



LA COMMARA & PARTNERS

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO



Tax Newsletter n. 8/2023

Edizione a cura dell'Avv. Silvia Amplo.

- 1. Estensione PEX a società non residenti prive di stabile organizzazione. Pag. 2**
- 2. Legittimazione processuale del liquidatore di una società estinta. Pag. 3**
- 3. Riforma fiscale: novità per lo Statuto dei Diritti del Contribuente. Pag. 5**
- 4. La nuova detrazione IVA per le fatture ricevute entro il 15 gennaio dell'anno successivo a quello dell'operazione. Pag. 7**

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

tel.: +39 06 3218140
tel.: +39 02 76013359
tel.: +39 081 18584553
office 3001

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



1. Estensione PEX a società non residenti prive di stabile organizzazione.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 21261 depositata il 19.7.2023, ha segnato un punto di svolta in materia di *participation exemption*, stabilendo che le plusvalenze realizzate dalle società non residenti prive di stabile organizzazione in Italia devono essere assoggettate allo stesso regime fiscale delle plusvalenze realizzate dalle società residenti in Italia in occasione della cessione di partecipazioni in società residenti.

La situazione normativa vigente in tema di cessione di partecipazioni mostra effettivamente una disparità di trattamento tra l'ipotesi di cessione effettuata da parte di una società residente in Italia che può godere della *participation exemption* e quella, invece, da una società non residente priva di stabile organizzazione in Italia.

La prima ipotesi, regolata dall'art. 87 del d.P.R. n. 917/1986 (cd. TUIR), è caratterizzata da una notevole agevolazione in termini di tassazione, poiché l'IRES al 24% è calcolata solo sul 5% del provento; mentre nella seconda ipotesi, regolata invece dall'art. 151 del TUIR, la società estera dovrà versare in Italia l'imposta sostitutiva del 26% di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 461/1997, determinandosi, così, un elevato livello di tassazione che dovrà poi essere rimborsato per la differenza al cedente.

Al fine di porre rimedio a tale inequivocabile disparità di trattamento fiscale tra le due diverse fattispecie, i Giudici della Suprema Corte hanno preliminarmente evidenziato che la stessa Corte (cfr. sentenza n. 12138 dell'8.5.2019) aveva già precisato che il regime fiscale delle plusvalenze trova origine nella riforma fiscale del 2003, caratterizzata da un nuovo assetto dei rapporti tra fiscalità delle società e fiscalità dei soci che si basa sul criterio di tassazione del reddito al momento della "produzione" e non all'atto della sua "distribuzione"; pertanto, la disciplina della cessione delle partecipazioni è stata assimilata a quella dei dividendi societari, fermo restando che per le plusvalenze il beneficio (riconoscimento della PEX nella misura del 95%) vale solo per le imprese in possesso dei quattro requisiti indicati all'articolo 87 del TUIR.

In virtù di tale assimilazione, deve trovare applicazione la decisione della Corte di giustizia 19.11.2009, C-540/07, la quale ha fatto salve le disposizioni tributarie che operino una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto concerne il luogo di residenza, a condizione però che le misure e le

procedure non costituiscano un "*mezzo di discriminazione arbitraria né una restrizione dissimulata dal libero movimento dei capitali*".



Alla luce di tali considerazioni la sentenza in esame conclude statuendo che l'assenza di una stabile organizzazione in Italia della società non residente non configura una condizione tale da giustificare il diverso trattamento dei redditi da plusvalenza.

Il principio di diritto enunciato getta certamente le basi per una futura nonché obbligata modifica normativa del TUIR al fine di conformare le previsioni normative alla pronuncia di legittimità.

2. Legittimazione processuale del liquidatore di una società estinta.

Nel momento in cui una società viene cancellata dal Registro delle Imprese può considerarsi a tutti gli effetti "inesistente" e, per effetto delle previsioni contenute nell'art. 2495 c.c., avviene un fenomeno successorio nei confronti dei soci che ne ereditano i relativi crediti e debiti (nei limiti di quanto percepito in sede di liquidazione). Da ciò consegue che a seguito dell'estinzione della società, il liquidatore terminerà il proprio incarico, poiché sarebbe irragionevole tanto nella forma quanto nella sostanza il ruolo di legale rappresentante di un soggetto giuridico non più esistente: la capacità processuale per eventuali crediti o debiti residui spetterà dunque ai soci.

