CONVEGNO
BILANCIO, REDDITO D'IMPRESA E IRAP: LE NOVITA' PER L'ESERCIZIO 2022

a cura di

Luca Fornaciari

Cremona, 28 marzo 2023

LE ASSEMBLEE SOCIALI:
NOVITÀ E PROROGHE

Il maggior termine di 180 giorni

Le condizioni per beneficiare del maggior termine
Presenza di apposita previsione statuaria
+
Presenza di corcostanze che giustificano la dilazione oppure Redazione Bilancio consolidato

Obbligo di segnalare, nella relazione sulla gestione (o nella Nota integrativa), le motivazioni che hanno giustificato la dilazione.

ITER DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO 2022

Termini di approvazione

Il maggior termine di 180 giorni

Termine convocazione assemblea dei soci per l'approvazione del Bilancio

VERIFICARE LO STATUTO

È presente una clausola che consente il differimento a 180 giorni?

Sì

È possibile beneficiare del maggior termine di 180 giorni.

No

La società dovrà necessariamente convocare l'assemblea per l'approvazione del Bilancio entro 120 giorni!

Termini di approvazione

Il maggior termine di 180 giorni

PROCEDURA DA SEGUIRE	
1.	Verificare se lo statuto prevede la possibilità di beneficiare del maggior termine.
2.	Gli amministratori deliberano il rinvio.
3.	Gli amministratori indicano nella relazione sulla gestione i motivi della dilazione.
4.	Il collegio sindacale verifica i motivi.
5.	I soci approveranno i motivi della dilazione nell'assemblea che approva il Bilancio.

Il maggior termine di 180 giorni

Si riportano esemplificazioni delle particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società che consentono di approvare il bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio anziché entro 120. Sul tema, la dottrina ha enucleato diverse ipotesi di "rinvio" come, ad esempio:

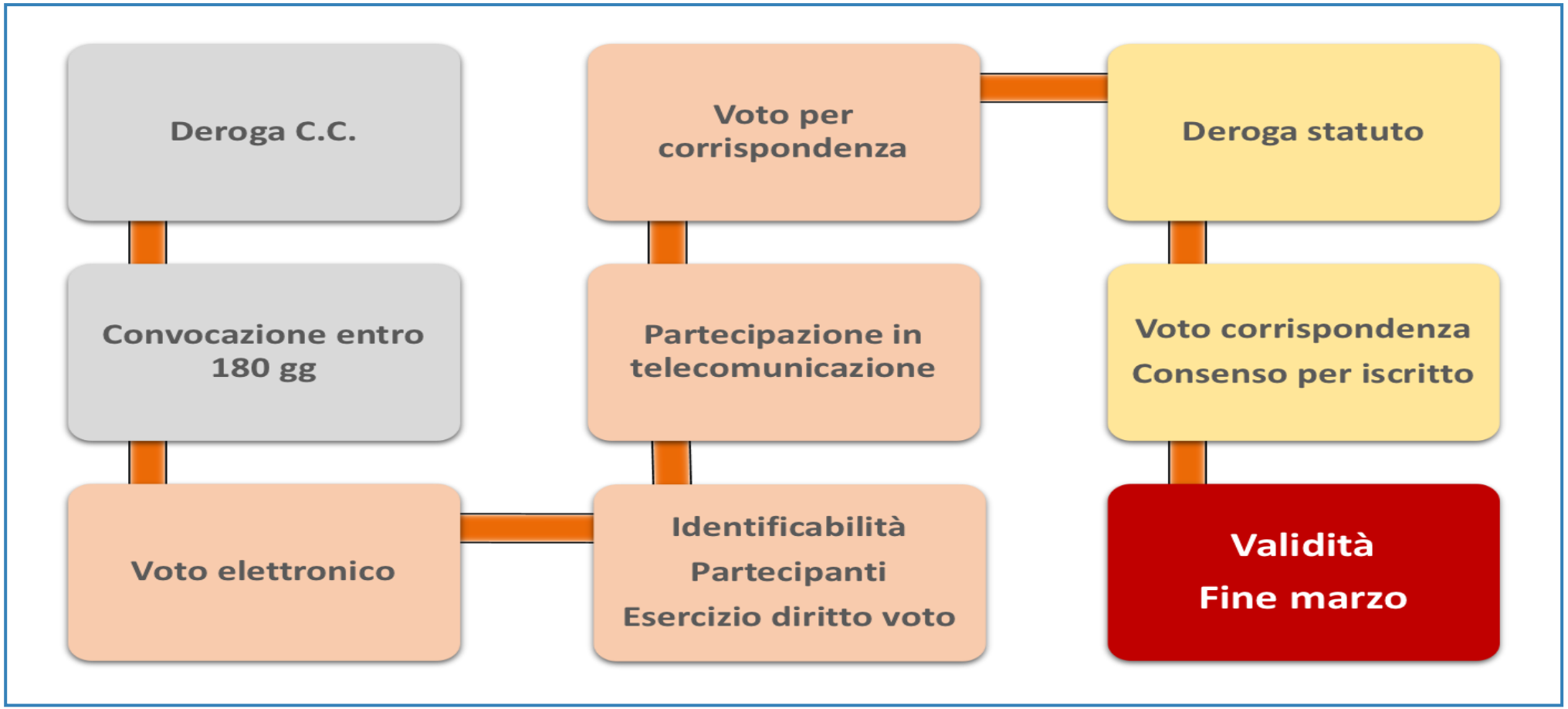
- la ristrutturazione del reparto amministrativo con molteplicità di sedi e contabilità separate;
- le società holding non tenute al consolidamento del bilancio, ma che possiedono numerose partecipazioni e necessitano dei dati delle controllate anche per applicare il metodo del patrimonio netto;
- l'esistenza di patrimoni separati;
- le società strutturate con diverse sedi in Italia e all'estero, autonome dal punto di vista amministrativo e gestionale e con la necessità di far pervenire i dati alla società che redige il bilancio;
- le società che hanno per oggetto la produzione di beni e il loro conferimento a consorzi di commercializzazione che attendono l'approvazione del rendiconto del consorzio per l'attribuzione della quota reddituale di pertinenza;
- lo slittamento per cause di forza maggiore, per esempio furti, incendi, alluvioni, terremoti;

Il maggior termine di 180 giorni

- le dimissioni, decesso o grave malattia dell'amministratore unico nei giorni in cui doveva essere redatto il progetto di bilancio;
- delle dimissioni, licenziamento, gravidanze o malattie prolungate dei "responsabili amministrativi";
- la variazione del sistema informatico (solitamente effettuata a partire dall'inizio dell'anno);
- le esigenze anche di tipo contabile e/o amministrativo legate alla particolare struttura commerciale, promozionale e delle reti di vendita;
- la partecipazione della società ad operazioni straordinarie o di ristrutturazione aziendale;
- la necessità di disporre, per le imprese edili, dell'approvazione degli stati di avanzamento lavori da parte del committente;
- per alcuni settori (quali ad esempio il lattiero-caseario), la mancanza di elementi determinanti per la corretta chiusura del bilancio (es. pesatura del formaggio per la stima della rimanenza finale);
- l'adozione degli IAS, prima applicazione dei principi contabili internazionali.

ITER DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO 2022

Termini di approvazione



ITER DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO 2022

Termini di approvazione

ADEMPIMENTO	SCADENZA	TERMINE MASSIMO PER ESERCIZI CHIUSI AL 31.12.2022	
		ORDINARIO	PROROGATO
Redazione del progetto di bilancio da parte degli amministratori	Almeno 30 giorni prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo	1.4.2023	30.5.2023
Redazione della relazione sulla gestione da parte degli amministratori	Almeno 30 giorni prima del giorno fissato per l'assemblea ordinaria	1.4.2023	30.5.2023
Consegna del progetto di bilancio e della relazione sulla gestione al collegio sindacale e al revisore (se nominato)	Almeno 30 giorni prima del giorno fissato per l'assemblea ordinaria	1.4.2023	30.5.2023
Deposito del progetto del bilancio, della relazione degli amministratori, della relazione del collegio sindacale e di quella dei revisori (se nominati)	Almeno 15 giorni prima del giorno fissato per l'assemblea ordinaria	15.4.2023	13.6.2023
Pubblicazione dell'avviso di convocazione	Almeno 15 giorni prima del giorno fissato per l'assemblea ordinaria	17.4.2023	14.6.2023
Convocazione dell'assemblea mediante altri mezzi	Ricevimento della convocazione almeno 8 giorni prima dell'assemblea, nelle S.r.l. deve essere spedita ai soci almeno 8 giorni prima dell'adunanza (Cassazione, 14.10.2013, n. 23218)	24.4.2023	21.6.2023
Assemblea dei soci per approvazione del bilancio	Entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, proroga a 180 giorni	2.5.2023	29.6.2023
Se vi è delibera distribuzione dividendi, registrazione del verbale di approvazione del bilancio presso l'agenzia delle entrate	Entro 20 giorni dalla data di approvazione (R.M. 22.11.2000, n. 174/E)	22.5.2022	19.7.2023
Deposito bilancio e allegati al Registro imprese	Entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio	1.6.2023	31.7.2023
Annotazione sul libro inventari	Entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi	29.2.2024	29.2.2024

LE NOVITÀ IN TEMA
DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

Principio della derivazione rafforzata

L'art. 83, TUIR, stabilisce che le regole inerenti al principio della derivazione rafforzata si applichino anche al bilancio OIC. Tale effetto si sostanzia, sia per quelle imprese che redigono il bilancio secondo gli IAS, ma anche per quelle che lo redigono in base alle disposizioni del Codice Civile, nel riconoscimento a livello fiscale dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione; tutto ciò in conformità delle disposizioni dei principi contabili di riferimento, anche in deroga di quanto stabilito dal TUIR.

DERIVAZIONE RAFFORZATA

Schema di sintesi

DEFINIZIONE	DESCRIZIONE
Qualificazione	Qualificare significa individuare: • lo schema giuridico-contrattuale cui ricondurre la specifica operazione in base alla rappresentazione in bilancio (ad es., acquisto con pagamento differito); • se l'operazione genera flussi reddituali o patrimoniali (ad es., acquisto e vendita di azioni proprie); • se l'operazione non sia rappresentata nel bilancio IAS (ora anche OIC adopter), ma possa considerarsi fiscalmente realizzata o meno sotto il profilo giuridico-formale (ad es., vendita con assunzione di garanzia significativa).
Classificazione	Classificare significa individuare: • la specifica tipologia o classe di provento/onere (Conto economico) di ciascuna operazione, come qualificata nella rappresentazione IAS (ora anche OIC adopter) (ad es., fondi di ripristino e bonifica); • la specifica tipologia o classe di attivo/passivo (Stato Patrimoniale) di ciascuna operazione, come qualificata nella rappresentazione IAS (ora anche OIC adopter) (ad es., classificazione di attività e strumenti finanziari).
Imputazione temporale	Imputare sotto il profilo temporale significa individuare: • la maturazione economica che potrebbe essere diversa da quella giuridico-formale (ad es., ricavi di attivazione); • il periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti concorrono a formare la base imponibile (oneri relativi a più esercizi di cui all'art. 108, comma 3, del TUIR). Il fenomeno delle "imputazioni temporali" attiene alla corretta individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile.

