

Edizione di martedì 22 Novembre 2022

CASI OPERATIVI

Spese di ospitalità e indetraibilità Iva
di **EVOLUTION**

CRISI D'IMPRESA

La nuova liquidazione controllata del sovraindebitato
di **Francesca Dal Porto**

IVA

Trattamento Iva della cessione di immobili collabenti
di **Sandro Cerato**

CONTROLLO

Le verifiche periodiche del sindaco-revisore
di **Emanuel Monzeglio**

IVA

Quando la holding è un soggetto Iva
di **Ennio Vial**

CASI OPERATIVI

Spese di ospitalità e indetraibilità Iva di **EVOLUTION**



Invito dei giornalisti ad una importante fiera di settore, in quanto ho la ragionevole certezza che pubblicheranno articoli che promuoveranno il mio nuovo prodotto, con un ritorno commerciale quasi certo. Posso considerare le spese sostenute per l'albergo come di pubblicità e portare in detrazione l'Iva o devo considerarla di rappresentanza e considerare indetraibile l'imposta sul valore aggiunto sulle spese di ospitalità?

L'articolo 19-bis1 del Decreto Iva considera indetraibile l'Iva relativa a spese di rappresentanza, concetto questo definito ai fini delle imposte sui redditi.

A tali fini, la definizione di spesa di rappresentanza è fornita dal D.M. 19.11.2008, il quale dà una definizione generale di spesa di rappresentanza, e delle elencazioni specifiche di spese che devono essere considerate tali e di spese che invece sono escluse da tale concetto.

La definizione generale di spese di rappresentanza prevede che esse siano delle erogazioni a titolo gratuito, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni. Nelle definizioni specifiche, viene definita – tra le altre – come spesa di rappresentanza quella per beni o servizi distribuiti o erogati gratuitamente.

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



CRISI D'IMPRESA

La nuova liquidazione controllata del sovraindebitato

di **Francesca Dal Porto**



Il nuovo Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, nel testo entrato in vigore il 15 luglio scorso, tratta la **liquidazione controllata del sovraindebitato** nel capo IX del titolo V, relativo alla liquidazione giudiziale, negli articoli da [268](#) a [277](#).

Sono diverse le novità che entrano in vigore con il codice della crisi, rispetto alla disciplina contenuta nella L. 3/2012 agli [articoli 14-ter](#) e seguenti.

In particolare, il comma 2 del nuovo [articolo 268](#) prevede che, quando il **debitore si trovi in stato di insolvenza**, la **domanda possa essere presentata anche da un creditore**, anche in pendenza di procedure esecutive individuali.

La novità non è di poco conto, sebbene sia stata circoscritta all'ipotesi in cui il debitore si trovi in stato di insolvenza.

È inoltre stato previsto un **limite nell'ammontare dei debiti** scaduti e non pagati, al di sotto del quale non si fa luogo all'apertura della liquidazione controllata: trattasi di **euro 50.000** (originariamente l'importo era stato fissato in euro 20.000).

Tale importo è soggetto ad aggiornamento periodico.

Nel caso in cui sia un creditore a proporre domanda per l'avvio della liquidazione controllata, se il debitore è una persona fisica, non si fa luogo all'apertura della liquidazione controllata **se l'OCC**, su richiesta dello stesso debitore, **attesta che non è possibile acquisire attivo da distribuire ai creditori** neppure mediante l'esercizio di azioni giudiziarie.

All'attestazione sono allegati i **documenti** di cui all'[articolo 283, comma 3 CCII](#), previsti nel caso dell'esdebitazione del sovraindebitato incapiente.

La *ratio* di tale previsione è chiara: è la medesima che giustifica la previsione dell'articolo 209

CCII, nei casi di **insufficiente realizzo nella liquidazione giudiziale**.

Si vogliono **evitare costi inutili per la collettività**, derivanti dall'apertura di una procedura concorsuale, nel caso in cui sia già chiaro che essa non potrebbe portare al creditore nessun vantaggio.

