



NEWS Euroconference

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Direttore responsabile Sandro Cerato

Edizione di mercoledì 28 Giugno 2023

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Fusione e scissione inversa: le massime del Consiglio notarile del Triveneto
di Fabio Giommoni

CASI OPERATIVI

Corretta aliquota Iva per la rimozione dell'amianto in un contesto di ristrutturazione
di Euroconference Centro Studi Tributari

BILANCIO

Aspetti contabili dell'operazione di sale and lease back indiretto
di Stefano Rossetti

IMPOSTE SUL REDDITO

La fiscalità delle criptoattività nella bozza di circolare
di Ennio Vial

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Crediti energetici 2022 e remissione in bonis per l'omessa comunicazione
di Clara Pollet, Simone Dimitri

CONTENZIOSO

Ultimi chiarimenti in tema di definizione agevolata delle liti fiscali pendenti
di Angelo Ginex

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Fusione e scissione inversa: le massime del Consiglio notarile del Triveneto

di Fabio Giommoni



LA RIVISTA DELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE
Mensile di approfondimento dedicato alla gestione straordinaria di imprese e società

IN OFFERTA PER TE € 117 + IVA 4% anziché € 180 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

ABBONATI ORA

Nel mese di settembre del 2022, il Consiglio notarile del Triveneto ha pubblicato 4 massime (L.A.35 – L.E.14 – L.E.15 – L.E.16) sul tema delle fusioni e scissioni inverse.

Vengono affrontate le questioni dell'ammissibilità civilistica della scissione inversa, della modalità di emissione delle nuove azioni o quote da assegnare in concambio ai soci della controllante/incorporata e della controllante/scissa, nonché della modalità di rappresentazione contabile delle fusioni e scissioni inverse.

Infine, viene confermata la possibilità di applicare anche alla fusione inversa il procedimento semplificato previsto dall'articolo 2505-bis, cod. civ. nel caso di incorporazione di società posseduta al 90%.

Premessa: la fusione inversa e la scissione inversa

La fusione c.d. "inversa" rappresenta una forma particolare di fusione per incorporazione che si differenzia da quella "diretta" per il fatto che non è la società controllante che incorpora la sua controllata, come generalmente avviene, ma è la società controllata che incorpora la stessa controllante.

Affinché si possa realizzare una fusione inversa è dunque necessario che tra le società interessate dalla fusione esista un rapporto di partecipazione.

Il caso più frequente di fusione inversa è quello in cui la società controllante, che viene incorporata, detiene l'intero capitale della società controllata/incorporante (operazione detta

anche fusione “*rovesciata*”). Ma vi possono essere anche casi in cui la incorporata non detiene una partecipazione totalitaria nella società incorporante (ad esempio detiene una partecipazione di controllo, ma non totalitario, oppure anche una partecipazione di minoranza); in tale ipotesi emerge la necessità di determinare un effettivo rapporto di cambio in base al quale assegnare le partecipazioni della società incorporante ai soci della società incorporata.

Le principali casistiche ove nella pratica si preferisce realizzare una fusione inversa, piuttosto che procedere con la fusione diretta, sono le seguenti:

- a) la società controllata detiene una serie di diritti o beni immateriali, quali licenze, concessioni e autorizzazioni, che sarebbe difficile e/o molto oneroso trasferire in capo alla società controllante nell'ambito di una fusione diretta, mentre con la fusione inversa non vi sarebbe la necessità di procedere a detti trasferimenti. Caso analogo è quello della presenza di autorizzazioni o concessioni da parte della P.A. per il trasferimento delle quali la legge richiede il consenso dell'ente concedente, anche in caso di fusione, per cui per evitare il relativo *iter* procedimentale si preferisce mantenere in vita la società titolare di tali posizioni giuridiche;
- b) la società partecipata gode di un particolare “*status*” (ad esempio è quotata in borsa) il quale verrebbe perso in caso di cancellazione della stessa a seguito di incorporazione diretta, mentre con la fusione inversa detto *status* può essere mantenuto dalla società risultante dalla incorporazione;
- c) la società controllata ha notevoli dimensioni ed è proprietaria, ad esempio, di numerosi immobili o beni mobili registrati, il cui trasferimento in sede di fusione richiederebbe una pletora di formalità, mentre la controllante è, ad esempio, una mera *holding* di partecipazioni. In tal ipotesi la fusione inversa permette di ottenere una serie di risparmi in ordine agli adempimenti amministrativi quali le volture immobiliari e il subentro nei rapporti contrattuali. Tipico esempio di tale situazione è quello che si presenta, in genere, nelle operazioni di *merger leveraged buy out*.

La principale peculiarità che caratterizza la fusione inversa, rispetto a quella diretta, è riconducibile al fatto che a seguito della compenetrazione dei patrimoni conseguente alla fusione la società incorporante (controllata) viene a trovarsi in possesso di azioni o quote proprie (quelle possedute dalla controllante/incorporata). Si pone, pertanto, la questione di come trattare dette partecipazioni.

Qualora la controllata/incorporante sia una Spa (o una Sapa) si possono individuare i seguenti 3 comportamenti alternativi:

1. la società controllata/incorporante mantiene le azioni proprie acquisite a seguito della fusione inversa e aumenta il proprio capitale per assicurare il concambio. Tale possibilità, in passato molto discussa in dottrina e in giurisprudenza, è divenuta di

maggior attualità a seguito della modifica della normativa sulle azioni proprie, la quale, in particolare, ha previsto che i limiti all'acquisto di cui all'articolo 2357, cod. civ. non si applicano alle azioni proprie ricevute per effetto di fusione o scissione. La soluzione del mantenimento delle azioni proprie comporta che la società incorporante effettui un aumento di capitale per emettere le nuove azioni che dovranno essere assegnate ai soci della società controllante/incorporata a seguito dell'annullamento delle partecipazioni di quest'ultima. In altre parole, la società incorporante mantiene il capitale che aveva prima della fusione (rappresentato dalle azioni proprie) e in più effettua un aumento di capitale a servizio del concambio;

2. la società controllata/incorporante annulla le azioni proprie ricevute a seguito della fusione, mediante riduzione del capitale (e riserve), e aumenta il proprio capitale al fine di emettere le nuove azioni che dovranno essere assegnate ai soci della società controllante/incorporata in concambio di quelle da essi possedute nella stessa controllante che vengono annullate a seguito della fusione;
3. la società controllata/incorporante assegna direttamente le azioni proprie ai soci della controllante/incorporata in concambio di quelle da essi possedute nella controllante. Non viene pertanto effettuato alcun aumento di capitale (salvo per la parte eventualmente necessaria per assicurare il concambio nei casi in cui la partecipazione non è totalitaria).

Qualora la incorporante sia una Srl (che a norma dell'articolo 2474, cod. civ. non può detenere proprie quote) o sia una società di persone, a seguito della fusione inversa si dovrà procedere esclusivamente con l'annullamento delle proprie quote o con l'assegnazione diretta delle stesse (casi *sub 2 e 3*).

