a Deloitte business

Numero 9
Maggio 2023

Tax & Legal News

FOCUS:
Utile di bilancio e reddito fiscale: le ipotesi di avvicinamento

SCADENZE FISCALI

FOCUS

Utile di bilancio e reddito fiscale: le ipotesi di avvicinamento

NEWS

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La scissione parziale a favore del socio unico non è abusiva

IMPOSTE DIRETTE

Erogazioni ai dipendenti con figli a carico esenti fino a 3.000 euro

Redditi e IVA dei lavoratori autonomi vanno sempre per cassa

IMPOSTE INDIRETTE

In arrivo il via libera UE per il rinnovo dello split payment

Nessuna rettifica della detrazione per il bene distrutto o venduto come rifiuto
La locazione di macchinari è esente se accessoria alla locazione del capannone

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

La rottamazione ruoli slitta al 30 giugno 2023

Allegati sul SIGIT senza firma digitale dal 15 maggio 2023

L'AIDC interviene sulla distinzione tra crediti non spettanti e inesistenti

SCADENZE FISCALI

25 MAGGIO

Operatori intracomunitari

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

31 MAGGIO

Soggetti Iva

Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA effettuate nel primo trimestre solare del 2023, 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

Utile di bilancio e reddito fiscale: le ipotesi di avvicinamento

La delega per la riforma fiscale persegue l'obiettivo di una derivazione più "spinta" del risultato fiscale da quello contabile; a questo tema è dedicato un documento di studio del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e della Fondazione nazionale dei commercialisti del 19 aprile 2023, del quale riprendiamo alcuni spunti.

Le variazioni permanenti

Una prima riflessione riguarda le differenze di sistema. Sotto il profilo dei componenti positivi, non si possono eliminare le variazioni che riguardano la detassazione dei dividendi, le plusvalenze esenti e le minusvalenze indeducibili derivanti dalla cessione di partecipazioni pex, le svalutazioni e le rivalutazioni delle partecipazioni irrilevanti redditualmente.

Il documento di ricerca sottolinea che il processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici non può che passare anche attraverso una revisione della disciplina dei costi parzialmente deducibili. Il primo esempio che viene proposto riguarda il regime dei costi relativi ai mezzi di trasporto a motore previsto dall'articolo 164 del TUIR, che risulta di particolare complessità nell'attuazione pratica.

Si propone inoltre di considerare la rimozione delle norme concernenti i costi afferenti ai lavoratori dipendenti; in particolare, il riferimento è alle previsioni relative all'impiego di beni e servizi a favore dei lavoratori subordinati con tassazione del relativo fringe benefit. Vengono espressamente citate le regole di indeducibilità del 30% delle spese relative a mezzi di trasporto a motore assegnati ai dipendenti, del 20% delle spese relative alle apparecchiature telefoniche, dell'importo eccedente una determinata soglia per le spese di vitto e alloggio sostenute per i dipendenti in trasferta, del costo per le abitazioni assegnate ai dipendenti eccedente l'importo del fringe benefit tassato, del costo delle opere e servizi per il personale dipendente superiore alla soglia prevista, del 25% delle spese alberghiere e di ristorazione.

Viene anche osservato che la semplificazione della determinazione del reddito d'impresa necessita di interventi che non riguardano esclusivamente le norme del TUIR. In tal senso viene fatto riferimento alle previsioni del Dm 8 giugno 2011, recante disposizioni di coordinamento tra i principi contabili internazionali e le regole di determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP, che andrebbero riviste per tenere conto delle modifiche al TUIR che si andranno a introdurre. Potrebbe, inoltre, essere opportuno intervenire, sul Dm 10 gennaio 2018 concernente lo standard contabile IFRS 15 (Ricavi) e il raccordo con le previsioni fiscali per eliminare le disposizioni che derogano alla competenza economica del bilancio.

Da ultimo, viene segnalata l'opportunità che le previsioni di eliminazione delle variazioni fiscali e il conseguente avvicinamento del dato fiscale a quello contabile risultino applicabili in via generale ai soli soggetti che sottopongono il proprio bilancio di esercizio a revisione legale dei conti, anche in via volontaria, ferma restando la possibilità per alcune imprese di operare in assenza di revisione, utilizzando apposite certificazioni rilasciate da professionisti qualificati che attestino la correttezza degli imponibili dichiarati.

Le variazioni temporanee

Un primo gruppo di variazioni temporanee riguarda i costi di carattere valutativo, la cui deduzione è riconosciuta entro un determinato limite massimo o rinviata - integralmente - al momento in cui il costo diviene certo, e i componenti positivi valutativi, per i quali è stabilita una soglia minima di imponibilità.

