



a Deloitte business

NUMERO 3

FEBBRAIO 2022

Tax & Legal News

Focus: La Superace 2021 nel modello di dichiarazione SC



INDICE

- SCADENZE FISCALI

- FOCUS

La Superace 2021 nel modello di dichiarazione SC

- NEWS

SOCIETÀ - BILANCIO

L'assemblea non ha un termine decadenziale per ricostituire il capitale

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Con l'interpello si superano i limiti al riporto delle perdite nella fusione

IMPOSTE DIRETTE

La joint venture paritetica non comporta la sterilizzazione Ace

La cessione di crediti pro soluto del credito genera perdite deducibili se inerenti

IMPOSTE INDIRETTE

Cessione di azienda con immobili: quando si applica l'imposta di registro in misura fissa

Il mutuo personale non riduce la base imponibile dell'imposta di registro

CREDITI DI IMPOSTA – ACCERTAMENTO -CONTENZIOSO

I finanziamenti dei soci possono svelare ricavi in nero della società

SCADENZE FISCALI

16 Febbraio

Soggetti Iva mensili

Liquidazione e versamento dell'Iva relativa al mese precedente

Sostituti di imposta

Versamento delle ritenute operate nel mese precedente

25 Febbraio

Operatori intracomunitari con obbligo Intrastat mensile

Presentazione degli elenchi riepilogativi (INTRASTAT) delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese nel mese precedente nei confronti di soggetti UE

28 Febbraio

Comunicazione liquidazioni periodiche IVA effettuate nel quarto trimestre solare precedente

Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA effettuate nel quarto trimestre solare del 2021, da effettuare utilizzando il modello "Comunicazione liquidazioni periodiche IVA"

Conguaglio sui redditi di lavoro dipendente e assimilati

Conguaglio tra le ritenute operate e l'imposta dovuta ai fini IRPEF sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati e per la determinazione delle addizionali regionale e comunale all'IRPEF

L'elenco completo delle prossime scadenze fiscali può essere consultato al seguente link:

<https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php>

FOCUS

LA SUPERACE 2021 NEL MODELLO DI DICHIARAZIONE SC

Con l'approvazione dei modelli di dichiarazione dei redditi relativi al periodo di imposta 2021 diventano più chiare le regole di calcolo per l'agevolazione Superace introdotta dall'articolo 19 del decreto legge 73/2021.

In particolare, facciamo riferimento al quadro RS del modello REDDITI SC dedicato alle società di capitali: dall'analisi del modello e delle istruzioni emergono alcuni spunti interessanti, che riguardano soprattutto i calcoli da fare quando gli incrementi di capitale proprio del 2021 superano la soglia massima fissata dalla norma i 5 milioni di euro.

In primo luogo, il calcolo della Superace è completamente separato da quello dell'Ace ordinaria, che con essa convive. Le società interessate dovranno compilare il rigo RS112A, che contiene solo informazioni relative a quanto accaduto nel corso del periodo di imposta 2021.

Questo significa, ad esempio, che nel caso di un "pregresso" Ace negativo, il dato non influisce sulla Superace: se una società, infatti, presentava al 2020 decrementi di base Ace superiori ai potenziali incrementi, non deve indicare i decrementi in questo rigo, bensì nel successivo, e quindi un eventuale apporto di capitali del 2021 spiegherebbe appieno i suoi effetti.

In secondo luogo, la struttura del rigo RS112A permette di dare attuazione pratica alla risposta delle Entrate a Telefisco 2022 secondo la quale eventuali decrementi della base Ace formata nel 2021 si imputano prioritariamente a questa stessa base. Infatti, se nel 2021 ci sono state riduzioni (ad esempio per distribuzioni ai soci), queste vanno indicate nella prima parte del quadro RS (sempre nel rigo RS112A) e quindi riducono necessariamente il calcolo della Superace.

