

L'Agenzia delle entrate affronta un tema legato all'abuso del diritto nell'interpello 263/23

Le riorganizzazioni per tutti

Sono illegittime se perseguono interessi dei singoli soci

DI GIUSEPPE D'AMICO

Le riorganizzazioni aziendali, realizzate con operazioni di finanziamento e scissione, risultano illegittime quando hanno lo scopo di perseguire gli interessi dei singoli soci, attraverso risparmi indebiti di imposte, e non quelli delle società coinvolte. Sono queste le indicazioni contenute nella risposta n° 263/2023 all'istanza di interpello presentata da un contribuente che ha chiesto all'Agenzia delle entrate di verificare se una sequenza di atti societari possano presentare profili di artificiosità. A tal riguardo, sulla base di quanto previsto dall'art. 10-bis dello statuto del contribuente, al fine di verificare se un'operazione presenti elementi di abusività, è necessario appurare la sussistenza di tre presupposti, ossia: a) la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito, costituito da «benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario» b) l'assenza di sostanza economica dell'operazione o delle operazioni consistenti in «fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali» e c) l'essenzialità del conseguimento di un vantaggio fiscale. In aggiunta, il successivo comma 3 del citato art. 10, statuisce che non possono comunque considerarsi abusive quelle operazioni che, pur presentando i tre elementi sopra indicati, siano giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali; anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale. Il caso prospettato dal contribuente ha riguardato un'operazione di scissione con la quale è stato effettuato il trasferimento di parte del patrimonio dalla società AH a SF in modo tale che la società SF possa utilizzare la nuova liquidità per provvedere alla restituzione dei finanziamenti fruttiferi erogati da AH e per finanziare nuovi investimenti. Da un punto di vista civilistico, il patrimonio assegnato alla società beneficiaria può essere rappresentato dalla sola liquidità; e da punto di vista fiscale, non vi è alcuna violazione di norme in quanto le citate operazioni non determinano la fuoriuscita dal regime ordinario d'impresa degli asset facenti parte del patrimonio della scissa e assegnati alla beneficiaria. A parere del contribuente, pertanto, la prospettata scissio-

ne è un'operazione estremamente lineare, non artificiosa, alternativa ad un'operazione di fusione per incorporazione, sicuramente meno rischiosa di quest'ultima, in quanto l'eventuale andamento negativo del business di una delle società non mette a repentaglio il destino del business dell'altra. Di parere contrario è l'Agenzia delle entrate, che ravvisa come la complessa operazione sia preordinata, o quanto meno finalizzata all'aggiramento del regime proprio degli aumenti di capitale, da alimentare attraverso liquidità proveniente dalla diretta disponibilità dei soci, oppure mediante la preventiva distribuzione di dividendi da parte di AH, ovvero per mezzo degli aumenti di capitale virtuali, attraverso la rinuncia del credito vantato da AH. Considerato che l'operazione prospettata non modifica la situazione patrimoniale dei soci, si ritiene che la realizzabilità dell'aumento di capitale, volto alla patrimonializzazio-

ne della beneficiaria, è reso possibile attraverso la preventiva distribuzione di dividendi da parte di AH a favore dei soci persone fisiche, distribuzione da assoggettare a ritenuta a titolo di imposta del 26%. La scissione non risponde ad alcuna esigenza di riorganizzazione aziendale ma determina esclusivamente la patrimonializzazione della beneficiaria attuata in violazione delle norme che prevedono la tassazione dei dividendi distribuiti. In merito all'assenza di sostanza economica, si precisa che la scissione non può essere posta sullo stesso piano di altre operazioni, quali i conferimenti, che fisiologicamente permettono ai soci di ripatrimonializzare le proprie società. In pratica, nella sequenza di operazioni poste in essere, non si ravvede altro vantaggio se non quello rappresentato dall'aggiramento della tassazione della distribuzione di dividendi ai soci persone fisiche.

—© Riproduzione riservata—■

Energivore in crisi, ok al bonus energia

Le società non energivore in difficoltà possono fruire del bonus, anche se sottoposte alla procedura di amministrazione straordinaria. Tuttavia, solo le imprese energivore possono accedere al bonus in relazione all'energia elettrica autoconsumata, mentre sono non rientrano nell'agevolazione le imprese non energivore. Lo ha chiarito l'Agenzia delle entrate con le risposte 258 e 261 del 21 marzo 2023 sulle agevolazioni per le imprese non energivore.

Le imprese in amministrazione straordinaria possono fruire del bonus imprese non energivore. Con la risposta 258 l'Agenzia delle entrate ha chiarito i dubbi circa la possibilità di fruire del credito d'imposta previsto per le società non energivore anche se l'impresa è sottoposta alla procedura di amministrazione straordinaria, ai sensi dell'art. 27 del dlgs 270/1999, che è basata su un programma di prosecuzione dell'esercizio dell'attività d'impresa, finalizzato al recupero dell'equilibrio delle attività imprenditoriali e mirato, in particolare, alla cessione dei complessi aziendali funzionanti.