Nonostante la "morte" del soggetto giuridico, pertanto, i debiti ed i crediti sopravvivono e, pertanto, occorrerà soddisfare i creditori e riscuotere le somme da eventuali debitori anche dopo la cancellazione della società dal Registro delle Imprese.



A tal proposito, la normativa fiscale, per tutelare il legittimo interesse erariale alla riscossione fiscale, ha introdotto l'articolo 28 del D.Lgs. n. 175/2014, il quale prevede che *“ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del Codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese”*.

Per cinque anni dopo l'estinzione della società, il Fisco può contestare e notificare a quest'ultima le sue pretese fiscali. Tuttavia, si assiste ad un vuoto normativo circa il soggetto che in questo caso ha la capacità processuale per eventuali contenziosi con l'Amministrazione finanziaria, in considerazione del fatto che a seguito dell'estinzione della società il liquidatore decade dal suo mandato e non è più il rappresentante legale.

Il potere di rappresentanza processuale spetta all'ultimo rappresentante legale in carica, di solito il liquidatore, che conserva la legittimazione per i cinque anni successivi all'estinzione della società; dopo tale periodo la legittimazione processuale passa ai soci, ovviamente ai soli fini del contenzioso in tema di imposte, contributi e relative sanzioni o interessi. Quindi, durante tale periodo quinquennale, i soci non possono agire nei confronti del Fisco né dovrebbero essere da questo chiamati in causa.

A stabilire questo principio è la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 22070 del 24.7.2023, con la quale si puntualizza il seguente principio: *“in tema di cancellazione della società dal registro delle imprese, il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione, previsto dall'articolo 28, comma 4, del Decreto Legislativo numero 175 del 2014 -disposizione di natura sostanziale, operante solo nei confronti dell'amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati, con riguardo a tributi o contributi - implica che il liquidatore conservi tutti i poteri di rappresentanza della società sul piano sostanziale e processuale, con la conseguenza che egli è legittimato non soltanto a ricevere le notificazioni degli atti impositivi, ma anche ad opporsi ad essi, conferendo mandato alle liti, mentre sono privi di legittimazione i soci, poiché gli effetti previsti dall'articolo 2495, comma 2, del Codice civile sono posticipati anche ai fini dell'efficacia e validità degli atti del contenzioso”*.

3. Riforma fiscale: novità per lo Statuto dei Diritti del Contribuente.

Lo Statuto dei Diritti del Contribuente di cui alla Legge n. 212/200 rappresenta una delle “roccaforti” in materia tributaria con riguardo alla disciplina tra i rapporti tra Fisco e contribuente, i quali devono essere improntati alla leale collaborazione a tutela di quest’ultimo.

Il d.d.l. n. 111 del 9.8.2023, rubricato “*Delega al Governo per la riforma fiscale*” (di seguito, anche la “**Legge Delega**”), con l’art. 4 interviene con una modifica allo Statuto dei Diritti del Contribuente volta ad attribuire una maggiore tutela al contribuente prevedendo, in particolare, la valorizzazione della motivazione degli atti, rendendo ancora più precisa e concreta l’indicazione delle ragioni su cui si fonda l’atto, indicando peraltro le prove sulle quali l’Amministrazione finanziaria basa la propria pretesa tributaria.

Ma la Legge Delega citata prevede ulteriori novità degne di segnalazione:

- valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto;
- razionalizzare la disciplina dell'interpello;
- disciplinare l'istituto della consulenza giuridica, distinguendolo dall'interpello e prevedendone presupposti, procedure ed effetti, assicurando che non ne derivino nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica;
- prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario;
- prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità;
- prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione;
- potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché', con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo contabile dinanzi alla Corte dei conti alle sole condotte dolose;

Ebbene, l'indicazione parlamentare viene avanzata all'esito dell'evoluzione della giurisprudenza, nazionale e sovranazionale. In tale contesto, si inserisce la sentenza n. 47 del 21.03.2023 depositata dalla Corte Costituzionale che ha osservato come la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulti oramai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale.

