

Edizione di martedì 27 Giugno 2023

IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 27 giugno 2023

di Euroconference Centro Studi Tributari

CASI OPERATIVI

Remunerazione di un docente universitario per l'incarico di sindaco

di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

La tematica del titolare effettivo tra modello Redditi e Registro delle imprese

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

AGEVOLAZIONI

Tassazione in capo ai soci assegnatari "ridotta"

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Le posizioni fiscali soggettive nella "scissione mediante scorporo"

di Fabio Landuzzi

AGEVOLAZIONI

Se i lavori sono reali, il credito non può dirsi inesistente

di Silvio Rivetti

IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 27 giugno 2023

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



L'appuntamento settimanale dedicato alle novità e alle scadenze del momento. Una “prima” interpretazione delle “firme” di Euroconference che permette di inquadrare il tema di riferimento offrendo una prima chiave interpretativa. Una “bussola” fondamentale per l'aggiornamento in un contesto in continua evoluzione. Arricchiscono l'intervento dei relatori i riferimenti ai prodotti Euroconference per tutti gli approfondimenti del caso specifico.

Guarda il video di Euroconference In Diretta, il servizio di aggiornamento settimanale con i professionisti del Comitato Scientifico di Centro Studi Tributari.

CASI OPERATIVI

Remunerazione di un docente universitario per l'incarico di sindaco

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Domanda

Un docente universitario a tempo pieno (iscritto all'albo dei revisori legali e elenco speciale dottori commercialisti), senza partita Iva, viene autorizzato dall'ateneo ad assumere un incarico di componente di un collegio sindacale.

Il compenso potrà essere fiscalmente documentato con emissione di ricevuta di prestazione occasionale?

Se sì, tale prestazione è soggetta a comunicazione preventiva all'Inps oppure la prestazione è da considerarsi quale collaborazione coordinata e continuativa?

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



ADEMPIMENTO IN PRATICA

La tematica del titolare effettivo tra modello Redditi e Registro delle imprese

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365



Il tema della necessaria indicazione del titolare effettivo di una impresa tocca due ambiti di particolare attualità:

- un primo ambito immediatamente operativo, e cioè l'indicazione nel **rigo RU 150 del modello Redditi**,
- un secondo ambito non ancora operativo ma di imminente attivazione rappresentato dalla **comunicazione del titolare effettivo presso il Registro delle Imprese**.

Titolare effettivo e modello Redditi

La prima tematica rientra nell'ambito degli **interessi dell'Unione Europea** e, più precisamente, controllare che fondi europei siano destinati a soggetti meritevoli o comunque non compromessi da condanne penali o quant'altro.

In modo particolare si tratta delle disposizioni previste dall'**articolo 22 del Regolamento (UE) 2021/241** (Dispositivo per la ripresa e la resilienza) a tutela degli interessi finanziari dell'Unione, in forza del quale i beneficiari del **credito d'imposta beni strumentali** (ma anche credito d'imposta ricerca e sviluppo e credito per formazione 4.0) sono tenuti ad **indicare i dati relativi ai titolari effettivi dei fondi, ai sensi dell'articolo 3, punto 6, della Direttiva (UE) 2015/849** del Parlamento europeo e del Consiglio (Normativa antiriciclaggio).

L'indicazione del titolare effettivo è presente in **ognuno dei quadri RU delle singole dichiarazioni**, modello Redditi persona fisica, modello Redditi società di persone e modello Redditi società di capitali, e questa è una prima ma **rilevante differenza rispetto alla tematica del Registro dei Titolari effettivi** che riguarda solo i soggetti dotati di **personalità giuridica**

(quindi escluse imprese individuali e società di persone).