L'[articolo 270](#), che disciplina l'apertura della liquidazione controllata, prevede che la sentenza produca i suoi effetti **anche nei confronti dei soci illimitatamente responsabili**.

È infine chiarito che alla liquidazione controllata di società con soci a responsabilità illimitata si applica, in quanto compatibile, l'[articolo 256 CCII](#).

La modifica apportata al [comma 2 lett. b\) dell'articolo 270](#), rispetto alla versione originaria, chiarisce che la nomina dell'OCC quale liquidatore è possibile solo nel caso in cui tale organismo già esista e quindi solo nel caso in cui la domanda sia proposta dal debitore.

Per quanto riguarda il **procedimento di formazione del passivo**, l'[articolo 273, comma 7](#), ammette la possibilità, non contemplata nell'[articolo 14-ocites L. 3/2012](#), di **presentazione di domande tardive**, purché non sia decorso il termine di cui al comma 1 dello stesso [articolo 273](#), e comunque fino a quando non siano esaurite tutte operazioni di ripartizioni dell'attivo della liquidazione.

È inoltre necessario che **l'istante dimostri che il ritardo è dipeso da causa a lui non imputabile** e che lo stesso trasmetta la domanda al liquidatore non oltre sessanta giorni dal momento in cui è cessata la causa che ne ha impedito il deposito tempestivo.

Il procedimento di accertamento delle domande tardive si svolge nelle stesse forme di cui ai commi da 1 a 6.

Quando la domanda risulta manifestamente inammissibile perché? l'istante non ha indicato le circostanze da cui è dipeso il ritardo o non ne ha offerto prova documentale o non ha indicato i mezzi di prova di cui intende valersi per dimostrarne la non imputabilità, il **giudice delegato dichiara con decreto l'inammissibilità della domanda**.

L'esecuzione del programma di liquidazione di cui all'[articolo 275 CCII](#) rispecchia in parte la disciplina prevista nell'[articolo 14-novies L. 3/2012](#).

Il **programma di liquidazione è eseguito dal liquidatore**, che ogni sei mesi ne riferisce al giudice delegato. Il mancato deposito delle relazioni semestrali costituisce causa di revoca dell'incarico ed è valutato ai fini della **liquidazione del compenso**.

Il liquidatore ha **l'amministrazione dei beni che compongono il patrimonio di liquidazione**.

Terminata l'esecuzione, il liquidatore presenta al giudice il **rendiconto**. Il giudice verifica la

conformità degli atti dispositivi al programma di liquidazione e, se approva il rendiconto, procede alla liquidazione del compenso del liquidatore.

Il giudice, **se non approva il rendiconto**, indica gli atti necessari al completamento della liquidazione ovvero le opportune rettifiche ed integrazioni del rendiconto, nonché un termine per il loro compimento.

Il liquidatore provvede alla distribuzione delle somme ricavate dalla liquidazione secondo l'ordine di prelazione risultante dallo stato passivo, previa formazione di un progetto di riparto da comunicare al debitore e ai creditori, con termine non superiore a giorni quindici per osservazioni.

In assenza di contestazioni, comunica il progetto di riparto al giudice che ne autorizza l'esecuzione.

La procedura si chiude con decreto, nei casi previsti dall'[articolo 233 CCII](#) in ipotesi di **liquidazione giudiziale**, se compatibili.

IVA

Trattamento Iva della cessione di immobili collabenti

di **Sandro Cerato**



Con la [risposta ad interpello n. 554 del 07.11.2022](#), l'Agenzia delle Entrate ha affrontato per la prima volta il tema del regime Iva applicabile alle **cessioni di fabbricati "collabenti"**, classificati catastalmente nella categoria F/2.

