a Deloitte business

Numero 5
Marzo 2023

Tax & Legal News

FOCUS:
Le anticipazioni sulla nuova Ires nella delega fiscale

SCADENZE FISCALI

FOCUS

Le anticipazioni sulla nuova IRES nella delega fiscale

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

Cambiano le operazioni di trasformazione, fusione e scissione transfrontaliere

BILANCIO

L'assenza di chiarezza rende annullabile il bilancio
Attestazioni della direzione: le istruzioni di Assirevi

IMPOSTE DIRETTE

Le sopravvenienze relative a componenti non dedotti non sono tassate
Nei canoni di leasing immobiliare si deduce dall'IRAP anche la quota per il terreno

IMPOSTE INDIRETTE

I chiarimenti Assonime sulla dichiarazione iva
Il punto sul gruppo iva in una rassegna di prassi e giurisprudenza

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Nel trust estero l'erede subentra nella interposizione

SCADENZE FISCALI

17 APRILE

Soggetti IVA

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 ad identificare i soggetti tra i quali è stata effettuata l'operazione e delle fatture riferite alle prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione effettuate nel mese solare precedente.

Sostituti di imposta

Versamento delle ritenute operate sui redditi corrisposti 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

Le anticipazioni sulla nuova IRES nella delega fiscale

Il Consiglio dei ministri di giovedì 16 marzo ha approvato il testo della delega per la riforma fiscale, che verrà in seguito discussa dal Parlamento. Vediamo quali sono le principali novità che vengono annunciate per l'imposta sul reddito delle società, sia per quanto riguarda i singoli istituti sia per il tema dei rapporti tra Fisco e contribuenti.

Doppia aliquota

La novità di maggior rilievo riguarda l'introduzione di una aliquota IRES ridotta qualora vengano rispettate, entro i due periodi d'imposta successivi a quello nel quale è stato prodotto il reddito, entrambe le seguenti condizioni:

a) una somma corrispondente, in tutto o in parte, al reddito sia impiegata in investimenti, con particolare riferimento a quelli qualificati, e in nuove assunzioni;

b) gli utili non siano distribuiti o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa.

Interessi passivi

La legislazione nazionale dovrà essere allineata ai principi comunitari. In particolare, nell'articolo 4 della direttiva (UE) n. 2016/1164 (cd. Direttiva ATAD) è contenuta una serie di disposizioni riguardanti la deducibilità degli interessi passivi in sede di determinazione del reddito d'impresa, che rappresentano il livello minimo di tutela fiscale al quale devono uniformarsi tutti gli Stati membri. Si tratta di disposizioni di carattere generale che lasciano agli Stati membri il compito di definire le norme specifiche, alla luce dei propri regimi impositivi.

Si propone quindi la revisione della disciplina di deducibilità degli interessi passivi anche attraverso l'introduzione di apposite franchigie, fermo restando il contrasto dell'erosione della base imponibile realizzata dai gruppi societari transnazionali.

Consolidato nazionale

La bozza di delega prevede la modifica del regime delle perdite nel consolidato nazionale al fine di evitare il problema derivante dalla attribuzione di quelle non utilizzate dalla consolidante all'atto dell'interruzione o revoca del consolidato. L'attuazione comporterà, per la determinazione del reddito consolidato, un regime di trasferimento globale delle perdite di un esercizio conseguite dalle singole società aderenti al consolidato in misura non eccedente la somma dei redditi dello stesso esercizio complessivamente realizzati dalle altre società aderenti allo stesso consolidato fiscale in modo da evitare la gestione delle eccedenze di perdite in capo al soggetto consolidante. La scelta dei criteri attraverso i quali trasferire le perdite al consolidato (e.g. pro quota o su base individuale) potrà essere decisa nell'ambito dell'accordo di consolidamento.

Commercio di bare fiscali

L'intento è quello di uniformare il contenuto delle disposizioni anti elusive specifiche contenute negli articoli 84, 172 e 173, volte a contrastare il fenomeno consistente nel predisporre le condizioni per effetto delle quali è possibile la compensazione delle perdite fiscali riportabili di cui è dotata una società caratterizzata da una redditività fortemente negativa e la cui attività d'impresa ha subito un fortissimo ridimensionamento, con i redditi imponibili positivi di una diversa società.

