

Tax & Legal News

FOCUS: I chiarimenti sulla “pace fiscale”



SCADENZE FISCALI

FOCUS

- I CHIARIMENTI SULLA “PACE FISCALE”

NEWS

BILANCIO

- ASSIREVI AGGIORNA LA LISTA DI CONTROLLO PER IL BILANCIO CONSOLIDATO

OPERAZIONI STRAORDINARIE

- FUSIONE: NON SI RIPORTANO LE POSIZIONI SOGGETTIVE SE L’OPERAZIONE È CIRCOLARE
- NEL CONFERIMENTO DI PARTECIPAZIONI, I REQUISITI DELLA HOLDING SI DETERMINANO IN BASE AI VALORI EFFETTIVI
- CONFERIMENTO DI PARTECIPAZIONI E SCISSIONE ASIMMETRICA: LA CONFUSIONE SULL’ABUSO DEL DIRITTO
- POSIZIONE SOGGETTIVE: PER IL RIPORTO LA CASSAZIONE RICHIEDE L’INTERPELLO

IMPOSTE DIRETTE

- IL RISCATTO PAGATO AGLI HACKER NON È DEDUCIBILE
- SONO DEDUCIBILI LE PERDITE DA CESSIONE DEI CREDITI VERSO SOCIETÀ CONTROLLATE
- I COSTI PER LA CESSIONE DI PARTECIPAZIONI PEX SI DEDUCONO AL 5 PER CENTO
- COMMESSE INFRANNUALI DA VALUTARE SEMPRE AL COSTO
- L’UTILIZZO DELLA RISERVA IN SOSPENSIONE PER L’ACQUISTO DI AZIONE PROPRIE È TASSATO
- LE INDENNITÀ RISARCITORIE PERCEPITE IN PERIODI SUCCESSIVI ALL’EVENTO SONO SOPRAVVENIENZE RATEIZZABILI
- LA SVALUTAZIONE DI UN ONERE PLURIENNALE NON È IMMEDIATAMENTE DEDUCIBILE
- L’ACCORDO TRANSATTIVO RILEVA NELL’ESERCIZIO DI SOTTOSCRIZIONE
- SONO INTEGRALMENTE DEDUCIBILI I COSTI DELLE AUTO RIADDEBITATI

IMPOSTE INDIRETTE

- SERVIZI INTERNAZIONALI: I CHIARIMENTI DI ASSONIME

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

- NESSUNA ESTEROVESTIZIONE PER LA SOCIETÀ SENZA PARTECIPAZIONI

SCADENZE FISCALI

16 FEBBRAIO

Soggetti Iva

Liquidazione e versamento dell'Iva relativa al mese precedente

Sostituti di imposta

Versamento ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente

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

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

FOCUS

I CHIARIMENTI SULLA “PACE FISCALE”

La legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023) ha introdotto una serie di misure volte a supportare le imprese e, in generale, i contribuenti nell’attuale situazione di crisi economica dovuta agli effetti residui dell’emergenza pandemica e all’aumento dei prezzi dei prodotti energetici; i primi chiarimenti sono stati forniti con la circolare del 27 gennaio 2023, n. 2/E.

Vediamo in sintesi le istruzioni generali contenute in questo documento.

Regolarizzazione delle irregolarità formali

I commi da 166 a 173 dell’articolo 1 introducono la regolarizzazione delle violazioni formali in materia di imposte sui redditi, imposta sul valore aggiunto (IVA) e imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) commesse fino al 31 ottobre 2022, che non rilevano per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte.

Si tratta delle violazioni per le quali il legislatore ha previsto sanzioni amministrative pecuniarie entro limiti minimi e massimi o in misura fissa, non essendoci un omesso, tardivo o errato versamento di un tributo sul quale riproporzionare la sanzione.

Le violazioni formali possono essere regolarizzate con il versamento di una somma pari a euro 200 per ciascun periodo d’imposta cui si riferiscono le violazioni, eseguito in due rate di pari importo, la prima entro il 31 marzo 2023 e la seconda entro il 31 marzo 2024.

La regolarizzazione si perfeziona, oltre che con il pagamento delle somme dovute, con la *rimozione delle irregolarità od omissioni*.

