a Deloitte business

Numero 10
Giugno 2024

# Tax & Legal News

## FOCUS:

L'avvicinamento del Tuir al bilancio

## SCADENZE FISCALI

## FOCUS

L’avvicinamento del Tuir al bilancio

## NEWS

### DIRITTO SOCIETARIO

La valutazione della quota nel recesso comprende l’avviamento

### IMPOSTE DIRETTE

Il sequestro preventivo dell’immobile esclude la norma sulle società di comodo

Il comodante deduce i costi di manutenzione dei beni

### IMPOSTE INDIRETTE

Le migliorie su beni di terzi danno diritto al rimborso Iva

### CREDITI DI IMPOSTA

Online l'Albo dei certificatori del credito d'imposta per ricerca e sviluppo

### FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il MEF aggiorna gli elenchi dei Paesi con scambio di informazioni finanziarie

# SCADENZE FISCALI

## 31 maggio

### Soggetti Iva

Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA effettuate nel primo trimestre solare del 2024, 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

## L'avvicinamento del Tuir al bilancio

Il consiglio dei ministri del 30 aprile 2024 ha approvato il decreto legislativo di attuazione della riforma fiscale che interviene, tra l'altro, sulla razionalizzazione e la semplificazione dei criteri di determinazione del reddito d'impresa al fine di ridurre gli adempimenti amministrativi attraverso il rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici.

I principali interventi che vengono proposti nel provvedimento (articolo 9) riguardano:

- i contributi in conto capitale;
- le differenze sui cambi;
- la valutazione delle rimanenze di opere e servizi.

### Contributi in conto capitale

Per quanto riguarda specificamente il tema dei contributi, ricordiamo preliminarmente che sono tali (articolo 88, comma 3 lettera c) del Tuir) "*i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'articolo 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato.*"

Questa categoria, che è di tipo residuale, è attualmente tassata per cassa (nell'esercizio in cui avviene l'incasso), con possibilità di dilazione dell'imponibile in quote costanti fino ad un massimo di cinque (lo stesso esercizio di incasso e i quattro successivi).

Chi adotta la modalità di "spalmatura" deve ovviamente operare un raccordo tra il risultato di conto economico (a cui confluisce integralmente il contributo) e l'imponibile fiscale.

Il Dlgs di riforma elimina la possibilità di rateizzare il concorso del contributo alla base imponibile del reddito di impresa mantenendo comunque il principio di cassa.

È facile osservare che questa modifica non è solo formale, nel senso di eliminazione del doppio binario, ma anche sostanziale, perché dal punto di vista tributario, elimina la possibilità di posticipare la tassazione come, invece, risultava possibile in precedenza.

Le norme che regolano la decorrenza delle novità precisano che le nuove disposizioni si applicano dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

Pertanto, facendo per semplicità riferimento alle imprese con esercizio coincidente con l'anno solare, avverrà che:

- per tutti i contributi incassati fino al 2023 opera ancora la possibilità di tassazione dilazionata;
- per i contributi incassati dal 1° gennaio 2024 la tassazione dovrà necessariamente essere integrale nell'esercizio.

Anche ai fini di questa applicazione temporale diventa quindi particolarmente rilevante l'individuazione del momento di incasso.

Il concetto di incasso va inteso in senso giuridico quale acquisizione definitiva del diritto al contributo. Pertanto, a titolo esemplificativo, se l'incasso (in senso materiale) è provvisorio e la definitiva acquisizione

del contributo è sottoposta a condizione sospensiva, il momento fiscalmente rilevante è quello (successivo) del verificarsi della condizione.

In altri termini, per i contributi in conto capitale:

- non vi è mai momento impositivo prima dell'incasso;
- possono verificarsi ipotesi (ad esempio incasso sottoposto a condizione sospensiva) relativamente alle quali il momento impositivo è postergato rispetto all'incasso. In questo caso, l'importo incassato costituisce (fino al verificarsi della condizione sospensiva) un mero debito per il soggetto percipiente.