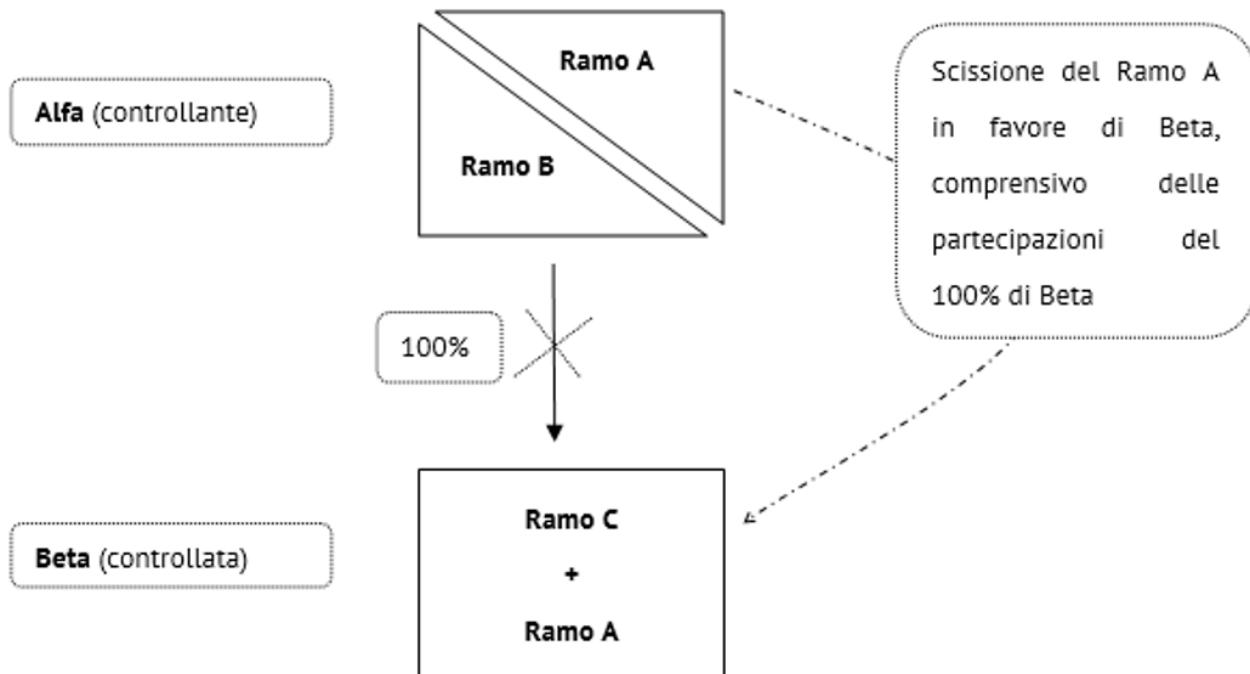
Lo stesso schema della fusione inversa si presenta nella scissione c.d. "inversa", operazione caratterizzata dalla scissione parziale della controllante con incorporazione in favore della controllata.

Affinché si tratti di scissione inversa è necessario che il patrimonio scisso in favore della società controllata comprenda anche le partecipazioni detenute nella controllata stessa (o una parte di esse).

Esempio di scissione inversa

La controllante Alfa realizza una scissione parziale proporzionale con trasferimento in favore della controllata Beta del patrimonio rappresentato dal ramo A, il quale comprende anche la partecipazione totalitaria nella stessa società Beta.

L'operazione fa venire meno il legame partecipativo tra le 2 società e le partecipazioni della Beta vengono attribuite direttamente ai soci della Alfa.



Ammissibilità della scissione inversa (massima Notariato Triveneto L.E. 14)

In passato non vi sono stati particolari dubbi sulla legittimità della fusione inversa, in quanto la norma di legge non prevede che la fusione tra società, di cui una sia l'unica socia dell'altra, debba obbligatoriamente avvenire per mezzo dell'incorporazione della controllata nella controllante. Del resto, la fusione in esame potrebbe avvenire anche come fusione propria, a fronte della quale si verificherebbero le medesime conseguenze, anche se nella pratica la fusione propria è generalmente scartata in quanto richiede maggiori adempimenti amministrativi, dato che entrambe le società partecipanti vengono cancellate in favore di una società di nuova costituzione.

Qualche dubbio sulla fusione inversa era stato avanzato dalla giurisprudenza, ma solo nei casi

in cui tale operazione avesse comportato una sostanziale violazione della normativa sull'acquisto di azioni proprie.

Maggiori perplessità aveva, invece, suscitato la scissione inversa, anche perché si tratta di una operazione meno frequente nella pratica. I dubbi riguardavano soprattutto il caso in cui la partecipazione nella stessa società beneficiaria sia l'unico *asset* oggetto di scorporo da parte della società scissa, operazione che determina un sostanziale acquisto di partecipazioni proprie da parte della beneficiaria, con attribuzione delle stesse ai soci della scissa.

A riconoscere la piena ammissibilità della scissione inversa, in tutte le sue varianti, è intervenuto il Comitato notarile del Triveneto con la massima n. L.E.14, pubblicata nel settembre del 2022.

I notai del Triveneto ritengono perfettamente legittime le operazioni di scissione nelle quali sia previsto che la scissa/partecipante assegna alla beneficiaria/partecipata tutta o parte della sua partecipazione in quest'ultima.

Secondo la massima in commento le partecipazioni della beneficiaria detenute dalla scissa possono anche costituire l'unico elemento oggetto di assegnazione ed essere rappresentative di una qualunque percentuale del capitale sociale della beneficiaria, compresa quella del 100%.

All'esito di una scissione inversa si verificheranno gli stessi accadimenti di ogni altra scissione, per cui, come si dirà meglio oltre:

- dovranno essere assegnate ai soci della scissa le partecipazioni nella beneficiaria che siano in grado di soddisfare il congruo concambio previsto dall'articolo 2506, comma 1, cod. civ.;
- se la beneficiaria è una società azionaria potrà mantenere la proprietà delle partecipazioni proprie ricevute in assegnazione, ovvero annullarle, ovvero ancora utilizzarle per soddisfare il concambio. Se, invece, la società beneficiaria non è una società azionaria non potrà mantenere la proprietà delle partecipazioni proprie ricevute in assegnazione ma dovrà o annullarle o utilizzarle per soddisfare il concambio;
- le partecipazioni proprie attribuite alla beneficiaria non determinano un incremento del suo patrimonio reale, in quanto beni di secondo livello rappresentativi di detto patrimonio, mentre è possibile che ne producano un incremento contabile nell'ipotesi in cui si determini un "*disavanzo*".

Infine, secondo i notai del Triveneto, nel caso in cui la società beneficiaria mantenga la proprietà delle azioni proprie ricevute per effetto della scissione non dovrà essere costituita la riserva negativa di cui all'articolo 2357-ter, ultimo comma, cod. civ., obbligo che si verifica soltanto in caso di acquisto diretto di azioni proprie (ma su questa questione torneremo più avanti).

Soddisfazione del rapporto di cambio nella fusione e nella scissione inversa (massima Notariato Triveneto L.E. 15)

Come evidenziato in precedenza, nella fusione inversa i soci della società controllante/incorporata divengono soci diretti della società controllata/incorporante, ricevendo partecipazioni di quest'ultima società in cambio di quelle della controllante/incorporata che vengono annullate in conseguenza della cancellazione di detta società per avvenuta incorporazione.