Ravvedimento speciale delle violazioni

I commi da 174 a 178 introducono una peculiare forma di “ravvedimento operoso speciale”, che, derogando parzialmente alla disciplina ordinaria, prevede la possibilità di regolarizzare esclusivamente le violazioni – diverse da quelle formali o derivanti da controlli automatici – concernenti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2021 e ai periodi di imposta precedenti. Sono, pertanto, definibili le violazioni riguardanti le dichiarazioni presentate – con riferimento ai periodi di imposta ancora accertabili – al più tardi entro 90 giorni dal termine di presentazione delle stesse (cd. dichiarazioni tardive).

La regolarizzazione implica il pagamento di un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge, oltre all’imposta e agli interessi dovuti, e si perfeziona con il versamento in un’unica soluzione, ovvero della prima rata, entro il 31 marzo 2023, nonché con la rimozione, entro il medesimo termine, delle irregolarità od omissioni ravvedute.

È ammesso il pagamento rateale in otto rate trimestrali di pari importo con scadenza della prima rata il 31 marzo 2023, mentre, sulle rate successive alla prima – da versare, rispettivamente, entro il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ogni anno – sono dovuti gli interessi nella misura del 2 per cento annuo.

Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

I commi da 179 a 185 disciplinano la definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento riferibili ai tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate.

Per poter accedere alla definizione è necessario che l’adesione non risulti perfezionata alla data del 1° gennaio 2023.

Il beneficio consiste nell’applicazione delle sanzioni nella misura di un diciottesimo del minimo previsto dalla legge.

Il comma 180 disciplina la definizione agevolata degli avvisi di accertamento, degli avvisi di rettifica e di liquidazione, prevedendo che tali atti siano definibili nei seguenti casi:

- qualora, alla data del 1° gennaio 2023, non siano stati impugnati e siano ancora impugnabili;
- qualora siano notificati dall’Agenzia delle entrate successivamente a tale data, fino al 31 marzo 2023.

In tali casi è prevista la possibilità di prestare acquiescenza, ai sensi dell’articolo 15 del d.lgs. n. 218 del 1997, beneficiando di una maggiore riduzione delle sanzioni. In particolare, è possibile definire pagando, entro il termine per la proposizione del ricorso, le sanzioni nella misura di un diciottesimo di quelle irrogate.

Definizione agevolata delle controversie tributarie

La definizione agevolata consente di definire le controversie, attribuite alla giurisdizione tributaria, in cui sono parte l’Agenzia delle entrate ovvero l’Agenzia delle dogane e dei monopoli, pendenti alla data del 1° gennaio 2023 in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e quello instaurato a seguito di rinvio, attraverso il pagamento di un determinato importo correlato al valore della controversia e differenziato in relazione allo stato e al grado in cui pende il giudizio da definire.

La definizione agevolata avviene a seguito della presentazione di apposita domanda all’Agenzia delle entrate parte in giudizio entro il 30 giugno 2023. Per ciascuna controversia autonoma occorre una distinta domanda di definizione esente dall’imposta di bollo e va effettuato un distinto versamento. Per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato.

È previsto il pagamento di un importo corrispondente al 100 per cento del valore della controversia nei casi in cui:

- l’Agenzia fiscale è risultata vincitrice nell’ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata al 1° gennaio 2023;
- il contribuente ha notificato il ricorso, alla stessa data, all’Agenzia fiscale, ma a tale data non si è ancora costituito in giudizio tramite il deposito o la trasmissione del ricorso stesso alla segreteria della Corte di giustizia tributaria di primo grado, ai sensi dell’articolo 22, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Il comma 187 prevede il pagamento di un importo pari al 90 per cento del valore della controversia nel caso in cui il contribuente, alla data del 1° gennaio 2023, si sia già costituito in giudizio attraverso il deposito o la trasmissione del ricorso alla segreteria della Corte di giustizia tributaria di primo grado, ma, alla stessa data, la Corte di giustizia tributaria non abbia ancora depositato una pronuncia giurisdizionale non cautelare.