Per quanto riguarda i costi, il documento di ricerca fa riferimento agli ammortamenti, alle svalutazioni e agli accantonamenti.

In merito agli ammortamenti, appare opportuno che assumano rilevanza fiscale il component approach e la sostituzione delle componenti (IAS 16, par. 13 e 14; OIC 16, par. 51). In particolare, nel caso della sostituzione sarebbe opportuno consentire la piena deducibilità degli elementi sostituiti ed eliminati contabilmente. Si ritiene, altresì, opportuno che medesima rilevanza fiscale sia riconosciuta alle rivalutazioni e alle svalutazioni dei cespiti ammortizzabili, ove contabilmente consentite, in quanto tali componenti sono inscindibilmente collegate al processo di ammortamento. In conseguenza delle modifiche al regime fiscale degli ammortamenti, occorrerebbe anche rivedere la normativa che disciplina la deducibilità dei canoni di leasing.

Per quanto concerne gli accantonamenti, il documento di ricerca rimarca che la derivazione diretta dal dato di bilancio si presenta meno agevole in considerazione della rilevante componente valutativa; tuttavia, *"uno sforzo nel senso della eliminazione della variazione temporanea potrebbe essere compiuto laddove gli accantonamenti siano imputati in bilancio a fronte di oneri futuri che siano certi nell'anno (o, comunque, stanziati sulla base di un impegno giuridico al loro sostenimento) e possano essere quantificati sulla base di un processo di stima obiettivo, fattispecie per le quali la "discrezionalità" del contribuente gioca un ruolo minore".*

Nell'ambito dei componenti positivi valutativi, vengono innanzi tutto considerate le variazioni delle rimanenze di beni, di opere e servizi pluriennali e di titoli. Ricordiamo che la delega fiscale ha individuato le opere, le forniture di beni e servizi di durata ultrannuale fra le componenti passibili di avvicinamento tra il dato contabile e quello fiscale; in tal senso, secondo il documento, andrebbe consentita la rilevanza fiscale della contabilizzazione al costo delle commesse ultrannuali, se prevista in bilancio: la revisione dell'articolo 93 del Tuir dovrebbe avvicinare la disciplina fiscale alle rappresentazioni di bilancio anche per i soggetti OIC-adopter. In senso conforme dovrebbe essere riconosciuta fiscalmente anche la valutazione delle commesse infrannuali secondo il criterio della percentuale di completamento, senza operare alcuna variazione in diminuzione.

Un secondo gruppo di variazioni fiscali di carattere temporaneo riguarda i componenti negativi o positivi di reddito che sono deducibili o tassabili secondo il principio di cassa. Fra questi ve ne sono alcuni per i quali la deroga al principio della competenza è dovuta alla esigenza di evitare arbitraggi (ad esempio, i compensi agli amministratori), altri per i quali l'applicazione del principio di cassa sterilizza componenti solo valutative, rinviandone la rilevanza fiscale al momento del realizzo (ad esempio, le differenze positive e negative di cambio). In questo ambito si possono ricomprendere anche i contributi in conto capitale tassabili per cassa (e rateizzabili), per i quali si potrebbe valutare un intervento del legislatore delegato.

Per quanto riguarda gli interessi di mora, il documento osserva che la scelta dell'applicazione del principio di cassa è stata verosimilmente effettuata in ragione del maggior rischio di inadempimento connesso ai relativi crediti e della frequenza con cui tali interessi non vengono richiesti. Per ovviare a questa criticità *"si potrebbe prevedere l'integrale deducibilità delle svalutazioni sui crediti per interessi di mora anche per le imprese diverse dagli intermediari finanziari, così da assicurare la tassazione dei soli interessi di mora che l'impresa presume di incassare e che, quindi, non svaluta".*

Altri componenti negativi sono deducibili secondo il principio di cassa per tutelare le esigenze dell'Erario sull'effettivo sostenimento dell'onere; ad esempio, le imposte e i contributi ad associazioni sindacali e di categoria. Al riguardo, in relazione alle imposte, la ratio della deducibilità per cassa dovrebbe derivare dalla generica natura di oneri tributari privi di connessione diretta con l'attività dell'impresa; ne è dimostrazione la circostanza che laddove, invece, l'imposta o tassa è direttamente collegata ai ricavi la deduzione avviene secondo il criterio di competenza. In tal senso, si è più volta espressa l'Amministrazione finanziaria in riferimento a imposte traslate economicamente sui corrispettivi degli atti singolarmente riconoscibili come di competenza dell'esercizio. La stessa Amministrazione ha chiarito che sono deducibili per cassa tutti i tributi per i quali si pone autonomamente un problema di riferibilità a periodo, dato che si tratta di oneri che non sono imputabili a beni e servizi o non sono autonomamente associabili a ricavi specifici e riconoscibili.