Con riferimento alle regole per la individuazione del Titolare effettivo (regole mutate dalla normativa antiriciclaggio) si possono individuare alcune **indicazioni di carattere pragmatico**:

- per le **società di capitali** il titolare effettivo è il **socio che detiene più del 25% del capitale sociale**, con la ulteriore indicazione che laddove più soci presentassero questa quota societaria avremmo più titolari effettivi, il che esclude automaticamente che il titolare effettivo sia solo il socio che controlla, o, in altri termini, si può certamente dire che **non sempre il socio controllante è l'unico titolare effettivo**. In questa direzione si può vedere il chiarimento del Mef del 11.11.2013 che di fronte alla domanda ***“Una società ha un socio al 51%, uno al 30% ed uno al 19%: è corretto, come si sostiene nel documento di ricerca Assirevi n. 147 e nelle linee guida del Cndcec, sostenere che il socio di maggioranza assoluta sia l'unico titolare effettivo?”***, risponde: ***“Nell'esempio indicato, la qualifica di titolare effettivo quindi è attribuibile ai due soci che possiedono quote superiori al 25%”***;
- nel caso in cui nessun socio detenga una quota superiore al 25% e **nessuno altresì eserciti influenza dominante** occorre individuare il **titolare effettivo nel rappresentante legale**.

Titolare effettivo e registro delle imprese

Diverso è lo scenario dell'articolo 3 D.M. 55/2022 il quale obbliga (ma la norma non è ancora operativa posto che dovranno essere diramati provvedimenti attuativi) i **soggetti dotati di personalità giuridica a comunicare al Registro delle Imprese il nominativo del titolare effettivo**.

In questo senso l'articolo 3, comma 1 del citato provvedimento recita: ***“Gli amministratori delle imprese dotate di personalità giuridica e il fondatore, ove in vita, oppure i soggetti cui è attribuita la rappresentanza e l'amministrazione delle persone giuridiche private comunicano all'ufficio del registro delle imprese della Camera di commercio territorialmente competente i dati e le informazioni relativi alla titolarità effettiva, acquisiti ai sensi dell'articolo 22, commi 3 e 4, del decreto antiriciclaggio, per la loro iscrizione e conservazione nella sezione autonoma del registro delle imprese”***.

Una particolare attenzione va rivolta al caso specifico delle società nella quali il socio si è avvalso del **rapporto fiduciario per intestare la propria quota alla società fiduciaria**.

In tal caso il successivo comma 2 del citato decreto **pone a carico del fiduciario l'obbligo di comunicare il titolare effettivo fiduciante**, ma a quali condizioni tale obbligo si concretizza?

Sul punto è interessante analizzare un approfondimento di FederFiduciaria, secondo il quale si

può concludere che **l'obbligo in questione in capo ai fiduciari è realmente cogente solo in rari casi.**

Tale conclusione trova la sua giustificazione nelle seguenti considerazioni.

In primo luogo con il termine di contratto fiduciario, in realtà, si comprendono due fattispecie molto diverse tra loro: nel **contratto fiduciario di tipo romanistico il fiduciario diviene il reale intestatario del bene**, ancorché egli lo debba gestire rispettando la volontà del fiduciante e sia tenuto, in base al cosiddetto *pactum fiduciae*, alla reintestazione del bene al fiduciante qualora questi lo decida. Si tratta di un contratto che in genere viene sottoscritto quando oggetto di esso è un bene immobile ed anche in questa fattispecie il fiduciario diviene titolare effettivo solo nella ipotesi in cui su di esso gravi una reale tassazione ai fini Ires.

L'altra fattispecie, ben più frequente quando oggetto del contratto è la partecipazione societaria, è il **mandato germanistico**, con il quale il **fiduciario non assume il ruolo di intestatario del bene**, ma semplicemente si impegna ad amministrarlo nell'interesse del fiduciante.

In tale ipotesi **si esclude che il fiduciario possa essere obbligato ad eseguire la comunicazione**, il che porta a ritenere che **debba essere considerato titolare effettivo direttamente il fiduciante nella ipotesi in cui detenga più del 25% del capitale sociale.**

AGEVOLAZIONI

Tassazione in capo ai soci assegnatari “ridotta”

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



Tra le tante variabili da tenere in considerazione per valutare la convenienza ad avvalersi dell'**assegnazione agevolata dei beni ai soci**, riproposta dalla Legge di Bilancio 2023, vi è anche quella della **tassazione in capo ai soci assegnatari**.

