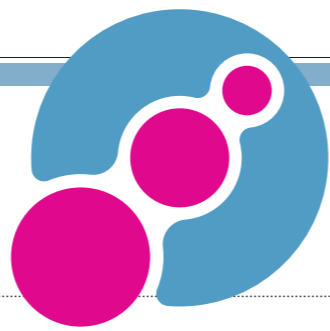


Telefisco 2018

LE RISPOSTE AI QUESITI



La precisazione

Deducibilità con effetti dal periodo d'imposta 2019 nel caso di società il cui esercizio non coincide con l'anno solare

Lavoro stagionale, Irap sempre deducibile

► Continua da pagina 16

34 Spese in quote quinquennali

I componenti positivi e negativi di reddito oggetto di rinvio ai periodi di imposta successivi, come ad esempio le spese di manutenzione eccedenti o le plusvalenze relative alle cessioni di beni ammortizzabili, realizzate fino al periodo di imposta 2016 e rinviata in quote costanti ai periodi di imposta successivi - anche nel regime di cassa - mantengono l'imputazione in quote quinquennali?

➔ La risposta è positiva. Infatti, analogamente a quanto chiarito nel paragrafo 4.1 della circolare n. 11/E del 2017 per i componenti reddituali per i quali sia mutato il criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime, si ritiene che, nel passaggio al regime di cassa, tutti i componenti reddituali la cui deduzione è stata rinviata ai periodi di imposta successivi concorrono alla formazione del reddito in base alle regole vigenti nel regime di "provenienza". In tal senso, le quote delle plusvalenze di beni strumentali, realizzate ante 2016 e rinviata ai periodi di imposta successivi, continuano a concorrere alla formazione del reddito con le stesse modalità previste dal comma 4 dell'articolo 86 del Tuir, in maniera del tutto analoga a quanto avviene per le plusvalenze realizzate in costanza del regime di cui all'articolo 66 del Tuir, che è stato definito un regime "misto" cassa-competenza. Allo stesso modo, le quote delle spese di manutenzione ordinaria sostenute ante 2016 (eccedenti i limiti del comma 6 dell'articolo 102 del Tuir) - la cui deduzione è stata rinviata nei periodi di imposta successivi - continuano a concorrere alla formazione del reddito secondo quanto previsto dal citato comma 6, in quanto il passaggio al regime di cassa non altera la deducibilità dell'eccedenza in quote costanti nei cinque esercizi successivi a quello di competenza. Ad analoghe conclusioni si giunge, tra l'altro, per la deduzione dell'eccedenza delle spese di manutenzione ordinaria sostenute successivamente al 2016. Tali spese sono, infatti, deducibili secondo il criterio di cassa ma comunque nei limiti del comma 6 dell'articolo 102 del Tuir.

35 Riserva per azioni proprie

L'articolo 11 del Dm 3 agosto 2017 prevede che il patrimonio netto di fine esercizio, che rappresenta il limite massimo di spettanza dell'agevolazione Ace, è calcolato escludendo le riserve su azioni proprie. Ciò significa che il patrimonio netto si incrementa per effetto della esclusione di una componente negativa?

➔ Fino al 2015 la riserva costituita nel passivo di S.p. a seguito dell'acquisto di azioni proprie aveva:
- per i soggetti che adottavano i principi contabili nazionali, segno positivo per bilanciare il corrispondente valore iscritto nell'attivo di stato patrimoniale alla voce "Azioni proprie";
- per i soggetti che adottavano gli Ias, la rilevazione contabile da effettuare comportava, invece, l'iscrizione nel patrimonio netto di una riserva negativa a fronte di un attivo che si riduceva delle risorse utilizzate per l'acquisto delle azioni proprie medesime. Dal 2016, il nuovo principio contabile nazionale n. 28 si è uniformato alla disciplina di contabilizzazione prevista a livello internazionale. Tanto premesso, si evidenzia che la norma in commento - che prima del 2016 si indirizzava esclusivamente ai soggetti Ias adottati, escludendo dalla quantificazione del patrimonio netto la riserva (negativa) costituita in conseguenza dell'acquisto di azioni proprie - dal 2016 si rivolge alla generalità delle imprese. Ai fini della fissazione del limite dell'accrescimento patrimoniale che può fruire dell'agevolazione Ace, pertanto, la riserva in parola deve essere esclusa, dovendosi assumere il valore del patrimonio netto al netto della stessa. Tale previsione, stante le nuove modalità di rappresentazione contabile derivante dalla riforma contenuta nel Dlg n. 139/2015, si applica a tutti i soggetti, a prescindere dai principi contabili adottati in bilancio.

