

Studio Tributario  
e Societario

# Tendenze e Aggiornamenti Tributari

Cagliari, 11 Febbraio 2014



# Tendenze e Aggiornamenti Tributari

Cagliari, 11 Febbraio 2014

Ultimi chiarimenti sul recupero  
fiscale degli errori di competenza  
(Circolare dell' Agenzia delle  
Entrate n.31/2013)



# INQUADRAMENTO A SISTEMA DELLA PROBLEMATICIA

# Inquadramento a Sistema della problematica: competenza fiscale dei costi e dei ricavi

---

La determinazione del **reddito di impresa** muove inizialmente dai **risultati del bilancio di esercizio** (cfr. Art. 83 (1) (Determinazione del reddito complessivo) del TUIR) secondo il quale:

*”Il reddito complessivo è determinato **apportando all’utile o alla perdita risultante dal conto economico (...) le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all’applicazione dei criteri (...) della presente sezione**”*

# Inquadramento a Sistema della problematica: competenza fiscale dei costi e dei ricavi

---

L'**articolo 109** (Norme generali sui componenti del reddito di impresa) del TUIR prevede poi al **terzo** ed al **quarto comma** delle **regole diverse** per la **tassazione dei ricavi** e per la **deduzione dei costi**.

In particolare dispone:

- che i **ricavi**, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze **concorrano** a formare il reddito *"anche se **non** risultano imputati al conto economico"* (3);
- e che le **spese** e gli altri **componenti negativi non** siano ammessi in deduzione *"se e nella misura in cui non risultano **imputati al conto economico** relativo all'esercizio di **competenza**."*

*Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a **patrimonio** per effetto dei **principi contabili internazionali**"* (4).

Tali regole sulla competenza trovano **piena applicazione** anche per i soggetti **IAS compliant**.

# Inquadramento a Sistema della problematica: competenza fiscale dei costi e dei ricavi

---

Infatti, per i soggetti *IAS compliant*, sebbene la diretta derivazione ai fini delle imposte sui redditi in termini di qualificazione, **imputazione temporale** e classificazione comporti la non applicazione delle disposizioni previste dell'art. 109 (1° e 2° comma) del TUIR (riguardanti rispettivamente l'esistenza certa e la determinabilità obiettiva dell'ammontare e la determinazione della competenza fiscale per le operazioni relative a beni e servizi), restano peraltro in vigore tutte le altre considerazioni relative alla competenza temporale, quali:

- la tassabilità dei **ricavi** per competenza, anche se **non** risultano (erroneamente) **imputati a conto economico** (o a stato patrimoniale) (art. 109 (3));
- l'indeducibilità dei **costi fuori competenza** (art. 109 (4));
- la possibilità per l'Erario di **riclassificare ai fini fiscali una non corretta contabilizzazione** di bilancio effettuata dal contribuente, anche se lo stesso adotta i principi contabili internazionali.

# Inquadramento a Sistema della problematica: competenza fiscale dei costi e dei ricavi

---

Peraltro, l'articolo 109 (4) del TUIR, per come fino ad oggi interpretato da **prassi** e **giurisprudenza** (vedasi, a esempio, Cass. n.7912/2000, n.14774/2000, n.16198/2001, n.17195/2006, n.24474/2006, n.16819/2007, n.23987/2008 e, da ultimo, Cass. N.23734/2013) **non ammette deroghe** all'esatta individuazione del periodo di competenza fiscale neanche laddove il contribuente, di fatto:

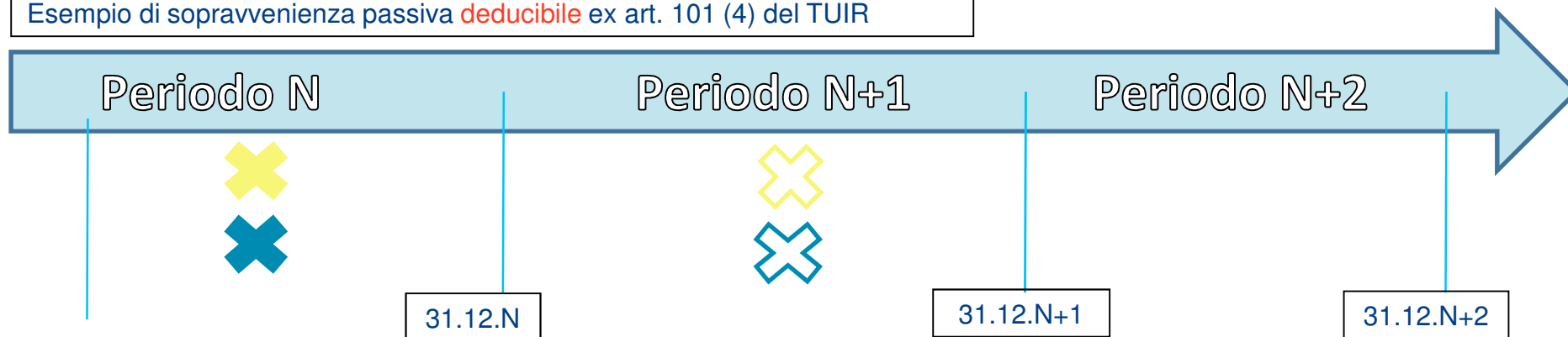
- non abbia **beneficiario** dall'errata imputazione temporale (es. **deduzione in ritardo di costi** a parità di aliquota impositiva tra i periodi di imposta e in costanza di situazioni di basi imponibili positive);
- o, addirittura, abbia di fatto **concorso in anticipo** all'imposizione fiscale (es. **tassazione anticipata di ricavi** a parità di aliquota impositiva tra i periodi di imposta e in costanza di situazioni di basi imponibili positive).

Non soccorrono inoltre al riguardo le definizioni di **sopravvenienze passive** (deducibili) e **attive** (tassabili) di cui agli artt. **101 (4)** e **88(1)** del TUIR.

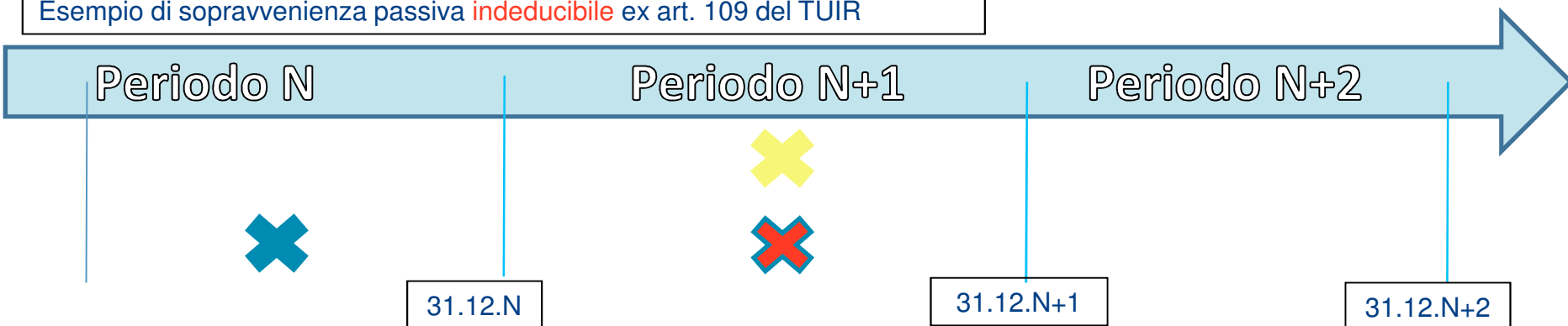
# Inquadramento a Sistema della problematica: competenza fiscale dei costi e dei ricavi

SOPRAVVENIENZE PASSIVE DEDUCIBILI AI SENSI ART. 101 (4) DEL TUIR E SOPRAVVENIENZE PASSIVE NON DEDUCIBILI AI SENSI DELL'ART. 109 DEL TUIR

Esempio di sopravvenienza passiva **deducibile** ex art. 101 (4) del TUIR



Esempio di sopravvenienza passiva **indeducibile** ex art. 109 del TUIR



- ✕ = Imputazione effettiva a bilancio
- ✕ = Corretta competenza fiscale del componente di reddito
- ✕ = Accadimento giuridico che rettifica in toto o in parte il precedente accadimento
- ✕ = Corretta competenza fiscale dell'accadimento rettificativo
- ✕ = Errata imputazione fiscale del componente negativo di reddito



# Inquadramento a Sistema della problematica: competenza fiscale dei costi e dei ricavi

---

**Correttivi a Sistema  
per evitare fenomeni  
di doppia imposizione**

**Distorsioni «fisiologiche»  
dovute al variare della  
capacità contributiva nel  
lungo periodo rispetto a  
quella misurata negli  
autonomi e segmentati  
periodi d'imposta**



**Normativa sul  
riporto delle  
perdite fiscali**



**Distorsioni «patologiche»  
dovute ad errori del  
contribuente  
nell'imputazione a periodo  
di costi\ricavi**



**Pressoché totale  
assenza di normativa  
di riferimento**

## Doppia imposizione e progressiva apertura della giurisprudenza e dell' Agenzia delle Entrate

# DOPPIA IMPOSIZIONE E PROGRESSIVA APERTURA DA PARTE DELLA GIURISPRUDENZA E DELL' AGENZIA DELLE ENTRATE

# Doppia imposizione e progressiva apertura della giurisprudenza e dell' Agenzia delle Entrate

---

Dopo una iniziale mera affermazione dell'**inviolabilità** del principio di **competenza**, le sentenze più recenti della Cassazione (quali a esempio la n.6331/2008 e la n. 10981/2009) hanno ricercato e individuato dei **correttivi** all'evidente fenomeno di **doppia imposizione** (\*) (vietato dall'art. 163 del TUIR) che si veniva a creare riconoscendo:

- per la deducibilità dei costi, che anche la **contabilizzazione in un successivo esercizio** degli stessi **soddisfi** (e sani quindi retroattivamente) il requisito di cui all'art. 109 (4) del TUIR;
- il **diritto** del Contribuente a presentare **istanza di rimborso** (per recuperare la maggiore imposta indebitamente corrisposta) entro 2 anni "**dal momento del passaggio in giudicato della (...) sentenza**" (ex art. 21 (2) del D.Lgs 546/1992) (e non da quello della data dell'**errato maggior versamento** a cui il più delle volte conseguirebbe l'avvenuta prescrizione del diritto).

(\*) "*La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto (...)*". Più propriamente, per i **costi**, si dovrebbe parlare di **indeducibilità a titolo definitivo** di un costo.

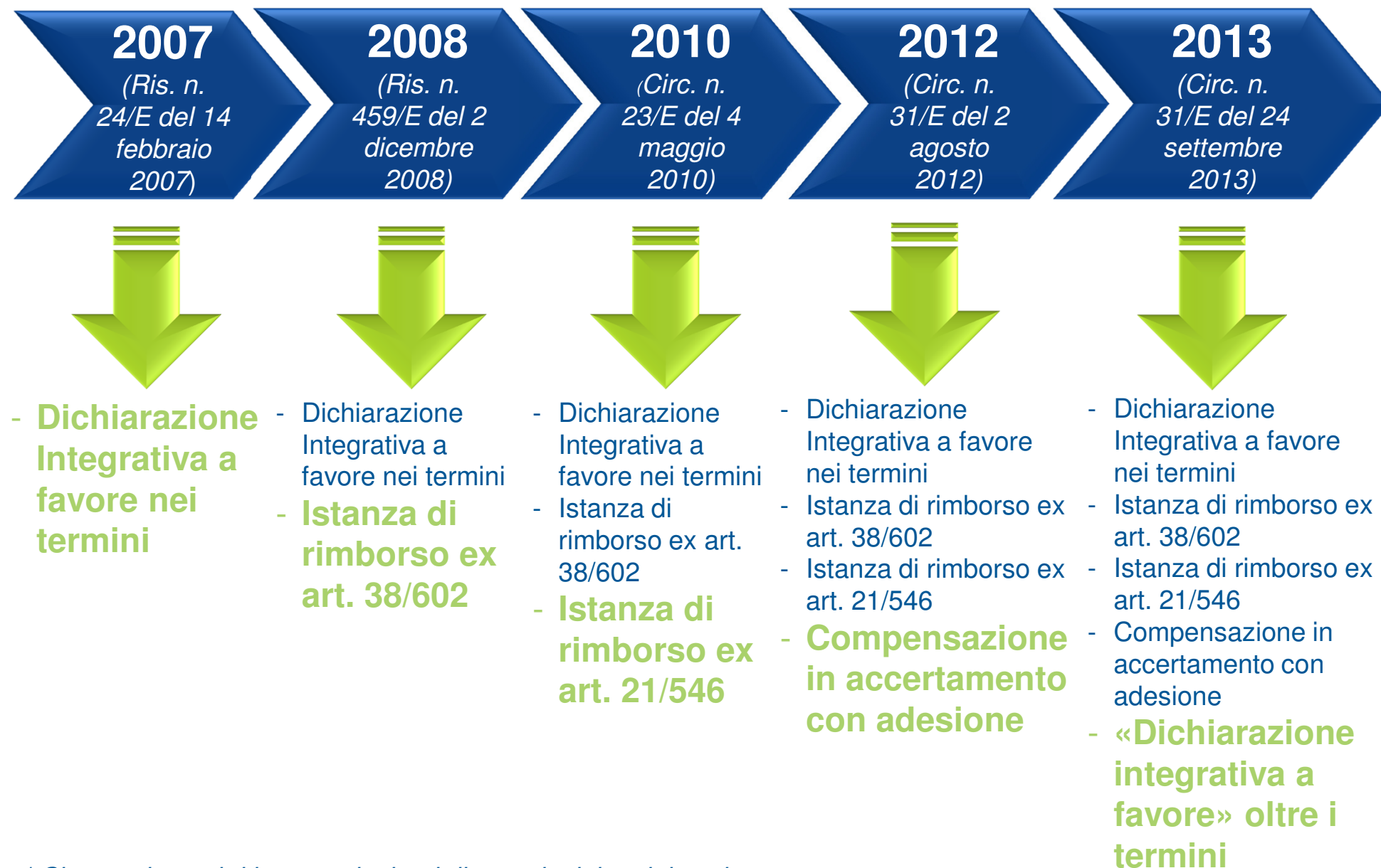
# Doppia imposizione e progressiva apertura della giurisprudenza e dell' Agenzia delle Entrate

L' Agenzia delle Entrate, dal 2007 ad oggi, ha progressivamente accolto le indicazioni della Corte di Cassazione e, con l'ultima Circolare n.31/2013 di seguito in commento, ha recepito e proceduralizzato la correzione degli errori contabili comportanti una duplicazione di imposta mediante, sostanzialmente, la presentazione di dichiarazione integrativa a favore oltre i termini.

I Modelli Unico SC ed IRAP 2014, e le relative istruzioni (con l'aggiunta degli specifici Quadri RS 201-230 e IS 51-79) ne completano formalmente la fase dichiarativa.

RS201	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale	
	1 giorno	2 mese	3 anno	4 giorno	5 mese	6 anno		
	01	01	2011	31	12	2011		
RS202	Quadro		Modello	Rigo	Colonna	Importo Variato		
RS202	RF	1	1	56	1	2.500,00		
RS203	RF	1	1	59	2	2.500,00		
RS204	RF	1	1	61	3	2.500,00		
RS205	RN	1	1	1	2	2.500,00		
RS206	RN	1	1	6	2	2.500,00		
RS207	RN	1	1	6	4	2.500,00		
RS208	RN	1	1	8	1	2.500,00		
RS209	RN	1	1	8	2	688,00		
RS210	Quadro		Modello	Rigo	Colonna	Importo Variato		
RS210	RF	1	1	56	1	2.500,00		
RS210	RF	1	1	59	2	2.500,00		
RS210	RF	1	1	61	3	2.500,00		
RS210	RN	1	1	1	2	2.500,00		
RS210	RN	1	1	6	2	2.500,00		
RS210	RN	1	1	6	4	2.500,00		
RS210	RN	1	1	8	1	2.500,00		
RS210	RN	1	1	8	2	688,00		
RS211	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale	Errori Contabili
	1 giorno	2 mese	3 anno	4 giorno	5 mese	6 anno		
	01	01	2011	31	12	2011		

# Doppia imposizione e progressiva apertura della giurisprudenza e dell' Agenzia delle Entrate



\* Si segnalano altri interventi minori di prassi ministeriale sul tema

# LA CIRCOLARE 31/E DEL 24 SETTEMBRE 2013

## Circolare 31/E del 24 settembre 2013

### 1) Ambito applicativo:

Limitato agli errori contabili e  
previa emersione del  
fenomeno di doppia  
imposizione

### 3) Altri aspetti rilevanti:

Sanzioni;  
Termini di accertamento;  
IRAP;  
Fattispecie assimilabili

### 2) Aspetti procedurali:

Integrativa a favore oltre i  
termini dell'art. 8-bis;  
Controllo amministrativo  
successivo ex 36-bis del D.P.R.  
n. 600/73;  
Riliquidazione autonoma di più  
periodi



# 1) AMBITO DI APPLICAZIONE OGGETTIVO



## Circolare 31/E del 2013: 1) Ambito di applicazione oggettivo

---

La Circolare 31/2013 opera **limitatamente** ai casi in cui «*nel rispetto delle indicazioni contenute nei principi contabili, i contribuenti procedano alla correzione di errori contabili derivanti da:*

- ✓ *mancata imputazione di componenti negativi nel corretto esercizio di competenza;*
- ✓ *mancata imputazione di componenti positivi nel corretto esercizio di competenza».*