DERIVAZIONE RAFFORZATA

Estensione del principio di derivazione rafforzata

Derivazione rafforzata per micro-imprese

Il principio della derivazione rafforzata **si applica alle micro-imprese (art. 2435-*ter,* c.c.) che hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria**. Pertanto, la derivazione rafforzata si applicherà a tutte le imprese che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali e a quelle che redigono il bilancio in base alle disposizioni del Codice Civile, a esclusione delle micro-imprese che non optano per la redazione del bilancio in forma ordinaria.

- Le disposizioni si applicano a partire **dal periodo d'imposta in corso al 22.6.2022** (a decorrere dal 2022).

Estensione del principio di derivazione rafforzata

Derivazione rafforzata per micro imprese in materia di errori contabili

- I criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili. La disposizione non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa (art. 2, comma 8, D.P.R. n. 322/1998).
- Le disposizioni si applicano a partire **dal periodo d'imposta in corso al 22.6.2022** (a decorrere dal 2022).

Estensione del principio di derivazione rafforzata

Società di capitali

NO microimprese (perché non applicano la derivazione rafforzata)

Soggetti	Articoli c.c.	Totale attivo SP	Ricavi netti delle vendite / prestazioni	N. medio dip. nell'esercizio	Composizione bilancio
Micro imprese	**Art. 2435-*ter***	**(fino a) € 175.000**	**(fino a) € 350.000**	**(fino a) 5**	**SP - CE**
Piccole imprese	Art. 2435-bis	(fino a) € 4.400.000	(fino a) € 8.800.000	(fino a) 50	SP - CE - Nota integrativa
Grandi imprese	Artt. da 2423 a 2427-*bis*	(oltre) € 4.400.000	(oltre) € 8.800.000	(oltre) 50	SP - CE - NI - Rend. finanziario - Relazione gestione

SOGGETTI SOTTOPOSTI A REVISIONE LEGALE DEI CONTI

OIC 29 - ERRORI CORREGGIBILI

- **Imprecisioni matematiche**;
- **erronee interpretazioni di fatti**;
- **negligenza nel raccogliere le informazioni e i dati disponibili per un corretto trattamento contabile**.

Non costituiscono errori

a. *le variazioni successivamente dimostratesi necessarie nelle valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni ed ai dati disponibili in quel momento,*

b. *l'adozione di criteri contabili fatta in base ad informazioni e dati disponibili in quel momento ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti ed utilizzati con la dovuta diligenza.*

DERIVAZIONE RAFFORZATA

Rilevanza del periodo d'imputazione in bilancio per le correzioni di errori contabili

LO STABILISCONO GLI AMMINISTRATORI (L'ORGANO DI CONTROLLO RILASCIA PARERE)

Errori rilevanti	Errori non rilevanti
Sono quelli che, da soli o insieme ad altri errori, influenzano le decisioni economiche degli utilizzatori di bilancio.	Sono quelli che non possono essere assimilati a quegli errori che invece arrecano pregiudizio alla conformità del bilancio con il postulato della rappresentazione veritiera e corretta.
Impatto solo sul PN **NO variazione risultato d'esercizio**	**Impatto sul CE** **Variazione risultato d'esercizio**

NOVITÀ DALLA FONDAZIONE OIC

Gli emendamenti ai Principi contabili nazionali conseguenti al completo recepimento della Direttiva contabile europea n. 34/2013 prevedono, tra l'altro, che gli **Enti di investimento e le imprese di partecipazione finanziaria non abbiano più la facoltà di avvalersi delle agevolazioni previste per le microimprese**. Pertanto la **disciplina contabile dei derivati** prevista dall'art. 2426, comma 1, n. 11-*bis*, c.c. e declinata nell'OIC 32 **si applica anche a tali imprese**.

La Fondazione OIC ha ricevuto una richiesta di **chiarimento in merito alla classificazione delle immobilizzazioni materiali.**
Il quesito posto è se le disposizioni dell'OIC 16 *"Immobilizzazioni materiali"* sulla classificazione abbiano carattere precettivo o meno. In particolare, **si chiede all'OIC di chiarire se le imbarcazioni da diporto, che non rientrano tra i beni materiali elencati dall'OIC 16** all'interno delle singole voci delle immobilizzazioni materiali, debbano essere classificate nella voce BII4) *"Altri beni"* oppure nelle voci BII2 *"Impianti e Macchinari"* o BII3 *"Attrezzature industriali e commerciali"*.

Ciò significa, ad esempio, che **gli amministratori delle imprese di noleggio di imbarcazioni da diporto**, devono valutare dapprima se, nella loro dinamica aziendale, sia appropriato **includere le imbarcazioni da diporto in una delle voci delle Immobilizzazioni materiali** così come previste dall'art. 2424, c.c. Se dovessero concludere che l'elencazione operata dalla norma non fornisca una rappresentazione chiara dei beni patrimoniali, potranno ricorrere al disposto dell'art. 2423-*ter*, c.c.

L'OIC ha pubblicato gli emendamenti ai Principi contabili nazionali necessari a disciplinare alcuni istituti tipici delle società cooperative. **La novità principale è legata al trattamento contabile dei ristorni. Su questo tema, l'OIC ha optato per una soluzione *principle-based*** facendo perno sull'esistenza, o meno, di un'obbligazione derivante dall'atto costitutivo, dallo statuto e/o dal regolamento della società cooperativa alla data di chiusura dell'esercizio. In mancanza di un obbligo ad erogare il ristorno ai soci, questo sarà contabilizzato al pari di una distribuzione di utile. Diversamente, se l'atto costitutivo, lo statuto o il regolamento prevedono un obbligo, il ristorno sarà rilevato quale componente di conto economico nell'esercizio in cui è avvenuto lo scambio mutualistico con il socio cooperatore (OIC 28).

NOVITÀ

Documento Interpretativo 11

Il comma 3-*octies* dell'art. 45 del D.L., prevede che: "*Considerata l'eccezionale situazione di turbolenza nei mercati finanziari, i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto,* ***possono valutare i titoli non destinati a permanere durevolmente nel loro patrimonio in base al loro valore di iscrizione****, come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato, anziché al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, fatta eccezione per le perdite di carattere durevole. L'applicazione delle disposizioni del primo periodo, in relazione all'evoluzione della situazione di turbolenza dei mercati finanziari, può essere prorogata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze*".

Rientrano nell'ambito di applicazione della norma i titoli di debito e i titoli di capitale iscritti nell'attivo circolante dello Stato patrimoniale valutati ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 9, c.c., al minore tra il costo e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato. I Principi contabili nazionali relativi ai titoli che rientrano nell'ambito di applicazione della norma sono l'OIC 20 *"Titoli di debito"* e l'OIC 21 *"Partecipazioni"*.

Documento Interpretativo 11

Le **perdite di carattere durevole** di cui al precedente punto 9 sono determinate **in base alle previsioni contenute nei principi contabili OIC 20 e OIC 21**.

Per le perdite di carattere durevole che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio, ai fini di quanto stabilito dall'art. 45, comma 3-*octies* del Decreto Legge, si tiene conto delle disposizioni dell'OIC 29 *"Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio"*.

La deroga introdotta dalla norma è volta a **consentire alle imprese di non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante** per effetto dell'andamento dei mercati alla data di chiusura del bilancio. Continuano ad applicarsi a tali titoli le altre disposizioni in tema di:

- **valutazione al costo ammortizzato ai sensi dell'OIC 20;**
- **conversione dei titoli in valuta estera ai sensi dell'OIC 26 *"Operazioni, attività e passività in valuta estera"*.**

La Fondazione OIC ha ricevuto una richiesta di chiarimento in merito all'applicazione dei Principi contabili nazionali alle micro-imprese, diverse da quelle classificabili tra gli Enti di investimento o tra le imprese di partecipazione finanziari . In particolare, si è chiesto un parere in merito alla **possibilità di rinunciare alle esenzioni previste nell'art. 2435-*ter*, c.c. (anche parzialmente) e con particolare riferimento alla facoltà di rilevare contabilmente gli strumenti finanziari derivati al *fair value* come previsto dal n. 11-*bis*** del primo comma dell'art. 2426 e di conseguenza dall'OIC 32 *"Strumenti Finanziari Derivati"*.

Trattandosi, pertanto, di una norma agevolativa per le micro-imprese, è del tutto plausibile che le stesse decidano volontariamente di non avvalersene e che quindi deliberatamente sostengano i maggiori oneri per la redazione del bilancio fornendo così un'informazione finanziaria più completa. In questa prospettiva una micro-impresa che decida di redigere il bilancio in forma ordinaria o in forma abbreviata adotterà le specifiche previsioni di legge stabilite per queste tipologie di bilancio, ivi inclusa la disciplina degli strumenti finanziari derivati prevista dal numero 11-*bis* del primo comma dell'art. 2426, c.c. e dall'OIC 32.

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Aspetti soggettivi

SOGGETTI INTERESSATI

Coloro che redigono il Bilancio d'esercizio in base al Codice Civile e ai Principi contabili nazionali

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Aspetti temporali

AMMORTAMENTI NON RILEVATI ESERCIZIO 2021

Differimento di 1 anno del termine del Piano di ammortamento originario

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Considerazioni iniziali

La sospensione degli ammortamenti rappresenta una **deroga** alle regole del CC e degli OIC.

CC, art. 2426, c. 1, n. 2

« 2) il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa».

OIC 16 - Immobilizzazioni materiali

par. 57: «*L'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati*»

par. 65: «*La sistematicità dell'ammortamento non presuppone necessariamente l'applicazione del metodo a quote costanti; tuttavia, il metodo a quote costanti è il metodo preferibile per il calcolo dell'ammortamento (…).*

Si applica il metodo a quote decrescenti quando l'immobilizzazione è maggiormente sfruttata nella prima parte della vita utile. Non è invece ammesso l'utilizzo di metodi di ammortamento a quote crescenti, in quanto tale metodo tende a porsi in contrasto con il principio della prudenza. Non è altresì ammesso l'utilizzo di metodi dove le quote di ammortamento sono commisurate ai ricavi o ai risultati d'esercizio della società o di un suo ramo o divisione (…).

par. 66: «È possibile ammortizzare l'immobilizzazione materiale anche secondo il metodo per unità di prodotto quando questo metodo di ammortamento fornisce una migliore rappresentazione della ripartizione dell'utilità ritraibile dal bene lungo la sua vita utile».

