

Edizione di lunedì 24 Ottobre 2022

CASI OPERATIVI

Test di controllo del ciclo passivo
di **EVOLUTION**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La scissione negativa e le norme sulla protezione dalle perdite
di **Paolo Meneghetti**

IVA

Territorialità delle prestazioni di accesso a manifestazioni
di **Roberto Curcu**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Convenzione applicabile ai soci non residenti di società semplice italiana
di **Ennio Vial**

IMPOSTE SUL REDDITO

Attività agricole connesse e reddito agrario
di **Luigi Scappini**

CASI OPERATIVI

Test di controllo del ciclo passivo

di **EVOLUTION**



Al fine di raccogliere elementi probativi sufficienti ed appropriati relativamente alla voce “debiti” del passivo patrimoniale, il revisore legale dovrà preliminarmente effettuare l’analisi del sistema di controllo interno, il c.d. “Test sul ciclo passivo”.

Come avviene questa particolare procedura di controllo?

Il ciclo passivo riguarda il processo di approvvigionamento dei beni e dei servizi, oltre che a tutti i fattori produttivi, necessari all’impresa per lo svolgimento della propria attività.

Esso, quindi, riguarda tutte le attività proprie di un processo d’acquisto ovvero parte dal momento in cui si manifesta la necessità di un bene o di un servizio fino al regolamento del rapporto amministrativo attraverso il pagamento del debito verso il fornitore.

Ogni società, in base alle sue esigenze, definisce il proprio ciclo passivo. Le attività che di solito sono presenti in tutte le aziende possono ad esempio essere:

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



OPERAZIONI STRAORDINARIE

La scissione negativa e le norme sulla protezione dalle perdite

di Paolo Meneghetti

Seminario di specializzazione

CRISI D'IMPRESA E OPERAZIONI SOCIETARIE STRAORDINARIE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'operazione di **scissione negativa**, cioè l'operazione con la quale la società scindenda trasferisce ad una o più beneficiarie **un patrimonio netto contabile negativo** (che poi potrebbe rappresentare un **valore reale positivo o negativo**, come vedremo in seguito) ha sempre attirato l'attenzione degli operatori, alla luce dell'obiettivo che con essa si ottiene, cioè quello di **separare una "bad company" dalla "good company"** alleggerendo la situazione patrimoniale della società operativa che si intende gestire con un orizzonte temporale di lungo termine. La **domanda** che oggi dovremmo porci è la seguente:

le **condizioni** che la prassi e la giurisprudenza hanno posto nel tempo affinché la scissione negativa sia considerata lecita vanno **aggiornate** alla luce della **normativa sulla protezione dagli effetti delle perdite di esercizio** che l'evento pandemico ha reso necessaria?

Ma andiamo con ordine e segnaliamo le **condizioni di legittimità della scissione negativa**.

Anzitutto va rilevato che con il termine di scissione negativa si intendono rappresentare sostanzialmente due diverse **casistiche**:

- la scissione con la quale viene trasferita alla beneficiaria un patrimonio netto contabile negativo, mentre **il valore reale del compendio è positivo**
- la scissione con la quale viene trasferito alla beneficiaria un patrimonio contabile netto negativo **con un valore reale altrettanto negativo**

Il primo caso è quello canonico nel quale plusvalenze latenti permettono di ritenere che il dato contabile negativo rifletta, in realtà, un valore effettivo positivo: basti pensare alla fattispecie classica dell'immobile iscritto nell'attivo patrimoniale a valore di riscatto da leasing, mentre il valore di mercato è decisamente superiore.

La **legittimità** di tale operazione è largamente sostenuta in dottrina avverandosi, però, due condizioni necessarie:

- il valore contabile negativo **sia in realtà un dato positivo a valore effettivo** poiché ciò assicura la possibilità di determinare un **corretto concambio nella assegnazione delle partecipazioni** derivanti dalla operazione,
- la società beneficiaria **sia preesistente e presenti un patrimonio netto contabile capiente a sopportare la perdita patrimoniale attribuita con la scissione.**

A queste due condizioni si affianca l'ipotesi della **società beneficiaria in liquidazione** e che resta in liquidazione anche a seguito della scissione negativa, poiché in tale ipotesi la scissione ha scopo puramente liquidatorio ed allora la consistenza positiva del patrimonio netto assume un significato meno rilevante.