Nel rispondere all'interpello, l'Agenzia riprende la propria prassi precedente e afferma che il trattamento Iva delle cessioni di fabbricati dipende dalla **classificazione catastale degli stessi al momento della cessione, indipendentemente dalla destinazione di fatto, successiva alla vendita.**

Si rammenta, infatti, che, ai fini Iva, il **criterio per la qualificazione degli immobili è fondato sulla classificazione catastale degli stessi**, a prescindere dal loro effettivo utilizzo.

Nello specifico, si considerano fabbricati **abitativi** le unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A (ad eccezione di A/10), mentre si considerano **fabbricati strumentali** le unità ricomprese nei gruppi catastali B, C, D, E e nella categoria A/10 ([circolare 22/E/2013](#)).

Si ricorda che ai sensi dell'[articolo 10, n. 8-bis\), D.P.R. 633/1972](#), le cessioni di immobili abitativi risultano **imponibili ad Iva** (in quanto escluse dal regime di esenzione):

- per "**obbligo**", se effettuate dalle **imprese costruttrici o ristrutturatrici**, entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori;
- per "**opzione**", se effettuate dalle stesse imprese costruttrici o ristrutturatrici, decorsi cinque anni dalla data di ultimazione dei lavori.

Diversamente, sono **esenti da Iva**:

- le **cessioni di immobili abitativi**, poste in essere dalle imprese che li hanno costruiti o ristrutturati, decorsi cinque anni dalla data di ultimazione dei lavori (regime naturale in

assenza di opzione);

- le **cessioni di immobili abitativi**, poste in essere da imprese diverse da quella di costruzione o ristrutturazione (e quindi da imprese di compravendita immobiliare o da imprese di mera gestione).

Per quanto riguarda gli immobili strumentali, il n. 8-ter dell'[articolo 10 D.P.R. 633/1972](#) ha:

- da un lato, ampliato il periodo (da 4 a 5 anni) entro il quale le cessioni poste in essere dalle imprese che hanno costruito o ristrutturato l'immobile rientrano obbligatoriamente nell'ambito delle operazioni imponibili ai fini Iva;
- dall'altro, modificato radicalmente le altre eccezioni al regime di esenzione dell'Iva.

Più nel dettaglio, sono **imponibili ad Iva**:

- le **cessioni poste in essere dalle imprese che hanno costruito o ristrutturato l'immobile, entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori** (l'unica novità per tali operazioni, quindi, è stato l'ampliamento di un anno del lasso temporale rispetto alla data di ultimazione dei lavori);
- le **cessioni poste in essere da qualsiasi impresa** (compresa quella di costruzione o ristrutturazione decorso il termine di 5 anni dall'ultimazione dei lavori), per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imponibilità.

Nel caso oggetto di interpello, la vendita riguarda un **complesso immobiliare sul quale sono stati realizzati parziali interventi di demolizione, attualmente accatastato nella categoria F/2** (unità collabenti), tranne una particella catastale censita come F/1 (aree urbane).

Al riguardo, è stato osservato che le suddette categorie catastali **non rientrano in nessuna di quelle per le quali è applicabile il regime di esenzione Iva ai sensi dell'[articolo 10, comma 1, nn. 8-bis e 8-ter, D.P.R. 633/1972](#)**.

Ne consegue che la **cessione** rientra nel **regime di imponibilità**, con aliquota Iva ordinaria (pari al 22%).

In considerazione del regime di imponibilità Iva della cessione dei fabbricati in parola, l'Agenzia ritiene applicabile **l'imposta di registro fissa, nella misura di 200 euro** (per il principio di alternatività ex [articolo 40, comma 1, D.P.R. 131/1986](#)), nonché le **imposte ipocatastali anch'esse nella misura di 200 euro ciascuna**.

CONTROLLO

Le verifiche periodiche del sindaco-revisore

di Emanuel Monzeglio



L'organo di controllo nelle società di capitali può riguardare sia il **collegio sindacale (o sindaco unico)** sia il **revisore legale**, anche se esistono **differenze sostanziali** tra la disciplina riguardante le **società per azioni** rispetto alla disciplina circa le **società a responsabilità limitata**.