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

OIC 16

La **vita utile** è il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione. Può essere determinata anche attraverso le quantità di unità di prodotto (o misura equivalente) che si stima poter ottenere tramite l'uso dell'immobilizzazione. La circostanza che la vita utile di un'immobilizzazione sia indefinita non impedisce che l'immobilizzazione venga assoggettata ad un processo di ammortamento.

Metodi di ammortamento:

- **quote costanti**;
- **quote decrescenti**;
- **quote variabili**.

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

OIC 16

La determinazione del piano di ammortamento presuppone la conoscenza dei seguenti elementi:

(a) valore da ammortizzare = costo - presumibile valore residuo

(b) residua possibilità di utilizzazione = periodo in cui si prevede che il cespite sarà utile alla società

(c) criteri di ripartizione del valore da ammortizzare = devono assicurare una razionale e sistematica imputazione del valore dei cespiti durante la stimata vita utile dei medesimi.

CONTO ECONOMICO

B) Costi della produzione

[...]

10) b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

Il **costo di produzione** comprende tutti i costi direttamente imputabili all'immobilizzazione materiale. Può comprendere anche altri costi, per la quota **ragionevolmente imputabile** all'immobilizzazione, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato (con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi).

Rilevazione successiva - Rivalutazione

OIC 16

Le immobilizzazioni materiali possono essere rivalutate solo nei casi in cui leggi speciali lo richiedano o lo permettano.

Rilevazione successiva - Ammortamento

La **vita utile** è il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione. Può essere determinata anche attraverso le quantità di unità di prodotto (o misura equivalente) che si stima poter ottenere tramite l'uso dell'immobilizzazione. La circostanza che la vita utile di un'immobilizzazione sia indefinita non impedisce che l'immobilizzazione venga assoggettata ad un processo di ammortamento.

Il piano di ammortamento

- L'ammortamento può essere effettuato con **criteri matematici** oppure con **metodi di tipo più elastico**.
- I metodi di ammortamento devono assicurare una **razionale** e **sistematica** imputazione del valore dei cespiti durante la stimata vita utile dei medesimi.

  Metodi di ammortamento
  - **quote costanti;**
  - **quote decrescenti;**
  - **quote variabili.**
- **L'OIC 16 NON** ammette, invece, l'**ammortamento a quote crescenti**.

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Il piano di ammortamento

- Il criterio di ammortamento prescelto è riesaminato, con una **revisione della stima contabile**, qualora non più rispondente alle condizioni originarie previste nel piano di ammortamento: se la residua possibilità di utilizzazione è modificata, il valore contabile dell'immobilizzazione (valore originario al netto degli ammortamenti ed eventuali svalutazioni fino a quel momento effettuati), alla data dell'intervenuto cambiamento, è **ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite**.
- Il cambiamento della vita utile dei cespiti per avvenuti mutamenti nelle condizioni originarie di stima rappresenta una modifica di stime contabili.
- Il **piano di ammortamento** deve, quindi, essere **periodicamente rivisto** per appurare che non si siano verificati cambiamenti rispetto alle condizioni iniziali in cui è stato redatto. Si dovranno, al contempo, indicare la natura e gli effetti di ogni eventuale cambiamento di stima contabile, specificando nella nota integrativa l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico.

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Le modalità operative

In **Nota integrativa** è necessario:

1) spiegare le **ragioni della deroga** (ad esempio una minore utilizzazione dei beni, ma dovrebbero essere ammesse anche altre ragioni collegate alla situazione economica contingente);
2) illustrare l'iscrizione e l'importo della **riserva indisponibile;**
3) descrivere **l'impatto** sul risultato economico e sulla patrimoniale e finanziaria.

N.B.: le **«micro imprese»**, non essendo soggette all'obbligo della Nota integrativa, dovrebbero riportare queste informazioni nelle note in calce allo Stato patrimoniale.

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Riserva indisponibile

AMMONTARE TOTALE AMMORTAMENTI NON RILEVATI 2022

Iscrizione
RISERVA DI CAPITALE INDISPONIBILE
per il medesimo importo

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Riserva indisponibile

Riserva di capitale indisponibile

A questa dovranno essere destinati (**fino a completa capienza**), in ordine:

1) utili esercizio 2022;
2) altre riserve di utili iscritte in bilancio;
3) altre riserve patrimoniali disponibili;
4) utili esercizi futuri.

La Nota integrativa

OBBLIGO

INDICAZIONE IN NOTA INTEGRATIVA

1) Motivazioni della scelta
2) Importo riserva indisponibile
3) Impatto sul risultato d'esercizio

I soggetti che sospendono gli ammortamenti:

- **possono comunque dedurre fiscalmente le quote di ammortamento «sospese»:**
  - **applicando** le regole **IRES** e **IRAP;**
  - **a prescindere dall'imputazione al Conto economico.**

Effettuano quindi una **variazione in diminuzione** nella dichiarazione dei redditi e nella dichiarazione IRAP relative al 2022.

DISALLINEAMENTO
VALORI CIVILI E FISCALI

↓

Stanziamento
IMPOSTE DIFFERITE PASSIVE

LA GESTIONE DELLE PERDITE EMERSE NEL TRIENNIO 2020-2022

La normativa emergenziale

Art. 6, D.L. n. 23/2020

Modificato da D.L. n. 198/2022 (c.d. Milleproroghe)

Copertura anche sulle perdite emerse nell'esercizio bilanci in corso al 31.12.2022

Artt. 2446 e 2447 Codice Civile

Artt. 2482-*bis* e 2482-*ter* Codice Civile

TRATTAMENTO PERDITE

Cosa dice la deroga art. 6, comma 1, D.L. n. 23/2020

1. Per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31.12.2022 non si applicano gli artt. 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-*bis*, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-*ter*, c.c. e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484, primo comma, n. 4), e 2545-*duodecies,* c.c.

TRATTAMENTO PERDITE

Cosa dice la deroga art. 6, comma 1, D.L. n. 23/2020

2. Il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo stabilito dagli artt. 2446, secondo comma, e 2482-*bis*, quarto comma, c.c., è posticipato al quinto esercizio successivo (approvazione bilancio 2027); l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.

TRATTAMENTO PERDITE

Cosa dice la deroga art. 6, comma 1, D.L. n. 23/2020

3. Nelle ipotesi previste dagli artt. 2447 o 2482-*ter*, c.c., l'assemblea convocata senza indugio dagli amministratori, in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, può deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura dell'esercizio di cui al comma 2.

L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve procedere alle deliberazioni di cui agli artt. 2447 o 2482-*ter*, c.c. Fino alla data di tale assemblea non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484, primo comma, n. 4), e 2545-*duodecies*, c.c.

TRATTAMENTO PERDITE

Cosa dice la deroga art. 6, comma 1, D.L. n. 23/2020

4. Le perdite di cui ai commi da 1 a 3 devono essere distintamente indicate nella Nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio.

TRATTAMENTO PERDITE

Conseguenze mancata proroga deroghe art. 6, D.L. n. 23/2020

Possibile avere a bilancio un triennio di perdite sospese

(2020-2021 e 2022)

Possibili problemi per la verifica dei limiti - come influiscono le perdite sospese?

Le problematiche per gli amministratori

Il punto di vista dei sindaci/revisori

NOVITÀ IN TEMA DI CORREZIONE DEGLI ERRORI CONTABILI

273. All'articolo 83, comma 1, ultimo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di imputazione temporale di componenti negativi di reddito, ai fini della determinazione del reddito complessivo, a seguito della correzione di errori contabili, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: « , e, sussistendo gli altri presupposti, ***opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti****».*

CORREZIONE ERRORI CONTABILI

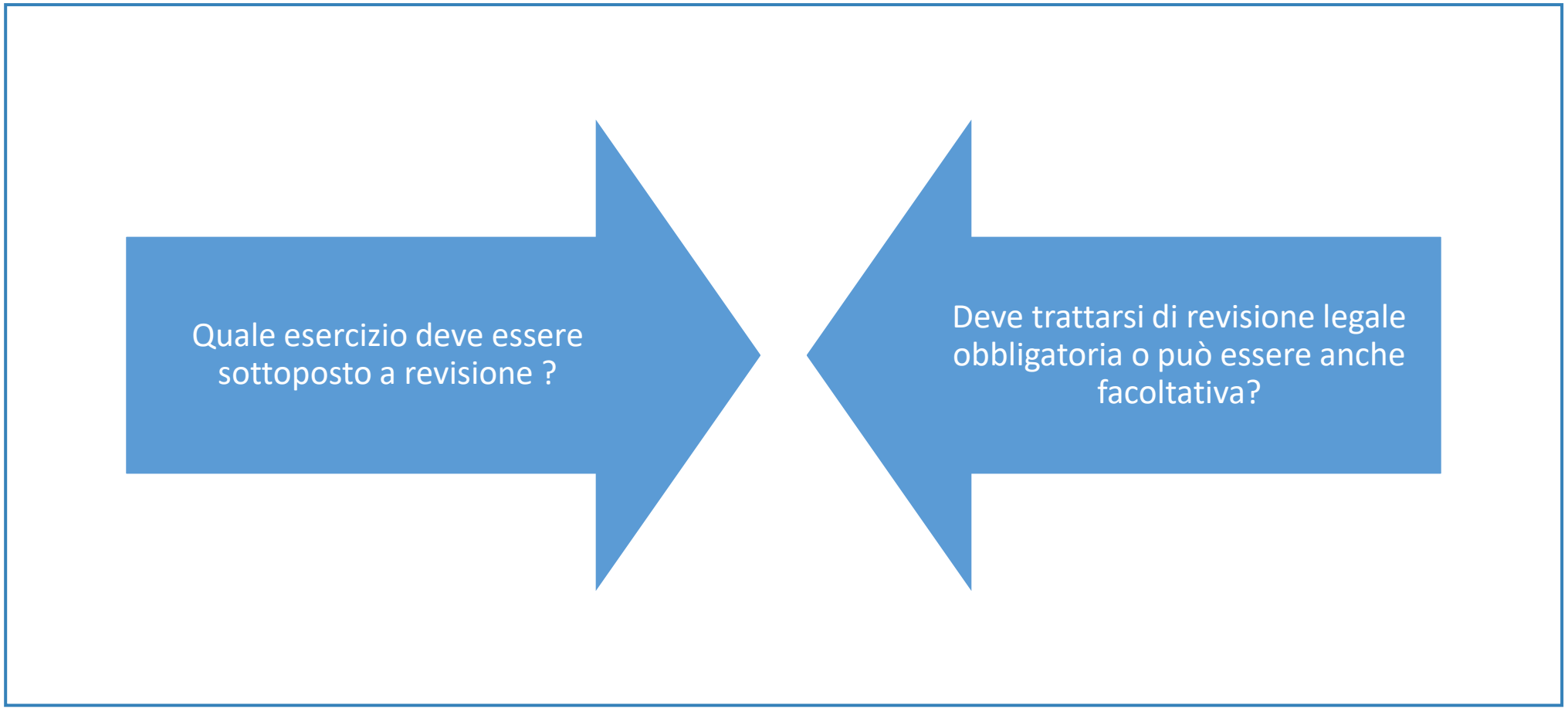
La novità della Legge di Bilancio 2023 (comma 274)

*274. All'articolo 8, comma 1-bis, del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: « , **e, sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti**».*

Le disposizioni di cui ai commi 273 e 274 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73.