Pure nella scissione inversa i soci della controllante/scissa, ancorché mantengano una partecipazione in detta società, divengono anche soci diretti della società controllata/beneficiaria, mediante concambio delle partecipazioni di quest'ultima.

Si è inoltre evidenziato che se si tratta di società azionarie la incorporante della fusione inversa e la beneficiaria della scissione inversa possono mantenere nel proprio patrimonio le azioni proprie ricevute a seguito delle predette operazioni.

Tuttavia, se vengono mantenute le azioni proprie e queste non sono assegnate in concambio ai soci della controllate/incorporata e della controllante/scissa, allora la controllata/incorporante e la controllata/beneficiaria devono necessariamente emettere nuove azioni da dare in concambio ai soci in grado di mantenere inalterato il valore complessivo delle loro partecipazioni *ante* e *post* operazione.

Con la massima n. L.E.15 (“*Soddisfazione del rapporto di cambio nella fusione e nella scissione inversa – 1° pubbl. 9/22*”) il Comitato notarile del Triveneto ha chiarito come può avvenire l’emissione di dette nuove azioni da parte della controllata/incorporante e della controllata/beneficiaria.

Nell’ipotesi in cui la società abbia azioni con valore nominale esplicito, occorrerà effettuare un aumento “*gratuito*” di capitale, il quale dovrà essere coperto con riserve di patrimonio o, ricorrendone i presupposti, con il riallineamento dei valori di elementi dell’attivo conseguente all’emersione di un disavanzo da concambio.

Qualora, invece, la società abbia azioni prive di valore nominale, l’emissione di nuove azioni potrà avvenire senza procedere a un aumento del capitale, ma unicamente incrementando il numero delle azioni emesse, ovvero in modo che aumenti il rapporto tra numero delle azioni e valore nominale complessivo del capitale.

In ogni caso le nuove azioni emesse dovranno essere di entità tale da impedire il caso di impossibilità di funzionamento dell’assemblea, alla luce del fatto che le azioni proprie detenute a seguito dell’operazione sono caratterizzate dalla sospensione del diritto di voto (articolo 2357-ter, comma 2, cod. civ.).

Qualora la incorporante o la beneficiaria, rispettivamente della fusione inversa e della scissione inversa, sia una società azionaria che non ritenga di mantenere la proprietà delle azioni proprie assegnate, ovvero sia una società non azionaria alla quale non è consentito mantenere tale proprietà, per attribuire le partecipazioni ai soci dell'incorporata/scissa si potrà operare, secondo la massima in commento, nei seguenti 2 modi:

1. ai soci della controllante/incorporata e della controllante/scissa vengono assegnate le medesime partecipazioni proprie che la controllata/incorporante e la controllata/beneficiaria vengono a detenere a seguito, rispettivamente, dalla fusione inversa e della scissione inversa;
2. le partecipazioni proprie ricevute a seguito dell'operazione vengono annullate e vengono riemesse nuove partecipazioni da parte della controllata/incorporante e della controllata/beneficiaria, partecipazioni che poi sono assegnate ai soci della controllante/incorporata e della controllante/scissa.

La massima tratta anche il caso in cui non vi è una partecipazione totalitaria tra la incorporata o scissa e la incorporante o beneficiaria, per cui le partecipazioni proprie assegnate alla incorporante o beneficiaria costituiscono unicamente una frazione del suo capitale sociale e non l'intero capitale.

In tale ipotesi, secondo la massima n. L.E. 15 è possibile soddisfare il concambio mediante ridistribuzione fra tutti i soci della incorporante o beneficiaria delle residue partecipazioni in luogo di quelle ricevute a seguito dell'operazione che potranno dunque, alternativamente, essere annullate (qualora il capitale non si riduca sotto il minimo legale) o mantenute in proprietà quali azioni proprie.

Da ultimo, la massima in commento precisa che poiché il passaggio delle partecipazioni proprie nel patrimonio della incorporante o beneficiaria è elemento costitutivo della fattispecie legale della fusione inversa e della scissione inversa, si deve ritenere che tale passaggio avvenga concettualmente, anche se per un solo istante ideale, anche nel caso in cui il progetto preveda che dette partecipazioni siano destinate ai soci della incorporata o scissa a titolo di concambio.

Tuttavia, lascia intendere la massima, ciò non costituisce acquisto di partecipazioni proprie, fattispecie che, come detto, non è ammessa per le società non azionarie.

Contabilizzazione della fusione e della scissione inversa (massima Notariato Triveneto L.E. 16)

La massima del Comitato notarile Triveneto n. L.E.16 (*"Effetti sul primo bilancio successivo della fusione e della scissione inversa – 1° pubbl. 9/22"*) si occupa delle problematiche di rappresentazione contabile della fusione e della scissione inversa, soprattutto nel caso in cui dall'operazione emerge un disavanzo.

Il trattamento contabile della fusione inversa (nonché quello della scissione inversa) dipende dalle 3 soluzioni civilistiche delineate in precedenza in merito all'annullamento o assegnazione delle azioni proprie, anche se i risultati finali devono risultare i medesimi in termini di consistenza del patrimonio netto.

Infatti, in merito alle modalità di rappresentazione contabile della fusione inversa, il Principio contabile Oic 4, in ossequio al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, afferma che, poiché la fusione diretta e la fusione inversa costituiscono 2 modalità diverse della fusione per incorporazione e hanno un'identica disciplina giuridica, e poiché gli effetti economici dell'operazione non possono essere diversi, il complesso economico unificato dopo la fusione non può che avere lo stesso valore, sia che si effettui una incorporazione diretta sia una incorporazione rovesciata.

In altre parole, i risultati a cui conduce la fusione inversa, sul piano della rappresentazione contabile, devono essere gli stessi che sarebbero stati ottenuti ricorrendo a una fusione diretta.

ESEMPIO

Si consideri il caso ove la società controllante Alfa e la controllata al 100% Beta sono caratterizzate dalle seguenti situazioni patrimoniali *ante fusione*.

Società Alfa Spa (controllante)

Attivo		Passivo	
Partecipazioni in Beta	8.000	Capitale Alfa	6.000
Totale attivo	8.000	Debiti	2.000
		Totale passivo e netto	8.000

Società Beta Spa (controllata)

Attivo		Passivo	
Immobilizzazioni	7.000	Capitale Beta	4.000
Totale attivo	7.000	Riserve Beta	3.000
		Totale passivo e netto	7.000

Il valore della partecipazione di Beta iscritto nel bilancio di Alfa (8.000) è superiore al patrimonio netto di Beta (7.000), per cui in caso di annullamento di dette azioni emergerà un disavanzo di 1.000.

Infatti, qualora fosse realizzata una fusione diretta, ovvero incorporazione di Beta in Alfa, i risultati sarebbero quelli di seguito evidenziati.

