

## ASPETTI SOCIETARI

### ► RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI PER PERDITE ECCEDENTI IL CAPITALE

In ambito di **ricostituzione del capitale sociale ridotto per perdite** e di relativa **responsabilità degli amministratori** si segnala l'**Ordinanza** della **Corte di Cassazione** n. **17139** del **15.06.2023**.

Secondo l'orientamento della Suprema Corte, nell'ipotesi di **perdita del capitale e sua riduzione** (di oltre un terzo) **al di sotto del minimo di legge**, lo **scioglimento** della società si produce in misura **automatica ed immediata, salvo** che si verifichi la **condizione risolutiva** rappresentata dalla **reintegrazione del capitale** o dalla **trasformazione della società** ex art. 2477 del Codice Civile. Di conseguenza, la **reintegrazione** del capitale **fa venire meno ex tunc lo scioglimento** della società ex art. 2484, comma 1, n. 4 del Codice Civile.

La Corte inoltre precisa che *"la mancata adozione da parte dell'assemblea dei provvedimenti di azzeramento e ripristino del capitale sociale o di trasformazione della società in altro tipo, compatibile con la situazione determinatasi, non esonera gli amministratori dalla responsabilità conseguente al proseguimento dell'attività d'impresa in violazione del divieto di nuove operazioni."*

Come già in precedenti pronunce evidenziato, la Cassazione segnala che nell'ordinamento **non è** espressamente **indicato** un **termine** specifico **oltre il quale** possa dirsi **precluso un intervento assembleare ai fini della copertura delle perdite** incidenti sul minimo legale: l'espressione **"senza indugio"** relativa alla convocazione dell'assemblea, infatti, **identifica** esclusivamente il **dovere urgente** cui è tenuto l'**amministratore** da cui deriva la responsabilità dello stesso nei confronti della società (il ritardo nella convocazione dell'assemblea potrebbe pregiudicare la stessa società).

Il mancato rispetto della sollecitudine che la norma impone agli amministratori per la convocazione dell'assemblea potrà quindi essere causa di loro responsabilità, ma non preclude all'assemblea stessa di adottare, con effetto ex tunc, le delibere di ripianamento delle perdite in modo da ricostituire il capitale quanto meno al limite legale.

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

### ► CON L'ESTINZIONE DEL DEBITO NON PUNIBILE L'OMISSIONE DI IVA

Con la **Sentenza** n. **28031** del **28.06.2023** la **Corte di Cassazione** ritiene che **non sia punibile**, in virtù della particolare tenuità del fatto, il contribuente che ha **omesso il versamento di IVA se** il medesimo ha **pagato integralmente il debito, anche se posteriormente all'apertura del dibattimento**.

Nella fattispecie presa in esame dalla Suprema Corte, la Corte di appello in secondo grado di giudizio aveva confermato la condanna per omesso versamento IVA per **tre soggetti**, che **ricorrevano**

lamentando che il **giudizio non tenesse conto** del **pagamento del debito**, anche se avvenuto successivamente alla commissione del reato, oltre al fatto che trattavasi di **comportamento non abituale**; pertanto, invocavano la non punibilità per la particolare tenuità del fatto (ex art. 131-bis del Codice penale).

La Suprema Corte ha condiviso le ragioni dei ricorrenti, seppur l'importo contestato era superiore circa al triplo della soglia di punibilità. Tale orientamento si allinea al disposto del D.Lgs. 150/2022 (attuativo della "riforma Cartabia"), secondo cui vi è l'**esclusione della punibilità** quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, l'**offesa è di particolare tenuità** e il **comportamento risulta non abituale**; in tali situazioni, la **valutazione** avviene **caso per caso** ed è rimessa alle osservazioni del giudice effettuate secondo i criteri espressi dall'art. 133 del Codice penale (intensità del dolo e grado della colpa, gravità del danno, etc.).

Nel giudizio complessivo va quindi **valutata** anche la **condotta tenuta successivamente alla commissione del reato**, intendendosi per esso il comportamento manifestato a posteriori volto a ridurre la misura dell'offesa come, ad esempio, restituzioni, risarcimento del danno, condotte riparatorie, ripristino dello stato, dei luoghi, accesso a programmi di giustizia riparativa, adempimento dell'obbligo tributaria con integrale pagamento, etc.

Se il pagamento fosse avvenuto prima dell'apertura del dibattimento, si sarebbe potuta applicare l'altra causa di non punibilità (ex art. 13 del D. Lgs. 74/2000).