La norma agevolatrice non preclude il credito d'imposta alle società in difficoltà se ricorrono i presupposti previsti dalle disposizioni per il riconoscimento del contributo in relazione all'attività commerciale (quella preposta alla continuazione dell'attività aziendale). Così, in assenza di un'espressa esclusione normativa

per la fruizione del credito da parte della società in amministrazione straordinaria, l'istante prova fruire del bonus imprese non energivore.

L'energia elettrica autoconsumata è esclusa dal bonus imprese non energivore. La risposta 261 delle Entrate precisa che l'agevolazione spetta alle sole imprese energivore. La normativa, infatti, prevede l'accesso al credito d'imposta in relazione all'energia elettrica oggetto di autoconsumo alle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW, diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017 (cosiddette imprese non energivore). Pertanto, nel caso delle imprese a forte consumo di elettricità, la legge dispone esplicitamente la possibilità di accedere al credito d'imposta in questione anche relativamente all'energia elettrica autoconsumata. Di conseguenza alla società istante è preclusa la possibilità di usufruire del credito d'imposta previsto, per il secondo trimestre 2022 e, per il terzo trimestre 2022, in relazione all'energia elettrica oggetto di autoconsumo da parte delle imprese energivore.

Giulia Provino

—© Riproduzione riservata—■

Assonime, compensabili i contributi

Per Assonime, i debiti contributivi sono compensabili con quelli erariali. La posizione espressa dalla giurisprudenza del lavoro secondo cui non sarebbe possibile utilizzare crediti fiscali per assolvere in compensazione debiti contributivi, oltre a non trovare adeguato riscontro nella disciplina di riferimento, contrasta con il consolidato orientamento espresso in materia dall'Amministrazione finanziaria sul quale i contribuenti hanno riposto legittimo affidamento. Sono queste le conclusioni cui perviene l'Assonime in un recente studio (Il Caso n. 3/2023). L'art. 17 del dlgs. 241/1997 permette ai contribuenti di compensare debiti e crediti riferiti allo stesso periodo d'imposta, anche se riguardanti tributi diversi e finanche posizioni di natura non tributaria. Per il tramite di un modello di versamento unificato (F24), è quindi possibile effettuare in un'unica soluzione il pagamento delle somme dovute, spendendo all'uopo eventuali crediti disponibili in capo all'obbligato. Disattendendo il tenore e la ratio della disciplina quale emergente dalla delega da cui origina (art. 134 della l. 662/1996), l'Inps ha considerato illegittima la compensazione "atipica" dei debiti previdenziali con i crediti d'imposta, trovando conforto in giurisprudenza. Nelle sentenze del tribunale di Milano (nn. 2207/2021 e 7823/2022) si afferma che la compensazione del debito Inps può essere operata solo tramite l'utilizzo di crediti "omogenei", nell'assunto che la previsione normativa presupporrebbe l'identità soggettiva della controparte pubblica. L'Assonime evidenzia che tale tesi contrasta con la lettera della disciplina, le sue finalità ed i meccanismi operativi designati per la sua coerente attuazione.

L'espressione "medesimi soggetti" contenuta nell'art. 17, in realtà, è diretta ad abbracciare orizzontalmente tutti i profi-

li pubblicistici menzionati (Stato; regioni; Inps; enti previdenziali). Del resto, quando si è voluto limitare detta espansione orizzontale, il legislatore è intervenuto ad hoc, come nel caso degli appalti per il quale viene precluso l'utilizzo di crediti fiscali a valere sui debiti previdenziali ed assistenziali (art. 17 bis, comma 8, dlgs. 241/1997). Da un punto di vista operativo, per effetto del dm 138/1998 attuativo dell'art. 22 del dlgs. 241/1997, è stata istituita una apposita "struttura di gestione" deputata alla ripartizione delle somme riversate dalle banche, anche in ragione degli ambiti compensatori applicati dall'obbligato in sede di mod. F24. Ne deriva la conferma della ricostruzione secondo cui, nello spirito di una delegazione di debito, mediante la compensazione il contribuente (delegante) ordina ad un terzo (delegato) di assumere il debito nei confronti del creditore (delegatario). Peraltro, ricorda l'Assonime, sin dall'emanazione delle prime istruzioni operative, tanto l'Amministrazione finanziaria (circ. 101-E/2000) quanto l'Inps (circ. 79/1998) hanno lasciato intendere la piena legittimità della compensazione orizzontale di poste fiscali e contributive.

Più delicata è la questione concernente la preclusione derivante dall'accertata inesistenza del credito tributario, affermata in alcune pronunzie ordinarie (Trib. Milano n. 625/2022).

In merito l'Assonime, dopo aver ripercorso le indicazioni normative e di prassi che conforterebbero l'indipendenza dell'efficacia della compensazione dalle vicende sui controlli del credito, conclude che la definitività del versamento contributivo deriverebbe dallo spirare dei termini di accertamento.

Gianluca Stancati
e Stefano Mazzocchetti

—© Riproduzione riservata—■