



LA COMMARA & PARTNERS

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO



**Tax Newsletter n. 9 –
ottobre 2022**

Edizione a cura dei professionisti: Francesco Santori, Mattia Cataldo e Roberto Janiri.

- 1. Il nuovo regime fiscale dei dividendi per le associazioni tra professionisti. Pag. 2**
- 2. Soggetto a ritenuta anche il rimborso di spese professionali. Pag. 3**
- 3. Circolare AdE 6.10.2022, n. 33/E: la correzione delle comunicazioni d'opzione di cessione e di sconto e le modifiche introdotte dal Decreto Aiuti-bis. Pag. 4**
- 4. Scissione preceduta da un conferimento: quando è un'operazione abusiva. Pag. 7**
- 5. Crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas – proroga e rafforzamento per i mesi di ottobre e novembre 2022. Pag. 8**
- 6. Compensi degli amministratori di Srl anche con la delibera di approvazione del bilancio. Pag. 9**

ROMA, viale Bruno Buozzi, 64 – 00197
MILANO, via Sant'Andrea, 3 – 20121
NAPOLI, via G. Melisurgo, 15 – 80133
DUBAI, International Business Tower

tel.: +39 06 3218140
tel.: +39 02 76013359
tel.: +39 081 18584553
floor 11, office 1110

www.studiolacommara.it
in partnership with: www.pglegal.it
in partnership with: www.fpcorporatefinance.eu
in partnership with: www.v7group.com



1. Il nuovo regime fiscale dei dividendi per le associazioni tra professionisti.

Il comma 1 dell'art. 5 del d.P.R. n. 917/1986 (di seguito, anche, il "TUIR") dispone che i redditi delle società semplici, in nome collettivo ed in accomandita semplice residenti nello Stato devono essere imputati ai soci, indipendentemente dal fatto che questi siano stati effettivamente percepiti, in modo proporzionale alla loro quota di partecipazione agli utili. Inoltre, il comma 2 dell'articolo sopracitato afferma che le quote di partecipazione agli utili, se non disposto diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione, si ritengono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci. Tali commi si rifanno al principio della trasparenza, secondo cui i redditi generati dall'attività sociale sono prima imputati alla società e solo successivamente ai soci, indipendentemente dal reale percepimento, secondo le loro quote di partecipazione.

Sempre l'art. 5 del TUIR, e precisamente al comma 3, equipara le associazioni costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, alle società semplici, anche se queste non sono dotate di personalità giuridica.

Il nuovo regime, stabilito con l'art. 32-*quater* del d.l. n. 124/2019, convertito con modificazioni, dalla legge n. 157/2019, comporta una nuova fiscalità per quanto concerne gli utili distribuiti a dette società.

Nello specifico, al comma 1 dell'art. 32-*quater* si afferma che i dividendi corrisposti alle società semplici, per il principio della trasparenza, si considerano percepiti dai soci con l'applicazione del corrispondente regime fiscale.

Semplificando, i dividendi distribuiti alla società sono considerati appartenenti ai soci, già nel momento in cui questi sono corrisposti alla società; la conseguenza è l'assoggettamento di tali dividendi alla tassazione non della società semplice, bensì dei soci, ognuno secondo il proprio regime fiscale.

Con la risposta ad interpello n. 486 del 4.10.2022, l'Agenzia delle Entrate ha sancito l'applicabilità del nuovo regime fiscale dei dividendi anche alle associazioni tra professionisti.

Proprio in ragione di quanto disposto dal comma 3 dell'art. 5 del TUIR, ossia che le società semplici sono equiparabili alle associazioni professionali, il nuovo regime fiscale per la distribuzione degli utili da parte delle società, sancito dall'art. 32-*quater*, risulta applicabile anche alle associazioni tra professionisti.



2. Soggetto a ritenuta anche il rimborso di spese professionali.

L'Agenzia delle Entrate, attraverso la risposta ad interpello n. 428 del 28.9.2022, ha fornito chiarimenti riguardo alla rilevanza ai fini IRPEF delle somme conseguite a titolo di rimborso spese ed inerenti all'esercizio dell'attività professionale.

Secondo l'art. 54 del TUIR la differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, anche in caso di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio delle arti e delle professioni, rappresenta il reddito del professionista.