In tale ambito viene anche prevista la revisione del limite quantitativo rappresentato dal valore del patrimonio netto, oramai anacronistico e non più idoneo a garantire il raggiungimento della finalità che la norma si propone, e della nozione di modifica dell'attività principale esercitata, in merito alla quale dovranno essere chiarite le condizioni in presenza delle quali si ritiene che due società svolgano la medesima attività (qualora, ad esempio, operino nello stesso settore e comparto merceologico).

Operazioni straordinarie

Il legislatore delegato dovrà eliminare gli effetti di irrazionalità e distorsione attualmente derivanti dalle norme che regolano la disciplina dei conferimenti di azienda (articolo 176 del TUIR) e degli scambi di partecipazioni mediante conferimento (articolo 177).

Ad esempio, in relazione ai conferimenti di partecipazioni detenute in società holding nella norma attualmente in vigore è richiesto che le percentuali minime si riferiscano a tutte le società indirettamente partecipate che esercitano un'impresa commerciale e si determinino, relativamente al conferente, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa. In base alla consolidata interpretazione della norma, la demoltiplicazione si applica anche alle società operative di secondo livello; in sostanza, l'approccio "look-through" va applicato sino ai livelli inferiori della catena e la presenza di una sola partecipazione in una società operativa "sotto soglia" preclude la fruizione del regime di realizzo controllato.

Riallineamenti facoltativi della differenza tra valori civili e fiscali

Il Governo verrà delegato a razionalizzare e semplificare i regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili al fine di uniformarne il trattamento. È stata, altresì, prevista la limitazione dei possibili arbitraggi tra realizzi non imponibili e assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti.

IRAP

Il Governo sarà delegato a disporre una revisione organica dell'IRAP volta all'abrogazione del tributo e alla contestuale istituzione di una sovraimposta da determinarsi con le stesse regole previste per l'IRES, con esclusione della disciplina in materia di riporto delle perdite.

Il superamento dell'IRAP dovrà essere realizzato in modo graduale, dando priorità alle società di persone e alle associazioni tra artisti e professionisti; in una successiva fase verrà esteso alle società di capitali.

Derivazione rafforzata

La direttiva della delega è quella di implementare il principio di derivazione rafforzata e limitare la divergenza tra la disciplina fiscale e quella civilistica, fermi restando i principi di inerenza e di neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione aziendale e divieto di abuso del diritto, in modo da evitare la gestione di un oneroso doppio binario civilistico-fiscale.

A titolo esemplificativo, saranno oggetto di revisione le differenze temporanee che scaturiscono dalla deroga alla competenza economica del bilancio: (i) derivanti da fenomeni valutativi come per le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale o per gli ammortamenti; (ii) in quanto si considera rilevante il momento del pagamento come per le differenze su cambi per i debiti o i crediti in valuta e gli interessi di mora.

Costi parzialmente indeducibili

È stata prevista anche la revisione della disciplina dei costi parzialmente deducibili.

In tale contesto, sarà possibile anche rivedere le numerose disposizioni che limitano la deducibilità dei costi afferenti all'impiego dei lavoratori dipendenti (in tal senso va anche letto il riferimento contenuto nella lettera c) alla "revisione della disciplina dei costi parzialmente deducibili") e che costituiscono voci rilevanti che contribuiscono a mantenere elevato il costo del lavoro. In proposito, si pensi ai limiti di deducibilità per le imprese in relazione: alle spese inerenti ai fabbricati concessi in uso ai dipendenti, alle spese di vitto e alloggio per le trasferte dei dipendenti e, più in generale, alle spese alberghiere e di ristorazione del dipendente, ai costi per l'uso dell'auto del dipendente o per l'auto assegnata al dipendente o ancora alle spese telefoniche.

Incentivi fiscali

Tra i principi e criteri direttivi specificamente individuati dalla delega, segnaliamo anche:

- la revisione e razionalizzazione degli incentivi fiscali alle imprese, anche in coerenza con quanto previsto dalla direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio del 14 dicembre 2022, intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala, al fine di coordinare e riordinare i meccanismi di determinazione e fruizione delle agevolazioni di natura fiscale;
- la revisione della fiscalità di vantaggio riferita al complesso di norme finalizzate a fornire vantaggi di natura fiscale per lo svolgimento di attività economiche in particolari aree geografiche del Paese, oppure a determinati settori, al fine di favorirne lo sviluppo.

