

**Edizione di venerdì 28 Luglio 2023**

## **CASI OPERATIVI**

**Vendita a distanza intracomunitaria e regime OSS**

di Euroconference Centro Studi Tributari

## **ADEMPIMENTO IN PRATICA**

**Le diverse “insidie” fiscali del Trattamento fine mandato degli amministratori (TFM)**

di Fabio Giommoni

## **BILANCIO**

**Le semplificazioni previste dall'OIC 34 per i bilanci “abbreviati” e “micro”**

di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori

## **ISTITUTI DEFLATTIVI**

**Liti pendenti e pignoramento**

di Arianna Semeraro

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

**Legittimità e tecnicismi della scissione parziale “inversa”**

di Fabio Landuzzi

## CASI OPERATIVI

---

### ***Vendita a distanza intracomunitaria e regime OSS***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Alfa Srl vende beni *on line* a consumatori finali tramite *marketplace* specializzati.

Tutti i dati degli acquirenti sono gestiti dalle piattaforme intermedie e vengono messi a disposizione di Alfa Srl solo una volta conclusa definitivamente la transazione. In ogni caso non viene mai fornito il codice fiscale dell'acquirente.

La transazione completa si svolge con i seguenti passaggi:

1. vendita *on-line* del bene con pagamento dal cliente finale al *marketplace*;
2. spedizione del bene al *marketplace* oppure direttamente all'acquirente finale
3. controllo qualità del *marketplace* (qualora il bene sia stato direttamente spedito da Alfa Srl all'acquirente finale questo passaggio non avviene)
4. spedizione dal *marketplace* al cliente finale (qualora il bene sia stato direttamente spedito da Alfa Srl all'acquirente finale questo passaggio non avviene)
5. pagamento del prezzo del bene da parte del *marketplace* ad Alfa Srl al netto delle commissioni trattenute

Passano dunque mediamente circa 40 giorni dal momento della vendita (punti 1 e 2) al momento dell'incasso (punto 5), da parte di Alfa Srl.

Il periodo comprende i tempi tecnici del passaggio della merce, i 14 giorni di diritto di recesso garantito agli acquirenti in caso di vendita *on-line* e le tempistiche per il processo del pagamento da parte del *marketplace*.

Alfa Srl viene a conoscenza dei dati dell'acquirente solo nel momento dell'incasso (quindi circa 40 giorni dopo la vendita). Ciò crea l'impossibilità di emettere una fattura entro i termini previsti. *Ante* normativa OSS veniva tenuto il registro dei corrispettivi e quindi la gestione era semplice. Optando per l'OSS, essendo necessario versare l'Iva nel Paese di destinazione della

merce e avendo Alfa Srl la quasi totalità di clienti al di fuori del territorio nazionale, Alfa Srl non è più in grado di detrarre l'Iva a credito e conseguentemente ha la necessità di chiedere lo status di esportatore abituale o il rimborso trimestrale, andando altrimenti in sofferenza finanziaria. In base alla risposta a interpello n. 802/E/2021 sembrerebbe non possibile richiedere le agevolazioni sopra descritte mantenendo l'utilizzo dei corrispettivi ma parrebbe obbligatorio emettere fattura per ogni singola transazione.

In conclusione, il quesito che pongo in questa situazione è ambivalente:

1. Alfa Srl può continuare a contabilizzare le vendite tramite registro dei corrispettivi e richiedere lo status di esportatore abituale o i rimborsi iva trimestrali?
2. Se così non fosse, come potrà essere gestita la fatturazione considerando che per quanto sopra descritto non è possibile rispettare i termini di fatturazione ex articolo 46, D.L. 331/1993 (ossia entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione) e Alfa Srl non verrà mai a conoscenza dei codici fiscali degli acquirenti? E altresì, in caso, tra l'altro molto frequente vista la tipologia del prodotto, di restituzione del bene da parte dell'acquirente, come dovranno essere gestite eventuali note di credito ai fini OSS?