CORREZIONE ERRORI CONTABILI

I dubbi sul tappeto



IL NUOVO PRINCIPIO OIC 34 SUI RICAVI

BOZZA PER LA CONSULTAZIONE

Si prega di inviare eventuali osservazioni preferibilmente entro il 7 marzo 2022 all'indirizzo e-mail staffoic@fondazioneoic.it o via fax al numero 06.67766830.

Se non diversamente indicato, i commenti ricevuti saranno resi pubblici al termine della consultazione.

Tale bozza di principio contabile potrebbe subire delle modifiche, anche significative, a seguito dell'esito della consultazione. La versione definitiva del principio contabile sarà pubblicata solo dopo le deliberazioni successive alla fase di consultazione.

Le finalità del nuovo principio

FINALITÀ DEL PRINCIPIO

1. Il principio contabile OIC 34 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei ricavi, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Ambito di applicazione

AMBITO DI APPLICAZIONE

2. Il presente principio si applica alle società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile. Le disposizioni del codice civile prese a riferimento per la redazione del presente principio sono riportate nel capitolo "*I ricavi nella legislazione civilistica*".
   Il presente principio si applica a tutte le transazioni che comportano l'iscrizione dei ricavi nella voce A1 – *Ricavi delle vendite e delle prestazioni* del conto economico ai sensi dell'articolo 2425 del codice civile.
   Sono escluse le transazioni che, ai sensi dell'OIC 12, sono classificate nella voce *A5 – Altri ricavi*.
   Sono escluse, altresì, le transazioni che non hanno finalità commerciale.
3. I ricavi derivanti da lavori in corso su ordinazione non sono trattati nel presente principio, ma seguono le disposizioni riguardanti i lavori in corso su ordinazione di cui all'OIC 23 - *Lavori in corso su ordinazione*.

Entrata in vigore

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

2024

40. Il presente principio si applica ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio ~~2023~~ o da data successiva.

Identificazione unità elementare di contabilizzazione

Al momento della rilevazione iniziale il redattore di bilancio deve procedere con l'analisi del contratto di vendita al fine di stabilire quali sono le unità elementari di contabilizzazione.

Nello specifico **devono essere trattati separatamente** i singoli beni, servizi o altre prestazioni che attraverso il contratto sono promesse al cliente.

La segmentazione del contratto è necessaria in quanto da un unico contratto di vendita possono scaturire più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente.

Quando non si deve procedere alla separazione

non si procede con la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione quando:

a) i beni e i servizi previsti dal contratto **sono integrati o interdipendenti tra loro**. Ciò accade quando i singoli beni o servizi non possono essere utilizzati separatamente dal cliente ma solo in combinazione gli uni agli altri;

b) una o più prestazioni previste dal contratto **non rientrano nelle attività caratteristiche della società e sono prestate gratuitamente**.

Vendita con garanzia

A.1 La **garanzia di assistenza al cliente**, prevista per legge, può non essere separata dal bene venduto e quindi trattata come se non fosse una unità elementare di contabilizzazione distinta. In tal caso la società rileva il ricavo per l'intera vendita e valuta l'iscrizione di un accantonamento a fondo oneri pari al costo di sostituzione e/o riparazione che la società stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto secondo le previsioni dell'OIC 31 - *Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto*.

Tale disposizione si applica anche ai casi in cui la garanzia, analoga a quella prevista dalla legge, sia prestata nei confronti di clienti residenti in giurisdizioni in cui tale obbligo non sia previsto.

A.2 Invece, **tutte le altre garanzie prestate al cliente** sono unità elementari di contabilizzazione da contabilizzare come un ricavo separato ai sensi del par. 17 del presente Principio contabile.

Cessione di licenze

A.3 **La cessione di una licenza** produce ricavi a conto economico quando la società cede in uso la licenza al cliente lungo un periodo di tempo determinato. Il ricavo da cessione della licenza è rilevato a conto economico proporzionalmente lungo la durata contrattuale a meno che altri criteri non siano identificabili (ad esempio sulla base delle vendite). Se il cliente ottiene tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza senza che si rendano necessarie ulteriori attività da parte del fornitore il ricavo da cessione della licenza è rilevato a conto economico al momento della consegna della licenza.

Vendite con obbligo di riacquisto (vedi OIC12)

A.4 Nei casi in cui **è previsto l'obbligo al riacquisto da parte del venditore**, non avvenendo il trasferimento dei rischi e benefici, si procederà con la contabilizzazione dell'operazione come segue:

- **se il prezzo di vendita è inferiore al prezzo di riacquisto**, l'operazione avrà natura finanziaria e pertanto il venditore a pronti iscriverà in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito verso il venditore a termine. La differenza tra prezzo di riacquisto (maggiore) e prezzo di vendita (minore) sarà imputata a conto economico per competenza come oneri finanziari (voce C17 - *Interessi e altri oneri finanziari*). La contropartita di tali oneri finanziari sarà il debito verso il venditore a termine. Tale debito si chiuderà al momento dell'operazione di retrocessione (ovvero quando sarà restituita la somma ricevuta maggiorata dei relativi oneri);
- **se il prezzo di vendita è superiore al prezzo di riacquisto**, l'operazione avrà natura operativa e pertanto il venditore iscriverà in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale: un debito verso la controparte corrispondente al prezzo pattuito per il futuro riacquisto, e un risconto passivo per la differenza (positiva) tra il prezzo di vendita ed il prezzo di riacquisto. Tale risconto, che rappresenta il corrispettivo ricevuto per aver concesso l'uso del bene al compratore, sarà rilasciato a conto economico in quote costanti come provento operativo (voce A5 - *Altri ricavi e proventi*).

Società che agisce per conto proprio o per conto di terzi

A.5 Quando in una transazione è coinvolta una terza parte oltre al venditore e al cliente, è necessario che la società venditrice proceda con una valutazione di tutti gli elementi contrattuali per stabilire se sta agendo per conto proprio o per conto di terzi.

A.6 Una società agisce per conto proprio quando:

- ha la responsabilità di fornire i beni/servizi al cliente;
- ha il rischio di magazzino inteso come il rischio che i beni rimangano invenduti e quindi perdano di valore;
- ha il potere discrezionale di decidere il prezzo del bene o del servizio.

A.7 Se la società non agisce per conto proprio applicando il paragrafo precedente, allora deve contabilizzare la prestazione fatta al cliente come se agisse per conto di terzi. In tal caso iscrive il ricavo della vendita al netto dei costi sostenuti per l'acquisto del bene, individuando in tal modo il valore della commissione spettante.

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA
BENI AI SOCI
(ART. 1, COMMI DA 100 A 105)

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Caratteristiche generali dell'agevolazione

L'**agevolazione dell'assegnazione** si sostanzia:

- nell'**applicazione di un'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura dell'8% (o del 10,5%, se la società è risultata di comodo per almeno 2 periodi d'imposta sugli ultimi 3) da conteggiare sulle plusvalenze che emergono in capo alla società;
- nella **possibilità di assumere,** per l'individuazione dell'entità delle plusvalenze, il **valore catastale degli immobili** in luogo del valore normale;
- nella **riduzione del reddito in natura del socio assegnatario** per l'importo tassato in capo alla società;
- nella **riduzione alla metà dell'imposta di registro, se dovuta in misura proporzionale** (*più* imposte ipotecaria e catastale fisse).

N.B. L'IVA, se dovuta, deve necessariamente risultare assolta nei modi ordinari.

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Caratteristiche generali dell'agevolazione

L'**assegnazione dei beni** [data dell'atto di assegnazione e non quello della delibera] o la **cessione** [data dell'atto] deve avvenire **entro il 30.9.2023,** con **imposta sostitutiva** calcolata sulla **differenza** tra **il valore dei beni assegnati e il costo fiscalmente riconosciuto**;
tenendo presente che:

- in sede di **assegnazione** la società ha la possibilità di richiedere che il **valore normale degli immobili** venga determinato su base catastale, ossia applicando alla relativa rendita catastale rivalutata con i moltiplicatori in materia di imposta di registro *ex* art. 52, D.P.R. n. 131/1986;
- in caso di **cessione**, al fine della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo, se inferiore:
  - al valore del bene *ex* art. 9, TUIR;
    o:
  - al valore catastale;

  deve essere computato in misura non inferiore ad uno dei due valori.

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Ambito soggettivo

Le società interessate all'assegnazione agevolata dei beni a soci sono:

- società per azioni;
- società in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- società in nome collettivo;
- società in accomandita semplice;

nonché, ai sensi dell'art. 5, comma 3, TUIR, anche le società di armamento e le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali *(vedere, al riguardo, la circolare n. 112/E/1999),* tenendo presente che:

- l'assegnazione deve rispettare la *par condicio* tra i soci e, quindi, i beni devono risultare assegnati nel rispetto delle quote di partecipazione al capitale da ciascuno di essi posseduto;
- con possibilità di assegnare a taluni soci beni agevolabili e, agli altri, beni non agevolabili.

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Soggetti assegnatari

I soggetti assegnatari devono essere individuati ***nei soci della società*** → poiché il disposto normativo nulla specifica in merito, si ritiene che l'assegnazione dei beni può avvenire anche nei riguardi di soci diversi dalla persone fisiche e/o residenti o meno nel territorio dello Stato.

Condizioni cui fare riferimento:

- **qualità di socio** → sussistente al 30.9.2022;
- **iscrizione nel libro soci, se previsto** → alla data del 30.9.2022, o*ppure* iscritti entro il 30.1.2023 in relazione a un titolo di trasferimento con data certa anteriore al 1.10.2022;
- **in assenza del libro soci (in quanto non obbligatorio)** → la condizione di socio deve essere verificata alla data del 30.9.2022 *(titolo avente data certa);*
- **entità o misura dell'assegnazione** → le quote esistenti alla data dell'assegnazione.

