

Circolare n. 11 del 19 ottobre 2012

Le misure fiscali di Monti a sostegno delle imprese 1

Premessa

La presente circolare prende in esame alcune delle principali novità tributarie apportate, in tema di sostegno alle imprese, dal Decreto Legge n. 201 del 6 dicembre 2011 (c.d. "Decreto Salva Italia"), dal Decreto Legge n. 01 del 24 gennaio 2012 (c.d. "Decreto Liberalizzazioni") ed infine dal Decreto Legge n. 16 del 2 marzo 2012 (c.d. "Decreto Semplificazioni").

Indice

1. Conversione in crediti d'imposta delle imposte differite
2. Applicazione del regime ordinario di deducibilità degli interessi passivi per le società a prevalente capitale pubblico
3. Trasferimento all'estero della residenza fiscale
4. Rivalsa dell'Iva accertata
5. Deduzione dei canoni leasing

1. Conversione in crediti d'imposta delle imposte differite

Con l'approvazione del Decreto Salva Italia, l'articolo 9 ha riconfermato la conversione delle imposte differite attive rilevate in bilancio, in crediti d'imposta già introdotta con l'articolo 2, commi 55 58, del D.L. n. 225 del 29 dicembre 2010, nel rispetto di determinate condizioni.

Interessati a tale disciplina sono tutti i soggetti passivi Ires, che siano tenuti all'approvazione del bilancio mediante assemblea dei soci.

Secondo l'ABI (Associazione Bancaria Italiana), i soggetti destinati a godere di tali benefici sono le Società per azioni ed in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative e di mutua assicurazione, residenti nel territorio dello Stato.

Con le modifiche previste dal Salva Italia, la normativa vigente relativa alla trasformazione delle imposte differite in crediti d'imposta, prevede tre ipotesi:

1° Ipotesi

Relativamente alla prima fattispecie¹, in caso di perdita d'esercizio, le imposte differite, che possono essere trasformate, sono quelle che si generano dal differimento della deduzione dei seguenti componenti negativi imputati a conto economico:

- i. le svalutazioni dei crediti degli enti finanziari e creditizi di cui all'art. 106, comma 3 del T.U.I.R.; ovvero, per le operazioni che derivano dall'erogazione del credito alla clientela, effettuate precedentemente l'approvazione del decreto in questione, l'ammontare complessivo delle svalutazioni che eccede il valore fiscalmente riconosciuto dello 0,30 per cento, deducibile in quote costanti nei 18 esercizi successivi. Mentre per i crediti di cui al comma 3 - bis, ovvero erogati a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2009, l'agevolazione consiste nel fatto che la deduzione annua della svalutazione di tali crediti è elevata allo 0,50 per cento e l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 9 esercizi successivi;
- ii. l'ammortamento del valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali;

La trasformazione è possibile solo qualora nel bilancio della società sia stata rilevata una perdita d'esercizio,

L'importo di imposte differite che può essere convertito, non può comunque superare il valore che deriva dal prodotto tra:

- la perdita d'esercizio; e
- Il rapporto tra imposte differite attive rilevanti e la somma del capitale e delle riserve.

2° Ipotesi

¹ Introdotta dal D.L. 225/2010.

Nella seconda fattispecie, in caso di perdita fiscale, le imposte differite che possono essere trasformate, sono sempre quelle relative alle perdite fiscali generate dalla deduzione dei componenti negativi indicati nei due punti della fattispecie precedente (svalutazioni di crediti o ammortamenti dell'avviamento e di altre attività immateriali), però in tal caso non è richiesto che nell'esercizio sia altresì rilevata una perdita civilistica, e conseguentemente non si ritiene applicabile il limite quantitativo ivi operante.

Tale seconda fattispecie riguarda due tipi di situazioni. La prima si verifica quando nell'esercizio in cui si sia rilevato il disallineamento tra i valori civili e fiscali dei crediti e/o delle attività immateriali, mancano i presupposti per l'iscrizione di imposte differite attive.

La seconda ricorre, invece, quando pur essendo presenti i requisiti per l'iscrizione delle imposte differite attive dipendenti dal disallineamento, la società non subisce una perdita d'esercizio, ma, nell'anno in cui si verifica la reversal relativa ai precedenti disallineamenti, registra una perdita fiscale.

3° Ipotesi

La terza ed ultima fattispecie riguarda l'ipotesi in cui il bilancio finale di liquidazione per cessazione di attività dovuta a liquidazione volontaria, fallimento o liquidazione coatta amministrativa riveli un patrimonio netto positivo.