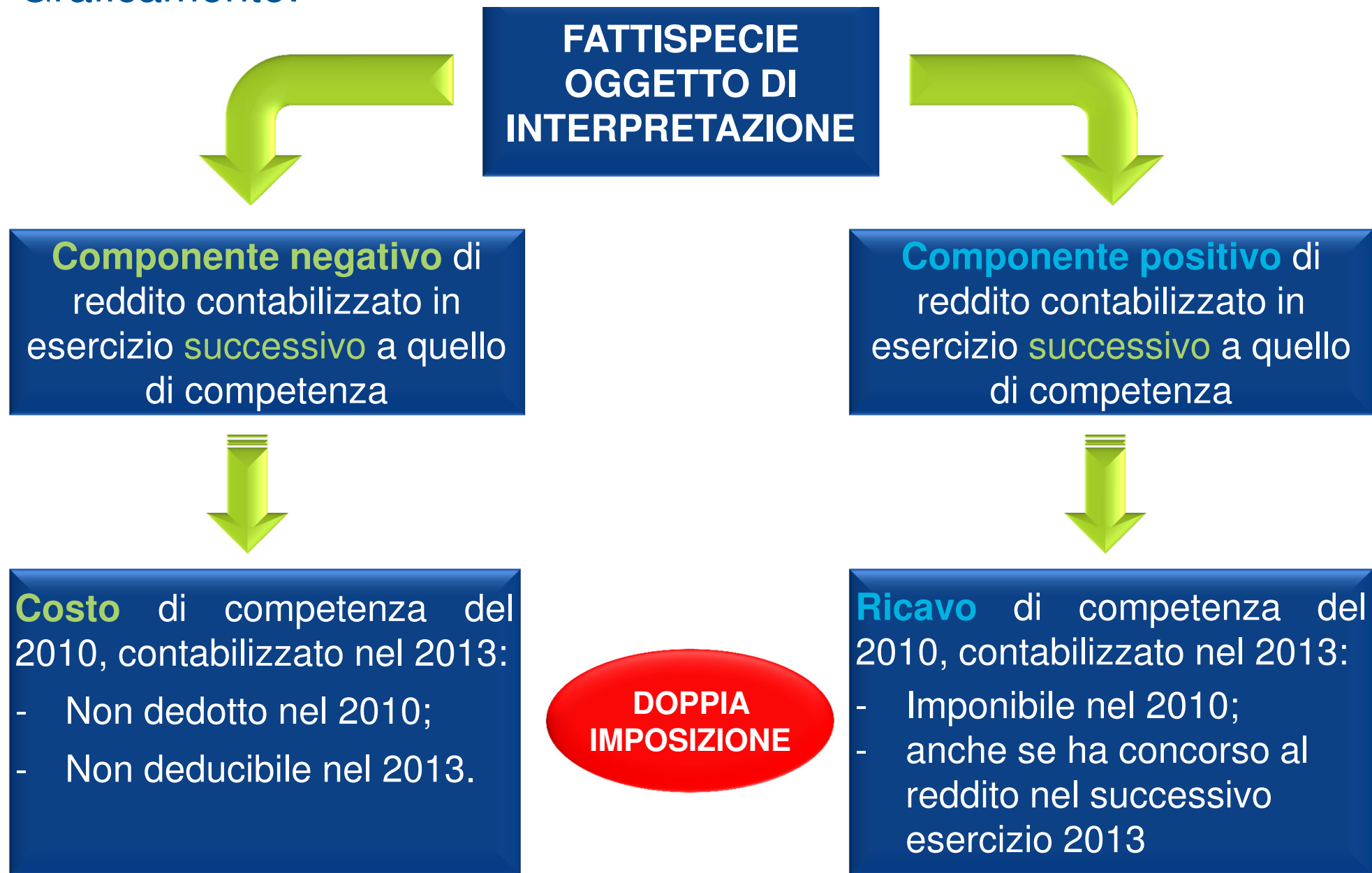
Ciò **indipendentemente** dal fatto che la **correzione dell'errore** contabile sia stata registrata:

- a **conto economico**, piuttosto che a **patrimonio netto** (soggetti *IAS compliant*);
- in poste del conto economico di natura **straordinaria** (soggetti ITA GAAP) ovvero **ordinaria** (soggetti *IAS compliant* in alcune fattispecie limitate).

La Circolare 31/E richiede purtuttavia, quale requisito fondamentale, la «**corretta rappresentazione in bilancio dell'evento**».

# Circolare 31/E del 2013: 1) Ambito di applicazione oggettivo

Graficamente:



## Circolare 31/E del 2013: 1) Ambito di applicazione oggettivo

---

Per la definizione di **errore contabile** vedasi l'**OIC 29** (per i soggetti ITA GAAP) e lo **IAS 8** (per i soggetti *IAS compliant*).

La Circolare 31/2013 **NON** trova quindi **applicazione** ai costi/proventi:

- a) conseguenti a **cambiamenti di stime** di voci di bilancio;
- b) derivanti da **cambiamenti di principi contabili**;
- c) che difettano della **corretta competenza temporale** ai fini fiscali **senza** che ciò derivi da un **errore di contabilizzazione** in bilancio.

## L'ERRORE CONTABILE

(OIC 29 paragrafo C)

OIC  
GAAP

➡ ...Un errore consiste nella **impropria o nella mancata applicazione di un principio contabile**, nel caso in cui, al momento in cui esso viene commesso, **siano disponibili le informazioni ed i dati necessari per il suo corretto trattamento...**

...Possono verificarsi errori a causa di **errori matematici**, di **erronee interpretazioni di fatti**, di **negligenza nel raccogliere tutte le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile...**

➡ ...**Non costituiscono, invece, errori:**

- Le **variazioni** successivamente dimostrate necessarie nelle **valutazioni e nelle stime**, fatte a suo tempo in base alle informazioni ed ai dati disponibili in quel momento;
- L'adozione di criteri contabili effettuata in base ad informazioni e dati disponibili in quel momento che, **successivamente, si dimostrino diversi** da quelli a suo tempo assunti a base della scelta operata.

se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati raccolti al momento del loro uso con la dovuta diligenza...

### **ERRORI DI ESERCIZI PRECEDENTI** (IAS 8 paragrafo 5)

**IAS\IFRS  
GAAP**

*Gli errori di esercizi precedenti sono omissioni e errate misurazioni di voci nel bilancio dell'entità per uno o più esercizi precedenti derivanti dal non utilizzo o dall'utilizzo erraneo di informazioni attendibili che:*

- a) erano disponibili quando i bilanci di quegli esercizi furono autorizzati all'emissione; e*
- b) si poteva ragionevolmente supporre che fossero state ottenute e utilizzate nella redazione e presentazione di quei bilanci.*

*Tali errori includono gli effetti di errori aritmetici, errori nell'applicazione di principi contabili, sviste o interpretazioni distorte di fatti, e frodi.*

## Circolare 31/E del 2013: 1) Ambito di applicazione oggettivo

---

La Circolare tratta espressamente **solo** i casi di contabilizzazione in **esercizi successivi** di costi e/o ricavi di **competenza** di un **precedente esercizio** (contabilizzazione in «ritardo» di costi e/o proventi).

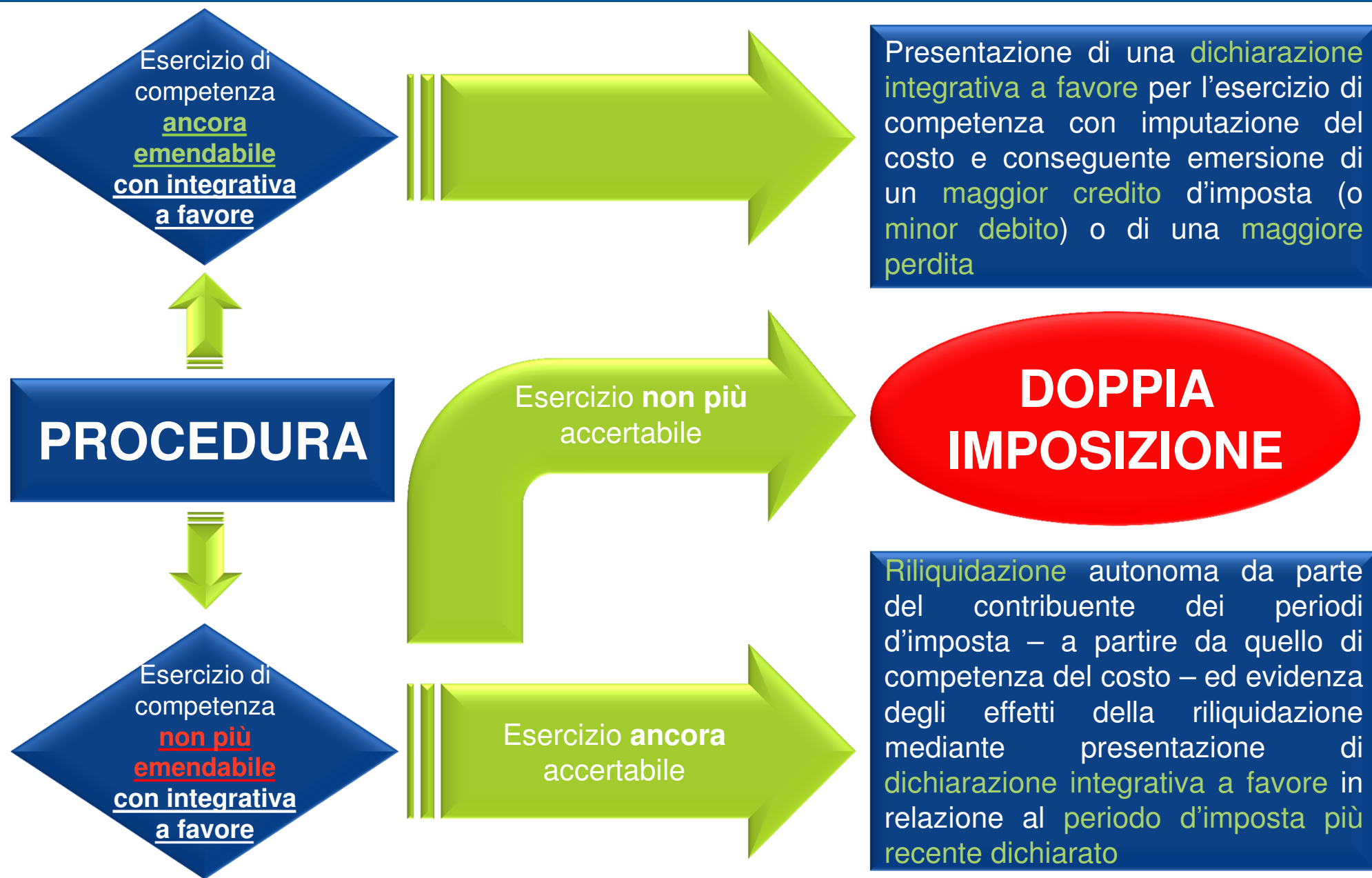
Il meccanismo correttivo individuato dall'A.d.E. dovrebbe tuttavia poter trovare applicazione **anche nei casi opposti** (anche se tipicamente più rari) di:

- contabilizzazione (e deduzione) **anticipata** di **costi** nell'esercizio N con **correzione dell'errore nell'esercizio N+1** (il contribuente dovrebbe presentare una dichiarazione integrativa a proprio sfavore nell'anno N riprendendo a tassazione il costo, per poter poi riliquidare a proprio favore quella relativa all'anno N+1 deducendo il costo e detassando il provento straordinario relativo allo storno del costo dell'esercizio N);
- contabilizzazione (e tassazione) **anticipata** di **ricavi** nell'esercizio N con **correzione dell'errore nell'esercizio N+1** (il contribuente dovrebbe riliquidare a proprio favore le imposte per il periodo N riprendendo in diminuzione il ricavo per poi presentare una nuova dichiarazione - con un maggior credito iniziale ma anche un maggior imponibile nell'anno - relativamente all'anno N+1 con ripresa a tassazione dell'onere straordinario relativo allo storno del ricavo dell'anno N).

## **Circolare 31/E del 2013: 2A) Procedura per la rettifica di errori contabili afferenti a costi pregressi**

# 2A) PROCEDURA PER LA RETTIFICA DI ERRORI CONTABILI AFFERENTI A COSTI PREGRESSI

# Circolare 31/E del 2013: 2A) Procedura per la rettifica di errori contabili afferenti a **costi pregressi**





# Circolare 31/E del 2013: 2A) Procedura per la rettifica di errori contabili afferenti a **costi pregressi**

**DEROGA  
ESPRESSA AL  
PRINCIPIO DI  
PREVIA  
IMPUTAZIONE A  
CONTO  
ECONOMICO**



*...può ritenersi rispettato il principio di previa imputazione al conto economico disposto dal comma 4, dell'articolo 109 del TUIR, per effetto della rilevazione del componente negativo afferente alla rettifica dell'errore contabile commesso in tale periodo...*

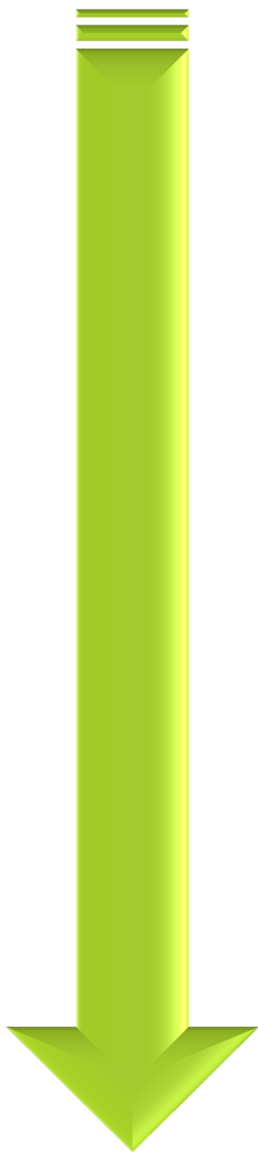
**SUCCESSIVO  
CONTROLLO  
DELL'AGENZIA  
CON PROCEDURA  
EX. Art. 36-bis  
D.P.R. 600/73  
(In caso esercizio di  
competenza **non più  
emendabile** con integrativa  
a favore)**



*...a seguito dei controlli automatizzati della predetta dichiarazione integrativa, emergendo degli importi non coerenti con la dichiarazione del periodo d'imposta precedente, sarà generata una comunicazione di irregolarità il cui esito sarà comunicato al contribuente. Il contribuente, in tale sede, dovrà **esibire la documentazione** idonea ad evidenziare le modalità di rideterminazione delle risultanze che emergono dalla dichiarazione integrativa. La struttura dell'Agenzia (...) esamina la documentazione presentata ai fini dell'eventuale annullamento della comunicazione*

## Circolare 31/E del 2013: 2A) Procedura per la rettifica di errori contabili afferenti a **costi pregressi**

---



- 1) Necessità quindi di **documentare la rettifica dell'errore contabile** nonché la ricostruzione degli impatti a conto economico/stato patrimoniale (*Fatture, Contratti, Estratti del libro giornale, Statement del fornitore circa l'esercizio di conclusione del servizio, Corrispondenza, etc...*);
- 2) Verificare prioritariamente (e poi mantenere sufficiente evidenza documentale atta a dimostrare) gli **altri requisiti** necessari a supportare la **deducibilità del costo** (*in primis*, in relazione ai requisiti dell'**inerenza** – es. costi parzialmente indeducibili per natura, costi da paesi *black list* etc. - e della **congruenza** – aspetti di **transfer price** o di anti economicità etc.- );
- 3) Obbligo di **rideterminare** tutte le componenti della **dichiarazione dei redditi** derivanti o commisurate alla base imponibile (es. calcolo del **credito di imposta estero**, deducibilità degli **oneri di utilità sociale art. 100 del TUIR** etc.).

## Circolare 31/E del 2013: 2A) Procedura per la rettifica di errori contabili afferenti a **costi pregressi** (Esempio 1)

Esempio di costo (50) contabilizzato nell'anno successivo (N+1) con dichiarazione dei redditi anno precedente (N) ancora emendabile ex art. 2 (8-bis) D.P.R. 322/1988 (N e N+1 entrambi in reddito imponibile)

ESEMPIO 1 (Costo contabilizzato in ritardo; dichiarazione ancora emendabile) (1)	ANNO D'IMPOSTA	
	2012	2013
Utile ante imposte di bilancio	300	100
Ripresa in dichiarazione costo fuori competenza		<b>50</b>
Reddito/(perdita)	300	150
(Perdite scomputabili)	0	0
Reddito imponibile/(perdita)	300	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile		X
Periodo di imposta di corretta competenza del costo	<b>-50</b>	
Reddito imponibile/(perdita) rideterminato	250	
Periodo di imposta di recupero del componente	X	
Modalità di recupero	<b>Dichiarazione integrativa a favore (Unico 2013)</b>	

Secondo l'A.d.E., l'eccedenza di imposta versata per l'anno 2012 potrà essere utilizzata in Unico 2014 per il periodo di imposta 2013

## Circolare 31/E del 2013: 2A) Procedura per la rettifica di errori contabili afferenti a costi pregressi (Esempio 2)

Esempio di costo (50) contabilizzato nell'anno successivo (N+1) con dichiarazione dei redditi anno precedente (N) ancora emendabile ex art. 2 (8-bis) D.P.R. 322/1988 (N in situazione di perdita)

ESEMPIO 2 (Costo contabilizzato in ritardo; dichiarazione ancora emendabile; anno con perdita fiscale) (2)	ANNO D'IMPOSTA		
	2012	2013	
Utile ante imposte di bilancio	-300	400	
Ripresa in dichiarazione costo fuori competenza		50	
Reddito/(perdita)	-300	450	
(Perdite scomputabili)		-350	
Reddito imponibile/(perdita)	-300	100	(*)
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile		X	
Periodo di imposta di corretta competenza del costo	-50		
Reddito imponibile/(perdita) rideterminato	-350		
Periodo di imposta di recupero del componente	X		
Modalità di recupero	Dichiarazione integrativa a favore (Unico 2013)		

(\*) Utilizzo delle perdite pregresse nei limiti dell'art. 84 (1) del TUIR)

La maggior perdita del periodo N potrà essere utilizzata nell'esercizio N+1 o comunque riportata a nuovo negli esercizi successivi