Inoltre, si ritiene utile precisare che i compensi, ai fini della determinazione del reddito, devono essere considerati al netto dei contributi previdenziali ed assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto corrispondente.

Sono stati dati diversi chiarimenti, riguardo alla rilevanza dal punto di vista reddituale, sulle somme percepite dal titolare del reddito di lavoro autonomo.

Il primo è avvenuto con la Risoluzione n. 356/E del 7.12.2007 dell'Agenzia delle Entrate che ha affermato che le somme percepite a titolo di rimborso di spese sostenute dal professionista per l'esercizio della propria attività, rappresentano il rimborso di un costo che, essendo attribuibile all'attività professionale, è già stato dedotto dal reddito di lavoro autonomo.

Per questo motivo deve essere necessariamente attribuita la rilevanza reddituale; infatti, in questo modo il reddito torna alla misura che questo avrebbe avuto nel caso in cui non fosse stata sostenuta alcuna spesa per servizi affidati a terzi.

Il secondo chiarimento si è avuto con la Risoluzione n. 106/E del 13.10.2010 dell'Agenzia delle Entrate in cui è stato ribadito che costituiscono redditi di lavoro autonomo, soggetti a ritenuta d'acconto, ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. n. 600/1973, non solo i compensi, ma anche i rimborsi di costi che concorrono alla formazione del reddito, poiché deducibili.

3. Circolare AdE 6.10.2022, n. 33/E – la correzione delle comunicazioni d’opzione di cessione e di sconto e le modifiche introdotte dal Decreto Aiuti-bis.



L’Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 33/E/2022, interviene chiarendo le modalità per la correzione degli errori o per l’annullamento della comunicazione afferente all’esercizio dell’opzione della cessione del credito/sconto in fattura di cui all’art. 121 del d.l. n. 34/2020.

Come noto, la comunicazione relativa all’opzione di cessione/sconto può essere annullata entro il quinto giorno del mese successivo a quello di invio, oppure, entro lo stesso termine, può esserne inviata un’altra interamente sostitutiva. In alternativa, ogni comunicazione successiva si aggiunge alle precedenti.

Il soggetto che riceve il credito, cessionario o fornitore, può utilizzare il credito in compensazione, ai sensi dell’art. 17 del d.lgs. n. 241/1997 oppure cederlo ulteriormente nei limiti stabiliti dalle norme succedutesi nel tempo, dopo averlo accettato nell’apposita piattaforma. Sino ad oggi l’accettazione e il rifiuto del credito non potevano essere annullati ed alcuna indicazione ufficiale era stata fornita per correggere i dati erroneamente indicati nella comunicazione *de qua*.

Una svolta a questa problematica è finalmente stata fornita dall’Agenzia delle Entrate attraverso la Circolare n. 33/E/2022 dello scorso 6.10.2022.



Nel documento di prassi l'Amministrazione ha fornito le indicazioni per rimediare a eventuali errori commessi nella compilazione della comunicazione o nella circolazione dei crediti nella piattaforma.

Qualora sia stato commesso un errore nella compilazione del modello inviato ed è già trascorso il termine per l'annullamento/sostituzione del modello (quinto giorno del mese successivo a quello di invio), il credito non ancora accettato può essere rifiutato dal cessionario o dal fornitore tramite l'apposita funzionalità della piattaforma. Il rifiuto del credito rimuove, di fatto, gli effetti della comunicazione errata e il cedente, beneficiario della detrazione, se il relativo termine non è scaduto, potrà trasmettere una nuova comunicazione corretta, a favore dello stesso o di altro cessionario.

La situazione diviene, invece, più complessa laddove il credito sia già stato accettato dal cessionario. In questi casi, la correzione dell'errore nel modello di comunicazione, in base alle indicazioni fornite dall'Agenzia - nel documento di prassi citato - sarà differente a seconda della tipologia dello stesso:

i. Errore formale:

In tale tipologia rientrano gli errori o omissioni nella comunicazione che non comportino la modifica di elementi essenziali della detrazione spettante e del credito ceduto (ad esempio errori nella compilazione del frontespizio o dei dati catastali), poiché sussistono tutti i presupposti e i requisiti previsti dalle disposizioni di riferimento ai fini della spettanza della detrazione.

