

Tax & Legal News

FOCUS: Le sterilizzazioni della base Ace



SCADENZE FISCALI

FOCUS

- LE STERILIZZAZIONI DELLA BASE ACE

NEWS

SOCIETÀ E BILANCIO

- L'OIC COMMENTA LE NUOVE NORME SULL'AMMORTAMENTO DEI MARCHI E SULLA REVOCA DELLA RIVALUTAZIONE
- I PRINCIPI CONTABILI OIC SI ADEGUANO ALLA LEGGE EUROPEA

OPERAZIONI STRAORDINARIE

- LE SOCIETÀ VEICOLO NELLE FUSIONI CON LBO POSSONO RIPORTARE LE PERDITE
- FUSIONE E RIPORTO DELLE POSIZIONI SOGGETTIVE ANCHE SENZA IL LIMITE DEL PATRIMONIO NETTO
- SCISSIONE: LA BENEFICIARIA NEO COSTITUITA RIPORTA LE PERDITE

IMPOSTE DIRETTE

- DALLE ENTRATE UNA CIRCOLARE ILLUSTRATIVA SUI PIR
- RIVALUTAZIONE DEI BENI: IL VALORE DI MERCATO È UN LIMITE ANCHE AI FINI FISCALI
- ANCHE LO STUDIO ASSOCIATO PUÒ ESSERE ESCLUSO DA IRAP
- LE SPESE PER MIGLIORIE SU BENI DI TERZI POSSONO ESSERE DEDOTTE

SCADENZE FISCALI

31 maggio

Comunicazione liquidazioni periodiche IVA

Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA effettuate nel primo trimestre solare del 2022, da effettuare utilizzando il modello "Comunicazione liquidazioni periodiche IVA"

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

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

FOCUS

LE STERILIZZAZIONI DELLA BASE ACE

Le recenti risposte ad interpelli presentati all’Agenzia delle Entrate hanno implementato le istruzioni da seguire per il corretto calcolo della base di riferimento per l’agevolazione Ace.

In particolare, le risposte si sono concentrate sul tema della sterilizzazione, ovvero delle riduzioni che devono essere apportate all’incremento patrimoniale netto per evitare fenomeni di duplicazione del beneficio.

Esaminiamo in dettaglio le principali prese di posizione dell’Amministrazione finanziaria.

La rinuncia ai crediti dei soci

Il caso oggetto di interpello riguarda gli effetti ai fini dell’ACE della rinuncia a crediti finanziari operata da un socio (società a sua volta) che nei mesi seguenti la rinuncia ha ceduto la partecipazione.

Secondo l’Agenzia (Risposta ad interpello 20.4.2022 n. 200), poiché la rinuncia al credito è realizzata anteriormente alla cessione delle partecipazioni nella società istante, ai fini della disciplina ACE si è in presenza di una variazione in aumento del capitale proprio, poiché in tale momento l’operazione è posta in essere da un soggetto che possiede la qualifica di socio.

Non determina effetti su tale incremento la circostanza per cui, successivamente, la società partecipante non possieda più la qualifica di socio, in quanto a seguito della rinuncia le somme devono considerarsi acquisite a titolo definitivo nel patrimonio dell’istante in qualità di società "capitalizzata".

Peraltro, la società ex socia, in ogni caso, deve sterilizzare la sua base ACE per l’importo della rinuncia al credito operato.

Gli impieghi in polizze assicurative

Nella risposta a interpello 28.4.2022 n. 232, l’Agenzia delle Entrate ha esaminato i riflessi sulla base Ace degli investimenti operati da una società in prodotti assicurativi (polizze vita e polizze unit linked).

L’Agenzia ricorda preliminarmente che il comma 6-bis introdotto dell’articolo 1 del Dl 201/2011 dispone che, per i soggetti diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione, la variazione in aumento del capitale proprio non ha effetto fino a concorrenza dell’incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all’esercizio in corso al 31 dicembre 2010. In sostanza, la norma sottrae al beneficio dell’ACE gli investimenti non consistenti in un reale incremento del capitale nuovo dell’impresa perché si sostanziano in operazioni di natura finanziaria.

L’ambito di applicazione della norma è delineato dall’articolo 5, comma 3 del Decreto Ministeriale del 3 agosto 2017: il decreto e la relazione illustrativa hanno precisato che per individuare i "titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni" occorre far riferimento alla nozione recata dall’articolo 1, comma 1-bis, del Dlgs. 24 febbraio 1998, n. 58 (T.U.F.).