La medesima percentuale si applica anche nei casi in cui, al 1° gennaio 2023, pendano i termini per la riassunzione a seguito di sentenza di Cassazione con rinvio ovvero penda il giudizio di rinvio a seguito di avvenuta riassunzione.

Nell'ipotesi di soccombenza dell'Agenzia nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2023, il contribuente può definire in via agevolata la controversia pagando:

- il 40 per cento del valore della controversia, in caso di soccombenza nella pronuncia di primo grado;
- il 15 per cento del valore della controversia, in caso di soccombenza nella pronuncia di secondo grado.

Infine, per la definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di cassazione per le quali l'Agenzia risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, il contribuente deve pagare un importo pari al 5 per cento del valore della controversia.

Ricordiamo anche che, in base al comma 197, le controversie tributarie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere della definizione agevolata in esame. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 luglio 2023.

Conciliazione agevolata delle controversie tributarie

Il comma 206 prevede la possibilità di definire la lite, sottoscrivendo entro il 30 giugno 2023 un accordo conciliativo, ai sensi dell'articolo 48 del Dlgs. n. 546 del 1992, in base al quale le parti depositano in giudizio – di primo o di secondo grado – una “istanza congiunta” per la definizione totale o parziale della controversia:

La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

Il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata, deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo.

Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione

Il comma 213 introduce una particolare ipotesi di rinuncia al ricorso per cassazione, principale o incidentale, a seguito di definizione in via transattiva fra le parti di tutte le pretese azionate in giudizio, con conseguente applicazione delle sanzioni in misura ridotta.

La disposizione è applicabile in alternativa alla definizione agevolata delle controversie tributarie, e riguarda le controversie pendenti in Cassazione al 1° gennaio 2023.

La rinuncia può essere esperita entro il 30 giugno 2023.

Regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo o mediazione e conciliazione giudiziale

I commi da 219 a 221 prevedono la possibilità di regolarizzare l'omesso o carente versamento:

- delle rate successive alla prima relative alle somme dovute a seguito di accertamento con adesione o di acquiescenza degli avvisi di accertamento e degli avvisi di rettifica e di liquidazione, nonché a seguito di reclamo o mediazione ai sensi dell'articolo scadute al 1° gennaio 2023 e per le quali non siano stati ancora notificati la cartella di pagamento ovvero l'atto di intimazione;

- degli importi, anche rateali, relativi alle conciliazioni giudiziali scaduti alla data del 1 gennaio 2023 e per i quali non siano stati ancora notificati la cartella di pagamento ovvero l'atto di intimazione.

In entrambe le ipotesi la regolarizzazione degli omessi pagamenti avviene mediante il versamento integrale della sola imposta e si perfeziona con il pagamento dell'intero importo entro il 31 marzo 2023 oppure tramite il versamento di un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo; la prima rata deve essere corrisposta entro il 31 marzo 2023.

Stralcio dei debiti fino a euro 1.000 affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015

I commi da 222 a 230 prevedono un nuovo stralcio dei debiti affidati agli agenti della riscossione, disponendo che sono automaticamente annullati i debiti fino a euro 1.000, relativi ai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015 dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, anche se già inclusi nella cd. "rottamazione-ter" o nel cd. "saldo e stralcio".

Definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

I commi da 231 a 252 hanno introdotto una nuova procedura di "rottamazione", prevedendo che possano essere definiti in modo agevolato i debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022.

Per fruire della definizione, il debitore deve:

- presentare, entro il 30 aprile 2023 (con le modalità esclusivamente telematiche pubblicate dall'agente della riscossione sul proprio sito *internet*) la dichiarazione con la quale manifesta la volontà di aderire alla definizione, indicando anche il numero delle rate (al massimo 18) con cui intende effettuare il pagamento delle somme dovute. In tale dichiarazione il debitore indica anche l'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi in essa ricompresi e assume l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi (comma 236);
- pagare le somme dovute a titolo di capitale e quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento, senza corrispondere le sanzioni comprese nei carichi, gli interessi di mora, le sanzioni e le somme aggiuntive (cosiddette "sanzioni civili",

Le somme dovute possono essere versate in unica soluzione entro il 31 luglio 2023 ovvero, con addebito di interessi al tasso del 2 per cento annuo (a decorrere dal 1° agosto 2023), in un numero massimo di 18 rate consecutive di pari importo, così ripartite:

- la prima e la seconda, scadenti rispettivamente il 31 luglio e il 30 novembre 2023, di importo pari al 10 per cento delle somme complessivamente dovute;
- le restanti 16, tutte di pari ammontare, scadenti il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024 (comma 232).

