

MORRI
ROSSETTI

Tax Weekly Roundup

Venerdì 5 aprile 2024

Nr. 14/2024

TAX WEEKLY ROUNDUP

Il Tax Weekly Roundup dello Studio contiene alcuni dei principali chiarimenti di prassi e giurisprudenza resi nella settimana corrente, relativamente ai seguenti argomenti.

1. *Configura abuso del diritto la fusione seguita dalla scissione asimmetrica*
2. *Riversamento del credito R&S: disponibile la nuova istanza*
3. *Nessuna comunicazione finanziaria per le operazioni di crowdfunding*
4. *Dividendi di controllata estera con limiti UE*
5. *Conti esteri: illecito da provare per ciascun anno*
6. *La vendita di progetto e autorizzazione a costruire l'impianto fotovoltaico non è cessione d'azienda*
7. *Ristorni riconosciuti ai soci delle cooperative: sempre deducibili dalla base Irap*

Configura abuso del diritto la fusione seguita dalla scissione asimmetrica

L'Agenzia delle entrate, con la Risposta a istanza di interpello del 29 marzo 2024, n. 84, ha chiarito che costituisce abuso del diritto un'operazione di fusione fra tre società con successive scissioni asimmetriche a favore di beneficiarie che ricevono compendi immobiliari identici alla situazione iniziale, in quanto l'operazione poteva essere strutturata con delle cessioni quote.

Nel caso esaminato, Alfa Beta e Gamma sono possedute nella stessa misura da tre soci di un gruppo familiare, che a seguito di dissapori sorti tra di loro vogliono separare le loro sorti.

L'operazione prospettata è quella di un'incorporazione di Alfa e Gamma in Beta, con successiva scissione totale asimmetrica a favore di tre nuove società interamente partecipate da ciascuno dei tre soci. Secondo l'Agenzia dell'entrate un'operazione così strutturata costituisce abuso del diritto, ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212/200.

In primo luogo, l'Agenzia ha rilevato come dall'operazione in questione consegue un indebito vantaggio fiscale in quanto ciascuna delle tre beneficiarie finali disporrà del medesimo patrimonio immobiliare delle tre originarie società essendo totalmente partecipata da uno dei soci. Le operazioni di fusione e di scissione si caratterizzano entrambe per la neutralità fiscale.

Il fatto di porre in essere delle operazioni per sfruttarne la neutralità fiscale non configura di per sé abuso del diritto. Ma le due operazioni sono realizzate, nel caso di specie, allo scopo di

assegnare alle tre beneficiarie neocostituite lo stesso patrimonio immobiliare che all'origine era detenuto rispettivamente da Alfa, Beta e Gamma, continuando l'attività di gestione immobiliare già svolta in precedenza.

In sostanza, ad avviso dell'Agenzia, tale risultato si sarebbe potuto raggiungere con delle cessioni di partecipazioni (realizzative) mentre lo si è fatto con due operazioni finalizzate a riproporre lo status quo ante, ma separando i destini dei soci. Le due operazioni di segno opposto (fusione e poi scissione) sono quindi nell'esclusivo interesse dei soci, non delle società ed il vantaggio fiscale che ne deriva è indebito in quanto le operazioni aggirano delle cessioni di partecipazioni tassate ex articolo 67 del Tuir.

Inoltre, sempre ad avviso dell'Agenzia, l'operazione realizzata è priva di sostanza economica, in quanto alcune società erano state costituite da precedenti scissioni, per essere poi il tutto riunito con una fusione e nuovamente separato con tre scissioni totali asimmetriche. Il tutto prevedendo nelle tre beneficiarie gli stessi pacchetti immobiliari di origine, ma post scissione a beneficio di tre società unipersonali. Per l'Agenzia tale obiettivo poteva essere più semplicemente raggiunto con delle cessioni di quote.

Infine, l'Agenzia ha rilevato l'assenza di ragioni extrafiscali non marginali, necessarie per poter fuoriuscire dall'abuso del diritto, dal momento che non sono state addotte altre cause che non siano il vantaggio fiscale, cosicché gli obiettivi potevano essere raggiunti in altro modo, più consono.

