

Circolare n. 4 del 26 marzo 2009

Chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria – “Telefisco”

Premessa

Con la Circolare Ministeriale 8/E del 13 marzo 2009, l'Amministrazione Finanziaria ha riepilogato i chiarimenti forniti in merito a taluni argomenti emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata.

La presente circolare ha l'obiettivo di illustrare i profili interpretativi di maggior rilievo forniti in detta sede.

Indice

1. Irpef
2. Rivalutazione dei beni
3. Riallineamento a seguito di operazioni straordinarie
4. Reddito d'impresa
5. Irap
6. Iva
7. Indebite compensazioni
8. Fondi Immobiliari

1. Irpef

1.1 Dividendi. Presunzione di utilizzo degli utili

L'articolo 1, comma 2, del decreto ministeriale del 2 aprile 2008 prevede che, in caso di distribuzione di utili, si considerano prioritariamente distribuiti quelli che si sono formati sino all'esercizio 2007 e che, in capo alle persone fisiche, concorrono alla formazione del reddito nella misura del 40 per cento del loro ammontare.

Al contrario, nel caso in cui gli utili rimangano nel patrimonio dell'impresa, in quanto, ad esempio, destinati a copertura perdite, si considerano utilizzati prioritariamente quelli formati successivamente all'esercizio 2007, e che, in caso di distribuzione, concorrono alla formazione del reddito del percettore nella misura del 49,72 per cento.

La società emittente, è tenuta pertanto a comunicare agli azionisti, tanto la diversa natura delle riserve oggetto della distribuzione quanto il regime fiscale applicabile.

Se la società pone in distribuzione riserve di capitale, sarà tenuta a specificare che, in mancanza di utili e di riserve di utili, la distribuzione non costituisce reddito tassabile. Oppure, deve specificare che, nonostante stia distribuendo civilisticamente riserve di capitale, posto che siano presenti anche riserve di utili disponibili, la distribuzione costituisce utile tassabile.

In tal caso deve altresì specificare la quota di utili che concorre alla formazione del reddito nella

misura del 40 per cento distintamente dalla quota che concorre nella misura del 49,72 per cento.

2. Rivalutazione dei beni

2.1 Ambito di applicazione

Il decreto legge n. 185/2008 introduce la possibilità di rivalutare civilisticamente i beni di proprietà dell'impresa, circostanza che non determina necessariamente anche effetti ai fini fiscali.

Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione può essere fiscalmente riconosciuto con il versamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali.

La facoltà di rivalutare i beni dell'impresa è estesa anche alle imprese individuali ed alle società di persone in contabilità semplificata, così come alle imprese individuali e società di persone in contabilità semplificata.

2.2 Calcolo del plafond per le spese di manutenzione deducibili

L'effetto fiscale della rivalutazione, quanto agli ammortamenti, avviene dal quinto periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene la rivalutazione e quanto alla cessione del bene dal sesto periodo successivo.

Per le società con esercizio coincidente con l'anno solare, che scelgano di rivalutare civilisticamente i beni dell'impresa affrancando anche i maggiori valori, i benefici fiscali previsti in termini di plafond per il calcolo delle spese di manutenzione deducibili, sono rinviati all'esercizio che inizia il primo gennaio 2013.

2.3 Rivalutazione civilistica ai fini Irap

In assenza di pagamento dell'imposta sostitutiva, la rivalutazione non produce effetti fiscali neppure ai fini dell'IRAP.

Sarà, quindi necessario apportare le dovute variazioni in sede di dichiarazione, scomputando gli ammortamenti sul maggior valore dei beni.

2.4 Beni in leasing

I beni oggetto di un contratto di leasing possono essere rivalutati civilisticamente dall'utilizzatore solo a condizione che sia stato esercitato il diritto di riscatto entro l'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2007, dal momento che sono rivalutabili solo i beni in proprietà. Pertanto, la stipula di un contratto di lease-back nel periodo di sospensione (sorveglianza fiscale pari a cinque periodi d'imposta per gli ammortamenti ed a sei per le cessioni), comportando il trasferimento giuridico del diritto della proprietà del bene, determina l'applicazione della regola secondo cui "ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenza si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione".

In tale ipotesi, è riconosciuto al cedente un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile ai beni ceduti.

2.5 Beni iscritti in bilancio tra i beni merce

L'adeguamento dei valori, in sede di rivalutazione deve essere eseguito nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2008, in relazione ai beni risultanti dal bilancio in corso al 31 dicembre 2007.

Ne deriva la necessità che gli immobili siano iscritti tra le immobilizzazioni rivalutabili sia nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 che in quello relativo all'esercizio successivo.