È bene precisare che il **collegio sindacale è un organo societario**, mentre il **revisore legale è un organo esterno** all'assetto aziendale.

Nelle **società per azioni**, l'istituzione del collegio sindacale è **obbligatoria** e, ai sensi dell'[articolo 2403 cod. civ.](#), deve vigilare **sull'osservanza della legge e dello statuto**, sul **rispetto dei principi di corretta amministrazione** ed in particolare **sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile** adottato dalla società e sul concreto funzionamento.

Inoltre, qualora lo **preveda lo statuto**, per le società per azioni che **non siano tenute** alla redazione del bilancio consolidato è possibile che il collegio sindacale eserciti anche la revisione legale dei conti.

Come anticipato nella premessa, differente è la disciplina che riguarda le società a responsabilità limitata. Infatti, in tali società ai sensi dell'[articolo 2477 cod. civ.](#), la nomina del collegio sindacale è **obbligatoria** solo quando la società è tenuta **alla redazione del bilancio consolidato**, quando **controlla una società obbligata alla revisione legale** dei conti o se per **due esercizi consecutivi** ha **superato uno** dei seguenti **limiti**: totale dell'attivo euro 4.000.000, ricavi delle vendite e delle prestazioni euro 4.000.000 e dipendenti occupati in media durante l'esercizio pari a 20 unità.

L'ulteriore differenza riguarda la **scelta del tipo** di organo di controllo.

Invero, nelle **società per azioni non è possibile** in nessun caso – indipendentemente dalle caratteristiche della società – procedere con la nomina di **un sindaco unico o di un revisore**

legale in alternativa alla nomina del collegio sindacale, essendo quest'ultimo un organo obbligatorio.

Nelle **società a responsabilità limitata**, sulla base del riformato [articolo 2477 cod. civ.](#), è invece possibile optare per la **nomina di un sindaco unico** in luogo del collegio sindacale.

Inoltre, la vera **"innovazione"**, è proprio la **libertà di scelta concessa dal legislatore** all'assemblea dei soci.

Tanto è vero che i soci possono, in **alternativa alla nomina dell'organo di controllo** unipersonale o collegiale, procedere con la **nomina del solo revisore legale**.

In questo ultimo caso – in tali società – le **uniche verifiche** che saranno effettuate nel corso dell'esercizio saranno quelle relative alla **regolare tenuta della contabilità sociale** e alla **corretta rilevazione dei fatti di gestione** nelle scritture contabili e non anche l'attività di vigilanza, dovere proprio del collegio sindacale o del sindaco unico.

Soffermandoci su quest'ultima tipologia di verifica, considerando il caso in cui **sia nelle S.p.A. sia nelle S.r.l. è il collegio sindacale ad occuparsi della revisione legale** dei conti, il **sindaco-revisore** dovrà necessariamente fare affidamento **al principio di revisione SA Italia 250B**.

Premesso che, essendo il collegio sindacale ad occuparsi anche della revisione legale, le **verifiche** dovranno svolgersi **almeno ogni novanta giorni** (articolo 2404 cod. civ.), ad avviso dello scrivente, è importante **tenere distinte** le modalità di tenuta degli esiti delle **attività di vigilanza** rispetto al mero **controllo contabile**.

La ragione di tale "suggerimento" è data dal fatto che **il libro del collegio sindacale** – obbligatorio per legge – è di **proprietà della società** e come tale visionabile anche dagli amministratori; le **carte di lavoro della revisione** (principio ISA Italia 230) sono di **esclusiva proprietà** del revisore legale.

Entrando nello specifico del **principio di revisione SA Italia 250B** "*le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale*" esso definisce le **regole nonché il contenuto** delle verifiche periodiche che **deve svolgere il sindaco-revisore** in ottemperanza al quanto previsto dall'[articolo 14, comma 1, lettera b\), D.Lgs. 39/2010](#).

