



NEWSLETTER N. 4 - 2023

22 marzo 2023 Pagina 1/4

IMPOSTE DIRETTE

PATENT BOX

L'Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti sul regime agevolativo opzionale a favore delle imprese titolari del diritto di sfruttamento economico di specifici beni immateriali, ex art. 6 d.l. 146/2021, che prevede una deduzione fiscale maggiorata delle spese sostenute nello svolgimento di attività di R&S riferibili ai beni immateriali agevolati (Agenzia delle entrate, Circolare n. 5 del 24.02.2022).

Le ipotesi che consentono il subentro nella posizione del dante causa ai fini del Patent Box sono riconducibili alle sole operazioni successorie sotto il profilo civilistico e neutrali sotto il profilo fiscale (fusioni, scissioni, ecc.) oppure anche solo neutrali ai fini fiscali (conferimento di azienda). In caso di cessione di azienda, pertanto, l'avente causa non può subentrare automaticamente nell'opzione esercitata dal dante causa (Agenzia delle entrate, Risposta ad interpello n. 194 del 07.02.2022).

CREDITO DI IMPOSTA IMPRESE ENERGIVORE

L'Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti in merito al calcolo dell'incremento del costo per le imprese neocostituite che producono energia elettrica destinata all'autoconsumo (Agenzia delle entrate, Risposta ad interpello n. 193 del 06.02.2022).

SALE AND LEASE BACK

In caso di "sale and lease back" con causa traslativa,

l'eventuale plusvalenza derivante dalla cessione dei beni va iscritta tra i risconti passivi e imputata gradualmente a conto economico in base alla durata del contratto di locazione finanziaria. Lo stesso principio di contabilizzazione trova applicazione in capo all'utilizzatore finale anche nel caso in cui:

- l'utilizzatore (primo cedente) ceda il bene alla sua controllante;
- la controllante ceda poi il bene alla società di leasing;
- la società di leasing conceda il bene in locazione finanziaria all'utilizzatore finale (primo cedente) (Agenzia delle entrate, Risposta ad interpello n. 198 del 07.02.2022).

TRASFERIMENTO CREDITO IVA AL CNM

Il credito IVA trasferito al CNM dalla consolidata relativo all'anno d'imposta X può essere utilizzato esclusivamente per compensare il debito IRES risultante - a titolo di saldo per il medesimo periodo d'imposta X e di acconto per il periodo d'imposta X+1 - dalla dichiarazione dei redditi del consolidato (CNM) relativo all'anno d'imposta X (Agenzia delle entrate, Risposta ad interpello n. 220 del 22.02.2022).

ACCERTAMENTO INDUTTIVO

In caso di accertamento analitico induttivo fondato sulla presunzione legale di ricavi non contabilizzati scaturente da prelevamenti bancari non giustificati, occorre rideterminare il reddito imponibile del contribuente riconoscendo una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi in relazione ai ricavi accertati (Cass. sent. n. 5586 del 23.02.2023).

NEWSLETTER N. 4 - 2023

22. marzo 2023 Pagina 2/4

PARTICIPATION EXEMPTION

Ai fini dell'applicazione del regime di *participation exemption*, il requisito dell'attività commerciale non risulta soddisfatto nel caso in cui la società partecipata si limiti esclusivamente all'impiego di mezzi finanziari gestendo un proprio capitale con fini produttivi, come in ipotesi di acquisto di un terreno e di costruzione di un immobile (Cass. ord. n. 4825 del 16.03.2023).

DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE VIOLAZIONI FORMALI

L'art.1, c.166-173 della L.197/2022 (Legge di Bilancio 2023) ha introdotto la possibilità di definire in modo agevolato le c.d. violazioni formali.

Di seguito, se ne illustrano le principali caratteristiche.

La sanatoria prevede la possibilità di regolarizzare le violazioni di natura formale, commesse sino al 31.10.2022, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile, sulla liquidazione e sul pagamento di:

- imposte sui redditi e relative addizionali;
- IVA;
- IRAP;
- delle imposte sostitutive;
- delle ritenute alla fonte;
- dei crediti d'imposta.