3. Riallineamento a seguito di operazioni straordinarie

3.1 Periodo d'imposta a decorrere dal quale si considerano riconosciuti i maggiori valori affrancati

I contribuenti che abbiano partecipato ad operazioni straordinarie effettuate entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 ovvero a partire dal periodo d'imposta successivo, possono assoggettare i maggiori valori attribuiti in bilancio all'avviamento, ai marchi d'impresa e alle altre attività immateriali, ad un'imposta sostitutiva con aliquota del 16 per cento.

I maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva si considerano riconosciuti fiscalmente a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva.

3.2 Marchi e avviamento

Il riconoscimento ai fini fiscali dei maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva opera a decorrere dall'inizio del periodo di imposta nel quale è versata l'imposta sostitutiva, mentre la deduzione dei relativi ammortamenti in nove quote è ammessa a partire dal periodo di imposta successivo.

Il versamento dell'imposta sostitutiva con l'aliquota massima del 16 per cento permette al contribuente ridurre da 18 a 9 esercizi il periodo di ammortamento solamente con riferimento al maggior valore "affrancato".

Va da sé che se il bene, ricevuto dal contribuente in seguito ad un'operazione straordinaria e oggetto di riallineamento, aveva già un precedente valore fiscale, l'ammortamento di detto valore continuerà ad essere effettuato per diciottesimi.

3.3 Società che posseggono "singoli beni"

L'affrancamento del disavanzo di fusione è consentito solo qualora con l'operazione vengano attribuiti alla società avente causa «compendi aziendali e non singoli beni».

La predetta condizione potrà ritenersi sussistente qualora il medesimo insieme di beni che si intende incorporare avrebbe dato diritto, nell'alternativa ipotesi di conferimento, al regime della continuità dei valori fiscalmente riconosciuti previsto dall'articolo 176: soltanto quando risulti possibile applicare tale regime di continuità, risulta altresì possibile applicare, in alternativa, il regime dell'affrancamento.

3.4 Realizzo dei beni affrancati

Gli effetti dell'affrancamento dei maggiori valori iscritti in operazioni straordinarie vengono meno qualora i beni siano ceduti anteriormente al quarto esercizio successivo a quello dell'opzione. In tal caso, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta

sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi.

I beni devono intendersi realizzati in caso di alienazione, conferimento, assegnazione ai soci, autoconsumo o destinazione a finalità estranee, mentre non rilevano i trasferimenti effettuati in occasione di operazioni fiscalmente neutrali (fusione, scissione e conferimento di azienda effettuati ai sensi dell'articolo 176 del TUIR).

Per effetto delle predette operazioni straordinarie, la società avente causa dovrà tenere conto anche del possesso maturato dalla società dante causa, ai fini della determinazione complessiva del periodo di possesso dei beni "affrancati".

Contestualmente, la stessa società conferente avrà diritto allo scomputo dell'imposta sostitutiva, nell'ipotesi in cui i beni affrancati vengano realizzati dalla società conferitaria prima della scadenza del periodo di sorveglianza.

4. Reddito d'impresa

4.1 Accordi di ristrutturazione dei debiti

Ai soli fini della deducibilità delle perdite su crediti, "il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi".

Pertanto alle perdite su crediti generatesi a partire dalla data in cui il Tribunale omologa l'accordo di ristrutturazione dei debiti (ex articolo 182-bis del R.D. 267 del 1942, come modificato dall'art. 16 del decreto legislativo n. 169 del 2007), non è applicabile la previsione di deducibilità immediata.

4.2 Consolidato fiscale nazionale

Tra i requisiti previsti per la validità dell'opzione per il regime del consolidato nazionale è espressamente annoverata l'identità degli esercizi sociali dei soggetti che intendono partecipare al regime.

Se, nel corso del predetto triennio dovesse verificarsi la modifica della durata dell'esercizio sociale rispetto ad una determinata società consolidata, si determinerebbe la fuoriuscita anticipata di quest'ultima dalla fiscal unit. Nella diversa ipotesi in cui la modifica dell'esercizio sociale riguardasse direttamente il soggetto consolidante, ne conseguirebbe la cessazione completa del regime.

Nella particolare ipotesi in cui si verifichi la chiusura anticipata dell'esercizio sociale da parte di tutti i soggetti partecipanti al regime, non si produrranno effetti interruttivi sulla prosecuzione del regime.

Inoltre, in tali casi, l'opzione potrà essere rinnovata, in presenza di tutti gli altri requisiti richiesti dagli articoli 117 e seguenti del TUIR.

4.3 Quantificazione degli interessi impliciti nei canoni di leasing

Ai fini della quantificazione degli interessi impliciti contenuti nei canoni di leasing, l'art. 96 del TUIR prevede che si faccia riferimento alle risultanze del contratto di locazione finanziaria, relativamente al periodo.

Tuttavia, per esigenze di semplificazione i soggetti che non adottano i principi contabili

internazionali IAS/IFRS, devono continuare a fare riferimento al criterio di individuazione forfetaria degli interessi impliciti dettato ai fini dell'IRAP.