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	VARIAZIONE IN AUMENTO (< 5 milioni euro)					
	Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Rendimento	Rendimento trasformato
RS112A	1 0,00	2 0,00	3 0,00	4 0,00	15% 5 0,00	5A 0,00
	CREDITO D'IMPOSTA					
	Potenziale	Spettante	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato
	6 0,00	7 0,00	8 0,00	9 0,00	10 0,00	11 0,00
		Ceduto	Rimborso	Trasparenza/consolidato	Residuo	Riversato
		12 0,00	13 0,00	14 0,00	15 0,00	16 0,00
	VARIAZIONE IN AUMENTO (> 5 milioni euro)					
	Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Patrimonio netto	
	1 0,00	2 0,00	3 0,00	4 0,00	5 0,00	
		Minor importo	Rendimento	Codice fiscale		
RS113		6 0,00	7 0,00	8		
			Rendimento attribuito	Eccedenza pregressa	Eccedenza non attribuibile	
			9 0,00	10 0,00	(di cui 11 0,00)	
			Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile	Codice Stato estero
			12 0,00	13 0,00	14 0,00	15

In terzo luogo, il modello consente di mitigare l'effetto delle sterilizzazioni nel caso di incrementi Ace 2021 che sperano la soglia massima dei 5 milioni consentiti dalla norma. In tale ipotesi, infatti, le sterilizzazioni si devono applicare prima della limitazione massima. Questo significa, ad esempio, che se nel 2021 si sono verificati un incremento di Ace di 7 milioni e decrementi per 1,5 milioni, il calcolo corretto prevede di determinare prima la base netta dell'Ace, che ammonta a 5,5 milioni, e solo successivamente di applicare la limitazione a 5 milioni (i 500.000 euro residui andranno ad aggiungersi alla base per l'Ace ordinaria). Il funzionamento concreto del quadro RS è quindi importante: in caso di procedure invertite, infatti, la base Superace sarebbe stata ridotta due volte: prima per effetto del limite massimo, poi per la sterilizzazione (finendo per ammontare a 3,5 milioni).

In quarto luogo, sempre nel caso di apporti 2021 superiori ai 5 milioni, le risposte di Telefisco 2022 e il modello chiariscono che l'eccedenza entra a far parte del calcolo dell'Ace ordinaria (rigo RS113).

Gli incrementi superiori a 5 milioni

fino a 5 milioni

Superace 2021, quindi:

coefficiente 15 %

eventuale trasformazione in credito di imposta

parte eccedente

operano le regole ordinarie:

ragguaglio in giorni

limite del patrimonio netto

base Ace con coefficiente 1,3 %

Va però precisato che, trattandosi di un calcolo che segue le regole ordinarie, questi incrementi saranno trattati alla stessa stregua degli incrementi di patrimonio che si sono verificati alla fine del 2020, e quindi:

- andranno ragguagliati in giorni (se derivano da apporti o da rinunce a crediti precedenti);
- saranno moltiplicati per il rendimento nozionale standard dell'1,3 per cento;
- non avranno la possibilità di essere trasformati in crediti di imposta.

NEWS

SOCIETÀ - BILANCIO

L'ASSEMBLEA NON HA UN TERMINE DECADENZIALE PER RICOSTITUIRE IL CAPITALE (Cassazione, Ordinanza 1.2.2022 n. 2984)

Nell'ipotesi di perdita del capitale e sua riduzione al di sotto del minimo di legge, lo scioglimento della società si produce automaticamente ed immediatamente, salvo il verificarsi della condizione risolutiva costituita dalla reintegrazione del capitale o della trasformazione della società, da deliberarsi con le maggioranze richieste per le modificazioni dell'atto costitutivo.