In **prima battuta** bisognerà **pianificare attentamente la frequenza delle verifiche periodiche** in funzione della **dimensione e della complessità dell'azienda**, come ad esempio il settore di attività o la numerosità delle operazioni svolte. La **prima verifica** corrisponderà ad un periodo che ha inizio dalla **data di conferimento dell'incarico** di revisione e, **l'ultima verifica** invece sarà svolta ad **una data più prossima possibile** a quella dell'assemblea convocata per **l'approvazione del bilancio**.

Nello svolgimento delle verifiche periodiche, il sindaco-revisore dovrà acquisire informazioni

circa **i libri obbligatori da tenere** secondo la normativa civilistica, fiscale, previdenziale, assicurarsi della **tempestiva e regolare vidimazione**, della loro **bollatura** (ove prevista) e verificarne la loro effettiva **esistenza**. Inoltre, dovrà assicurarsi **dell'osservanza degli adempimenti fiscali e previdenziali** verificandone, sempre su base campionaria, la **corretta esecuzione** di tali adempimenti. Allorché fossero emersi degli **errori nelle scritture** contabili, il sindaco-revisore dovrà verificarne **la sistemazione**.

Le procedure sopra esposte possono svolgersi ad esempio attraverso **indagini** presso la direzione, **analisi comparative** su situazioni periodiche e/o **ispezioni "contabili"**. I risultati di tali verifiche confluiscono nelle c.d. **"carte di lavoro"** nelle quali il sindaco-revisore documenterà la **frequenza pianificata, le procedure svolte** per ciascuna verifica nonché i **risultati, le valutazioni e le considerazioni** ottenute attraverso programmi di lavoro, note di commento e/o check list.

IVA

Quando la holding è un soggetto Iva

di **Ennio Vial**



La [risposta ad interpello n. 529 del 27.10.2022](#) tratta il tema, a dire il vero già noto agli operatori, della holding quale soggetto iva.

È oramai pacifico che le *holding* che si qualificano come **statiche**, la cui attività consiste nella mera detenzione delle partecipazioni, al solo fine di godere dei relativi frutti, dividendi ed eventuali *capital gains* **non possono qualificarsi come soggetti Iva**.

Diversamente, le *holding* dinamiche, ovvero le *holding* che **realizzano un'attività di interferenza nei confronti delle controllate**, esercitando un'**attività di direzione e coordinamento** e/o prestando servizi di varia natura nei confronti delle controllate, si possono qualificare come soggetti Iva.

Il caso affrontato nella **risposta** in commento è quello della *holding* Alfa che **controlla indirettamente Beta tramite una catena partecipativa** rappresentata da *Holding Intermedie*.

Alfa svolge **attività di supporto** in favore delle società del gruppo, fornendo svariati servizi (quali, ad esempio servizi di ricerca, analisi e decisione in merito alle opportunità di investimento in aziende, organizzazione e coordinamento del personale, intrattenimento dei rapporti con le istituzioni finanziarie e la definizione di piani industriali strategici e/o dei *budget*) disciplinati con un apposito contratto.

Alfa specifica che il processo di acquisizione del controllo su Beta ha comportato il sostenimento di costi (cd *Transaction cost*) connessi alle attività di **consulenza professionale** necessari per perfezionare l'acquisizione (ad esempio, spese legali inerenti i contratti, *due diligence* legale, contabile, fiscale, finanziaria, commerciale).

La società chiede pertanto se possa configurarsi come un **soggetto Iva ai sensi dell'articolo 4 D.P.R. 633/1972** e se possa **detrarre l'iva afferente i cd. *Transaction cost***, ossia i costi relativi all'acquisto della partecipazione, ancorché sostenuti prima di iniziare ad esercitare il proprio

ruolo di *holding* dinamica.