CRISI D'IMPRESA

36 Rilevanza note di variazione

In relazione alle note di variazione in diminuzione emesse per mancato pagamento del corrispettivo, ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del Dpr 633/1972, si chiede di confermare la loro irrilevanza (e dunque l'inesistenza di obblighi di versamento dell'Iva in esse esposta) in capo a debitori in concordato preventivo, come già affermato con la risoluzione 161/E/2001, nonché in capo a debitori che hanno stipulato un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo

182-bis della legge fallimentare o un piano di risanamento attestato iscritto nel registro delle imprese ai sensi dell'articolo 67, lettera d) della medesima legge.

➔ Si conferma che, in tali ipotesi, gli organi della procedura sono tenuti ad annotare nel registro Iva la corrispondente variazione in aumento ma non anche a versare l'imposta a debito. Scopo di tale adempimento è solo quello di evidenziare il credito eventualmente esigibile nei confronti del fallito tornato in bonis (cfr. risoluzione del 12 ottobre 2001, n. 155).

37 Ravvedimento operoso

A seguito delle modifiche del 2015 alla disciplina sui reati tributari che consentono di beneficiare del patteggiamento solo a condizione che (tra l'altro) si ravveda la violazione tributaria commessa, si può ritenere superata l'interpretazione (contenuta nella circolare 180/1998) che non consentiva la regolarizzazione dell'utilizzo delle fatture false?

➔ La circolare 10 luglio 1998, n. 180, precisa che l'Istituto del ravvedimento operoso, stante l'espresso riferimento dell'articolo 13 del Dlg n. 472 del 1997 alla regolarizzazione di errori e di omissioni, è precluso in caso di infedeltà dichiarative riconducibili a condotte fraudolente, quali l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti. Si ritiene che nella fattispecie prospettata tale interpretazione non possa considerarsi superata a seguito delle modifiche apportate dal Dlg n. 158 del 2015 alla disciplina sui reati tributari penali. In base al nuovo articolo 13-bis del Dlg n. 74 del 2000, comma 2, le parti possono chiedere l'applicazione della pena ai sensi all'articolo 444 del Codice di procedura penale (cosiddetto patteggiamento) al ricorrere della circostanza di cui al comma 1 del medesimo articolo 13-bis, ovvero il pagamento integrale degli importi dovuti per estinguere i debiti tributari, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

38 La qualificazione degli atti

Con le modifiche apportate all'articolo 20 del Dpr 131/1986 è stato esplicitamente specificato che l'imposta di registro è dovuta in relazione agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, prescindendo da eventuali elementi extratestuali o da altri atti ad esso collegati. È corretto ritenere che tali modifiche esplichino i loro effetti anche per gli accertamenti e per i contenziosi non ancora definitivi?

➔ Con l'articolo 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di Bilancio per il 2018), sono stati modificati:
- l'articolo 20 del Tur, al fine di stabilire che detta disposizione va applicata per individuare la tassazione da riservare al singolo atto presentato per la registrazione, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti a esso collegati;
- l'articolo 53-bis del Tur, in materia di attribuzioni e poteri degli uffici, richiamando espressamente l'applicabilità della disciplina sull'abuso del diritto introdotta dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, nell'ambito dell'imposta di registro. L'articolo 19 della legge di Bilancio ha statuito che, salvo quanto diversamente previsto, le disposizioni introdotte entrano in vigore il 1° gennaio 2018.

