale. Il ricorso da parte della beneficiaria ad un finanziamento bancario per procurarsi temporaneamente la provvista finanziaria necessaria ad effettuare formalmente il rimborso del debito, la successiva scissione parziale con la quale la società scindenda restituisce la liquidità ottenuta per effetto di quel rimborso e l'estinzione, da parte della beneficiaria, del finanziamento bancario ottenuto, rendono evidente come l'estinzione del debito da finanziamento di SI (società beneficiaria) nei riguardi della società scindenda non abbia, di fatto, determinato alcun incremento effettivo della liquidità

delle due società (almeno fino a concorrenza dell'originario finanziamento), ma unicamente la conversione di una posta di debito (capitale di credito) in una posta del patrimonio netto (capitale proprio): l'effetto principale della scissione è infatti quello di trasformare il debito da finanziamento della beneficiaria in una posta del suo patrimonio netto, senza, tuttavia, che a tale conversione del debito in riserva del patrimonio, si accompagni un effettivo incremento della liquidità né della scissa né della beneficiaria.

Pertanto, conclude l'Agenzia sotto il profilo della natura indebita del suddetto risparmio d'imposta, la complessiva operazione appare preordinata all'aggiramento del regime proprio degli aumenti di capitale reali ovvero degli aumenti di capitale virtuali (attraverso la rinuncia del credito di AH vantato nei confronti di SI).

In particolare, con riferimento al primo elemento dell'abuso (risparmio d'imposta indebito) nel caso di specie questo emerge dal confronto tra il regime di neutralità fiscale della scissione (i.e. continuità dei valori fiscalmente riconosciuti delle attività assegnate e non imponibilità delle plusvalenze) e ciò che si sarebbe determinato, sul piano fiscale, se la patrimonializzazione della società SI fosse avvenuta con un'operazione più fisiologica, ossia mediante un conferimento operato dai soci persone fisiche impiegando mezzi propri ovvero la provvista derivante dalla distribuzione dei dividendi di cui la stessa è dotata ai propri soci. Infatti, nota l'Agenzia quando l'operazione non modifica la situazione patrimoniale dei soci, la realizzabilità dell'aumento di capitale, volto alla patrimonializzazione della SI, è reso possibile attraverso la preventiva distribuzione di dividendi a favore dei soci persone fisiche, distribuzione da assoggettare a ritenuta a titolo di imposta del 26%. La scissione che si intende realizzare viene utilizzata per annullare, sul piano sostanziale, gli effetti dell'incasso del credito da finanziamento ottenuto dalla scindenda, la quale, infatti, proprio tramite la scissione, si libera di quella stessa liquidità assegnandola (rectius, restituendola) alla beneficiaria affinché quest'ultima la restituisca alla banca presso la quale si era indebitata per eseguire il rimborso del finanziamento ricevuto.

Ciò posto, rileva l'Agenzia che il suddetto vantaggio risulta altresì essenziale perché la specifica sequenza di operazioni non è di per sé diretta al soddisfacimento di un interesse economico diverso da quello del perseguimento di un vantaggio fiscale. Infatti, nella sequenza superflua di operazioni poste in essere, non si ravvede altro "vantaggio" se non quello rappresentato dall'aggiramento della tassazione della distribuzione di dividendi ai soci persone fisiche necessaria per consentire il conferimento nell'altra società partecipata SI.

In merito al secondo presupposto dell'abuso (assenza di sostanza economica), l'Agenzia precisa che l'utilizzo della scissione per la soddisfazione esclusivamente dell'interesse dei soci-persone fisiche - dirette dalla medesima compagine sociale - comporta che la scissione prospettata non possa essere posta sullo stesso piano di altre operazioni (i conferimenti) che fisiologicamente permettono ai soci di ripatrimonializzare le proprie società, ovvero eseguendo nuovi conferimenti.