È compito del Governo, dunque, ai fini di una sempre maggiore tutela del contribuente, porre in essere le modifiche allo Statuto dei Diritti del Contribuente sulla base della delega ricevuta dal legislatore e, in particolare, elevare il principio del contraddittorio preventivo al rango di principio generale del sistema tributario e dell'ordinamento nazionale, valido, a pena di nullità, indistintamente per tutte le tipologie di metodi accertativi e di tributi.

4. La nuova detrazione IVA per le fatture ricevute entro il 15 gennaio dell'anno successivo a quello dell'operazione.

Prima di addentrarci in quelle che sono le novità introdotte dalla Legge Delega in tema di detrazione IVA per le fatture ricevute, occorre fornire un accenno alle attuali previsioni normative che regolano tale meccanismo.

La norma di riferimento si ritrova al comma 1 dell'art. 1 del d.P.R. n. 100/1998 che disciplina le modalità di detrazione delle fatture ricevute il mese successivo rispetto a quello in cui l'operazione è stata effettuata prescrivendo che:

- per le operazioni infrannuali è possibile detrarre l'IVA anche sui documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui è effettuata l'operazione;
- per le operazioni a cavallo d'anno non è possibile detrarre l'IVA sui documenti di acquisto ricevuti ed annotati nell'anno successivo a quello in cui è effettuata l'operazione.

Il comma 3 dell'articolo 7 della legge delega introduce una novità riguardo la detraibilità dell'IVA dei documenti la cui IVA è esigibile nell'anno precedente, ma la cui fattura è stata ricevuta e annotata nell'anno successivo, quindi entro il mese di gennaio; in specie viene previsto che *“in relazione ai beni e servizi acquistati o importati per i quali l'esigibilità dell'imposta si verifica nell'anno precedente a quello di ricezione della*



fattura, il diritto alla detrazione possa essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui la fattura è ricevuta”.

Con la modifica del citato comma 1 dell'articolo 1 del d.P.R. n. 100/1998, sarà possibile detrarre l'IVA nell'ultima liquidazione IVA dell'anno anche per quelle fatture, esigibili nell'anno precedente, ricevute ed annotate da giorno 1 al giorno 15 dell'anno successivo. In altre parole, quanto normativamente già previsto per le operazioni infrannuali viene esteso anche a quelle a cavallo d'anno e, pertanto, sarà possibile detrarre l'IVA sulle operazioni le cui fatture sono state ricevute l'anno successivo o nel periodo in cui la relativa imposta è diventata esigibile o in quello in cui la fattura è ricevuta.





Lo Studio legale tributario La Commara & Partners nasce dalla volontà del fondatore di creare una dinamica struttura multidisciplinare composta da avvocati e dottori commercialisti, che offre servizi professionali altamente qualificati di consulenza e assistenza fiscale, legale e aziendale.

Lo Studio, fondato nel 2001 dall'Avv. Umberto La Commara, con sedi in Roma, Milano, Napoli e Dubai, è costituito da un team di professionisti che hanno maturato elevate competenze in diverse aree di attività e precisamente:

- (i) fiscalità delle imprese e delle persone fisiche;
- (ii) consulenza tributaria in sede di verifiche e controlli fiscali;
- (iii) difesa del contribuente nelle controversie dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria e alla Suprema Corte di Cassazione;
- (iv) operazioni societarie straordinarie e M&A, perizie di stima, valutazioni di aziende e due diligence;
- (v) revisione legale e consulenza tecnico-contabile;
- (vi) 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 clientecentrico, imperniato sulla relazione “personalizzata” con ogni tipologia di cliente, dalle piccole, medie e grandi imprese alle persone fisiche ed è 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.

Le elevate competenze collocano lo Studio in una posizione di assoluta eccellenza qualitativa sul mercato nazionale della consulenza fiscale e legale, come testimoniano i numerosi premi e riconoscimenti attribuiti negli anni da “Il Sole 24 Ore”, “Toplegal Awards”, “Le Fonti Awards” e “Legalcommunity Italian Awards”.