Qualora l'incasso non avvenga in unica soluzione, bensì per tranche, ogni distinta tranche deve essere considerata un autonomo evento rilevante quale momento impositivo.

Nell'ipotesi in cui il contributo sia erogato sotto forma di credito d'imposta, si ritiene che il momento dell'incasso coincida con il momento in cui il credito d'imposta è utilizzato in compensazione con le imposte dovute dal soggetto beneficiario. Pertanto, il contributo si considera incassato nel momento in cui (e nella misura in cui) è utilizzato per il pagamento delle imposte.

Per completezza di analisi, ricordiamo infine che, ai sensi dell'articolo 108, comma 3, del Tuir, anche ai contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte dei costi relativi a studi e ricerche si applica l'articolo 88, comma 3, del Tuir: gli stessi costituiscono quindi contributi in conto capitale.

## Differenze cambi

Il secondo intervento di avvicinamento del "binario" fiscale a quello civilistico riguarda le poste in valuta convertite alla fine dell'esercizio. La noma attualmente in vigore (articolo 110 comma 3 del Tuir) esclude qualsiasi valenza fiscale delle valutazioni iscritte in bilancio: "*La valutazione secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio dei crediti e debiti in valuta, anche sotto forma di obbligazioni, di titoli cui si applica la disciplina delle obbligazioni ai sensi del Codice civile o di altre leggi o di titoli assimilati, non assume rilevanza*."

Dato che i maggiori o minori valori (iscritti in bilancio) che emergono dalla valutazione delle poste in moneta estera al cambio di fine esercizio sono fiscalmente irrilevanti fino al momento del relativo realizzo, è necessario:

- in sede di dichiarazione dei redditi: effettuare le opportune variazioni in aumento e/o in diminuzione dal reddito d'impresa ed effettuare la compilazione del quadro RV;
- nel bilancio d'esercizio: rilevare le corrispondenti imposte differite e/o anticipate.

Soltanto nel caso in cui il rischio di cambio sia coperto e i contratti di copertura siano valutati anch'essi in modo coerente al cambio di fine esercizio la valutazione delle poste in moneta estera al cambio di fine esercizio assume rilevanza anche ai fini fiscali.

Altra eccezione a questa regola è rappresentata dalle valutazioni al cambio di fine esercizio della liquidità detenuta dall'impresa, quali le valute detenute in cassa, nonché i saldi dei conti correnti bancari in valuta, le cui differenze, iscritte in conto economico, rilevano fiscalmente al pari di quelle 'realizzate'" (risoluzione n. 57/E del 6 giugno 2019).

L'attuazione della delega sopprime integralmente il comma 3 dell'articolo 110, per cui gli utili e le perdite su cambi derivanti da valutazioni di fine periodo diventano rilevanti anche ai fini ella quantificazione del reddito di impresa, senza che sia più necessario operare il raccordo (variazioni in dichiarazione).

Le modifiche si applicano dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023: pertanto, per le imprese con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, il primo periodo interessato sarà il 2024.

## Rimanenze di opere e servizi infrannuali e ultrannuali

L'intervento annunciato sulla disciplina della valutazione dei servizi e sulle opere di durata sia infrannuali sia ultrannuale è di particolare rilievo.

Ai prodotti in corso di lavorazione e alle opere, forniture e servizi di durata non superiore ai 12 mesi non sono applicabili i criteri dettati per gli altri beni in rimanenza, poiché:

- non permettono il loro raggruppamento in categorie omogenee;
- non hanno un loro mercato, per cui non esiste un prezzo mediamente praticato cui fare riferimento.

Per questi beni l'articolo 92 del Tuir detta un criterio di valutazione specifico, che consiste nell'attribuire a fine esercizio un valore pari ai costi sostenuti nel periodo di imposta cui il bilancio si riferisce. Quindi una valutazione di bilancio con un criterio diverso, ad esempio ai corrispettivi pattuiti, necessita di un "riallineamento" fiscale al costo con le opportune variazioni in aumento o diminuzione nella dichiarazione dei redditi.