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



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

---

### ***Le diverse “insidie” fiscali del Trattamento fine mandato degli amministratori (TFM)***

di **Fabio Giommoni**



Il **trattamento di fine mandato (TFM)** rappresenta un compenso, generalmente superiore rispetto quelli ordinari, che viene erogato all'amministratore di società solo **al termine del mandato**.

Il TFM si è molto diffuso nella pratica, quale **strumento di pianificazione fiscale**, perché **consente alla società di dedurre, per competenza, l'importo stanziato annualmente**, mentre la **tassazione in capo all'amministratore**, quale reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, è **"differita" al momento in cui l'indennità verrà materialmente corrisposta**, alla conclusione del mandato, trattandosi di reddito tassato per "cassa".

Tuttavia, lo strumento è caratterizzato da una **serie di problematiche in ambito fiscale che devono essere attentamente valutate nella pratica professionale**, al fine di evitare gravosi contenziosi con l'Amministrazione finanziaria, la quale, in sede di verifica, spesso e volentieri **contesta la deducibilità del TFM**, sotto diversi profili.

Il primo profilo riguarda le **specifiche formalità che, secondo l'interpretazione ministeriale, devono essere assolutamente rispettate per assicurare la deducibilità per competenza dell'accantonamento al TFM** imputato in bilancio annualmente.

La questione deriva dal fatto che il TFM, ai sensi dell'[articolo 17, comma 1, lettera c\) del Tuir](#), è **tassato in capo all'amministratore che lo percepisce in via separata** (fino all'importo di 1 milione di euro ex [articolo 24, comma 31, D.L. 201/2011](#)), purché il diritto all'indennità derivi da **atto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto**, altrimenti è tassato in via ordinaria, ovvero concorrendo a formare la base imponibile Irpef del percipiente.

L'[articolo 105, comma 4, Tuir](#) stabilisce, poi, che la **deducibilità degli accantonamenti per le quote maturate in ciascun esercizio** (prevista dai precedenti commi 1 e 2) **vale anche per gli**

**accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'[articolo 17, comma 1, lettera c\)](#), ovvero per il TFM.**

Il richiamo all'[articolo 17 Tuir](#) ha fatto ritenere l'Amministrazione finanziaria che la deducibilità per competenza sia ammessa solo se il diritto al TFM risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto (come richiesto dalla citata norma per la tassazione separata).

Tale tesi ministeriale, benché **fortemente criticata dalla dottrina** (si veda la norma di comportamento AIDC n. 180/2011), è stata **sistematicamente confermata dalla Corte di Cassazione** (sentenza n. 22760/2021, 13384/2020, 31473/2019, 19368/2018, 18752/2014, 10959/2007), fino alla recentissima ordinanza n. 19445 del 10.07.2023, la quale ha ulteriormente affermato come l'attribuzione del TFM all'amministratore in occasione della sua nomina non potrebbe essere considerato un "atto avente data certa anteriore alla nomina medesima".

In altre parole, **l'amministratore non dovrebbe accettare la nomina già nel corso dell'assemblea in quanto prima che sia conclusa l'adunanza non potrebbe essere conferita alla stessa data certa, ma il rapporto sarebbe già iniziato**, proprio in conseguenza dell'accettazione della carica, mentre l'[articolo 17, comma 1, lettera c\) del Tuir](#) richiede che il diritto all'indennità derivi da atto avente data certa "anteriore all'inizio del rapporto".

Alla luce di queste posizioni, **per evitare qualsiasi rischio di contenzioso**, è dunque opportuno che, se non interviene per atto notarile, **la delibera che nomina l'amministratore e gli conferisce il diritto al TFM sia inviata a mezzo pec**, per attribuirgli data certa, **subito dopo che si è chiusa l'adunanza, ma prima che il soggetto designato accetti la carica**, circostanza che determina "l'inizio del rapporto".

La procedura da suggerire nella pratica è dunque quella di **inviare via pec all'amministratore il verbale di nomina e di attribuzione del TFM** e sempre **via pec ricevere l'accettazione della carica da parte dell'amministratore stesso**.