Viene infine osservato che in alcuni casi l'applicazione del principio di cassa ha perso parte della sua originaria motivazione, come nel caso dei dividendi, per i quali si applica oramai il meccanismo della parziale esclusione in luogo del credito d'imposta.

Ulteriori variazioni di carattere temporaneo derivano da regimi agevolativi, come nel caso della rateizzazione delle plusvalenze, o da una incerta qualificazione dei costi, come nel caso delle spese di manutenzione deducibili secondo la regola dell'articolo 102, comma 6, del TUIR. Anche in tal caso, è da valutare una modifica delle norme di riferimento nell'ottica di una semplificazione della disciplina del reddito d'impresa.

In termini semplificatori, secondo il documento, si potrebbe anche agire sulle previsioni in materia di svalutazioni e di perdite su crediti (articoli 101 e 106 TUIR) per le imprese industriali e commerciali al fine di introdurre un regime fiscale più aderente al dato contabile, anche in considerazione della notevole complessità dell'attuale disciplina. La soluzione auspicabile, secondo il documento, sarebbe quella di *"riconoscere l'integrale deducibilità delle perdite e delle svalutazioni su crediti così come previsto per gli intermediari finanziari, con un regime transitorio di ripartizione pluriennale della deduzione delle svalutazioni già iscritte in bilancio e non ancora riconosciute fiscalmente."*

NEWS

OPERAZIONI STRAORDINARIE

LA SCISSIONE PARZIALE A FAVORE DEL SOCIO UNICO NON È ABUSIVA

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 8.5.2023 n. 317

Nel caso rappresentato nella Risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate 8.5.2023 n. 317, nell'ambito di una scissione parziale ciò che deve essere trasferito alla società beneficiaria è la partecipazione in una società iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie della scissa. Il trasferimento della partecipazione avverrà in regime di continuità dei valori fiscali di modo che la tassazione sul plusvalore della partecipazione trasferita alla beneficiaria resterà latente in capo ad essa e, dunque, verrà rinviata al successivo evento realizzativo.

L'Agenzia ritiene che l'operazione di scissione parziale della partecipazione in favore del socio unico della scissa non comporti il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, non ravvisandosi alcun contrasto con la ratio di disposizioni fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

La scissione e l'assegnazione della partecipazione al socio (possibile operazione alternativa) appaiono, infatti, entrambe operazioni fisiologicamente idonee e, perciò, poste su un piano di pari dignità, a consentire la collocazione della partecipazione al medesimo livello nella struttura organizzativa del gruppo delle altre società.

In assenza di un vantaggio fiscale ''indebito'', la risposta dell'Agenzia non prosegue nell'analisi relativa alla sussistenza degli ulteriori elementi costitutivi della condotta abusiva.

IMPOSTE DIRETTE

EROGAZIONI AI DIPENDENTI CON FIGLI A CARICO ESENTI FINO A 3.000 EURO

Decreto legge 4 maggio 2023 n. 48, Articolo 40

Il decreto legge lavoro (dl 4.5.2023 n. 48) prevede un innalzamento a 3.000 euro ella soglia non tassata dei benefit a particolari categorie di lavoratori dipendenti. L'articolo 40 del decreto prevede infatti che, limitatamente al periodo d'imposta 2023 e in deroga a quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, prima parte del terzo periodo, del TUIR, non concorrono a formare il reddito, entro il limite complessivo di euro 3.000, alcuni benefit.

Si tratta in particolare del valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti con figli, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi o affidati, a carico, nonché' delle somme erogate o rimborsate ai medesimi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.

Per tutti gli altri dipendenti, rimane ferma l'applicazione dell'articolo 51 del TUIR, e quindi la soglia di esenzione rimane ferma a 258,23 euro.

Il limite maggiorato si applica se il lavoratore dipendente dichiara al datore di lavoro di avervi diritto indicando il codice fiscale dei figli

REDDITI E IVA DEI LAVORATORI AUTONOMI VANNO SEMPRE PER CASSA

Cassazione, Sentenza 2.5.2023 n. 11339

La presenza di prestazioni professionali che non sono state considerate ai fini Iva e ai fini reddituali in un periodo di imposta non legittima l'accertamento e la rettifica per l'anno in questione qualora il contribuente dimostri che i relativi compensi sono stati incassati in anni successivi.