Situazione patrimoniale di Alfa Spa *post* incorporazione (diretta) di Beta Spa

Attivo	Passivo
---------------	----------------

Immobilizzazioni	7.000	Capitale Alfa	6.000
Disavanzo fusione	1.000	Debiti	2.000
Totale attivo	8.000	Totale passivo e netto	8.000

Dunque, in caso di fusione diretta il patrimonio netto *post fusione* risulterà pari a 8.000 ed emergerà un disavanzo di 1.000, che potrà essere imputato a rivalutazione dei beni immobilizzati dell'incorporata oppure ad avviamento.

Ciò premesso, di seguito si evidenziano i trattamenti contabili nell'ipotesi fusione inversa in base alle diverse modalità di realizzazione dell'operazione evidenziate in precedenza.

Caso 1 – Assegnazione delle azioni proprie

In tale ipotesi ai soci di Alfa sono assegnate le azioni di Beta pervenute a seguito della fusione inversa, in cambio di quelle di Alfa che sono annullate.

In conseguenza di tale annullamento si genera una differenza di fusione (disavanzo) di 2.000 pari alla differenza tra il valore contabile delle azioni di Beta cancellate dal bilancio (8.000), in quanto assegnate ai soci, e il capitale di Alfa di 6.000, annullato a seguito della cancellazione di detta società incorporata.

Secondo l'Oic 4 tale differenza va scomposta nelle seguenti 2 componenti:

- 1.000 come differenza tra il patrimonio netto di Beta (7.000) e il patrimonio netto di Alfa (6.000), da annullare perché non rappresenta maggiori valori latenti dei beni di Beta incorporante. L'annullamento comporta la contestuale riduzione del patrimonio dell'incorporante di 1.000 (che nell'esempio in oggetto sarà effettuato mediante riduzione delle riserve di Beta da 3.000 a 2.000);
- 1.000 come effettivo disavanzo di fusione da mantenere e da utilizzare per rivalutare i beni di Beta o da imputare ad avviamento.

A seguito di tale rettifica l'importo del disavanzo residuo va a coincidere con quello che emergerebbe nel caso di fusione diretta.

In conclusione, nell'ipotesi di assegnazione ai soci delle azioni proprie acquisite a seguito della fusione inversa, la situazione patrimoniale *post fusione* sarà la seguente.

Situazione patrimoniale di Beta Spa *post* incorporazione di Alfa Spa

Attivo		Passivo	
Immobilizzazioni	7.000	Capitale	4.000
Disavanzo fusione	1.000	Riserve	2.000
		Debiti	2.000

Totale attivo	8.000	Totale passivo e netto	8.000
---------------	-------	------------------------	-------

Beta mantiene il proprio capitale di 4.000 e assegna le azioni proprie ai soci di Alfa in concambio delle azioni di questa società annullate a seguito della fusione.

L'assegnazione delle azioni proprie, aventi un valore contabile di 8.000, viene effettuata utilizzando in contropartita per 6.000 l'importo del capitale *ex* Alfa (acquisito in bilancio a seguito della fusione), per 1.000 mediante la riduzione delle riserve di Beta e per 1.000 mediante iscrizione di un avanzo di fusione. Il patrimonio netto finale è pari a 8.000.

Caso 2 – Annullamento delle azioni proprie

Nell'ipotesi di annullamento delle azioni proprie acquisite a seguito della fusione inversa la situazione patrimoniale *post* fusione sarà la seguente.

Situazione patrimoniale di Beta Spa *post* incorporazione di Alfa Spa

Attivo	Passivo
Immobilizzazioni	Capitale 6.000
Disavanzo fusione	Debiti 2.000
Totale attivo	Totale passivo e netto 8.000

A fronte della fusione vengono annullate le azioni proprie del valore di 8.000, mediante riduzione del capitale di Beta per 4.000, mediante utilizzo delle riserve di Beta per 3.000 e, infine, iscrivendo un disavanzo di 1.000.

Contestualmente Beta effettua un aumento di capitale di 6.000 al fine di emettere le nuove azioni da attribuire in concambio ai soci di Alfa. L'aumento di capitale (gratuito) è effettuato utilizzando l'importo del patrimonio netto *ex* Alfa iscritto in bilancio a seguito della fusione. Il patrimonio netto *post* fusione è pari a 8.000.

Caso 3 – Mantenimento delle azioni proprie

Nell'ipotesi di mantenimento delle azioni proprie acquisite a seguito della fusione inversa la situazione patrimoniale *post* fusione sarà la seguente.

Situazione patrimoniale di Beta Spa *post* incorporazione di Alfa Spa

Attivo	Passivo
Immobilizzazioni	Capitale 10.000
Disavanzo fusione	Riserve 3.000
	Riserva azioni proprie (7.000)

		Debiti	2.000
Totale attivo	8.000	Totale passivo e netto	8.000

In tal caso il capitale sociale è dato dal capitale *ex Beta* (4.000), rappresentato dalle azioni proprie che non sono annullate, più l'aumento di capitale di Beta, pari all'importo del capitale *ex Alfa* (6.000), effettuato al fine di emettere le nuove azioni di Beta da assegnare ai soci di Alfa in concambio delle azioni di quest'ultima annullate in conseguenza della fusione.

Le azioni proprie saranno rilevate in bilancio mediante l'iscrizione di una riserva negativa di 7.000, pari al patrimonio netto di Beta, a fronte della quale il patrimonio netto complessivo *post fusione* risulterà anche in tal caso pari a 8.000.

La massima del Comitato notarile Triveneto n. L.E.16 avvalora l'impostazione contabile sopra delineata in quanto afferma, preliminarmente, che la fusione e la scissione inversa debbano produrre gli stessi effetti contabili che si verificano nelle medesime aggregazioni realizzate in maniera diretta.

Inoltre, viene confermato che nelle operazioni inverse la circostanza che non sia possibile l'emersione *"in via formale"* di un disavanzo da annullamento (non essendo più consentito *ex D.Lgs. 139/2015* iscrivere all'attivo le azioni proprie) non significa che la società controllata/incorporante e la controllata/beneficiaria non possa recepire nel proprio bilancio il costo della partecipazione propria assegnata.

Ciò significa che, qualora l'incorporata/scissa abbia iscritto nel proprio bilancio le partecipazioni nella incorporante/beneficiaria a un valore superiore a quello della frazione del patrimonio netto di quest'ultima da esse rappresentato, all'esito dell'operazione di fusione o scissione inversa tale maggior valore dovrà essere iscritto come disavanzo di fusione e poi imputato agli elementi dell'attivo della società risultante, riallineandoli *ex articolo 2504-bis*, comma 4, cod. civ., e, per la differenza, ad avviamento nel rispetto del numero 6 dell'articolo 2426, cod. civ., ove la società risultante non mantenga la proprietà delle proprie partecipazioni ma le utilizzi per soddisfare il concambio.

Anche nella diversa ipotesi in cui emerge un disavanzo da concambio, a causa della necessità di effettuare un aumento di capitale in assenza di riserve di patrimonio netto utili allo scopo, si procederà con l'imputazione dello stesso agli elementi dell'attivo capaci di tale imputazione come previsto dall'articolo 2504-bis, comma 4, cod. civ..

La massima conclude con una affermazione che desta qualche perplessità sul piano contabile in quanto si sostiene che in nessun caso deve essere iscritta nella società incorporante/beneficiaria la riserva negativa di cui all'articolo 2357-ter, ultimo comma, cod. civ..