La **delibera assembleare (avente data certa) dovrebbe indicare**, ai fini della deducibilità per competenza in capo alla società, **anche l'importo dell'indennità che viene attribuita all'amministratore** (Cassazione, sentenza n. 13556/2022, 3994/2021, 17367/2020, 26431/2018) anche se la **risposta a interpello n. 292/2021** consentirebbe la deducibilità per competenza anche quando la delibera assembleare non indica l'ammontare del TFM spettante, il quale **viene invece demandato ad una successiva delibera del Consiglio di amministrazione** (ex [articolo 2389, comma 3, cod. civ.](#)).

Ma l'altro profilo di rischio fiscale attiene proprio alla **giusta "quantificazione" del TFM deducibile dal reddito di impresa**.

La questione nasce dal fatto che **non esiste una norma civilistica che preveda l'obbligatorietà del TFM** (come invece avviene per il TFR ai sensi dell'[articolo 2120 cod. civ.](#)), per cui la

**determinazione dell'indennità è rimessa alle parti**, che tuttavia sono generalmente “correlate”, perché gli amministratori sono anche soci, per cui l'operazione non avviene in regime di “libera concorrenza”.

Da qui la possibilità dell'Amministrazione finanziaria di “sindacare” l'entità TFM determinato dall'assemblea dei soci, alla luce dei generali canoni di **inerenza, congruità e ragionevolezza** che, come confermato dalla giurisprudenza della Cassazione, caratterizzano la deducibilità dei costi nell'ambito del reddito di impresa.

Sebbene la gran parte della giurisprudenza abbia osservato che non esiste alcuna norma che limiti l'entità del TFM deducibile in capo alla società, **una parte minoritaria ha sostenuto che si applichi al TFM il medesimo criterio di calcolo del TFR previsto dall'[articolo 2120 cod. civ.](#)**, il quale, come è noto, prevede che *“tale trattamento si calcola sommando per ciascun anno di servizio una quota pari e comunque non superiore all'importo della retribuzione dovuta per l'anno stesso divisa per 13,5”*.

Al di là del dibattito dottrinale sulla questione, si osserva che **se l'ammontare del TFM amministratori è determinato secondo il calcolo del TFR, la società si pone al riparo da qualsiasi contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria** circa l'importo deducibile dell'indennità accantonata annualmente.

Ulteriore “insidia” fiscale si manifesta allorquando emerge la necessità che **l'amministratore (che è anche socio) rinunci a percepire il TFM in favore della società** perché questa, per via della crisi, non è in grado di corrisponderlo o perché comunque si evidenziano necessità di ricapitalizzare la società.

Quando l'amministratore che rinuncia fa anche parte della compagine sociale, si applica il **nuovo regime fiscale delle rinunce ai crediti da parte dei soci di cui al comma 4-bis dell'[articolo 88 del Tuir](#)**, applicabile a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7 ottobre 2015.

In base a tale disposizione la **rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva tassata per la società per la parte che eccede il valore fiscale del credito**, per cui il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, è tenuto a comunicare alla partecipata tale valore fiscale del credito, che, in assenza di comunicazione, è assunto pari a zero.

Emerge quindi una **sopravvenienza imponibile, per la società beneficiaria della rinuncia, pari alla differenza tra il valore nominale del credito e il valore fiscale dello stesso**, mentre **per il socio l'onere conseguente alla rinuncia va ad incrementare il costo della partecipazione, entro i limiti del valore fiscale del credito rinunciato ([articoli 68 e 94 del Tuir](#))**.

In tale ambito, la [risoluzione n. 124/E/2017](#), tenuto conto che il TFM è tassato in capo all'amministratore secondo il principio di cassa, ha invocato l'applicazione del principio dell’**“incasso giuridico”**, secondo il quale **la rinuncia a crediti correlati a redditi che vanno**

**acquisiti a tassazione per cassa** – come, appunto, quelli relativi a compensi spettanti agli amministratori – **presuppone l'avvenuto "incasso", in termini "giuridici", del corrispondente reddito e quindi l'obbligo della sua tassazione.**

Secondo la [risoluzione 124/E/2017](#), **la rinuncia da parte dell'amministratore alla percezione del TFM maturato equivarrebbe al suo incasso** e dunque si verificherebbero i presupposti per la tassazione Irpef in capo all'amministratore stesso.

