

FISCO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Le norme di comportamento. In caso di vendite successive l'ammortamento non è più deducibile dalla vecchia impresa

Avviamento inscindibile dall'azienda

Fondo rischi estinto dalla cedente - Bruxelles incompetente sullo scambio di azioni nazionale

Marco Piazza

Le principali norme di comportamento Aicd in tema di operazioni straordinarie d'impresa sono state ispirate dalla necessità di ripristinare consolidati orientamenti interpretativi, messi in dubbio da episodici pronunciamenti ufficiali. A volte, infatti, capita che, di fronte a un caso particolare che costituisce eccezione alla regola, anziché isolando l'eccezione, la norma 148, ad esempio, non fa che ribadire come in caso di cessione di un'azienda, i fondi per rischi e oneri "tassati" (cioè formati con accantonamenti non dedotti dal reddito imponibile) relativi all'azienda ceduta devono considerarsi estinti presso il cedente, il quale avrà il diritto di effettuare una variazione in diminuzione del reddito imponibile per recuperare la variazione in aumento fatta in occasione dell'accantonamento. Il cessionario, nell'allocare il prezzo d'acquisto sugli elementi attivi e passivi dell'azienda acquistata,

potrà o meno decidere di ripristinarli, anche in misura diversa; in tal caso saranno considerati come una passività anche fiscalmente, e quindi non potranno essere fonte di future variazioni in diminuzione. Il principio era già chiaro negli anni '80, ma la risoluzione 142/E/2000 aveva fatto sorgere il dubbio che l'agenzia avesse cambiato orientamento. Anche la norma 181 ribadisce un principio noto: l'avviamento è una "qualità" dell'azienda. Quindi, se un soggetto acquista un'azienda pagando un avviamento e prima che questo sia totalmente ammortizzato rivende l'azienda, la quota di avviamento che non è stata ancora fiscalmente ammortizzata concorre a formare il costo fiscale dell'azienda da dedurre dal corrispettivo di cessione. La circolare 8/E del 2010 - affrontando il tema con riferimento a un contesto molto complesso e particolare - ha, invece, lasciato intendere che l'"avviamento" non sia un elemento dell'azienda ce-

PRESENTATA IERI La norma 200 sull'accertamento posticipato

Si è svolto ieri il convegno dell'Aicd Milano per "festeggiare" l'attività di approfondimento relativa alle Norme di comportamento. Con l'occasione è stata pubblicata la duecentesima norma dedicata ai limiti dell'accertamento posticipato. «Per 40 - ha detto Edoardo Ginevra, presidente Aicd Milano - le norme hanno contribuito a indirizzare il comportamento attraverso analisi puntuali che hanno avuto spesso il pregio di offrire un riferimento di fronte alle incertezze che costituiscono un limite del nostro sistema».

duta, con l'effetto che il cedente dovrebbe continuare ad ammortizzarlo fiscalmente pur vendendolo cancellato dal bilancio. Un'interpretazione che ha dato luogo a situazioni in cui uno stesso avviamento è stato oggetto di affrancamenti multipli con il pagamento dell'imposta sostitutiva dal 12% al 16% ed è stato contemporaneamente ammortizzato ai fini fiscali da più soggetti. La norma 148, invece, pur riguardando una disposizione non più in vigore, è ancora attuale. Il sistema di "realizzo controllato" disposto dall'articolo 177, comma 2 del Testo unico, in certi casi di conferimento "nazionale" di partecipazioni, non è coerente con la normativa dell'Ue che, per le stesse operazioni che coinvolgono società europee prevede un regime di "neutralità fiscale". La Commissione Ue ha già dichiarato di non voler eccipere il conflitto, ma la questione dovrebbe essere prima o poi nuovamente sollevata.

I principi

01 | NORMA 148

I fondi per rischi e oneri "tassati" (cioè formati con accantonamenti non dedotti dal reddito imponibile) relativi all'azienda ceduta sono dedotti in capo al cedente e costituiscono passività fiscalmente riconosciuta in capo alla cessionaria

02 | NORMA 170

La disciplina degli scambi di azioni in cui società conferitaria e società conferita sono residenti in Italia, essendo modellata sulla direttiva 2009/133/Ce relativa alle operazioni straordinarie intraeuropee prevede un regime di "neutralità fiscale". La Commissione Ue ha già dichiarato di non voler eccipere il conflitto, ma la questione dovrebbe essere prima o poi nuovamente sollevata.