Riversamento del credito R&S: disponibile la nuova istanza

Aggiornati i termini di versamento contenuti nel Provvedimento del Direttore dell'Agazia delle entrate del 1° giugno 2022, n. 188987 e approvato il modello per il riversamento spontaneo del credito d'imposta ricerca e sviluppo, in conformità con quanto stabilito dall'articolo 5, comma 1-bis, del DL n. 145/2023.

È quanto previsto con il Provvedimento del Direttore dell'Agazia delle entrate del 29 marzo 2023, n. 169262/2024, con il quale viene prevista anche l'introduzione nel suddetto modello di riversamento la casella "Revoca Istanza" che consente al contribuente di revocare l'istanza trasmessa, originaria o sostitutiva, fino al 30 giugno 2024, a condizione che lo stesso non abbia ancora effettuato il versamento dell'unica soluzione o della prima rata. Il contribuente dopo la revoca può, entro il termine del 30 luglio 2024, presentare una nuova istanza.

L'importo del credito deve essere riversato senza compensazione mediante il modello F24, utilizzando i codici tributo istituiti con la Risoluzione del 5 luglio 2022, n. 34 entro il 16 dicembre o in tre rate di pari importo scadenti entro il 16 dicembre degli anni 2024, 2025 e 2026, le ultime due gravate di interessi al tasso legale.

Non possono essere scomputati le sanzioni e gli interessi già pagati a seguito di accertamento o contestazione del credito. Si segnala, inoltre, che la procedura di riversamento non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti, rispetto a quanto dovuto. La procedura di riversamento si perfeziona con l'integrale pagamento delle somme.

Nessuna comunicazione finanziaria per le operazioni di crowdfunding

L'Agazia delle entrate, con la Risposta a istanza di interpello del 2 aprile 2024, n. 85, ha chiarito che non sussistono obblighi comunicativi all'Archivio dei rapporti finanziari dell'Anagrafe tributaria per il soggetto gestore di un portale di crowdfunding, per tale intendendosi l'attività di intermediazione finanziaria che consente a chi ha un progetto o un'attività da avviare e che non dispone dei capitali necessari di raccogliere, tramite il portale

web gestito dal promotore del crowdfunding, i finanziamenti necessari non superiori al limite di 5 milioni di euro nell'arco di 12 mesi offerti per lo più da investitori non professionali.

Ai fini dell'esclusione dalle comunicazioni finanziarie, è determinante il fatto che il titolare del portale non eserciti alcuna forma di: (i) gestione finanziaria degli investimenti (ossia non gestisca i flussi di pagamento da e/o verso il titolare di progetto, né si occupi della custodia degli strumenti oggetto dell'offerta e della detenzione delle liquidità dei clienti); (ii) controllo, coordinamento o collegamento diretto o indiretto sul prestatore di servizi di pagamento.

Dividendi di controllata estera con limiti UE

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano, con la sentenza n. 1429 del 2 aprile 2024, ha statuito che la tassazione ai fini Ires dei dividendi erogati alla società italiana dalla propria controllata estera, ai sensi della direttiva «madre-figlia», esaurisce il limite della relativa tassazione in misura non superiore al 5%, con la conseguenza che l'inclusione del 50% dei dividendi nella base imponibile Irap, dettata dalla disciplina domestica, sostanzia il superamento del limite stabilito dalla normativa comunitaria.

Un istituto di credito italiano impugnava il silenzio-rifiuto dell'Agazia delle entrate sull'istanza di rimborso Irap per l'esercizio 2021/2022, calcolata sulla base imponibile comprensiva del 50% dei dividendi percepiti dalla controllata lussemburghese. Il contribuente ha invocato la direttiva 2011/96/UE («madre-figlia») per eccepire che, in forza delle relative disposizioni in tema di tassazione dei dividendi, l'avvenuto assoggettamento ad Ires degli utili percepiti dalla controllata nella minor misura del 5% avesse esaurito il limite massimo di tassazione della normativa comunitaria. Pertanto, il ricorrente chiedeva di riconoscere il diritto al rimborso, stante l'illegittimità del prelievo della maggior Irap versata su una base imponibile comprensiva del 50% dei dividendi erogati dalla controllata lussemburghese.