Tuttavia, a norma dell'articolo 2424-bis, comma 7, cod. civ., introdotto dalla riforma del bilancio di cui al D.Lgs. 139/201, non vi è altro modo di contabilizzare in bilancio le azioni

proprie se non a diretta riduzione del patrimonio netto mediante iscrizione di una riserva negativa.

Pertanto, nel caso in cui si decida di mantenere in bilancio le azioni proprie (caso 3 evidenziato nell'esempio che precede) si ritiene che queste debbano essere iscritte con evidenziazione di una riserva negativa di patrimonio netto e non a diretta riduzione del capitale o del patrimonio netto della società risultante dalla fusione o scissione inversa.

Applicabilità del procedimento semplificato nella fusione inversa (massima Notariato Triveneto L.A. 35)

La massima del Comitato notarile Triveneto n. L.A.35 (“*Fusione inversa semplificata per incorporazione di società partecipante al 90% - 1° pubbl. 9/22*”) si è espressa su un'altra questione controversa in tema di fusione inversa, ovvero l'applicabilità anche a detta operazione del procedimento di fusione semplificato previsto dall'articolo 2505-bis, cod. civ..

Come è noto, nell'ipotesi contemplata dall'articolo 2505, cod. civ., ovvero di società controllante che incorpora la controllata di cui detiene il 100% del capitale, non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 2501-ter, cod. civ. in tema di indicazione nel progetto di fusione del rapporto di cambio, delle modalità di assegnazione delle azioni, della data alla quale le azioni o quote parteciperanno agli utili, nonché non si applicano gli articoli 2501-quinquies, cod. civ. (relazione degli amministratori sul rapporto di cambio) e 2501-sexies, cod. civ. (relazione degli esperti sul rapporto di cambio).

Ciò in quanto, in presenza di una partecipazione totalitaria nella incorporata non vi è la necessità di determinare il rapporto di cambio delle azioni o quote, dato che la società incorporante è il socio unico della incorporata. In assenza di rapporto di cambio non è quindi necessario predisporre tutte quelle relazioni che sono dirette proprio a giustificare sotto il profilo giuridico ed economico il rapporto di cambio e la sua congruità.

In merito a tale procedimento semplificato non si ravvisano in dottrina e giurisprudenza posizioni contrarie a una applicazione analogica della norma anche in caso di fusione inversa, ove la incorporata detiene l'intero capitale della incorporante.

L'applicabilità del procedimento semplificato *ex articolo 2505, cod. civ.* anche nella fusione inversa era già stata confermata dalla massima n. 22 del Consiglio notarile di Milano (“*Presupposti della procedura semplificata della fusione: profilo temporale e ipotesi ulteriori*” – del 18 marzo 2004), secondo la quale, “*in analogia a quanto disposto dall'articolo 2505, comma 1, cod. civ. (e dall'articolo 2506-ter, comma 3, cod. civ.) non deve ritenersi applicabile l'articolo 2501-sexies cod. civ. – e non è pertanto richiesta la relazione di stima degli esperti sulla congruità del rapporto di cambio – allorché la fusione, pur potendo dar luogo ad un cambio di azioni, non possa comunque dar luogo ad alcuna variazione di valore della partecipazione dei soci*”. Ciò si

verifica, tra le altre, anche nell'ipotesi di *“fusione per incorporazione (c.d. “inversa”) della società controllante nella controllata interamente posseduta”*.

Contrasti interpretativi erano invece sorti in dottrina in merito alla possibilità di estendere in via analogica alla fusione inversa anche il procedimento semplificato previsto, per l'incorporazione di società possedute al 90%, dall'articolo 2505-bis, comma 1, cod. civ., in base al quale ricorrendo tale fattispecie non si applicano le disposizioni degli articoli 2501-quater, cod. civ. (redazione della situazione patrimoniale aggiornata), 2501-quinquies, cod. civ. (redazione della relazione degli amministratori), 2501-sexies, cod. civ. (redazione della relazione degli esperti) e 2501-septies, cod. civ. (deposito degli atti), qualora venga concesso agli altri soci della società incorporata il diritto di far acquistare le loro azioni o quote dalla società incorporante per un corrispettivo determinato alla stregua dei criteri previsti per il recesso.

Diversamente da quanto previsto nell'ipotesi di cui all'articolo 2505, cod. civ., quest'ultima procedura semplificata si applica solo se ai soci di minoranza è assicurato una sorta di diritto di recesso.

Secondo parte della dottrina l'assoluta specificità di detta norma non ne consentirebbe l'applicazione analogica al caso della fusione inversa tra società in cui sussiste un legame partecipativo di almeno il 90%.

Invece, la massima n. L.E. 35 del Consiglio notarile del Triveneto afferma la tesi opposta, ovvero che la procedura semplificata di fusione di cui all'articolo 2505-bis, cod. civ. possa essere attuata anche nel caso della fusione inversa, nelle ipotesi cioè in cui l'incorporante sia posseduta dalla incorporata, non rappresentante l'unico socio, per almeno il 90% del capitale sociale.

Si segnala che l'articolo è tratto da “[La rivista delle operazioni straordinarie](#)”.

CASI OPERATIVI

Corretta aliquota Iva per la rimozione dell'amianto in un contesto di ristrutturazione

di Euroconference Centro Studi Tributari



Domanda

Una società che esercita l'attività di trattamento e smaltimento di rifiuti pericolosi (codice Ateco 38.22.00) viene incaricata all'esecuzione di lavori di rimozione e smaltimento amianto in diversi cantieri.

Si presenta più volte la situazione che i lavori di bonifica (per questa tipologia di interventi non è necessario un progetto di bonifica autorizzato dagli enti preposti) vengano eseguiti su singole unità immobiliari a prevalente destinazione abitativa privata anche in concomitanza ad altri lavori di recupero del patrimonio edilizio svolti da altre aziende per lo stesso committente.

A questo punto sorge il problema di quale aliquota Iva applicare ad alcuni interventi di bonifica dell'amianto, effettuati anche alla luce della circolare n. 11/E/2021 dell'Agenzia delle entrate.

Qualora i lavori fossero inquadrabili come prestazioni di servizi dipendenti da contratto di appalto di cui al n. 127-*undecies*), Tabella A, Parte III, D.P.R. 633/1972 è possibile applicabile l'aliquota ridotta del 10%, ciò in quanto non trattasi di mera raccolta o di mero trasporto o di mero smaltimento di rifiuti, ma di rimozione e smaltimento, a seguito di demolizione parziale formata dall'incarico di demolire e smantellare parti costruttive contenenti amianto, ivi compreso lo smaltimento?

Per questa fattispecie di prestazioni di servizi (in sostanza parziale demolizione di una casa) non è richiesto che vengano svolte solamente da unico soggetto per poter usufruire dell'aliquota ridotta.

Si potrebbero incaricare ad esempio anche più ditte per la demolizione di una casa: una che smantella e smaltisce pavimenti in legno, finestre e vari, una che per legge smantella e demolisce parti costruttive con amianto e una che demolisce la sagoma e smaltisce il resto, pur potendo usufruire dell'Iva ridotta?