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Soggetti assegnatari - Casi particolari - 1

Intestazioni fiduciarie	Se la società fiduciaria risulta essere socia al 30.9.2022 e se è dimostrabile che il rapporto fiduciario è di data anteriore → sussiste la possibilità di beneficiare dell'agevolazione.
Situazioni di usufrutto e di nuda proprietà	L'individuazione della qualità di socio deve necessariamente risultare riferita al soggetto titolare della «nuda proprietà».
Eredi del *de-cuius*	Gli eredi che subentrano al *de-cuius* (socio alla data del 30.9.2022) hanno la possibilità di beneficiare dell'agevolazione.

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Soggetti assegnatari - Casi particolari - 2

Fusioni

Scissioni

Possono procedere all'assegnazione dei beni:

- la società incorporante;
- la società risultante dalla fusione;
- le società beneficiarie delle scissioni;

anche nei riguardi dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, a condizioni che gli stessi risultino aver rivestito la qualità di soci presso le società di derivazione al 30.9.2015.

Ipotesi procedurale

Se il signor Paolo Rossi è socio della Rossi Srl dall'anno 2000 e in data 2.1.2016 la Rossi S.r.l. viene incorporata nella Bianchi S.p.A., l'agevolazione si rende operativa nel caso in cui la Bianchi S.p.A. decide di procedere ad assegnare beni al signor Paolo Rossi.

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Beni immobili agevolati e non agevolati

Agevolati

Assegnazione o cessione agevolata riguarda gli immobili:

- **patrimoniali** di cui all'art. 90, TUIR (cat. A locati);
- **merce,** alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- **strumentali per natura** (categorie catastali B, C, D, E e A/10 → *non utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività d'impresa).*

Non agevolati

Assegnazione o cessione agevolata non può riguardare gli immobili strumentali per destinazione, cioè quelli utilizzati dalla società nell'esercizio della propria impresa.

Le caratteristiche devono necessariamente risultare verificate nel momento dell'assegnazione o della cessione e, quindi, indipendentemente dalla data di acquisizione al patrimonio della società.

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Casistica individuativa

BENI IMMOBILI

Tipo immobile	agevolazione
Unità immobiliare locata (categoria catastale: A/3)	Sì
Unità immobiliare utilizzata dalla società in proprio (categoria catastale: A/3)	No, in quanto strumentale per destinazione
Unità immobiliare (categoria catastale: A/3) - merce	Sì
Bene immobile locato (categoria catastale: D/1)	Sì
Bene immobile locato utilizzato dalla società in proprio (categoria catastale: D/1)	No

TERRENI

I **terreni agricoli** utilizzati per la coltivazione o l'allevamento di animali si devono ritenere dotati del requisito della strumentalità per destinazione (quindi, non assegnabili in modo agevolato - circolare 21.5.1999, n. 112/E).

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Determinazione del valore normale

Assegnazione beni immobili	**valore normale** → quello risultante dall'applicazione all'entità delle rendite catastali dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'art. 52, TUR.
Cessione beni immobili	**imponibile imposta sostitutiva** → maggior importo tra corrispettivo pattuito e valore normale dei beni ceduti *(quest'ultimo eventualmente sostituito dal valore catastale per i beni immobili se previsto).*
Assegnazione o cessione beni mobili	**valore normale** → l'entità calcolata con i criteri di cui all'art. 9, TUIR.

valore intermedio → operativo se assunto tra quello catastale e quello normale del bene immobile.

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Immobiliare di gestione

Regola

Immobili detenuti per la locazione → privi requisito strumentalità sia le categorie catastali che qualificano in via ordinaria gli immobili strumentali (B, C, D, E e A/10), sia quelli di civile abitazione.
L'attività esercitata (gestione e locazione) consente l'inclusione degli immobili tra quelli agevolabili.

Ne deriva che:

- si devono ritenere agevolabili le cessioni e le assegnazioni di beni immobili concessi in locazione a terzi da parte delle immobiliari di gestione;
- *in quanto:*
- non sono considerati strumentali gli immobili che costituiscono oggetto dell'attività dell'impresa (ad esempio: beni immobili locati a terzi).

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Società non operative

Regole

Società non operative quelle che lo erano per almeno 2 dei 3 periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, cessione o trasformazione.
Società che non hanno superato *test* dei ricavi (o erano in perdita sistematica), ma che hanno beneficiato di una *causa di esclusione legale* o di una *situazione di disapplicazione* **sono «società operative».**

Valutazione casi di assegnazione poste in essere nel 2023:

2020	2021	2022	agevolabile?	aliquota i.s.
non operativa	non operativa	operativa	no	10,50%
operativa	non operativa	non operativa	no	10,50%
operativa	operativa	non operativa	sì	8%
non operativa	operativa	operativa	sì	8%

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Affrancamento riserve in sospensione d'imposta

Sono soggette all' imposta sostitutiva nella misura del 13% le riserve in sospensione d'imposta che vengono annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano.

PAGAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

60%	**entro il 30.9.2023**	**Possibile la compensazione con i criteri di cui al D.Lgs. n. 241/1997**
40%	**entro il 30.11.2023**	

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Tassazione in capo ai soci (persone fisiche) - Caso 1

SOCIETÀ ASSEGNANTE : S.r.l. - riserve di capitali

DATI

- Costo della partecipazione ..... € 500.000,00;
- Valore assegnato del bene ..... € 950.000,00;
- Costo fiscale del bene ..... € 550.000,00;
- Imposta sostitutiva dovuta su ..... € 400.000,00.

In capo ai soci (persone fisiche):

- il valore della partecipazione, che si riduce di € 950.000,00 e si incrementa di € 400.000,00 = decremento netto di € 550.000,00;
- se il costo della partecipazione era pari a € 500.000,00, l'eccedenza, che sarà pari a di € 50.000,00 data dal seguente conteggio:€ 500.000,00 - € 950.000,00 + € 400.000,00 = € - 50.000,00, costituisce reddito di capitale.

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Tassazione in capo ai soci (persone fisiche) - Caso 2

SOCIETÀ ASSEGNANTE : S.r.l. - riserve di capitali

DATI

- Valore assegnato del bene ..... € 950.000,00;
- Costo fiscale del bene ..... € 550.000,00;
- Imposta sostitutiva dovuta su ..... € 400.000,00.

In capo ai soci (soggetti IRES) le somme derivanti dalla ripartizione:

- del capitale;
- di riserve di capitale;

in eccesso rispetto al costo fiscale delle partecipazioni costituiscono plusvalenze soggette a:

- tassazione integrale;

o a:

- tassazione per il 5% in presenza dei requisiti PEX.

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Tassazione in capo ai soci - Caso 3

SOCIETÀ ASSEGNANTE : S.r.l. - riserve di utili

DATI

- Valore assegnato del bene ..... € 950.000,00;
- Costo fiscale del bene ..... € 550.000,00;
- Imposta sostitutiva dovuta su ..... € 400.000,00.

In capo al socio:

il valore non assoggettato ad imposta sostitutiva pari a € 550.000,00

deve essere considerato «dividendo» che deve necessariamente risultare assoggettato ad imposizione con le ordinarie modalità.

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Imposte indirette

IVA	**Nessuna specifica agevolazione** - atti di assegnazione ai soci → equiparati a cessioni di beni. No IVA per assegnazioni di beni che non avevano generato detrazioni al momento dell'acquisto.
Imposta di registro	**Riduzione al 50%** delle aliquote proporzionali dell'imposta di registro per gli atti di assegnazione (o cessione) eventualmente soggetti.
Ipotecarie e catastali	**Sempre dovute in misura fissa** (anche per le cessione e le assegnazione assoggettata a IVA).

TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE (ART. 1, COMMI DA 100 A 105)

TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE

Ambito soggettivo

Società interessate → quelle che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione:

- di beni immobili;
- di beni iscritti in pubblici registri;

che entro il 30.9.2023 si trasformano in «società semplici».

Al riguardo è opportuno sottolineare che per l'art. 73, comma 4, TUIR, per **oggetto principale** si deve intendere l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati:

- dalla legge;
- dall'atto costitutivo;

o:

- dallo statuto.

TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE

Soggetti assegnatari

Condizione → alla data dell'atto della trasformazione la compagine sociale deve necessariamente risultare composta dai medesimi soci che erano tali alla data del 30.9.2022.

Al riguardo è opportuno sottolineare che si deve ritenere non influente che **al momento della «trasformazione»** la percentuale di partecipazione del capitale da parte dei singoli soci risulti di entità diversa rispetto a quella dai medesimi posseduta al 30.9.2022.

Momento della «trasformazione» → **dovrebbe coincidere** (anche per le società di persone) alla data in cui si verifica la pubblicità dell'avvenuta operazione di trasformazione.

TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE

Imposta sostitutiva

Si rendono operative le medesime regole previste per l'assegnazione (anche per quanto attiene l'individuazione della base imponibile).

Società non operative 10,50%	Altre società 8%	Affrancamento riserve in sospensione d'imposta 13%

PAGAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

60%	entro il 31.7.2023	Possibile la compensazione con i criteri di cui al D.Lgs. N. 241/1997
40%	entro il 30.11.2023	

TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE

Tassazione in capo ai soci

tassazione in capo ai soci → nessuna.

atto di trasformazione → non interrompe il periodo quinquennale che rileva ai fini dell'individuazione dei redditi diversi.

valore assoggettato ad imposta sostitutiva da parte della società → deve essere considerato in aggiunta al costo fiscale delle partecipazioni

N.B. nella società trasformata possono anche essere presenti beni "non agevolabili", per i quali la tassazione che si rende applicabile è quella ordinaria.

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Imposte indirette

IVA	**Nessuna specifica agevolazione** - atti di «trasformazione in società semplice» devono essere considerati come «destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa».
Imposta di registro	**Gli «atti di trasformazione»** sono soggetti a imposta di registro in misura fissa.
Ipotecarie e catastali	**Gli «atti di trasformazione»** sono soggetti a imposta in misura fissa.

CONTABILITÀ E BILANCIO

DETASSAZIONE DELLE SOPRAVVENIENZE DA ESDEBITAZIONE

AE, risposta a interpello n. 183/2023

La Società oggetto dell'istanza ha attraversato negli ultimi anni una prolungata fase di crisi, da cui sono derivate ingenti perdite d'esercizio.