NEWS

BILANCIO

ASSIREVI AGGIORNA LA LISTA DI CONTROLLO PER IL BILANCIO CONSOLIDATO

Assirevi, Lista di controllo dei principi di redazione del bilancio consolidato, 25 gennaio 2023

Assirevi ha reso disponibile la sua “Lista di controllo dei principi di redazione del bilancio consolidato”, dedicata alle società di capitali che redigono i bilanci in base alle disposizioni del Dlgs127/91.

La lista non intende sostituire i testi ufficiali che costituiscono le fonti di riferimento che devono essere consultate per la soluzione dei problemi applicativi. Per tale ragione, ogni domanda è corredata dai principali riferimenti ai documenti in cui la materia è trattata. In alcuni casi, per facilitare l’uso della lista di controllo, il contenuto dei paragrafi previsti dal principio contabile è stato parafrasato e, in aggiunta, sono stati inclusi commenti in riquadri che sintetizzano e/o si riferiscono a paragrafi esplicativi presenti nei singoli principi.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

FUSIONE: NON SI RIPORTANO LE POSIZIONI SOGGETTIVE SE L’OPERAZIONE È CIRCOLARE

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 19.1.2023 n. 84

Nella risposta all’Interpello 19.1.2023 n. 84 l’Agenzia delle Entrate non ha consentito la disapplicazione dell’articolo 172 comma 7 del Tuir (riporto delle perdite e delle altre posizioni soggettive) ad una operazione di LBO con fusione inversa, evidenziandone i profili di elusività e di circolarità.

Pur richiamando le precedenti prese di posizione generali della prassi che ritenevano disapplicabile la norma anti abuso alle operazioni a leva realizzate tramite una newco, in quanto ritenute fisiologiche, nel caso specifico vengono ravvisate anomalie che rendono l’operazione compiuta in abuso di diritto.

Sostanzialmente, gli aspetti critici si concentrano su due temi:

- il fatto che la società di partenza possedesse già la società target (in realtà prima solo al 40 %, poi integralmente) e la società veicolo;
- le anomalie nella gestione del finanziamento della operazione.

Inoltre, la risposta contesta il fatto che sia stato rilevato un avviamento poi assoggettato ad affrancamento mediante imposta sostitutiva: si tratterebbe di un costo non riconoscibile in quanto derivante da una operazione circolare.

NEL CONFERIMENTO DI PARTECIPAZIONI, I REQUISITI DELLA HOLDING SI DETERMINANO IN BASE AI VALORI EFFETTIVI

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 4.1.2023 n. 5

L’Agenzia delle Entrate conferma la propria lettura dell’articolo 177 comma 2 bis del Tuir, per quanto riguarda la qualificazione di una società come holding.

In particolare, per procedere alla verifica della prevalenza o meno del valore delle partecipazioni possedute occorre fare riferimento ai valori correnti, anziché a quelli contabili, come già affermato nella risposta all'interpello n. 869 del 2021. Al riguardo, si ribadisce che in sede di conversione decreto legge del 30 aprile 2019, n. 34 la scelta del legislatore è stata quella di non procedere ad un espresso richiamo all'articolo 162-bis del TUIR ai fini dell'individuazione delle holding le cui partecipazioni possono essere oggetto di conferimento, ma di utilizzare una generica locuzione analoga a quanto previsto nell'articolo 87, comma 5, del TUIR in merito alla verifica dei requisiti del regime della participation exemption (pex).

CONFERIMENTO DI PARTECIPAZIONI E SCISSIONE ASIMMETRICA: LA CONFUSIONE SULL'ABUSO DEL DIRITTO

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 12.1.2023 n. 14

La risposta ad interpello 12.1.2023 n. 14 dell'Agenzia delle Entrate è tornata sul tema della concatenazione tra operazioni di conferimento e di scissione, raggiungendo conclusioni non convincenti.