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. SILVIA AMPLO

AVV. STEFANIA LUPINI
Patrocinante in Cassazione
AVV. ANGELA BRUNO
AVV. ANNACHIARA SILIPO
Patrocinante in Cassazione
AVV. ANTONIO ALFONSI
DOTT. DAVIDE GIOVANNETTI

DOTT. VALENTINA LUPI
DOTT. FRANCESCO SANTORI
DOTT. ROBERTO JANIRI
DOTT. SARA LATINI
RAG. ANNA MARIA CIANO
DOTT. VICTORIA FALCON

OF COUNSEL:

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

OF COUNSEL:

DOTT. ALBERTO NENCHA
AVV. ILARIA CATANI



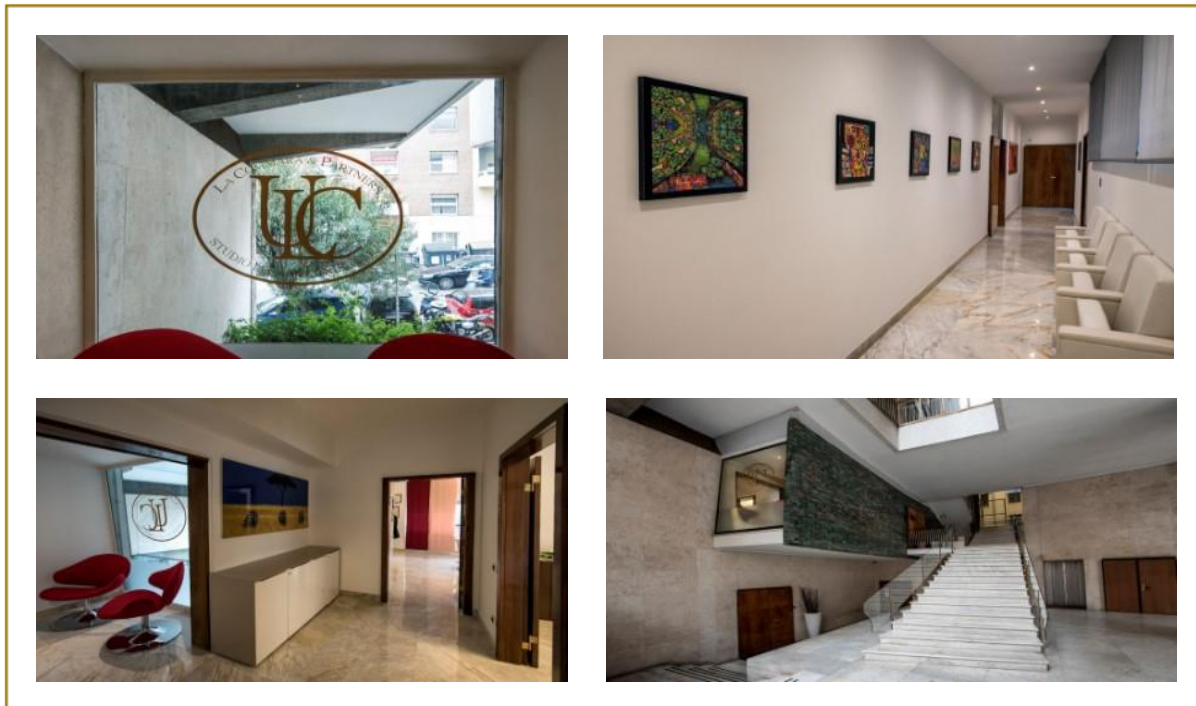
ROMA, viale Bruno Buozzi, 64 – 00197
MILANO, via Sant'Andrea, 3 – 20121
NAPOLI, via G. Melisurgo, 15 – 80133
DUBAI, API Trio Office Tower

tel.: +39 06 3218140
tel.: +39 02 76013359
tel.: +39 081 18584553
office 3001

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



LA COMMARA & PARTNERS
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO



LA COMMARA & PARTNERS
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

