

Tax & Legal News

FOCUS: Chiarimenti sulla riserva di rivalutazione



SCADENZE FISCALI

FOCUS

- Chiarimenti sulla riserva di rivalutazione

NEWS

OPERAZIONI STRAORDINARIE

- Riporto delle perdite fiscali nella scissione: le condizioni per disapplicare la norma del Tuir

IMPOSTE DIRETTE

- L'agenzia delle entrate riorganizza la gestione del regime di adempimento collaborativo
- Nella tassazione di dividendi e plusvalenze l'interposizione di una fiduciaria è irrilevante

IVA E IMPOSTE INDIRECTE

- Cessione di azienda o di contratto di locazione: gli elementi qualificanti
- Da Assonime una circolare sulle note di variazione iva nelle procedure concorsuali

CREDITI DI IMPOSTA

- Investimento in beni strumentali: quando la data di consegna prevale sulle prestazioni accessorie

SCADENZE FISCALI

15 Aprile

Soggetti IVA: adempimenti contabili

Emissione e registrazione delle fatture differite relative a beni consegnati o spediti nel mese solare precedente e risultanti da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione nonché fatture riferite alle prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione effettuate nel mese solare precedente

Liquidazione e versamento dell'Iva

Liquidazione e versamento dell'Iva relativa al mese precedente.

Split payment: versamento dell'IVA

Versamento dell'imposta dovuta in applicazione del meccanismo della "scissione dei pagamenti" prevista dall'articolo 17-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e all'articolo 5, comma 01, del D.M. 23 gennaio 2015

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

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

FOCUS

CHIARIMENTI SULLA RISERVA DI RIVALUTAZIONE

Il regime fiscale della riserva di rivalutazione ha trovato istruzioni aggiornate nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 1° marzo 2022.

Di seguito si evidenziano due questioni di particolare rilievo, rinviando alla circolare per le altre interessanti risposte fornite, ricordando in premessa che le recenti evoluzioni normative possono consentire alle imprese di eliminare, in una particolare situazione, tale riserva dal loro bilancio quando la stessa ha avuto origine dall'applicazione dell'ultima legge di rivalutazione. La legge 234 del 30 dicembre 2021, articolo 1, commi 622-624 ha infatti modificato il regime degli ammortamenti di marchi ed avviamenti che sono stati oggetto di rivalutazione o di riallineamento in base alle disposizioni del decreto-legge 104/2020, prevedendo che per questi beni l'ammortamento sia deducibile nella misura annuale massima di un cinquantesimo del costo rivalutato. Come possibile uscita da questa modifica di fatto retroattiva, almeno sotto il profilo fiscale, la norma richiamata permette di revocare la rivalutazione precedentemente eseguita (ovvero di integrare il versamento raggiungendo le aliquote delle imposte sostitutive normalmente previste dal Testo Unico per il riallineamento dei valori fiscali a quelli civilistici). Con l'approvazione del testo definitivo del decreto 4/2022 è stata però introdotta anche la possibilità di revoca della rivalutazione dal punto di vista contabile e di bilancio.

L'affrancamento della riserva

In primo luogo, dobbiamo segnalare una totale inversione di rotta nelle interpretazioni ufficiali che riguardano il tema dell'affrancamento fiscale della riserva di rivalutazione. Come è noto, infatti, il saldo di rivalutazione può essere reso distribuibile senza tassazione in capo alla società previa il versamento di una imposta sostitutiva fissata nella misura del 10 per cento.

Da tempo si discute se questa percentuale debba essere applicata sull'importo lordo della riserva oppure sul saldo che risulta dopo l'applicazione delle imposte sostitutive dovute per la rivalutazione stessa. Facendo riferimento all'aliquota dell'ultima legge di rivalutazione, in sostanza si deve determinare se per ogni 100 euro di rivalutazione eseguita l'affrancamento della riserva debba avvenire sull'importo pieno pari a 100 oppure su 97 (il saldo che risulta dopo l'imputazione dell'imposta sostitutiva del 3 per cento).