In questo caso l'opzione è considerata valida ai fini fiscali per cui il relativo credito può essere ulteriormente ceduto o utilizzato in compensazione senza problemi.

Tuttavia, ai fini dei successivi controlli, il cedente, l'amministratore di condominio o l'intermediario che ha inviato la comunicazione deve segnalare all'Agenzia delle Entrate l'errore commesso e indicare i dati corretti, con nota sottoscritta digitalmente o con firma autografa all'indirizzo di posta elettronica certificata: annullamentoaccettazionecrediti@pec.agenziaentrate.it.

ii. Errori sostanziali:

Si tratta di quegli errori che incidono su elementi essenziali della detrazione spettante (ad esempio, è un errore sostanziale l'errata indicazione del codice dell'intervento da cui dipende la percentuale di detrazione spettante e/o il limite di spesa, oppure del codice fiscale del cedente).



In questo caso l'unico rimedio esperibile è l'annullamento, su richiesta delle parti, dell'accettazione del credito derivante dalla comunicazione non corretta. Con l'annullamento dell'accettazione del credito il *plafond* del credito compensabile in capo al cessionario viene contestualmente ridotto del relativo importo. L'annullamento dell'accettazione deve essere chiesto con l'apposita istanza prevista dall'Agenzia in calce alla Circolare, sottoscritta digitalmente o con firma autografa dal cessionario e dal cedente (in caso di firma autografa deve essere allegata copia del documento di identità). L'istanza deve essere trasmessa all'indirizzo di posta elettronica certificata annullamentoaccettazionecrediti@pec.agenziaentrate.it.

Una volta eseguita l'operazione tecnica di annullamento dell'accettazione, ne sarà data informazione agli interessati, che potranno comunque consultare lo stato aggiornato della cessione sulla piattaforma stessa. Dopo l'annullamento il beneficiario della detrazione può inviare una nuova Comunicazione con le consuete modalità, purché non sia scaduto il termine annuale previsto per l'invio della stessa ovvero il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui sono state effettuate le spese che danno diritto alla detrazione. Il documento fornisce, poi, chiarimenti sulla disciplina della responsabilità solidale del fornitore che ha applicato lo sconto in fattura e del cessionario del credito, qualora sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta.

Infine è stata prevista dalla norma una finestra temporale più ampia per coloro che non hanno inviato nei tempi la comunicazione per l'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito, ossia entro il 29.4.2022 per le spese sostenute nel 2021 e per le rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute nel 2020.

È infatti possibile avvalersi, a determinate condizioni, della "*remissione in bonis*", istituto che consente di inviare la comunicazione fino al 30.11.2022 (termine di presentazione della dichiarazione dei redditi), versando un importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 471/1997, corrispondente ad euro 250. Detta sanzione deve essere versata tramite modello F24, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997 e non può essere assoggettata all'istituto del ravvedimento operoso.

4. Scissione preceduta da un conferimento: quando è un'operazione abusiva.

Quanto alla valutazione antiabuso di un'operazione di scissione preceduta da un conferimento, condizione essenziale riguardo alla non elusività è che la scissione si caratterizzi come una operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva prosecuzione dell'attività imprenditoriale da parte di ciascuna società (beneficiaria) partecipante all'operazione.

Il giudizio favorevole circa la natura non elusiva dell'operazione deve, in ogni caso, ritenersi subordinato alla condizione che nessun *asset* societario sia impiegato per raggiungere obiettivi esclusivamente personali oppure familiari e che dalle beneficiarie non provengano flussi finanziari, diversi dai dividendi, a favore dei soci.

Entrando nel merito, il caso di specie è stato chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello n. 496 del 6.10.2022.

Tale risposta analizza il tema di valutazione antiabuso di un'operazione di scissione preceduta da un conferimento ai sensi dell'art. 177, comma 2, del TUIR.

In specie, l'art. 177, comma 2, del TUIR regola gli scambi di partecipazione mediante conferimento, attraverso cui la conferitaria "acquisisce" o "integra" il controllo di diritto della società partecipata, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1, c.c..