Non sussiste un termine decadenziale oltre il quale all'assemblea sia precluso di deliberare. Il mancato rispetto della sollecitudine che detta norma impone agli amministratori per la convocazione dell'assemblea potrà 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.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

CON L'INTERPELLO SI SUPERANO I LIMITI AL RIPORTO DELLE PERDITE NELLA FUSIONE (Agenzia delle Entrate, Risposte ad Interpello 4.4.2022, nn. 73, 74, 75, 76, 77)

L'agenzia delle Entrate dedica cinque risposte ad interpelli, tutte datate 4.2.2022, che riguardano la possibilità di disapplicare la norma che limita il riporto delle perdite in caso di fusione (articolo 172, comma 7 del Tuir).

Dalle risposte agli interpelli disapplicativi, che confermano linee generali già fatte proprie dall'Amministrazione, emergono alcuni criteri di base. In generale la disapplicazione della norma anti elusiva può essere invocata quando:

- la totale assenza dei ricavi nel periodo è da imputarsi al cambio di proprietà e alla riorganizzazione del gruppo (Risposta n. 73);
- in base alle risultanze dei bilanci relativi agli esercizi che hanno preceduto la data di efficacia giuridica della fusione, l'attività d'impresa non sembra aver subito un depotenziamento, risultando la stessa dotata sul piano patrimoniale e finanziario di risorse adeguate all'autonomo svolgimento della propria attività economica (Risposte nn. 74 e 76);
- non vi è la possibilità che l'operazione di fusione produca alcuna compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali pregresse di una con i redditi dell'altra, poiché entrambe le società presentano perdite fiscali pregresse riportabili (Risposta n. 74);
- alla fusione partecipa una società veicolo (costituita ad hoc per l'individuazione e l'acquisto di una società target), che ha posto in essere solo attività assolutamente strumentali alla realizzazione dell'operazione per cui è stata esclusivamente costituita.

IMPOSTE DIRETTE

LA JOINT VENTURE PARITETICA NON COMPORTA LA STERILIZZAZIONE ACE (Agenzia delle Entrate, Consulenza giuridica 25.1.2022 n. 1)

L'impiego di risorse per la costituzione di una joint venture paritetica con un'altra società estranea al gruppo non configura una delle ipotesi di riduzione della base di riferimento per il calcolo dell'Ace.

La consulenza giuridica 25.1.2022 n. 1 dell'Agenzia delle entrate ha infatti chiarito che, nel caso di soggetti costituiti in forma di joint venture paritetica tra due società appartenenti a gruppi diversi, le operazioni elencate nell'articolo 10 del DM 3 agosto 2017 non sono soggette all'applicazione delle disposizioni antielusive, poiché non sussiste tra le società il rapporto di controllo rilevante agli effetti dell'articolo 2359 del codice civile, cui fa espresso riferimento la disciplina ACE.

LA CESSIONE DI CREDITI PRO SOLUTO DEL CREDITO GENERA PERDITE DEDUCIBILI SE INERENTI (Cassazione, Ordinanza 25.1.2022 n. 2229)

La cessione di un credito pro soluto determina un componente negativo che va inquadrato nell'ambito delle perdite su crediti e non delle minusvalenze patrimoniali.

Ciò comporta che, ai sensi dell'articolo 101, comma 5, del Tuir, con riferimento alle ipotesi di perdite su crediti determinate da cessioni pro soluto, gli elementi di certezza e precisione non riguardano solo la perdita emergente dalla cessione in sé considerata, ma anche gli elementi che, a monte, hanno indotto alla cessione medesima, (Cassazione, sez. 5, 20.11.2001, n. 14568, sempre in tema di deducibilità delle perdite derivanti da cessione pro soluto di crediti ritenuti inesigibili; più recentemente Cassazione, sez. 5, 26.2.2020, n. 5183).

È onere, quindi, del contribuente, in caso di cessione di crediti pro soluto, documentare, attraverso elementi certi e precisi, che la perdita risultante dalla cessione sia da intendersi come oggettivamente definitiva.