Per tale ragione, **la Società ha sottoscritto, con il socio unico Beta** S.p.A. (di seguito, anche ''Beta'') **e con il creditore finanziario Gamma** SPV S.r.l. (di seguito, anche ''Gamma SPV''), che in passato aveva acquisito il debito di Alfa nei confronti del sistema bancario, un ***''Accordo di ristrutturazione*** *del debito in esecuzione del Piano di risanamento dell'esposizione debitoria e di riequilibrio della situazione finanziaria, attestato ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 67 comma 3, lettera D, Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267''.*

L'accordo prevede che parte dei crediti vantati da Gamma SPV, siano oggetto di apporto, per il loro valore nominale complessivo alla data di efficacia del piano di risanamento, al patrimonio netto di Alfa, a fronte dell'emissione a favore di Gamma SPV di nuovi strumenti finanziari partecipativi di patrimonio (di seguito ''SFP''), che attribuiscono ai titolari il diritto di percepire, in via preferenziale rispetto all'azionista, e in via proporzionale rispetto al numero degli stessi detenuti, gli utili o le riserve a utili risultanti dal bilancio, ovvero la ripartizione del patrimonio netto di liquidazione della società.

In sintesi, Gamma SPV, a fronte di una significativa ed immediata riduzione della propria esposizione chirografaria, ha ottenuto l'assegnazione di strumenti finanziari partecipativi idonei a ''catturare'' eventuali risultati positivi rinvenienti dalla gestione *post* ristrutturazione e che, comunque, non garantiscono il rimborso dell'ammontare oggetto di conversione (esecuzione del piano di risanamento *ex* art. 67, L.F.).

DETASSAZIONE DELLE SOPRAVVENIENZE DA ESDEBITAZIONE

AE, risposta a interpello n. 183/2023

In particolare, **l'Istante chiede se sia corretto determinare il reddito imponibile dell'esercizio nel modo seguente**:

a) **determinazione del reddito imponibile dell'esercizio N al netto della sopravvenienza attiva fiscale da conversione**, con deduzione degli interessi passivi di periodo e riportabili dagli anni precedenti nei limiti del ROL dell'esercizio N;
b) **utilizzo delle perdite fiscali pregresse in abbattimento del reddito imponibile, nel limite dell'80% dello stesso**;
c) **variazione in aumento del totale della sopravvenienza attiva fiscale da conversione, con ''consumo'' contestuale di tutte le perdite fiscali pregresse residue** (al netto dell'utilizzo di cui al precedente punto);
d) **variazione in diminuzione parziale della ''Sopravvenienza attiva fiscale da conversione'' residua**.

Il dubbio interpretativo si origina dal fatto che, in alternativa, si potrebbe ritenere che la deduzione degli interessi passivi eccedenti a riporto e l'utilizzo delle perdite fiscali pregresse debbano essere effettuati dopo aver calcolato il reddito imponibile al lordo della sopravvenienza attiva fiscale in oggetto.

DETASSAZIONE DELLE SOPRAVVENIENZE DA ESDEBITAZIONE

AE, risposta a interpello n. 183/2023

L'AE ritiene inoltre che la disposizione di cui al **predetto art. 88, comma 4-*ter*, TUIR, vada coordinata con quanto previsto dal comma 1 dell'art. 84, TUIR**, secondo cui la perdita di un periodo d'imposta può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi, per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

Pertanto, **al fine di assicurare il rispetto della ratio della norma** di cui all'art. 88, comma 4-*ter*, e di evidenziare correttamente l'utilizzo delle perdite a riduzione della sopravvenienza da esdebitazione, nel rispetto della corretta determinazione del reddito imponibile sulla base dell'art. 84, TUIR, **l'AE ritiene che occorra**:

- **determinare il reddito imponibile al lordo della sopravvenienza attiva da esdebitazione** tenendo conto, ai fini della deducibilità degli interessi passivi, del regime di cui all'art. 96, TUIR;
- **applicare l'art. 84, TUIR, sul predetto reddito di periodo, utilizzando le perdite pregresse, nei limiti dell'80%** dello stesso reddito, prioritariamente sugli altri redditi senza tenere conto della sopravvenienza attiva;
- **scomputare le eventuali ulteriori perdite pregresse e le eventuali eccedenze di interessi passivi** non dedotte ai sensi dell'art. 96, TUIR, a riduzione della sopravvenienza da esdebitazione;
- **detassare, ai sensi dell'art. 88, comma 4-*ter*, TUIR, la parte della sopravvenienza da esdebitazione eventualmente residuata a seguito dell'utilizzo delle perdite pregresse e degli interessi passivi** di cui al punto precedente.

Di conseguenza, **con riferimento al caso specifico prospettato dall'Istante, in cui le perdite pregresse risultano inferiori all'80% del reddito imponibile**, determinato al lordo della sopravvenienza attiva da esdebitazione e tenendo conto della deduzione degli interessi passivi ai sensi dell'art. 96, TUIR, **la Società dovrà utilizzare tutte le perdite pregresse prioritariamente sugli altri redditi e successivamente sulla sopravvenienza attiva, esentando la quota parte della sopravvenienza attiva che residua dopo la consumazione delle perdite pregresse e degli interessi passivi** ai sensi dell'art. 88, comma 4-*ter*, TUIR.

L'ESERCIZIO DI COMPETENZA DELLA CESSIONE DEL CREDITO

Cassazione, sentenza n. 31407/2022

Nella sentenza n. 31407/2022 **la Cassazione interviene nello specificare che il momento di competenza nella cessione dei crediti pro soluto** va individuato nell'anno in vengono trasferiti il relativo diritto e i rischi connessi al credito.
Tale intervento fa riferimento ad una cessione di credito avvenuta nel 2005 e il cui debitore aveva onorato nel 2006. **Il contendere riguardava l'individuazione dell'esercizio in cui imputare la plusvalenza** emersa dal differenziale tra il valore del credito e il corrispettivo della cessione che secondo la ricorrente Agenzia delle Entrate era individuabile nel 2006 ossia quando i debitori ceduti avevano adempiuto il loro debito.
La Cassazione osserva tuttavia che **il momento in cui si perfeziona la cessione**, e quindi emergono le suddette plusvalenze, deve essere individuato **nell'esercizio in cui sono trasferiti tutti i rischi connessi al credito, ovvero in quello in cui si trasferisce il controllo sui flussi finanziari**.

AE, risposta a interpello n. 43/2023

Il trasferimento del personale a seguito di una riorganizzazione aziendale genera componenti positivi/negativi che sono Imponibili/deducibili, è quanto emerge dalla risposta a interpello n. 43/2023 dell'Agenzia delle Entrate.
In particolare, si fa riferimento al caso di un **gruppo assicurativo** che per effetto dell'uscita **dal mercato italiano ha riallocato il proprio personale** tra le varie società che compongono il gruppo attraverso dei recessi e dei conferimenti di contratti di lavoro dipendente.
A seguito di tale operazione, l'istante ha posto i seguenti quesiti.

Quesito n. 1
A seguito **del Recesso BETA e di GAMMA il debito della ALFA per la liquidazione del valore della quota posseduta** da BETA e da GAMMA verrà estinto con **l'assegnazione a quest'ultima di taluni rapporti di lavoro subordinato**.
Dal punto di vista fiscale, **tale assegnazione comporta l'emersione di una plusvalenza in capo alla ALFA**, **tassabile ai fini IRES** ai sensi dell'art. 86, comma 1, lett. c), TUIR, determinata in misura pari alla differenza tra il "valore normale" del *know-how* implicito nei rapporti di lavoro subordinato e il relativo costo fiscalmente riconosciuto (quest'ultimo nullo).
Tuttavia, la circostanza che la plusvalenza in capo alla ALFA sia principalmente determinata dal valore del *know-how* implicito nei contratti di lavoro trasferiti al socio recedente **pone dei dubbi circa la rilevanza della stessa ai fini IRAP**, **posto che tale componente positivo rilevato a conto economico non sarebbe correlato a componenti negativi dedotti dalla base imponibile IRAP** nel medesimo esercizio o negli esercizi precedenti.
La ALFA chiede chiarimenti in merito al corretto trattamento ai fini dell'IRAP della plusvalenza che verrà realizzata a seguito del trasferimento del valore del *know-how* implicito nei contratti di lavoro subordinato.

AE, risposta a interpello n. 43/2023

Quesito n. 2

In sede di liquidazione del valore della quota posseduta nella ALFA, BETA rileverà contabilmente una plusvalenza pari alla differenza tra il valore contabile della partecipazione "stralciata" e la quota proporzionale del valore del *know-how* implicito nei rapporti di lavoro trasferiti. Inoltre, la quota non proporzionale comporterà la rilevazione, nel bilancio di BETA, di un debito nei confronti della ALFA.

Sulla base del parere dell'esperto contabile, **il valore del *know-how* implicito nei rapporti di lavoro trasferiti non è "capitalizzabile" tra le immobilizzazioni** ma viene integralmente "spesato" a Conto economico tra gli oneri di esercizio.

BETA chiede chiarimenti in merito alle corrette modalità di deduzione ai fini IRES e IRAP dei costi correlati al trasferimento del valore del suddetto *know-how*.

Quesito n. 3

Analoga incertezza a quella descritta nel Quesito n. 1 si presenta con riferimento al Conferimento BETA (nonché al Conferimento GAMMA e al Conferimento EPSILON) per quanto riguarda (i) **il trattamento ai fini dell'IRAP della plusvalenza** che emerge in capo alla conferente (DELTA) **dal conferimento del valore del *know-how* implicito nei contratti di lavoro subordinato inclusi nel Perimetro BETA 2** (nonché nel Perimetro GAMMA e nel Perimetro EPSILON) e (ii) **la deducibilità di tale valore, ai fini IRES e IRAP, in capo alla società conferitaria**.

Anche nel caso di tali conferimenti in BETA, GAMMA e EPSILON, **il valore del *know-how* implicito** nei rapporti di lavoro conferiti **non sarà capitalizzato ma piuttosto viene iscritto integralmente tra gli oneri dell'esercizio**, **neutralizzando l'aumento del patrimonio netto derivante inizialmente dal valore conferito da DELTA**.

Anche in tale circostanza la plusvalenza registrata da DELTA all'atto del conferimento del valore del *know-how* implicito nei contratti di lavoro trasferiti non sarebbe correlata a componenti negativi dedotti dalla base imponibile IRAP nel medesimo esercizio o negli esercizi precedenti posto che: (i) **il valore del *know-how* implicito nei contratti di lavoro trasferiti non è stato oggetto di acquisizione a titolo oneroso ma si tratta di un valore autoprodotto** e (ii) **sin dalla sua costituzione DELTA non ha dedotto dalla base imponibile IRAP alcun componente negativo specificamente riferibile al predetto valore**.