In tal caso, l'intero ammontare delle attività per imposte differite attive, di cui ai sopracitati precedenti due punti, si trasforma in crediti d'imposta.

Relativamente alla decorrenza degli effetti della trasformazione delle imposte differite in crediti d'imposta, bisogna individuare tre date diverse, in base alle fattispecie sopra esaminate.

Riguardo alla prima fattispecie, la conversione ha efficacia con decorrenza dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci o di un diverso organo competente.

Quanto alla seconda fattispecie, la trasformazione decorre dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui viene rilevata la perdita. È opportuno che il contribuente anticipi il più possibile la presentazione delle dichiarazioni in perdita, al fine di assorbire il credito di imposta in compensazione.

Infine per le società soggette a liquidazione o a procedura concorsuale, non è espressamente prevista la data di decorrenza. Tuttavia è ragionevole ritenere che:

- la conversione decorra dalla data di approvazione del bilancio in cui vengono iscritte le imposte differite attive se ci troviamo nell'abito applicativo della prima fattispecie;
- la conversione decorra dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui viene rilevata la perdita fiscale relativa, alle reversal relative alla svalutazione dei crediti e/o agli ammortamenti delle attività immateriali (seconda fattispecie).

Per quanto concerne l'utilizzo dei crediti d'imposta, si precisa che:

- Il credito può essere utilizzato in compensazione, senza limiti di importo, ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs. N.241 del 1997;
- l'eccedenza di tale credito, risultante dalle compensazioni effettuate, è rimborsabile;
- il credito non è produttivo di interessi;
- il credito può essere ceduto al valore nominale ai sensi dell'art. 43 – ter del D.P.R. n. 602/1973.

2. Applicazione del regime ordinario di deducibilità degli interessi passivi per le società a prevalente capitale pubblico

L'approvazione del Decreto Liberalizzazioni, ha apportato importanti novità in tema di deducibilità degli interessi passivi delle società, a prevalente capitale pubblico, fornitrici di acqua, energia e teleriscaldamento, nonché di servizi di smaltimento e depurazione.

Per tale fattispecie si applica la disciplina generale di deducibilità degli interessi passivi dettata dall'art. 96 del T.U.I.R.

I soggetti in questione, quindi differentemente dal passato, devono dedurre dal reddito di impresa gli interessi passivi e gli oneri assimilati fino a concorrenza degli interessi attivi e dei proventi assimilati e l'eventuale eccedenza di interessi passivi rispetto a quelli attivi è deducibile nei limiti del 30 per cento del Risultato

Operativo Lordo (ROL) derivante dalla gestione caratteristica², desunto dal conto economico.

La parte di oneri finanziari eccedente il 30 per cento del ROL:

- può essere portata in deduzione negli anni successivi;
- può essere dedotta, qualora vi sia il consolidato fiscale, nei limiti dell'eccedenza del ROL da parte dell'altra società partecipante al consolidato.

In deroga all'art.3, legge n. 212 del 2000, il quale stabilisce che "...le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.", la disposizione entra in vigore già dal periodo d'imposta in corso alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ossia dal 2012.

3. Trasferimento all'estero della residenza fiscale

Ai sensi dell'art. 73, comma 1, del T.U.I.R., si considerano residenti nel territorio dello Stato le società e gli enti, che per la maggior parte del periodo d'imposta, hanno la sede legale, o la sede amministrativa, o l'oggetto principale nei confini dello Stato.

Sono tre criteri ed alternativi, nel senso che basta che ne sussista anche solo uno, per essere annoverati tra i contribuenti italiani.

Il comma 5 – bis del sopracitato articolo, prevede una presunzione di residenza delle società estere, a cui spetta anche l'onere della prova, qualora tali società o enti:

- siano controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- siano amministrate da un Cda o un altro organo di equivalente gestione, composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

L'articolo 166 del D.P.R. 917/1986 stabilisce che il trasferimento all'estero della residenza da parte di soggetti che esercitano attività commerciali, costituisce

² Comprende i ricavi e i costi della gestione tipica dell'azienda, è l'attività volta a realizzare l'oggetto dell'impresa. In primo luogo, si considerano i ricavi per vendite o prestazioni di servizi, ai quali vanno sottratti i costi di produzione e le spese commerciali, amministrative e generali.

realizzo a valori normali dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, ciò comporta quindi la tassazione di tutti gli eventuali plusvalori latenti (exit tax).