I costi sostenuti da considerare sono:

- gli oneri diretti;
- gli oneri accessori di diretta imputazione.

Con l'attuazione della riforma, l'applicazione della norma viene ora ampliata, e viene prevista una duplice possibilità di valutazione, proprio per evitare un doppio binario che porti alle variazioni in aumento e diminuzione in dichiarazione dei redditi. Infatti, la norma dispone la possibilità di valutazione:

- in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso (criterio del costo, come previsto in precedenza);
- ovvero con il metodo della percentuale di completamento, se adottato nel bilancio in conformità ai corretti principi contabili.

Per quanto riguarda le opere e i servizi di durata ultrannuale, innanzi tutto, viene eliminato il testo attuale, che prevede l'obbligo di allegare alla dichiarazione dei redditi un prospetto recante l'indicazione degli estremi del contratto, delle generalità e della residenza del committente, della scadenza prevista, degli elementi tenuti a base per la valutazione e della collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa. Peraltro, da tempo l'obbligo di allegazione era nei fatti superato dalla modalità di presentazione telematica della dichiarazione, ed era diventato sostanzialmente un obbligo di conservazione.

In tema di valutazione, attualmente il criterio generale fa riferimento ai corrispettivi pattuiti e, per la parte di opera coperta da stati di avanzamento, la valutazione è fatta sulla base dei corrispettivi liquidati. Ciò garantisce che il margine della commessa, determinato come differenza tra i ricavi maturati e i costi sostenuti alla data di chiusura dell'esercizio, concorra alla formazione del reddito di impresa pro-quota durante gli esercizi compresi nel periodo di durata dell'esecuzione e non nell'esercizio in cui l'opera è terminata.

Di fatto, il criterio di valutazione fiscale risulta sostanzialmente coincidente con quello civilistico previsto dall'art. 2426, comma 1, n. 11, del Codice civile e dal principio contabile nazionale OIC 23.

Qualora in sede di redazione del bilancio venga utilizzato il criterio della commessa completata, si viene a determinare un doppio binario (civile e fiscale), atteso che, così operando, contabilmente i ricavi e il margine di commessa sarebbero riconosciuti solo quando il contratto è completato.

Questa situazione di doppio binario viene superata con l'introduzione di una nuova formulazione del comma 6 dell'articolo 93 che specifica che "*le imprese che contabilizzano in bilancio le opere, forniture e servizi valutando le rimanenze al costo e imputando i corrispettivi all'esercizio nel quale sono consegnate le opere o*

*ultimati i servizi e le forniture, in conformità ai corretti principi contabili applicano tale metodo anche ai fini della determinazione del reddito."*

Il Dlgs di attuazione all'articolo 13 prevede che "*Per le opere, i prodotti, le forniture e i servizi di cui al comma 6 degli articoli 92 e 93 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1986, n. 917, ancora in corso di lavorazione o di esecuzione al termine del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023 si applicano le disposizioni fiscali previgenti."*

Questo significa non solo che fino al periodo di imposta 2023 continuano a valere esclusivamente le regole "vecchie" che abbiamo ricordato, ma anche che nelle dichiarazioni dei redditi successive possono ancora trovare applicazione le impostazioni precedenti. Infatti, per le opere, i prodotti, le forniture e i servizi che erano in corso al 31 dicembre 2023 fino al loro completamento continueranno a valere le regole ante riforma.

# NEWS

## DIRITTO SOCIETARIO

### La valutazione della quota nel recesso comprende l'avviamento

*Cassazione, Ordinanza 14 maggio 2024 n. 13290*

L'ordinanza 15 maggio 2024 n. 13290 della Cassazione conferma la consolidata giurisprudenza secondo la quale nella valutazione della somma da corrispondere al socio che recede da una società occorre tenere conto anche dell'avviamento.