DELTA chiede quindi chiarimenti in merito al corretto trattamento ai fini dell'IRAP della plusvalenza che verrà realizzata a seguito del trasferimento del valore del *know-how* implicito nei contratti di lavoro subordinato inclusi all'atto del Conferimento BETA (nonché del Conferimento GAMMA e del Conferimento EPSILON).

AE, risposta a interpello n. 43/2023

Quesito n. 4

BETA, GAMMA e EPSILON chiedono chiarimenti in merito alle corrette **modalità di deduzione ai fini IRES e IRAP del valore del *know-how* implicito nei contratti di lavoro subordinato all'atto del Conferimento BETA**, del Conferimento GAMMA e del Conferimento EPSILON.

Ai quesiti, l'Agenzia delle Entrate risponde evidenziando la rilevanza fiscale di oneri e proventi emersi dall'operazione. **Nello specifico, le plusvalenze da iscrivere in A5 di Conto economico sono imponibili sia ai fini IRES che IRAP. I componenti negativi di reddito diventano deducibili ai fini IRES previa iscrizione a Conto economico e sono rilevanti ai fini IRAP se iscritti sempre a Conto economico tra gli oneri deducibili**.

AE, risposta a interpello n. 46/2023

Il costo corrisposto per i finanziamenti a tasso zero sono o non sono rilevanti ai fini IRAP? Questo è l'oggetto della risposta a interpello n. 46/2023 che una società del settore nautico ha posto all'Agenzia delle Entrate.
In particolare, **tale società si è accordata con una società di credito al consumo al fine che quest'ultima rilasci ai clienti della prima finanziamenti a tasso zero**.
In pratica, il cliente per il tramite del venditore richiede il prestito alla finanziaria, vedendosi applicare un tasso pari a zero. **La società nautica**, a sua volta, **sostiene un costo verso la finanziaria** da iscrivere a rettifica dei ricavi o in B7 come costo per servizi commerciali con conseguente rilevanza ai fini IRAP, rispetto alla non deducibilità qualora, tale costo, fosse stato rilevato tra i componenti finanziari.
L'istante rafforza la sua posizione (rilevanza del costo ai fini IRAP a seguito della sua corretta rilevazione nella parte caratteristica del conto economico) citando la risoluzione n. 52/1996, una successiva risoluzione n. 71/1998 e la sentenza della Cassazione n. 26122/2019.
L'Agenzia delle Entrate risponde invece in merito alla questione confermando l'irrilevanza ai fini IRAP del suddetto costo in quanto **la sua natura finanziaria dipenderebbe dalla stretta connessione con l'erogazione del finanziamento** non rilevando o prevalendo che il beneficiario del capitale dato in prestito non sia la società nautica ma un suo cliente. **La tesi è inoltre sostenuta dal fatto che l'importo corrisposto dalla società è parametrato alle caratteristiche del prestito** e che può essere modificato su base unilaterale della società erogatrice del finanziamento.

AMMORTAMENTO FABBRICATI DI IMPRESE COMMERCIO AL DETTAGLIO

Aliquota d'ammortamento al 6%

A partire dal periodo d'imposta in **corso al 31.12.2023 e per i successivi 4 periodi d'imposta** (2023-2027) **i fabbricati del commercio al dettaglio** posseduti dalle imprese che hanno i codici ATECO indicati nella tabella seguente **potranno essere ammortizzati con l'aliquota del 6%**. L'applicazione della norma è subordinata all'emissione di un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Codice ATECO	Descrizione
47.11.10	Ipermercati
47.11.20	Supermercati
47.11.30	Discount alimentari
47.11.40	Minimercati ed altri esercizi non specializzati di alimentari vari
47.11.50	Commercio al dettaglio di prodotti surgelati
47.19.10	Grandi magazzini
47.19.20	Commercio al dettaglio in esercizi non specializzati di computer, periferiche, attrezzature per le telecomunicazioni, elettronica di consumo audio e video, elettrodomestici
47.19.90	Empori ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari
47.21	Commercio al dettaglio di frutta e verdura in esercizi specializzati
47.22	Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne in esercizi specializzati
47.23	Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi in esercizi specializzati
47.24	Commercio al dettaglio di pane, torte, dolciumi e confetteria in esercizi specializzati
47.25	Commercio al dettaglio di bevande in esercizi specializzati
47.29	Commercio al dettaglio di altri prodotti alimentari in esercizi specializzati

Risposta a interpello n. 481/2022 - PEX

Con la **risposta a interpello n. 481/2022 l'Agenzia delle Entrate specifica come determinare il requisito della commercialità con riferimento a partecipazioni detenute in società in liquidazione**.
In particolare, **l'Agenzia delle Entrate specifica che tale periodo va computato non dal momento in cui si realizza la partecipazione, ma da quando parte la liquidazione**. Peraltro tale momento non va ricercato nell'iscrizione della causa di scioglimento ma da quando di fatto la liquidazione è effettivamente iniziata avendo cura di valutare eventuali lettere inviate dalla società ai clienti e/o ai dipendenti in cui si evidenzia l'intenzione di porre in liquidazione la società.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

AE, Risposta a interpello n. 165/2022

ALFA è la capogruppo del Gruppo Assicurativo Alfa (di seguito, il "Gruppo Alfa") che comprende, inoltre, DELTA S.r.l. (di seguito, "DELTA"), società immobiliare interamente partecipata da ALFA, ed EPSILON S.r.l. (di seguito, "EPSILON"), società d'intermediazione assicurativa partecipata al 60,25% da ALFA e attualmente in liquidazione volontaria.

Nell'istanza, viene riferito che tale configurazione del Gruppo Alfa è il risultato di un processo di riorganizzazione societaria, avviato nel corso dell'esercizio 2021, che ha comportato la realizzazione delle seguenti operazioni:

i. **la cessione della partecipazione** totalitaria in ZETA S.p.A (di seguito, "ZETA"), unitamente alla controllata diretta ETA S.r.l. (di seguito, "ETA"), da parte di THETA S.r.l (di seguito, "THETA") a una compagnia di assicurazioni di diritto italiano appartenente a un altro gruppo assicurativo, perfezionatasi in data xx/xx/xxxx, a seguito del rilascio delle necessarie autorizzazioni da parte dell'Istituto di Vigilanza;
ii. **la fusione per incorporazione** transfrontaliera di THETA nella controllante non residente BETA, perfezionatasi in data xx/xx/xxxx, con retrodatazione degli effetti contabili dell'operazione al xx/xx/xxxx.

AE, Risposta a interpello n. 165/2022

Secondo quanto rappresentato, **il processo di riorganizzazione del Gruppo Alfa si concluderà nel corso dell'esercizio 2022** con la cessione a terzi dell'intero capitale sociale di ALFA nel presupposto dell'ottenimento delle necessarie autorizzazioni da parte dell'Istituto di Vigilanza.

L'Istante evidenzia, inoltre, di **avere aderito**, a decorrere dal periodo d'imposta 2016 e sino al 2020, in qualità di società consolidata, **al regime di tassazione di gruppo** di cui agli artt 117 e ss., TUIR, con l'allora controllante THETA nel ruolo di consolidante, e con DELTA (controllata al 29,355% da AV e per il restante 70,665% da AA), Assi 90 Roma (controllata al 60,25% da ALFA e per il restante 39,75% da ZETA), ZETA ed ETA (controllata al 100% da ZETA), in qualità di consolidate (di seguito, "Consolidato THETA").

Il Consolidato THETA si è interrotto, con effetto 1.1.20XX, a seguito del perfezionamento della predetta operazione di fusione per incorporazione della consolidante THETA nella società non residente BETA, *ex* art. 124, comma 5, TUIR, non essendo stata istituita in Italia una stabile organizzazione dell'incorporante nella quale far confluire il patrimonio dell'incorporata.

AE, Risposta a interpello n. 165/2022

Ciò premesso, **nell'ambito del nuovo assetto societario, ALFA evidenzia l'intenzione esercitare l'opzione**, ai sensi dell'art. 13, Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 1.3.2018 (di seguito, "D.M. Attuativo"), **per un nuovo consolidato fiscale, unitamente a DELTA e a EPSILON, in qualità di consolidate**. La stessa **ALFA evidenzia di non poter optare per il consolidato fiscale in qualità di consolidante** poiché è priva del requisito del controllo nella società partecipata DELTA Roma sin dall'inizio del periodo di imposta 2021 *ex* art. 120, comma 2, TUIR. Al riguardo, infatti, ALFA precisa di detenere, all'inizio del periodo d'imposta 2021 (ossia, alla data del 1.1.2021) solo il 29,335% del capitale sociale di DELTA e di aver acquisito la restante parte, ossia il 70,665%, solo successivamente (in data xx/xx/xxxx).
Pertanto, **al fine di poter esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo, ALFA sarà designata a svolgere il ruolo di consolidante dalla propria controllante non residente BETA** nel rispetto delle condizioni e dei requisiti soggettivi contenuti nell'art. 117, comma 2-*bis*, TUIR, in tema di consolidato orizzontale (c.d. consolidato tra sorelle) e secondo le modalità stabilite dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 6.11.2015. L'opzione per il nuovo consolidato fiscale consentirà ad ALFA - consolidante-designata - di compensare il proprio reddito imponibile con le perdite fiscali che si prevede saranno realizzate dalle consolidante, EPSILON e DELTA, nell'esercizio 2021.

AE, Risposta a interpello n. 165/2022

Più in dettaglio, l'Istante evidenzia che:

a) **EPSILON è in liquidazione** sin dal 2018;

b) **DELTA ha ceduto nel corso del 2021** l'ultimo immobile di sua proprietà realizzando con tale cessione una minusvalenza fiscalmente deducibile d'importo significativo, pari a euro xxxxx, che concorrerà alla formazione di una perdita fiscale per il medesimo periodo d'imposta 2021 stimabile indicativamente in misura pari a euro xxxxxx;

c) **il termine di durata di DELTA è fissato al 31.12.2021 per previsione statutaria**. Il decorso del termine è causa di scioglimento della società salvo l'assemblea non decida di prorogarne il termine di durata. Al verificarsi della causa di scioglimento per decorso del termine, DELTA sarà posta in liquidazione volontaria ai sensi degli artt. 2484 e ss., c.c. Il procedimento di liquidazione potrebbe concludersi nel corso dell'esercizio 2022 con conseguente estinzione della società nel medesimo periodo d'imposta;

d) **il nuovo consolidato fiscale potrebbe interrompersi nel corso del 2022 per effetto della perdita del controllo delle suddette società** (ALFA, DELTA ed EPSILON) da parte della designante BETA, a seguito della cessione a terzi della partecipazione totalitaria detenuta da BETE in ALFA.