Limitando l'indagine alle società di capitali, si prenda in considerazione innanzitutto che nell'ambito di questa operazione **non opera la presunzione di distribuzione di cui all'[articolo 47, comma 1, secondo periodo del Tuir](#)**, secondo cui devono essere distribuite per prime le riserve diverse da quelle di capitali.

Anche se la disapplicazione in questione, secondo quanto precisato nella [circolare 26/E/2016](#), è limitata alla differenza su cui la società ha pagato l'imposta sostitutiva, dal punto di vista fiscale **la norma lascia libertà di attingere dalle riserve presenti nel patrimonio netto della società** (di utili o di capitale) fermo restando il rispetto degli eventuali vincoli imposti dalla normativa civilistica ed in particolare dagli OIC.

Nel caso di utilizzo di riserve di utili la **tassazione in capo al socio** è determinata come segue:

- **fino a concorrenza dell'importo su cui la società deve corrispondere l'imposta sostitutiva** (differenza tra valore normale dell'immobile e costo fiscale dello stesso) **non vi è alcuna tassazione in capo al socio assegnatario** poiché il pagamento dell'imposta da parte della società rende definitiva la tassazione del predetto differenziale;
- il **valore normale dell'immobile** preso a riferimento per la determinazione dell'imposta sostitutiva in capo alla società costituisce **dividendo** in natura in capo al socio al netto del differenziale già assoggettato ad imposta sostitutiva in capo alla società.

L'importo soggetto a tassazione costituisce un **dividendo** rilevante in capo al socio e sconta **l'imposta “secca” del 26%**.

Si consideri, ad esempio, **l'assegnazione di un immobile con valore catastale pari a 1.000** e costo fiscalmente riconosciuto pari a 800, assegnato ad un socio con **attribuzione di riserve di utili pari a 800** (contropartita dello "scarico" del costo fiscale del bene).

In tale ipotesi, in capo al socio l'importo rilevante quale **dividendo** è pari a 1.000 (**valore "normale"** dell'immobile) **al netto dell'importo tassato in capo alla società con imposta sostitutiva dell'8% pari a 200** (differenza tra valore normale dell'immobile e costo fiscale dello stesso), con conseguente tassazione di una somma pari a 800 (corrispondente alla riserva utilizzata a fronte dell'assegnazione).

Potrebbe accadere che il **valore catastale dell'immobile sia inferiore al costo fiscale dello stesso**, con la conseguenza che non emergerebbe alcuna materia imponibile in capo alla società (differenza negativa); tuttavia in base alla stessa [circolare 26/E/2016](#) tale circostanza non impedisce l'assegnazione agevolata anche se l'assenza di tassazione in capo alla società si riflette sulla tassazione in capo al socio che non potrà dedurre alcun importo dalla propria base imponibile.

Riprendendo l'esempio di prima, si consideri che l'immobile assegnato abbia un valore **catastale pari a 600 fermo restando il costo fiscale pari a 800**.

In tale ipotesi, il dividendo rilevante in capo al socio è pari a 600 pur a fronte dell'utilizzo di una riserva di utili pari a 800 (a fronte dello "scarico" del valore fiscale del bene).

Laddove la società di capitali utilizzi riserve di capitale a fronte dell'assegnazione del bene, l'unico effetto fiscale in capo al socio si realizza sul **costo fiscale della partecipazione, il quale viene dapprima incrementato dell'importo su cui la società ha pagato l'imposta sostitutiva** (differenza tra valore normale e costo fiscale del bene) e successivamente ridotto in misura pari al valore normale del bene utilizzato dalla società per l'assegnazione agevolata.

