

VII FORUM TAX- 24 GENNAIO 2018 ORE 07:06

Novità fiscali 2018: le questioni aperte

Salvatore Mattia - Crowe Valente / Valente Associati GEB Partners

Interpretazione degli atti ai fini dell'imposta di registro, note di variazione IVA e fiscalità della crisi d'impresa alla luce della riforma della legge fallimentare, conseguenze fiscali dei nuovi OIC, proroga di iper e super ammortamento e nuova disciplina delle partecipazioni qualificate: sono alcune delle novità fiscali del 2018 di cui si è discusso nel corso del VII Forum Tax, svoltosi a Milano il 23 gennaio 2018. Quali sono le questioni che restano ancora aperte?

Il VII Forum Tax tenutosi a Milano il 23 gennaio 2018 ha costituito un'importante occasione per discutere delle principali novità apportate dalla **legge di Bilancio 2018** quale strumento mediante il quale ogni anno si stabiliscono le politiche di sostegno allo sviluppo delle imprese.

Nella tavola rotonda coordinata dal Prof. **Gianfranco Ferranti** sono state esaminate le novità fiscali del 2018 e le questioni che rimangono ancora aperte.

Imposta di registro: interpretazione degli atti

Una prima tematica oggetto di discussione del Forum Tax è stata quella relativa alla **modifica** apportata dalla legge di Bilancio 2018 all'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 in materia di **imposta di registro**.

Si tratta di un intervento di significativa rilevanza alla luce del dibattito relativo alla possibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria di riqualificare il conferimento di azienda e la successiva cessione di partecipazioni ricevute dalla conferitaria come fenomeno complessivamente unitario, il cui fine ultimo è quello di realizzare una cessione di azienda.

Leggi anche Cessione di azioni e cessione di azienda non equiparabili anche per il passato

Il nuovo art. 20 prevede che "l'imposta di registro è applicata secondo la **intrinseca natura** e gli **effetti giuridici** dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli **elementi desumibili dall'atto** medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi".

La modifica apportata dalla legge di Bilancio sembra aver **superato i dubbi** sulla portata applicativa di tale disposizione evidenziati in passato da numerose pronunce giurisprudenziali.

Al riguardo, in alcuni casi, la giurisprudenza operava una **riqualificazione** riconoscendo all'art. 20 TUR una **finalità antielusiva**, mentre in altre ipotesi tale attività di riqualificazione avveniva sulla base della natura interpretativa della citata norma senza, dunque, dover valutare il carattere "abusivo" dell'operazione posta in essere dai contribuenti.

Tale ultima impostazione attribuiva rilevanza alla "**causa concreta**" e all'assetto di interessi effettivamente perseguiti dalle parti nell'operazione posta in essere, consentendo all'Amministrazione finanziaria di superare la qualificazione apparente che le parti contraenti hanno attribuito all'atto e di individuare l'effettiva volontà negoziale dei contraenti.

Come chiarito nella Relazione illustrativa che accompagna il Ddl Bilancio, dalla nuova formulazione dell'art. 20 si desume che non rilevano per la corretta tassazione dell'atto gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti qualora gli stessi conducano ad un'assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte.

Qualora, dunque, si configuri un **vantaggio fiscale** che non può essere rilevato mediante l'attività interpretativa di cui all'art. 20 TUR, tale vantaggio potrà essere valutato sulla base dei presupposti costitutivi dell'**abuso del diritto** di cui all'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000.

In altri termini, si è evidenziato come l'intervento di modifica attuato con l'art. 13 della legge di Bilancio 2018 comporti che, ai fini della tassazione del singolo atto, si deve **prescindere da elementi interpretativi esterni all'atto** medesimo, quali possono essere i comportamenti tenuti dalle parti, nonché da altri negozi giuridici che risultano collegati con quello da registrare.

Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, è tenuta a considerare il contenuto del singolo atto presentato per la registrazione, prescindendo da elementi esterni al medesimo, ovvero atti, fatti o comportamenti del contribuente e disposizioni contenute in negozi giuridici che siano collegati con quello da registrare.