Tuttavia, secondo l’Agenzia, questo rinvio non appare sufficientemente esaustivo al fine di individuare le specifiche fattispecie che il legislatore ritiene non meritevoli di agevolazione: tenendo

conto dell'evoluzione della disciplina del settore assicurativo e considerando la ratio dell'agevolazione, occorre tenere conto anche del contenuto dell'articolo 1, comma 1, lett. w-bis.3), del TUF.

Tale ultima disposizione definisce un «prodotto di investimento assicurativo» ai sensi dell'articolo 4 numero 2), del regolamento UE n. 1289/2014 come un prodotto che presenta una scadenza o un valore di riscatto esposti in tutto o in parte, in modo diretto o indiretto, alle fluttuazioni del mercato.

Nel caso di specie, le polizze assicurative oggetto di investimento presentano una scadenza o un valore di riscatto esposti, in tutto o in parte, in modo diretto o indiretto, alle fluttuazioni del mercato e rientrano, quindi, nella definizione di "prodotto di investimento assicurativo". Esse, pertanto, sono da considerarsi ricomprese nella nozione di titoli e valori mobiliari non partecipativi da considerare ai fini della sterilizzazione della base Ace.

I finanziamenti e i conferimenti nei gruppi multinazionali

L'Agencia delle Entrate ha esaminato in due interpelli le ricadute dei conferimenti Intercompany tra società appartenenti a gruppi multinazionali, concludendo in entrambi i casi per la possibilità di non applicare le sterilizzazioni antiabusive previste dal decreto 3 agosto 2017.

Le risposte positive alle istanze di disapplicazione derivano dalla considerazione che nei casi oggetto di esame non si può verificare alcun effetto di duplicazione del beneficio.

In particolare:

- nella situazione rappresentata nell'interpello 250 del 10.5.2022, la società italiana ha incrementato la propria base ace mediante accantonamento di utili ed ha successivamente effettuato finanziamenti e conferimenti a favore di controllate estere (soggetti evidentemente non interessati alle norme Ace) che a loro volta non hanno partecipazioni in Italia e che quindi non possono avere effettuato operazioni duplicative del beneficio;
- nell'interpello 257 del 10.5.2022 la situazione esaminata riguarda un incremento derivante da rinuncia a finanziamenti da parte di una controllante residente in paese black list, a fronte del quale è stata dimostrata l'assenza di duplicazione del beneficio nell'ambito del gruppo.

Per quanto riguarda le regole da seguire, l'interpello 257 detta anche una regola generale nei seguenti termini: *“La presenza di soggetti esteri lungo la catena societaria della conferitaria residente impone, in primo luogo, di procedere ad un'analisi look through fino ad arrivare ai soci di ultima istanza, al fine di delimitare il perimetro del gruppo per poter, poi, verificare la presenza di fenomeni duplicativi del beneficio nell'ambito dello stesso.”*

NEWS

SOCIETÀ E BILANCIO

L'OIC COMMENTA LE NUOVE NORME SULL'AMMORTAMENTO DEI MARCHI E SULLA REVOCA DELLA RIVALUTAZIONE

Oic, Documento interpretativo n. 10, Legge 30 dicembre 2021, n. 234 - Aspetti contabili delle norme fiscali introdotte in tema di rivalutazione e riallineamento, maggio 2022

L'OIC ha diffuso il documento interpretativo n. 10, dedicato agli aspetti contabili delle norme introdotte dalla legge di bilancio 2022 (legge 234/21, articolo 1, commi da 622 a 624 bis) in materia di ammortamento delle immobilizzazioni rivalutate e delle possibili scelte conseguenti.

Si tratta della disposizione che ha portato a 50 anni il periodo di ammortamento di marchi ed avviamenti che sono stati oggetto di rivalutazione in base al DL 104/2020, prevedendo contestualmente le possibilità di:

- adottare a fini fiscali il periodo di 18 anni, mediante il pagamento di una integrazione dell'imposta sostitutiva;
- revocare la rivalutazione, ai fini fiscali o anche ai fini civilistici.

I PRINCIPI CONTABILI OIC SI ADEGUANO ALLA LEGGE EUROPEA

Oic, Emendamenti ai principi contabili nazionali, maggio 2022

L'Organismo italiano di contabilità ha pubblicato un documento che recepisce in via definitiva le modifiche ai principi contabili nazionali resi necessari in seguito all'emanazione della Legge 238/2021 (legge europea 2019-2020).