Se a fronte di tali variazioni il **costo fiscale della partecipazione del socio dovesse scendere sotto lo zero**, l'eccedenza è tassata quale **dividendo** applicando le **medesime regole illustrate in precedenza**.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Le posizioni fiscali soggettive nella “scissione mediante scorporo”

di **Fabio Landuzzi**



Nel delineare il regime fiscale applicabile ai fini delle imposte sul reddito alla operazione di “**scissione mediante scorporo**” di cui al nuovo [articolo 2506.1 cod. civ.](#), uno dei temi di immediata rilevanza attiene senza dubbio alla sorte delle c.d. “**posizioni fiscali soggettive**” delle società scisse, con particolare riferimento a quelle che **non sono “connesse specificamente o per insiemi agli elementi del patrimonio scisso”** e per le quali il comma 4 dell’[articolo 173 Tuir](#) prescrive l’applicazione del criterio basato sulla “**proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste**”.

Infatti, come abbiamo avuto modo di osservare in un [precedente contributo](#), una delle particolarità della scissione mediante scorporo, rispetto alla comune scissione societaria parziale, è che il **patrimonio netto della società scissa non si riduce** in conseguenza dell’operazione, poiché agli elementi attivi e passivi trasferiti alla/e beneficiaria/e viene a sostituirsi l’**iscrizione della partecipazione** in detta/e società, per un valore di norma corrispondente al valore netto contabile degli elementi oggetto di trasferimento per scissione in ragione del **principio di continuità dei valori contabili** che governa l’operazione di scissione; anzi, si è visto che laddove il patrimonio netto scisso abbia **valore contabile negativo**, ma un valore reale positivo, addirittura la società scissa fruisce di un **positivo effetto sul patrimonio netto** residuo.

Pertanto, è lecito interrogarsi come il criterio ispirato alla **proporzionalità dei patrimoni netti**, data questa caratteristica tecnica della scissione mediante scorporo, possa trovare concreta applicazione e quindi guidare l’**allocazione delle posizioni fiscali soggettive** fra la scissa e la/e beneficiaria/e.

A questo riguardo, come evidenziato da **Assonime nella circolare 14/2023**, sono idealmente proponibili **tre diversi approcci**.

Il primo, attribuisce **preminenza al patrimonio netto scisso**, e perciò la proporzione si effettua **rapportando il patrimonio netto scisso** (al numeratore) con il **patrimonio della società ante**

scissione (al denominatore).

È questo il criterio verso cui si orienta il **favore di Assonime**, in quanto risulta essere quello in assoluto **più vicino** alla logica di applicazione che si ha nel caso della comune scissione societaria parziale di cui, come sottolineato, la scissione mediante scorporo rappresenta una variante.

Per esemplificare, se il **patrimonio netto della società** scissa fosse **pari a 100** (ante scissione), e il **patrimonio netto scisso** avesse un valore netto contabile di **10**, le posizioni fiscali soggettive della scissa non connesse specificamente agli elementi oggetto di scissione, sarebbero allocate sulla beneficiaria nella **misura del 10%** del loro ammontare (pari al rapporto fra 10, valore contabile patrimonio netto scisso, e 100, valore contabile del patrimonio netto scisso ante scissione).

Il **secondo criterio** possibile, invece, dà **preminenza al punto di osservazione della società scissa** e perciò conduce alla conclusione secondo la quale, in **assenza di decremento del patrimonio** netto per la società scissa, le posizioni fiscali soggettive **restano per intero appannaggio della medesima società**, senza **nessuna allocazione** sulla/e beneficiaria/e.

Questa tesi non è molto convincente seppure, come menziona Assonime, possa trovare un indiretto appoggio su di una **posizione interpretativa** assunta dall'Agenzia delle Entrate in un interpello non pubblicato con riferimento al caso della **scissione parziale di patrimonio netto contabile negativo**, ma con valore reale positivo; in questa circostanza, infatti, viene riferito che l'Amministrazione Finanziaria avrebbe concluso per **l'esclusione di qualsivoglia allocazione delle posizioni fiscali soggettive** della scissa, in ragione appunto della **mancanza di un decremento patrimoniale** per la scissa presso la quale perciò permarrrebbero tutte le posizioni fiscali soggettive esistenti al momento della scissione.