Note di variazione IVA

Per quanto riguarda i profili più rilevanti in tema di **fiscalità della crisi d'impresa** alla luce della riforma della legge fallimentare, è stata affrontata la tematica concernente la compatibilità con la normativa europea della **disciplina prevista in tema di IVA** dal D.P.R. n. 633/1972, il quale subordina il diritto alla riduzione della base imponibile da parte del creditore, per mancato pagamento del corrispettivo, alla chiusura infruttuosa della procedura concorsuale cui è stato assoggettato il debitore in Italia.

Leggi anche Le note di variazione IVA nella crisi d'impresa

Al riguardo, si è ricordato che la legge di Bilancio 2017 ha modificato la disciplina IVA delle **perdite su crediti** attraverso la riformulazione dell'art. 26, D.P.R. n. 633/1972, eliminando la possibilità di effettuare **variazioni in diminuzione** al momento in cui il cessionario o committente viene assoggettato ad una procedura concorsuale.

In tal modo, è stata ripristinata la situazione precedente alla legge di Stabilità 2016, con la conseguenza che le variazioni in diminuzione e, quindi, i recuperi dell'IVA addebitata in via di rivalsa al momento della fatturazione e computata nelle liquidazioni del cedente o prestatore, possono essere operate solo al momento in cui la procedura concorsuale ha avuto termine e sia risultata infruttuosa.

Sulla questione è intervenuta la Corte di Giustizia UE (sentenza 23 novembre 2017, C-246/16) la quale ha stabilito che uno Stato membro non può subordinare la **riduzione della base imponibile** dell'imposta sul valore aggiunto all'**infruttuosità di una procedura concorsuale** qualora una tale procedura possa durare più di **dieci anni**.

La Corte di Giustizia ritiene l'art. 26, D.P.R. n. 633/1972 non compatibile con la disciplina europea, con particolare riguardo ai principi di proporzionalità, di effettività del diritto dell'Unione e di neutralità dell'IVA, anche in considerazione della durata media delle procedure concorsuali in Italia, che risulta spesso superiore ai dieci anni.

Nello specifico, si è evidenziato come nell'ambito della giurisdizione italiana la certezza della definitiva irrecuperabilità del credito possa essere acquisita solo dopo che siano decorsi dieci anni.

Siffatto termine è, in ogni caso, tale da far sopportare agli imprenditori soggetti a detta legislazione, nei casi di non pagamento di una fattura, uno svantaggio in termini di liquidità rispetto ai loro concorrenti di altri Stati membri manifestamente in grado di compromettere l'obiettivo di armonizzazione fiscale perseguito dalla sesta direttiva in materia di IVA.

Sul tema assume rilevanza la norma introdotta dalla **legge di Bilancio 2018** che estende il **privilegio generale professionale al credito di rivalsa per l'IVA**.

Leggi anche Contributo professionale e IVA da rivalsa: crediti con privilegio generale

Al riguardo, ci si è chiesti se tale estensione operi **solo per i crediti sorti dopo il 1°**

gennaio 2018 o se essa possa trovare applicazione anche per quei crediti che sono sorti in data anteriore.

Sul tema è stato richiamato il consolidato orientamento della Corte Costituzionale in base al quale le norme che prevedono privilegi hanno natura processuale e non sostanziale (per le quali, invece, si applica il principio del *tempus regit actum* di cui all'art. 11 delle preleggi del c.c.) con la conseguenza che esse possono andare ad incidere anche sugli stati passivi già chiusi, con il solo limite della definitività del piano di riparto.

Conseguenze fiscali dei nuovi OIC

Si è discusso anche delle conseguenze fiscali dei nuovi OIC con particolare riguardo ai principi di prevalenza della sostanza economica sulla forma e di derivazione rafforzata.

Leggi anche Derivazione rafforzata e prevalenza della sostanza sulla forma: in cerca di assetto definitivo

Per quanto riguarda la **prevalenza della sostanza economica sulla forma**, in alcuni casi, il Codice civile individua una serie di fattispecie per le quali si applica il citato principio mentre, in altri, è lo stesso Organismo di contabilità a decidere quando esso possa trovare applicazione anche al di fuori delle novità introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015.