## Circolare 31/E del 2013: 2A) Procedura per la rettifica di errori contabili afferenti a costi pregressi (Esempio 3)

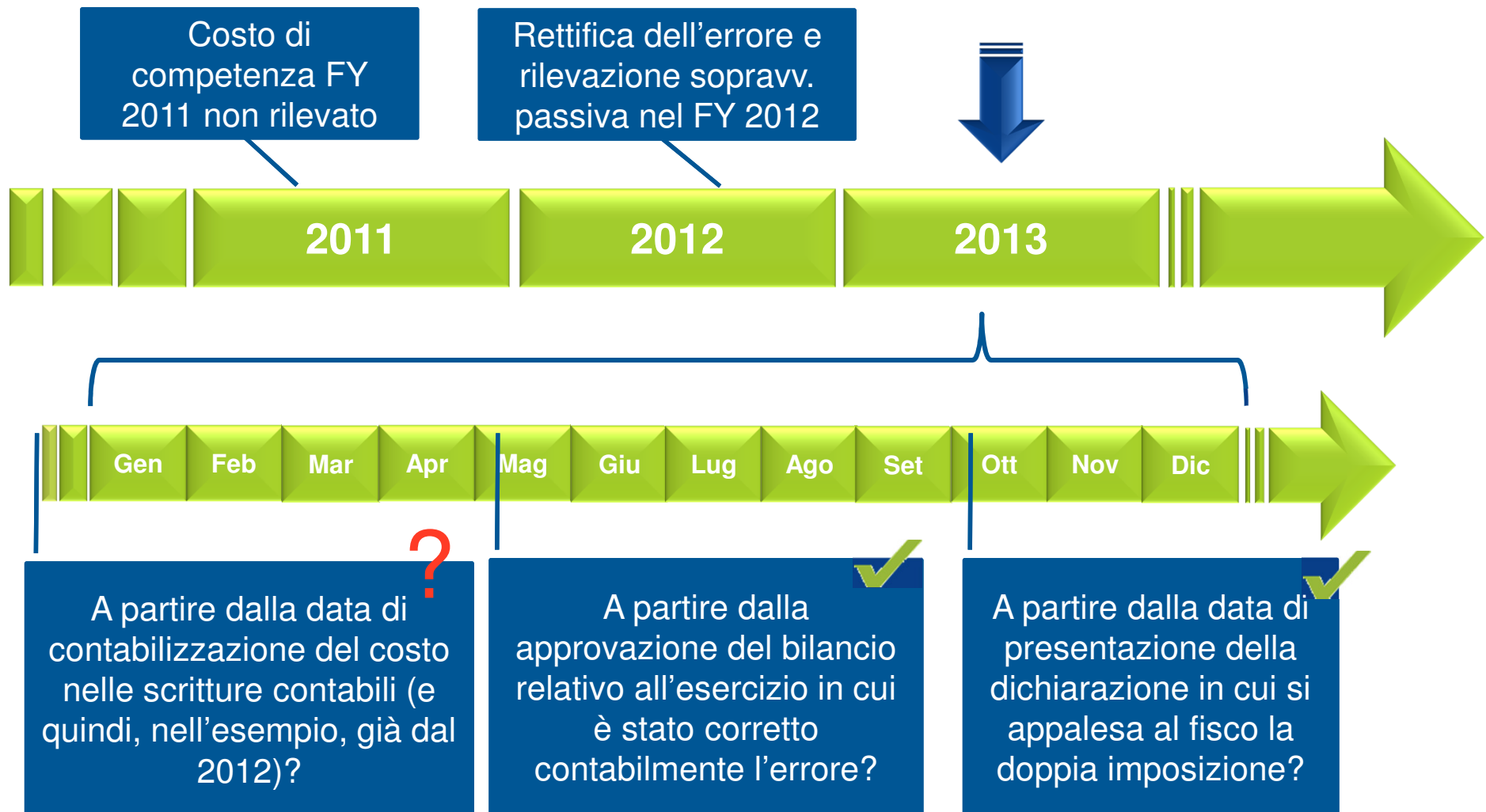
Esempio di costo (50) contabilizzato in anno successivo (2013) con dichiarazione dei redditi anno di competenza (2010) non più emendabile ex art. 2 (8-bis) D.P.R. 322/1988 (periodi in imponibile)

ESEMPIO 3 (Costo contabilizzato in ritardo; dichiarazione NON più emendabile) (3)	ANNO D'IMPOSTA			
	2010	2011	2012	2013
Utile ante imposte di bilancio	180	230	200	100
Ripresa in dichiarazione costo fuori competenza				50
Reddito/(perdita)	180	230	200	150
(Perdite scomputabili)				
Reddito imponibile/(perdita)	180	230	200	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo di imposta di corretta competenza del costo	-50			
Reddito imponibile/(perdita) rideterminato	130	230	200	150
Periodo di imposta di recupero del componente	X			
Modalità di recupero	Riliquidazione imponibile e credito finale	Riliquidazione credito iniziale e finale	Dichiarazione integrativa a favore di sintesi dei differenziali (Unico 2013)	

Riliquidazione FYs 10 e 11 e presentazione dichiarazione integrativa a favore (Mod. Unico 2013 per FY 2012) con maggior credito iniziale e finale

# Circolare 31/E del 2013: 2A) Procedura per la rettifica di errori contabili afferenti a costi pregressi

La Circolare non chiarisce espressamente quando si consideri realizzata temporalmente la doppia imposizione per le sopravvenienze passive. Esempificando:



**Circolare 31/E del 2013: 2B) Procedura per la rettifica di errori contabili relativi a ricavi pregressi**

# 2B) PROCEDURA PER LA RETTIFICA DI ERRORI CONTABILI RELATIVI A RICAVI PREGRESSI

## Circolare 31/E del 2013: 2B) Procedura per la rettifica di errori contabili relativi a ricavi progressi

...il contribuente che rilevi errori consistenti nell'omessa imputazione di **elementi positivi** (n.d.a. nel corretto esercizio di competenza) è tenuto – **prima di procedere alla sterilizzazione del componente positivo rilevato in bilancio** – a presentare dichiarazione integrativa, ai sensi dell'articolo 2, comma 8 del D.P.R. n. 322 del 1998 (di seguito, «**dichiarazione integrativa a sfavore**») entro i termini per l'accertamento ai sensi del citato articolo 2 (8), del D.P.R. n. 322 del 1998...





## Circolare 31/E del 2013: 2B) Procedura per la rettifica di errori contabili relativi a ricavi pregressi (Esempio 4)

Esempio di ricavo (50) contabilizzato nell'anno successivo (N+1) con dichiarazione dei redditi anno precedente (N) (ancora ravvedibile ex art. 13 D.Lgs. 472/1997 (c.d. Ravv. Operoso))

ESEMPIO 4 (Ricavo contabilizzato in ritardo; dichiarazione ancora emendabile) (6)	ANNO D'IMPOSTA	
	2012	2013
Utile ante imposte di bilancio	300	150
Ripresa in dichiarazione ricavo fuori competenza		-50
Reddito/(perdita)	300	100
(Perdite scomputabili)		
Reddito imponibile/(perdita)	300	100
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile		X
Periodo di imposta di corretta competenza del ricavo	50	
Reddito imponibile/(perdita) rideterminato	350	
Periodo di imposta di ripresa a tassazione	X	
Modalità di rappresentazione	Dichiarazione integrativa a sfavore (Unico 2013)	

Ripresentazione Modello Unico 2013 a sfavore e versamento maggiori imposte, interessi e sanzioni ridotte (1/8 del 100%)

## Circolare 31/E del 2013: 2B) Procedura per la rettifica di errori contabili relativi a ricavi pregressi (Esempio 5)

Esempio di ricavo (50) contabilizzato in anno successivo (2013) con dichiarazione dei redditi anno di competenza (2010) non più emendabile ex art. 2 (8-bis) D.P.R. 322/1988 (periodo in perdita)

ESEMPIO 5 (Ricavo contabilizzato in ritardo; dichiarazione NON più emendabile) (9)	ANNO D'IMPOSTA			
	2010	2011	2012	2013
Utile ante imposte di bilancio	-180	410	300	200
Ripresa in dichiarazione ricavo fuori competenza				-50
Reddito/(perdita)	-180	410	300	150
(Perdite scomputabili)	0	-180	0	0
Reddito imponibile/(perdita)	-180	230	300	150
(Minori perdite a nuovo rideterminate)		50		
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo di imposta di corretta competenza del ricavo	50			
Reddito imponibile/(perdita) rideterminato	-130	280		
Periodo di imposta di ripresa a tassazione e rideterminazione imponibili	X	X		
Modalità di rappresentazione	Dichiarazione integrativa a sfavore (Unico 2011)	Dichiarazione integrativa a sfavore (Unico 2012)		

Ripresentazione Modelli Unici 2011 e 2012 a sfavore e versamento maggiori imposte, interessi e sanzioni per il FY 2011

**Circolare 31/E del 2013: 2C) Procedura per la rettifica di errori contabili relativi a ricavi e costi pregressi**

# 2C) PROCEDURA PER LA RETTIFICA DI PLURALITA' DI ERRORI CONTABILI PREGRESSI

## Circolare 31/E del 2013: 2C) Procedura per la rettifica di errori contabili relativi a ricavi e costi pregressi

...con riferimento all'ipotesi in cui, nel rispetto delle indicazioni contenute nei principi contabili, si assiste alla contemporanea correzione di errori contabili derivanti dalla mancata imputazione nel corretto esercizio di competenza **sia di componenti negativi che positivi** si precisa che tale correzione può avere ad oggetto la medesima annualità ovvero annualità diverse...



### UNICO ESERCIZIO

(e.g. contabilizzazione nel FY 2012 di sopravv. attiva di Eur 100 e passiva di Eur 200 per omessa imputazione per competenza nel FY 2011 di un **ricavo** di 100 e di un **costo** di 200)

### PLURALITÀ DI ESERCIZI

(e.g. contabilizzazione nel FY 2012 di sopravv. attiva di Eur 100 e passiva di Eur 200 per omessa imputazione per competenza nel FY 2010 di un **ricavo** di 100 e nel FY 2011 di un **costo** di 200)

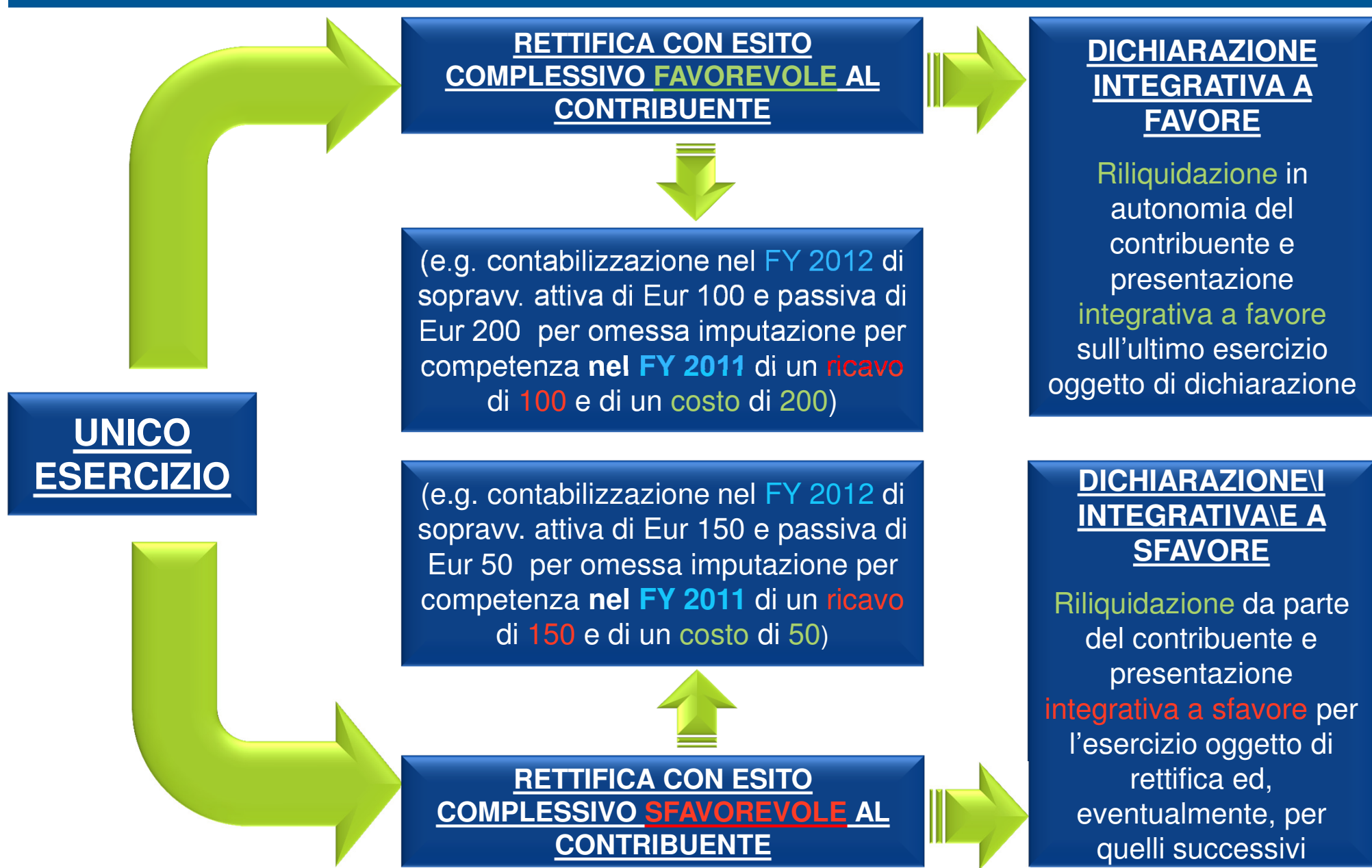
## Circolare 31/E del 2013: 2C) Procedura per la rettifica di errori contabili relativi a ricavi e costi pregressi

---

In sintesi, dalla Circolare si può desumere che se le correzioni sono relative:

- al **medesimo esercizio**, vi è compensabilità dei maggiori costi con i maggiori ricavi omessi, **sia** in termini di maggiori imposte eventualmente dovute (se ricavi > costi) **che** di **sanzioni** (non dovute se costi > ricavi; parrebbe sull'importo netto se costi < ricavi);
- a **esercizi differenti**:
  - se i costi omessi sono stati sostenuti **temporalmente prima**, loro compensabilità con i maggiori ricavi omessi (dubbi, in tal caso, sul calcolo della base imponibile da assoggettarsi a sanzioni);
  - **altrimenti** obbligo (tranne che in caso di sola riduzione delle perdite fiscali) di corresponsione delle maggiori imposte e sanzioni (e la rettifica dei costi a favore del contribuente produrrà effetti solo in relazione alle dichiarazioni successive).

# Circolare 31/E del 2013: 2C) Procedura per la rettifica di errori contabili relativi a ricavi e costi pregressi (in stesso esercizio)



## Circolare 31/E del 2013: 2C) Procedura (...) errori contabili relativi a ricavi e costi pregressi (in stesso esercizio) (Esempio 6)

Esempio di costo (50) e ricavo (20) contabilizzati in anno successivo (2013) con dichiarazione dei redditi anno di competenza (2010) non più emendabile ex art. 2 (8-bis) D.P.R. 322/1988 (periodo in perdita)

ESEMPIO 6 (Costi e ricavi medesimo anno contabilizzati in ritardo; dichiarazione non più emendabile) (10)	ANNO D'IMPOSTA			
	2010	2011	2012	2013
Utile ante imposte di bilancio	-180	450	300	120
Ripresa in dichiarazione costo e ricavo fuori competenza				30
Reddito/(perdita)	-180	450	300	150
(Perdite scomputabili)	0	-180	0	0
Reddito imponibile/(perdita)	-180	270	300	150
(Maggiori perdite a nuovo rideterminate)		-30		
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo di imposta di corretta competenza dei componenti	-50 20			
Reddito imponibile/(perdita) rideterminato	-210	240		
Periodo di imposta di recupero della maggior perdita			X	
Modalità di recupero	Riliquidazione imponibile e perdite a nuovo	Riliquidazione imponibile e credito finale	Dichiarazione integrativa a favore di sintesi dei differenziali (Unico 2013)	

Riliquidazione FY 2010 e 2011 e Dichiarazione integrativa a favore FY 2012. Si dovrebbe desumere no sanzioni per omesso ricavo

# Circolare 31/E del 2013: 2C) Procedura per la rettifica di errori contabili relativi a ricavi e costi pregressi (pluralità di esercizi)

## PLURALITÀ DI ESERCIZI

A) **Componenti positivi** omissi in **esercizi precedenti** (es. **FY 2010**) a quelli in cui sono stati omissi i **componenti negativi** (es. **FY 2011**)

B) **Componenti positivi** omissi in **esercizi successivi** (es. **FY 2010**) a quelli in cui sono stati omissi i **componenti negativi** (es. **FY 2009**)

Nel caso A) deve essere presentata una dichiarazione **integrativa a sfavore** del contribuente per il **FY 2010** ed a suo **favore** per il **FY 2012** (contenente la riliquidazione del FY 2011)

Nel caso B) deve essere presentata una dichiarazione **integrativa a sfavore** del contribuente per il **FY 2010** ma che contiene la **riliquidazione a suo favore relativa al FY 2009**



# Circolare 31/E del 2013: 2C) Procedura (...) errori contabili relativi a ricavi e costi pregressi (pluralità di esercizi) (Esempio 7)

Esempio di costo (50) e ricavo (75) contabilizzati in anno successivo (2013) e relativi a FY precedenti e diversi

ESEMPIO 7 (Costi e ricavi relativi ad esercizi differenti e contabilizzati in ritardo; dichiarazioni non più emendabili) (11)	ANNO D'IMPOSTA			
	2010	2011	2012	2013
Utile ante imposte di bilancio	-180	410	300	175
Ripresa in dichiarazione costo e ricavo fuori competenza				-25
Reddito/(perdita)	-180	410	300	150
(Perdite scomputabili)	0	-180	0	0
Reddito imponibile/(perdita)	-180	230	300	150
(Maggiori perdite a nuovo rideterminate)		-50		
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo di imposta di corretta competenza dei componenti	-50	75		
Reddito imponibile/(perdita) rideterminato	-230	255		
Periodo di imposta di recupero della maggior perdita		X		
Modalità di rappresentazione	Riliquidazione imponibile e perdite a nuovo	Dichiarazione rettificativa a sfavore Unico 2012		

Riliquidazione FY 2010 e Dichiarazione Integrativa a sfavore per FY 2011.  
 Applicazione sanzioni (ma su maggiore imponibile di 75 o 25?)

2D) ERRATA  
DEDUZIONE DEL  
COMPONENTE  
NEGATIVO  
NELL'ESERCIZIO DI  
CORREZIONE  
DELL'ERRORE  
CONTABILE

## Circolare 31/E del 2013: 2D) Procedura per la rettifica di errori per costi fuori competenza impropriamente dedotti

...per quanto concerne il caso in cui il contribuente non abbia imputato il componente negativo nel corretto esercizio di competenza e, in un **periodo d'imposta successivo**, abbia **contabilizzato** – al conto economico o nello stato patrimoniale – un componente negativo per dare evidenza all'**errore** e lo **abbia dedotto**, il contribuente sarà tenuto, **in via preventiva** rispetto al recupero del componente originario (...), ad eliminare gli effetti dell'erronea imputazione, **presentando dichiarazione integrativa a sfavore**, e **provvedendo al versamento delle maggiori imposte eventualmente dovute per l'anno...**



# Circolare 31/E del 2013: 2D) Procedura per la rettifica di errori per costi fuori competenza impropriamente dedotti (Esempio 8)

Esempio di costo (100) di competenza FY 2010 ma contabilizzato e dedotto impropriamente nel FY 2012

ESEMPIO 8 (Costo fuori competenza e impropriamente dedotto)	ANNO D'IMPOSTA			
	2010	2011	2012	2013
Utile ante imposte di bilancio	300	400	500	150
Ripresa in dichiarazione del costo fuori competenza			0	
Reddito/(perdita) (Perdite scomputabili)	300	400	500	150
Reddito imponibile/(perdita)	300	400	500	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile			X	
Periodo di imposta di corretta competenza del costo	X			
Correzione dichiarazioni con ripresa del costo	-100		100	
Reddito imponibile/(perdita) rideterminato	200	400	500	
Modifica prodromica al recupero del componente non imputato	Riliquidazione imponibile e credito a nuovo	Riliquidazione credito iniziale e finale	Dichiarazione integrativa a sfavore (Unico 2013) e poi a favore (sempre Unico 2013)?	