L'agenzia delle Entrate in passato ha sempre mostrato propensione per la prima soluzione, mentre la copiosa giurisprudenza che si è formata in materia ha espresso l'opinione contraria.

Ricordiamo infatti che su questo specifico aspetto si è pronunciata la Corte Suprema di Cassazione con l'ordinanza n. 9509 del 18 aprile 2018, la sentenza n. 32204 del 10 dicembre 2019 e, da ultimo, le sentenze nn. 11326 del 12 giugno 2020 e 19772 del 22 settembre 2020. Secondo i giudici di legittimità, la base imponibile dell'imposta sostitutiva dovuta per l'affrancamento della riserva da rivalutazione va assunta tenendo conto dell'importo così come risultante in bilancio, ossia al netto dell'imposta sostitutiva versata per la rivalutazione.

Nella circolare 6/e, alla luce dei chiarimenti forniti dai giudici di legittimità, l'Agenzia ritiene che, ai fini dell'affrancamento, la riserva da riallineamento, così come la riserva da rivalutazione, concorra a formare l'imponibile nel suo importo contabile, ovvero "al netto" dell'imposta sostitutiva versata.

Pertanto, devono ritenersi superati sul punto i chiarimenti forniti in senso diverso dai documenti di prassi riferiti alle precedenti analoghe disposizioni (circolari n. 14/E del 2017, n. 13/E del 2014 e n. 18/E del 2006).

Infine, sembra opportuno raccordare le conclusioni raggiunte dalla circolare con un altro aspetto, che riguarda l'applicazione dell'agevolazione di aiuto alla crescita economica (ACE).

In particolare, nella risposta ad uno specifico interpello (30.12.2021 n. 889), l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che nella Circolare n. 21/E del 21 giugno 2015 - con specifico riferimento alle "riserve da rivalutazione, iscrivibili a seguito delle previsioni contenute in leggi speciali nonché in applicazione dell'obbligo di deroga di cui al comma quarto dell'art. 2423 del codice civile" - è stato chiarito che le riserve da rivalutazione sono riconducibili nel novero delle riserve da utili non disponibili, (poiché derivanti da fenomeni valutativi) e, quindi, non rilevanti ai fini dell'ACE, tuttavia, nello stesso documento ufficiale si è concluso che *"esse rilevano ai fini ACE, sempreché si siano formate a decorrere dal periodo d'imposta 2011, per la quota dei maggiori valori successivamente realizzati, dal momento della riclassificazione in riserve disponibili."*

Pertanto, mentre la costituzione di una riserva di rivalutazione, in quanto non disponibile, non rappresenta un incremento di patrimonio che può essere considerato ai fini dell'Ace, nei periodi successivi la riserva stessa partecipa alla formazione della base ACE man mano che viene a liberarsi per effetto del realizzo dei maggiori valori iscritti in bilancio attraverso l'ammortamento.

A questo proposito, sembra quindi corretto concludere che il concorso alla base Ace debba essere considerato al netto dell'importo dell'imposta sostitutiva, in linea con il dato contabile della stessa. Per fare un esempio, se i maggiori ammortamenti imputati in bilancio per effetto della rivalutazione ammontano a 1000, la parte di riserva da considerare ai fini Ace dovrebbe essere pari a 970 (ovvero 1000 meno il 3 % di imposta sostitutiva).

Regime della riserva nelle operazioni di fusione e scissione

Un altro passaggio di particolare importanza della circolare 6/E riguarda il caso in cui, successivamente alla adozione della norma di rivalutazione, una società attui operazioni straordinarie, ed in particolare di fusione o di scissione.