In ogni caso, secondo la Suprema corte, sia che la cessione del credito pro soluto sia ricondotta alle minusvalenze patrimoniali sia se incasellata invece tra le perdite, il differenziale negativo deve confrontarsi con l'ordinario giudizio di inerenza. In tal caso, l'incongruenza di un onere sulla base del parametro medio dell'imprenditore può costituire un forte indicatore della non inerenza della componente negativa e del suo carattere erogatorio, anziché produttivo. Pertanto, la società che ha effettuato la cessione di credito pro soluto deve essere in grado di rappresentare le ragioni di convenienza economica che hanno determinato l'accettazione di un corrispettivo molto inferiore al valore nominale dei crediti ceduti.

IMPOSTE INDIRETTE

CESSIONE DI AZIENDA CON IMMOBILI: QUANDO SI APPLICA L'IMPOSTA DI REGISTRO IN MISURA FISSA (Agenzia delle Entrate, Circolare 4.2.2022 n. 3)

Il comma 237 dell'articolo 1 della legge 234/2021 prevede che, in caso di cessione dell'azienda o di un ramo di essa con continuazione dell'attività e mantenimento degli assetti occupazionali da parte del cessionario, ai trasferimenti di beni immobili strumentali che, per le loro caratteristiche, non

siano suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, si applicano l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa, pari a 200 euro ciascuna.

Questa agevolazione si applica però ai soli casi previsti dai commi precedenti del medesimo articolo di legge, e pertanto deve intendersi applicabile con riferimento alle sole aziende che:

- nell'anno precedente, abbiano impiegato mediamente almeno 250 dipendenti;
- intendano procedere alla chiusura di una sede, di uno stabilimento, di una filiale, o di un ufficio o reparto autonomo situato nel territorio nazionale, con cessazione definitiva della relativa attività;
- prevedano di effettuare un minimo di 50 licenziamenti.

IL MUTUO PERSONALE NON RIDUCE LA BASE IMPONIBILE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO (Cassazione, Ordinanza 1.2.2022 n. 2949)

Secondo la Cassazione, qualora siano conferiti in società immobili, diritti reali immobiliari o aziende, sono deducibili, ai fini della determinazione della base imponibile, le sole passività ed oneri 'inerenti' al bene o diritto trasferito, con esclusione di quelle che, anche se gravanti sul conferente ed assunti dalla società cessionaria, non sono collegati all'oggetto del trasferimento.

In particolare, nell'ipotesi di conferimento di immobili in società, ove i conferenti siano persone fisiche, la base imponibile non può essere depurata delle passività connesse ad ipoteche che, pur se gravanti sugli stessi beni, sono state iscritte dai conferenti per ottenere un proprio finanziamento personale in epoca anteriore al conferimento dell'immobile in società.

CREDITI DI IMPOSTA – ACCERTAMENTO - CONTENZIOSO

I FINANZIAMENTI DEI SOCI POSSONO SVELARE RICAVI IN NERO DELLA SOCIETÀ (Cassazione, Ordinanza 17.1.2022 n. 1151)

In sede di contestazione, l'Amministrazione finanziaria spesso esamina la provenienza dei finanziamenti erogati dai soci alle società; nel caso di specie l'accertamento si è basato sulla circostanza che i soci non avevano la capacità finanziaria di provvedere agli ingenti versamenti a titolo di finanziamento, oltre che sulla mancanza di delibera assembleare nonché sul fatto che i versamenti erano stati eseguiti in contanti.

Secondo l'Ordinanza della Cassazione, il giudice del gravame avrebbe dovuto procedere a valutare questi elementi indiziari, singolarmente e nella loro valenza probatoria complessiva, procedendo dai fatti noti al ragionamento logico inferenziale di accertamento del fatto non noto (esistenza di ricavi non dichiarati).

Inoltre, secondo la costante giurisprudenza della Corte, la legittimità di un finanziamento soci, opponibile al Fisco, richiede la regolarità formale delle delibere assembleari e delle scritture contabili, in tempi coerenti con l'andamento finanziario del periodo; diversamente l'erogazione finanziaria deve ritenersi re-immissione in azienda di utili occulti (da ultimo, Cassazione, 17 giugno 2021, n. 17322);