Quello che non è chiaro è perché per l'A.d.E. in tale caso vada preventivamente presentata Dichiarazione Integrativa a sfavore con versamento delle maggiori imposte (senza poter riliquidare nei quadri RS della stessa le minori imposte per il FY 2010 e compensarle)

**3) ALTRI ASPETTI  
RILEVANTI (PROFILI  
SANZIONATORI,  
TERMINI DI  
ACCERTAMENTO, IRAP,  
FATTISPECIE  
ASSIMILABILI)**

## Circolare 31/E del 2013: 3) Altri aspetti rilevanti (sanzioni)

---

Stante quanto sopra evidenziato, dal punto di vista **sanzionatorio** (sanzione ai sensi art.1 (2) del D.Lgs 471/97 dal **100 al 200%** della maggiore imposta dovuta) appare **poco ragionevole** che le attuali disposizioni normative trattino tali fattispecie in **modo analogo** ai casi di **occultamento di ricavi** (o di **deduzione di costi fittizi o non inerenti**) in quanto, di fatto, vengono **equiparati** comportamenti di **definitiva sottrazione** di materia imponibile a fattispecie di semplici **anticipazioni** o **differimenti** della tassazione.

Sarebbe al riguardo **più coerente** sanzionare tali fattispecie di errori di **competenza temporale** (peraltro **limitatamente** ai casi di **differimento** del versamento delle imposte) mediante:

- l'applicazione di **interessi di mora**;
- ovvero tramite applicazione delle sole (e minori) **sanzioni** previste in caso di violazioni relative al **versamento delle imposte (30%)**.

(con **esclusione**, comunque, dalle fattispecie **rilevanti ai fini penali**)

Art. 8 riforma fiscale **2014??**

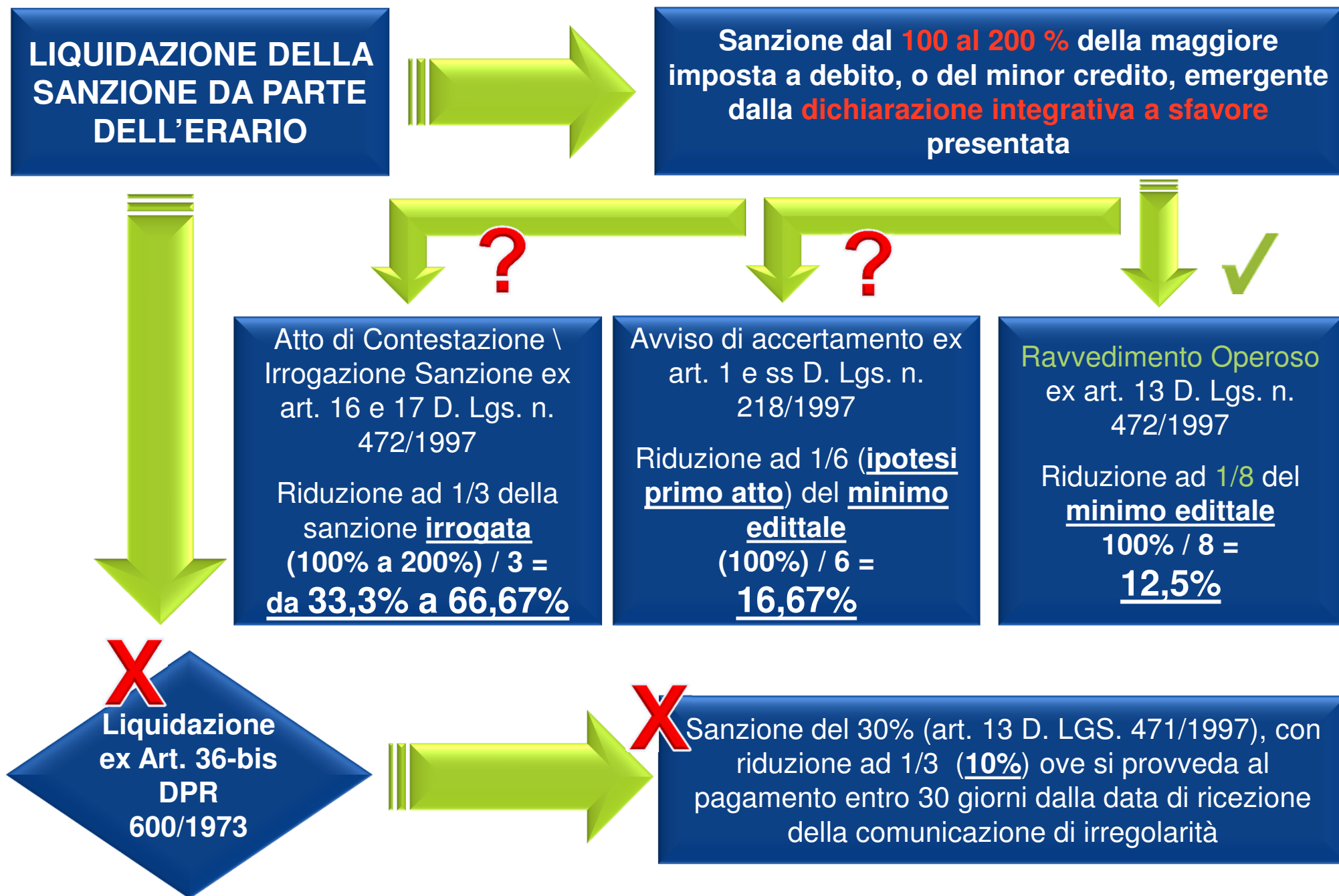
## Circolare 31/E del 2013: 3) Altri aspetti rilevanti (sanzioni)

---

Con riguardo alle **sanzioni**, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe inoltre **chiarire**:

- se, in caso di emersione di **maggiori ricavi e costi** relativi a **medesimo periodo di imposta** (con ricavi > costi) la sanzione sia applicabile solo all'**importo netto**;
- se ritenga **non sanzionabile** il caso di **costi non dedotti sostenuti anteriormente** al periodo di imposta dei **ricavi** da assoggettare a tassazione (o se non lo sia solo in caso di compensazione del ricavo con una maggior perdita fiscale);
- quali ritenga essere gli istituti **deflattivi delle sanzioni** applicabili in aggiunta al ravvedimento operoso.

# Circolare 31/E del 2013: 3) Altri aspetti rilevanti (sanzioni)





## Circolare 31/E del 2013: 3) Altri aspetti rilevanti (proroga dei termini di accertamento)

---

Secondo l'Agenzia delle Entrate la presentazione di **dichiarazioni integrative** (sia a favore che a sfavore) comporta:

- il **ricalcolo dei termini di accertamento** a partire da tale data,
- anche se limitatamente agli **elementi rigenerati** in tale dichiarazione.

*«Ad esempio, se il contribuente, nell'anno 2013, fa valere l'esistenza di elementi di **costo non dedotti nel 2008** presentando la dichiarazione integrativa a favore di UNICO 2012, gli uffici potranno controllare, entro il **31 dicembre 2017** (termine di accertamento di tale dichiarazione integrativa), i nuovi elementi "rigenerati", riferibili al periodo d'imposta **2008 ed ai successivi.**»*

L'applicabilità dell'**estensione dei termini di accertamento**, soprattutto nel caso di dichiarazione **integrativa a sfavore** del contribuente è **criticabile** (e in **contrasto** peraltro con quanto affermato dalla stessa A.d.E. in **passato**) (a maggior ragione ove la stessa non evidenzi **compensazioni tra ricavi e costi** antecedentemente non dedotti).

## Circolare 31/E del 2013: 3) Altri aspetti rilevanti (IRAP)

---

Dalla lettura dell'Art. 5 (5) del D. Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997 («*Indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono **accertati** secondo i criteri di corretta qualificazione, **imputazione temporale** e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa*»), l'A.d.E. trae la **conclusione**:

- che le **medesime problematiche** evidenziate ai fini IRES trovino applicazione anche ai fini dell'**IRAP** (derogando quindi al principio della diretta derivazione dell'IRAP dalle risultanze del bilancio di esercizio);
- e che la **procedura** prevista dalla **Circolare 31/E** per correggere tributariamente gli effetti derivanti da errori di bilancio si renda applicabile anche ai fini dell'IRAP.

## Circolare 31/E del 2013: 3) Altri aspetti rilevanti (fattispecie assimilabili)

---

Riconosciuta dall'A.d.E. l'emendabilità della dichiarazione dei redditi (ed IRAP) a favore del contribuente entro i più ampi termini di cui all'art. 43 del D.P.R. N.600/73, non si vede perché una **procedura simile** non possa essere applicata anche ad **altre fattispecie** (in sostituzione di istanze di rimborso) quali, a titolo di esempio:

- **ritenute a titolo di acconto** contabilizzate in periodi d'imposta diversi da quelli a cui si riferiscono i redditi sottostanti;
- **credito per imposte subite all'estero** (es. errori nella correlazione con il periodo di imposta in cui il reddito estero è stato assoggettato ad imposizione in Italia);
- come citato a inizio presentazione, **errori nella deduzione tributaria di costi non derivanti da errori contabili**;
- etc.

# Circolare 31/E del 2013: Conclusioni

In estrema sintesi:

DICHIARAZIONI CORRETTIVE A FAVORE DEL CONTRIBUENTE (ES. PER CORREZIONE COSTI NON DEDOTTI)

**VANTAGGI**

**SVANTAGGI**

\* AUTOLIQUIDAZIONE IMMEDIATA DEL CREDITO TRIBUTARIO

\* ALLUNGAMENTO TERMINI DI ACCERTAMENTO (RISPETTO A ISTANZA DI RIMBORSO) E SDOPPIAMENTO DEI TERMINI PER SINGOLO ESERCIZIO

\* MIGLIORAMENTO DEL CASH FLOW E DELL'EFFECTIVE TAX RATE

\* RISCHIO SANZIONI IN CASI DI DUBBIA INDIVIDUAZIONE DEL CORRETTO PERIODO DI COMPETENZA FISCALE DI COSTI E RICAVI

\* POSSIBILITA' CORREZIONE ERRORI DAL 2009 IN POI

\*RICEVIMENTO AVVISO DI IRREGOLARITA' E NECESSITA' PREDISPOSIZIONE ADEGUATA DOCUMENTAZIONE A SUPPORTO MODIFICHE DICHIARAZIONI

\* AUTOCOMPENSAZIONE DEI COSTI E DEI RICAVI AFFERENTI MEDESIMO PERIODO FISCALE

\* NECESSITA' RICALCOLO DI PIU' ELEMENTI E/O QUADRI DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

\* REAZIONE AGENZIA DELLE ENTRATE ALL'INVIO SISTEMATICO DI DICHIARAZIONI CORRETTIVE A FAVORE DEL CONTRIBUENTE

# Circolare 31/E del 2013: Conclusioni

In estrema sintesi:

<b>DICHIARAZIONI CORRETTIVE A SFAVORE DEL CONTRIBUENTE (ES. PER CORREZIONE RICAVI NON TASSATI)</b>	
<b>VANTAGGI</b>	<b>SVANTAGGI</b>
* IN CASO DI COMPENSABILITA' CON RETTIFICHE A FAVORE DEL CONTRIBUENTE	* ALLUNGAMENTO TERMINI DI ACCERTAMENTO (RISPETTO A NO CORREZIONE) E SDOPPIAMENTO DEI TERMINI PER SINGOLO ESERCIZIO
* POSSIBILITA' DI SANARE ERRORI INCONTROVERTIBILI CON SANZIONI COMUNQUE RIDOTTE (VANTAGGIO IN CASO DI SUCCESSIVI ACCERTAMENTI SU ALTRE POSTE RELATIVE ALLA MEDESIMA ANNUALITA' E MAGGIORMENTE DIFENDIBILI DAL CONTRIBUENTE ANCHE TRAMITE RICORSO)	* SANZIONI MAGGIORI RISPETTO AD ACCERTAMENTO MOSSO DALL'UFFICIO IN AUTONOMIA (?)
	* NECESSITA' RICALCOLO DI PIU' ELEMENTI E/O QUADRI DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI
	* REAZIONE AGENZIA DELLE ENTRATE ALL'INVIO SISTEMATICO DI PLURIME DICHIARAZIONI CORRETTIVE A SFAVORE DEL CONTRIBUENTE

Studio Tributario  
e Societario

# Tendenze e Aggiornamenti Tributari

Cagliari, 11 Febbraio 2014

Perdite su crediti per le  
imprese industriali: novità  
legislative e interpretative

Francesco Saltarelli



# Inquadramento generale

La **discrezionalità** che caratterizza le vicende che interessano i crediti (in fase di valutazione, gestione e realizzo) ha indotto il legislatore fiscale a prevedere disposizioni specifiche sul trattamento tributario delle componenti negative che ne derivano. La *ratio* è quella di introdurre **maggiori condizioni di certezza** nella determinazione del reddito imponibile.

Le norme del T.U.I.R. (D.P.R. n. 917/86) di riferimento sono:

- **l'art. 101, comma 5** che indica i requisiti di natura probatoria necessari per considerare deducibili gli oneri derivanti dalla inesigibilità dei crediti divenuta «definitiva» (meccanismo analitico);
- **l'art. 106** che stabilisce una misura forfettaria di deducibilità degli oneri derivanti dalla inesigibilità dei crediti che, se pur probabile, si presenta ancora come «potenziale» (meccanismo forfettario).

# Inquadramento generale

Primo confronto tra l'art. 101, c. 5 e l'art. 106, c. 1 e 2 del T.U.I.R.:

- **l'art. 101, c. 5** riguarda sia le perdite derivanti da un atto realizzativo sia le perdite derivanti da un processo valutativo interno («perdite da realizzo», «perdite da valutazione»); non ha limitazioni di applicazione né dal punto di vista oggettivo («natura dei crediti») né dal punto di vista soggettivo («tipo di creditore»).
- **l'art. 106** si applica unicamente ai crediti commerciali (i.e. crediti che derivano dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi) e ai crediti derivanti dalle cessioni di azioni (o quote o strumenti finanziari assimilati) e obbligazioni che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano tra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa.
- **Interazione tra le due disposizioni normative:** l'ammontare della perdita deducibile ai sensi dell'art. 101 del T.U.I.R. è da determinarsi tenendo conto delle disposizioni di cui all'art. 106 del T.U.I.R.



## Riferimenti normativi

Articolo 101, comma 5, T.U.I.R.

Le perdite su crediti sono deducibili sempre se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato.

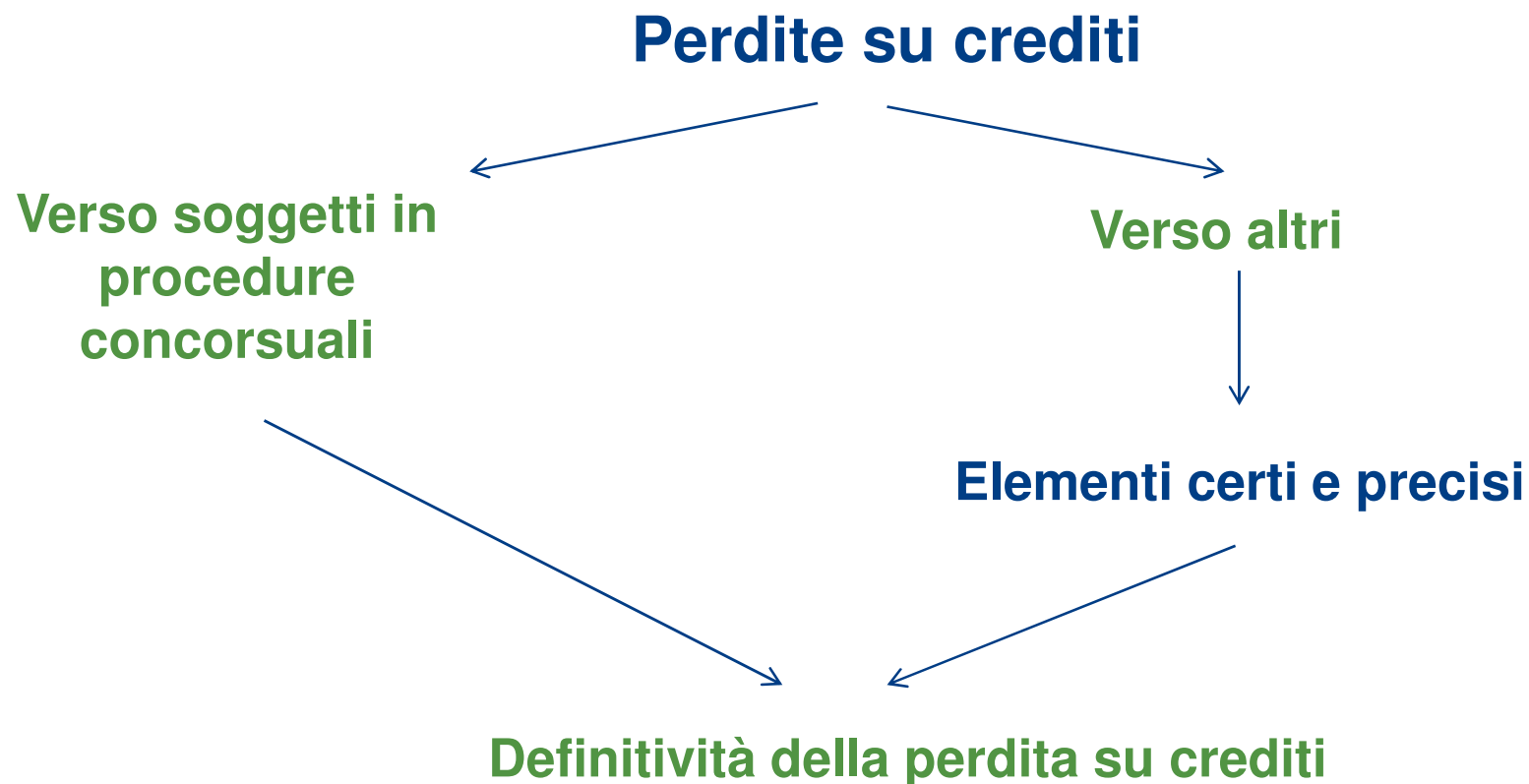
Negli altri casi se le perdite risultano da elementi **certi e precisi.**

Il legislatore ha definito talune fattispecie rispetto alle quali tali **elementi sussistono ex lege:**

- il credito di modesta entità, decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso
- qualora il diritto alla riscossione del credito sia prescritto
- in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili.

# Ideale ripartizione delle perdite su crediti

Articolo 101, c. 5, del T.U.I.R.