Infine, secondo la Cassazione **anche i giudizi pendenti** possono essere **soggetti alla nuova norma**; la pronuncia apre la possibilità alla non punibilità di molti reati tributari con il pagamento del debito anche successivo all'apertura del dibattimento, con il rispetto delle altre condizioni previste per la particolare tenuità.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### ► REMISSIONE IN BONIS NON APPLICABILE ALLA MANCATA OPZIONE PER LA BRANCH EXEMPTION

L'**Agenzia delle Entrate**, con il **Principio di diritto** n. 10 del **13.06.2023** è intervenuta in tema di **branch exemption** chiarendo che in caso di **mancato esercizio dell'opzione** per tale regime (ex art. 168-ter del TUIR) **non si può ricorrere** all'istituto della "**remissione in bonis**" (ex art. 2 del D.L. 16/2012).

La **remissione in bonis**, in via generale, consente di **sanare** la **mancata esecuzione** entro i termini previsti di alcuni **adempimenti di tipo formale**, che potrebbe inibire la fruizione di benefici fiscali o l'accesso a regimi fiscali opzionali.

Nel proprio documento di prassi l'**Amministrazione Finanziaria non riconosce** il carattere di **formalità** dell'opzione per la **branch exemption**; conseguentemente la mancata opzione per tale regime non può essere sanata con l'istituto della remissione in bonis.

La **conclusione è in linea** con quanto stabilito dal **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28.08.2017** ove, al **punto 2.7**, viene chiarito che il **mancato esercizio dell'opzione** nei termini "**non impedisce all'impresa di accedere successivamente al regime di branch exemption ogni volta che costituisce una nuova branch**". Pertanto, si evince che la possibilità di rimediare all'eventuale mancata opzione al momento della costituzione è offerta soltanto "**successivamente ed eventualmente**" in concomitanza, cioè, con la costituzione di una nuova branch, senza che sia possibile il ricorso alla remissione in bonis.

## IMPOSTE DIRETTE E RELATIVI ASPETTI DICHIARATIVI

### ► RINUNCIA DEL SOCIO AL CREDITO NON OGGETTO DI TASSAZIONE

La **Corte di Cassazione** è intervenuta di recente, con la **Sentenza n° 16595 del 12.06.2023**, ad esporre sul **tema** del cd. **“incasso giuridico”** dei **crediti** vantati verso una società dal **socio** che **intende rinunciare agli stessi**. Come noto, tale **principio**, che prevedeva che i **crediti** oggetto di **rinuncia** si considerassero **incassati** e di conseguenza **tassabili in capo** allo stesso **socio**, **non viene più applicato** in seguito all'**introduzione** avvenuta nel 2015 dell'**art. 88, comma 4-bis, del TUIR**, secondo cui *“la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale”*.

Con riferimento all'oggetto di giudizio, la Suprema Corte, mutando i propri precedenti orientamenti sul tema, interviene a favore del contribuente confermando la norma tributaria sopra citata; si trattava del caso di un socio che aveva rinunciato al rimborso di una parte del finanziamento eseguito a favore della società partecipata, e dei relativi interessi maturati.

Secondo la **posizione dell'Agenzia delle Entrate**, nella specifica fattispecie sussisteva la **possibilità di applicazione dell'incasso giuridico** con riferimento in particolare all'**incasso degli interessi maturati**. Tale posizione, tuttavia, non ha tuttavia incontrato l'approvazione della Suprema Corte proprio in virtù dell'entrata in vigore della norma tributaria sopra indicata.

La **ratio** dell'**incasso giuridico** era quella di **prevenire “salti” fiscali** che si potevano verificare essendo la **società tassata per competenza** con il **socio tassato per cassa**. Così come nel caso in esame, la società avrebbe potuto dedurre gli interessi sul finanziamento per competenza mentre il socio persona fisica li avrebbe dichiarati solo dopo l'incasso, essendo ciò possibile poiché la rinuncia non era considerata sopravvenienza attiva per la società e, contestualmente, incrementava il costo fiscale della quota sociale per il socio.

La **nuova norma** tributaria introdotta nel 2015 ha escluso qualsiasi salto d'imposta, **definendo** espressamente le **rinunce ai crediti** come **sopravvenienze attive**. Viene quindi prevista una **simmetria** tra sopravvenienza attiva non tassabile in capo alla società e costo fiscale riconosciuto del credito rinunciato. Nella fattispecie, avendo il credito tassato per cassa valore fiscale pari a zero, la società ha realizzato una sopravvenienza attiva pari all'intero importo nominale del credito rinunciato, generando un componente positivo di reddito sulla società e non sul socio. Per la stessa ragione, poiché il valore fiscale del credito è pari a zero, non si è determinato neppure un incremento del costo della quota.