Può avvalersi della regolarizzazione la generalità dei contribuenti, indipendentemente dall'attività svolta, dal regime contabile adottato e dalla natura giuridica.

La regolarizzazione avviene mediante il versamento di una somma pari ad euro 200 per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni, a mezzo F24.

Il versamento può essere effettuato:

- in due rate di pari importo, la prima entro il 31 marzo 2023 e la seconda entro il 31 marzo 2024; oppure
- in un'unica soluzione entro il 31 marzo 2023.

La rimozione dell'irregolarità deve avvenire al massimo entro il 31.3.2024, anche in ipotesi di violazione formale constatata o per la quale sia stata irrogata la sanzione o comunque fatta presente all'interessato.

AVVISO DI SOLLECITO PER TARDIVA TRASMISSIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE

Con provvedimento n. 61196 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 6 marzo 2023 è stato annunciato l'invio di avvisi di sollecito con riferimento a fatture elettroniche emesse oltre i termini e al tardivo invio dei corrispettivi

giornalieri. Qualora le sopramenzionate tardività non determinino alcun effetto sulle liquidazioni IVA, il comportamento tardivo può essere corretto avvalendosi delle disposizioni previste per regolarizzare le violazioni formali di cui all'articolo 1 (commi 166-173) della legge 197/2022 (vedasi la relativa sezione della presente circolare). Qualora invece le tardività abbiano effetti sulle liquidazioni IVA periodiche, i contribuenti possono ricorrere all'istituto speciale del ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 1, commi 174 a 178, della predetta legge previsto per l'anno fiscale 2021 e gli anni pregressi.

IVA

SALE AND LEASE BACK

Con il contratto di "sale and lease back":

- un'impresa vende un bene di sua proprietà, strumentale all'esercizio della propria attività, ad una società di leasing;
- la società di leasing concede lo stesso bene in leasing all'impresa cedente.

Tuttavia, in alcuni casi, il contratto potrebbe non avere causa traslativa ma finanziaria. In particolare, in presenza di: (i) clausole che escludono o limitano significativamente il potere dell'impresa di leasing di disporre giuridicamente del bene come proprietario, (ii) facoltà concesse all'utilizzatore del bene, particolarmente incisive e stringenti, da far ritenere che sia quest'ultimo a conservare il diritto di disporre del bene "come se ne fosse il proprietario" (Agenzia delle entrate, Risoluzione n. 3 del 03.02.2022 e Risposta ad interpello n. 206 del 07.02.2022).

REVERSE CHARGE

Nel caso in cui il soggetto passivo IVA:

- abbia erroneamente assoggettato ad IVA - con il regime di reverse charge - un'operazione in realtà esente;
- non abbia detratto l'IVA registrata a debito,

può nel termine di due anni dalla data di pagamento, presentare istanza di rimborso ex art. 30-ter. A tal fine, l'istante dovrà fornire prova di non aver detratto l'IVA e che l'IVA eventualmente imputata a costo sia recuperata a tassazione (Agenzia delle entrate, Risposta ad interpello n. 203 del 07.02.2022).

NEWSLETTER N. 4 - 2023

22. marzo 2023 Pagina 3/4

PRESUNZIONE DI CESSIONE

Per vincere la presunzione di cessione e di acquisto IVA, la disponibilità di ulteriori sedi dell'impresa può essere provata - oltre che dalla iscrizione presso il registro imprese - anche mediante altri documenti da cui risulti la destinazione delle merci presso altro luogo. Tuttavia, tali documenti devono risultare annotati in uno dei registri in uso, non essendo sufficiente l'esibizione delle fatture e dei documenti di trasporto nei quali venga indicato tale altro luogo (Cass. sent. n. 6325 del 02.03.2023).

IDENTIFICAZIONE DIRETTA "TARDIVA"

Non osta alla richiesta di rimborso ex art.38-bis.2 d.p.r. 633/1972 l'effettuazione dell'identificazione diretta solo dopo il compimento dell'operazione oggetto di rimborso, purché l'identificazione sia effettuata entro un termine ragionevole (Cass. sent. n. 2746 e n. 2756 del 30.01.2023).