## Riferimenti normativi

Articolo 106, comma 1 e 2, del T.U.I.R.

L'articolo in esame dispone che le svalutazioni dei crediti:

- non coperti da garanzia assicurativa
- derivanti dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi indicate nel comma 1 dell'articolo 85 (quindi commerciali)

sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,50 per cento del valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi.

La deduzione non è più ammessa quando l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti ha raggiunto il 5 per cento del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio.

Le perdite sui crediti sono deducibili **limitatamente** alla parte che eccede l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti dedotti nei precedenti esercizi.

# Coordinamento dell'art. 101, c. 5 con l'art. 106, c. 1 e 2

Step di valutazione delle perdite su crediti/accantonamenti:

1. Nella redazione del bilancio determino le perdite su crediti da imputare a bilancio in base alle disposizioni civilistiche (meccanismo contabile può essere a utilizzo del fondo oppure a CE);
2. Determino quali delle perdite imputate a bilancio hanno i requisiti per la deducibilità (ex art. 101, c. 5);
3. Fino all'ammontare del «fondo fiscale» imputo le perdite deducibili a quest'ultimo, l'eccedenza la deduco (mediante deduzione di un fondo precedentemente tassato oppure semplicemente con l'imputazione a CE);
4. Le perdite su crediti che non hanno i requisiti di deducibilità non vengono riconosciute fiscalmente;
5. Nella redazione del bilancio civilistico, dopo aver contabilizzato le perdite su crediti, determino il rischio sui crediti residui e accantonano il fondo per rischi su crediti;
6. Determino la quota fiscalmente deducibile delle svalutazioni e del fondo per rischi su crediti nel limite dello 0,5%/5% dei crediti.

# Condizioni normative per la deducibilità

## Perdite su crediti “definitive”

In base all’art. 101 comma 5 le perdite su crediti sono deducibili:

- sempre se registrate a fronte di **debitori sottoposti a procedure concorsuali o in presenza di accordi di ristrutturazione**
- in presenza di elementi **certi e precisi**, se registrate verso gli altri debitori.

Gli **elementi certi e precisi** sussistono *ex lege* in caso di

- i. cancellazione operata in base ai principi contabili:** gli elementi certi e precisi risiedono nella corretta applicazione dei principi contabili stessi
- ii. crediti di modesto importo:** gli elementi certi e precisi sussistono in ogni caso quando il credito sia di modesta entità e siano trascorsi sei mesi dalla data di scadenza del pagamento
- iii. prescrizione del credito:** gli elementi certi e precisi sussistono quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto.

# Circolare n. 26/E del 1 ° agosto 2013

## Debitori assoggettati a procedure concorsuali

L'ambito applicativo della norma si riferisce a:

- accordi di ristrutturazione
- fallimento
- liquidazione coatta amministrativa
- concordato preventivo
- amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Nei predetti casi la **definitività** della perdita si presume automaticamente.

Risultano integrati i requisiti di deducibilità «*dalla data*» della sentenza o del provvedimento di ammissione alla procedura o del decreto di omologa dell'accordo di ristrutturazione.

Pur trovando applicazione il principio di derivazione dal bilancio, è necessario che la valutazione dell'entità della perdita sia adeguatamente documentata (e.g. piano concordatario).

# Circolare n. 26/E del 1 ° agosto 2013

Altri crediti ed elementi certi e precisi

Con riferimento all'esistenza degli **elementi certi e precisi** la Circolare 26/E del 2013 ha affermato che:

- la perdita per poter essere dedotta deve essere «definitiva», cioè si deve poter escludere che in futuro il creditore possa realizzare, anche solo in parte, la partita creditoria (deve trattarsi di una situazione di illiquidità non temporanea)
- condizione per la deducibilità è poi la sussistenza di elementi, di fatto o di diritto, attestanti le ragioni e l'entità della perdita per definitiva inesigibilità del credito.

# Circolare n. 26/E del 1 ° agosto 2013

## Perdite valutative ed elementi certi e precisi

La situazione oggettiva di insolvenza non temporanea del debitore può essere verificata in presenza di:

- decreto accertante lo stato di fuga del debitore
- latitanza del debitore
- irreperibilità del debitore
- denuncia di furto di identità da parte del debitore ai sensi dell'art. 494 c.p.
- persistente assenza del debitore ai sensi dell'art. 49 c.c..

Tale situazione può, inoltre, essere dimostrata da documentazione idonea:

- ad attestare l'infruttuosità di azioni esecutive attivate dal creditore, nel contesto di una valutazione complessiva della situazione economica e patrimoniale del debitore
- a provare che il debitore si trovi nell'impossibilità di adempiere per un'oggettiva situazione di illiquidità finanziaria ed incapienza patrimoniale.

La mancata attivazione di procedure di recupero può essere considerata valida dimostrando l'anti-economicità della prosecuzione della riscossione del credito.



# Legge di Stabilità 2014

Modifiche legislative – nuova ipotesi *ex lege* di elementi certi e precisi

*«Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili»*

E' stata estesa ai soggetti ITA GAAP la possibilità di dare rilevanza fiscale (in diretta derivazione dal bilancio) alla cancellazione dei crediti dal bilancio precedentemente riservata ai soli soggetti IAS ADOPTER (cfr. D.L. 83/2012)\*.

In virtù di tale modifica legislativa si ritiene che il legislatore abbia inteso esonerare l'impresa, in tale fattispecie, dal dimostrare gli elementi certi e precisi introducendo una **presunzione legale** circa la loro esistenza.

\*Per i soggetti IAS Adopter la norma in vigore prima della modifica legislativa così sanciva:  
*«gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti operata dal bilancio in dipendenza di eventi estintivi»*

# Legge di stabilità 2014

## Imprese ITA GAAP e IAS Adopter

Anche le imprese che adottano gli ITA GAAP possono fruire della deducibilità automatica delle perdite su crediti in ragione del loro stralcio dal bilancio, nel rispetto di quanto previsto dai principi contabili.

Attualmente l'unica fattispecie di cancellazione dal bilancio espressamente prevista dall'OIC 15 è quella della cessione del credito *pro soluto*.

Il Documento interpretativo n. 1 dell'OIC 12 e la bozza del nuovo OIC 15, riferendosi alle perdite su crediti non derivanti da valutazioni, considerano a titolo esemplificativo:

- le cessioni di crediti
- le transazioni
- la prescrizione di crediti
- il riconoscimento giudiziale di un valore inferiore del credito.

# Legge di stabilità 2014

## Perdite su crediti e normativa anti-elusiva

Relazione illustrativa al disegno di legge di stabilità: la modifica consente di migliorare la coerenza tra regole fiscali e la disciplina di redazione del bilancio, di estendere le ipotesi in cui si considerano soddisfatti i requisiti per la deducibilità delle perdite su crediti. Si garantisce, inoltre, la parità di trattamento per tutte le tipologie di imprese, a prescindere dagli standard contabili adottati, considerando che i **trasferimenti giuridici dei crediti** comportano per i soggetti ITA-GAAP la cancellazione dei crediti dal bilancio.

*«Resta fermo il potere dell'amministrazione finanziaria di applicare l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 e di sindacare l'inerenza di tali perdite laddove derivanti da un'operazione antieconomica che dissimuli un atto di liberalità».*

# Legge di Stabilità 2014

Coordinamento con la Circolare n. 26/E del 1/8/2013

Al fine evitare contestazioni in materia di elusività delle operazioni che comportano la perdita della titolarità giuridica del credito (ex art. 37-bis del DPR 600/73) si ritiene possano essere utili le considerazioni formulate nella Circolare 26/E del 2013 in tema di atti realizzativi che comportano la perdita della titolarità del credito.

In particolare, gli atti giuridici che comportano la perdita della titolarità del credito analizzati dalla predetta Circolare sono:

- cessione del credito
- transazione con il debitore
- atto di rinuncia al credito.

# Circolare n. 26/E del 1 ° agosto 2013

## Perdita della titolarità giuridica del credito

I requisiti di deducibilità del credito possono ritenersi verificati:

- in caso di cessione a titolo definitivo
  - nell'atto stesso quando il credito è trasferito a banche o intermediari finanziari vigilati, residenti in Italia o in Paesi che consentano un adeguato scambio di informazioni, indipendenti dal soggetto cedente e dal soggetto ceduto
  - negli altri casi, quando la perdita è d'ammontare non superiore alle spese necessarie per il recupero del relativo credito
- in caso di transazione
  - ✓ quando il creditore ed il debitore non sono parte dello stesso gruppo e la difficoltà finanziaria del debitore risulta documentata
  - ✓ in caso di convenienza economica, analogamente al caso di cessione di crediti
- in caso di rinuncia del credito o remissione del debito: se l'atto di rinuncia o remissione risulta inerente all'attività di impresa (no liberalità).

# Circolare n. 26/E del 1 ° agosto 2013

## Perdite su crediti di modesta entità - Ammontare

Gli elementi certi e precisi sussistono in ogni caso nell'ipotesi di rilevazione in bilancio di una perdita relativa a crediti di modesta entità (non superiore a € 5.000 per le imprese di grandi dimensioni - i.e. fatturato o volume d'affari superiore a € 100 milioni - e a € 2.500 per le altre imprese) che risultano scaduti da almeno sei mesi.

La modesta entità va verificata:

- in relazione al valore nominale del credito
- senza considerare eventuali svalutazioni civilistiche e/o fiscali
- al netto degli importi incassati in caso di credito riscosso parzialmente
- considerando anche l'IVA oggetto di rivalsa verso il debitore
- al netto di interessi di mora e oneri accessori.

## Circolare n. 26/E del 1 ° agosto 2013

Perdite su crediti di modesta entità – Pluralità di posizioni giuridiche

Nel caso in cui esistano più posizioni creditorie nei confronti dello stesso debitore la verifica del limite quantitativo (5.000 euro o 2.500 euro) va effettuata in relazione al **singolo credito** corrispondente ad ogni obbligazione posta in essere dalle controparti.

Bisogna distinguere il caso in cui le obbligazioni siano riconducibili a rapporti giuridici autonomi dal caso in cui siano riconducibili ad un rapporto giuridico unitario.

Infatti, se le partite creditore si riferiscono al medesimo rapporto contrattuale, la modesta entità va verificata in relazione al saldo complessivo dei crediti scaduti da almeno sei mesi.

# **Circolare n. 26/E del 1° agosto 2013**

Perdite su crediti di modesta entità - Ammontare

- *segue* -

La verifica del limite quantitativo va effettuata autonomamente esercizio per esercizio, considerando solamente i crediti scaduti da più di sei mesi in quello stesso esercizio.

La deducibilità è ammessa a condizione della previa imputazione (anche tramite svalutazioni) della perdita a conto economico.



# Circolare n. 26/E del 1° agosto 2013

## Perdite su crediti di modesta entità – Pluralità di posizioni giuridiche

- Esempio 1 (Rapporti giuridici autonomi)
  - Un'impresa di grandi dimensioni vanta nei confronti di uno stesso debitore due crediti scaduti da 6 mesi al 31.12 relativa a due diversi contratti.

IMPORTO	SCADENZA	RILEVANZA	VERIFICA
3.000	30.04	Sì	$3.000 < 5.000$ deducibile
4.000	31.05	Sì	$4.000 < 5.000$ deducibile

- Esempio 2 (Rapporti giuridici unitari)
  - Un'impresa di grandi dimensioni (limite di €5.000) vanta nei confronti di uno stesso debitore due crediti scaduti da 6 mesi al 31.12 relativa al medesimo contratto di somministrazione.

IMPORTO	SCADENZA	RILEVANZA	VERIFICA
3.000	30.04	No	
4.000	31.05	No	$3.000 + 4.000 = 7.000 > 5.000$ non deducibile

## Circolare n. 26/E del 1° agosto 2013

### Perdite su crediti di modesta entità – Pluralità di posizioni giuridiche

I crediti considerati di modesta entità nel periodo N (in assenza di imputazione della perdita a CE) non devono essere di nuovo sottoposti alla verifica nei successivi periodi d'imposta.

- Esempio 3 (mancata imputazione a CE)
  - Un'impresa di grandi dimensioni (vanta nei confronti di uno stesso debitore relativamente al medesimo contratto di somministrazione due crediti scaduti da 6 mesi al 31.12.2013 pari a €3.000 e €1.500 e un credito per cui il requisito dei 6 mesi si realizzerà nel 2014 pari a €2.000. Nel 2013 l'impresa non imputa a CE la perdita e, quindi, non deduce €4.500 (3.000+1.500).
  - Nel 2014, avendo imputato a CE tutti i suddetti importi:

IMPORTO	SCADENZA	RILEVANZA	VERIFICA
3.000	31.03.2013		
1.500	30.04.2013	Sì	$3.000 + 1.500 = 4.500 < 5.000$ deducibile
2.000	31.03.2014	Sì	$2.000 < 5.000$ deducibile

# Circolare n. 26/E del 1 ° agosto 2013

Coordinamento con l'art. 109 T.U.I.R.

In base al principio di **competenza** il sesto mese rappresenta il momento **dal quale** la perdita su crediti risulta deducibile.

Pertanto:

- se la perdita viene imputata nel CE relativo ad un esercizio successivo a quello in cui maturano i 6 mesi dalla scadenza del credito, anche la deduzione fiscale deve essere rinviata al periodo d'imposta di imputazione al CE
- se la perdita viene imputata nel CE relativo ad un esercizio precedente a quello in cui maturano i 6 mesi e non è stata dedotta, questa sarà deducibile nel periodo d'imposta di maturazione del semestre.

# Circolare n. 26/E del 1 ° agosto 2013

## Crediti prescritti

La prescrizione di ogni azione finalizzata a soddisfare la pretesa creditoria dà luogo alla deducibilità della perdita in capo al creditore.

Tale disposizione si applica a prescindere dall'importo del credito prescritto, sia per i crediti di modesta entità che per quelli diversi.

Resta salvo il potere dell'Amministrazione Finanziaria di contestare che l'inattività del creditore sia stata determinata da un'effettiva volontà liberale (in tal senso anche Telefisco 2014).

In virtù della novità normativa introdotta dalla Legge di Stabilità (cancellazione dei crediti in bilancio) tale disposizione risulterebbe comunque superflua.

Studio Tributario  
e Societario

# Tendenze e Aggiornamenti Tributari

Cagliari, 11 Febbraio 2014

Novità della Legge di Stabilità  
2014 per le imprese e per le  
persone fisiche



**Alberto Ciocca**

# Novità in materia di imposte dirette e agevolazioni fiscali

# Potenziamento agevolazione ACE

Art. 1, co. 137-138, Legge di Stabilità 2014

- Modificando l'art. 1, co. 3, del D.L. 201/2011, l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale rilevante ai fini «ACE» è fissata in misura pari al:
  - 3%** per il periodo d'imposta in corso al **31/12/2013**;
  - 4%** per il periodo d'imposta in corso al **31/12/2014**;
  - 4,5%** per il periodo d'imposta in corso al **31/12/2015**;
  - 4,75%** per il periodo d'imposta in corso al **31/12/2016**.
- Il risparmio d'imposta per il 2014 è pari all'**1,1%** (per soggetti con aliquota IRES al **27,5%**) degli incrementi patrimoniali realizzati a partire dall' **1/1/2011** (compreso l'utile del 2010 non distribuito).
- L'acconto delle imposte sui redditi dovute per i periodi d'imposta in corso al **31/12/2014** ed al **31/12/2015** è calcolato tenendo conto dell'**aliquota percentuale** per il calcolo del rendimento nozionale del capitale proprio relativa al **periodo d'imposta precedente**.

# Rivalutazione dei beni d'impresa (1/2)

Art. 1, co. 140-146, Legge di Stabilità 2014

- Vengono riproposte per le società di capitali e gli enti soggetti ad IRES, che non applicano gli IAS, le norme in materia di rivalutazione dei beni d'impresa mediante il pagamento (in tre rate annuali) di un'**imposta sostitutiva** sui maggiori valori iscritti pari al **16%** per i beni ammortizzabili ovvero al **12%** per i beni non ammortizzabili.
- **Beni rivalutabili:**
  - beni materiali e immateriali, con esclusione di quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa;
  - partecipazioni in società controllate/collegate (art. 2359 c.c.).
- **Modalità di rivalutazione:**
  - per «categorie omogenee» (vedi DM n. 162/2001) ed entro il limite del valore economico dei beni;
  - per i soggetti «solari», **nel bilancio al 31/12/2013.**



## Rivalutazione dei beni d'impresa (2/2)

Art. 1, co. 140-146, Legge di Stabilità 2014

- **Riconoscimento fiscale dei maggiori valori:**

- maggior base di calcolo per ammortamenti deducibili, **a partire dall'esercizio 2016;**
  - rilevanza del maggior valore per il calcolo di plusvalenze e minusvalenze da realizzo, **dall'1/1/2017.**
- 
- L'efficacia civilistica e contabile è invece **immediata** e consentirà alle società di evidenziare già nel bilancio 2013 maggiori importi di patrimonio netto che potranno servire per la copertura di risultati negativi e per il mantenimento di buoni *rating* bancari. Maggiori ammortamenti dal 2014.
  - E' prevista la **facoltà** di affrancare il **saldo attivo di rivalutazione** mediante il versamento di un'ulteriore imposta sostitutiva del **10%**. In questo modo il saldo attivo potrà essere distribuito ai soci senza **ulteriori oneri per la società.**

# Riallineamento dei valori civili e fiscali

Art. 1, co. 147, Legge di Stabilità 2014

- Per effetto del richiamo espresso all'art. 14 della L. 342/2000, viene prevista la possibilità di avvalersi anche della disciplina del **riallineamento dei valori civili e fiscali**.
- Tale disciplina, applicabile anche dai **soggetti «IAS adopter»** (anche per partecipazioni non di controllo/collegamento):
  - ha ad oggetto gli stessi beni suscettibili di rivalutazione;
  - prevede l'applicazione delle **medesime aliquote** delle imposte sostitutive previste per la rivalutazione dei beni d'impresa;
  - ha **effetti solo fiscali** senza impatti sul bilancio di esercizio (fatto salvo lo **storno dell'eventuale fiscalità differita**);
  - **non è necessario** rispettare il **vincolo** delle «**categorie omogenee**» ma il riallineamento **deve essere integrale**;
  - può essere **utilizzata congiuntamente** allo strumento della rivalutazione dei beni d'impresa.