Questo approccio potrebbe quindi trovare applicazione, secondo **una chiave interpretativa analogica**, quando oggetto della scissione mediante scorporo fosse un **patrimonio netto negativo**, mentre più arduo sarebbe estenderne l'adozione sino ad assurgere al ruolo di tecnica di carattere generale per qualsivoglia valore, anche positivo, del patrimonio netto scisso mediante scorporo, in quanto condurrebbe a **risultati sostanzialmente difformi** da quelli della tipica operazione di scissione, senza che vi sia una reale ragione sottostante (salvo quella di voler indirettamente portare il regime fiscale di questa nuova scissione più verso **la regolamentazione del conferimento**, in luogo di quella della scissione).

Infine, il **terzo criterio** si porrebbe **in posizione intermedia** fra i due sopra esposti, e quindi l'allocazione delle posizioni fiscali soggettive avverrebbe **rapportando il patrimonio netto contabile post scissione delle società**, sia la scissa che la/e beneficiaria/e.

Riprendendo l'esempio precedente, post scissione avremmo la **società scissa** con un **patrimonio netto di 100**, e la **beneficiaria** con un **patrimonio netto di 10**, per un **totale di patrimonio netto contabile pari a 110**.

Sicché, adottando questa soluzione, il rapporto sarebbe determinato ponendo **a numeratore 10** (patrimonio netto scisso) e **a denominatore 110** (patrimonio netto totale post scissione), con il risultato che il **9,1% delle posizioni fiscali soggettive** della scissa sarebbero attribuite alla beneficiaria.

AGEVOLAZIONI

Se i lavori sono reali, il credito non può dirsi inesistente

di **Silvio Rivetti**



Non può dirsi “inesistente” un credito d'imposta scaturente da un'opzione di sconto in fattura pur viziata da **errori sostanziali**, laddove tale credito faccia riferimento a **interventi edilizi effettivamente eseguiti**; e laddove detto **errore** emerga a seguito di controlli preventivi effettuati sulla **comunicazione di opzione**.

Il contribuente, pertanto, nel **riversare il credito d'imposta** indebitamente compensato, ai fini del **ravvedimento operoso** dovrà prendere in considerazione le minori sanzioni previste per il **credito “non spettante”, pari al 30%** dell'importo del credito non correttamente utilizzato; e non quelle aggravate per il credito “inesistente”.

A tali conclusioni si perviene in forza della [risposta all'interpello n. 348 del 14 giugno 2023](#) dell'Agenzia delle Entrate, la quale propone l'utilissima esegesi dei delicati concetti di crediti d'imposta “non spettanti” ovvero “inesistenti” nell'ambito del tumultuoso mondo dei crediti fiscali nell'edilizia.

Il caso attiene a interventi agevolabili mediante **superbonus**, posti in essere a favore di un condominio negli anni d'imposta 2021 e 2022, fatturati in relazione a **due SAL emessi rispettivamente al termine di ciascuno dei due anni citati**.

Le fatture emesse dall'impresa fornitrice, corredate dalla concessione dello sconto in fattura, recavano tuttavia **l'erronea indicazione del codice fiscale del condominio**: un errore da dirsi **sostanziale** in relazione alla successiva operazione di comunicazione alle Entrate dell'opzione dello sconto, in quanto **incidente su elementi essenziali della detrazione spettante e del credito ceduto** (come da precise indicazioni della [circolare 33/E/2022](#), paragrafo 5, che non a caso qualifica la scorretta indicazione del codice fiscale del cedente come errore sostanziale).

Tale sbaglio, in particolare, veniva rilevato da parte dell'Agenzia delle Entrate nell'ambito dei **controlli preventivi** esperiti, ai sensi dell'[articolo 122-bis D.L. 34/2020](#), sulla comunicazione di opzione derivante dal secondo SAL relativo all'anno 2022, la quale veniva **annullata**.

L'impresa s'interrogava quindi sulle corrette modalità con cui **riversare all'Erario il credito fruito in compensazione all'inizio dell'anno 2022**, incamerato giusta la fatturazione del primo SAL riguardante l'anno 2021.