Nel contempo, **per la società non emerge alcuna sopravvenienza attiva tassabile**, in quanto a seguito dell'incasso giuridico (e conseguente tassazione per l'amministratore) il valore fiscale del credito per TFM va a coincidere con quello nominale.

La tesi dell'incasso giuridico è stata **molto criticata dalla dottrina** (in particolare dalla norma AIDC n. 201/2018), ma, almeno in un primo tempo, **è stata confermata dalla giurisprudenza della Cassazione**, con la sentenza n. 12222/2022.

Tuttavia, di recente la Cassazione, con la [sentenza n. 16595 del 12.06.2023](#), sembra aver cambiato impostazione, anche se con riferimento ad un caso diverso dal TFM (si è trattato della rinuncia di crediti per interessi su un prestito del socio).

Nell'occasione **la Cassazione ha ritenuto che, proprio dopo l'introduzione del comma 4-bis all'articolo 88 Tuir** (da parte del D.Lgs. 147/2015) **è venuto meno qualsiasi rischio di salto d'imposta che giustifichi l'applicazione dell'incasso giuridico.**

In particolare, secondo i giudici di legittimità, la rinuncia **di un credito avente valore fiscale pari a zero, come per i crediti legati ad un reddito tassato per cassa, non è tassata in capo al socio** e non incrementa il valore fiscale della sua partecipazione, ma **comporta la tassazione integrale della sopravvenienza attiva in capo alla società partecipata** (proprio perché, in assenza di effettivo incasso, e dunque di tassazione in capo al socio, il valore fiscale del credito è da considerarsi pari a zero).

Applicando al caso del TFM i principi affermati dalla sentenza della Cassazione n. 16595/2023 emerge che, diversamente da quanto prospettato dalla [risoluzione 124/E/2017](#), **la rinuncia all'indennità non comporterebbe tassazione per l'amministratore/socio, bensì per la società.**

In attesa che l'Agenzia delle entrate si uniformi a questa impostazione, **l'incertezza sul trattamento della rinuncia al TFM regna sovrana**, per cui si consiglia di valutare molto attentamente se procedere con una simile operazione.



## BILANCIO

---

# ***Le semplificazioni previste dall'OIC 34 per i bilanci “abbreviati” e “micro”***

di **Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori**



Com'è noto, a partire dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio **dal 1° gennaio 2024**, o da data successiva, sarà applicabile il nuovo principio contabile che disciplina la **rilevazione dei ricavi**, ovverosia l'OIC 34.

L'Organismo Italiano di Contabilità, in risposta ai numerosi *stakeholders* che hanno segnalato come le disposizioni riguardanti i ricavi, contenute in diversi principi contabili già applicabili, non sempre fossero sufficienti per rappresentare le diverse, e talvolta complesse, tipologie di transazioni poste in essere dalle imprese, ha emanato, nell'aprile 2023, un **apposito principio contabile per disciplinare organicamente le modalità di rilevazione degli stessi**.

Nel farlo, a valle della pubblica consultazione, iniziata con una *survey* nel 2017, cui ha fatto seguito la diffusione di un “*discussion paper*” nel febbraio 2019, è stata adottata un'**impostazione molto simile a quella prevista nell'ambito dei principi contabili internazionali**, in particolare dell'IFRS 15.

In linea generale, infatti, è stato recepito il cd. “**five steps model**”, declinato, in estrema sintesi, nei seguenti passaggi:

**1. raggruppamento dei contratti** (eventuale): un gruppo di contratti è trattato come un singolo contratto quando sono negoziati simultaneamente con lo stesso cliente e quando si verifica una delle seguenti condizioni:

- a) il gruppo di contratti è stato negoziato in modo congiunto con un unico obiettivo commerciale ed esiste apposita documentazione di ciò;
- b) il prezzo di un contratto dipende dai prezzi o dalle prestazioni degli altri contratti;



2. **determinazione del prezzo complessivo;**
3. **identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione (UEC);**
4. **valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione;**
5. **rilevazione dei ricavi.**

Senza entrare, in questa sede, nel dettaglio di ciascuno dei passaggi sopra elencati, risulta evidente come un'applicazione generalizzata di un simile approccio comporterebbe un **significativo aggravio di oneri amministrativi**, soprattutto per le **imprese di minori dimensioni**.