Tenuto conto che il legislatore non ha qualificato le modifiche normative in argomento quali norme di interpretazione autentica, né ha previsto una diversa decorrenza, deve ritenersi che le stesse trovino applicazione a partire dal 1° gennaio 2018. L'articolo 1, comma 2, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, stabilisce, infatti, che «l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica».

Il successivo articolo 3 della Legge n. 212 del 2000 dispone, inoltre, che «salvo quanto stabilito dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni non hanno effetto retroattivo». Le modifiche apportate all'articolo 20 del Tur trovano, quindi, applicazione con riferimento all'attività di liquidazione dell'imposta effettuata dagli uffici dell'Agenzia a decorrere dal 1° gennaio 2018.

In maniera coordinata con le modifiche apportate all'articolo 20, il legislatore ha, altresì, modificato l'articolo 53-bis del Tur che disciplina le attribuzioni e i poteri degli uffici dell'Agenzia nell'ambito delle attività di accertamento, richiamando espressamente la disciplina sull'abuso del diritto prescritta dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212. Pertanto, a partire dal 1° gennaio 2018, ove si configuri un vantaggio fiscale che non può essere rilevato mediante l'attività interpretativa di cui al novellato articolo 20 del Tur, tale vantaggio potrà essere valutato dal competente ufficio dell'Agenzia, in sede di controllo degli atti registrati anche in data

anteriore al 1° gennaio 2018, sulla base della sussistenza dei presupposti costitutivi dell'abuso del diritto, di cui all'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000.

In altri termini, in sede di controllo degli atti, gli uffici potranno valutare la complessiva operazione posta in essere dal contribuente, considerando anche i fatti, gli atti e i contratti ad essi collegati, secondo la disciplina sull'abuso del diritto di cui al citato articolo 10-bis, nel rispetto delle regole procedurali dalla stessa prevista.

Resta fermo che le nuove disposizioni non esplicano, invece, effetti con riferimento agli avvisi di accertamento già notificati in data antecedente al 1° gennaio 2018, ancorché non definitivi.

39 Irap e lavoro stagionale

La legge di Bilancio (comma 116) ha previsto per l'anno 2018 la piena deducibilità ai fini Irap del costo per lavoro stagionale. Si chiede conferma della decorrenza della norma per le società il cui esercizio non coincide con l'anno solare.

➔ Si ritiene che, in caso di periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, la previsione che riconosce ai fini Irap la piena deducibilità del costo del lavoro stagionale espliciti effetti a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge in esame.

40 Concordato e liti pendenti

La legge 232/2016, riscrivendo integralmente la disciplina dei crediti tributari e contributivi nell'ambito del concordato preventivo ha, tra l'altro, eliminato dall'articolo 182-ter, comma 5, della legge fallimentare la disposizione secondo cui la chiusura del concordato determinava la cessazione delle liti riguardanti i tributi oggetto di transazione fiscale. A seguito di tale modifica, gli eventuali contenziosi in essere tra l'agenzia delle Entrate e il debitore proseguono anche in presenza di voto favorevole del fisco alla proposta formulata (articolo 182-ter)?

➔ Con riferimento ai crediti tributari oggetto di contenzioso pendente, la precedente versione dell'articolo 182-ter, comma 5, L.F. disponeva che «La chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'articolo 181 determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma». Tale norma derogava alla disciplina generale dei crediti contestati dettata, nell'ambito del concordato preventivo, dall'articolo 176 L.F., il quale stabilisce che «Il giudice delegato può ammettere provvisoriamente in tutto o in parte i crediti contestati ai soli fini del voto e del calcolo delle maggioranze, senza che ciò pregiudichi le pronunce definitive sulla sussistenza dei crediti stessi».