La pronuncia è utile anche per il riepilogo delle sentenze che viene proposto.

Si ribadisce che si deve avere riguardo al valore effettivo (e non meramente contabile), tra gli elementi che concorrono alla determinazione della quota spettante al socio uscente, "*considerandosi il valore di avviamento dell'azienda, il quale costituisce una componente attiva del patrimonio sociale che permane in società (Cassazione, 14 marzo 2001, n. 3671; Cassazione, 4 settembre 1999, n. 9392; Cassazione, 2 agosto 1995, n. 8470).*"

Per quanto riguarda la definizione di avviamento, i Giudici ricordano che si tratta di "*una componente del valore dell'azienda, costituita dal maggior valore che il complesso aziendale, unitamente considerato, presenta rispetto alla somma dei valori di mercato dei beni che lo compongono, ivi compreso il marchio aziendale (Cassazione, sez. 6-1, 5 agosto 2021, n. 22346; Cassazione, sez. 5, 14 febbraio 2022, n. 4732; Cassazione, sez. 5, 17 gennaio 2019, n. 1118; Cassazione, sez. 5, 15 aprile 2011, n. 8642).*"

L'avviamento va considerato, dunque, come capacità di profitto di un'attività produttiva, ossia come quell'attitudine che consente ad un complesso aziendale di conseguire risultati economici diversi (e, in ipotesi, maggiori) di quelli raggiungibili attraverso l'utilizzazione isolata dei singoli elementi che lo compongono.

Si è anche affermato che, in tema di valutazione della quota sociale occorre tener conto anche del valore dell'avviamento e, secondo una stima di ragionevole prudenza, della futura redditività dell'azienda, considerato che *"la norma, facendo riferimento allo scioglimento del rapporto nei confronti di un solo socio, presuppone la continuazione dell'attività sociale che non può riferirsi solo ad un compendio statico e disaggregato di beni, ma deve essere valutata anche avuto riguardo alla sua fisiologica e naturale propensione verso il futuro (Cassazione, sez. 6-1, 8 ottobre 2018, n. 24769; anche Cassazione, sez. 1, 18 marzo 2015, n. 5449; Cassazione, 3 settembre 2009, n. 19132).*

Deve, quindi, tenersi conto dell'effettiva consistenza economica dell'azienda sociale all'epoca dello scioglimento del rapporto, comprendendovi anche il fattore di redditività dell'azienda stessa che deriva da un complesso di elementi che, seppur cronologicamente attualizzati al momento dello scioglimento del rapporto, si fondano sui risultati economici delle passate gestioni e sulle prudenti previsioni dei futuri rendimenti."

# IMPOSTE DIRETTE

## Il sequestro preventivo dell'immobile esclude la norma sulle società di comodo

*Cassazione, Ordinanza 14 maggio 2024 n. 13202*

Il sequestro di un compendio immobiliare, senza il quale una società immobiliare non può operare e percepire redditi, costituisce un evento obiettivo e non voluto dalla società: esso permette di disapplicare la disciplina delle società non operative (l'articolo 30 della legge 724/1994).

Secondo la Suprema Corte, *"il rigetto dell'istanza di disapplicazione, per l'impossibilità del raggiungimento della redditività minima, va ancorato ad un concetto economico più che a termini assoluti (cfr. Cass., 24 agosto 2021, n. 23384; 12 febbraio 2019, n. 4019). Deve, cioè trattarsi di un fatto non dipendente dalla volontà dell'imprenditore, o, se da lui dipendente, di un fatto da cui dipendano scelte consapevoli ma necessitate dell'imprenditore. Solo in tal senso la disciplina risulta indenne da dubbi di coerenza con la normativa euro-unitaria, laddove si afferma che il meccanismo di determinazione presuntiva del reddito, di cui all'art. 30 cit., superabile mediante prova contraria, non si pone in contrasto con il principio di proporzionalità, rispetto al quale, la Corte di Giustizia UE (sentenza 13 marzo 2007, in causa C-524/04) ha affermato che una normativa nazionale che si fondi sull'esame di elementi oggettivi e verificabili per stabilire se un'operazione consista in una costruzione di puro artificio ai soli fini fiscali, e quindi elusiva, va considerata come non eccedente quanto necessario per prevenire pratiche abusive, ove il contribuente sia messo in grado, senza oneri eccessivi, di dimostrare le eventuali ragioni commerciali che giustificano detta operazione (Cass., n. 23384 del 2018, cit.)."*