Il secondo caso è invece rappresentato dal trasferimento di **un patrimonio netto effettivamente negativo**. Questa ipotesi è generalmente ritenuta **non legittima**, non solo perché non sussisterebbe alcun rapporto di concambio, ma anche perché vi sarebbero alcuni indici normativi che **lascerebbero intendere la necessità di una operazione con patrimonio reale positivo**, primo tra tutti il dato cui all'[articolo 2506 ter, comma 2, cod. civ.](#), in cui si richiede l'indicazione da parte degli amministratori del **valore effettivo** che in tal caso non esisterebbe (a meno di non considerare che la locuzione valore effettivo alluda anche ad un valore reale negativo). In questa direzione si è pronunciata, seppure in modo incidentale, la **sentenza della Cassazione n. 26043 del 20.11.2013**.

In tale contesto è utile interrogarsi sulle implicazioni in tema di scissione negativa assunte dalla promulgazione di norme (cosiddetti Provvedimenti Covid) che hanno **sospeso gli effetti delle perdite di esercizio** disciplinati, per le Srl, dagli [articoli 2482 bis e ter cod. civ.](#)

In questo senso l'[articolo 6](#) del Decreto Liquidità (D.L. 23/2020), così come novellato dal Decreto Milleproroghe 228/2021, dispone, tra le altre misure, **la sospensione dell'obbligo di ricapitalizzazione** che si impone qualora le perdite di esercizio abbiano inciso sul capitale sociale per più di un terzo e lo abbiano ridotto al di sotto del limite legale. Tale obbligo dovrà essere adempiuto nel più ampio termine di cinque anni.

Allora poniamo che la società Alfa Srl presenti un patrimonio netto negativo per effetto di perdite di esercizio, con il seguente quadro patrimoniale: attivo 1.000, passivo 1.500, patrimonio netto – 500 formato da capitale sociale 100 e perdite di esercizio 600.

Ipotizziamo che con **scissione negativa** venga trasferita alla beneficiaria la seguente situazione: attivo 100, passivo 700, quindi un netto negativo di 600.

Sarebbe, quella sopra rappresentata, una tipica situazione di scissione negativa con valore reale negativo, **ostacolata nella sua legittimità da dottrina e prassi**.

Tuttavia, non può sottacersi che per effetto di tale operazione non si modifica la situazione reale delle due società sotto il profilo della **tutela dei terzi** che avranno a che fare con una scissa a cui resta un attivo di 900 a fronte di passivo per 800 quindi con un valore effettivo

positivo, mentre la beneficiaria ripropone la medesima situazione che si sarebbe manifestata per effetto dell'[articolo 6 del Decreto Liquidità](#), quindi un netto negativo sospeso per gli anni residui del quinquennio.

È chiaro che se i dubbi di legittimità della scissione negativa con patrimonio netto reale negativo vertono sul tema della **assenza di concambio**, il problema non è risolto dalla introduzione delle norme salva perdite, ma se invece il tema fondamentale è constatare **l'assenza di utilità della operazione per la società beneficiaria**, ed anzi il danno che essa subirebbe, verrebbe da dire che il danno non è dissimile a quello che già si manifesta nella società ante scissione.

In sostanza una scissione parziale proporzionale che non modifichi né la compagine societaria né la caratura delle partecipazioni l'una rispetto all'altra **non sembra lesiva né di interessi endosocietari né di quelli di terzi**, non facendo altro che suddividere una realtà patrimoniale già compromessa prima della scissione e tollerata solo a causa della eccezionale congiuntura universale negativa che stiamo attraversando.