## NOVITÀ NORMATIVE

### ► PROROGA DEI VERSAMENTI PER I SOGGETTI ISA

Si segnala che con la **conversione** in legge del **D.L. 51/2023** ad opera della **L. 87/2023** (pubblicata in G.U. n° 155 del 05.07.2023) è stata ufficialmente attuata la **“mini” proroga dei versamenti** in scadenza il 30.06.2023 **per i soggetti**, professionisti ed imprese, che esercitano attività per le quali sono approvati gli **indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA)**.

Per tali soggetti i termini dei versamenti delle somme risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA, **in origine in scadenza al 30.06.2023**, sono posticipati:

- al **20.07.2023**, **senza alcuna maggiorazione**; oppure
- al **31.07.2023**, corrispondendo la **maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo**.

La proroga era già stata anticipata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con il Comunicato stampa n. 98 del 14.06.2023.

A differenza delle proroghe avvenute nelle annualità precedenti, quella attuale non sposta al 20 agosto la possibilità di versare con la maggiorazione dello 0,40%, che per quest'anno rimane fissa al 31.07.2023.

Nel dettaglio la proroga riguarda i **contribuenti** che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale (**ISA**) e che dichiarano **ricavi o compensi** di ammontare **non superiore al limite stabilito per ciascun indice** (€ 5.164.569), o che **presentano cause di esclusione o di inapplicabilità** dagli stessi, e gli **altri soggetti "collegati" agli ISA** (quali, ad esempio, i soci di società di persone e quelli delle società a responsabilità limitata in trasparenza, i collaboratori di imprese familiari, contribuenti forfettari e i minimi).

Con una **FAQ** pubblicata sul proprio **sito** (di seguito link) in data **06.07.2023**, l'**Agenzia delle Entrate** ha pubblicato alcune **tabelle con lo scadenziario dei pagamenti** nelle diverse fattispecie (soggetti titolari e non di partita IVA).

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/impresepagamenti/pagamenti-delle-imposte>

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

### ► NON ELUSIVA LA SCISSIONE ASIMMETRICA CON TRASFERIMENTO DI IMMOBILI

In tema di **valutazione** del **carattere elusivo** di **operazioni straordinarie**, si segnala la **Risposta ad interpello n° 343 del 05.06.2023** dell'**Agenzia delle Entrate**, riguardante il caso di una **scissione asimmetrica** avente per oggetto il **compendio immobiliare** di una società. L'operazione è a valle di altre operazioni straordinarie nell'ambito di una riorganizzazione della struttura societaria di un gruppo (attuata al fine sia di focalizzare lo stesso nei propri settori *core* sia di consentire ai soci di perseguire autonome strategie imprenditoriali in relazione agli immobili).

Nella specifica fattispecie, l'**Agenzia delle Entrate** si è espressa **a favore del contribuente** ritenendo **non elusiva l'operazione** ribadendo, come già in passato, che **il passaggio del patrimonio** della società scissa **ad una o più società beneficiarie** che non usufruiscano di un sistema di tassazione agevolato **non determina** fisiologicamente la **fuoriuscita** degli elementi trasferiti **dal regime ordinario** d'impresa. In particolare, i **plusvalori** relativi alle **componenti patrimoniali** attribuite alle società beneficiarie, mantenuti **provvisoriamente latenti** per effetto dell'operazione di scissione, **concorreranno ordinariamente** alla **formazione del reddito** nel momento in cui tali componenti fuoriusciranno dal regime d'impresa.

Il **carattere non elusivo** dell'operazione viene **subordinato** al fatto che **nessun asset societario** sia **impiegato per** raggiungere **obiettivi esclusivamente personali** oppure **familiari** o, in generale, **estranei ad un contesto imprenditoriale**, e che **dalle beneficiarie non provengano flussi finanziari, diversi dai dividendi**, a favore dei soci.

Rileva, in sostanza, il principio per cui le finalità perseguite attraverso la scissione devono muovere da interessi propri delle società coinvolte e non dei singoli soci, le cui esigenze economico-patrimoniali devono essere soddisfatte facendo ordinariamente ricorso a distribuzioni di dividendi e non, ad esempio, ad operazioni di finanziamento/prestito o garanzia a favore degli stessi.

*Le informazioni contenute nel presente documento hanno carattere generale e non sono da considerarsi un esame esecutivo né intendono esprimere un parere o fornire una consulenza di natura legale-tributaria e non prescindono dalla necessità di ottenere pareri specifici con riguardo alle singole fattispecie descritte. Di conseguenza, il presente documento non costituisce un (né può essere altrimenti interpretato quale) parere legale o fiscale, né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.*