Il dubbio della società fornitrice, in particolare, si appunta sulla corretta qualificabilità del credito in parola come **"non spettante"** (cioè compensato in misura eccedente a quella effettivamente spettante, o in violazione delle modalità di legge per il suo utilizzo), con conseguente **ravvedibilità** ex [articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#) delle **sanzioni** nella misura del 30%, come disposto dall'[articolo 13, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#); ovvero come credito **"inesistente"**, l'assenza dei cui presupposti costitutivi, ai sensi del comma 5 del citato articolo 13, è individuabile solo mediante controlli sostanziali ed è sanzionabile in termini aggravati, dal 100 al 200% della misura dei crediti stessi.

Sul tema l'Agenzia delle Entrate, riscontrata la correzione dell'errore da parte dell'impresa fornitrice – con **annullamento dell'opzione ai sensi della [circolare 33/E/2022](#)**; **annullamento delle fatture** non correttamente emesse mediante note di credito ex [articolo 26 D.P.R. 633/1972](#); **riemissione delle fatture** con il corretto codice fiscale del condominio beneficiario a fine 2022; e **ripresentazione di un'unica comunicazione di opzione a fine 2022**, senza più ripartizione in SAL a fronte dell'intervenuto completamento dei lavori – prende posizione elaborando ragionamenti di estremo interesse, meritevole di approfondimento.

Premesso che, in questa fattispecie, è stata riconosciuta **l'annullabilità con nota di credito di fatture recanti lo sconto** (differentemente dal caso della [risposta all'interpello 581/2022](#), dove la si impediva per carenza dei presupposti per l'esercizio dell'opzione), l'Amministrazione fiscale, richiamando l'elaborazione del concetto di **credito "inesistente"** come svolta dalla prassi ([risoluzione 36/E/2018](#)) e dalla giurisprudenza (Corte di Cassazione, n. 34444 e 34445/2021), nella sua risposta rileva che **l'inesistenza del credito si configura esclusivamente a fronte situazioni non reali**, ossia quando mancano *"elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili"* alla base della nascita del credito stesso; e quindi riscontrabili non per mezzo dei controlli di tipo automatizzato e formale sui dati comunicati dal contribuente, ma solo grazie ad **approfondimenti d'indagine di tipo sostanziale** (funzionali anche ad intercettare meccanismi di frode).

Di qui, la duplice conclusione generale per cui:

1. la natura viziata del credito compensato, ogni volta che i lavori sottostanti sono stati effettivamente eseguiti, può assumersi al più in termini di **non spettanza**, e non certo di inesistenza (esattamente come nel caso di specie);
2. qualunque **errore, anche sostanziale**, in sé richiedente l'annullamento dell'opzione, se individuato dai controlli preventivi – che altro non sono che la combinazione, in tempi ristretti, di controlli di tipo automatizzato e formale sulla documentazione esibita – alimenterà al più la **recuperabilità e la sanzionabilità di crediti "non spettanti"**, e mai **"inesistenti"** (perché irrintracciabili con i controlli di cui sopra).

Il Fisco conclude così che le sanzioni per il credito “non spettante”, al 30% come detto sopra, sono sia **ravvedibili** ex [articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#), ma anche **sanabili** via ravvedimento speciale ex articolo 1, [commi da 174 a 178](#), L. 197/2022, Legge di bilancio per l'anno 2023, fino al **30 settembre 2023**.

Un'ultima nota merita, infine, attenzione.

Nel suo ragionamento astratto, il Fisco rimarca come la natura reale e non fittizia dell'operazione edile sottostante consenta di **riconoscere i presupposti costitutivi del credito già nell'anno 2021**.

Nondimeno la risposta manca di precisare come, per effetto della rifatturazione complessiva dell'intervento a fine 2022, in sostituzione di tutte le fatture precedentemente emesse anche nell'anno 2021, il credito oggetto della comunicazione unica e “sostitutiva” di quelle precedenti e cancellate, debba dirsi **attinente al solo anno 2022**, e non più all'anno 2021, per quanto a tale anno faccia riferimento una parte dei lavori.