

**Norme & Tributi**  
**Fisco e sentenze**



**NT+FISCO**  
**Vecchi ragionieri con laurea in legge, ok all'esame da commercialista**  
Pronto ordini 138: via libera all'esame di Stato se l'iscritto nella sezione A dell'al-

bo dei ragionieri commercialisti aveva svolto il tirocinio al dicembre 2007.  
di **Federico Gavio**  
La versione integrale dell'articolo su: [ntplusfisco.ilssole24ore.com](http://ntplusfisco.ilssole24ore.com)

# Scissioni, test di vitalità sul compendio trasferito

**Circolare delle Entrate**

Non occorre che l'oggetto dell'operazione sia un intero ramo di azienda

Se si cede un solo asset contano plusvalori latenti e «assorbimento» fiscale

**Alessandro Germani**

Nelle scissioni il test di vitalità va condotto in relazione alla scissa con riferimento al compendio aziendale che essa trasferisce alla beneficiaria. O, se si tratta di un singolo asset, in base alla presenza di plusvalori latenti e alla capacità di assorbire in futuro le posizioni fiscali. È l'importante chiarimento fornito dall'agenzia delle Entrate con la circolare 31/E di ieri.

Nelle operazioni di scissione, come nelle fusioni a cui le scissioni fanno esplicito richiamo, sono poste limitazioni alla compensazione intersoggettiva delle posizioni fiscali (su perdite, interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti ex articolo 96 comma 5 del Tuir ed eccedenze Ace). La logica è quella di evitare il cosiddetto commercio delle bare fiscali, cioè che l'operazione straordinaria sia posta in essere al solo fine di sfruttare queste posizioni. Queste ultime possono essere portate in diminuzione del reddito dell'aveute causa (la beneficiaria della scissione o l'incorporante/risultante della fusione):

- nel limite del patrimonio netto della società che riporta le perdite, quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale redatta ex articolo 2501-quater del Codice civile, senza tener conto dei conferimenti e dei versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa (equity test);
  - se dal conto economico della società le cui perdite sono oggetto di riporto, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è deliberata, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, ex articolo 2425 del Codice civile, superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori (test di vitalità).
- La circolare 9/E/10 era intervenuta su fusioni e scissioni chiarendo, per queste ultime, che le limitazioni non valevano né per la scissa (risoluzione 168/E/09) né per la be-

neficiaria neocostituita, casistiche per le quali il rischio di tale compensazione non può esservi. Viceversa, in caso di beneficiaria preesistente i test vanno fatti.

Ma è in relazione al test della scissa che l'odierno chiarimento si fa apprezzare, partendo dall'assunto che si può trasferire sia un ramo aziendale sia alcuni asset. Così si ribadisce, stavolta direttamente in una circolare, che oggetto di scissione può essere anche un singolo asset o un compendio che non si qualifica come ramo d'azienda. Guardando alla scissa:

- se questa trasferisce un ramo d'azienda il vitality test andrà fatto su quest'ultimo
- se trasferisce beni, bisogna ricorrere a criteri alternativi, come i plusvalori latenti, in grado di confermare la vitalità nonché la capacità di riassorbire in futuro le posizioni fiscali trasferite.

D'altronde, sul test per le operazioni di fusione, le Entrate già con la risposta n. 253 del 10 maggio scorso avevano mostrato apprezzamento per la capacità di assorbire le perdite come indice di vitalità.

La circolare di ieri lascia ampia libertà al contribuente per individuare criteri alternativi di vitalità che tengano conto delle caratteristiche dei beni trasferiti. Per tali aspetti i chiarimenti della circolare 9/E/10 si intendono superati. In base poi allo Statuto del contribuente, si invitano le strutture competenti a valutare la sussistenza delle condizioni per escludere l'applicazione delle sanzioni ai dei contribuenti che si siano conformati alla circolare 9/E.

**LA QUESTIONE**

**Le bare fiscali**

In caso di scissioni e fusioni, ci sono limiti alla possibilità per la beneficiaria e l'incorporante nella compensazione fiscale di perdite, interessi indeducibili ed eccedenze Ace. Ciò per evitare che l'operazione sia solo per godere dei vantaggi fiscali legati ai problemi della società scissa o fusa

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## Eredità, la comunione dei beni non divide il saldo del conto

**Successioni**

A meno che non sia provato che è in comunione anche il credito

**Angelo Busani**

Nel caso di decesso di una persona coniugata in regime di comunione legale dei beni, nella dichiarazione di successione va indicato l'intero importo del saldo attivo del conto corrente intestato al defunto, salvo che gli eredi dimostrino che il suo credito verso la banca sia sottoposto al regime di comunione legale dei beni. In quest'ultimo caso, nella dichiarazione di successione va indicato un valore pari alla metà di detto saldo attivo. Lo stesso vale per il saldo attivo di un libretto di risparmio.