Le modifiche, che si applicano a partire dai bilanci del periodo che inizia dal 1° gennaio 2021, riguardano i seguenti aspetti:

- OIC 12 – composizione e schemi del bilancio d'esercizio;
- OIC 15 – crediti;
- OIC 17 – bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto;
- OIC 18 – ratei e risconti passivi;
- OIC 19 – debiti;
- OIC 20 – titoli di debito;
- OIC 24 – immobilizzazioni immateriali;
- OIC 25 – imposte sul reddito;
- OIC 26 – operazioni, attività e passività in valuta estera;
- OIC 31 – fondi rischi oneri e Tfr;
- OIC 32 – strumenti finanziari derivati;
- appendici civilistiche dei principi contabili OIC.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

LE SOCIETÀ VEICOLO NELLE FUSIONI CON LBO POSSONO RIPORTARE LE PERDITE

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 28.4.2022 n. 234

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 28.4.2022 n. 235

Due risposte ad interpello disapplicativo confermano la tendenza generale secondo la quale per le società SPAC (special purpose acquisition company) e per le società veicolo utilizzate nelle operazioni di LBO o di MLBO sono riportabili le posizioni fiscali (perdite, interessi passivi ed eccedenze di ROL) anche se non risulta superabile il test di vitalità e non è capiente il patrimonio netto ai sensi dell'articolo 172 comma 7 del Tuir.

In particolare, la risposta 234 del 28 aprile 2022 sottolinea che *"In merito ai cc.dd. test di vitalità economica, va rilevato che la Risoluzione n. 337/E del 29 ottobre 2002 ha precisato che qualora la società che intende riportare le perdite sia sorta nell'esercizio sociale precedente a quello di delibera della fusione, non è agevole presumere alcun depotenziamento della stessa."*

FUSIONE E RIPORTO DELLE POSIZIONI SOGGETTIVE ANCHE SENZA IL LIMITE DEL PATRIMONIO NETTO

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 10.5.2022 n. 253

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 10.5.2022 n. 254

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 10.5.2022 n. 255

È possibile disapplicare l'articolo 172, comma 7 del Tuir per quanto riguarda la limitazione, come importo massimo delle posizioni fiscali riportabili nella fusione, fissata nell'importo del patrimonio netto contabile rettificato.

Nelle risposte a specifici interpelli, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- il limite può essere superato quando le perdite precedenti hanno carattere straordinario, potrebbero essere riassorbite anche senza la fusione e l'attività delle società prosegue (interpello 253/2022);
- l'assenza di un patrimonio netto utile ai fini del rispetto del limite patrimoniale per il riporto della perdita fiscale è giustificabile quando è conseguenza di perdite civilistiche "contingenti" (interpello 255/2022).

SCISSIONE: LA BENEFICIARIA NEO COSTITUITA RIPORTA LE PERDITE

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 10.5.2022 n. 252

La risposta all'interpello 252 del 10 maggio 2022 conferma un principio logico da sempre seguito nella prassi delle operazioni straordinarie: l'operazione di scissione a favore di una beneficiaria di nuova costituzione non offre la possibilità di compensazione intersoggettiva di perdite (trasferite dalla scissa) con redditi (della beneficiaria) che non sarebbero state possibili in assenza della scissione stessa.

Sotto questo profilo, l'Agenzia *"ricorda che la menzionata circolare n. 9/E del 2010 al par. 2.2. equipara la posizione della società beneficiaria della scissione a quella della società risultante dalla fusione (o all'incorporante) ed osserva come il rischio di elusione legato alla "compensazione intersoggettiva" delle perdite sussiste solo nel caso in cui la beneficiaria stessa preesista alla scissione e non sia, quindi, di nuova costituzione."*

IMPOSTE DIRETTE

DALLE ENTRATE UNA CIRCOLARE ILLUSTRATIVA SUI PIR

Agenzia delle Entrate, Circolare 4.5.2022 n. 10

Le Entrate, con la circolare 10/E del 4 maggio 2022 forniscono chiarimenti in merito alle modifiche apportate alla disciplina dei PIR (piani individuali di risparmio a medio termine) dalla legge 234/2021.

In particolare, sono oggetto di analisi i seguenti aspetti:

- innalzamento della soglia dei limiti di investimento nei PIR ordinari (comma 26);
- esclusione di specifici vincoli per i PIR Alternativi (comma 27);
- modifiche alla disciplina del credito d'imposta per le minusvalenze realizzate nei PIR Alternativi, con rimodulazione dell'ammontare e del termine di utilizzabilità (comma 912).