Nella fattispecie prospettata, quattro persone fisiche detengono partecipazioni (alcune delle quali in nuda proprietà e in usufrutto) in una società mista, che a sua volta detiene immobili e partecipazioni; la sequenza prospettata è la seguente

- la società conferisce le partecipazioni operative in una subholding;
- la società scinde l'immobile a favore della figlia che svolge attività immobiliare;
- infine, la società realizza una scissione totale asimmetrica, e le partecipazioni vengono attribuite a holding personali facenti capo a ciascuno dei soci.

In tal modo si ottiene la separazione degli assets, nonché la creazione di due filoni operativi, uno facente capo all'immobiliare, l'altro alla newco che è la holding delle operative.

Nelle proprie motivazioni l'Agenzia, oltre a disconoscere le motivazioni economiche del progetto, propende per una strada alternativa (peraltro enunciata e motivatamente esclusa dall'istante) che viene ritenuta più lineare, e che consiste nel conferimento delle persone fisiche delle proprie partecipazioni in holding individuali, seguita dalle due scissioni. In pratica, contro tre operazioni straordinarie ne vengono proposte sei (quattro conferimenti e due scissioni).

In realtà, l'unica motivazione di fondo della risposta risiede nella vecchia logica per cui viene giudicata elusiva – ignorando i precetti generali – ogni sequenza di operazioni per la quale esiste una alternativa più onerosa: il conferimento da parte delle persone fisiche sarebbe infatti tassabile perché non in possesso dei requisiti dell'articolo 177 comma 2 bis.

POSIZIONE SOGGETTIVE: PER IL RIPORTO LA CASSAZIONE RICHIEDE L'INTERPELLO

Cassazione, Sentenza 16.1.2023 n. 1035

La Sentenza della Cassazione 16.1.2023 n. 1035 sembra reintrodurre rigidità già superate dalla prassi ufficiale in materia di possibilità di riporto delle posizioni soggettive nell'ambito di operazioni di fusione. A questo proposito il principio di diritto enunciato dalla Corte prevede che *«in tema di reddito imponibile delle società che partecipano ad una operazione di fusione, la disciplina contenuta nell'articolo 172, comma 7, del DPR n. 917 del 1986, posta a tutela dal rischio di operazioni finalizzate al raggiungimento di obiettivi esclusivamente o prevalentemente elusivi, costituisce una regola circolare, che, mediante l'identificazione di criteri legali presuntivi ma specificamente predeterminati, assicura all'operatore economico la conoscenza degli effetti della fusione sotto il profilo fiscale ed è in ogni caso disapplicabile, mediante il ricorso all'interpello previsto dall'articolo*

11 della L. n. 212 del 2000, qualora sia dimostrato che la società partecipante all'operazione, pur con perdite fiscali incompatibili con la deducibilità dal reddito della società risultante dalla fusione, non è una "scatola vuota"».

La perplessità riguarda il fatto che la sentenza appare più rigida della circolare 9/2016, peraltro citata nella pronuncia. Tale documento, infatti, dopo avere enunciato la natura obbligatoria dell'interpello per poter riportare le perdite in assenza delle condizioni di legge, ha affermato che la mancata presentazione, pur oggetto di autonoma sanzione, non pregiudica la possibilità di richiedere la disapplicazione della norma anche nelle successive fasi del contenzioso.

IMPOSTE DIRETTE

IL RISCATTO PAGATO AGLI HACKER NON È DEDUCIBILE

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 24.1.2023 n. 149

Nello specifico caso sottoposto all'attenzione dell'Agenzia delle entrate, una società fa presente di aver proceduto, a seguito di un attacco informatico di tipo "ransomware", al pagamento in Bitcoin della somma richiesta dagli hacker, ottenendo la consegna della chiave di decrittazione e la cancellazione e non pubblicazione dei file sottratti.