Imposte sui redditi

Risposta a Interpello n. 262/2023 del 21 marzo 2023 - Aiuto alla crescita economica – articolo 5, comma 8, D.M. 3 agosto 2017 – conferimento di ramo d'azienda e cessione di partecipazioni

In tema di ACE (Aiuto alla Crescita Economica) è stato stabilito che al fine di garantire le medesime modalità di calcolo dell'agevolazione a prescindere dalle regole contabili adottate, si ritengono non rilevanti, ai fini della determinazione della base dell'agevolazione, la porzione di utili derivate da operazioni di conferimento di azienda. Nell'interpello in esame, l'Agenzia ha avuto modo di evidenziare che tale previsione trova applicazione anche per i soggetti IAS/IFRS adopter con riferimento alle operazioni di conferimento sia se contabilizzate ai sensi dell'IFRS 3 sia se contabilizzate secondo come operazioni under common control.

Risposta a Interpello n. 240/2023 del 6 marzo 2023 - Sopravvenienze attive – proventi derivanti da insussistenza di passività – art. 88 TUIR

L'art. 88, comma 1, del TUIR definisce sopravvenienze attive imponibili i ricavi o gli altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi. Ciò posto, nota l'Agenzia, nel caso oggetto dell'interpello, l'insussistenza della passività ha generato un componente positivo nel conto economico che tuttavia non risulta correlato ad alcun componente negativo di reddito oggetto di deduzione nei periodi d'imposta precedenti. Di conseguenza, poiché la passività non ha concorso alla formazione del reddito in precedenti esercizi, l'Agenzia ritiene che la sopravvenuta insussistenza della stessa, conseguente alla rinuncia al credito non concorre alla formazione del reddito ancorché gli effetti della rinuncia siano stati rilevati a conto economico.

Risposta a Interpello n. 258,259, 261/2023 del 21 marzo 2023 - Crediti d'imposta per le imprese non energivore in amministrazione straordinaria

L'Agenzia delle Entrate, con le risposte ad interpello nn. 258, 259 e 261 del 21 marzo 2023, ha fornito precisazioni in tema di credito d'imposta per le imprese non energivore. Sotto il profilo soggettivo, i crediti d'imposta sono riservati a tutte le imprese residenti, ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, che indipendentemente dalla forma giuridica, dalle dimensioni aziendali, nonché dal regime contabile adottato rispettano le condizioni normativamente previste. In assenza di un'espressa esclusione normativa per la fruizione del credito in esame da parte delle società in difficoltà, nel presupposto che ricorrano i presupposti previsti dalle disposizioni per il riconoscimento del contributo in relazione all'attività commerciale (quella preposta alla continuazione dell'attività aziendale), deve ritenersi che non sussistono elementi ostativi alla fruizione del credito d'imposta in questione da parte della società ammessa alla procedura di amministrazione straordinaria per le grandi imprese in crisi.

Risposta a Interpello n. 265/2023 del 21 marzo 2023 esenzione da ritenuta per proventi da partecipazione a fondi immobiliari italiani percepiti da OICR esteri

Come noto, l'articolo 1, comma 1, lettera j), del TUF (D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58), definisce il fondo comune di investimento "l'Oicr costituito in forma di patrimonio autonomo, suddiviso in quote, istituito e gestito da un gestore". La successiva lettera k) definisce l'organismo di investimento collettivo del risparmio: *"l'organismo istituito per la prestazione del servizio di gestione collettiva del risparmio, il cui patrimonio è raccolto tra una pluralità di investitori mediante l'emissione e l'offerta di quote o azioni, gestito in monte nell'interesse degli investitori e in autonomia dai medesimi nonché investito in strumenti finanziari, crediti, inclusi quelli erogati, a favore di soggetti diversi da consumatori, a valere sul patrimonio dell'OICR, partecipazioni o altri beni mobili o immobili, in base a una politica di investimento predeterminata"*.

Tale definizione pone in evidenza, quali caratteristiche imprescindibili, la funzione economica dell'OICR, ossia la gestione collettiva del risparmio raccolto tra una pluralità di investitori e l'autonomia delle scelte di gestione della società di gestione rispetto all'influenza dei partecipanti.