RIVALUTAZIONE DEI BENI: IL VALORE DI MERCATO È UN LIMITE ANCHE AI FINI FISCALI

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 28.4.2022 n. 230

La società interpellante ha beneficiato nel 2005 di una precedente norma di rivalutazione; in tale sede, ha scelto di intervenire sul valore dei beni effettuando uno storno parziale dei fondi di ammortamento, in modo da iscrivere i beni a valori netti pari a quelli determinati da un perito. La società ha, pertanto, rivalutato il valore civilistico di ciascun immobile fino a quello risultante dalla perizia, con la conseguenza che il valore fiscale dei beni risulta più alto del loro valore netto di bilancio, e dunque del loro valore di mercato: la differenza, esattamente come prima della rivalutazione, è pari all'importo degli ammortamenti non dedotti del triennio 2005-2007.

In sede di nuova rivalutazione nel bilancio 2020, sebbene in base al comma 2 dell'articolo 11 della L. n. 342 del 2000, applicabile anche a questa rivalutazione, il limite del valore di mercato sia posto ai "valori iscritti in bilancio e in inventario", l'Agenzia evidenzia come l'articolo 6 del decreto attuativo preveda che "Anche ai fini fiscali, il valore attribuito ai singoli beni in esito alla rivalutazione eseguita a norma degli articoli 10 e seguenti della legge, al netto degli ammortamenti, non può in nessun caso essere superiore al valore realizzabile nel mercato (...)".

Pertanto, la Società dovrà considerare la rivalutazione iscritta nel bilancio 2020 in parte come una rivalutazione meramente civilistica, realizzata tramite la parziale eliminazione dei fondi di ammortamento civilistici sino ad allinearli ai minori fondi di ammortamento fiscalmente riconosciuti, e per il resto come una rivalutazione rilevante anche fiscalmente, commisurando solo a questa seconda parte l'imposta sostitutiva prevista dal comma 4 dell'articolo 110 del D.L. n. 104 del 2020.

ANCHE LO STUDIO ASSOCIATO PUÒ ESSERE ESCLUSO DA IRAP

Cassazione, Ordinanza 27.4.2022 n. 13129

La giurisprudenza di legittimità sta assumendo un nuovo atteggiamento nei confronti dell'Irap dovuta dagli studi associati. Dopo il precedente dell'ordinanza 39578/2021, la recente ordinanza 27.4.2022 n. 13129 ha infatti stabilito che la forma giuridica dello studio associato non è di per sé presunzione assoluta che rende dovuto il tributo regionale.

Nella vicenda oggetto di pronuncia, i giudici di merito avevano accertato il fatto che i singoli professionisti hanno concretamente esercitato in modo autonomo e non associato l'attività

professionale oggetto dell'eventuale imposizione, escludendo quindi che potesse essere applicata l'Irap sulla base della mera sussistenza dello studio associato poiché il reddito prodotto dall'associazione professionale è esclusiva derivazione del lavoro professionale svolto dai singoli associati.

Si deve concludere quindi che l'eventuale esclusione da IRAP delle società semplici (esercenti attività di lavoro autonomo), delle associazioni professionali e degli studi associati è subordinata unicamente alla dimostrazione che non viene esercitata nessuna attività produttiva in forma associata. In altri termini, va provato che il vincolo associativo non si è, in realtà, costituito.

LE SPESE PER MIGLIORIE SU BENI DI TERZI POSSONO ESSERE DEDOTTE

Cassazione, Ordinanza 14.4.2022 n. 12128

L'ordinanza della Cassazione 14.4.2022 n. 12128 ritorna sul tema della deducibilità dei costi sostenuti per migliorie su beni di terzi (immobili), sancendo la possibilità di scomputare dal reddito di impresa le spese sostenute a condizione che ne venga dimostrata l'inerenza all'attività di impresa. Non è rilevante il titolo grazie al quale l'immobile è detenuto (rileva quindi anche il comodato) né il soggetto proprietario.

Secondo la pronuncia *“Va data continuità alla giurisprudenza della Corte secondo cui «l'esercente attività d'impresa o professionale può dedurre dai redditi d'impresa i costi occorsi per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di un immobile condotto in locazione, anche se si tratta di un bene di proprietà di terzi, purché sussista il requisito dell'inerenza, avente valenza qualitativa, e quindi da intendersi come nesso di strumentalità, anche solo potenziale, tra il bene e l'attività svolta» (Cass. SS.UU. n. 11533/2018; conformi, Cass. n. 23278 del 27.9.2018; Cass. n. 6022/2020), né osta a questo il fatto che il proprietario dell'immobile dato in comodato fosse il padre del contribuente.”*