Rapporti fisco contribuente

Il Governo dovrà essere delegato a effettuare la revisione dello Statuto del Contribuente con particolare riferimento ai principi del legittimo affidamento del contribuente e della certezza del diritto, prevedendo il rafforzamento da parte dell'ente impositore dell'obbligo di motivazione, specificando le prove su cui si fonda la pretesa e al diritto di accesso agli atti del procedimento tributario, poiché funzionale al corretto dispiegarsi del diritto al contraddittorio come riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea.

Viene anche previsto il potenziamento dell'esercizio del potere di autotutela, ampliando le ipotesi di impugnabilità del diniego espresso e del silenzio rifiuto nell'ipotesi di atti divenuti definitivi, affetti da evidenti illegittimità, che potranno pertanto essere censurate nel merito in sede giurisdizionale, e ciò anche al fine di evitare che il contribuente sia costretto a ricorrere per evitare la definitività dell'atto, nonché limitando la responsabilità erariale alla sola condotta dolosa.

Interpello

Il Governo verrà delegato a una razionalizzazione dell'istituto dell'interpello mediante l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale che inquadrino in modo sistematico e completo la materia interessata, in modo tale da prevenire le richieste dei contribuenti e, conseguentemente, ridurre il ricorso all'istituto.

Sempre al fine di ridurre il numero degli interpelli presentati dai contribuenti, è previsto:

- il rafforzamento del principio in base al quale può essere fatto ricorso all'interpello soltanto in assenza di documenti interpretativi già emanati in merito al caso di specie. Tale rafforzamento potrà essere assicurato anche mediante il coinvolgimento dei professionisti e degli altri intermediari fiscali autorizzati;
- la presentazione delle istanze, da parte delle persone fisiche e dei contribuenti di minori dimensioni, soltanto dopo aver verificato l'impossibilità di ottenere risposte scritte mediante servizi di interlocuzione rapida, realizzati anche attraverso l'utilizzo di tecnologie digitali e di intelligenza artificiale;

– il versamento di un contributo graduato in relazione alla tipologia del contribuente o al valore della questione.

Fiscalità internazionale

il Governo verrà delegato ad adeguare i principi dell'ordinamento tributario nazionale agli standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea, tenendo conto dell'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in materia tributaria. La riforma dovrà, inoltre, garantire la coerenza dell'ordinamento interno con le raccomandazioni OCSE nell'ambito del progetto BEPS (base erosion and profit shifting), e prevedere, in linea con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni, una revisione organica della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti diversi dalle società come criterio di collegamento personale all'imposizione, coordinandola con la disciplina della stabile organizzazione e dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia.

La riforma, inoltre, potrà promuovere l'introduzione di forme di agevolazione fiscale che favoriscano gli investimenti e i trasferimenti di capitali in Italia per la promozione di attività economiche sul territorio italiano, assicurando, in ogni caso, il rispetto della normativa europea in tema di aiuti di Stato, nonché dei principi in tema di concorrenza fiscale non dannosa.

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

CAMBIANO LE OPERAZIONI DI TRASFORMAZIONE, FUSIONE E SCISSIONE TRANSFRONTALIERE

Decreto legislativo 2 marzo 2023 n. 19

Le operazioni di trasformazione, fusione e scissione transfrontaliere sono oggetto della direttiva 2017/1132/Ue, recentemente modificata dalla direttiva 2019/2121/Ue. L'Italia ha recepito queste variazioni con il DLgs. 19/2023, che è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 56 del 7.3.2023.

Le disposizioni del decreto hanno effetto a decorrere dal 3 luglio 2023 e si applicano alle operazioni transfrontaliere e internazionali nelle quali nessuna delle società partecipanti, a tale data, ha pubblicato il progetto.

Al contrario, le modifiche che il decreto legislativo ha apportato al codice civile si applicano dalla data di entrata in vigore del decreto stesso (22 marzo 2023). Le società che hanno trasferito la sede statutaria all'estero prima di tale data mantenendo l'iscrizione nel registro delle imprese continuano ad essere regolate dalla legge italiana e, ai fini della giurisdizione e della legge applicabile, la loro sede si considera ubicata presso il registro delle imprese presso il quale hanno mantenuto l'iscrizione.