L'Agenzia risponderà in modo favorevole alla società istante, qualificando la *holding* come dinamica, con conseguente **diritto di deduzione dei costi di acquisizione e detrazione dell'Iva**.

Nello sviluppare il proprio ragionamento l'Agenzia richiama l'[articolo 9 della Direttiva 112/2006](#), secondo cui si considera **soggetto passivo** *“chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività”*.

Inoltre, l'articolo citato considera come **attività economica** *“ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità”*.

La norma comunitaria **non esclude le holding statiche in modo espresso ma lascia trasparire un brutto presagio**. L'Agenzia, infatti, richiama anche l'orientamento, oramai consolidato, della Corte Europea.

La sentenza 16.07.2015, cause riunite C-108/14 e C-109/14, *Laurentia, Minerva e Marenave*, ha statuito che **l'interferenza di una società holding nella gestione delle società nelle controllate costituisce un'attività economica ove essa implichi il compimento di operazioni soggette all'Iva**, quali la prestazione di servizi amministrativi, finanziari, commerciali e tecnici nei confronti delle sue controllate.

Si cita anche la sentenza del 14.11.2000, C-142/99, caso *Floridienne SA e Berginvest SA* con la quale la Corte Europea ha stabilito che **sono holding dinamiche** le: *“società che interferiscono nell'amministrazione dei soggetti partecipati, esercitandone la direzione, ovvero società che, indipendentemente dall'esercizio dell'attività di direzione, offrono ai soggetti partecipati servizi di comune interesse e di comune fruizione”*.

Viene, infine, menzionata la sentenza della Corte Europea relativa alla causa C-249/17 del 17.10.2018, dove si è precisato che anche **gli atti preparatori devono intendersi parte integrante del soggetto passivo**.

L'Agenzia sottolinea, inoltre, che in linea con la disciplina Iva eurounionale, l'[articolo 4, comma 5, lettera b\), D.P.R. 633/1972](#) **esclude la commercialità, e dunque la soggettività passiva Iva**, in capo a quelle società la cui attività consiste nel **mero possesso di partecipazioni** o quote sociali, obbligazioni o titoli similari non strumentale né accessorio, ad altre attività esercitate dall'operatore economico.

Viene poi citata in senso conforme, anche la [circolare 6/E/2016](#) secondo cui, per configurare una holding come soggetto iva servono *“prestazioni di servizi amministrativi, finanziari, commerciali e tecnici verso le società consociate”*.

All'esito della sua articolata esposizione, l'Agenzia conclude ammettendo il diritto alla detrazione, ex [articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), in relazione all'Iva assolta sui *Transation Cost* sostenuti sia nella fase antecedente l'inizio dell'attività di interferenza, che quella assolta sugli acquisti effettuati successivamente.

La società aveva posto un ulteriore quesito. Essa aveva concesso un **finanziamento** alla controllata Beta. Come noto, si tratta di un'**operazione esente Iva**. La holding Alfa, argomentando che **l'operazione non rientrava nell'oggetto tipico dell'attività**, affermava che la stessa, per l'estraneità all'attività tipica, **non doveva portare al calcolo del *pro rata*** ma, semmai, all'indetraibilità dell'Iva sui costi direttamente afferenti.

L'Agenzia, in questo caso, non accogliendo il ragionamento dell'Istante, rileva che **l'attività tipica delle *holding* comporta anche l'erogazione di finanziamenti e, nel caso di specie, la suddetta attività era anche prevista dallo statuto sociale.**

Pertanto, in considerazione della **compresenza di operazioni imponibili e di operazioni esenti**, **Alfa dovrà operare la rettifica della detrazione dell'Iva** sugli acquisti con il meccanismo del ***pro rata***.

L'Agenzia non si esprime ma, verosimilmente, **Alfa potrebbe valutare la separazione delle attività ai sensi dell'[articolo 36 D. P.R. 633/1972](#).**