I soggetti IAS/IFRS adopter, invece, potranno fare riferimento alla quota di interessi passivi impliciti ordinariamente imputata a conto economico a seguito della contabilizzazione dell'operazione in conformità allo IAS 17.

5. Irap

5.1 Determinazione base imponibile

Ai fini della determinazione del reddito imponibile Irap, i costi classificabili nell'ambito delle prestazioni per servizi non sono deducibili qualora siano riconducibili alle spese per il personale dipendente e assimilato, ai costi, ai compensi ed agli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del decreto IRAP, alla quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto, alle perdite su crediti ed all'imposta comunale sugli immobili. Allo stesso modo, non possono essere ammessi in deduzione, tra le spese per servizi deducibili, gli oneri per interessi passivi, trattandosi di costi comunque indeducibili nel sistema IRAP.

6. Iva

6.1 Determinazione base imponibile

Con la legge n. 244 del 2007 l'Amministrazione Finanziaria ha previsto che "l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore...è ammessa in detrazione nella misura del 40 per cento se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione. La disposizione non si applica, in ogni caso, quando i predetti veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa..."

L'acquisto di veicoli stradali a motore mediante contratti di leasing è equiparato, ai fini della detrazione, all'acquisizione tramite compravendita.

Parimenti la cessione del contratto di leasing deve essere trattata, ai fini in discorso, alla stregua di una cessione di beni.

Ne consegue che, qualora la cessione riguardi veicoli ad uso promiscuo, per i quali è prevista la possibilità di portare in detrazione solo il 40 per cento dell'imposta relativa all'acquisto, la base imponibile sarà ridotta al 40% ed il cessionario del contratto di leasing potrà detrarre solo nella misura del 40% l'imposta a lui addebitata dal cedente e quella relativa ai canoni che pagherà successivamente all'acquisto.

6.2 Responsabilità solidale degli acquirenti di immobili

Qualora l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione avente ad oggetto un immobile e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo, il cessionario, anche se non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni, è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato, nonché della relativa sanzione.

Tuttavia, detta solidarietà tra cedente e cessionario non trova applicazione in caso di accertamento della maggiore imposta basata sul c.d. "valore normale".

6.3 Rimborso IVA per acquisto di beni ammortizzabili

L'indeducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing relativi ai terreni prevista dal DL 223 del 2006, si riflette anche ai fini del calcolo dell'IVA rimborsabile che, pertanto, nel caso di acquisto di fabbricati, deve essere ridotta per l'importo riferibile al costo (non ammortizzabile) dell'area occupata dalla costruzione e di quella che ne costituisce pertinenza.

6.4 Detrazione dell'imposta erroneamente addebitata

Un contribuente che riceve una fattura con IVA relativa ad acquisto di beni o servizi assoggettati ad imposta, ma riferita ad operazioni "non imponibili" può legittimamente detrarre l'IVA erroneamente a lui addebitata.

Diversamente, il cessionario/committente nei cui confronti il cedente/prestatore abbia erroneamente esercitato la rivalsa per un'operazione oggettivamente non soggetta ad IVA o esente, non ha titolo per esercitare il diritto alla detrazione.

7. Indebite compensazioni

7.1 Compensazione di crediti esistenti oltre il limite consentito. Sanzioni amministrative

L'articolo 27 comma 18, del decreto legge n. 185 del 2008 ha introdotto la sanzione amministrativa per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, che va dal 100 al 200 per cento della misura dei crediti stessi.

La predetta sanzione non si applica nell'ipotesi di crediti esistenti ma utilizzati in compensazione in misura eccedente l'importo stabilito di 516.456,90 euro. In tale circostanza, infatti, si applica la sanzione prevista per l'omesso versamento di imposte, pari al 30 per cento dell'importo indebitamente compensato.

8. Fondi Immobiliari

8.1 Imposta sostitutiva sulle plusvalenze derivanti dalla cessione delle quote dei fondi familiari o ristretta base partecipativa

Sulle plusvalenze derivanti dalla cessione delle quote dei fondi familiari o ristretta base partecipativa l'imposta sostitutiva è dovuta nella misura del 20%, in luogo dell'ordinaria aliquota del 12,50%.

Il presupposto per l'applicazione dell'aliquota maggiorata va verificato alla data di effettuazione della cessione. Qualora, sulla base delle informazioni fornite dalle società di gestione, il fondo già presenta con ragionevole certezza i requisiti per l'applicazione dell'imposta patrimoniale, si applica l'aliquota del 20%.

In mancanza di tali informazioni si applica l'aliquota ordinaria del 12,50%, salvo eventuale integrazione dell'imposta in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi del contribuente, qualora il fondo a fine anno sia stato qualificato come familiare o a ristretta base partecipativa.

Si resta a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Dott.ssa Francesca Sanseverino

francescasanseverino@studiofiorentino.com