Lo afferma l'agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 398 del 1° agosto 2022, sul frequente caso della successione ereditaria del *de cuius* coniugato in regime di comunione legale dei beni e il conseguente problema di stabilire il perimetro dell'attivo ereditario: il regime di comunione legale comporta, da un lato, che gli acquisti effettuati da uno dei coniugi profitano, di regola, anche all'altro e, d'altro lato, che quando il regime di comunione legale cessa (come con la morte di uno dei coniugi) diventano comuni anche sostanze che, fino a quel momento, erano di titolarità di uno dei coniugi.

È, quest'ultimo, il fenomeno della comunione *de residuo* e cioè la norma in base a cui con la cessazio-

ne del regime di comunione vengono comuni, tra gli altri, se non ancora "consumati", i redditi derivanti a un coniuge dalla sua attività lavorativa (articolo 177, lettera b, del Codice civile) e i frutti derivanti dai beni di titolarità individuale di uno dei coniugi (articolo 177, lettera c).

L'Agenzia, dunque, mette in primo piano l'intestazione formale dei beni dell'asse ereditario, ma ammette che gli eredi possano dare prova contraria. In particolare, se un conto corrente o un libretto sono intestati solo al defunto, nella dichiarazione di successione va indicato l'intero saldo attivo, salvo che l'erede dia una «dimostrazione contraria» connotata da «requisiti di certezza idonei». Quanto ai redditi percepiti dal defunto, e da lui non consumati, tale prova contraria non dovrebbe essere difficile se, ad esempio, il defunto fosse un lavoratore autonomo o dipendente che regolarmente convogliasse i proventi della sua attività su un certo conto.

Più in generale, quanto all'attivo ereditario esistente presso le banche, la prova della sua appartenenza alla comunione legale non pare complicata se si tratta di strumenti finanziari: il loro acquisto ne determina la immediata sottoposizione al regime di comunione; quanto al saldo del conto corrente, essendo un credito acquisito dal *de cuius* verso la banca quando versa il denaro, vi è un netto contrasto tra la tesi della sua sottoposizione al regime di comunione (Cassazione, sentenze 21098/2007; 799/2009) e la tesi della sua estraneità al patrimonio comune (6424/1987, 9513/1991, 987/1995, 1363/1999, 1548/2008).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## Visto mendace, commercialista colpevole insieme ai clienti

**Cassazione**

Non conta il fatto che l'ok «leggero» sia un mero riscontro formale

**Antonio Iorio**

Il professionista che rilascia un visto di conformità, leggero o pesante, mendace o un'infedele asseverazione di dati si espone a sanzioni penali a titolo di concorso con il cliente, in quanto crea un mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

A ribadire questo principio è la Corte di cassazione, Sesta sezione penale, con la sentenza 30392/2022, depositata ieri.

La pronuncia trae origine, in estrema sintesi, dalla condanna per dichiarazione fraudolenta con false fatture e indebita compensazione di crediti inesistenti (in entrambi i gradi del giudizio di merito) di un professionista e di vari imprenditori chi compensavano indebitamente crediti Iva generati da falsa fatturazione previa apposizione del visto di conformità.

Il professionista ricorreva in Cassazione, lamentando tra altro che il "visto leggero" fosse un mero riscontro formale, nella specie correttamente apposto, che non garantiva l'effettiva esistenza del credito come evidenziato nella circolare 12/2010 dell'agenzia delle Entrate.

La Cassazione ha evidenziato, innanzitutto, che l'apposizione del visto implica il riscontro della corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano oneri deducibili di oneri, scomputo ritenute, crediti di imposta eccetera.

I controlli sono quindi finalizzati ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili delle imposte e delle ritenute e implicano la verifica di una serie di elementi (tenuta contabilità, corrispondenza dati eccetera). Nella specie, il commercialista aveva proprio il compito di verificare la rispondenza al vero delle dichiarazioni delle società che avevano posto in essere la frode prima di apporre il visto.

In tale contesto, non assume alcuna rilevanza dirimente quanto previsto dalla circolare 12/2010 nella parte in cui chiarisce che tale verifica non comporta valutazioni nel merito ma solo riscontro formale della corrispondenza in ordine all'ammontare delle componenti positive e negative.

Secondo i giudici di legittimità, nella vicenda non era richiesta al professionista una valutazione di merito. Conta il fatto che egli, in quanto commercialista delle imprese coinvolte e intermediario della presentazione delle dichiarazioni, fosse pienamente consapevole della falsità delle operazioni indicate nelle fatture da cui scaturivano i crediti Iva fittizi.