Altra considerazione è che la rimozione dell'amianto è un intervento di manutenzione straordinaria (articolo 3, comma 1, lettera b), D.P.R. 380/2001) ossia un'opera necessaria per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici.

Ai sensi dell'articolo 2, comma 11, L. 191/2009, le prestazioni fornite e le cessioni di materiale per l'esecuzione di interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, quando riguardano edifici a prevalente destinazione abitativa privata (o edifici di edilizia residenziale pubblica) godono dell'aliquota agevolata del 10%. Tale agevolazione si applica ai contratti di appalto, contratti d'opera o altri accordi negoziali (ad esempio offerta e relativa accettazione).

Si chiede pertanto conferma che nei casi sopra esposti possa essere applicata l'aliquota agevolata del 10%.

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



BILANCIO

Aspetti contabili dell'operazione di sale and lease back indiretto

di Stefano Rossetti



Il **lease back** è un contratto atipico di impresa, con il quale un oggetto proprietario di un bene (mobile o immobile), strumentale all'esercizio della sua attività, aliena lo stesso a una società di leasing, la quale a sua volta lo concede in locazione al venditore contro il pagamento di un canone.

Alla scadenza del contratto il locatario può optare per l'**acquisto del bene** (contro il pagamento di un prezzo predeterminato), esercitando il c.d. **diritto di opzione**.

In questo schema di contratto si verifica, quindi, un **collegamento** tra un contratto di vendita di un bene a una società di leasing e un contratto di locazione finanziaria, stipulato dalla medesima società di leasing che concede a sua volta l'utilizzo del bene alla società alienante, dietro corresponsione di un canone.

Pertanto, ciò che caratterizza il contratto di *lease back*, rispetto ad un contratto di leasing ordinario, è la **coincidenza tra il fornitore del bene oggetto del contratto e l'utilizzatore dello stesso**.

Il lease back si può configurare anche in una variante rispetto a quella precedentemente vista, ovvero la società proprietaria del bene lo cede ad una società del gruppo, la quale li cede a sua volta ad una società di leasing che provvede a concederli in leasing alla società prima cedente (c.d. **lease back indiretto**).

Sotto il profilo contabile, si sottolinea che nei principi contabili nazionali non si rinviene una disciplina applicabile in via diretta e immediata alla fattispecie del *lease back* indiretto, pertanto, occorre rinviare al principio contabile OIC 11 ("Finalità e postulati del bilancio d'esercizio"), il quale, al paragrafo n. 4, prevede che *"nei casi in cui i principi contabili emanati dall'OIC non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente:*

- ***in via analogica, le disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa?***
- ***le finalità ed i postulati di bilancio***.

Sul punto si precisa che l'applicazione analogica di un principio contabile nell'ambito della specifica politica di bilancio di una società è espressione della **rappresentazione sostanziale** delle fattispecie.

Infatti, come precisato nel principio OIC 11 (punto 4 della sezione sulle motivazioni delle decisioni assunte), “*il postulato della rappresentazione sostanziale riguarda, oltre che lo standard setter, anche il redattore del bilancio, che vi fa ricorso se necessario quando deve stabilire una propria politica contabile su una fattispecie non disciplinata dai principi contabili emanati dall'OIC*”.

La successiva lettera c) chiarisce che “*poiché è impossibile che, in via generale ed astratta, i principi contabili possano prevedere ogni possibile casistica generata dal concreto divenire delle gestioni aziendali, quando una fattispecie non trova specifica disciplina nei principi contabili nazionali, il redattore del bilancio è direttamente investito della responsabilità di un'autonoma applicazione del principio della rappresentazione sostanziale*”.

Occorre, pertanto, verificare l'eventuale esistenza, nella **disciplina civilistica** o all'interno dei **predetti principi**, di una disciplina applicabile in **via analogica** al caso del *lease back* indiretto.

Sarebbe possibile fare riferimento all'[**articolo 2425bis**](#) cod. civ., ultimo comma, che, per quanto concerne le normali operazioni di lease back, dispone che “***le plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono ripartite in funzione della durata del contratto di locazione***”.

Sotto il profilo contabile, il principio OIC n. 12, in particolare, prevede la tecnica dei risconti passivi per distribuire tale componente positivo lungo la durata del contratto, “in parallelo” con i canoni maturati (soluzione avallata dall'Agenzia delle Entrate con la [**risoluzione 77/E/2017**](#)).

Si ritiene rilevante il punto 17 della sezione motivazioni dell'OIC 11, laddove, sul principio di rappresentazione sostanziale, precisa che “*la finalità è anche quella di non avere rappresentazioni contabili disomogenee in presenza di transazioni economicamente omogenee. Infatti, se per ottenere una determinata posizione finanziaria o economica sono necessari una serie di contratti, oppure uno solo, ciò non può fare la differenza in termini di rappresentazione del bilancio*”.

Pertanto, sulla base di quanto sopra, è possibile ritenere che la rappresentazione contabile dell'operazione di *lease back* indiretto sia la medesima del *lease back* ordinario.

IMPOSTE SUL REDDITO

La fiscalità delle criptoattività nella bozza di circolare

di Ennio Vial

Seminario di specializzazione

VECCHIO E NUOVO REGIME DELLE CRIPTO ATTIVITÀ NELLA BOZZA DI CIRCOLARE DELL'AGENZIA

[Scopri di più >](#)

In data 15 giugno l'Agenzia delle entrate ha diramato la **bozza di circolare** sulle **criptoattività** sottoponendola alla pubblica consultazione.

I commenti degli interessati dovranno essere inviati entro l'imminente scadenza del 30 giugno.

Si tratta di un intervento di prassi particolarmente corposo (100 pagine) di indubbio interesse, non solo per i soggetti che operano nel mondo cripto, ma anche per i **consulenti che si accingono a compilare la dichiarazione dei redditi 2023 per il 2022**.

La bozza, infatti, non si limita ad illustrare il nuovo regime entrato in vigore dal 2023 ([articolo 1, commi da 126 a 147](#), L. 197/2022), ma fa il punto anche sulla disciplina pregressa.

Parlare di disciplina pregressa è indubbiamente un ossimoro in quanto, di fatto, prima del 2023 le cripto attività **non erano regolamentate** da un punto di vista legislativo.

Il fatto che il Legislatore fiscale sia intervenuto solo ora potrebbe rappresentare un argomento a favore della tesi che le criptovalute non erano da dichiarare in passato, né ai fini reddituali, né ai fini del monitoraggio fiscale. Invero, il legislatore non pare assolutamente dello stesso avviso.

Il tema più popolare è sicuramente quello delle criptovalute detenute da **persone fisiche** che non operano nella sfera di impresa.

A partire dal 2023 vi sono dei **punti fermi** sui quali non ci sono margini di discussione:

- le criptovalute (*rectius*: le criptoattività) sono oggetto di **monitoraggio fiscale**;
- le stesse sono soggette ad imposta di bollo pari al 2 per mille o ad Ivafe *rectius*: (imposta sul valore delle criptoattività);

- i guadagni da criptoattività determinano un reddito ex [articolo 67, comma 1, lett. c sexies](#), Tuir.