IVA

Territorialità delle prestazioni di accesso a manifestazioni

di **Roberto Curcu**



La pandemia ha radicalmente modificato le nostre abitudini, e molte “**manifestazioni**” (corsi, convegni, ecc...) che precedentemente avvenivano in **presenza**, sono ora svolti in maniera quasi esclusivamente **online**.

Questa accelerazione nella digitalizzazione sta creando qualche problema, soprattutto quando diventa necessario capire quale sia la **territorialità** di queste operazioni.

Nell'individuazione della territorialità delle prestazioni di servizi è quanto mai opportuno analizzare la **normativa internazionale**, al fine di evitare di guardare la disciplina domestica e scoprire che poi il nostro legislatore ha adottato **terminologie non congrue** o non ha proprio recepito nuove modifiche normative. Anche le proposte di modifica della norma internazionale fanno capire meglio come interpretare la norma oggi in vigore.

L'[articolo 54 Direttiva 112/2006](#), al paragrafo primo, stabilisce che le prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, rese verso un **privato**, si considerano **tassate nel luogo dove l'attività si svolge effettivamente**. Le stesse operazioni, rese ad un **soggetto passivo**, invece, ricadono nella **regola generale del domicilio del committente** ([articolo 44](#)).

Il precedente [articolo 53](#), stabilisce che il luogo delle prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini è il luogo in cui tali **manifestazioni si svolgono effettivamente**.

Viene quindi fatta una distinzione tra **servizi per l'accesso a manifestazioni**, che sono sempre tassati nel luogo in cui avviene la manifestazione, rispetto ai **servizi relativi a manifestazioni diversi dall'accesso**, che se effettuati verso soggetti passivi ricadono in regola generale (luogo di stabilimento del committente), mentre se resi verso privati sono tassati dove si svolge la manifestazione.

Che cosa si intenda per diritto di accesso ad una manifestazione è stato addirittura chiarito dagli [articoli 32](#) e [33-bis Regolamento 282/2011](#): si tratta **del pagamento di un corrispettivo, quale tipicamente è un biglietto di accesso, che consente di accedere a manifestazioni, in un preciso luogo fisico.**

La Sentenza della Corte di Giustizia UE nella causa C-647/17 ha statuito che sono servizi per l'accesso anche quelle di formazione in contabilità della durata di cinque giorni, dispensata previa iscrizione e pagamento; si trattava di un **corso in presenza**, in Paesi mediterranei, organizzati per commercialisti di un Paese nordico, che l'Amministrazione di tale ultimo Paese riteneva di tassare nel proprio territorio.

Il caso è stato pure oggetto di un *working paper* (il numero 986) del Comitato Iva, nel quale si prende atto che **se il corso richiede la presenza fisica dei partecipanti** deve considerarsi un servizio per l'accesso ad una **manifestazione**, e conseguentemente la territorialità dell'operazione coincide con il **luogo in cui avviene la prestazione.**

La **Direttiva 2022/542**, nel 2025, aggiungerà all'articolo 51, paragrafo 1 della Direttiva Iva un nuovo periodo che prevede che se i servizi relativi a manifestazioni, diverse dall'accesso, rese a privati si riferiscono ad **attività che sono trasmesse in streaming o altrimenti rese virtualmente disponibili**, il luogo della prestazione è quella in cui il "privato" è stabilito, oppure ha l'indirizzo permanente, oppure la residenza abituale.

Dalla modifica che decorrerà dal 2025 si capisce quindi che **i servizi per accedere virtualmente o in streaming ad un evento non sono considerati servizi per l'accesso ad una manifestazione, ma servizi relativi ad una manifestazione**, con la conseguenza che **se resi verso soggetti passivi sono e resteranno servizi generici.**

Se invece sono resi **verso privati**, oggi sono tassati nel luogo in cui si svolge la manifestazione e dal 2025 si tasseranno nel domicilio del cliente.