Alla luce di quanto sopra, la Società ha chiesto, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. c), della Legge n. 212/2000, *"di confermare che l'adesione al consolidato fiscale* *[ossia, al Nuovo Consolidato] a decorrere dal 2021 (...) non sia censurabile sotto il profilo dell'abuso del diritto ai sensi dell'art. 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212, ed ai fini IRES"* (così pag. 6 dell'istanza).

AE, Risposta a interpello n. 165/2022

Si rileva che ai sensi dell'art. 10-*bis*, comma 1, Legge n. 212/2000, **affinché un'operazione o una serie di operazioni possano essere considerate abusive**, l'Amministrazione finanziaria deve identificare e provare il congiunto verificarsi di 3 presupposti:

a) **la realizzazione di un vantaggio fiscale "indebito"**, costituito da "benefici anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario";
b) **l'assenza di "sostanza economica"** dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti in *"fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali"*;
c) **l'essenzialità del conseguimento di un "vantaggio fiscale"**.

Il mancato riscontro di uno dei tre citati presupposti determina un giudizio di assenza di abusività.

AE, Risposta a interpello n. 165/2022

Per le ragioni di seguito esposte, l'Agenzia delle Entrate risponde che l'adesione, dal 2021, al Nuovo Consolidato, la cui controllante-designante è BETA, da parte della consolidante-designata ALFA, insieme alle consolidate-controllate DELTA ed EPSILON, non costituisca un'operazione abusiva ai sensi del citato art. 10-*bis* perché **non consente la realizzazione di alcun vantaggio fiscale indebito in relazione ai profili rappresentati nell'istanza**.

AE, Risposta a interpello n. 165/2022

Nello specifico, la circostanza che i soggetti consolidati "apporteranno" solo perdite alla *fiscal unit* durante la loro permanenza all'interno del perimetro di consolidamento non comporta il conseguimento di un vantaggio fiscale qualificabile come indebito poiché, nel caso in esame, il Nuovo Consolidato rappresenta esclusivamente l'"ultimo atto" del consolidamento dei risultati fiscali delle società già appartenenti al medesimo gruppo (ed aventi i requisiti richiesti dagli artt. 117 e 120, TUIR).

Sulla base di quanto sopra argomentato e nel presupposto che le società del Gruppo Alfa pongano in essere le operazioni così come rappresentate, **il parere dell'Agenzia delle Entrate è che tale operazione non integri un vantaggio fiscale indebito l'esercizio dell'opzione per l'accesso al consolidato fiscale** con l'effetto che, **ai fini dell'IRES, sarà consentita la "somma" tra la base imponibile della società ALFA con quelle delle altre società incorporate DELTA ed EPSILON relative all'esercizio 2021**.

Circostanza che si è verificata sino all'esercizio 2020, per effetto della partecipazione dei medesimi soggetti a un diverso consolidato fiscale (i.e. il Consolidato THETA).

AE, Risposta a interpello n. 84/2023

La società GAMMA si è aggiudicata la gara esercitando il diritto di prelazione spettante, a parità di condizioni offerte dal (miglior) terzo offerente, **a norma dello statuto sociale di ALFA**.
GAMMA deteneva già, come indicato, il 40% delle azioni di ALFA, avendole acquistate il cc/dd/n2 dalla società DELTA S.p.A. al corrispettivo di euro x milioni ... . Il diritto di prelazione per il residuo 60% delle azioni è stato esercitato per euro y milioni ... .
Il valore di carico della partecipazione in ALFA su GAMMA era, quindi, pari al **corrispettivo complessivo pagato** di euro z milioni... (euro x milioni più euro y milioni) **più i costi accessori dell'Acquisizione** GAMMA (pari ad euro ...) e, quindi, pari a complessivi euro w milioni.
La società GAMMA, al fine di finanziare l'Acquisizione GAMMA, aveva, in seguito, ceduto in data ee/ff/n, l'intero pacchetto azionario di ALFA, al corrispettivo di euro w milioni (in breve, ''Aquisizione BETA''), **ad una società ''veicolo'' dalla stessa interamente partecipata, la BETA S.r.l., destinata in seguito a confluire, attraverso un'operazione di fusione inversa, nella società ALFA**, seguendo lo schema tipico del **''*Leverage BuyOut*''** (in breve, ''LBO'') nella variante nota nella pratica come ''*leveraged recapitalization*''.

AE, Risposta a interpello n. 84/2023

L'incorporante sostiene che sussistano i presupposti per disapplicare la norma di cui all'art. 172, comma 7, TUIR e, conseguentemente, sia ammesso il riporto integrale da parte dell'incorporante ALFA delle posizioni fiscali soggettive maturate dall'incorporata BETA nel periodo di retrodatazione della Fusione, rinunciando a quelle maturate nel periodo precedente al qq/rr/n.

L'istante sostiene, in particolare, come sia *"ormai pacifico* *che, nella* ***quasi generalità dei casi, nelle operazioni di fusione con indebitamento*** *(conosciute comunemente come operazioni di MLBO)* ***la società veicolo*** *(nel caso "BETA S.r.l.")* ***non supera né il test di vitalità economica, né il limite del patrimonio netto, escludendo i conferimenti effettuati negli ultimi 24 mesi*** *(...).*

L'Agenzia delle Entrate ha tuttavia al riguardo chiarito in più occasioni che ciò non esclude di per sé la sostanziale vitalità della società, essendo la stessa funzionale alla realizzazione dell'operazione di MLBO*; anche il mancato rispetto del limite del patrimonio netto è stato giudicato fisiologico in simili operazioni".*

AE, Risposta a interpello n. 84/2023

Per l'Agenzia delle Entrate, gli elementi anomali da segnalare sono i seguenti:

1. **l'operazione in esame**, pur implicando la circolazione di una partecipazione di controllo, non ha avuto alcuna incidenza sull'assetto della proprietà della società target e **non ha realizzato**, quindi, **un trasferimento del controllo**;
2. **all'operazione non hanno partecipato né investitori istituzionali**, né soggetti terzi intenzionati a rilevare la proprietà di ALFA;
3. **BETA non era una società neocostituita**, bensì una scatola vuota, già esistente, interamente partecipata dallo stesso proprietario della società *target*;
4. **BETA non ha veicolato alcun trasferimento del controllo della società *target***;
5. **BETA è stata costituita nell'anno n5** perciò, diversamente da quanto riferito nella circolare n. 6/E/2016 per le società veicolo neocostituite, al fine di superare i limiti previsti dal comma 7 dell'art. 172, TUIR, l'istante, ad avviso della scrivente, anziché riferirsi alla prassi concernente le società veicolo neocostituite utilizzate nell'ambito di operazioni di LBO che non hanno un periodo di esistenza sufficiente a consentire l'ordinaria applicazione della predetta disposizione, avrebbe dovuto spiegare perché BETA non supera il test di vitalità né rispetta il limite patrimoniale, cosa che, invece, non ha adeguatamente fatto;

AE, Risposta a interpello n. 84/2023

6. **l'indebitamento di BETA è avvenuto non per acquisire il controllo della società *target*** e poi traslare alla stessa il debito contratto per la sua acquisizione, bensì per finanziare l'acquisto già effettuato dell'intera partecipazione di GAMMA in ALFA;
7. **il risultato raggiunto con l'operazione in commento**, dunque, **non è stato quello di trasferire sulla società *target* gli oneri finanziari connessi all'acquisizione della stessa,** atteso che tale risultato (i.e. l'acquisizione della target ALFA) era già stato precedentemente raggiunto da GAMMA;
8. **più propriamente, il risultato dell'operazione in commento è consistito nell'indebitamento oneroso di BETA, che solo impropriamente** che può essere definita come ''società veicolo'';
9. **non appaiono chiare e ragioni extrafiscali sottese secondo la rappresentazione prospettata dall'istante all'operazione di finanziamento**. Non si comprende, infatti, per quale motivo una scatola vuota come BETA avrebbe dovuto ottenere dal sistema bancario condizioni finanziarie migliori di GAMMA, la quale, peraltro, ha dovuto rilasciare alla banca finanziatrice una lettera di patronage forte; inoltre, considerato che non è avvenuto alcun change of control di ALFA, si può ritenere che la maggior garanzia offerta alla Banca dalla traslazione del debito sulla società operativa avrebbe potuto essere di fatto realizzata direttamente da GAMMA, senza dover necessariamente ricorrere all'operazione in commento.

Deducibilità avviamento

Si fa riferimento all'interpretazione di una importante società di Revisione in merito all'avviamento emerso da un'operazione di fusione conseguente al trasferimento in Italia della residenza fiscale di una società britannica (*ante brexit*) che deteneva tre stabili organizzazioni rispettivamente in Spagna, in Italia e in Germania.
In particolare, tale operazione si è sviluppata attraverso **l'incorporazione da parte di una consociata italiana della società britannica.** Tale **operazione rientrerebbe nel campo di applicazione dell'art. 166-*bis*, TUIR** secondo il quale, **nei trasferimenti di sede in Italia** (tra cui vengono fatte rientrare anche le incorporazioni, le scissioni e i conferimenti da parte di una società Italiana), **il costo fiscale delle attività e passività della ex società estera è pari al rispettivo valore di mercato se lo Stato di provenienza è UE** oppure è incluso nella *white list* sull'adeguato scambio di informazioni.
Con riferimento a tale operazione, la questione da affrontare ha riguardato la possibilità di dedurre fiscalmente le quote di ammortamento dell'avviamento, stimato da apposite perizie, delle branch possedute dalla società incorporata anche in assenza della loro iscrizione in bilancio.

Deducibilità avviamento

In particolare, **in applicazione dell'art. 2504-*bis*, c.c. e del par. 4.4.4 dell'OIC 4 non è consentita l'iscrizione nel bilancio della incorporante di maggiori importi se manca un disavanzo di fusione**; in quest'ultimo caso l'incorporante dovrebbe mantenere i medesimi valori contabili esposti nel bilancio dall'incorporata inglese.

L'art. 166-*bis*, TUIR, prescinde tuttavia dalla evidenza in bilancio del valore fiscale dei beni in "entrata in Italia" (a seguito dell'incorporazione della società UE, in questo caso britannica), **con la sua conseguente applicazione anche nei casi in cui si rende necessaria la continuità dei valori** (in applicazione delle norme contabili).

Tale impostazione comporta pertanto che il valore dell'avviamento riferito ai rami aziendali incorporati può essere ammortizzato in via *extra* contabile, ma nei limiti dell'art. 103, TUIR, e dedotto fiscalmente (art. 109, comma 4, lett. b) e risoluzione n. 69/E/2019).

Non risulta invece ammortizzabile e deducibile in via extra contabile l'avviamento riferito alla *branch* detenuta in Italia in quanto non si applicherebbe l'impostazione normativa prevista dall'art. 166-*bis*, TUIR.