L'Ufficio, invece, ribadiva in giudizio la liceità della propria condotta, conforme alla disciplina Irap, secondo la quale, ai fini della determinazione del valore della produzione netta degli intermediatori

finanziari, prevede che il margine di intermediazione sia ridotto del 50%, sì che i dividendi percepiti dalla controllante italiana concorrono a formare la base Irap nella misura del 50%. L'Amministrazione finanziaria evidenziava, altresì, che avallare la tesi del ricorrente avrebbe creato una disparità di trattamento in relazione alla tassazione ai fini Irap dei dividendi con le società che esercitano attività diversa da quella di intermediazione finanziaria o bancaria.

La Corte ha deciso di accogliere il ricorso disapplicando la normativa domestica, incompatibile con la normativa comunitaria, da considerarsi pacificamente prevalente su quella nazionale. La Corte ha preso le mosse dal recepimento del contenuto della direttiva madrefiglia da parte dello Stato italiano.

L'articolo 89 del Tuir attesta l'esenzione dei dividendi percepiti dalla controllante italiana dall'imposta sul reddito delle società nella misura del 95%, con susseguente relativa tassazione nella residua misura del 5%. Da ciò gli interpreti hanno fatto discendere l'incompatibilità con la normativa comunitaria – pacificamente prevalente su quella nazionale in virtù del principio del primato del diritto Ue – del regime italiano di tassazione ai fini Irap degli utili in parola, posto che in ragione del relativo assoggettamento ad Ires risulta esaurito il relativo limite di imponibilità, fissato in misura non superiore al 5%.

Conti esteri: illecito da provare per ciascun anno

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, con la sentenza n. 657/2024, ha statuito che la disponibilità da parte del contribuente di somme all'estero in annualità diverse rispetto a quella in contestazione non può esimere l'Amministrazione finanziaria dalla prova della detenzione di disponibilità finanziarie all'estero, circostanza che avrebbe legittimato la presunzione legale di violazione degli obblighi dichiarativi ai fini del monitoraggio fiscale.

Nell'ambito dell'attività di cooperazione internazionale, l'Agenzia delle entrate veniva a conoscenza della titolarità da parte di un contribuente italiano di due rapporti bancari presso un intermediario elvetico (saldo contabile al febbraio 2015), sicché lo invitava a dare

informazioni e documenti su origine delle somme, motivo della loro omessa indicazione nel quadro RW e composizione e valorizzazione di tali attività estere negli anni per i quali era stata violata la disciplina sul monitoraggio fiscale.

Il contribuente non dava riscontro e l'Ufficio emetteva un atto di contestazione per violazione degli obblighi dichiarativi. Il contribuente si opponeva ed eccepiva che l'ufficio non avesse provato nell'anno d'imposta in contestazione (2011) la sua detenzione di attività finanziarie all'estero. I giudici di primo grado accoglievano il ricorso, mettendo in evidenza che l'Ufficio si era appoggiato al fatto noto relativo ad un'altra annualità d'imposta - il saldo contabile al febbraio 2015 - per rideterminare il reddito dichiarato nel periodo di imposta 2011.

La Cgt di secondo grado ha confermato l'esito favorevole al contribuente evidenziando che, quantunque risultasse incontestata la detenzione di disponibilità finanziaria in Svizzera nel 2015, l'Ufficio non aveva provato che tale detenzione risalisse anche al 2011, primo anno accertabile. Solo dopo aver adempiuto a tale onere probatorio l'Ufficio avrebbe potuto applicare la citata presunzione legale relativa, con conseguente irrogazione delle sanzioni. I giudici hanno, altresì, osservato che la disponibilità di somme all'estero nel 2011 non era stata provata dall'Agenzia nemmeno con presunzioni semplici: nell'avviso di accertamento mancava qualsiasi dato o notizia sull'anno di imposta 2011. In definitiva, la Corte ha ritenuto che l'ufficio, riguardo al 2011, non potesse ritenersi libero dalla prova del fatto noto, che avrebbe legittimato l'operatività della presunzione legale relativa alla natura reddituale delle somme, in forza della asserita prova di detenzione di somme (fatto noto) in un diverso anno di imposta (2015).