Fatta tale premessa, chi dovesse cercare indicazioni riguardanti il luogo di tassazione di queste operazioni dai pronunciamenti dell'Agenzia delle Entrate, rischia di rimanere abbastanza **disorientato**: con la [risposta ad istanza di interpello n. 62/2020](#) è stato precisato che il corrispettivo che un artista paga perché la sua opera possa partecipare ad una gara a premi è da considerare un **servizio per l'accesso ad una manifestazione.**

Nel 2022 la [risposta ad istanza di interpello n. 353/2022](#) ha precisato tra l'altro che la vendita di biglietti che consentono di accedere **da remoto** ad una manifestazione è un **servizio per l'accesso ad una manifestazione**, e nella [risposta ad istanza di interpello n. 409/2022](#) è stato precisato che un corso di formazione *online* reso a privati è tassato dove il consumatore finale è stabilito e fruisce del servizio: **in sostanza, già oggi considera applicabile il criterio che entrerà in vigore nel 2025!**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Convenzione applicabile ai soci non residenti di società semplice italiana

di **Ennio Vial**

Seminario di specializzazione

INTERNAZIONALIZZAZIONE D'IMPRESA: VARIABILI FISCALI E OPERATIVE NEI FLUSSI CON L'ESTERO

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La [risposta ad istanza di interpello n. 486 del 04.10.2022](#) affronta un interessante caso di **tassazione dei dividendi percepiti da un'associazione professionale**.

La fattispecie è la seguente: una società di capitali, che chiameremo Beta, costituita nel 2020, risulta interamente partecipata da un'associazione professionale, Alfa.

L'**associazione opera in diversi Stati** e gli associati sono in parte fiscalmente residenti in Italia, in parte fiscalmente residenti all'estero.

La quota di partecipazione agli utili dell'associazione è aggiornata annualmente, in considerazione delle **performance individuali degli associati**, mediante scrittura notarile.

Nel 2021 la società Beta delibera la **distribuzione dell'utile conseguito nel 2020** e chiede quale sia il corretto regime fiscale da applicare e il criterio che si dovrà utilizzare al fine di individuare la quota attribuibile a ciascun associato.

L'associazione professionale viene in tutto equiparata alla **società semplice**.

Trattandosi di utili maturati nell'anno 2020, **non si applica il cosiddetto regime transitorio valevole per gli utili maturati fino al 2019**, ma troverà applicazione l'[articolo 32-quater D.L. 124/2019](#), a mente del quale: *"I dividendi corrisposti alla società semplice si intendono **percepiti per trasparenza dai rispettivi soci con conseguente applicazione del corrispondente regime fiscale**"*.

In buona sostanza, ai fini fiscali, i dividendi distribuiti all'Associazione si considerano **percepiti direttamente dagli associati** nel momento in cui sono corrisposti all'Associazione.

È in tale momento, quindi, che i **dividendi sono assoggettati a tassazione in capo a ciascun**

associato, secondo il regime fiscale proprio di ognuno di essi, come se ciascun associato avesse percepito i medesimi dividendi direttamente dalla società emittente (c.d. approccio *look through*).

Da ciò consegue che, secondo l'Agenzia, la società Beta distribuirà i dividendi scomputando:

- per gli associati fiscalmente residenti nel territorio nazionale la **ritenuta a titolo d'imposta del 26 per cento ai sensi dell'[articolo 27, comma 1, D.P.R. 600/1973](#)**;
- per gli associati fiscalmente residenti all'estero analoga ritenuta a titolo d'imposta del **26 per cento ([articolo 27, comma 3, primo periodo, D.P.R. 600/1973](#))**, ovvero **nella misura inferiore prevista dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni**, ove applicabili.

Appare interessante quest'ultimo passaggio in cui, per i soggetti non residenti, l'Agenzia ammette che, in luogo della ritenuta del 26%, possa trovare applicazione **l'eventuale minore ritenuta prevista dalle norme convenzionali**.

Potrebbero sorgere in proposito alcuni dubbi relativamente a quale norma convenzionale applicare. Affronteremo la questione a breve.