L'articolo 1, comma 81, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, ha abrogato la precedente disposizione di cui al comma 5 dell'articolo 182-ter L.F., riconducendo il trattamento dei crediti tributari sotto la disciplina generale dei crediti concorsuali. Per effetto del predetto intervento normativo, nell'ambito della procedura di concordato preventivo, è ora applicabile l'articolo 176 L.F., con la conseguenza che i contenziosi vertenti sulla pretesa tributaria proseguono fino alla definitiva conclusione del giudizio. Qualora la proposta di concordato - che deve essere formulata con riferimento al complesso dei crediti, certi e in contestazione - sia approvata dai creditori secondo le maggioranze prescritte dall'articolo 177

L.F. e sia omologata dal giudice, il trattamento del credito tributario offerto dal debitore si applicherà al credito giuridicamente accertato, nell'ammontare risultante all'esito del giudizio. Tale trattamento, contenuto nel concordato omologato, sarà riconosciuto ai crediti tributari in contestazione, indipendentemente dal voto favorevole o contrario espresso dall'Amministrazione finanziaria.

41 Ristrutturazione dei debiti

I contenziosi subiscono analogo sorte qualora la proposta venga invece presentata nell'ambito di un accordo di ristrutturazione dei debiti, a cui l'Amministrazione finanziaria aderisce?

➔ Si precisa che la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che la disposizione contenuta nel precedente articolo 182-ter, comma 5, L.F. non potesse estendersi alle ipotesi di transazione fiscale conclusa nell'ambito di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis L.F., tenuto conto che, in relazione a tale istituto, non vi è una norma che «ripete la disposizione di cui al comma 5» o che «contiene un suo richiamo» (Cassazione 11 maggio 2016, n. 9532; cfr., nel medesimo senso, Cassazione 31 maggio 2016, n. 11316, n. 11317, n. 11318, n. 11319 e n. 11320).

Né l'articolo 1, comma 81, della Legge n. 232 del 2016, nell'abrogare la specifica previsione di cui al precedente testo dell'art. 182-ter, comma 5, L.F., ha introdotto disposizioni volte a disciplinare gli effetti processuali di un accordo di ristrutturazione che include crediti tributari in contenzioso. Pertanto, in merito alla predetta ipotesi, occorre aver riguardo ai generali criteri applicabili in materia processuale e alla elaborazione fatta dalla giurisprudenza di legittimità, soprattutto in relazione alla cessazione della materia del contendere. In proposito, la Suprema Corte ha, invero, evidenziato che, qualora le parti chiedano la declaratoria di cessazione della materia del contendere a seguito dell'omologazione di un accordo di ristrutturazione che contempla crediti tributari, si può configurare la «sopravvenuta carenza di interesse delle parti ad una pronuncia sul merito dell'impugnazione» (Cassazione civile Sezione tributaria 11 giugno 2004 n. 1176; n. 15081 del 2004; Sezioni Unite n. 368/2000 nonché Cassazione n. 1205/2003) (cfr. citate Cassazione n. 11316, n. 11317, n. 11318, n. 11319 e n. 11320 del 2016).

Alla pronuncia di cessata materia del contendere consegue, per un verso, la caducazione di tutte le sentenze emanate nei precedenti gradi di giudizio e non passate in cosa giudicata, per altro verso, la sua assoluta inidoneità ad acquistare efficacia di giudicato sostanziale sulla pretesa fatta valere, limitandosi tale efficacia di giudicato al solo aspetto del venir meno dell'interesse alla prosecuzione del processo in corso (cfr. Cassazione 4714/2006; 19160/2007; 12887/2009; 10553/2009; 7185/2010). (cfr. citate sentenze n. 11316, n. 11317, n. 11318, n. 11319 e n. 11320 del 2016).

Occorre, ancora, considerare che, ai sensi dell'articolo 182-ter L.F., «La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis è risolta di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro novanta giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali e agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie». Pertanto, atteso che la rideterminazione del credito tributario effettuato nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione non realizza un effetto novativo sull'obbligazione tributaria, nell'ipotesi di risoluzione per mancato integrale pagamento, si configura la reviviscenza del credito nella misura originaria e ciò anche con riferimento ai crediti in contestazione, per i quali sia stata dichiarata la cessazione della materia del contendere dopo l'omologazione.