# Riallineamento dei valori delle partecipazioni di controllo

Art. 1, co. 150-151, Legge di Stabilità 2014

- E' stata resa «a regime» la norma di cui all'art. 15 del D.L. 185/2008, commi 10 *bis* e 10 *ter*, concernente il **riallineamento** dei maggiori valori delle partecipazioni di controllo iscritti in bilancio consolidato a titolo di **avviamento**, **marchi** ed altre **attività immateriali** a seguito di operazioni straordinarie effettuate anche decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2012.
- **Aliquota d'imposta e versamento:**
  - l'opzione implica il versamento di un'imposta sostitutiva del **16%**;
  - il versamento deve essere effettuato in un'**unica rata**, entro il termine di scadenza dei versamenti del saldo delle imposte;
  - gli effetti del riallineamento decorrono dal **secondo periodo d'imposta successivo** a quello del versamento.
- **Meccanismo di «recapture»:** effetti **revocati** in presenza di **atti di realizzo** riguardanti sia le partecipazioni che gli *intangibles* anteriormente al **quarto periodo d'imposta successivo** a quello del pagamento dell'imposta sostitutiva.

# Persone fisiche - riapertura rivalutazione di partecipazioni e terreni

Art. 1, co. 156, Legge di Stabilità 2014

- Viene riproposta l'agevolazione che consente di rideterminare il costo o valore fiscale di acquisto delle **partecipazioni non quotate** e dei **terreni** posseduti, al di fuori del regime d'impresa, alla data dell'**1/1/2014**, ai fini del calcolo della plusvalenza rientrante nei redditi diversi di cui all'art. 67 del TUIR.
- A tale fine, entro il termine del **30/6/2014**, occorrerà che:
  - un professionista abilitato rediga e asseveri la **perizia di stima** del valore delle partecipazioni o del terreno;
  - si versi l'**imposta sostitutiva** pari al **2%** (per partecipazioni non qualificate) o al **4%** (per terreni e partecipazioni qualificate) per l'intero suo ammontare ovvero, in caso di rateizzazione, limitatamente alla prima delle tre rate annuali di pari importo.

# Modifiche deducibilità canoni di leasing (1/2)

Art. 1, co. 162-166, Legge di Stabilità 2014

- Vengono modificati gli artt. 54 e 102 del TUIR, riducendo la c.d. «durata minima fiscale» dei contratti di leasing. In particolare, per le imprese:
  - per i **beni mobili** (fatta eccezione per i veicoli diversi da quelli utilizzati esclusivamente quali beni strumentali), si passa **dai 2/3** del periodo di ammortamento «tabellare» **a 1/2** del suddetto periodo;
  - per i **beni immobili**, si passa dai **2/3** del periodo di ammortamento «tabellare», con un minimo di 11 anni ed un massimo di 18 anni, ad un **periodo fisso di 12 anni**;
  - non rileva la durata contrattuale;
  - limite della quota imputata a conto economico.
- **Decorrenza:** le nuove regole trovano applicazione con riferimento ai **contratti stipulati** a decorrere **dall'1/1/2014**.

# Modifiche deducibilità canoni di leasing (2/2)

Art. 1, co. 162-166, Legge di Stabilità 2014

- Tali modifiche si affiancano a quelle che nel corso del 2012 (D.L. 16/2012) avevano già interessato la fiscalità dei leasing (stipulati dopo il 29/04/2012) svincolando la deducibilità fiscale del costo dal rispetto del prerequisito della durata minima contrattuale.
- Al fine di individuare il corretto trattamento fiscale dei canoni occorrerà pertanto prestare particolare attenzione alla data di stipula dei contratti di leasing.



# Estensione IRAP trasformazione DTA in crediti d'imposta

Art. 1, co. 167-171, Legge di Stabilità 2014

- L'art. 2, co. 55-58, del D.L. 225/2010 consente, a determinate condizioni (i.e. presenza di perdita civilistica, fiscale o liquidazione volontaria), di trasformare in crediti d'imposta le attività per imposte anticipate IRES (DTA) iscritte in bilancio e relative:
  - a svalutazioni e perdite su crediti non ancora dedotte (solo per banche);
  - al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali, i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi d'imposta (sia banche che imprese industriali).
- A decorrere dal periodo d'imposta 2013, la conversione in crediti d'imposta è prevista anche:
  - per le **DTA iscritte ai fini IRAP**;
  - in caso di dichiarazione IRAP dalla quale emerga un **valore della produzione netta negativo**.

# Transfer pricing – rilevanza ai fini IRAP

Art. 1, co. 281-284, Legge di Stabilità 2014

- E' disposta, per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31/12/2007, l'**applicabilità ai fini IRAP** della disciplina in materia di prezzi di trasferimento di cui all'art. 110, co. 7, del TUIR.
- **Disapplicazione delle sanzioni:** alle rettifiche operate in applicazione della nuova disposizione, **ai soli fini IRAP e fino al periodo d'imposta 2012**, non si applica la sanzione per infedele dichiarazione di cui all'art. 1, co. 2, del D. Lgs. 471/1997.
- Resta ferma l'efficacia delle sanzioni per infedele dichiarazione già irrogate con **provvedimento divenuto definitivo** anteriormente all'**1/1/2014**.



# Fiscalità di vantaggio per la Regione Sardegna

Art. 1, comma 514, Legge di Stabilità 2014

- E' disposta la modifica dello Statuto speciale della Regione Sardegna introducendo la possibilità per la Sardegna, nel rispetto della normativa comunitaria, al fine di favorire lo sviluppo economico dell'isola, di prevedere agevolazioni fiscali, esenzioni, detrazioni di imposta, deduzioni dalla base imponibile, con oneri a carico del bilancio regionale, contributi da utilizzare in compensazione ai sensi della legislazione statale.
- Modificare le aliquote in aumento entro i valori di imposizione stabiliti dalla normativa statale o in diminuzione fino ad azzerarle.

# Compensazione orizzontale crediti tributari > 15.000 €

Art. 1, co. 574, Legge di Stabilità 2014

- I contribuenti che, a decorrere dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31/12/2013, utilizzano in compensazione ai sensi dell'art. 17, del D. Lgs. 241/1997 (c.d. «**compensazione orizzontale**») crediti relativi alle imposte sui redditi e alle addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive e all'IRAP per un importo superiore a **15.000 € annui** hanno l'**obbligo** di richiedere l'apposizione del **visto di conformità** sulle dichiarazioni ove emerge il credito.
- Il visto di conformità può essere rilasciato dai soggetti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni e per le società sottoposte a revisione legale dei conti anche dai soggetti che esercitano il controllo contabile di cui all'articolo 2409-bis del codice civile.

# Soppressione agevolazioni fiscali e crediti d'imposta

Art. 1, co. 583, Legge di Stabilità 2014

- A decorrere dal periodo d'imposta 2014 sono soppresse le seguenti agevolazioni fiscali:
  - agevolazioni riconosciute dal c.d. «**regime fiscale di attrazione europea**» (art. 41 del D.L. 78/2010);
  - agevolazioni fiscali per i **distretti produttivi** e le **reti di imprese** (art. 1, co. 368 della L. 266/2005 e art. 3, co. 1, del D.L. 5/2009);
  - credito d'imposta per la **ricerca scientifica delle PMI** (art. 5 della L. 449/97);
  - esenzione d'imposta delle **plusvalenze reinvestite in «start up»** (art. 68, co. 6-bis e 6-ter, del TUIR).

# Definizione dei ruoli

Art. 1, co. 618-624, Legge di Stabilità 2014

- Viene prevista la possibilità di **definire in modo agevolato** i carichi inclusi nei ruoli consegnati agli agenti della riscossione **fino al 31/10/2013** emessi da uffici statali, agenzie fiscali ed Enti Locali (Regioni, Province e Comuni).
- **Abbuono:** sono azzerati gli **interessi di mora** e gli **interessi per ritardata iscrizione a ruolo**. Devono invece essere pagati per intero quota capitale, sanzioni, aggio di riscossione ed eventuali spese di procedura.
- **La procedura:** la definizione si ottiene con il **pagamento integrale** di quanto dovuto entro il **28/02/2014**.
- **Effetti:** restano **sospesi fino al 15/03/2014** la **riscossione** dei carichi inclusi nei ruoli consegnati agli agenti della riscossione fino al 31/10/2013 ed i termini di prescrizione.

# Deduzione ai fini IRAP per l'incremento occupazionale

Art. 1, co. 132, Legge di Stabilità 2014

- A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2014, per i soggetti che incrementano il numero di **dipendenti** assunti con contratto a **tempo indeterminato**, rispetto al n. dei lavoratori assunti con il medesimo contratto mediamente occupati nel p.i. precedente, è prevista la deducibilità, **ai fini IRAP**, del costo del predetto personale;
- **L'attuale agevolazione non ha limiti temporali;**
- **L'attuale agevolazione è cumulabile** con le altre agevolazioni esistenti (cuneo fiscale)
- **L'ammontare della deduzione** compete:
  - Per il p.i. in cui è avvenuta l'assunzione e per i 2 successivi;
  - Per un importo annuale **non superiore a Euro 15.000** per ciascun **nuovo dipendente assunto**;
  - Nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale classificabile nelle voci B.9 e B.14 del C/E

## Altre novità (ad oggi non ancora in vigore)

### Conto dedicato per gli atti immobiliari e di cessione d'azienda (Art. 1, co. 63-67 Legge di Stabilità 2014);

- Viene disposto che il corrispettivo dell'atto di trasferimento, da versare in adempimento di un atto stipulato di fronte a notaio, non venga immediatamente messo a disposizione del venditore, bensì **venga versato su un apposito c/dedicato**. La somma pattuita sarà versata a parte venditrice **solo dopo che siano state portate a termine le formalità di registrazione e di trascrizione**;
- **Entrata in vigore solo dopo** predisposizione di un apposito DPCM

# Novità in materia di tributi locali

# Imposta Comunale Unica (IUC)

Art. 1, co. 639, 640 e 682-703, Legge di Stabilità 2014

- Dal 2014 entra in vigore l'Imposta Comunale Unica – **IUC** –, che si basa su due presupposti impositivi:
  - quello costituito dal **possesso di immobili** e collegato alla loro natura e valore;
  - quello collegato alla **fruizione dei servizi comunali**.
- La **IUC** è composta da:
  - **IMU** - imposta patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili;
  - **TASI** - tributo per i servizi indivisibili a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile;
  - **TARI** - tassa sui rifiuti a carico dell'utilizzatore.

$$\mathbf{IUC = IMU + TASI + TARI}$$



## Novità in materia di IMU (1/2)

Art. 1, co. 707-8, 713, 719-727, Legge di Stabilità 2014

- Sono previste novità anche in materia di IMU e, in particolare, a decorrere dal **2014**:
  - l'**eliminazione dell'IMU sulle abitazioni principali** e le relative pertinenze, ad eccezione delle unità immobiliari «di lusso», censite nelle categorie A1, A8 e A9;
  - la riduzione da 110 a 75 del coefficiente moltiplicatore per la determinazione della base imponibile IMU dei **terreni agricoli** condotti da coltivatori diretti o IAP;
  - l'esenzione da IMU dei **fabbricati rurali ad uso strumentale**.

A decorrere dal **periodo d'imposta 2013** è prevista inoltre:

- la reintroduzione della tassazione ai fini IRPEF del 50% del reddito degli **immobili ad uso abitativo**, assoggettati ad IMU, non locati e situati **nello stesso Comune** nel quale si trova l'immobile adibito ad abitazione principale.

## Novità in materia di IMU (2/2)

Art. 1, co. 707-8, 713, 719-727, Legge di Stabilità 2014

- Viene prevista la **parziale deducibilità dell'IMU** relativa agli **immobili strumentali** dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo (permane l'**integrale indeducibilità ai fini IRAP**) sulla base delle seguenti percentuali:
  - 30%** per il **periodo d'imposta in corso al 31/12/2013**;
  - 20%** a regime.
- Deducibilità per cassa

# La tassa sui rifiuti (TARI)

Art. 1, co. 641, 668 e 686, Legge di Stabilità 2014

- La **TARI** è il tributo destinato a finanziare i costi di raccolta e di smaltimento rifiuti, in sostituzione della **TARES**.
- **Presupposto impositivo:** possesso o detenzione a qualsiasi titolo di locali o aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani.
- **Base imponibile:** superficie dichiarata o accertata ai fini dei precedenti prelievi sui rifiuti (i.e. **superficie calpestabile**).
- **Tariffe applicabili:** la TARI è corrisposta in base ad una tariffa commisurata ad anno solare e calcolata in base:
  - ai criteri individuati con regolamento di cui al DPR 158/99;
  - in alternativa, alle quantità e qualità medie di rifiuti prodotti per unità secondo il principio comunitario del «chi inquina paga».

# Il tributo per i servizi indivisibili (TASI)

Art. 1, co. 669-679, 681 e 687, Legge di Stabilità 2014

- La **TASI** è a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile (nella misura compresa tra il 10% e il 30%).
- **Presupposto impositivo:** possesso o detenzione a qualsiasi titolo di **fabbricati**, ivi compresa l'abitazione principale, di **aree scoperte** nonché di quelle **edificabili**, a qualsiasi uso adibiti.
- **Base imponibile:** è quella prevista per l'applicazione dell'IMU
- **Tariffe applicabili:** l'aliquota base è pari all'**1 per mille**, con possibilità di riduzione o incremento da parte dei singoli Comuni (per il **2014** non oltre il **2,5 per mille**). La somma dell'IMU e della TASI per ciascun immobile non può comunque superare l'aliquota massima prevista dalla legge IMU al 31/12/2013.

# Quadro di riepilogo

## Abitazione principale

- **IMU:**
  - **NON DOVUTA**, ad eccezione delle unità immobiliari «di lusso», censite nelle categorie A1, A8 e A9.
- **TASI:**
  - **DOVUTA**, con la stessa base imponibile dell'IMU ed a carico sia dei proprietari che degli inquilini.
- **TARI:**
  - **DOVUTA**

## Seconda casa

- **IMU:**
  - **DOVUTA**, in base all'aliquota stabilita dal Comune (massimo 1,06%).
- **TASI:**
  - **DOVUTA**, con la stessa base imponibile dell'IMU; per il 2014, l'aliquota massima non potrà superare il 2,5 per mille.
- **TARI:**
  - **DOVUTA**

## Immobili d'impresa

- **IMU:**
  - **DOVUTA**, con aliquota dello 0,76% (gettito riservato allo Stato), ed eventuale incremento Comuni fino ad un max dello 0,3%.  
Deducibile 30% dell'IMU su fabbricati strumentali versata nel 2013.
- **TASI:**
  - **DOVUTA**, con la stessa base imponibile dell'IMU
- **TARI:**
  - **DOVUTA**

# Decreto «*Destinazione Italia*»

# Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo (1/3)

Art. 3 D.L. 145/2013 (c.d. «Decreto Destinazione Italia»)

- E' previsto il riconoscimento di un **credito d'imposta** a favore di tutte le imprese che investono in attività di **ricerca e sviluppo** nella misura del **50%** degli **incrementi annuali di spesa** registrati in ciascuno dei periodi d'imposta del triennio 2014-2016.
- Il credito è riconosciuto fino ad un importo **massimo annuale di 2.500.000 €** per ciascun beneficiario e nel rispetto del limite complessivo di spesa individuato ciascun anno da apposito D.M.
- Per espressa previsione normativa, il credito d'imposta:
  - non concorre alla formazione del reddito né dell'imponibile IRAP;
  - è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante F24.
- Per fruire del credito sarà necessaria presentazione di apposita istanza telematica.

# Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo (2/3)

Art. 3 D.L. 145/2013 (c.d. «Decreto Destinazione Italia»)

- **Attività agevolabili:**
  - **lavori sperimentali o teorici** volti all'acquisizione di nuove conoscenze;
  - **ricerca pianificata o indagini** miranti ad acquisire nuove conoscenze da utilizzare per nuovi prodotti, processi o servizi o per il miglioramento degli stessi;
  - acquisizione e utilizzo di **conoscenze e capacità esistenti** per la produzione di piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati;
  - **produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi**, a condizione che non siano impiegati per finalità commerciali.
- Non rilevano, invece, **modifiche ordinarie o periodiche** apportate a prodotti, processi o servizi già esistenti.



# Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo (3/3)

Art. 3 D.L. 145/2013 (c.d. «Decreto Destinazione Italia»)

- **Spese ammissibili:**
  - **personale** impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo;
  - **quote di ammortamento** di strumenti ed attrezzature di laboratorio;
  - costi della ricerca svolta in collaborazione con università, della ricerca contrattuale e di competenze o brevetti acquisiti da terzi.
  - **produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi**, a condizione che non siano impiegati per finalità commerciali.
- Sul piano documentale, l'accesso all'agevolazione è subordinato alla **certificazione della documentazione** contabile da parte del soggetto incaricato della revisione legale, del collegio sindacale o di un professionista iscritto nel registro dei revisori.
- La certificazione dovrà essere allegata al bilancio di esercizio.

# LEGGE DI STABILITÀ 2014

## NOVITÀ IN TEMA DI IMPOSTE DIRETTE

### PERSONE FISICHE

#### ▪ **Detrazioni IRPEF per oneri – Riordino ed eventuale riduzione aliquota**

Qualora entro la data del 31.1.2014 non siano adottati provvedimenti normativi di razionalizzazione delle detrazioni per oneri, è prevista una “clausola di salvaguardia” in base alla quale la misura della detrazione IRPEF di cui all’art. 15 co. 1 del TUIR è ridotta, in deroga allo Statuto del contribuente:

- dal **19%** al **18%**, per il periodo d’imposta in corso al **31.12.2013**;
- al **17%**, a decorrere dal periodo d’imposta in corso al **31.12.2014**.

# LEGGE DI STABILITÀ 2014

## NOVITÀ IN TEMA DI IMPOSTE DIRETTE

### ■ Contributo di solidarietà del 3% - Proroga

Il “contributo di solidarietà” del 3% sul reddito complessivo IRPEF eccedente l'importo di 300.000,00 euro lordi annui, di cui all'art. 2 co. 2 del DL 13.8.2011 n. 138 conv. L. 14.9.2011 n. 148 viene prorogato fino al 31.12.2016.

### ■ Detrazioni per il recupero edilizio

Proroga della detrazione del 50% per le spese di ristrutturazione fino al 31/12/2014. La detrazione è ridotta al 40% per tutto il 2015 per poi tornare al 36% a partire dal 1 gennaio 2016. Il limite di spesa rimarrà di Euro 96.000 fino alla fine del 2015 per poi tornare a Euro 48.000 dal 2016.

# **LEGGE DI STABILITÀ 2014**

## **NOVITÀ IN TEMA DI IMPOSTE DIRETTE**

### **Tracciabilità dei pagamenti dei canoni di locazione**

- Dal 1 gennaio 2014 il canone di locazioni abitative anche se temporanee e ad uso turistico non può più essere versato in contanti ma deve essere corrisposto con strumenti tracciabili (assegni, bonifici, carte di credito). Ai comuni è attribuita una funzione di monitoraggio del settore. Nessuna modifica per le locazioni commerciali.