Su questo aspetto, ricordiamo preliminarmente che le norme del Tuir prevedono due tipologie di riserve in sospensione:

- riserve tassate in ogni caso, che debbono essere sempre ricostituite nel bilancio della società risultante dall'operazione straordinaria;
- riserve tassabili solo in caso di distribuzione, che vanno ricostituite solo e nei limiti di un eventuale avanzo che emerge dall'operazione.

La circolare, nella sua versione definitiva, ribadisce che le riserve di rivalutazione sono considerate tassabili solo in caso di distribuzione. Questo comporta che per esse, in caso di operazione straordinaria, vige l'obbligo di ricostituzione solo nei limiti dell'avanzo: *"tenuto conto che le riserve in esame rientrano tra le riserve tassabili solo in caso di distribuzione (cfr., al riguardo, circolare n. 57/E del 18 giugno 2001) qualora dalla contabilizzazione dell'operazione di fusione non emerga, in capo alla società avente causa, un avanzo, la stessa società avente causa non deve ricostituire le riserve in sospensione d'imposta ad essa attribuite ai sensi del comma 5 dell'articolo 172 del TUIR, fermo restando che la mancata ricostituzione di tali riserve, anche per quanto si dirà in seguito, non può comunque conseguire da operazioni in contrasto con la ratio di presidio del vincolo di sospensione d'imposta sulle predette riserve."*

La circolare evidenzia anche su quali elementi si concentrerà l'amministrazione finanziaria per verificare l'elusività della cancellazione della riserva a seguito dell'operazione straordinaria di fusione e scissione precisando che verrà data rilevanza, a tal fine, a forme di utilizzo delle riserve che siano rappresentative di fenomeni di attribuzione ai soci dei maggiori valori per i quali le stesse sono state generate. In tal senso verranno considerate con attenzione sia le operazioni straordinarie anche con parti correlate sia gli atti dispositivi dei beni rivalutati e delle partecipazioni.

NEWS

OPERAZIONI STRAORDINARIE

RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI NELLA SCISSIONE: LE CONDIZIONI PER DISAPPLICARE LA NORMA DEL TUIR

(Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 14.3.2022 n. 111)

La risposta all'interpello 14.3.2022 n. 111 conferma la possibilità di disapplicare la norma che vieta il riporto delle perdite pregresse nelle operazioni di scissione (articolo 173, comma 10 del Tuir).

Il caso esaminato riguarda due scissioni consecutive da parte della stessa scissa a favore della medesima beneficiaria.

Per la prima operazione non sorgono particolari problemi, in quanto la beneficiaria è di nuova costituzione, e quindi poiché il suo patrimonio proviene unicamente dalla scissa, nessun effetto elusivo è ravvisabile con riferimento al riporto delle perdite maturate dalla scissa e trasferite insieme al ramo scisso alla beneficiaria. In tali ipotesi, infatti, la società beneficiaria non è la risultante dell'unione di più organizzazioni, ma, piuttosto, parte di una preesistente organizzazione che, per mezzo dell'operazione di scissione, si è divisa in più centri di imputazione e che - per ragioni di ordine logico sistematico - mantiene il diritto a riportare le perdite senza limiti, senza necessità di presentare interpello disapplicativo.

Nella seconda scissione, invece, la beneficiaria risulta preesistente e quindi non sono direttamente applicabili queste conclusioni. Ciò nonostante, secondo le Entrate occorre evidenziare che il patrimonio della beneficiaria, ancorché in due momenti temporali distinti, sia provenuto unicamente dalla scissa e che, pertanto, nessun effetto elusivo sia ravvisabile con riferimento al riporto delle posizioni soggettive ricevute ad esito della prima scissione. Infatti, la beneficiaria non è la risultante dell'unione di più organizzazioni, ma, piuttosto, parte di un'unica preesistente organizzazione.

L'operazione, pertanto, non pone un problema di potenziale compensazione intersoggettiva delle perdite di una società con gli utili imponibili dell'altra, poiché sia le perdite, sia gli attuali e futuri utili imponibili deriverebbero dalla medesima attività economica.