L'art. 91 del Decreto Liberalizzazioni è intervenuto sulla formulazione dell'articolo 166, disponendo che le società che trasferiscono la propria residenza in Stati appartenenti all'Unione europea, contenuti nella c.d. white list (art. 168 – bis del T.U.I.R.), e con i quali, l'Italia ha stipulato un accordo sulla reciproca assistenza in materia di riscossione tributaria, possono richiedere la sospensione degli effetti del realizzo.

Tale facoltà è prevista per i trasferimenti avvenuti dopo il 24 gennaio 2012, data di entrata in vigore del sopracitato decreto.

Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, saranno adottate le disposizioni al fine di individuare le fattispecie che determinano la decadenza della sospensione, i criteri di determinazione dell'imposta dovuta e le modalità di versamento.

In buona sostanza, le società che trasferiscono le loro sedi negli Stati "virtuosi", è come se fossero ancora fiscalmente residenti in Italia con riferimento alle plusvalenze latenti alla data del trasferimento, rinviandone la tassazione fino al momento dell'effettivo realizzo delle stesse.

4. Rivalsa dell'Iva accertata

La rivalsa è lo strumento che consente al contribuente, provvisoriamente colpito, di addebitare l'imposta ad un altro soggetto, e così di seguito, fino al consumatore finale, che è il soggetto che corrisponde definitivamente il tributo.

L'articolo 93 del Decreto Liberalizzazioni, rimuove il divieto sancito dal comma 7, articolo 60, del D.P.R. n. 633 del 1972, e quindi consente al cedente/prestatore di rivalersi sul cessionario/committente dell'imposta o della maggiore imposta versata in conseguenza di accertamento o verifica da parte degli uffici competenti. La vecchia disposizione era giustificata da caratteri puramente pratici: evitare la riapertura di rapporti tra cedente/prestatore e cliente ormai conclusi.

Su tal punto, l'Agenzia delle Entrate, aveva nel passato specificato che il diritto di rivalsa si perdeva solo nel caso in cui fosse stato già emesso l'atto di accertamento o di rettifica, lasciando la possibilità al cedente di esercitare la rivalsa, purché avvenisse prima della notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica.

Tuttavia, la norma così intesa lasciava parecchi dubbi interpretativi, legati principalmente alla neutralità del tributo: l'Iva accertata e notificata colpiva un soggetto passivo (cedente) per il quale l'imposta non dovrebbe costituire un onere.

L'esercizio delle rivalsa e della relativa detrazione, introdotti dal D.L. sono subordinati a vincoli ben precisi. Per il destinatario della rivalsa (cessionario), la detrazione è condizionata al fatto che il cedente abbia effettivamente pagato l'Iva dovuta in maggiorazione con l'accertamento e non al mero ricevimento della fattura integrativa, con il fine di prevenire attività elusive.

Il nuovo meccanismo di rivalsa – detrazione, così impostato, evita di costituire un costo sia per il cedente/prestatore, il quale esercitando il diritto di rivalsa abbatte sul committente la maggiore imposta, sia per il committente stesso, che può usufruire della detrazione.

Tuttavia, al fine di evitare la perenzione della detrazione, l'esercizio di tale diritto deve avvenire entro la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello della corresponsione dell'imposta addebitata in rivalsa dal cedente.

In altri termini, l'accertamento impone il pagamento integrale dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni da parte del cedente. Per il destinatario della rivalsa (committente), ai fini della detrazione, sussiste un limite temporale di due anni dalla data del pagamento in questione, trascorso tale termine non sarà più possibile richiedere l'eventuale detrazione.

Gli ambiti applicativi sono innumerevoli, i casi più importanti possono essere così riassunti:

- maggiore imposta legata ad un'operazione fatturata ad una aliquota inferiore a quella dovuta;
- emissione di una fattura esente, ma che in sede di accertamento risulti imponibile;
- operazione non assoggettata ad Iva ma ad imposta sostitutiva, ma che in sede di accertamento risulti soggetta ad Iva.

Restano, invece, al di fuori del perimetro di applicazione della norma, le vendite in nero, senza cioè la fatturazione originaria, per le quali l'assenza di una rilevazione contabile impedisce l'esercizio della rivalsa.

Concludendo, le conseguenze pratiche della modifica alla norma sono significative, nei contenziosi Iva è ora possibile valutare con maggiore serenità l'acquiescenza all'accertamento, mediante il pagamento della sanzione in misura

ridotta, senza che questa diventi un costo né per il fornitore né per il cliente finale, grazie al meccanismo di rivalsa - detrazione.