La sentenza della Cassazione si rifà a principi consolidati, ricordando infatti che *"In materia d'imposte sui redditi, i redditi da lavoro autonomo vanno dichiarati secondo il principio di cassa e non di competenza ai sensi dell'art. 50 (attuale art. 54), comma 1, del DPR n. 917 del 1986; ne consegue che l'importo delle fatture emesse dal professionista, ove sia comprovato che l'incasso dei compensi professionali è avvenuto in un anno d'imposta successivo a quello di emissione delle fatture, concorre alla determinazione del reddito da lavoro autonomo ai fini IRPEF con riguardo all'anno di effettiva riscossione e non già con riguardo a quello di emissione" (Cass. n. 24996/2022). Quanto all'IVA, poi, è altrettanto noto che, ai sensi dell'art. 6, comma 3, DPR n. 633/1972, "Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo".*

IMPOSTE INDIRETTE

IN ARRIVO IL VIA LIBERA UE PER IL RINNOVO DELLO SPLIT PAYMENT

Ministero dell'economia e delle finanze, Comunicato stampa 9.5.2023 n. 75

Con il comunicato stampa 9.5.2023 n. 75, il Ministero dell'economia e delle finanze informa che è in arrivo il via libera degli organismi Ue al rinnovo dell'autorizzazione ad applicare lo split payment (scissione dei pagamenti) dell'IVA, in scadenza il 30 giugno 2023.

Il meccanismo - già autorizzato con decisione di esecuzione 2017/784 del Consiglio Ue successivamente modificata con decisione di esecuzione 2020/1105 del Consiglio Ue - si applica alle operazioni effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni nonché degli enti pubblici economici e delle fondazioni, delle società controllate o partecipate da pubbliche amministrazioni o da enti e fondazioni e nei confronti di società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

Con l'autorizzazione lo split payment continuerà pertanto ad applicarsi senza soluzione di continuità e, almeno nella prima fase, nei confronti dei medesimi soggetti oggi interessati dalla misura.

NESSUNA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE PER IL BENE DISTRUTTO O VENDUTO COME RIFIUTO

Corte di Giustizia UE, Sentenza 4.5.2023 causa C-127/22

I giudici comunitari hanno preso in considerazione il tema dell'obbligo della rettifica dell'Iva detratta a monte nel caso in cui un bene venga sostanzialmente eliminato.

Secondo la sentenza, l'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE deve essere interpretato nel senso che:

- lo scarto di un bene, che secondo il soggetto passivo è divenuto inutilizzabile nell'ambito delle sue attività economiche abituali, seguito dalla vendita di tale bene in quanto rifiuto, la quale è stata assoggettata all'imposta sul valore aggiunto (IVA), non comporta che siano «mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni»;
- lo scarto di un bene, che secondo il soggetto passivo era divenuto inutilizzabile nell'ambito delle sue attività economiche abituali, seguito dalla distruzione volontaria di tale bene, comporta che siano «mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni». Tuttavia, una siffatta situazione costituisce una «distruzione», ai sensi del paragrafo 2, primo comma, indipendentemente dal suo carattere volontario, cosicché tale modifica non comporta un obbligo di rettifica purché tale distruzione sia debitamente provata o giustificata e il bene avesse oggettivamente perso qualsiasi utilità nell'ambito delle attività economiche del soggetto passivo. Lo smaltimento debitamente provato di un

bene deve essere equiparato alla sua distruzione purché implichi concretamente la sparizione irreversibile di tale bene.

Conseguentemente, gli ordinamenti nazionali non devono imporre l'obbligo di rettifica in questi casi, posto che *"L'articolo 185 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che esso osta a disposizioni di diritto nazionale che prevedono la rettifica dell'IVA detratta a monte in occasione dell'acquisto di un bene, qualora quest'ultimo sia stato oggetto di scarto, poiché il soggetto passivo ha ritenuto che esso fosse divenuto inutilizzabile nell'ambito delle sue attività economiche abituali, e, successivamente, tale bene o sia stato oggetto di una vendita assoggettata all'IVA, o sia stato distrutto o smaltito in modo tale da comportarne concretamente la sparizione irreversibile, purché tale distruzione sia debitamente provata o giustificata e il bene in questione avesse oggettivamente perso ogni utilità nell'ambito delle attività economiche del soggetto passivo."*

LA LOCAZIONE DI MACCHINARI È ESENTE SE ACCESSORIA ALLA LOCAZIONE DEL CAPANNONE
Corte di Giustizia UE, Sentenza 4.5.2023 causa C-516/21

La Corte europea ha preso in considerazione nella Sentenza 4.5.2023 causa C-516/21 il caso della dazione in locazione di un fabbricato nonché di attrezzature fissate stabilmente in tale fabbricato e specificamente adattate per un impiego predeterminato, tenendo presente che il contratto di affitto è concluso tra le stesse parti e dà luogo ad un corrispettivo unico.