BILANCIO

L'ASSENZA DI CHIAREZZA RENDE ANNULLABILE IL BILANCIO

Cassazione, ordinanza 15.3.2023 n. 7433

La Cassazione ha ribadito che i principi di veridicità e correttezza si riflettono di regola sul risultato del bilancio, mentre quello di chiarezza impone di fornire le spiegazioni necessarie alla comprensione della realtà patrimoniale, economica e finanziaria della società e che, nella disciplina legale del bilancio d'esercizio delle società, il principio di chiarezza non è affatto subordinato a quello di correttezza e veridicità del bilancio medesimo, essendo dotato di autonoma valenza cogente.

Pertanto, come nel caso di specie, è corretta la sentenza che sancisce la nullità della deliberazione di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea ordinaria di una società, ritenendo che il documento contabile leda le regole della chiarezza e della veridicità, essendo stato approvato con il mero rinvio ai rilievi, formulati in precedenza dal collegio sindacale, mediante la formula, trascritta nel verbale assembleare, secondo cui il bilancio è approvato «recependo le modifiche proposte dal Collegio Sindacale nella propria nota di sintesi ».

ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE: LE ISTRUZIONI DI ASSIREVI

Assirevi, documento di ricerca febbraio 2023 n. 251

Il documento Assirevi fornisce indicazioni applicative delle linee giuda contente nel principio di revisione internazionale ISA Italia 580 – Attestazioni scritte, relativo al contenuto delle attestazioni che devono essere rilasciate dalla Direzione e acquisite dal revisore quali elementi probativi nell'ambito dell'attività di revisione contabile finalizzata all'espressione del giudizio sul bilancio di esercizio o sul bilancio consolidato.

Ricordiamo che il documento attuale sostituisce l'analogo documento di ricerca 233 del febbraio 2022: l'aggiornamento riguarda soprattutto le responsabilità della direzione relative alla nuova normativa del codice della crisi di impresa.

IMPOSTE DIRETTE

LE SOPRAVVENIENZE RELATIVE A COMPONENTI NON DEDOTTI NON SONO TASSATE

Agenzia delle entrate, risposta ad interpello 6.3.2023 n. 240

La risposta ad Interpello 6.3.2023 n. 240 ribadisce un importante principio, sostenuto in continuità dall'Amministrazione finanziaria ma messo in dubbio da una posizione della giurisprudenza: le sopravvenienze attive rilevano dal punto di vista fiscale solo se sono correlate a voci che in precedenza sono state dedotte nella determinazione del reddito di impresa.

Infatti, come ricorda l'Agenzia, affinché sia applicabile l'articolo 88 del Tuir occorrono:

- il carattere sopravvenuto del fatto generatore del componente positivo del reddito;
- la sua stretta relazione con un componente economico (o con una passività patrimoniale) che abbia concorso alla formazione del reddito di impresa in un periodo d'imposta precedente l'insorgere della sopravvenienza stessa.

Su questo aspetto, pertanto, la risposta richiama la soluzione fornita all'interpello n. 71 del 5 marzo 2019, in cui, con riferimento ad una fattispecie avente ad oggetto la tassazione di sopravvenienze attive emergenti dalla cancellazione di debiti iscritti in bilancio a seguito del disconoscimento ai fini fiscali di costi in precedenza imputati al conto economico, è stato chiarito che tale sopravvenienza non costituiva un componente di reddito tassabile ex articolo 88 del TUIR.

Tale orientamento, peraltro, si pone in continuità con la posizione espressa in precedenti documenti di prassi del Ministero delle Finanze (Risoluzione 28 giugno 1979, n. 813, e Circolare 27 maggio 1994, n. 73/E).

NEI CANONI DI LEASING IMMOBILIARE SI DEDUCE DALL'IRAP ANCHE LA QUOTA PER IL TERRENO

Cassazione, sentenza 4.3.2023 n. 6492

In materia di Irap, l'Agenzia delle entrate (nella circolare n. 36/E del 16.7.2009, paragrafo 1.3), interpreta l'articolo 36, commi 7 e 7-bis del dl 223/06 nel senso che l'indeducibilità del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali debba operare anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap. In considerazione della previsione contenuta nel comma 7-bis dell'articolo 36, che estende l'irrilevanza fiscale delle quote di ammortamento dei terreni anche alla parte della quota capitale dei canoni di fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria, riferibile ai terreni medesimi, la risoluzione 38/E del 23.6.2010 indica come la quota di canone riferibile al terreno pertinenziale debba essere considerata indeducibile anche nella determinazione della base imponibile Irap.