5. Deduzione dei canoni leasing

L'articolo 4 – bis del Decreto Semplificazioni, ha eliminato il vincolo della deducibilità dei canoni leasing ad una durata minima contrattuale.

Nella disciplina previgente il comma 7, articolo 102, del T.U.I.R., prevedeva la deducibilità dei canoni leasing a condizione che la durata del contratto fosse non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento fiscale del bene. Nel caso di beni immobili, se la regola dei due terzi avesse determinato un risultato inferiore a 11 anni, la deduzione era ammessa a condizione che la durata del contratto non fosse inferiore ad 11 anni con un periodo di ammortamento fiscale del bene pari almeno a 18 anni.

Per cui un contratto di leasing con durata inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento fiscale del bene, impediva al locatario di poter dedurre tutti i canoni leasing.

Il Decreto Semplificazioni, rende la deduzione totalmente indipendente dalla durata del contratto, eliminando di conseguenza la condizione della durata minima contrattuale.

Si determinano, così, due ipotesi: in caso di contratto di leasing con durata pari o superiore a quella minima fiscale, la deduzione dei canoni seguirà la durata contrattuale, e quindi l'imputazione a conto economico dei canoni.

Mentre nel caso di leasing di durata inferiore al minimo fiscale, le quote dei canoni eccedenti l'importo massimo deducibile annualmente saranno riprese a tassazione durante la vita contrattuale, per poi essere dedotte in via extracontabile al termine del contratto, sempre nei limiti dell'importo massimo deducibile annualmente, legato al tipo di bene strumentale oggetto di leasing.

La nuova disciplina si applica ai contratti di leasing stipulati a partire dal 29 aprile 2012, e riguarda esclusivamente i leasing finanziari, ovvero i contratti caratterizzati dall'opzione di acquisto finale del bene.

La nuova norma non va applicata, invece, ai leasing operativi, caratterizzati dalla restituzione del bene alla fine del contratto, che anche in precedenza erano sottratti all'ambito applicativo del comma 7, articolo 102, del T.U.I.R.

I soggetti interessati alla nuova norma, sono esclusivamente le imprese che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali, ovvero imputando annualmente a conto economico i canoni di locazione finanziaria.

Infatti per le società che si avvalgono della regola di contabilità internazionale (IAS), la forma contrattuale non è rilevante ai fini fiscali, poiché la deducibilità prescinde totalmente dalle vicende contrattuali, basandosi invece sui coefficienti di ammortamento previsti dal D.M. 31 dicembre 1988.

La deducibilità dei canoni in abito Ires ed Irap avviene in modo non uniforme, considerato il differente regime fiscale delle due imposte.

La deducibilità dei canoni, ai fini dell'ammontare delle imposte, deve essere comunque depurata della quota di interessi e secondo l'Agenzia delle Entrate³ la quota va determinata in maniera differenziata:

- ai fini delle imposte sui redditi, la metodologia forfettaria va applicata in funzione della durata "fiscale";
- ai fini Irap, invece va applicata in funzione della durata contrattuale "effettiva".

Ultimi aspetti da considerare sono le ipotesi di riscatto e risoluzione anticipata o cessione e subentro contrattuale.

Nella prima ipotesi l'utilizzatore può recuperare i disallineamenti emersi tramite tre modalità:

- a) operando un recupero integrale delle quote "sospese" nell'esercizio di chiusura del contratto;
- b) capitalizzando l'eccedenza sul costo fiscale del bene (pari al prezzo di riscatto), deducendola poi con il processo di ammortamento⁴;
- c) recuperando l'eccedenza sospesa, ma sempre nei limiti dell'importo massimo dei canoni fiscalmente deducibili.

Come prassi e normativa hanno abbondantemente sancito.

In caso di cessione o subentro contrattuale, il comma 5, articolo 88, del T.U.I.R., impone al cedente la tassazione di una eventuale sopravvenienza attiva che dovrà

³ Circolare 8/E del 13 maggio 2009.

⁴ Soluzione valida solo in caso di riscatto anticipato, ma non in caso di risoluzione del contratto.

essere calcolata come differenza tra il valore normale del bene ed i canoni a scadere aumentati del prezzo di riscatto.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Roma, 18 settembre 2012

Dott. Antonino Fiorentino
antoninofiorentino@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
mauriziomoccaldi@fiorentinoassociati.it

DISCLAIMER

La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