Secondo i Giudici, l'articolo 135, paragrafo 2, della direttiva IVA non costituisce una disposizione dalla quale discenda un'esigenza di frazionamento di un'operazione economica unica in prestazioni distinte. Su questo aspetto, in passato, la Corte ha statuito che permettere agli Stati membri di sottoporre a diverse aliquote di IVA i vari elementi che compongono una prestazione unica finirebbe per permettere loro di scomporre artificiosamente tale prestazione e rischierebbe di alterare la funzionalità del sistema dell'IVA (in tal senso, la sentenza del 18 gennaio 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, punto 26 e la giurisprudenza ivi citata).

Pertanto, in presenza di una prestazione economica unica composta da una prestazione principale esentata dall'IVA ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA, consistente nell'affitto o nella locazione di un bene immobile, e da una prestazione accessoria, inscindibile dalla prestazione principale, in linea di principio esclusa da tale esenzione in virtù dell'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c), di detta direttiva, la prestazione accessoria condivide il medesimo trattamento fiscale riservato alla prestazione principale.

La conclusione della sentenza è quindi la seguente: *"L'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che: esso non si applica alla locazione di utensili e macchine fissati stabilmente nel caso in cui tale locazione costituisca una prestazione accessoria rispetto ad una prestazione principale di affitto di un fabbricato, realizzata nell'ambito di un contratto di affitto concluso tra le stesse parti ed esentata in virtù dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), di detta direttiva, e tali prestazioni formino una prestazione economica unica."*

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

LA ROTTAMAZIONE RUOLI SLITTA AL 30 GIUGNO 2023

Decreto legge 10.5.2023 n. 51, Articolo 4

L'articolo 4 del Dl 10.5.2023 n. 51 ha posticipato i termini per procedere alla rottamazione dei ruoli.

In particolare:

- il termine per comunicare la liquidazione delle somme al contribuente (da parte dell'Agente della riscossione) passa dal 30.6.2023 al 30.9.2023;
- il termine di pagamento di tutte le somme o della prima rata viene prorogato dal 31.7.2023 al 31.10.2023.

ALLEGATI SUL SIGIT SENZA FIRMA DIGITALE DAL 15 MAGGIO 2023

Ministero dell'Economia e delle finanze, Decreto 21.4.2023

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 102 del 3.5.2023 il decreto del ministero delle finanze che aggiorna le regole tecniche della piattaforma informatica Sigit: le novità entreranno in vigore a partire dal 15 maggio 2023 e riguardano soprattutto la soppressione dell'obbligo di firmare digitalmente i documenti allegati.

L'AIDC INTERVIENE SULLA DISTINZIONE TRA CREDITI NON SPETTANTI E INESISTENTI

Associazione Italiana Dottori Commercialisti, Norma di comportamento maggio 2023 n. 219

La norma di comportamento AIDC maggio 2023 n. 219 si occupa della distinzione giuridica tra crediti di imposta inesistenti o non spettanti.

Il tema è delicato innanzi tutto in quanto l'articolo 27, comma 16, del dl 29.11.2008 n. 185 stabilisce che l'atto di recupero emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati in F24 per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione orizzontale, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo.

Inoltre, l'articolo 13 del Dlgs. n. 471/1997 prevede una sanzione più elevata nel caso in cui sia utilizzato un credito inesistente, rispetto a quella prevista nel caso in cui sia utilizzato un credito non spettante; in particolare:

- al comma 4, dispone che nel caso di utilizzo di un credito d'imposta in misura superiore a quella spettante sia applicabile la sanzione del 30% del credito;
- al comma 5, che nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti sia applicabile la sanzione dal 100% al 200% del credito.

Secondo la norma di comportamento elaborata dall'associazione, *"Il credito d'imposta si definisce non spettante laddove il contribuente, pur nell'intento di rispettare il presupposto normativo, commette degli errori di qualificazione o quantificazione dello stesso. Viceversa, il credito d'imposta è da definirsi inesistente nei casi in cui la determinazione del credito sia avvenuta in assenza di documentazione o sulla base di documentazione non veritiera."*