E per il passato? L'Agenzia delle Entrate lo ricostruisce in modo sistematico confermando le interpretazioni espresse in ordine sparso nel corso degli anni. La bozza rappresenta, quindi, un **compendio delle tesi dell'Ufficio**.

Invero, in passato si evidenziava in dottrina come **l'assimilazione delle cripto alle valute estere** fosse una tesi che presentava profili di criticità ma che aveva anche un fondo di verità. Dubitiamo fortemente che verranno prese in considerazioni, per il passato, osservazioni degli operatori volte a negare la rilevanza fiscale del fenomeno.

Il par. 2.3 della bozza, pertanto, ricostruisce le casistiche principali quali:

- i redditi derivanti dalla **cessione a “termine”** e da **prelievi da wallet**;
- i redditi derivanti da **Contract for Difference** (CFD);
- i redditi derivanti da **token**;
- i redditi derivanti dallo **staking**.

Il regime fiscale dal 2023 sarà rinnovato in quanto molte (ma non tutte) le casistiche rientrano nella nuova lettera c sexies). I CFD, tuttavia, rimarranno nell'alveo della c quater) in quanto si tratta di **contratti derivati** dove non vi è il possesso delle criptovalute.

Il par. 2.3 **conferma**, inoltre, per il passato **l'obbligo di compilazione del quadro RW senza tuttavia l'Ivafe**.

Per chi fosse interessato alla **disciplina pregressa**, suggeriamo in ogni caso di studiare anche la parte della bozza dedicata alla nuova. Infatti, da questa si possono cogliere interessanti spunti.

Ad esempio, si intravede la possibilità di **non considerare dovuta la compilazione del quadro RW per le criptoattività diverse dalle criptovalute**.

Peraltra, l'opportunità del monitoraggio era stata suggerita da attenta e prudente dottrina ma non è mai stata espressamente imposta dall'Agenzia, almeno a quanto ci consta. Si tratta, ad ogni buon conto, di una lettura che necessita di trovare puntuale conferma.

La bozza contiene anche dei passaggi sulla **voluntary disclosure delle cripto** e sull'**affrancamento** delle stesse alla data del 1° gennaio.

Peraltra, è del 26 giugno la [risoluzione 36/E/2023](#), che ha **istituito i codici tributo per il pagamento dell'imposta sostitutiva assieme a nuovi codici tributi sempre relativi ad imposte sulle criptoattività**.

I termini della *voluntary* saranno disciplinati da un apposito Provvedimento del Direttore

dell'Agenzia delle Entrate che il par. 4 annuncia come "in corso di emanazione".

L'affrancamento, originariamente previsto per il 30 giugno, **sarà a breve prorogato alla data del 30 settembre**, come segnalato nel comunicato stampa MEF del 13 giugno citato nella bozza.

Nel seminario di specializzazione che si terrà il prossimo **12 luglio** esamineremo, con dovizia di particolari e con esempi, la bozza di circolare.

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Crediti energetici 2022 e remissione in bonis per l'omessa comunicazione

di Clara Pollet, Simone Dimitri



Nell'arco del 2022 sono stati introdotti diversi crediti d'imposta destinati a compensare i rincari dell'energia e del gas causati dal conflitto bellico, ancora in corso, tra Russia ed Ucraina. Secondo l'[articolo 1, comma 6, D.L. 176/2022](#), l'[articolo 2, comma 5, D.L. 144/2022](#) e l'[articolo 7, comma 1-quater, D.L. 115/2022](#), i beneficiari dei crediti d'imposta di seguito elencati dovevano inviare entro il 16 marzo 2023 all'Agenzia delle entrate, a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito residuo, un'apposita comunicazione per segnalare l'importo del credito maturato nell'esercizio 2022.

Descrizione	Codice tributo
credito d'imposta a favore delle imprese energivore (terzo trimestre 2022) articolo 6, comma 1, D.L. 115/2022	codice 6968
credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo gas naturale (terzo trimestre 2022) articolo 6, comma 2, D.L. 115/2022	codice 6969
credito d'imposta a favore delle imprese non energivore (terzo trimestre 2022) articolo 6, comma 3, D.L. 115/2022	codice 6970
credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo gas naturale (terzo trimestre 2022) articolo 6, comma 4, D.L. 115/2022	codice 6971
credito d'imposta a favore delle imprese energivore (ottobre e novembre 2022) articolo 1, comma 1, D.L. 144/2022	codice 6983
credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo gas naturale (ottobre e novembre 2022) articolo 1, comma 2, D.L. 144/2022	codice 6984
credito d'imposta a favore delle imprese non energivore (ottobre e novembre 2022) articolo 1, comma 3, D.L. 144/2022	codice 6985

2022)

articolo 1, comma 3, D.L. 144/2022

credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo
gas naturale (ottobre e novembre 2022) codice 6986

articolo 1, comma 4, D.L. 144/2022

credito d'imposta a favore delle **imprese energivore (dicembre 2022)** codice 6993

articolo 1, D.L. 176/2022

credito d'imposta a favore delle **imprese a forte consumo gas naturale
(dicembre 2022)** codice 6994

articolo 1, D.L. 176/2022

credito d'imposta a favore delle **imprese non energivore (dicembre 2022)** codice 6995

articolo 1, D.L. 176/2022

credito d'imposta a favore delle **imprese diverse da quelle a forte consumo
gas naturale (dicembre 2022)** codice 6996

Chi non ha effettuato la comunicazione nei termini **può sanare l'errore ed utilizzare il credito d'imposta (energia o gas) spettante?**

Con la **risoluzione 27/E/2023** l'Agenzia delle Entrate ha confermato che l'adempimento **non rappresenta un elemento costitutivo dei crediti richiamati**; pertanto, la sua omissione **non ne inficia l'esistenza**, ma ne **inibisce l'utilizzo in compensazione**, salvo il caso in cui la compensazione **sia già stata effettuata entro il 16 marzo 2023**.

Il **provvedimento del 16.02.2023** dell'Agenzia delle entrate, infatti, ha chiarito che **la comunicazione non era necessaria nell'ipotesi di integrale utilizzo in compensazione del credito entro la scadenza del 16 marzo 2023** (si veda il punto 2.6 *“La comunicazione non deve essere inviata nel caso in cui il beneficiario abbia già interamente utilizzato il credito maturato in compensazione tramite modello F24”*) e la stessa non influenza i pagamenti effettuati in precedenza.

Si ricorda, inoltre, che il termine iniziale di fruizione del credito d'imposta in commento decorre **dal momento di maturazione del credito**, ossia dalla data in cui risultano **verificati i presupposti soggettivi e oggettivi**, nonché **certificativi previsti dalla disciplina agevolativa**.

Le spese con riferimento alle quali è calcolato il credito d'imposta spettante **si considerano sostenute**, secondo i criteri di cui all'**articolo 109 Tuir**; il loro sostenimento deve essere **documentato mediante il possesso delle fatture di acquisto** (cfr. la FAQ pubblicata sul sito internet dell'Agenzia delle entrate in data 11 aprile 2022 e **circolare 20/E/2022**).