IMPOSTA DI SUCCESSIONE E DONAZIONE

ESENZIONE DEI TRASFERIMENTI DI PARTECIPAZIONI SOCIETARIE

Il regime di esenzione ex art. 3, co. 4-ter, d.lgs. 346/1990 per i trasferimenti di partecipazioni societarie che assicurano il controllo sociale ex art.2359 c.c. trova applicazione a condizione che la partecipazione societaria donata attribuisca ai donatari il potere di influire in modo diretto ed immediato sull'attività sociale, indirizzandone la gestione e le decisioni aziendali, e di decidere sulla possibilità di continuare a mantenere il controllo della società stessa. Secondo l'Agenzia non è quindi sufficiente il controllo "formale" attraverso i diritti di voto (Agenzia delle entrate, Risposta ad interpello n. 185 del 03.02.2022).

Il regime di esenzione ex art. 3, co. 4-ter, d.lgs. 346/1990 trova applicazione anche per i trasferimenti di partecipazioni di società non residenti in Italia se comunque residenti nell'UE, ma è subordinata alle stesse condizioni richieste con riferimento alle partecipazioni in società residenti in Italia ovvero che:

- con la donazione o successione sia integrato o mantenuto il controllo di diritto sulla società partecipata in capo agli aventi causa, e
- gli aventi causa si impegnino a mantenere il controllo societario, per un periodo non inferiore a cinque anni

dalla data del trasferimento, con apposita dichiarazione contestuale alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione (Cass. sent. n. 5674 e n.5692 del 23.02.2023),.

Il regime di esenzione ex art. 3, co. 4-ter, d.lgs. 346/1990 non trova applicazione in caso di partecipazioni in società immobiliari poiché la società deve svolgere un'effettiva attività d'impresa (Cass. sent. n. 6082 del 28.02.2023).

IMPOSTA DI REGISTRO

CONTRATTO VERBALE DI FINANZIAMENTO

Il contratto verbale di finanziamento di società, non essendo soggetto a registrazione in termine ma soltanto in caso di sua enunciazione in un altro atto, non dev'essere tassato ex art.22, co.2, TUR quando:

- lo stesso sia enunciato nel verbale assembleare,
- ma i suoi effetti sono cessati a seguito della rinuncia, dichiarata nello stesso verbale assembleare, da parte dei soci alla restituzione (Cass. sent. n. 3839 del 08.02.2023).

ASPETTI CIVILISTICI

FRODE FISCALE SANZIONATA SOLO DALLA NORMATIVA TRIBUTARIA E NON ANCHE CIVILISTICA

Il contratto stipulato per eludere la normativa fiscale non viene colpito da nullità civilistica, ma viene sanzionato solo da un punto di vista tributario. Lo conferma l'ordinanza della Cassazione n. 3170/2023, nella quale viene osservato che il divieto di elusione in materia tributaria è un principio che opera solo nei confronti del fisco e, pertanto, non incide sulla validità del contratto nei rapporti tra le parti contraenti. In altri termini, l'abuso del diritto in campo tributario va tenuto distinto dall'abuso del diritto in campo civilistico: infatti, nella materia contrattuale, l'elusione verte sui rapporti tra le parti e non trova applicazione a tutela di interessi terzi estranei alle parti; rileva cioè solo l'uso distorto di un potere connesso alla titolarità di un diritto e non, come nel campo tributario, la tutela di un interesse pubblico proprio dell'amministrazione finanziaria (Cass., ord. 3170/2023).

NEWSLETTER N. 4 - 2023

22. marzo 2023 Pagina 4/4

NOMINA DEGLI ORGANI DI CONTROLLO NELLE SRL

L'articolo 379 del Codice della crisi [D.Lgs. 14/2019], dopo alcune modifiche attuate con alcuni interventi correttivi nel corso degli ultimi due anni, ha formulato l'attuale versione dell'articolo 2477, Cod. civ. riguardante la nomina dell'organo di controllo. L'art. 2477 c.c. prevede dei limiti dimensionali ridotti rispetto al passato.