Per tale motivo, come prefissato nel *discussion paper* – ove era stato evidenziato che il progetto sui ricavi dovesse essere condotto cercando di **ridurre al minimo gli oneri amministrativi per le imprese, in particolare, per quelle di minori dimensioni** – sono state previste **deroghe e semplificazioni** per le imprese che redigono il **bilancio in forma abbreviata** ai sensi dell'[articolo 2435-bis cod. civ.](#) e per le micro-imprese di cui all'[articolo 2435-ter cod. civ.](#)

Una prima semplificazione rivolta a tali categorie di imprese è prevista ai fini dell'individuazione del **prezzo complessivo del contratto**, laddove è stabilito che le stesse possono **evitare di attualizzarne i flussi finanziari futuri** al tasso di interesse di mercato anche nel caso in cui il contratto preveda termini di pagamento con scadenza oltre i 12 mesi, senza corresponsione di interessi o con interessi significativamente diversi dai tassi di mercato.

Ciò, peraltro, coerentemente con la possibilità di valutare i crediti e i debiti al valore nominale e senza tener conto dell'attualizzazione concessa ai medesimi soggetti dagli [articoli 2435-bis e 2435-ter cod. civ.](#)

Un'ulteriore deroga, invocabile, tuttavia, in tal caso, dalla generalità delle imprese, ivi comprese quelle di più rilevanti dimensioni, informata al cd. "**principio di rilevanza**" di cui all'[articolo 2423, comma 4, cod. civ.](#), riguarda **l'identificazione delle unità elementari di contabilizzazione**.

In particolare, al paragrafo 18 dell'OIC 34, viene previsto che, in presenza di **contratti non particolarmente complessi**, per i quali **la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione produrrebbe effetti irrilevanti**, l'impresa può **astenersi dall'analisi contrattuale** finalizzata a stabilire quali sono le unità elementari da contabilizzare separatamente.

In tal caso, come si legge nelle motivazioni poste alla base delle decisioni assunte dall'OIC, le imprese potranno **rilevare l'intero ricavo al momento della vendita e valuteranno l'iscrizione di un fondo per oneri futuri** a fronte del costo che prevedono di sostenere per le prestazioni che effettueranno negli esercizi successivi.

Nel medesimo paragrafo viene peraltro precisato che si presume che possano ricorrere a tale semplificazione le imprese che **redigono il bilancio in forma abbreviata o quello delle micro-imprese**.

Tuttavia, a tale specifico riguardo, sempre da quanto riportato nelle motivazioni poste alla base delle decisioni assunte, emerge come tale **“presunzione”** non venga data per “assoluta”.

Si legge, infatti, che *“La valenza del postulato della rilevanza risulta particolarmente avvertita nelle piccole e medie imprese. In linea generale ed astratta, infatti, i contratti da loro stipulati non dovrebbero essere particolarmente complessi considerando le caratteristiche della loro ordinaria operatività. Va da sé, quindi, che laddove le imprese di minori dimensioni che osservano il disposto dell’articolo 2435-bis e dell’articolo 2435-ter del cod. civ., dovessero stipulare **contratti complessi di importo significativo dovranno procedere all’identificazione delle singole unità di contabilizzazione**. In questo contesto, per contratti complessi si intendono quei contratti che prevedono che a fronte di un unico corrispettivo contrattuale la società debba effettuare più prestazioni che verranno svolte in esercizi futuri conseguendo un’elevata marginalità. In simili circostanze la separazione delle unità di contabilizzazione assume un ruolo dirimente ai fini della correttezza e trasparenza del bilancio, perché consente di contabilizzare i margini delle diverse prestazioni negli esercizi in cui le stesse sono effettuate”*.