L'Agenzia conclude fornendo alcune indicazioni in merito alla compilazione del Modello 770 relativo al periodo di **erogazione dei dividendi**.

In particolare si precisa che:

- nel **quadro SI** bisogna indicare i dividendi complessivamente pagati nel periodo d'imposta;
- nel **quadro SK** si devono indicare dividendi corrisposti agli associati non residenti soggetti a ritenuta del 26% o comunque assoggettati a una ritenuta inferiore se prevista dalla convenzione.

Sarà, pertanto, la **società Beta ad applicare direttamente la ritenuta convenzionale**.

Si applica quindi la convenzione tra l'Italia, paese di residenza della società che eroga i dividendi e il paese estero residenza dell'associato.

Secondo il *partnership report* dell'OCSE, si possono configurare **due scenari possibili a seconda che lo Stato estero consideri la società semplice/associazione trasparente od opaca**.

Se anche lo Stato di residenza dei Soci considera la **società semplice come fiscalmente trasparente** e, quindi, attribuisce ai fini fiscali ai Soci i dividendi ad essa distribuiti, questi ultimi saranno legittimati a **chiedere i benefici del Trattato in vigore tra l'Italia e lo Stato dei soci**.

Diversamente, **se lo Stato di residenza dei soci considera la società semplice/associazione come opaca**, i soci non potranno chiedere l'applicazione del Trattato Stato soci/Italia nonostante nella prospettiva interna i dividendi siano considerati come “pagati ai” soci.

Invero, dalla recente risposta si coglie un approccio liberale da parte dell'Italia.

L'Agenzia conclude ricordando che la società può rilasciare la **Certificazione relativa agli Utili agli associati non residenti al fine di consentire agli stessi di ottenere nel Paese di residenza**, ove previsto, il **credito d'imposta** relativo alle imposte pagate in Italia.

A dire il vero si tratta di un'affermazione che lascia un po' l'amaro in bocca in quanto l'Ufficio si preoccupa di fornire i mezzi al soggetto non residente per scomputarsi le ritenute subite, quando, di contro, **non consente al contribuente italiano di scomputare la ritenuta subita sui dividendi esteri percepiti** e assoggettati a imposta sostitutiva 26%.

IMPOSTE SUL REDDITO

Attività agricole connesse e reddito agrario

di **Luigi Scappini**



Una delle principali novità apportate dalla Riforma del 2001 alla definizione di imprenditore **agricolo** è sicuramente l'introduzione del concetto di **prevalenza** quale **discrimine**, nel caso di esercizio delle **attività connesse**, ai fini del mantenimento della qualifica.

In passato, infatti, il **requisito** richiesto dal Legislatore era alquanto labile poiché si reputavano **connesse** le attività dirette alla **trasformazione** o alla **alienazione** dei prodotti agricoli, quando rientravano nell'**esercizio normale** dell'**agricoltura**.

Con la **riscrizione** integrale dell'[articolo 2135 cod. civ.](#) a opera dell'[articolo 1 D.Lgs. 228/2001](#), si è assistito a una **perimetrazione compiuta** delle attività connesse esercitabili da parte dell'imprenditore agricolo, ferma restando comunque la scelta di mantenere la categoria aperta a nuovi innesti, circostanza che avviene con sufficiente frequenza nell'ultimo periodo (ne sono un esempio l'agricoltura sociale, l'enoturismo e l'oleoturismo).

Il **requisito** della prevalenza **si riverbera**, per effetto del rimando effettuato da parte del Legislatore **fiscale** con l'[articolo 32, comma 2, lettera c\), Tuir](#), anche ai fini della tassazione di tali attività.

Da un punto di vista fiscale, questo parametro viene **implementato** dell'ulteriore requisito per cui, per poter rientrare nel perimetro del reddito agrario, l'attività connessa deve avere a oggetto determinati **beni individuati** con un **decreto Mef**, su proposta del Mipaaf, da emanarsi con cadenza biennale (l'ultimo decreto di riferimento è quello del 13 febbraio 2015).