### **Incremento dell'IVAFE a partire dal 2014**

- La legge di stabilità per l'anno 2014 ha incrementato l'aliquota relativa IVAFE che passerà dal 1,5 per mille del 2013 al 2 per mille per l'anno 2014. Le disponibilità liquide su C/C esteri sono invece soggette all'imposta fissa di Euro 34,20 se la giacenza media registrata sul conto è superiore a 5 mila euro su base annua.

### **Incremento imposta di bollo sui prodotti finanziari**

- Incremento dell'imposta di bollo sulle comunicazioni periodiche alla clientela relative ai prodotti finanziari dal 1,5 per mille al 2 per mille a decorrere dal 2014. La disposizione riguarda anche i conti di deposito bancari, postali e i certificati di deposito.

## Altre novità (ad oggi non ancora in vigore)

### Conto dedicato per gli atti immobiliari e di cessione d'azienda (Art. 1, co. 63-67 Legge di Stabilità 2014);

- Viene disposto che il corrispettivo dell'atto di trasferimento, da versare in adempimento di un atto stipulato di fronte a notaio, non venga immediatamente messo a disposizione del venditore, bensì **venga versato su un apposito c/dedicato**. La somma pattuita sarà versata a parte venditrice **solo dopo che siano state portate a termine le formalità di registrazione e di trascrizione**;
- **Entrata in vigore solo dopo** predisposizione di un apposito DPCM

# WEB TAX – Aspetti IVA

## Requisiti soggettivi dei venditori di pubblicità on line

La Legge di stabilità 2014 (art. 1, comma 33) prevede inoltre l'introduzione di nuove disposizioni in merito ai requisiti soggettivi dei venditori di pubblicità on line.

A tal fine, nel corpo del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è stato inserito l'art.17-*bis* (*Acquisto di pubblicità on line*) in base al quale:

- ✓ l'acquisto di servizi di pubblicità e link sponsorizzati on line (anche attraverso centri media e operatori terzi) da parte di soggetti passivi deve avvenire obbligatoriamente da soggetti titolari di una partita IVA italiana;
- ✓ gli spazi pubblicitari on line e i link sponsorizzati che appaiono nelle pagine dei risultati dei motori di ricerca (servizi di search advertising), visualizzabili sul territorio italiano durante la visita di un sito internet o la fruizione di un servizio on line attraverso rete fissa o rete e dispositivi mobili, devono essere acquistati esclusivamente attraverso soggetti (quali editori, concessionarie pubblicitarie, motori di ricerca, centri media, operatori terzi, soggetti inserzionisti o altro operatore pubblicitario) titolari di partita IVA italiana.

- ✓ **L'entrata in vigore** della norma, inizialmente fissata al 1° gennaio 2014, è stata posticipata al **1° luglio 2014** (cfr. art. 1, comma 1, del D.L. n. 151/2013).

# Cessione di contratti di leasing immobiliare

## Imposta di registro sulla cessione di contratti di leasing relativi ad immobili strumentali – Base imponibile

- ✓ L'imposta di registro del 4% è calcolata sul **corrispettivo pattuito** tra cedente (vecchio utilizzatore) e acquirente (nuovo utilizzatore) per il subentro nel contratto immobiliare **umentato della quota capitale** compresa nei canoni ancora da pagare **oltre al prezzo di riscatto**.

Base imponibile =

Corrispettivo pattuito per la cessione del contratto

+

Quota capitale quota capitale compresa nei canoni ancora da pagare

+

Prezzo di riscatto

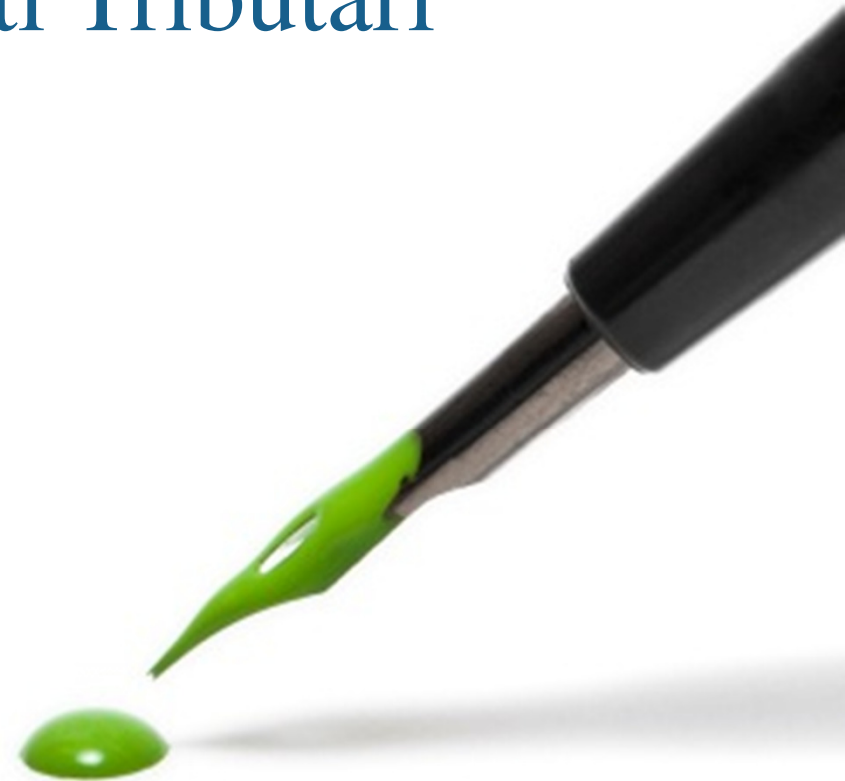
Studio Tributario  
e Societario

# Tendenze e Aggiornamenti Tributari

Stabile organizzazione  
«occulta»

**Francesco Saltarelli**

Cagliari, 11 Febbraio 2014





# Stabile organizzazione - definizione

## Art. 5 del Modello di Convenzione OCSE

*«For the purposes of this Convention the term ‘permanent establishment’ means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on»*

## Art. 162 del D.P.R. 917/1986 (T.U.I.R.)

*«....l’espressione ‘stabile organizzazione’ designa una sede fissa d’affari per mezzo della quale l’impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività nel territorio dello Stato»*

# Stabile organizzazione

La stabile organizzazione può essere *materiale* o *personale*.

- **Stabile organizzazione materiale** - sede fissa d'affari (uffici, attrezzature ed altri mezzi impiegati per l'attività d'impresa in modo permanente).
- **Stabile organizzazione personale** - presenza di un agente in grado di vincolare la società straniera.

Due concetti diversi che determinano le stesse conseguenze:

- tassazione nello Stato della fonte in luogo della tassazione nello Stato estero di residenza;
- obblighi ai fini delle imposte dirette e dei sostituti d'imposta.

## Stabile organizzazione «occulta»

- Il concetto di stabile organizzazione «occulta» non trova origine nella legislazione tributaria vigente, essendosi formato a seguito di contestazioni, da parte dell'Amministrazione finanziaria, nei confronti di soggetti esteri operanti in Italia.
- I fenomeni evasivi connessi alla presenza di una stabile organizzazione «occulta» si concretizzano nel momento in cui un soggetto di diritto estero, che svolge un'attività di impresa in Italia, occulta «proprie strutture» e/o «proprio personale», al fine di evitare che il reddito prodotto dalla medesima venga tassato in Italia.

## Stabile organizzazione «occulta»

### L'indagine dei verificatori: gli elementi info/investigativi preliminari per la verifica di esistenza di una stabile organizzazione «occulta»

Attività investigativa preliminare svolta dall'Amministrazione finanziaria:

- **a seguito di attività di propria iniziativa** – acquisendo informazioni direttamente rinvenibili nei documenti depositati presso: Camere di Commercio nell'ambito del registro delle imprese (dove confluiscono i bilanci delle società con note integrative, relazione sulla gestione, relazione dei sindaci, statuti, evoluzione compagini sociali, atti relativi alla operazioni straordinarie, ubicazione sede secondarie); INPS ed INAIL (per acquisire flussi di comunicazione concernenti i rapporti di lavoro al fine di conoscere ruoli e funzioni svolti dal personale in modo da fare emergere l'esercizio celato in Italia di un'attività commerciale, in luogo di un ufficio di rappresentanza, per conto della società non residente; Anagrafe tributaria e SOGEI (ad es. per selezionare soggetti che hanno dichiarato l'istituzione in Italia di sede secondaria con *rappresentanza stabile* o con un mero *ufficio di rappresentanza*); siti internet (al fine di acquisire informazioni);

continua....

# Stabile organizzazione «occulta»

L'indagine dei verificatori: gli elementi info/investigativi preliminari per la verifica di esistenza di una stabile organizzazione «occulta»

...continua

- **mediante fonti esterne** – notizie trasmesse da autorità giudiziarie (civile e penale), Amministrazioni dello Stato o finanziarie di altri Paesi, nell'ambito della collaborazione internazionale.

**I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria possono essere esercitati tramite:**

- accesso, ispezione e verifica con esame documentale e di strumenti informatici;
- poteri di convocazione per richiesta di informazioni e documenti, invio di questionari;
- richiesta di collaborazione da parte di altre Amministrazioni pubbliche.

# Stabile organizzazione «occulta»

## L'indagine dei verificatori per la contestazione di esistenza di stabile organizzazione «occulta»

Al fine di accertare l'esistenza di una stabile organizzazione «occulta» di soggetto estero, **l'attenzione dei verificatori** (Agenzia delle Entrate, ovvero, Guardia di Finanza) **si focalizza su:**

- analisi e definizione dei ruoli e delle responsabilità nel gruppo;
- studio e comprensione del business di gruppo (modalità con cui si realizzano le transazioni, impostazione economica, ecc.)
- analisi dei contratti stipulati fra la società estera e quella italiana;
- analisi di documentazione contabile ed extra contabile (es. e-mail, pareri professionali);
- invio di questionari e/o accessi mirati presso i clienti del soggetto estero (per l'individuazione dei referenti del fornitore, effettive modalità di negoziazione e stipula dei contratti, modalità di conclusione ed esecuzione degli ordini, luoghi della contrattazione, ecc.);
- interviste nei confronti dei dipendenti (se presenti) della società italiana, al fine di comprenderne l'effettivo ruolo svolto;
- valutazione complessiva degli elementi considerati globalmente e nella loro reciproca connessione.

# Stabile organizzazione «occulta»

## Elementi «indiziari» idonei a valutare se in Italia vi sia una stabile organizzazione «occulta» di società estera

I verificatori pongono la loro attenzione su vari **elementi «indiziari»**:

- coinvolgimento di personale della società italiana nella stipula di contratti da parte del soggetto estero e partecipazione alle trattative per la conclusione (a prescindere dal conferimento di formali poteri di rappresentanza);
- inesistenza di rapporti di terzietà e contrapposizione di interessi tra l'entità non residente e quella italiana;
- previsione di obblighi ovvero limitazioni che pongono il soggetto italiano, operante quale intermediario, in una «posizione di mera sottomissione» rispetto al soggetto estero;
- personale dipendente della società italiana che soggiace alle stringenti direttive del soggetto estero;

continua....

# Stabile organizzazione «occulta»

## Elementi «indiziari» idonei a valutare se in Italia vi sia una stabile organizzazione «occulta» di società estera

...continua

- netta separazione tra l'attività di effettiva conclusione dei contratti, condotta - in realtà - dal soggetto italiano e quella di formale stipula dei contratti da parte del soggetto estero;
- identità tra le persone fisiche che agiscono in nome e per conto del soggetto estero e quelle che operano per l'entità italiana, anche - e soprattutto - nell'attività di commercializzazione diretta dei beni in nome e per conto della società estera;
- documentazione comprovante l'operatività diretta sul territorio italiano del soggetto economico estero tramite risorse materiali ed umane formalmente riconducibili alla *subsidiary* italiana;
- rinvenimento di elementi «formali» di esclusiva pertinenza del soggetto estero (es. timbri, file, contratti o fatture elettroniche già intestate) per dimostrare il loro materiale utilizzo da operatori della struttura italiana.



# Stabile organizzazione «occulta»

## Contestazioni derivanti dall'accertamento di esistenza di stabile organizzazione «occulta» in Italia di società estera

- L'accertamento dell'esistenza di una stabile organizzazione «occulta» comporterà la rilevazione di violazioni consistenti, principalmente, nella omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali e omessa tenuta della contabilità.
- Inoltre, al superamento di una soglia di punibilità rappresentata da un ammontare minimo di imposta evasa, si può configurare l'ipotesi di reato di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 (rubricato «omessa dichiarazione»), con obbligo dei verificatori di procedere alla comunicazione della notizia di reato alla Procura della Repubblica competente, ai sensi dell'art. 331 c.p.p..

Studio Tributario  
e Societario

# Tendenze e Aggiornamenti Tributari

## Esterovestizione

**Francesco Saltarelli**

Cagliari, 11 Febbraio 2014



# La residenza fiscale

La “**residenza**” costituisce il **criterio soggettivo di collegamento** di un persona fisica o di un ente con il territorio dello Stato.

Lo scopo della nozione di “residenza” è quello di definire l’ambito territoriale di **efficacia della normativa tributaria**, attraverso il ricorso a criteri vari di collegamento per la determinazione della base imponibile.

E’ il criterio distintivo per attrarre un soggetto sotto la potestà impositiva (piena o parziale) dello Stato.

# Residenza vs. esterovestizione

Il concetto di “residenza” permette di individuare i “soggetti passivi”.

Per la sua importanza, l’argomento è stato oggetto di particolari attenzioni da parte del legislatore tributario e della stessa Amministrazione finanziaria.

**Residenza**



**Esterovestizione**

La giurisprudenza formatasi sul punto ha elaborato una definizione di “esterovestizione”: si intende la **fittizia localizzazione** all'estero della residenza fiscale di una società che, al contrario, ha **di fatto la sua attività e persegue il suo oggetto sociale in Italia**.

## Residenza vs. esteroinvestizione

La possibilità di stabilire ex ante lo Stato di residenza fiscale di una società non sussiste, in quanto le definizioni della stessa residenza contenuta nella normativa fiscale italiana si fondano anche e soprattutto su **circostanze di fatto** sulle quali è impossibile pronunciarsi a priori.

L'individuazione della residenza fiscale di un soggetto "formalmente" costituito all'estero richiede, infatti, **articolate indagini di fatto circa l'effettivo rapporto della società con un determinato territorio**. La stessa prassi ministeriale ha chiarito che in tema di accertamento della residenza fiscale «*non è possibile stabilire una regola precisa, ma devono essere presi in considerazione tutti i fatti e le circostanze*» (Risoluzione Agenzia delle Entrate, n. 312/E del 5 novembre 2007).

# Residenza vs. esteroinvestizione

## Definizioni tributarie interne: criteri di collegamento e potestà impositiva

- Una società è considerata fiscalmente residente in Italia ex art. 73, c. 3, TUIR, se, per la maggior parte del periodo d'imposta (criterio temporale), ha alternativamente nel territorio dello Stato (i.) la sede legale, (ii.) la sede dell'amministrazione o (iii.) l'oggetto sociale.
- Mentre con il criterio della sede legale assume rilevanza un elemento giuridico meramente formale (generalmente rinvenibile nelle disposizioni dell'atto costitutivo e/o statuto sociale), i criteri della sede dell'amministrazione e della localizzazione dell'oggetto principale «*devono essere valutati in base ad elementi di effettività sostanziale e richiedono - talora - complessi accertamenti di fatto del reale rapporto della società o dell'ente con un determinato territorio» (Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 2006).*

# Residenza vs. esteroinvestizione

## Onere della prova e presunzioni relative di residenza fiscale

- L'onere della prova circa la residenza in Italia di soggetti esteri **grava generalmente sull'Amministrazione Finanziaria.**
- Esistono tuttavia delle presunzioni *ex lege* (art. 73, c. 5-bis del T.U.I.R.) di residenza in Italia (*rectius*, di esistenza nel territorio dello Stato della sede dell'amministrazione) per le società:

**che**

– detengono partecipazioni di controllo in società di capitali italiane,

**se, in alternativa,**

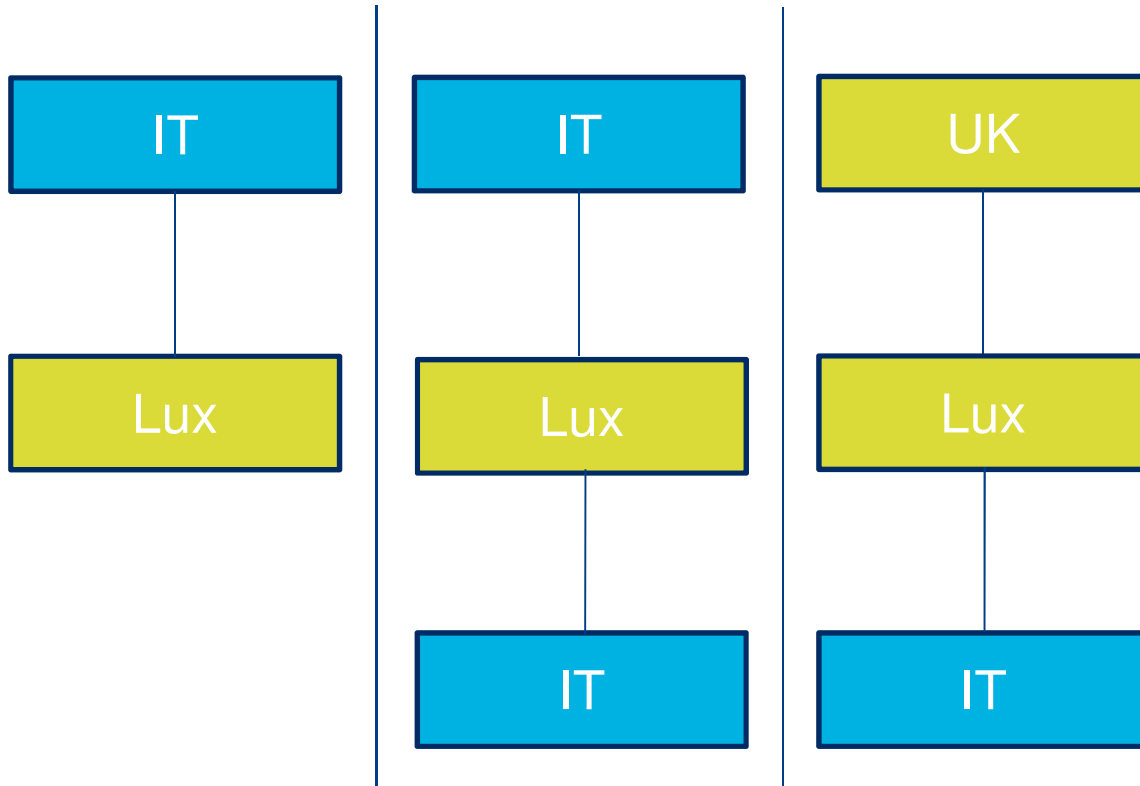
– sono controllate, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato,

**oppure**

– sono amministrate da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza da soggetti residenti nel territorio dello Stato.