Nel caso di specie, il sequestro preventivo che ha reso totalmente inutilizzabile il complesso immobiliare deputato all'attività economica costituisce un dato obiettivo e non voluto. Non è corretto – ritenere irrilevante questo elemento sulla sola considerazione che le violazioni edilizie erano state commesse dal precedente proprietario dell'immobile.

## Il comodante deduce i costi di manutenzione dei beni

*Cassazione, Sentenza 13 maggio 2024 n. 13043*

I costi sostenuti da una impresa per la manutenzione dei beni dati in comodato a terzi sono deducibili: lo stabilisce la Cassazione a proposito del caso di un comodato "produttivo" (macchinette per il caffè) anche se il contratto originario poneva i costi a carico dei comodatari.

Il giudice d'appello aveva deciso che i costi non potevano essere dedotti in ragione della circostanza, ritenuta saliente e dirimente, per la quale, in forza dei contratti di comodato, i costi di manutenzione delle macchinette distributrici erano stati posti a carico dei comodatari.

La Sentenza 13 maggio 2024 n. 13043 precisa invece che *"il principio di inerenza si atteggia a regola economica immanente al nostro ordinamento fiscale e postula che il reddito tassabile venga in rilievo al netto dei costi sostenuti per la sua produzione. L'articolo 109 comma 5 DPR n. 917 del 1986 stabilisce che sono deducibili i costi se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano proventi che concorrono a formare il reddito. La regola in parola ha una portata generale, lasciando correttamente all'interprete la verifica della effettiva inerenza delle spese al processo produttivo."*

Con riferimento alla fattispecie concreta, il giudice di secondo grado ha trascurato di accertare se le macchinette concorressero o meno alla realizzazione del programma economico dell'impresa comodante e

se la circostanza che essa si sobbarcasse i costi manutentivi - ad onta degli accordi iniziali - fosse in realtà funzionale alla produzione del reddito d'impresa dichiarato.

# IMPOSTE INDIRETTE

### Le migliorie su beni di terzi danno diritto al rimborso Iva

*Cassazione, Sezioni Unite, Sentenza 14 maggio 2024 n. 13162*

Le Sezioni Unite della Cassazione tornano sul tema del recupero dell'IVA sulle spese sostenute su beni di terzi. Mentre una precedente sentenza (Sezioni Unite 11 maggio 2028 n. 11533) aveva sancito il diritto alla detrazione, l'attuale pronuncia estende questa interpretazione al diritto ad ottenere il rimborso dell'imposta.

Il principio di diritto che viene evidenziato nella Sentenza è il seguente *"L'esercente attività d'impresa o professionale ha diritto al rimborso dell'IVA per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di immobili dei quali non è proprietario, ma che detiene in virtù di un diritto personale di godimento, purché sia presente un nesso di strumentalità tra tali beni e l'attività svolta".*

La motivazione che sorregge questa conclusione sta nella lettura dei requisiti per il rimborso contenuti nell'articolo 30 della legge Iva. In particolare, all'espressione «acquisto ... di beni ammortizzabili», va attribuito il significato di disponibilità di tali beni in virtù di un titolo giuridico che ne garantisca il possesso ovvero la detenzione per un periodo di tempo apprezzabilmente lungo (quale appunto è, di norma, non solo quello derivante dall'acquisizione della proprietà ovvero di un diritto reale, ma anche da un contratto di locazione/comodato), ferma in ogni caso la necessaria "strumentalità" dei beni stessi all'esercizio dell'impresa