In applicazione della previsione in esame, le azioni o quote ricevute "in cambio" dal soggetto conferente sono valutate, ai fini della determinazione del reddito di quest'ultimo, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto generatosi nella società conferitaria per effetto del conferimento medesimo.

In altri termini, in presenza dei presupposti normativamente previsti, il valore di realizzo delle partecipazioni oggetto di conferimento non viene determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR, bensì in base all'aumento di patrimonio netto contabile formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento stesso.

Applicando tale criterio può, quindi, non emergere alcuna plusvalenza o minusvalenza qualora il valore di iscrizione della partecipazione e, pertanto, l'incremento di patrimonio netto effettuato dalla società conferitaria risultino pari all'ultimo valore fiscale, presso il socio conferente, delle partecipazioni conferite (c.d. "neutralità indotta").

Ne deriva, pertanto, che il regime disciplinato dal nominato art. 177, comma 2, è posto su un piano di pari dignità con la disciplina di cui all'art. 9 del TUIR rispetto alla quale trova applicazione alternativa, in presenza dei presupposti di legge.

In conclusione, l'assenza di profili abusivi nell'operazione di conferimento, prevede, in riferimento alla scissione, che nessun *asset* della beneficiaria della scissione, 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 (per esempio, a titolo di prestito/garanzia).

5. Crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas – proroga e rafforzamento per i mesi di ottobre e novembre 2022.



L'art. 1 del d.l. n. 144/2022 prevede l'estensione anche per i mesi di ottobre e novembre 2022 dei crediti d'imposta a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e di gas naturale. In particolare, in presenza delle condizioni richieste con riferimento a ciascuna agevolazione, viene previsto:

- i. per le imprese non energivore, dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW (in luogo dei 16,5 kW previsti nelle precedenti versioni dell'agevolazione), un credito d'imposta pari al 30% (prima 15%) della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre e novembre 2022;

- ii. per le imprese energivore, un credito d'imposta pari al 40% (prima 25%) delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre e novembre 2022;
- iii. per le imprese non gasivore, un credito d'imposta pari al 40% (prima 25%) della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale consumato nei mesi di ottobre e novembre 2022;
- iv. per le imprese gasivore, un credito d'imposta pari al 40% (prima 25%) della spesa sostenuta per l'acquisto di gas naturale consumato nei mesi di ottobre e novembre 2022.

Tali crediti d'imposta:

- devono essere utilizzati in compensazione nel modello F24, entro il 31.3.2023;
- possono essere ceduti a terzi, a determinate condizioni;
- il cessionario deve comunque utilizzare i crediti d'imposta entro il 31.3.2023; non concorrono alla formazione del reddito d'impresa e della base imponibile IRAP.

Entro il 16.2.2023 i beneficiari dei crediti d'imposta dovranno comunicare all'Agenzia delle Entrate, a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito non ancora fruito, l'importo del credito maturato nel 2022.

6. Compensi degli amministratori di Srl anche con la delibera di approvazione del bilancio.

La sentenza n. 24562/2022 della Cassazione ha affermato che, qualora il compenso dell'amministratore non sia stabilito nello statuto, è necessaria una esplicita delibera assembleare per la sua determinazione, delibera che non può considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio.

Tale pronuncia afferma, quindi, la possibilità di sanare a posteriori la mancata determinazione del compenso da parte dell'assemblea dei soci.

La sentenza è importante anche perché, in un suo passaggio, afferma la necessità di una specifica delibera dell'assemblea anche nelle società a responsabilità limitata che riguardi il compenso degli amministratori relativamente alla deducibilità fiscale.

In ogni caso, nella fattispecie in questione, la pronuncia è stata comunque contraria alla S.r.l. contribuente poiché la CTR, diversamente da quanto sostenuto dalla società, ha



accertato che la delibera di approvazione di bilancio da parte dell'assemblea non ha discusso specificatamente del compenso dell'amministratore, bensì avrebbe semplicemente approvato un bilancio contenente la relativa voce.