La comunicazione, in sintesi, è un **adempimento di natura “formale”** e l'**eventuale omissione può esser sanata avvalendosi della remissione in bonis**, disciplinata dall'**articolo 2, comma 1, D.L. 16/2012**, come modificato dalla Legge di conversione 44/2012.

Tale disciplina prevede che la **fruizione di benefici di natura fiscale** o l'accesso a regimi fiscali

opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, non è preclusa, sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento.

In linea generale, è possibile avvalersi della **remissione in bonis qualora il contribuente:**

- a) abbia i **requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento;**
- b) **effettui la comunicazione** ovvero esegua l'adempimento richiesto **entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;**
- c) versi **contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione** stabilita dall'[**articolo 11, comma 1, D.Lgs. 471/1997**](#) (250 euro), secondo le modalità stabilite dall'[**articolo 17 D.Lgs. 241/1997**](#), e successive modificazioni, esclusa la compensazione ivi prevista.

Considerando che i periodi oggetto di comunicazione (terzo trimestre 2022, ottobre, novembre e dicembre dello stesso anno) **sono utilizzabili esclusivamente in compensazione entro la data del 30 settembre 2023** ne deriva che la remissione *in bonis*, dovendo necessariamente precedere l'utilizzo del credito, non può essere effettuata oltre il termine fissato a tal fine (i.e., ad ora, **il 30 settembre 2023**) e comunque va **eseguita prima dell'utilizzo in compensazione del credito.**

Infine, per quanto riguarda le **modalità con cui procedere all'invio della comunicazione oltre il termine del 16 marzo 2023**, si segnala che **lo stesso potrà avvenire come in precedenza**, stante la **riapertura del canale telematico dedicato**, che sarà resa nota nei prossimi giorni con apposito avviso pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia.

CONTENZIOSO

Ultimi chiarimenti in tema di definizione agevolata delle liti fiscali pendenti

di Angelo Ginex



La Legge di Bilancio 2023 ([articolo 1, commi 186–205, L. 197/2022](#)) ha introdotto la **definizione agevolata** delle **controversie**, attribuite alla **giurisdizione tributaria**, in cui è parte l'Agenzia delle entrate ovvero l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, **pendenti, alla data del 1° gennaio 2023, in ogni stato e grado del giudizio**, compreso quello in **Cassazione** e quello instaurato a seguito di **rinvio**, attraverso il pagamento di un determinato importo correlato al **valore della controversia** e differenziato in relazione **allo stato e al grado** in cui pende il giudizio da definire.

Uno dei tanti dubbi sollevati dagli operatori del diritto, concerneva la possibilità di definire la lite pendente avvalendosi **per taluni atti** della **procedura** di cui all'[articolo 5 L. 130/2022](#) e **per altri** di quella di cui al citato [articolo 1, commi 186–205](#), qualora fosse stata **impugnata per cassazione** una **sentenza relativa a più atti riferiti a periodi di imposta differenti**.

Al riguardo è stato chiarito che, in considerazione della previsione che contempla la presentazione di una **“distinta domanda per ciascun atto”** (comma 196), così come di quella che prevede un **accesso alternativo** alla definizione di cui all'[articolo 5 L. 130/2022](#) (comma 204), il contribuente può accedere, con riferimento a **ciascuna controversia autonoma** (ossia relativa a ciascun atto impugnato) **non definita** con la **procedura** di cui al ridetto **articolo 5**, alla **definizione delle liti pendenti** prevista dalla **Legge di Bilancio 2023**, previa verifica dei relativi presupposti (cfr., [Circolare AdE 6/E/2023](#)).

Con riferimento poi ai **provvedimenti impositivi** riguardanti in maniera distinta **società e soci**, i cui relativi **giudizi** siano stati **unificati** nel corso dei vari gradi, ci si è chiesto se sia possibile valutare **singolarmente la definizione solo per il socio o solo per la società**.

Anche in questo caso i chiarimenti offerti (cfr., [Circolare AdE 6/E/2023](#)) appaiono conformi alla lettera della norma, avendo l'Agenzia delle Entrate concluso che nell'ipotesi considerata, **il/i**

socio/i e la società possono procedere **in via autonoma e distinta alla definizione agevolata** dell'atto impositivo da ciascuno di essi impugnato. Tanto, sempre in considerazione del dettato normativo che contempla la presentazione di una **“distinta domanda per ciascun atto impugnato”** ([comma 196](#)).

Nel medesimo documento di prassi si è altresì precisato che è **ammissibile la definizione parziale** delle controversie introdotte con **ricorso cumulativo** oppure oggetto di **riunione** da parte del giudice; in questo caso, la definizione può comportare **l'estinzione solo “parziale”** del giudizio, che prosegue per la parte non oggetto di definizione.

Un altro interrogativo concerne le **controversie pendenti in Cassazione relative alle sole sanzioni non collegate al tributo**, i cui due **giudizi di merito** siano **favorevoli al contribuente**, per le quali si è reso necessario chiarire se la **definizione** debba avvenire mediante il **pagamento del 5 per cento del valore della controversia** ([comma 190](#)) oppure del **15 per cento** del valore della controversia ([comma 191](#)).

Sul punto l'Agenzia delle Entrate ha osservato che nella fattispecie ipotizzata, in considerazione di quanto già precisato con [circolare AdE 6/E/2019](#) in relazione all'**analogo istituto** di cui all'[articolo 6 D.L. 119/2018](#), la **definizione** debba avvenire mediante il **pagamento del 15 per cento** del valore della controversia, tenuto conto della **disciplina speciale** prevista per la definizione delle liti aventi ad oggetto le sanzioni non collegate al tributo ([comma 191](#)).

Con riferimento agli **effetti** della presentazione dell'**istanza di sospensione** del giudizio, ci si è chiesto se da questa derivi un **vincolo alla definizione** della lite pendente.

Al riguardo si è rammentato che le controversie definibili **non** sono **sospese** a meno che il contribuente faccia **apposita richiesta** al giudice, dichiarando di volersi avvalere della definizione agevolata. In questo caso il processo è **sospeso fino al 10 ottobre 2023** ed entro la stessa data il contribuente ha **l'onere di depositare**, presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia, **copia** della **domanda di definizione** e del **versamento** degli importi dovuti o della prima rata.

Anche in questo caso l'Agenzia delle Entrate, richiamando i chiarimenti già offerti con la ridetta [circolare AdE 6/E/2019](#), ha **escluso** una **vincolatività** in termini di adesione alla definizione della lite, tenuto conto che la **domanda di sospensione** del giudizio va avanzata anche dal contribuente che **non** si sia **ancora avvalso** della definizione agevolata.

Un ultimo dubbio riguarda la possibilità di avvalersi della definizione in esame nella ipotesi in cui si sia **già tenuta l'udienza di trattazione**.

Sul punto è stato chiarito che l'intervenuta celebrazione dell'**udienza di trattazione non preclude la definizione agevolata** in esame poiché questa, sulla base di quanto disposto dal [comma 192](#), trova applicazione alle controversie per le quali **alla data di presentazione della**

domanda non si sia ancora formato il giudicato.