Secondo la risposta delle Entrate, si deve escludere, con riferimento a questa ipotesi, l'applicazione della disciplina dei costi da reato contenuta nell'articolo 14, comma 4-bis, della legge n. 537 del 1993, non risultando integrati i requisiti sostanziali di applicazione della norma. Infatti, la società istante non pone in essere un illecito penalmente rilevante (un delitto non colposo) e il pagamento del riscatto non può considerarsi direttamente funzionale alla commissione di un reato da parte della società stessa.

L'indeducibilità del costo viene estesa all'Irap, mentre l'operazione descritta deve ritenersi esclusa dal campo di applicazione dell'IVA per difetto del requisito soggettivo.

SONO DEDUCIBILI LE PERDITE DA CESSIONE DEI CREDITI VERSO SOCIETÀ CONTROLLATE

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 19.1.2023 n. 102

Nella risposta all'interpello 19.1.2023 n. 102, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il caso di una società che intende procedere alla cessione pro soluto ad operatori professionali terzi sottoposti a vigilanza dei crediti di surrogazione vantati verso le sue partecipate indirette.

In tale contesto, l'Agenzia ritiene che qualora sussistano le condizioni evidenziate nella circolare n. 26/E del 2013 - ossia che i crediti siano ceduti a banche o altri intermediari finanziari vigilati, residenti in Italia o in Paesi che consentano un adeguato scambio di informazioni, che risultano indipendenti (ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile) rispetto al soggetto cedente ed al soggetto ceduto - si potranno ritenere verificati i requisiti di deducibilità della perdita richiesti dall'articolo 101, comma 5, del TUIR e quindi sarà possibile dedurre la stessa al momento della cessione all'intermediario finanziario vigilato.

I COSTI PER LA CESSIONE DI PARTECIPAZIONI PEX SI DEDUCONO AL 5 PER CENTO

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 19.1.2023 n. 94

Ai costi connessi alla cessione di una partecipazione che non sono computati nella determinazione della plusvalenza si applica il regime di indeducibilità previsto dall'articolo 109, comma 5, del TUIR.

Pertanto, i costi dovranno essere ripresi a tassazione nella medesima misura in cui il provento correlato è considerato esente: gli stessi sono da considerare indeducibili nella misura del 95 per cento ai sensi dell'articolo 86 e dell'articolo 109, comma 5, del TUIR, in quanto riferibili alla realizzazione della plusvalenza parzialmente esente ai fini IRES.

Anche ai fini dell'IRAP le somme in esame non possono assumere rilevanza in quanto legate ad un evento, la cessione della partecipazione, che non rientra nell'attività caratteristica dell'impresa da cui trae origine la base imponibile del tributo.

COMMESSE INFRANNUALI DA VALUTARE SEMPRE AL COSTO

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 19.1.2023 n. 93

Il caso esaminato nell'interpello riguarda una società, che adotta i principi contabili nazionali, che ha contabilizzato tra le rimanenze un importo relativo a lavori in corso su ordinazione con durata contrattuale inferiore ai 12 mesi (da considerarsi quindi commesse infrannuali).

La contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione è avvenuta in base al criterio della percentuale di completamento, come previsto dall'articolo 2426, comma 1, n. 11 del codice civile e in aderenza alle disposizioni del principio contabile OIC 23, che prevede una valorizzazione della commessa sulla base dello stato di avanzamento dei lavori (SAL).

Per l'inquadramento fiscale di questa fattispecie è necessario stabilire se la rappresentazione contabile incida sulla qualificazione, classificazione ed imputazione temporale di bilancio dell'operazione oppure se la stessa debba essere ascritta a fenomeni meramente valutativi che, come tali, restano estranei al principio di derivazione rafforzata, in quanto non espressamente citati nell'articolo 83 del TUIR.

Secondo l'Agenzia, poiché l'applicazione del metodo della percentuale di completamento rinvenibile nell'OIC 23 in riferimento ai lavori in corso su ordinazione si esaurisce in un fenomeno meramente valutativo, la disposizione dell'articolo 92, comma 6 del TUIR (valutazione in base alle spese sostenute) non può essere disattivata per effetto del principio di derivazione rafforzata.

Al contrario, il valore dei lavori in corso su ordinazione da prendere in considerazione ai fini della determinazione della base imponibile IRAP coincide con il valore contabilizzato dalla Società, non rendendosi necessaria alcuna variazione in rettifica nella relativa dichiarazione.