Anche dalla sola analisi formale dei dati indicati nei documenti contabili e fiscali delle aziende coinvolte, si evincevano, secondo la sentenza, rilevanti anomalie con riguardo soprattutto agli ingenti acquisti (che generavano i crediti Iva certificati) privi di correlazioni con le rispettive vendite.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## Cripto investitori esteri con accesso alla flat tax

**Moneta virtuale**

Il chiarimento delle Entrate rende conveniente trasferire la residenza fiscale

**Antonio Longo**

Anche i crypto-investitori possono accedere alla "flat tax" prevista per chi sceglie di trasferirsi in Italia. La conferma arriva dall'agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello 387 di ieri.

L'istante ha trasferito la propria residenza fiscale dal Regno Unito all'Italia, con l'intenzione di aderire al regime di imposizione sostitutiva ex articolo 24-bis Tuir. L'investitore risulta titolare di un portafoglio di valute virtuali depositate su piattaforme "exchange" gestite da una società statunitense e presso un "cold storage wallet" nel Regno Unito.

La richiesta di chiarimenti verte sulla possibilità di considerare le plusvalenze generate dalla cessione di valute virtuali quali redditi di fonte estera e, dunque, rientranti fra quelli soggetti alla flat tax di 100.000 euro.

In base al regime in questione le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia possono optare per l'assoggettamento all'imposta sostitutiva dei redditi prodotti all'estero (escluse le plusvalenze realizzate su partecipazioni qualificate nei primi 5 anni), sempreché non siano state residenti in Italia in almeno 9 dei 10 periodi d'imposta che precedono l'opzione.

Per accedere al regime, il contribuente può presentare un'istanza di interpello.

L'opzione rimane valida fino a un massimo di 15 anni. Per i redditi non rientranti nel perimetro della sostitutiva, si applica la tassazione ai fini Irpef in via ordinaria.

Il regime agevolativo consente, inoltre, l'esonero dall'obbligo di dichiarazione delle attività nel quadro RW, oltre che l'esenzione da Ivie, Ivafe e imposta sulle successioni e donazioni in relazione ai beni esteri.

In merito alle criptovalute, l'Agenzia è ferma ai chiarimenti - in parte opinabili - della risposta 788/2021, secondo cui alle operazioni in valuta virtuale si applicano i principi generali riguardanti le valute tradizionali: le cessioni a termine rileverebbero sempre ai fini fiscali; le cessioni a pronti non darebbero di regola origine a redditi imponibili in assenza di finalità speculativa, salvo il caso in cui riguardino portafogli elettronici (wallet) per i quali la giacenza media superi 51.645,69 euro per almeno 7 giorni lavorativi continuativi nel periodo d'imposta.

In sostanza, il prelievo dai wallet sarebbe equiparato ad una cessione a titolo oneroso da cui derivano redditi diversi tassati con imposta sostitutiva del 26%. Muovendo da questi principi, l'Agenzia conferma che i redditi realizzati dal crypto-investitore a seguito della cessione delle valute detenute nel wallet nel Regno Unito e presso un exchanger americano sono riconducibili all'ambito oggettivo di applicazione della flat tax.

Si apre una interessante opportunità per i crypto-investitori stranieri desiderosi di definire la variabile fiscale nel nostro Paese.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il Sole 24 ORE

SIMONETTA TASSINARI

FILOSOFIA

IN 5 minuti

IDEE, CONCETTI, PERSONAGGI RACCONTATI IN PILLOLE

GRIBAUDO

SEMPLICI RISPOSTE ALLE GRANDI DOMANDE.

Socrate, Cartesio, Schopenhauer, Nietzsche. Questi sono solo alcuni dei nomi che hanno fatto la storia e che sono raccontati insieme alle principali teorie filosofiche in questo volume scritto da Simonetta Tassinari. Tramite concetti semplici, un linguaggio accessibile ed esempi pratici Filosofia in 5 minuti offre a tutti la possibilità di imparare idee, aneddoti e curiosità su questo argomento che da sempre si pone domande sul mondo e sull'essere umano.

IN EDICOLA DA MARTEDÌ 19 LUGLIO CON IL SOLE 24 ORE A € 7,90\*

\*Oltre al prezzo del quotidiano. Offerta valida in edicola fino al 19/08/2022.

Ordina la tua copia su Primaedicola.it e ritira, senza costi aggiuntivi né pagamento anticipato, in edicola.

Per maggiori informazioni chiama il Servizio Clienti del Sole 24 Ore  
**02 30306060**

Shopping In vendita su Shopping24 [offerta.ilssole24ore.com/filosofia5minuti](http://offerta.ilssole24ore.com/filosofia5minuti)

© RIPRODUZIONE RISERVATA