IMPOSTE DIRETTE

L'AGENZIA DELLE ENTRATE RIORGANIZZA LA GESTIONE DEL REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

(Agenzia delle Entrate, Provvedimento 9.3.2022 n. 74913)

Il regime dell'adempimento collaborativo comporta l'assunzione di impegni sia per l'Agenzia delle entrate sia per i contribuenti ammessi al regime e risponde ad esigenze di certezza e di stabilità nell'applicazione della norma tributaria e di riduzione del contenzioso.

L'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128 ha previsto una prima fase di applicazione del regime riservata ai contribuenti di maggiori dimensioni, che conseguono un

volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro, al termine della quale è prevista l'apertura di una ulteriore fase in cui *«con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabiliti i criteri in base ai quali possono essere, progressivamente, individuati gli ulteriori contribuenti ammissibili al regime, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a quello di cento milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese»*.

Il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 31 gennaio 2022 ha individuato gli ulteriori contribuenti ammissibili al regime dell'Adempimento collaborativo, per gli anni 2022, 2023 e 2024, ampliando la possibilità di accesso ai contribuenti con volume di affari e ricavi non inferiore a un miliardo di euro.

Con l'attuale Provvedimento vengono aggiornate le previsioni in materia di competenza e modalità di applicazione del regime già declinate, con riferimento esclusivo alla fase di prima applicazione, dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, confermando le scelte organizzative effettuate nel citato Provvedimento.

In particolare, è previsto che le competenze per i controlli e per le attività relative al regime siano attribuite in via esclusiva all'ufficio Adempimento collaborativo della Divisione Contribuenti - Direzione Centrale Grandi contribuenti e internazionale.

Nell'esercizio dei poteri istruttori finalizzati all'acquisizione di dati e notizie utili ai fini del controllo sostanziale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti ammessi al regime, durante il periodo di applicazione del regime stesso, l'ufficio Adempimento collaborativo è supportato dagli uffici Grandi Contribuenti delle Direzioni Regionali di Lombardia, Lazio, Campania, Emilia- Romagna, Piemonte, Puglia, Sicilia, Toscana e Veneto.

A tal fine, gli uffici Grandi Contribuenti delle Direzioni Regionali di Lombardia, Lazio, Campania, Emilia- Romagna, Piemonte, Puglia, Sicilia, Toscana e Veneto svolgono, in relazione ai contribuenti di propria competenza, le analisi del profilo di rischio dell'impresa, ed eseguono i controlli sulle dichiarazioni dei soggetti aderenti, secondo le direttive e sotto il coordinamento dell'ufficio Adempimento collaborativo;

L'ufficio Adempimento collaborativo della Direzione Centrale Grandi contribuenti e internazionale deve continuare a:

- definire, mediante direttive, gli indirizzi operativi delle strutture regionali per le attività di risk-analysis dei contribuenti ammessi al regime, monitorando le attività e verificandone i relativi esiti;
- definire gli indirizzi operativi alle strutture regionali per l'esecuzione dei controlli sulle dichiarazioni dei contribuenti ammessi al regime, monitorando le attività e verificandone i relativi esiti.

NELLA TASSAZIONE DI DIVIDENDI E PLUSVALENZE L'INTERPOSIZIONE DI UNA FIDUCIARIA È IRRILEVANTE

(Associazione Italiana Dottori Commercialisti, Norma di comportamento n. 216 del marzo 2022)

La norma di comportamento AIDC marzo 2022 n. 216 si è espressa sul regime applicabile ai fini delle imposte sui redditi dei proventi (dividendi e plusvalenze) derivanti dal possesso di partecipazioni detenute da persone fisiche mediante il ricorso all'intestazione fiduciaria, confermando quanto da tempo avviene nella prassi.