Secondo la Sentenza di Cassazione, tuttavia, *"per l'applicazione dell'Irap, in virtù del disposto di cui all'art. 5 DLgs. n. 446 del 1997, come modificato dalla legge n. 244 del 2007 (cd. legge finanziaria 2008), vale la regola della derivazione dei costi sostenuti dal conto economico - c.d. derivazione di bilancio - che comporta il controllo della correttezza delle appostazioni nel conto economico alla stregua dei principi civilistici e contabili nazionali (Cass. 20.12.2019, n. 34176, Cass. 11.6.2018, n. 15115)."*

Per questo motivo, l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate non risulta in linea con detto principio. Va pertanto, affermato che, nella determinazione della base imponibile Irap, opera il principio di diretta derivazione dal bilancio di esercizio, redatto applicando correttamente i principi contabili, e, pertanto, il canone di un leasing immobiliare, fatta eccezione per la quota relativa agli interessi passivi, è integralmente deducibile, anche se in parte riferibile al terreno sottostante il fabbricato.

IMPOSTE INDIRETTE

I CHIARIMENTI ASSONIME SULLA DICHIARAZIONE IVA

La circolare di Assonime illustra il modello di dichiarazione annuale IVA per il periodo d'imposta 2022, evidenziando le principali novità rispetto a quello relativo alla dichiarazione per l'anno 2021.

In particolare, l'attuale modello introduce il nuovo quadro CS, denominato "Contributo straordinario contro il caro bollette", per consentire ai soggetti passivi del contributo straordinario per il caro bollette di assolvere i relativi adempimenti dichiarativi.

Assonime, Circolare del 15 marzo 2023 n. 7

IL PUNTO SUL GRUPPO IVA IN UNA RASSEGNA DI PRASSI E GIURISPRUDENZA

Assonime, circolare 9 febbraio 2023 n. 6

Assonime ha emanato una circolare nella quale fa il punto sulla disciplina del gruppo IVA introdotta nel 2018, tenendo conto dei documenti di prassi che hanno esaminato alcune situazioni concernenti, in particolare, le problematiche relative ai requisiti soggettivi per la costituzione del gruppo e per la partecipazione a gruppi già costituiti.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

NEL TRUST ESTERO L'EREDE SUBENTRA NELLA INTERPOSIZIONE

Agenzia delle entrate, risposta ad interpello 16.3.2023 n. 251

In una fattispecie molto particolare sottoposta all'esame dell'Agenzia delle Entrate, viene esaminata la situazione di un trust (family trust) istituito all'estero nell'ambito de quale il disponente ha ritenuto il family trust come meramente interposto rispetto a sé stesso, in ragione della sua contemporanea assunzione del ruolo di trustee, disponente e beneficiario, nonché in ragione dell'effettiva percezione dei redditi.

Con il testamento, il disponente ha nominato i figli:

- esecutori ed amministratori fiduciari del testamento;
- suoi ''sostituti'' per l'esercizio delle funzioni relative al family trust, sostanzialmente attribuendo loro l'incarico di trustee.

Secondo le Entrate gli elementi da sottolineare sono i seguenti:

- il family trust è una struttura meramente interposta rispetto al disponente, finché in vita, in ragione della contemporanea assunzione dei ruoli di trustee, di disponente e di beneficiario, oltre che di effettivo percettore dei redditi da parte dello stesso;

- nei periodi d'imposta in cui il disponente è stato residente fiscalmente in Italia, i relativi redditi sono stati correttamente assoggettati ad imposizione direttamente in capo al disponente interponente;
- i figli del disponente, già beneficiari del family trust, in sede di testamento sono stati nominati ''sostituti'' del de cuius per l'esercizio delle funzioni relative al family trust ovvero, nella sostanza, co-trustee del trust, oltre che esecutori ed amministratori fiduciari del testamento.

Sulla base di quanto rappresentato, stante il ruolo di beneficiario e di co-trustee, quest'ultimo assunto per testamento unitamente alla proprietà della società a cui è affidato, formalmente, l'incarico di trustee, si deve concludere che la natura di soggetto interposto del family trust in capo al disponente non muta nemmeno rispetto ai figli subentrati nella sua posizione dopo la morte.