Viene così **lasciato al redattore del bilancio l’onere di valutare la significatività dell’importo e l’elevata marginalità**, ricorrendo le quali anche le imprese di minori dimensioni dovrebbero procedere con l’identificazione delle unità elementari di contabilizzazione.

Un’altra semplificazione che il principio contabile prevede per le imprese di minori dimensioni è quella inerente alla **contabilizzazione delle vendite con diritto di reso**.

In linea generale, infatti:

- nel caso di vendite con diritto di reso **che non si prestano a una valutazione “per masse” del rischio di restituzione**, i ricavi sono rilevati a conto economico al momento della vendita solo se il venditore è ragionevolmente certo, sulla base dell’esperienza storica, di elementi contrattuali e di dati previsionali, che il cliente non restituirà il bene;
- nel caso in cui l’impresa effettui, invece, una **valutazione “per masse” del rischio di restituzione**, la stessa determina l’ammontare della passività classificata tra i fondi per oneri futuri e, in contropartita, il ricavo;

tenendo conto che, in entrambe le ipotesi, **ciò comporta l’iscrizione in una voce separata tra le rimanenze, se rilevante, dei beni venduti al valore contabile originario al quale risultavano iscritti a magazzino**.

Tuttavia, il principio contabile consente alle imprese di minori dimensioni di **contabilizzare i resi in un apposito fondo per oneri futuri** per un ammontare pari alla sola differenza tra l’importo che si prevede di rimborsare al cliente e il costo dei beni venduti che si prevede

verranno restituiti, ovverosia per il solo margine.

Pertanto, per le **imprese di minori dimensioni** che si avvalgano dell'opzione, **non si rende necessario il ripristino, tra le giacenze di magazzino, dei beni venduti** che si prevede verranno restituiti.

## ISTITUTI DEFLATTIVI

### ***Liti pendenti e pignoramento***

di Arianna Semeraro



Con la pubblicazione del **nuovo modello**, il **5 luglio** sono state rese operative le novità introdotte in materia dalla legge di conversione del Decreto Bollette che aveva già:

- **modificato l'originario termine** entro il quale versare la prima rata dal 30 giugno al 30 settembre 2023;
- introdotto l'opzione per la **rateazione mensile**;
- **modificato il calendario** dei versamenti delle prime tre rate: le nuove *deadline* sono 30 settembre 2023, 31 ottobre 2023 e 20 dicembre 2023.

Entro il prossimo **30 settembre**, per ciascuna controversia tributaria autonoma va presentata in via telematica all'Agenzia delle entrate una distinta domanda di definizione.

Entro lo stesso termine va inoltre versato l'intero importo dovuto o la prima rata. Il **pagamento rateale** (ammesso per cifre superiori a 1.000 euro) può avvenire in un massimo di **20 rate** di pari importo con una rateizzazione **trimestrale** per le rate successive alle prime 3.

In alternativa, sempre dopo aver versato le prime 3 rate, è possibile saldare il dovuto in **51 mensilità**, a partire da gennaio 2024 (per un totale di 54 rate).

Le controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate, **pendenti al 1° gennaio 2023** in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite con il pagamento di un importo uguale o inferiore al **valore della controversia** – determinato a seconda dello **stato** in cui si trova il processo e dell'**eventuale soccombenza** delle parti – costituito dall'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato. In caso di controversie relative alla sola irrogazione di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

A tal proposito nel comunicato stampa del 5 luglio u.s. con il quale viene pubblicato il nuovo modello, l'Agenzia delle entrate coglie l'occasione per fare la seguente precisazione: "*Possano*

*essere definite le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria, in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, pendenti al 1° gennaio 2023 in ogni stato e grado del giudizio. Si considerano **pendenti** le liti il cui atto introduttivo del giudizio in primo grado sia stato **notificato** alla controparte entro il **1° gennaio** di quest'anno e per le quali, alla data di presentazione della domanda, il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva”.*

Queste non sono però le sole novità che hanno ancora una volta interessato l'istituto in parola. L'avvicinarsi della predisposizione delle istanze ha fatto emergere **numerosi interrogativi** in capo ai contribuenti e ai loro intermediari interessati dal dover definire in maniera corretta e adeguata **l'ammontare dovuto** per la definizione della lite.