La vendita di progetto e autorizzazione a costruire l'impianto fotovoltaico non è cessione d'azienda

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 8805, depositata il 3 aprile 2024, ha statuito che non configura cessione d'azienda l'atto con cui vengono ceduti: l'autorizzazione unica alla costruzione e all'esercizio di un impianto fotovoltaico, il diritto di superficie di determinati terreni per la costruzione dell'impianto medesimo,

il progetto per la realizzazione, lo sviluppo e l'esercizio dell'impianto fotovoltaico e il diritto all'allacciamento di esso alla rete elettrica. L'Agenzia delle entrate pretendeva di tassare tale atto come cessione d'azienda e non come cessione di singoli beni.

A tal proposito i giudici di legittimità hanno rilevato che, ai fini dell'applicazione delle imposte indirette, nel distinguere tra cessione d'azienda (esclusa da IVA e soggetta a imposta di registro proporzionale) e cessione di singoli beni aziendali (imponibili a IVA), deve essere accordata particolare rilevanza alla natura dell'attività economica che si intende proseguire, sicché, nel caso di specie, non era possibile individuare un'azienda senza riscontrare l'imprescindibile componentistica tecnica che, strumentale al perseguimento del fine produttivo in vista del quale è postulata l'organizzazione dei fattori d'impresa, deve necessariamente connotare l'impresa di produzione di energia elettrica (per l'esercizio di impianto fotovoltaico).

Per configurare un'azienda ex art. 2555 c.c. è necessario che i beni ceduti (che possono anche costituire solo una parte dell'azienda originaria) mantengano un residuo di organizzazione che ne dimostri un'attitudine, anche solo potenziale, all'esercizio dell'impresa.

Ristorni riconosciuti ai soci delle cooperative: sempre deducibili dalla base Irap

L'Agenzia delle entrate, con la Consulenza giuridica del 3 aprile 2024, n. 1, ha chiarito che i ristorni ai soci di cooperative, contabilizzati alla

stregua di distribuzioni di utili, mantenendo la loro originaria "natura", concorrono alla formazione della base imponibile Irap.

L'Agenzia ha quindi confermato che il ristorno, ai fini fiscali, mantiene la medesima natura ribadendone la deducibilità ai fini Irap (ma anche Ires) indipendentemente dalla modalità di contabilizzazione, a conto economico o quale quota parte di destinazione dell'utile d'esercizio.

L'esigenza del chiarimento ai fini Irap nasce dagli emendamenti apportati all'OIC 28 secondo i quali, i ristorni vanno spesati, secondo il paragrafo 23A, a conto economico nell'esercizio ove da statuto o regolamento interno ne sia previsto l'obbligo per la società del riconoscimento mentre, secondo il paragrafo 23B, se tale obbligo non sussiste, vanno contabilizzati nel patrimonio netto e assegnati ai soci come quota parte di destinazione dell'utile d'esercizio ad opera dell'assemblea che approva il bilancio.

Tale seconda modalità di contabilizzazione, con mancata imputazione a conto economico del ristorno, aveva indotto l'istante a rivolgere il quesito all'Agenzia, da quest'ultima risolto positivamente richiamando l'articolo 2, comma 2, del DM dell'8 giugno 2011, secondo il quale, i componenti rilevanti ai fini Irap per i quali, come nel caso del ristorno contabilizzato a patrimonio netto, non sia prevista l'imputazione a conto economico, devono essere considerati nella formazione della base imponibile in base alle disposizioni applicabili ai componenti imputati a conto economico aventi la medesima natura.

* * *

Per maggiori informazioni e approfondimenti, potete contattare:

Davide Attilio Rossetti - *Responsabile Dip. Tax Advisory*
(Davide.Rossetti@MorriRossetti.it)

Roberta De Pirro - *Responsabile del Centro Studi*
(Roberta.DePirro@MorriRossetti.it)

— Seguici su  —



MORRI
ROSSETTI



Morri Rossetti
Piazza Eleonora Duse, 2
20122 Milano
MorriRossetti.it