42 Accertamento e mediazione

Un avviso di accertamento notificato a mezzo posta, per il quale sono decorsi i dieci giorni di giacenza presso l'ufficio postale nel 2017 e che è stato ritirato il 4 gennaio 2018, fermo restando il limite delle imposte contestate superiore a ventimila euro ma non superiore a cinquantamila euro, è soggetto al procedimento di mediazione?

➔ L'articolo 10 del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ha elevato da ventimila a cinquantamila euro il valore dei ricorsi tributari soggetti al procedimento di mediazione di cui all'articolo 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, prevedendo che l'ampliamento si applica «agli atti impugnabili notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018». In proposito la circolare 22 dicembre 2017, n. 30/E, ha ribadito che rileva la data in cui la notifica si perfeziona per il destinatario. Ciò premesso, la modifica normativa di cui si tratta non si applica con riferimento al ca-

I relatori

Gli esperti del Sole 24 Ore che hanno presentato le loro relazioni sulle novità della manovra 2018 nel corso dell'edizione di ieri di Telefisco.



Angelo Busani
Le nuove regole sul registro e le operazioni straordinarie



Primo Ceppellini
Dal bilancio al reddito imponibile: il criterio di derivazione rafforzato



Dario Deotto
Elusione, abuso del diritto, legittimo risparmio d'imposta e tassazione digitale



Luca Galani
La crisi di impresa e le regole fiscali



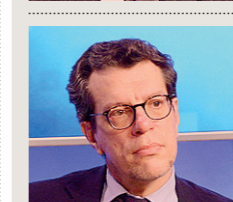
Antonio Iorio
I controlli e le novità sull'accertamento, le istruzioni della Guardia di Finanza



Luigi Lovecchio
La rottamazione delle cartelle



Roberto Lugano
La proroga del bonus per gli investimenti: super e iperammortamenti



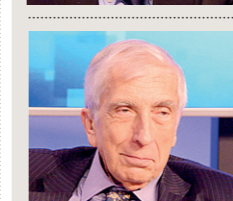
Luca Miele
La revisione dell'Ace e il raccordo con le regole di bilancio



Marco Piazza
Le nuove regole sulle partecipazioni qualificate e la detassazione dei proventi dei Pir



Gian Paolo Ranocchi
Le novità su dichiarazioni, compensazioni e costi auto



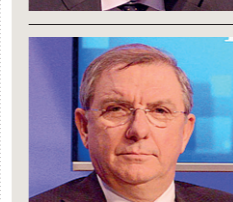
Raffaele Rizzardi
La fatturazione elettronica, l'invio delle comunicazioni periodiche e il gruppo Iva



Franco Roscini Vitali
L'applicazione dei principi contabili nella versione definitiva



Benedetto Santacroce
Le nuove regole Iva: le detrazioni, lo split payment e le altre novità della manovra



Gian Paolo Tosoni
Imprese minori: il regime di cassa, la proroga dell'Iri e le altre novità

so oggetto del quesito, considerato che la notifica nei confronti del destinatario si perfeziona col decorso dei dieci giorni di "compiuta giacenza".