Come noto, una volta individuata la modalità di definizione e dunque la percentuale applicabile, occorre poi da tale importo “lordo” **scomputare** quanto **già versato** dal contribuente in pendenza di giudizio.

Sul tema, un caso molto interessante è stato sollevato da un contribuente mediante apposita istanza di interpello a cui l'Agenzia riscontra con la [risposta n. 349 del 19 giugno](#) scorso.

L'istante faceva presente che, nelle **more del procedimento**, con **cartella** di pagamento emessa all'esito del giudizio di secondo grado, l'Agente della riscossione richiedeva il **pagamento delle somme dovute** in esecuzione della sentenza della Commissione tributaria regionale.

Successivamente, sempre l'Agente della riscossione notificava un **atto di pignoramento presso terzi** nei confronti di un istituto bancario, in ragione del rapporto di conto corrente intrattenuto dall'istante presso tale banca, ottenendo dal terzo pignorato il **versamento integrale delle somme iscritte a ruolo**, ancorché l'istante non avesse acconsentito a procedervi.

**Secondo l'istante** il pagamento del terzo **non rileva** al fine di determinare le somme dovute a titolo di definizione trattandosi di un pagamento che non è stato fatto dal debitore/contribuente, **ma da un terzo** (nella specie, la banca) compulsato a pagare da Agenzia entrate riscossione.

Dunque, per il contribuente la circostanza che il pagamento fosse stato effettuato da un **soggetto diverso dal debitore** rendeva non considerabile tale somma ai fini del computo del dovuto per la definizione.

Tale prospettata soluzione viene **drasticamente smentita** dall'Agenzia delle entrate che, diversamente, ritiene il pagamento effettuato dal terzo tramite PPT **considerabile ai fini del calcolo dell'importo netto dovuto** per la definizione, a condizione che il pagamento così effettuato e dunque il relativo **atto di pignoramento sia specificatamente riferibile al medesimo debito tributario** oggetto della controversia che si intende definire.

Afferma testualmente l'Agenzia: “Con riferimento alle “*somme scomputabili*” dagli importi dovuti ai fini della definizione in parola, restano valide le indicazioni fornite con la **circolare 1° aprile**

2019, n. 6/E

(...)

*Al paragrafo 5.2 di tale documento di prassi si precisa che, «**Possono essere scomputati tutti gli importi** di spettanza dell'Agenzia delle entrate pagati, in particolare, a titolo provvisorio per tributi, sanzioni amministrative, interessi, sempre che siano ancora in contestazione nella lite che si intende definire».*

*Pertanto, lo scomputo, ammesso espressamente dal comma 196 con riferimento alle somme versate **“a qualsiasi titolo”**, si intende comprensivo di tutti gli importi pagati di spettanza dell'ente creditizio ed ancora in contestazione **ancorché**, dunque, il **pagamento non sia stato eseguito direttamente da debitore** o per suo conto e, conseguentemente, **anche delle somme versate dal terzo pignorato**, come nel caso di specie, in ottemperanza alla richiesta dell'Agente della riscossione”.*

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

### ***Legittimità e tecnicismi della scissione parziale “inversa”***

di **Fabio Landuzzi**



L'architettura giuridica, nell'intento di perseguire obiettivi di **riorganizzazione** e di **riassetto societario**, può talora giungere a ideare l'attuazione di operazioni straordinarie che, a prima vista, possono anche plausibilmente **suscitare dubbi** circa la loro **concreta fattibilità**, o la loro **legittimità** secondo il quadro normativo civilistico vigente.

È ad esempio il caso della c.d. “**scissione inversa**”, terminologia con cui – in modo non dissimile dall'ormai molto più comune caso della “ **fusione inversa**” – si usa indicare quell'operazione di **scissione societaria parziale** in cui si prevede che la società scissa assegni alla **società beneficiaria** proprio la **partecipazione** – o una sua parte – che la **stessa scissa possiede nella beneficiaria**.

Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui l'oggetto della scissione della società scissa A sia proprio **l'intera partecipazione corrispondente al 100%** del capitale sociale della società beneficiaria B, e quest'ultima sia **l'unica società beneficiaria** della scissione.

Poiché la caratteristica della **scissione societaria parziale** ex [articolo 2506 cod. civ.](#) è che al momento della sua efficacia ai soci della scissa vengano assegnate partecipazioni nella beneficiaria, lo stesso effetto si dovrà verificare anche in questa circostanza, così che si avrà: dal lato della **scissa**, una **diminuzione del suo patrimonio netto** per via del trasferimento alla beneficiaria delle partecipazioni dalla prima possedute nella seconda società; dal lato della **beneficiaria**, la necessità di **servire il concambio** a favore dei **soci della scissa** che essa potrà adempiere o **annullando dette partecipazioni** contro il proprio patrimonio, salvo poi **emetterne di nuove** per attribuire appunto quote o azioni ai soci della scissa, oppure **utilizzando le stesse partecipazioni ricevute** dalla scissa per attribuirle ai soci della scissa stessa.

Di certo, non ci sarà in ogni caso per la beneficiaria **alcun aumento del valore reale** del proprio **patrimonio netto** dato che essa riceve dalla scissa solo ed esclusivamente le partecipazioni al proprio capitale sociale, come pure **per i soci della società scissa** deve alla fine dei conti rimanere **inalterato il valore complessivo delle loro partecipazioni** – nella scissa e nella



beneficiaria – ante e post scissione.

Se la beneficiaria è una **società azionaria** che decide di **non mantenere** la proprietà delle **azioni proprie** ricevute dalla scissa, oppure è una **società a responsabilità limitata**, il **concambio** a favore dei soci della scissa potrà avvenire attribuendo loro:

1. le stesse **partecipazioni ricevute** in assegnazione dalla società scissa; oppure,
2. delle **nuove partecipazioni** emesse dalla beneficiaria dopo che questa avrà annullato le partecipazioni ricevute dalla scissa contro il suo patrimonio netto.

Seguendo quest'ultima ipotesi di modalità di **servizio del concambio**, immaginiamo che la società scissa A trasferisca alla società beneficiaria B la partecipazione corrispondente al **100% del capitale** della beneficiaria stessa; assumiamo che la **partecipazione sia iscritta a 200** (e questo sia il valore attribuito al patrimonio scisso) e che il **patrimonio netto di B sia pari a 350** (di cui 100 capitale sociale e 150 riserve).

Se il concambio a favore dei soci della scissa, che devono ricevere partecipazioni nella beneficiaria, è servito previo **annullamento delle "vecchie" quote** / azioni ed **emissione di nuove**, in capo alla beneficiaria si avrà:

- l'emersione di un **avanzo di scissione** (di 150) dato dall'annullamento delle partecipazioni ricevute (200) contro il patrimonio preesistente della beneficiaria (350);
- l'**emissione di nuove azioni**/quote da assegnare *ex novo* ai soci della scissa che diverranno così, secondo quanto previsto nell'atto di scissione, i nuovi soci della beneficiaria.

Se il **patrimonio netto preesistente** della beneficiaria **fosse pari a 150**, avremmo una diversa rappresentazione contabile dell'operazione perché dall'annullamento delle partecipazioni trasferite alla beneficiaria (200) contro il patrimonio netto contabile preesistente (150) emergerebbe un **disavanzo di scissione** di 50.

La **legittimità dell'operazione** è stata recentemente confermata da alcune **Massime del Notariato del Triveneto** (rispettivamente **L.E.14, L.E.15 e L.E.16**).

La funzionalità di una simile operazione, come si può intuire, si presta in modo particolare quando si ha l'**obiettivo di ridisegnare** per lecite ragioni un esistente **assetto societario fra soci**, ricorrendo ad una modalità rapida e senza che sia richiesto un esborso monetario da parte dei soci della scissa, che questi potrebbero ad esempio **non poter sostenere**.