# Residenza vs. esterovestizione

## Esempio – applicazione della presunzione



Requisiti ex Art. 73 co. 5-*bis*  
non verificati

Requisiti ex Art. 73 co. 5-*bis*  
verificati

Dipende dalla residenza  
fiscale degli amministratori  
di Lux

- La presunzione riguarda, essenzialmente, le *holding* estere che detengono partecipazioni in società italiane.
- Ove applicabile, determina l'inversione dell'onere della prova a carico della società che si presume esterovestita



# Residenza vs. esteroinvestizione

## Principali «fatti e circostanze rilevanti» desumibili dalla prassi e dalla giurisprudenza

- composizione dell'organo amministrativo (e.g. residenza degli amministratori, competenze degli stessi)
- luogo di adunanza del Consiglio di Amministrazione (da dove provengono gli **impulsi volitivi** inerenti all'attività amministrativa della società - i.e. dove in concreto viene svolta l'attività di amministrazione e di direzione dell'impresa)
- grado di autonomia e indipendenza gestionale dei soggetti preposti all'attività d'impresa (e.g. analisi del sistema delle deleghe e dei poteri, delle singole previsioni statutarie)
  - *grado di autonomia funzionale della società, dal punto di vista organizzativo, amministrativo, finanziario e contabile»;*
  - *«autonomia accordata ai country managers con riferimento all'organizzazione del personale, alle decisioni di spesa, alla stipula dei contratti»;*
  - *«dimostrazione che le funzioni di coordinamento e indirizzo svolte dalla controllante sono mantenute distinte dagli atti di concreta amministrazione specificamente riferiti alla mission della società»*

# Residenza vs. esteroinvestizione

## Principali «fatti e circostanze rilevanti» desumibili dalla prassi e dalla giurisprudenza

- assunzione in proprio dei rischi d'impresa a fronte di una congrua remunerazione del capitale investito;
- tipologia di beni di proprietà e loro collegamento con il territorio italiano (holding estera con sole partecipazioni localizzate in Italia – da valutare «valore corrente» anche delle partecipate estere);
- effettività degli insediamenti produttivi/commerciali all'estero e delle ragioni imprenditoriali sottese agli stessi;
- i fattori produttivi in loco devono essere coerenti con l'attività d'impresa (in termini di sostanza economica dell'insediamento);
- mercati di approvvigionamento e di sbocco per l'attività d'impresa (e.g. notevole entità delle vendite effettuate sul territorio italiano);
- «holding di partecipazione» ed effettivo esercizio di una attività di direzione e coordinamento delle partecipate (a prescindere dalla localizzazione dei beni/partecipate).

# Esterovestizione e gruppi di imprese

## Attività di direzione e coordinamento: quali i limiti?

- Nei rapporti tra la società capogruppo e le altre imprese occorre verificare il concreto estrinsecarsi dell'attività di direzione e coordinamento, vale a dire se dalla società capogruppo siano promanate soltanto indicazioni strategiche nei confronti del gruppo, o anche indicazioni operative specifiche dirette alle società partecipate, ovvero se la capogruppo abbia assunto un ruolo surrogatorio della controllata estera (compiendo, quindi, atti gestori in sostituzione di quest'ultima).
- Occorre in altre parole distinguere tra la fisiologica espressione di impulsi direttivi, cioè di attività di direzione e coordinamento, da parte del soggetto controllante nei confronti delle proprie partecipate, e l'attività di «direzione effettiva» che, travalicando i limiti della «direzione unitaria», si traduce in una vera e propria sostituzione nelle funzioni gestorie essenziali della società controllante in vece delle controllate.

# Esterovestizione e gruppi di imprese

## Alcune «linee guida»

- Elementi da valutare attentamente sono i seguenti: (1) residenza degli amministratori; (2) luogo di svolgimento delle riunioni; (3) luogo di recapito della convocazioni delle riunioni consiliari e assembleari; (4) comunicazioni via *fax / email*; (5) luogo di stipula dei principali contratti; (6) disponibilità in Italia di conti correnti bancari; (7) luogo di predisposizione e formazione dei documenti societari.
- In particolare: il «modello organizzativo» del gruppo deve evidenziare l'indipendenza delle singole società a livello di funzioni commerciali, finanziarie ed amministrative, a fronte di cui la struttura di vertice svolge le necessarie funzioni di direzione e coordinamento. Quindi, cruciale è l'autonomia giuridica, contrattuale, finanziaria e funzionale della *legal entity* estera.

# Esterovestizione e gruppi di imprese

## Gli accertamenti e la giurisprudenza

- Dall'analisi giurisprudenziale emerge che l'esistenza presso la società italiana, capogruppo di una multinazionale, di documenti in ordine all'esistenza di flussi informativi - verso una o più distinte società estere del gruppo - espressione di un potere direttivo e «gestorio» da parte della capogruppo residente può costituire elemento probatorio saliente, per l'Amministrazione finanziaria, al fine della valutazione di un'ingerenza gestionale ed amministrativa della capogruppo residente.
- Essenziale, dunque, il discrimine tra plausibili atti di «unitario indirizzo» e sostanziale «direzione effettiva» del soggetto estero.

# Esterovestizione e gruppi di imprese

## Le conseguenze dell'attività accertatrice

- Omissione di tutti i principali adempimenti tributari (e.g. recupero a tassazione di redditi con applicazione delle relative sanzioni amministrative per omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, recuperi di omessa IVA e relativi profili sanzionatori)
- Possibili profili penali per gli amministratori della società esterovestita che hanno omesso i predetti adempimenti fiscali

# STEFANO MAZZOTTI



**Data di nascita:** 9 Aprile 1967

**Titoli:** Dottore Commercialista e  
Revisore Ufficiale dei Conti

**Equity Tax Partner**

**Studio Tributario e Societario, sede  
di Milano – Deloitte -**

+ 39 2 83324115 Telefono fisso  
+ 39 335 5961675 Cellulare

**Service line**

Corporate tax /International tax/M&A

**Education**

Università L. Bocconi (Milano)

**Lingue:**

Italiano

Inglese

**Stefano Mazzotti** si è laureato nel 1992, con lode, presso la facoltà di Economia e Commercio dell'Università Bocconi di Milano, è Dottore Commercialista dal 1994 ed ha maturato circa diciotto anni di esperienza quale Tax Advisor presso lo Studio Tributario e Societario (precedentemente Studio di Consulenza Legale e Tributaria – Andersen Legal-). Dal 1992 al 1995 ha svolto anche l'attività di Revisore dei Conti presso la società "Arthur Andersen". Dal 1998 è socio dello Studio Tributario e Societario, dal gennaio 2006 ha assunto la qualifica di Partner e dal Giugno 2011 di Equity Partner.

## **Competenze e specializzazioni professionali**

Nel corso della sua carriera lavorativa, Stefano ha maturato una rilevante esperienza professionale sia in tema di aspetti di bilancio/contabili sia di carattere più spiccatamente tributario. Stefano ha reso i propri servizi di consulenza professionale a favore sia di clienti Italiani che internazionali.

Stefano, dopo essersi dedicato nei primi anni della professione di Dottore Commercialista a quasi tutte le aree concernenti il diritto tributario (Imposte dirette, IVA, Imposte indirette minori – Registro, ICI, Tassa di borsa, etc.), ha sviluppato le proprie competenze nel settore delle imposte dirette delle società di capitali (le attuali IRES ed IRAP) sia prestando assistenza continuativa ad importanti società Italiane, sia seguendo progetti di acquisizione ("Due Diligence") e di riorganizzazione societaria di gruppi Nazionali ed Internazionali. Stefano svolge/ha svolto inoltre le funzioni di Sindaco presso numerose società Italiane (tra le quali Estèe Lauder, Solvay Solexis, Rhodia, Bmg Serravalle, TBWA, Unieuro, Lazard etc.) e ha collaborato con l'audit di Deloitte in relazione a clienti quali Luxottica, Mediaset, Fininvest, Microsoft, Edison etc. al fine di supportare la revisione contabile con riferimento agli aspetti di bilancio più strettamente connessi ad aspetti fiscali.

## **Particolari esperienze lavorative**

Assistenza fiscale day-by-day, assistenza nella redazione dei bilanci e nella compilazione delle dichiarazioni fiscali per società appartenenti sia a gruppi Italiani che Internazionali.

Attività di tax due diligence per primari investitori sia esteri che italiani.

Pianificazione fiscale in operazioni di acquisizione e ristrutturazione aziendale.

Collaborazione con l'audit per attività di supporto nell'analisi degli aspetti di revisione maggiormente connessi a problematiche fiscali.

Review delle procedure fiscali di società appartenenti a gruppi italiani ed internazionali.

Assistenza in problematiche di Diritto Fiscale Internazionale.

# CV STEFANO MAZZOTTI (2/2)



Italian Nationality

**Date of birth:** 9<sup>th</sup> April 1967

**Italian chartered tax advisor (“Dottore Commercialista”) and Certified Public Accountant - CPA – (“Revisore Ufficiale dei Conti”)**

**Equity Tax Partner  
Studio Tributario e Societario – Deloitte -**

+ 39 2 83324115 Telephone  
+ 39 335 5961675 Mobile

**Service line**  
Corporate tax /International tax/M&A

**Education**  
1. University of Milan (Bocconi)

**Languages:**  
1. Italian  
2. English

## Relevant experiences (currently):

5. Assisting the colleagues of Deloitte of the Audit firm in relation to the review of the tax position of the companies to be audited by them, among which Luxottica, Mediaset, Fininvest, Mondadori, Microsoft, Edison, Zara etc.

## Major experiences in the fashion sector

- Day by day and extraordinary tax assistance to the Vivienne Westwood group;
- Armani/Emaar joint venture (Day by day and extraordinary tax assistance)
- Due diligences for the benefit of the Bestseller fashion Group

## Major International tax projects

- Reorganization of the Starwood Group (European part);
- Reorganization of the Newell Group (change of the supply chain model);
- Reorganization of the business model of Luxottica in Chile (and, in the next future in Russia);
- Several international transactions regarding the Candy Group (transactions with China, the UK, Russia etc.);

## Major clients

- |   |                  |
|---|------------------|
| - Adecco                                  | - Hyatt Hotel    |
| - Italcogim (Gaz de France Italian JV)    | - WPP            |
| - Emaar Hotel (joint venture with Armani) | - Kia Motors     |
| - Enel Rete Gas                           | - Sonae Sierra   |
| - TBWA                                    | - Newell/Sanford |
| - Chep/Brambles                           | - Haier          |
| - Vivienne Westwood                       | - Candy          |



# ALBERTO CIOCCA



**Data di nascita:** 22 novembre 1967

**Titoli:** Dottore Commercialista e  
Revisore Legale

## **Revisore Enti Locali**

**Studio Tributario e Societario, sede  
di Milano – Deloitte -**

+ 39 2 83324043 Telefono fisso  
+ 39 335 7454261 Cellulare

## **Service line**

Corporate tax /International tax/M&A

## **Education**

Università di Pavia

## **Lingue:**

Italiano  
Inglese

**Alberto Ciocca** si è laureato nel 1996, presso la facoltà di Economia e Commercio dell'Università di Pavia, è Dottore Commercialista dal 1998 ed ha maturato circa sedici anni di esperienza quale Tax Advisor presso lo Studio Tributario e Societario (precedentemente Studio di Consulenza Legale e Tributaria – Andersen Legal-). Dal 2000 è socio dello Studio Tributario e Societario, da settembre 2011 ha assunto la qualifica di Partner.

## **Competenze e specializzazioni professionali**

Nel corso della sua carriera lavorativa, Alberto ha maturato una rilevante esperienza professionale sia in tema di aspetti di bilancio/contabili sia di carattere più spiccatamente tributario. Alberto ha reso i propri servizi di consulenza professionale a favore sia di clienti Italiani che internazionali.

Alberto, dopo essersi dedicato nei primi anni della professione di Dottore Commercialista a quasi tutte le aree concernenti il diritto tributario (Imposte dirette, IVA, Imposte indirette minori – Registro, ICI, Tassa di borsa, etc.), ha sviluppato le proprie competenze nel settore delle imposte dirette delle società di capitali (le attuali IRES ed IRAP) sia prestando assistenza continuativa ad importanti società Italiane, sia seguendo progetti di acquisizione (“Due Diligence”) e di riorganizzazione societaria di gruppi Nazionali ed Internazionali. Alberto svolge/ha svolto inoltre le funzioni di Sindaco presso numerose società Italiane (Accenture, Unieuro, Sperlari, Conforama, Glencore, Gruppo Solvay, Gruppo Ferre, Premium Gas) e ha collaborato con l’audit di Deloitte in relazione a clienti quali Edison, Prada, L’Oreal, Gruppo Cabassi, Tecnimont, Inter, al fine di supportare la revisione contabile con riferimento agli aspetti di bilancio più strettamente connessi ad aspetti fiscali.

## **Particolari esperienze lavorative**

Assistenza fiscale day-by-day, assistenza nella redazione dei bilanci e nella compilazione delle dichiarazioni fiscali per società appartenenti sia a gruppi Italiani che Internazionali.

Attività di tax due diligence per primari investitori sia esteri che italiani.

Pianificazione fiscale in operazioni di acquisizione e ristrutturazione aziendale.

Collaborazione con l’audit per attività di supporto nell’analisi degli aspetti di revisione maggiormente connessi a problematiche fiscali.

Review delle procedure fiscali di società appartenenti a gruppi italiani ed internazionali.

Assistenza in problematiche di Diritto Fiscale Internazionale.

Assistenza fiscale in operazione di risanamento aziendale (concordato preventivo – accordi di ristrutturazione del debito).

# CV ALBERTO CIOCCA (2/2)



Italian Nationality

**Date of birth:** 22<sup>nd</sup> November 1967

**Italian chartered tax advisor (“Dottore Commercialista”) and Certified Public Accountant - CPA – (“Revisore Legale”)**

**Tax Partner  
Studio Tributario e Societario – Deloitte -**

+ 39 2 83324043 Telephone  
+ 39 335 7454261 Mobile

**Service line**  
Corporate tax /International tax/M&A

**Education**  
1. University of Pavia

**Languages:**  
1. Italian  
2. English

## Relevant experiences (currently):

5. Assisting the colleagues of Deloitte of the Audit firm in relation to the review of the tax position of the companies to be audited by them, among which Edison, Prada, L’Oréal, Gruppo Cabassi, Tecnimont, Inter

## Major experiences in the fashion sector

- Day by day and extraordinary tax assistance for Accenture Group
- Candy Group (Day by day and extraordinary tax assistance)
- Due diligence for the benefit of the Bestseller fashion Group

## Major International tax projects

- Reorganization of the Starwood Group (European part);
- International Tax Assistance for Accenture Group
- Several international transactions regarding the Candy Group (transactions with China, the UK, Russia etc.);

## Major clients

- Adecco
- Accenture
- McKinsey
- Conforama
- Candy
- Armani
- Italfarmaco
- Carrefour
- ABB
- Shima Seki
- Von Roll

# FRANCESCO SALTARELLI



**Data di nascita:** 4 ottobre 1974

**Titoli:** Dottore Commercialista e  
Revisore Legale

## Revisore Enti Locali

**Studio Tributario e Societario, sede  
di Milano – Deloitte -**

+ 39 2 83324167 Telefono fisso  
+ 39 335 1201071 Cellulare

## Service line

Corporate tax /International tax/M&A

## Education

Università Bocconi - Milano

## Lingue:

Italiano  
Inglese

**Francesco Saltarelli** si è laureato in Economia e Commercio nel 1998 presso l'Università L. Bocconi di Milano, è iscritto all'Albo dei Dottori Commercialisti dal 2002 ed al Registro dei Revisori Contabili dal 2003.

Entra a far parte dello Studio nel 1998, al tempo facente parte del network internazionale di revisione Arthur Andersen. Associato nel 2003, è Partner presso la sede di Milano dello Studio Tributario e Societario.

## Competenze e specializzazioni professionali

Francesco Saltarelli opera nell'ambito dei progetti di M&A e fornisce servizi di consulenza a clienti di primaria importanza in tema di fiscalità nazionale ed internazionale, avvalendosi della cooperazione del network Deloitte.

Francesco ha inoltre esperienza nel settore real estate, avendo fornito assistenza fiscale a società e fondi di investimento immobiliari italiani ed esteri nelle operazioni di acquisizioni di patrimoni immobiliari.

Di recente ha partecipato a progetti di riorganizzazione di patrimoni immobiliari di società di proprietà pubblica.

Francesco assiste, inoltre, importanti Private Equity nella fase di due diligence fiscale e nella predisposizione della struttura a supporto dell'acquisizione.

Francesco ricopre attualmente la carica di Sindaco in varie società facenti parte di gruppi internazionali.

## Clienti

Bellco S.r.l., Newell Rubbermaid Italy S.r.l., Ceme S.p.A., Haemopharmbiofluids S.r.l..

# FRANCESCO SALTARELLI (2/2)



Italian Nationality

**Date of birth:** 4 October 1974

**Italian chartered tax advisor (“Dottore Commercialista”) and Certified Public Accountant - CPA – (“Revisore Legale”)**

**Tax Partner**  
**Studio Tributario e Societario – Deloitte -**

+ 39 2 83324167 Telephone  
+ 39 335 1201071 Mobile

**Service line**  
Corporate tax /International tax/M&A

**Education**  
1. Bocconi University

**Languages:**

1. Italian
2. English

**Francesco Saltarelli** is with Deloitte since 1998. He has more than 15 years experience in tax practice.

## **Career experience**

Some of Francesco’s most recent projects included providing corporate tax assistance to leading Italian and international companies in extraordinary transactions, such as reorganizations (mergers, de-mergers, going concern contributions etc.) and acquisitions (tax due diligence, tax optimizations etc.).

Francesco assisted important Private Equity Funds in the acquisition tax due diligence as well as in the tax structuring of the deal.

Francesco also has experience with regard to tax compliance related to income taxes and indirect taxes (VAT), and acting as Statutory Auditor for several Italian companies.

## **Representative clients/Credentials**

Bellco S.r.l., Newell Rubbermaid Italy S.r.l., Ceme S.p.A., Haemopharmbiofluids S.r.l..

Francesco is used to serving large listed Italian clients among which: one of the world’s three largest communications groups; a world leader in the industry of high technology cables and systems for energy and telecommunications.

Francesco served important EU transport players in tax due diligence acquisitions of Italian competitors.

# Studio Tributario e Societario