L'UTILIZZO DELLA RISERVA IN SOSPENSIONE PER L'ACQUISTO DI AZIONE PROPRIE È TASSATO

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 19.1.2023 n. 87

La risposta ad interpello 19.1.2023 n. 87 esamina le conseguenze, sul piano fiscale, dell'utilizzo per l'acquisto di azioni proprie della riserva speciale creata per la disciplina del riallineamento dei valori.

In sostanza, questa operazione integra fiscalmente la fattispecie della "attribuzione" ai soci della riserva da riallineamento in sospensione d'imposta creata ai sensi dell'articolo 13, comma 3, della legge 342 del 2000 e, conseguentemente, comporta in capo alla società il concorso alla formazione del reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle società (IRES) e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

L'importo tassato è pari alla riserva utilizzata, aumentata dell'imposta sostitutiva corrispondente all'ammontare attribuito, e alla società spetta un credito di imposta pari all'imposta sostitutiva versata (in misura corrispondente alla riserva attribuita) in occasione dell'adesione al regime del riallineamento.

LE INDENNITÀ RISARCITORIE PERCEPITE IN PERIODI SUCCESSIVI ALL'EVENTO SONO SOPRAVVENIENZE RATEIZZABILI

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 18.1.2023 n. 80

La risposta all'interpello 80 del 18 gennaio 2023 conferma il regime fiscale delle indennità risarcitorie.

In particolare, se le indennità vengono conseguite in un periodo successivo a quello in cui si è verificato l'evento dannoso, il comma 2 dell'articolo 88 del TUIR stabilisce che *"le indennità di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 86 vengono conseguite per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, l'eccedenza concorre a formare il reddito a norma del comma 4 del detto articolo."*

La norma, pertanto, ferma restando la rilevanza reddituale dell'evento, ha voluto assicurare anche nel caso di sopravvenienza attiva (per effetto del conseguimento dell'indennità in un periodo d'imposta successivo a quello dell'evento dannoso) l'applicazione del medesimo trattamento fiscale previsto per la plusvalenza, riconoscendo la possibilità di rateizzare, ai sensi del comma 4 dell'articolo 86 del TUIR, la differenza tra l'indennità conseguita e il costo fiscalmente riconosciuto del bene perduto o danneggiato.

LA SVALUTAZIONE DI UN ONERE PLURIENNALE NON È IMMEDIATAMENTE DEDUCIBILE

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 18.1.2023, n. 63

La questione oggetto di interpello riguarda la deducibilità ai fini IRES ed IRAP di una rettifica di valore della voce immobilizzazioni immateriali riferita a costi sostenuti per le campagne di informazione e comunicazione che sono state capitalizzate negli anni precedenti.

L'Agenzia fa una premessa generale, secondo la quale nel caso di specie trova applicazione l'articolo 108, comma 1, del TUIR (*"Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite del limite della quota imputabile a ciascun esercizio"*), e quindi per gli oneri pluriennali assumono piena rilevanza sul piano fiscale le scelte operate in sede di bilancio.

Questa conclusione, però, viene meno per la rettifica di valore, che non può trovare riconoscimento ai sensi dell'articolo 108 del TUIR in quanto rappresenta di un fenomeno valutativo che, come tale, è irrilevante fiscalmente. Ciò in quanto per quota imputabile a ciascun esercizio deve intendersi l'importo calcolato in funzione della vita utile ordinariamente attribuita in sede di redazione del bilancio.

La rettifica di valore non dedotta nel periodo e transitata a conto economico potrà invece essere recuperata, sia ai fini IRES sia ai fini IRAP, nel corso degli anni successivi attraverso variazioni in diminuzione, applicando le modalità di deduzione civilistica ad un valore fiscale più alto a decorrere dall'inizio dell'ammortamento civilistico (come già sostenuto nella circolare n. 26 del 20 giugno 2012 e nella risoluzione n.98 del 19 dicembre 2013).