La Suprema Corte, inoltre, ha ritenuto doveroso condividere la soluzione accolta in una precedente pronuncia (la n. 28668/2018) della Cassazione che ha ritenuto ineducibili i compensi corrisposti nel 2004 in favore degli amministratori, per difetto di una preventiva delibera da parte dell'assemblea dei soci, non essendo stata ritenuta sufficiente una ratifica successiva contenuta nella delibera di approvazione del bilancio. L'esplicita delibera dell'assemblea, non può considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio, attesa:

- la natura imperativa e inderogabile della previsione normativa;
- la distinta precisione della delibera di determinazione dei compensi e quella di approvazione del bilancio;
- la mancata liberazione degli amministratori dalla responsabilità di gestione, nel caso di approvazione del bilancio;
- il contrasto delle delibere tacite e implicite con le regole di formazione della volontà della società.

Infine, la Corte di Cassazione ha concluso sentenziando che il difetto di specifica delibera assembleare in ordine alla determinazione del compenso degli amministratori può essere effettivamente sanato in sede di delibera di approvazione del bilancio, ma solo se questa abbia espressamente approvato la relativa voce.



Lo Studio legale tributario **La Commara & Partners** nasce dalla volontà del fondatore di creare una dinamica struttura multidisciplinare composta da avvocati e dottori commercialisti, con sedi in Roma, Milano, Napoli e Dubai, che offre servizi professionali altamente qualificati di consulenza e assistenza.

Lo Studio, fondato nel 2001 dall'Avv. Umberto La Commara, è costituito da un team di professionisti che hanno maturato elevate competenze in diverse aree di attività e precisamente: fiscalità delle imprese e delle persone fisiche, consulenza tributaria in sede di verifiche e controlli fiscali e difesa nelle sedi giudiziarie di merito e di legittimità, operazioni societarie straordinarie e di M&A, perizie di stima e valutazioni di aziende, revisione legale e consulenza tecnico-contabile, consulenza ed assistenza, di natura sostanziale e processuale, in materia di diritto civile e penale nonché di modelli di organizzazione, gestione e controllo ai sensi del d.lgs. 8.6.2001, n. 231.

Il metodo utilizzato per la consulenza e la difesa in giudizio è incentrato sulla relazione "personalizzata" con ogni tipologia di cliente, dalle piccole, medie e grandi imprese alle persone fisiche ed è sempre caratterizzato da alta specializzazione dei professionisti che associano competenze a tempestività e creatività, curando ogni dettaglio, con il fine di poter offrire una consulenza completa, efficace e multidisciplinare.



La presente newsletter contiene informazioni di carattere generale sugli argomenti trattati, che non sono da considerare esaustive o sufficienti al fine di adottare decisioni, né possono altresì essere sostitutive della consulenza professionale. Lo Studio La Commara & Partners non può essere ritenuto responsabile per eventuali danni derivanti da decisioni adottate o non adottate utilizzando la presente newsletter.



LA COMMARA & PARTNERS

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

AVV. PROF. UMBERTO LA COMMARA
Patrocinante in Cassazione
AVV. ROBERTA DOROTEA ROSCIGNO
AVV. EMILIO COSTARELLA
AVV. MARIA PAOLA FERRARO
AVV. FABIO MASSIMO MENDELLA

AVV. STEFANIA LUPINI
Patrocinante in Cassazione
AVV. ANGELA BRUNO
AVV. ANNACHIARA SILIPO
AVV. ALESSANDRO FINOCCHIARO
AVV. ANTONIO ALFONSI

DOTT. VALENTINA LUPI
DOTT. FRANCESCO SANTORI
DOTT. MATTIA CATALDO
DOTT. ROBERTO JANIRI
RAG. ANNA MARIA CIANO

OF COUNSEL:

AVV. GIANFRANCO PUOPOLO
DOTT. FABRIZIO FIORITO
DOTT. ASCANIO SALVIDIO

OF COUNSEL:

DOTT. ALBERTO NENCHA
AVV. ILARIA CATANI



ROMA, viale Bruno Buozzi, 64 – 00197
MILANO, via Sant'Andrea, 3 – 20121
NAPOLI, via G. Melisurgo, 15 – 80133
DUBAI, International Business Tower

tel.: +39 06 3218140
tel.: +39 02 76013359
tel.: +39 081 18584553
floor 11, office 1110

www.studiolacommara.it
in partnership with: www.pglegal.it
in partnership with: www.fpcorporatefinance.eu
in partnership with: www.v7group.com