Per le **attività connesse non** aventi a oggetto i **suddetti prodotti**, a decorrere dal 1° gennaio 2004, si rende applicabile il **regime forfettario** delineato dall'[articolo 56-bis, comma 2, Tuir](#).

Inoltre, come chiarito dall'Agenzia delle entrate con la [circolare 44/E/2004](#), non è sufficiente rispettare i suddetti parametri per poter rientrare a pieno titolo nel reddito agrario, infatti, *"la semplice conservazione, commercializzazione e valorizzazione* (dei prodotti acquistati da terzi

ndA) *considerate autonomamente non possono dar luogo ad attività connesse*".

Nel caso di **mancato rispetto** anche solo di uno dei requisiti individuati, viene meno la possibilità di determinare il reddito secondo le regole dell'articolo 32 Tuir, con conseguenze che si differenziano a seconda di quale sia il parametro non rispettato e di chi sia il soggetto "inadempiente".

Recentemente del tema se ne è occupata la Corte di Cassazione che con l'**ordinanza n. 27535/2022**, la quale, richiamando la **precedente sentenza n. 8128/2016**, ha stabilito che *"le attività agricole vanno qualificate come "connesse" quando ricorrono le condizioni previste dall'articolo 2135 c.c. ovvero quando i prodotti conseguenti ricadono tra quelli individuati dal decreto ministeriale emesso con cadenza periodica ai sensi dell'articolo 32, comma 2, lett. c, del d.P.R. n. 917 del 1986, per cui, qualora l'attività oggetto di verifica fiscale ed i relativi prodotti (nella specie, pane e altri prodotti da forno) non siano sussumibili nell'ambito applicativo dell'articolo 2135 cod. civ. o, alla luce del decreto ministeriale vigente "ratione temporis", dell'articolo 32 del d.P.R. n. 917 del 1986, è esclusa anche l'operatività del regime fiscale forfettario di cui all'articolo 56 bis, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986 e si applica quello ordinario"*.

L'arresto merita alcune **considerazioni** suppletive in quanto mette in luce un **aspetto spesso non considerato** quando si verifica il corretto regime fiscale da applicare a determinate attività svolte dall'imprenditore agricolo.

Dal quadro normativo sopra delineato si evince che la **non ricomprensione** del **prodotto** tra quelli dell'elenco contenuto nel **decreto Mef**, comporta, al rispetto degli altri parametri, l'**applicazione**, salvo opzione per le regole ordinarie, del regime forfettario previsto dall'[articolo 56-bis Tuir](#).

In realtà il **passaggio non è automatico** o per meglio dire lo è esclusivamente per i c.d. beni di prima trasformazione, infatti, come chiarito nella sentenza n. 8126/2016 *"se l'attività connessa riguarda la produzione di beni non compresi nel decreto ministeriale sopra citato il reddito viene determinato forfettariamente con la percentuale del 15%. Di contro se il bene di cui sopra sostiene più manipolazioni/trasformazioni, la cessione sarà soggetto a reddito di impresa: devono ritenersi, infatti, escluse dall'ambito di applicazione dell'articolo 56-bis del TUIR le attività di trasformazione non usualmente esercitate nell'ambito dell'attività agricola che intervengono in una fase successiva a quella che ha originato i primi prodotti, atte a trasformare ulteriormente questi ultimi fino a realizzare prodotti nuovi che non trovano connessione con l'attività agricola principale ai sensi dell'art. 2135, comma 3, cod. civ."*.

In tutti i casi di attività comportanti una **seconda lavorazione** ai fini del raggiungimento del prodotto finito il regime fiscale applicabile sarà **sempre** quello ordinario del **reddito di impresa**, con l'ulteriore precisazione che ciò **non** va a **impattare** da un punto di vista **civilistico** in quanto il comma 3 dell'articolo 2135 cod. civ. richiede quale unico parametro quello della prevalenza.