L'ACCORDO TRANSATTIVO RILEVA NELL'ESERCIZIO DI SOTTOSCRIZIONE

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 28 gennaio 2023, n. 28

Nella risposta ad Interpello n. 28 del 13.1.2023 l'Agenzia ha precisato che un accordo transattivo sottoscritto da una società a chiusura di alcuni giudizi pendenti possiede i requisiti di inerenza con l'attività di impresa svolta, per cui l'importo risulta deducibile.

La competenza del costo deve ritenersi maturata nel periodo di imposta in cui viene sottoscritto l'accordo.

SONO INTEGRALMENTE DEDUCIBILI I COSTI DELLE AUTO RIADDEBITATI

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 20 gennaio 2023, n. 107

Nel caso oggetto di interpello, per una società le autovetture acquisite non sono utilizzate dalla stessa né in modo esclusivo, né con un utilizzo non esclusivo, bensì sono di fatto messe a disposizione delle società controllate, mediante contratti stipulati con esse e conseguente relativo addebito alle medesime, senza alcuna maggiorazione, del costo sostenuto.

In tale contesto, le spese sostenute non rientrano nella disciplina dall'articolo 164 del TUIR, poiché il concetto di utilizzo a cui l'articolo fa riferimento è un utilizzo strumentale delle autovetture nell'esercizio di imprese, arti e professioni. Nel caso prospettato, invece, le autovetture sono acquistate non per essere utilizzate quali beni strumentali dell'attività della capogruppo, bensì allo scopo di essere messe a disposizione delle società controllate.

L'Agenzia pertanto ritiene che i beni siano da inquadrare alla stregua di beni oggetto dell'attività della capogruppo, con la conseguenza che i costi sostenuti devono soggiacere alle regole generali di determinazione del reddito d'impresa; in altri termini, trattandosi di costi sostenuti, ma integralmente riaddebitati, per la messa a disposizione delle autovetture alle controllate, è corretto affermare che tali costi risulteranno deducibili senza le limitazioni previste nell'articolo 164 del TUIR.

Anche ai fini Iva si ritiene che la società, faccia un 'utilizzo esclusivo' delle autovetture nell'esercizio d'impresa, addebitando a sua volta l'IVA (assolta a monte) per effetto della prestazione di un servizio a titolo oneroso di messa a disposizione delle auto a favore delle società controllate; spetta quindi la detrazione integrale dell'imposta assolta sulle spese relative alle autovetture.

IMPOSTE INDIRETTE

SERVIZI INTERNAZIONALI: I CHIARIMENTI DI ASSONIME

Assonime, Circolare del 20 gennaio 2023, n. 2

La circolare Assonime approfondisce la disciplina IVA dei trasporti internazionali dopo la modifica introdotta dall'articolo 5-septies del decreto-legge n. 146/21.

Tale norma ha limitato l'ambito di applicazione del regime di non imponibilità riservato ai trasporti internazionali – definito prima della modifica in modo strettamente oggettivo – per tener conto dell'interpretazione della corrispondente norma unionale dettata dalla Corte di Giustizia secondo cui sarebbe richiesto anche un requisito soggettivo consistente nella circostanza che il committente deve essere a tal fine il mittente o il destinatario dei beni.

Questo principio è stato attuato nella norma nazionale disponendo che il regime di favore può operare solo se il committente del trasporto è l'esportatore o l'importatore: soggetti, questi, che dovrebbero coincidere, di regola, con i mittenti e i destinatari dei beni da trasportare. A questa situazione sono equiparate alcune fattispecie, frequenti nella prassi commerciale, in cui si interpone fra tali soggetti uno spedizioniere cui è conferito il mandato a stipulare il contratto di trasporto.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

NESSUNA ESTEROVESTIZIONE PER LA SOCIETÀ SENZA PARTECIPAZIONI

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 26.1.2023 n. 164

Il quesito posto nell'Interpello riguarda l'applicazione della presunzione (relativa) contenuta nell'articolo 73, comma 5-bis, del TUIR. Questa norma stabilisce che *"salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa: a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato; b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato"*.

Ne deriva abbastanza agevolmente, come sostenuto nella risposta, che l'assenza del possesso di partecipazioni da parte della società estere esclude pacificamente l'applicazione dell'ipotesi di esterovestizione.