La massima elaborata dall'Associazione è la seguente: *“In caso di intestazione fiduciaria di partecipazioni societarie affidata con apposito mandato a “società fiduciarie autorizzate” da persona fisica non imprenditore, ai fini delle imposte dirette gli effetti si producono direttamente sul fiduciante, con riferimento sia ai proventi (dividendi), sia alle plus/minusvalenze, sia alla rivalutabilità del costo di acquisizione delle partecipazioni.”*

Questo principio di prevalenza della “sostanza” (fiduciante) sulla “forma” (società fiduciaria intestataria) è stata condiviso anche dalla Agenzia delle Entrate in tema di applicazione delle imposte sulle successioni e donazioni (cfr. Circolare 28/E del 27/3/2008, cap. 3 e 4.1).

L'applicazione di tale principio ai fini delle imposte dirette comporta che i dividendi siano soggetti alle regole previste dal TUIR in capo al fiduciante. La società distributrice residente in Italia applica le eventuali ritenute alla fonte, per cui potrà verificarsi l'obbligo alla imposta sostitutiva al 26% sull'intero importo

Inoltre, per la determinazione delle plusvalenze /minusvalenze in caso di cessione a terzi da parte di persone fisiche ex art. 66 e 67 TUIR occorre fare riferimento ai costi di sottoscrizione o di acquisto da terzi sostenuti dal fiduciante. Nel caso di cessione che determina redditi diversi resta fermo il diritto del fiduciante di accedere alla “rivalutazione” del costo di acquisto sulla base della normativa prevista dall'art. 5 della L. 448/2001, e successive modifiche e integrazioni, in quanto il requisito del “possesso” della partecipazione alla data di riferimento della rivalutazione risulta “sostanzialmente” rispettato dal fiduciante, come confermato dalla natura negoziale del mandato fiduciario conferito, con la conseguenza che il versamento dell'imposta sostitutiva prevista dalla Legge di rivalutazione deve essere effettuato a cura e nome del fiduciante e con indicazione nella sua relativa dichiarazione dei redditi.

IVA E IMPOSTE INDIRETTE

CESSIONE DI AZIENDA O DI CONTRATTO DI LOCAZIONE: GLI ELEMENTI QUALIFICANTI (Cassazione, Sentenza 24.2.2022 n. 6067)

La Cassazione si occupa nella Sentenza 24.2.2022 n. 6067 della possibilità di considerare gli effetti di un contratto enunciato come cessione di ramo di azienda e di riquificarlo in un negozio di trasferimento di un contratto di locazione di immobile, basandosi sul fatto che il contratto non aveva la finalità di consentire al cessionario il subentro nell'esercizio dell'impresa, come reso evidente dal fatto che non erano stati trasferiti né i rapporti giuridici con la clientela e con i fornitori, né il personale e non era stata proseguita la stessa attività.

Second i Giudici, *“giova rammentare che la differenza tra locazione di immobile con pertinenze e affitto d'azienda consiste nel fatto che nel primo caso, l'immobile concesso in godimento viene considerato specificamente, nell'economia del contratto, come l'oggetto principale della stipulazione, secondo la sua consistenza effettiva e con funzione prevalente e assorbente rispetto agli altri elementi, i quali (siano essi legati materialmente o meno all'immobile) assumono carattere di accessorietà e rimangono collegati all'immobile funzionalmente, in posizione di subordinazione e coordinazione; nel secondo, l'immobile non viene considerato nella sua individualità giuridica, ma come uno degli elementi costitutivi del complesso di beni mobili e immobili, legati tra di loro da un vincolo di interdipendenza e complementarietà per il conseguimento di un determinato fine*

produttivo, sicché l'oggetto del contratto è costituito dall'anzidetto complesso unitario (cfr. Cassazione 25.9.2019, n. 23851; Cassazione 28.5.2009, n. 12543; Cassazione 15.3.2007, n. 5989)."