La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:

- è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
- controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
- ha superato per due anni consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:
 - 4 milioni di euro del totale dell'attivo di bilancio;
 - 4 milioni di euro delle vendite e delle prestazioni;

20 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

L'efficacia di tali limiti era stata ancorata all'approvazione del bilancio 2021; entro tale data le società si sarebbero dovute preoccupare di tale obbligo di nomina.

Con l'articolo 1-bis, D.L. 118/2021, introdotto in sede di conversione avvenuta con la L. 147/2021, è stata disposto un ulteriore rinvio e, a seguito di tale modifica, la nomina dell'organo di controllo sulla base dei nuovi parametri diverrà obbligatoria in sede di approvazione del Bilancio 2022.

Pertanto, a seguito dell'approvazione del Bilancio 2022 (nei fatti, nella primavera del 2023), le società dovranno verificare la necessità di una eventuale nomina dell'Organo di controllo o del Revisore.

CLAUSOLA STATUARIA SIMUL STABUNT SIMUL CADENT PER I MEMBRI DEL CDA: QUANDO IL SUO ESERCIZIO È ABUSIVO

La clausola statutaria "simul stabunt simul cadent" (insieme staranno oppure insieme cadranno) può avere carattere abusivo o strumentale se le dimissioni di quell'amministratore o di quegli amministratori, capaci di provocare la decadenza di tutto l'organo di gestione, siano dettate unicamente o prevalentemente dallo scopo di eliminare amministratori sgraditi, in assenza di giusta causa, quindi eludendo l'obbligo di corresponsione degli emolumenti residui (ed in generale di risarcimento del danno) che spetterebbero loro se fossero cessati dalla carica.

Tale principio è stato espresso nella sentenza n.

8088/2020 del Tribunale di Milano - sez. specializzata in materia di Impresa – con la quale è stato rilevato come le dimissioni di due consiglieri dal CdA fossero giunte solo dopo numerosi tentativi di riportare la gestione della società – che da tempo era disfunzionale per i contrasti tra la consigliera promotrice del giudizio, da un lato, e i due consiglieri convenuti, dall'altro – ad un equilibrio.

In tale ottica, il Tribunale ha rigettato le domande dell'attrice, affermando che le dimissioni dei due consiglieri non sono state strumentali alla compromissione dell'equilibrio all'interno dell'organo gestorio, ma, piuttosto hanno risolto, secondo le regole statuarie, un conflitto insanabile personale creatosi tra gli amministratori e dannoso per la gestione della società.

NIENTE OBBLIGO DI REPÊCHAGE IN CASO DI LICENZIAMENTO DEL DIRIGENTE

In caso di licenziamento del dirigente per esigenze di ristrutturazione aziendale non ricorre, per tale categoria, l'obbligo datoriale di sperimentare il cd. repêchage, cioè il ripescaggio in altre ed affini posizioni di lavoro all'interno dell'azienda. Lo ha ribadito la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 2895 del 31 gennaio 2023, sottolineando che è esclusa la possibilità del repêchage in quanto incompatibile con la posizione dirigenziale, assistita da un regime di libera recredibilità da parte del datore di lavoro. Ciò discende dal fatto che il rapporto di lavoro del dirigente non è assoggettato alle norme limitative dei licenziamenti individuali (cfr. artt. 1 e 3 della legge 15 luglio 1966, n. 604), che riguardano solo i prestatori con qualifiche sottordinate di operaio, impiegato e quadro. Viene così evidenziata la diversità di trattamento tra il lavoratore dipendente ed il dirigente: mentre per il primo il datore di lavoro, prima di procedere al licenziamento, deve valutare la possibilità di ripescaggio e quindi di ricollocazione all'interno dell'azienda; nel caso del dirigente invece tale verifica, in presenza di una situazione di crisi, non è richiesta, essendo sufficiente la corrispondenza tra la ragione formalmente enunciata a fondamento del recesso e quella reale riscontrata nel processo (Cass., ord. n. 2895 del 31 gennaio 2023).