43 Valore dell'immobile all'asta

Procedura fallimentare: cessione di un immobile avvenuta privatamente ma dopo più tentativi di vendita all'asta resi noti attraverso siti e media di evidenza nazionale. Il prezzo dichiarato nell'atto corrisponde al prezzo base dell'ultima data d'asta andata tuttavia deserta. È corretto ritenere che il prezzo dichiarato in atto, corrispondente al prezzo base dell'ultima asta andata deserta sia comunque già superiore al valore venale di mercato dato che nessuno operatore ha reputato conveniente acquistare il bene nemmeno nell'ultima asta? Secondo la circolare 54/2007 qualora sia stata effettuata una vendita a trattativa privata dopo l'esperimento di diversi incanti andati deserti, non sarebbe congruo fondare criticamente l'accertamento di maggior valore esclusivamente sulla perizia originariamente redatta per fissare il prezzo da porre come base d'asta del primo incanto. In tal caso, infatti, il prezzo stimato dal perito non è stato ritenuto adeguato dal mercato, all'interno del quale nessun operatore ha reputato conveniente acquistare l'azienda per quel prezzo, né per quelli inferiori di cui agli incanti successivi al primo.

➔ Con riferimento alle cessioni immobiliari non soggette ad Iva nonché a quelle per le quali non si applica la regola del prezzo-valore, la base imponibile è data dal valore venale in comune commercio.

Ai sensi dell'articolo 51, comma 3 del Dpr n. 131/86 gli uffici finanziari procedono al controllo del valore dichiarato avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo, alle divisioni, alle perizie giudiziarie, anteriori di non oltre 3 anni alla data dell'atto, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri simili, nonché ad ogni altro elemento di valutazione.

Se un immobile è stato oggetto di trattativa privata successiva all'esperimento di diversi incanti andati deserti, è corretto affermare che gli uffici finanziari, nel rispetto dei limiti temporali del citato articolo 51, non dovranno basare criticamente l'accertamento di valore sul prezzo periziato posto a base d'asta, in quanto dimostratosi inadeguato e fuori mercato, ma dovranno invece tener conto di tutte quelle circostanze ed elementi che hanno influito sulla formazione del prezzo di cessione e ne hanno giustificato lo scostamento da quello periziato.

44 Indici sintetici di affidabilità

La legge di Bilancio 2018 (comma 931) rinvia di un anno l'entrata in vigore degli Isa. Anche per il 2017, quindi, l'unico regime premiale applicabile sarà quello previsto dall'articolo 10 del Dl 201/2011. A tal fine si chiede di confermare che lo specifico beneficio connesso con la riduzione di un anno del termine di decadenza (articolo 43 del Dpr 600/73 e articolo 57 del 633/72), in presenza delle condizioni previste, copre all'intera posizione reddituale riguardante il contribuente, indipendentemente dalla tipologia di accertamento notificabile (redditi, Iva, 770, ritenute eccetera).

➔ Il comma 11 dell'articolo 9-bis del Dl n. 50 del 2017 prevede che, in relazione ai diversi livelli di affidabilità fiscale conseguenti all'applicazione degli indici, determinati anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi, sono riconosciuti taluni benefici.

Tra i benefici previsti vi è (lett. e) l'anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, comma 1, del Dpr n. 600 del 1973 e dall'articolo 57, comma 1, del Dpr n. 633 del 1972, con riferimento al reddito di impresa e di lavoro autonomo. Tale sistema di premialità, tenuto conto del rinvio operato in legge di Bilancio degli indici sintetici di affidabilità al periodo di imposta 2018, non trova applicazione per il periodo di imposta 2017.

Per tale annualità restano pertanto applicabili gli studi di settore e il regime premiale correlato previsto dal comma 9 dell'articolo 10 del Dl n. 201 del 2011. Anche tra i benefici previsti da tale regime vi è quello (lett. b) della riduzione dei termini di decadenza per l'attività di accertamento. Rispetto alla analoga premialità prevista per gli indici sintetici di affidabilità fiscale, il beneficio previsto per i contribuenti che applicano gli studi di settore ha una portata più ampia, non prevedendo il riferimento ai soli redditi di impresa e di lavoro autonomo ma anche alle altre categorie di reddito.

Tuttavia, la riduzione dei termini di decadenza è da riferirsi alle imposte interessate dall'applicazione degli studi di settore, i cui termini di accertamento sono disciplinati dai citati articoli 43, comma 1, del Dpr n. 600 del 1973 e 57, comma 1, del Dpr n. 633 del 1972.