Ciò posto, nota l'Agenzia che ai fini della identificazione dei soggetti nei cui confronti non si applica la ritenuta, è stato chiarito che gli OICR esteri sono quei soggetti che, secondo la normativa vigente nello Stato estero in cui sono istituiti, presentano i requisiti sostanziali nonché le stesse finalità di investimento dei fondi e degli organismi italiani, prescindendo dalla loro forma giuridica e ancorché siano privi di una soggettività tributaria, a condizione che sussista una forma di vigilanza sul fondo o organismo ovvero sul soggetto incaricato della gestione dello stesso. Nella risoluzione 27 giugno 2017, n. 78/E è stato chiarito che i fondi gestiti da Advisor disciplinati dall'Investment Adviser Act of 1940 e soggetti alla vigilanza della Securities and Exchange Commission (SEC) hanno gli stessi requisiti sostanziali nonché le stesse finalità di investimento dei fondi e degli organismi italiani.

Giurisprudenza

Imposta di successione e donazione

Cass., Sez. Trib., n. 6082, 28 febbraio 2023 – esenzione imposta sulle successioni – partecipazioni – esercizio di impresa – Art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990

Con l'ordinanza in esame la Corte di Cassazione ha preso posizione in merito alla spettanza dell'esenzione sull'imposta di successione (e donazione) di cui all'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990 nel caso in cui la partecipazione in una società di capitali caduta in successione, pur soddisfacendo il requisito del trasferimento del controllo, sia in una società "senza impresa". La Corte di legittimità ha affermato che la norma esentativa, che è stata emanata in accoglimento delle indicazioni della Commissione Ue (raccomandazione 94/1069/CE del 1994 e comunicazione 98/C 93/02 del 1998) volte a favorire la continuità delle imprese nel passaggio generazionale, "nonostante l'improprietà lessicale" deve essere interpretata nel senso che, ai fini dell'esenzione da imposta nel caso di trasferimento di partecipazioni in società di capitali, sono necessari, oltre all'acquisizione del controllo e alla detenzione per almeno 5 anni, anche l'ulteriore requisito dell'esercizio dell'impresa da parte della società la cui partecipazione è oggetto di trasferimento.

Imposta di registro

Cass. civ., Sez. Un., Sentenza n. 7682, 16 marzo 2023 – Imposta di registro – caso d'uso – ricognizione di debito

In tema di imposta di registro, le Sezioni Unite della Cassazione enunciano due principi di diritto che pongono fine ai diversi orientamenti sorti in giurisprudenza affermando che *"Il deposito di documento a fini probatori in procedimento contenzioso non costituisce "caso d'uso" in relazione al D.P.R. n. 131/1986, art. 6"* e che *"La scrittura privata non autenticata di ricognizione di debito che, come tale, abbia carattere meramente ricognitivo di situazione debitoria certa, non avendo per oggetto prestazione a contenuto patrimoniale, è soggetta ad imposta di registro in misura fissa solo in caso d'uso"*.

Contatti

Bari

Corso Vittorio Emanuele II, 60
Tel. 080 8680801
Fax 080 8680802

Bologna

Via A. Testoni, 3
Tel. +39 051 65821
Fax. +39 051 228976

Catania

Viale XX Settembre 70
Tel. +39 095 6147211
Fax. +39 095 6147212

Firenze

Via Pier Capponi, 24.
Tel. +39 055 2671211
Fax. +39 055 292251

Genova

Piazza della Vittoria, 15/34
Tel. +39 010 5317811
Fax. +39 010 585319

Milano

Via Tortona, 25
Tel. +39 02 83324111
Fax. +39 02 83324112

Napoli

Via Riviera di Chiaia 180
Tel. +39 081 2488200
Fax. +39 081 2488201

Padova

Via N. Tommaseo, 78/C
Tel. +39 049 7927977
Fax. +39 049 7927988

Parma

Via Paradigna, 38
Tel. 051 65821
Fax 051 228976

Roma

Via XX Settembre, 1
Tel. +39 06 489901
Fax. +39 06 4740131

Torino

Galleria San Federico, 54
Tel. +39 011 55421
Fax. +39 011 5620395

Treviso

Viale Fratelli Bandiera, 3
Tel. 049 7927977
Fax 049 7927988

Varese

P.zza Montegrappa, 12
Tel 0332 1858342
Fax 02 83324112

La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit, per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.

©2023 Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit