

**Edizione di lunedì 5 Giugno 2023**

## **CASI OPERATIVI**

**Profili previdenziali dei soci amministratori**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## **ADEMPIMENTO IN PRATICA**

**I riflessi fiscali delle operazioni in valuta estera**  
di Stefano Rossetti

## **IMU E TRIBUTI LOCALI**

**Il versamento dell'acconto Imu è guidato dalle aliquote dell'anno precedente**  
di Fabio Garrini

## **CONTENZIOSO**

**Sottoscrizione della sentenza “prima” o “dopo” la menzione dell'impedimento?**  
di Angelo Ginex

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

**La “scissione mediante scorporo”: prime riflessioni sul nuovo istituto**  
di Fabio Landuzzi

## CASI OPERATIVI

---

### ***Profili previdenziali dei soci amministratori***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



#### **Domanda**

Un gruppo societario è formato da 2 società.

Alfa Srl ha 4 soci: la società è un'impresa edile che lavora prevalentemente con terzisti e fattura circa 9 milioni di euro con 1 milione di utili:

- A 30% – amministratore
- B 30% – amministratore
- C 20%
- D 20%

I 2 amministratori ricevono un emolumento come amministratori (pagando la gestione separata) e non sono iscritti alle gestioni Inps artigiani e commercianti. I 2 soci non amministratori sono dipendenti della società.

La società non è artigiana e applica il contratto edile ai dipendenti.

Beta Snc ha 4 soci. La società all'inizio veniva utilizzata come impresa edile ma nel tempo la parte operativa si è spostata completamente su Alfa Srl.

Beta Snc risulta proprietaria di immobili per i quali riceve un compenso da Alfa Srl.

La compagine societaria è così costituita:

- E 25%
- F 25% – amministratore
- G 25%

- H 25%

Per questa società i soci ricevono utili per trasparenza e non sono iscritti alle gestioni Inps artigiani e commercianti.

Ai soci può essere contestato il mancato pagamento dei contributi artigiani o commercianti per gli utili delle 2 società?

Si intenderebbe trasformare Beta Snc in società immobiliare di pura gestione che loca gli immobili ad Alfa Srl.

Questo passaggio può comportare controlli per l'aspetto contributivo sulla posizione generale del gruppo di soci?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

---

### ***I riflessi fiscali delle operazioni in valuta estera***

di **Stefano Rossetti**



I **costi e ricavi in valuta estera** devono essere rilevati in bilancio, ai sensi dell'[articolo 2425-bis, comma 2, cod. civ.](#), al cambio della data nella quale la relativa operazione è compiuta.

Quindi il cambio da utilizzare è quello della data in cui:

- **i rischi e i benefici vengono trasferiti**, in caso di cessione di beni mobili;
- **viene stipulato l'atto**, in caso di cessione di beni immobili;
- **la prestazione è conclusa**, in caso di servizi.

Se il relativo credito/debito verrà chiuso nell'ambito del medesimo esercizio, l'impresa dovrà, a seconda dei casi, iscrivere un utile o una perdita su cambi che si può definire **da "realizzo"**.

In casi come questo, la componente reddituale derivante dall'oscillazione del cambio diviene **certa**, in quanto la contropartita è rappresentata da un'effettiva entrata/uscita monetaria.

Si pensi al caso di un'impresa che, in data 31 maggio, effettua una vendita di beni negli Stati Uniti per 10.000 dollari. Il cambio alla data dell'operazione è di 1,30, mentre alla data dell'incasso, 30 settembre, è di 1,28.

Alla data dell'operazione l'impresa italiana dovrà iscrivere un ricavo da vendita di beni con contropartita un credito verso clienti per **7.692,30 euro** (10.000 / 1,30).

Alla data del 30 settembre, il cliente estero esegue il bonifico pari a 10.000 dollari che equivalgono a **7.812,50 euro**.

Di conseguenza, l'impresa italiana andrà a chiudere il credito verso clienti con l'entrata di banca e l'eccedenza, pari a 120,20 euro, rappresenterà un **utile su cambi realizzato**.

Nella diversa ipotesi in cui il cambio dovesse essere sfavorevole, l'impresa andrà a rilevare una

perdita su cambi.

Sotto il profilo fiscale, **gli elementi reddituali derivanti dal realizzo di crediti e debiti denominati in valuta estera sono riconosciuti**, ne consegue che nessuna variazione deve essere effettuata in sede predisposizione della dichiarazione fiscale.

Nell'ipotesi in cui, invece, la movimentazione finanziaria dovesse avvenire nell'esercizio successivo, l'[articolo 2426, comma 1, n. 8-bis, cod. civ.](#), dispone che:

- **il credito o il debito in valuta deve essere valutato secondo il cambio che si determina alla data di chiusura dell'esercizio;**
- **i conseguenti utili o perdite su cambi devono essere imputati al conto economico e l'eventuale utile netto è accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al realizzo.**

In merito a quest'ultimo punto, si sottolinea come il principio della prudenza (declinato come divieto di distribuzione di utili non realizzati), impone all'impresa di accantonare gli eventuali utili derivanti dall'oscillazione del cambio in una **riserva non distribuibile**.

Infatti, trattandosi utile di **origine valutativa**, non può essere distribuito ai soci, in quanto non effettivamente conseguito.

Sul punto il principio contabile OIC, n. 26 ha specificato che:

- **l'importo dell'eventuale utile netto concorre alla formazione del risultato d'esercizio per poi essere accantonato, in sede di destinazione dell'utile d'esercizio, in un'apposita riserva non distribuibile denominata "Riserva utili su cambi";**
- **qualora il risultato netto dell'esercizio sia inferiore all'utile netto non realizzato sulle poste in valuta, l'importo iscritto nella riserva non distribuibile è pari al risultato economico dell'esercizio.**

Riprendendo i dati dell'esempio precedente, si consideri che:

- in data 31 maggio il cambio sia di 1,30;
- in data 31 dicembre il cambio sia 1,28;
- in data 3 gennaio dell'anno successivo il cambio sia di 1,25.

Come visto in precedenza all'atto dell'iscrizione il credito assume un valore di 7.692,30 euro (10.000/1,30).

Alla data del 31 dicembre, data di chiusura dell'esercizio, il credito viene valutato in misura pari a 7.812,50 euro (10.000 / 1,28).

Di conseguenza viene iscritto nel conto economico un **utile su cambi da valutazione per**

**120,20 euro** (7.812,50 – 7.692,30); tale utile, come sopra visto, dovrà essere **accantonato ad una riserva non distribuibile**.

Il 3 gennaio dell'anno successivo il cliente estero esegue il bonifico pari a 10.000 dollari che equivalgono a 8.000 euro (10.000 / 1,25); di conseguenza l'impresa italiana realizza un utile su cambi per un importo pari a 187,50 euro.

La **riserva non distribuibile per 120,20 euro può essere liberata**.

Sotto l'aspetto fiscale queste operazioni sono disciplinate dall'[articolo 110, comma 3, Tuir](#), secondo cui le *“la valutazione secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio dei crediti e debiti in valuta, anche sotto forma di obbligazioni, di titoli cui si applica la disciplina delle obbligazioni ai sensi del codice civile o di altre leggi o di titoli assimilati, **non assume rilevanza**”*.

Secondo quanto sopra, dunque, l'impresa dovrà effettuare:

- nel periodo d'imposta in cui il credito viene valutato al cambio di fine esercizio, una variazione in diminuzione di 120,20 euro. **La variazione deve essere indicata nel rigo RF28 del modello RedditiSC;**
- nel periodo d'imposta del realizzo, una variazione in aumento di 120,20 al fine di tassare l'utile su cambi divenuto definitivo. Nessuna variazione è necessaria in relazione ai 187,50 euro in quanto sono già imputati al conto economico. **La variazione deve essere indicata nel rigo RF45 del modello RedditiSC.**

Nella diversa ipotesi in cui emergano delle perdite su cambi, il ragionamento rimane sempre il medesimo la perdita da valutazione dovrà essere resa deducibile mediante una **variazione in aumento**, la quale diverrà deducibile solo nel periodo d'imposta del **realizzo**.

## IMU E TRIBUTI LOCALI

---

### ***Il versamento dell'acconto Imu è guidato dalle aliquote dell'anno precedente***

di **Fabio Garrini**



Rispetto allo scorso anno, quando la liquidazione dell'Imu è stata segnata da alcune novità di diffuso interesse (si pensi in particolare all'esenzione per gli invenduti delle imprese e alla definizione di abitazione principale svincolata dai familiari), **per il 2023 non si registrano evoluzioni significative nella liquidazione del tributo comunale.**

I soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta per l'anno in corso in due rate:

- la prima è in scadenza il prossimo **16 giugno**. Entro tale data si dovrà provvedere al versamento in acconto dell'imposta dovuta per l'anno 2023, utilizzando provvisoriamente **aliquote e detrazioni del precedente anno**;
- Il conguaglio avverrà a dicembre in sede di versamento del saldo utilizzando le aliquote pubblicate sul sito MEF entro il 28 ottobre (in caso di mancata pubblicazione anche il saldo sarà liquidato facendo riferimento alle aliquote del precedente anno), scomputando quanto già versato in sede di acconto.

È ammesso il versamento in **unica soluzione** dell'imposta dovuta per l'intero 2023, entro la scadenza dell'acconto, a patto che vengano utilizzate da subito le aliquote deliberate per l'anno in corso.

È prevista una **specificata modalità di versamento** riguardante gli **enti non commerciali** che sono tenuti ad effettuare **due versamenti "provvisori"** alle tradizionali scadenze del 16 giugno e del 16 dicembre (ciascun versamento è pari al 50% dell'imposta corrisposta per l'anno precedente); entro il 16 giugno dell'anno successivo è dovuto un terzo versamento, a **conguaglio** dell'imposta complessivamente dovuta per l'anno di riferimento.

## Le aliquote

Per l'Imu è prevista un'aliquota massima pari all'**1,06%**; i Comuni che hanno già esercitato in passato la facoltà di aumentare l'aliquota Tasi dello 0,8 per mille hanno potuto incrementare l'aliquota Imu sino all'**1,14%**.

Il comune può deliberare di ridurre le aliquote applicabili alle diverse fattispecie fino **all'azzeramento**, con l'eccezione dei fabbricati di categoria catastale D.

Per tali immobili, infatti, la quota di imposta riferibile all'aliquota dello 0,76% è **riservata allo Stato**: il Comune ha facoltà di aumentare il prelievo sino all'1,06% (e tale incremento sarà trattenuto dal Comune stesso), ma non potrà mai ridurre l'aliquota andando ad intaccare la quota di riserva statale. Per i fabbricati D privi di rendita sin dall'origine è prevista una particolare modalità di determinazione della base imponibile, basata sui costi contabilizzati attualizzati tramite specifici coefficienti annualmente approvati (per l'anno 2023 la fissazione di tali coefficienti è avvenuta con il D.M. 13.02.2023); qualora fossero invece provvisti di rendita, la base imponibile viene calcolata facendo riferimento alla rendita catastale, al pari degli altri fabbricati.

L'aliquota di base per i **fabbricati rurali ad uso strumentale** è pari allo 0,1% e i comuni possono solo ridurla fino all'azzeramento; per i fabbricati rurali a destinazione abitativa non è prevista alcuna disposizione specifica (ovviamente, se sono destinati ad abitazione principale del possessore, risultano esenti).

L'aliquota di base per i **terreni agricoli** è pari allo 0,76% e i comuni possono aumentarla sino all'1,06% o diminuirla fino all'azzeramento; si ricorda che sono esenti da prelievo, in particolare, i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, nonché quelli ubicati nei comuni "montani", così come individuati dalla circolare 9/1993.

Per le **abitazioni locate a canone concordato** di cui alla [L. 431/1998](#) è prevista una specifica riduzione: l'imposta, determinata applicando l'aliquota stabilita dal comune, è ridotta al 75%.

Le **abitazioni principali non di lusso**, ossia quelle censite in categorie catastali diverse da A/1 A/8 A/9 (per le quali è prevista un'aliquota ridotta e la detrazione), sono esentate dal pagamento dell'Imu; medesimo trattamento è previsto anche per le relative pertinenze, nel limite massimo di una unità per ciascuna categoria catastale C/2, C/6 e C/7.

L'esenzione si applica a patto che vi sia **coincidenza tra dimora e residenza del contribuente**.

Sul punto è intervenuta la Corte Costituzionale con la [sentenza n. 209 del 13.10.2022](#), stabilendo che ciascun contribuente debba far riferimento unicamente alla propria dimora e residenza, **indipendentemente dalla situazione anagrafica del coniuge** (pertanto, se il coniuge dovesse dimorare altrove, non verrebbe pregiudicato il diritto all'esenzione).



I **fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita**, finché permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, sono esenti dall'Imu; tale esenzione si applica anche ai fabbricati oggetto di radicale intervento ai sensi dell'[articolo 3, comma 1, lettere c\), d\) e f\), del D.P.R. 380/2001](#) (risoluzione 11/DF/2013).

## CONTENZIOSO

---

### ***Sottoscrizione della sentenza “prima” o “dopo” la menzione dell’impedimento?***

di Angelo Ginex



All’esito del **processo tributario**, subito dopo la **discussione in pubblica udienza** o, se questa non vi è stata, subito dopo l’esposizione del relatore, il **collegio giudicante**, in segreto nella camera di consiglio, **decide la controversia pronunciando “sentenza”**.

In via generale il **procedimento di redazione della sentenza**, secondo quanto previsto dall’[articolo 119 disp. att. c.p.c.](#), contempla i seguenti **adempimenti**: il relatore redige la **minuta** della sentenza, consegnandola al presidente di sezione; il **presidente di sezione**, unitamente al relatore, **sottoscrive** la minuta, consegnandola al segretario; il segretario scrive il **testo originale** della sentenza; infine, il **presidente di sezione** e il **relatore**, verificata la corrispondenza dell’originale della sentenza alla minuta consegnata al segretario, **sottoscrivono la sentenza e la fanno sottoscrivere all’altro giudice**.

Con specifico riferimento al processo tributario, poi, occorre sottolineare che il legislatore, all’[articolo 36 D.Lgs. 546/1992](#), ha stabilito che **la sentenza debba contenere**, tra gli altri elementi, anche la **sottoscrizione del presidente di sezione e del giudice estensore**.

L’**inosservanza** di quanto disposto nel citato [articolo 36](#) può determinare, a seconda dei casi, la **nullità** della **sentenza** o la sua **emendabilità** tramite il **procedimento di correzione** delle sentenze ex [articolo 287 c.p.c.](#)

Sotto un profilo pratico, è opportuno soffermarsi sull’ipotesi in cui sussista un qualche **impedimento** da parte del **presidente di sezione** alla sottoscrizione della sentenza. Più precisamente, occorre domandarsi **a chi spetti la sottoscrizione** della sentenza in sua vece e, soprattutto, quali **formalità** debbano essere rispettate affinché la sentenza possa considerarsi valida.

Innanzitutto occorre rilevare che ai sensi dell’[articolo 132, comma 3, cod. proc. civ.](#),

disposizione applicabile al rito tributario in virtù del richiamo contenuto nell'[articolo 1, comma 2, D.lgs. 546/1992](#), se il **presidente di sezione** è impossibilitato a sottoscrivere la sentenza per morte o per altro impedimento, la **sentenza** deve essere **sottoscritta dal componente più anziano del collegio**.

Quanto alle **formalità**, poi, la medesima disposizione precisa che tale **impedimento** deve risultare **menzionato "prima"** della **sottoscrizione**. Ciò significa che la sentenza è valida se la **sottoscrizione** della stessa da parte del componente più anziano del collegio è **preceduta** dalla **menzione dell'impedimento** del presidente di sezione.

Viceversa, qualora la **mancata sottoscrizione** della sentenza da parte del presidente di sezione, derivante da impedimento, **non** risulti dalla **espressa menzione** dell'impedimento stesso, posta **"prima" della sottoscrizione del componente più anziano del collegio**, così come chiarito dalla giurisprudenza di legittimità in molteplici occasioni anche risalenti nel tempo (cfr., **Cass. n. 872/1962; Cass. n. 1892/1965; Cass. n. 622/1966; Cass. n. 2242/1967; Cass. n. 2696/1968; Cass. n. 911/1973; Cass. 9723/1991; Cass. n. 4559/1993; Cass. n. 8742/1998**), la **sentenza** deve considerarsi viziata da **nullità assoluta**.

Detto in altri termini, la **menzione dell'impedimento** del presidente di sezione, posta **"dopo"** la sottoscrizione del componente più anziano del collegio, deve considerarsi **invalida**, con conseguente **nullità assoluta** della decisione.

Tale **prescrizione** risponde evidentemente alla necessità di **garantire l'accertamento dell'esistenza del motivo** per il quale il presidente di sezione non ha potuto sottoscrivere la sentenza, accertamento che è **affidato** dalla legge esclusivamente agli **altri componenti** del **collegio giudicante**.

Va tuttavia precisato che **non sempre** la menzione dell'impedimento **"dopo"** la sottoscrizione del componente più anziano del collegio, comporta la **invalidità** della sentenza.

In un **recente caso** sottoposto al vaglio della **Corte di Cassazione** (cfr., **Corte di Cassazione, sentenza n. 14030 del 22.05.2023**), infatti, i Giudici di vertice hanno osservato che: « ***l'attestazione dell'impedimento del Presidente ... a sottoscrivere la sentenza risulta apposta dopo la sottoscrizione del giudice anziano ... ed è a sua volta priva di alcuna sottoscrizione, il che determina la nullità della sentenza***».

Ne deriva che, sebbene il citato [articolo 132, comma 3](#), stabilisca che la menzione dell'impedimento debba precedere la **sottoscrizione** del componente più anziano del collegio, è comunque **ammissibile** che quest'ultima sia posta **"prima"** della suddetta **attestazione**, sempreché tale menzione sia **a sua volta seguita da un'ulteriore sottoscrizione** dei giudici.

In definitiva, quindi, per il **difensore tributario** è importante studiare con attenzione la **sentenza** emessa dal collegio giudicante, al fine di verificare che questa **soddisfi anche tutti i requisiti formali** previsti dalla legge, facendo eventualmente valere i **vizi riscontrati** (quale, ad

esempio, il vizio di mancata sottoscrizione del presidente di sezione), anche in considerazione della singola controversia e delle ragioni che animano il contribuente.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

---

### ***La “scissione mediante scorporo”: prime riflessioni sul nuovo istituto***

di **Fabio Landuzzi**



Il nuovo [articolo 2506.1 cod. civ.](#), in recepimento della Direttiva UE 2019/2121, introduce nell'ordinamento italiano una nuova operazione societaria straordinaria: la “**scissione mediante scorporo**”.

Si tratta di una **particolare forma di scissione parziale** dalla quale si differenzia per il fatto principale che le **partecipazioni nella/e società beneficiaria/e** vengono **assegnate alla stessa società scissa** e non ai soci della medesima, come avviene nello schema tipico della scissione; proprio per questa ragione, presupponendo perciò la **continuità della società scissa**, la scissione mediante scorporo **non può atteggiarsi a scissione “totale”**, dovendo avere per oggetto solo una parte del patrimonio della scissa.

Altra conseguenza connessa alla particolarità dello schema che caratterizza questa operazione è che quale effetto della sua realizzazione non si dovrebbe determinare **alcuna variazione nel patrimonio netto della scissa**, in quanto gli elementi “di primo grado” oggetto di scorporo vengono sostituiti dal **bene di “secondo grado”** rappresentato dalla **partecipazione al capitale della/e beneficiaria/e**.

Perciò, coerentemente al **principio generale di neutralità** a cui si informa, anche sotto il profilo della sua rappresentazione contabile, l'operazione di scissione, in linea di principio dalla sua esecuzione la società scissa non può subire **alcun depauperamento del patrimonio netto**; anzi, qualora si avesse il caso in cui oggetto dello scorporo fosse un compendio che ha un **valore netto contabile negativo**, ma che ha un **valore reale positivo**, dall'operazione in questione la **società scissa** riceverà un **incremento del proprio patrimonio** per via dell'emersione, in sede di iscrizione della partecipazione nella/e beneficiaria/e, e del corrispondente effetto sul patrimonio netto, dei sottostanti **maggiori valori correnti** rispetto a quelli contabili.

Infine, avendo come beneficiarie dello scorporo esclusivamente **società di nuova costituzione**,

all'operazione **non sarà associato un concambio**, con la conseguenza che essa potrà beneficiare di tutte le **semplificazioni nell'iter societario** di attuazione che sono previste nell'ordinamento per le usuali operazioni di scissione.

In concreto, l'operazione qui in commento presenta perciò dei **tratti molto simili** a quelli del **conferimento** che si realizza mediante l'apporto in natura al capitale di una società.

Tuttavia, una **prima rilevante differenza** con il conferimento si ha proprio con riguardo alla **natura delle due operazioni**: da una parte la **scissione** che, secondo il più recente orientamento dei giudici di Cassazione ha **natura prettamente successoria** (secondo l'orientamento precedentemente preminente, la natura dell'operazione era invece eminentemente **riorganizzativa ed evolutiva**), dall'altra parte il **conferimento** che è **operazione realizzativa**, sebbene manchi il pagamento di un prezzo di denaro a fronte del trasferimento dei beni oggetto di apporto.

Ulteriore elemento distintivo risiede nel fatto che il **conferimento** può essere eseguito anche a favore di **società già esistenti** e quindi essere accompagnato dall'esigenza di **determinare un concambio**, circostanza che, invece, come abbiamo visto, **viene meno nel caso della scissione mediante scorporo** stante il fatto che la beneficiaria/e deve/devono essere di nuova costituzione.

Ne discende un terzo rilevante elemento distintivo fra le due operazioni qui poste a confronto: mentre **nel conferimento**, soprattutto quando realizzativo e non meramente trasformativo, **possono emergere i valori correnti** degli elementi trasferiti con un impatto diretto sulla rappresentazione contabile dell'operazione per ambo le parti coinvolte nella sua esecuzione, nel **caso della scissione** – ad esclusione del solo caso particolare di cui abbiamo sopra accennato, del patrimonio netto contabile negativo – l'operazione **non fa emergere plusvalori latenti**, e nelle scritture contabili della società scissa si rileva **solo una sostituzione** degli elementi oggetto di scorporo (beni di primo grado) con la partecipazione nella/e beneficiaria/e (**bene di secondo grado**) in continuità di valori.

Infine, una considerazione che introduce molte riflessioni e **analisi in ambito fiscale** che hanno formato oggetto anche di un primo documento di approfondimento pubblicato da **Assonime (circolare n. 14/2023)**: sia il conferimento che la scissione mediante scorporo possono avere per oggetto **singoli beni o compendi aziendali**, con la differenza che quando oggetto del **conferimento** è un **singolo bene**, dal punto di vista delle imposte sul reddito **l'operazione è necessariamente realizzativa** determinando l'emersione del plusvalore latente imponibile, mentre nel caso in cui il trasferimento del singolo bene avvenga **attraverso la scissione mediante scorporo**, l'impianto generale della disciplina della scissione dovrebbe deporre per la **neutralità contabile e fiscale dell'operazione**, senza emersione di materia imponibile.

Si tratta di **uno dei molti temi** che sono motivo di discussione in merito alla **definizione del regime fiscale** applicabile alla scissione mediante scorporo, su cui ci sarà modo e interesse per ritornare nel prosieguo.