Più specificamente, *"va rimarcato che il concetto di "bene ammortizzabile" non può essere correttamente inteso nel contesto giuridico dell'IVA con riferimento alle previsioni normative in materia di imposte dirette (artt. 102, 103, DPR n. 917/1986) e nemmeno risultano ermeneuticamente dirimenti le disposizioni sul bilancio contenute nel codice civile ovvero i principi contabili.*
*Piuttosto bisogna fare riferimento alla nozione - ampia e sostanzialmente economica - di «beni di investimento» che è quella utilizzata nella direttiva "rifusa" (artt. 174, comma 2, lett. a) e comma 3, 188, comma 1, secondo periodo, e comma 2, 189, lett. a), 190, direttiva 2006/112/CEE) e che quindi risulta essere l'unico parametro al quale un'interpretazione "conforme" deve affidarsi.*

*Ed allora appare chiaro che l'applicazione della disposizione legislativa de qua ve necessariamente estesa ai beni che, pur stricto sensu non ammortizzabili, sono comunque destinati all'esercizio dell'impresa per un periodo di tempo medio-lungo, appunto quali "investimenti" (beni strumentali)."*

# CREDITI DI IMPOSTA

### Online l'Albo dei certificatori del credito d'imposta per ricerca e sviluppo

*Ministero delle Imprese e del made in Italy, Comunicato del 15 maggio 2024*

Con un comunicato sul proprio sito, il Ministero delle Imprese e del made in Italy ha reso noto che è possibile consultare all'indirizzo internet https://certificatoricreditors.mimit.gov.it/Consultazione l'Albo dei certificatori del credito d'imposta in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica previsto dall'articolo 2 del D.P.C.M. del 15 settembre 2023.

Il Ministero delle Imprese e del Made in Italy ha provveduto con decreto direttoriale del 15 maggio 2024, a seguito di opportune verifiche compiute dalla Commissione nominata dal Direttore Generale della Direzione competente, a disporre l'iscrizione all'Albo dei certificatori, selezionando gli idonei tra le domande pervenute al 30 aprile 2024.

Contestualmente alla pubblicazione dei primi soggetti iscritti all'Albo dei certificatori, è diventata operativa la piattaforma informatica con la quale le imprese che hanno effettuato o che intendano effettuare investimenti nei campi della ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica possono selezionare il certificatore prescelto e versare i diritti di segreteria. Attraverso lo stesso portale sarà possibile per i certificatori, a far data dal 5 giugno 2024, provvedere al caricamento delle certificazioni richieste dalle imprese e ad esse rilasciate.

Il Ministero renderà disponibili entro il mese di maggio il modello di certificazione da utilizzare nonché le linee guida cui il certificatore è tenuto ad uniformarsi per la corretta applicazione del credito d'imposta.

# FISCALITÀ INTERNAZIONALE

## Il MEF aggiorna gli elenchi dei Paesi con scambio di informazioni finanziarie

*Ministero dell'Economia e delle finanze, Provvedimento 2 maggio 2024*

Il ministero dell'Economia e delle Finanze ha aggiornato gli elenchi dei paesi collaborativi nell'ambito dello scambio di informazioni finanziarie.

Nei nuovi elenchi, allegati al decreto ministeriale 28 dicembre 2015, avvengono i seguenti inserimenti:

- allegato C (Stati verso cui l'Amministrazione italiana si impegna a fornire i dati dei conti intrattenuti in Italia dai rispettivi residenti): entrano Georgia, Kenya, Thailandia, Costarica e Saint Kitts and Nevis;
- allegato D (Stati dai quali l'Italia riceve i dati dei conti esteri dei propri residenti) entrano Georgia, Kenya e Thailandia.