In tale quadro di riferimento si inserisce la recente **revisione apportata all'OIC 11** in base al quale nei casi in cui i principi contabili emanati dall'OIC non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente:

- a) in via analogica, le disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa;
- b) i postulati di bilancio.

Tale modifica sembra dunque attribuire al redattore del bilancio un ampio margine di discrezionalità qualora ritenga che la fattispecie non sia regolata dai principi OIC.

Per quanto riguarda la **derivazione rafforzata**, si è evidenziato che i soggetti possono essere suddivisi all'interno di tre categorie distinte:

- soggetti IAS adopter, con fiscalità basata sul principio di "derivazione rafforzata";
- soggetti OIC adopter diversi dalle micro-imprese, con fiscalità basata sul principio di "derivazione rafforzata";
- micro-imprese, con fiscalità basata sul principio di "derivazione semplice".

Iper e Super ammortamento

La tavola rotonda coordinata dal Prof. Gianfranco Ferranti ha fornito l'occasione per discutere sulla **proroga** di due importanti **incentivi per gli investimenti**.

La legge di Bilancio 2018 ha stabilito la proroga del **super-ammortamento** sugli acquisti di beni strumentali e delle misure in favore dei processi di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, cd. **iper-ammortamento**.

Per effetto di tale modifica, l'ambito temporale di applicazione del **super-ammortamento** si estende agli investimenti effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2018, ovvero al 30 giugno 2019, a condizione che, alla data del 31 dicembre 2018, il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia stato versato un acconto in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Per quanto riguarda l'entità dell'agevolazione spettante sugli investimenti effettuati nel 2018, si

prevede che la maggiorazione spetterà nella misura del 30% del costo di acquisizione del bene strumentale, in luogo del 40% riconosciuto dalla disciplina precedente.

La legge di Bilancio 2018 dispone la proroga di un anno dell'**iper-ammortamento**.

Il beneficio fiscale viene riconosciuto anche per gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2018 ovvero fino al 31 dicembre 2019, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Leggi anche [I rapporti tra la maggiorazione dell'ammortamento e le risultanze del bilancio](#)

Partecipazioni qualificate

Un'ulteriore importante novità apportata dalla legge di Bilancio 2018 riguarda la disciplina fiscale delle partecipazioni qualificate.

Leggi anche [Partecipazioni qualificate: criticità della nuova disciplina](#)

Viene prevista l'applicazione della **ritenuta a titolo d'imposta del 26%** sull'intero importo degli utili, in qualunque forma corrisposti, derivanti da partecipazioni qualificate ai sensi della lettera c) del comma 1 dell'art. 67 TUIR e dai titoli e agli strumenti finanziari assimilati alle azioni ai sensi dell'art. 44, comma 2, lettera a), TUIR, nonché dai contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza con apporto diverso da quello di opere e servizi.

È stata, inoltre, stabilita l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 26% alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate.

Risulta dunque **uniformato il regime fiscale** applicabile ai redditi di capitale e ai redditi diversi, conseguiti da persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa in relazione al possesso o alla cessione di partecipazioni societarie, senza che assuma rilevanza la natura qualificata o meno della partecipazione.

Tali redditi sono assoggettati a tassazione nella misura del 26%:

- come ritenuta a titolo d'imposta per i dividendi;
- come imposta sostitutiva per le plusvalenze;

analogamente a quanto previsto per le partecipazioni non qualificate.

Le disposizioni si applicano ai redditi di capitale percepiti a partire dal 1° gennaio 2018 ed ai redditi diversi realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2019.

Per quanto riguarda le distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberate dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al D.M. 26 maggio 2017.

Tali utili conservano, quindi, il precedente regime impositivo e concorrono parzialmente alla formazione del reddito imponibile del contribuente, nella diversa misura stabilita con riguardo al periodo in cui si sono prodotti.

Agli utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 di cui sarà deliberata la distribuzione a partire dal 1° gennaio 2023 si applicherà in ogni caso la ritenuta a titolo d'imposta del 26% e potrebbe, quindi, risultare conveniente distribuire anteriormente a tale data le riserve di utili pregressi.