Nel valutare se un contratto debba essere qualificato come locazione di immobile od affitto di azienda (o di un ramo di essa) si deve, quindi, in primo luogo verificare se i beni oggetto di tale contratto fossero già organizzati in forma di azienda e, in caso di esito positivo dell'indagine, è tenuto ad accertare se le parti abbiano inteso trasferire o concedere il godimento del complesso organizzato o semplicemente quello di un immobile, al cui utilizzo risultino strumentali gli altri beni e servizi eventualmente ceduti.

DA ASSONIME UNA CIRCOLARE SULLE NOTE DI VARIAZIONE IVA NELLE PROCEDURE CONCORSUALI

(Assonime, Circolare 15.3.2022 n. 10)

Nella circolare n. 10 del 15 marzo 2022, Assonime commenta le istruzioni fornite dall'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 20 del 29 dicembre 2021, sulle novità concernenti la disciplina, ai fini dell'IVA, delle variazioni dell'imponibile e dell'imposta nei casi di mancato pagamento delle somme dovute dai cessionari e committenti coinvolti in procedure concorsuali. Si tratta quindi delle regole introdotte dall'art. 18 del decreto- legge n. 73 del 2021, (c.d. Decreto Sostegni-bis), convertito con la legge n. 106 del 2021.

Nel documento vengono esaminate, sotto diversi aspetti, le implicazioni che derivano dal principio, che costituisce l'elemento qualificante della nuova disciplina, secondo cui il cedente/prestatore può effettuare la variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta, in caso di mancato pagamento del corrispettivo, totale o parziale, da parte del cessionario/committente a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale e, quindi, senza dover attendere la conclusione della procedura e il riscontro della sua infruttuosità.

CREDITI DI IMPOSTA

INVESTIMENTO IN BENI STRUMENTALI: QUANDO LA DATA DI CONSEGNA PREVALE SULLE PRESTAZIONI ACCESSORIE

(Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 14.3.2022 n. 107)

A distanza di poco tempo dalla risposta ad interpello n. 895 del 31 dicembre 2021, l'Agenzia ritorna sul tema dell'individuazione della data di effettuazione dell'investimento, estremamente rilevante per determinare quale delle reiterate agevolazioni per l'acquisto di beni strumentali si applichi al caso concreto.

Nella situazione oggetto di interpello, l'impegno contrattuale del fornitore non si esaurisce con la consegna del bene, ma prevede ulteriori adempimenti riguardanti, ad esempio, il montaggio e la messa in funzione degli equipaggiamenti, comprese le prove di funzionamento e l'ottimizzazione dell'impianto in condizioni di produzione; l'atto conclusivo si concretizza nell'accettazione del bene da parte di ALFA mediante Certificato di Collaudo.

Le entrate sono consapevoli che questa fattispecie presenta similitudini con quella oggetto di chiarimenti nella risposta ad interpello n. 895 pubblicata il 31 dicembre 2021, ma sottolineano che

tra le due fattispecie esiste una differenza rilevante: nel caso in esame il fornitore si impegna a vendere un bene all'acquirente e ad eseguire ulteriori attività a favore di quest'ultimo, ma lo svolgimento di tali attività non assume un rilievo essenziale ai fini del completo adempimento degli obblighi contrattuali.

Nel contratto, infatti, le parti hanno convenuto che il passaggio della proprietà - e dei relativi rischi - avvenga già a seguito della consegna del bene; pertanto, le parti hanno inteso conferire alla "consegna" un ruolo preponderante rispetto alle ulteriori attività da eseguire successivamente; queste ultime, infatti, seppur importanti ai fini del funzionamento dell'impianto, sono state considerate come accessorie e secondarie rispetto alla materiale consegna degli equipaggiamenti.

Per tale ragione, l'Agenzia ritiene che - ai fini dell'individuazione del momento di "effettuazione" dell'investimento, determinante per "incardinare" il bene nella corretta disciplina agevolativa - risulti decisiva la "consegna" del bene mobile ai sensi dell'articolo 109, comma 2, del TUIR.