03 | NORMA 181

L'avviamento è una qualità

dell'azienda da essa inscindibile. Pertanto se viene ceduta un'azienda mentre è in corso l'ammortamento fiscale dell'avviamento, la quota non ammortizzata concorre a formare il costo fiscale dell'azienda ceduta. La circolare 8/E/2010 - affrontando il tema con riferimento ad un contesto molto complesso e particolare - aveva invece lasciato intendere che l'"avviamento" non fosse un elemento dell'azienda ceduta. Questa interpretazione aveva dato luogo a situazioni in cui uno stesso avviamento era stato oggetto di affrancamenti multipli con il pagamento dell'imposta dal 12% al 16% ed era stato contemporaneamente ammortizzato ai fini fiscali da più soggetti (comportamento, questo, stigmatizzato anche dalla Banca d'Italia nel 2013)

Amministratori. La discussione

La rinuncia al Tfm non comporta l'incasso giuridico

Stefano Poggi Longostrevi

L'accantonamento per indennità di fine mandato degli amministratori, nella misura fissata dallo Statuto o da delibera dei soci, è deducibile per la società nei limiti delle quote maturate nell'esercizio e correttamente imputate a conto economico (articolo 105 comma 4, Tuir). Secondo l'amministrazione finanziaria, la deducibilità del Tfm può avvenire per competenza (senza attendere il momento di effettivo pagamento) solo a condizione che il diritto all'indennità risulti con data certa antecedente all'inizio del mandato. In pratica, il requisito della data certa si applica non solo al percettore per fruizione della tassazione separata ex articolo 17 Tuir, ma anche per la deduzione dell'accantonamento in capo alla società (risoluzione n. 211/E del 22 maggio 2008).

La norma di comportamento Aicd 180 dell'aprile 2011 afferma invece che l'accantonamento per Tfm, nella misura stabilita da apposita delibera, è sempre deducibile ai fini Ires per competenza, perché il richiamo all'articolo 17 operato dall'articolo 105 Tuir si riferisce alla qualificazione della tipologia di reddito e non ai presupposti ivi indicati. L'interpretazione restrittiva dell'amministrazione finanziaria ha trovato condivisione nella Corte di Cassazione (sentenza 18752/2014). È quindi opportuno procedere con la massima prudenza, definendo ove possibile già in Statuto o con delibera con data certa l'attribuzione del Tfm, al fine di evitare future possibili contestazioni. La rinuncia all'indennità da parte dell'amministratore non socio determina una sopravvenienza attiva per la società, tassabile ai fini Ires (articolo 88 comma 1, Tuir) se la stessa ha ceduto in passato gli accantonamenti, senza effetti impositivi in capo all'amministratore. In caso di rinuncia al Tfm da parte dell'amministratore socio, con finalità di patrimonializzare la società partecipata, secondo la recente risoluzione 124/E/2017 del-

l'agente delle Entrate si determinerebbe un "incasso giuridico" in capo alla persona fisica, anche al fine di evitare salti d'imposta, in conformità all'orientamento della Cassazione (sentenza n. 1335 del 26 gennaio 2016). A parere di chi scrive l'indicato orientamento dei giudici di legittimità potrebbe essere applicabile solo fino al 31 dicembre 2015. La nuova disciplina dell'articolo 88, comma 4-bis Tuir, introdotta dal 2016 con il DLgs 147/2015, dispone che la rinuncia dei soci a crediti costituisce sopravvenienza attiva tassabile per la società per l'eccedenza del valore nominale rispetto al valore fiscale del socio, senza distinzioni tra soci persone fisiche e non. E, al momento della rinuncia, si ritiene che il "valore fiscale" del credito del socio per Tfm non incassato vada considerato pari a zero. Con conseguente sopravvenienza attiva ai fini fiscali sulla società. Ma senza dar luogo a tassazione sull'amministratore socio che rinuncia al credito, come indicato nella relazione illustrativa al DLgs 147/2015, non essendoci più dal 2016 il motivo di evitare salti d'imposta che era alla base del citato orientamento della Cassazione.

Le regole

01 | L'AMMINISTRATORE

Tfm tassato Irpef per l'amministratore al momento dell'incasso. Tassazione separata se il diritto deriva da atto di data certa anteriore a inizio rapporto (articolo 17 Tuir) fino a un milione di euro (Dl 201/2011)

02 | LA SOCIETÀ

Accantonamento deducibile per competenza (art. 105 Tuir). Per Entrate e Cassazione: solo se delibera con data certa ante inizio mandato. Altrimenti deduzione al momento del pagamento. Secondo la norma 180 Aicd: deduzione per competenza nei limiti di statuto o delibera dei soci

Valore aggiunto. La causa C-648/16 rinviata alla Corte di giustizia

Neutralità dell'Iva alla prova dei controlli su attività al dettaglio

Raffaele Rizzardi

La norma straordinaria in tema di imposta sul valore aggiunto è attualmente la direttiva 2006/112/Ce. Quando la Corte di giustizia deve interpretare questo tributo non procede a un'analisi puntuale o cavillosa del testo normativo, ma decide in base ai principi generali di neutralità del tributo per il soggetto di imposta e di proporzionalità delle disposizioni, come è avvenuto con la sentenza sull'anomalia italiana di consentire la nota di variazione della fattura insoluita solo alla conclusione della procedura concorsuale. La neutralità del tributo si fonda su due principi fondamentali per le operazioni tra soggetti di imposta: l'obbligo di rivalsa e il diritto di detrazione. L'importanza della detrazione è talmente sentita dalla direttiva, che la colloca nell'articolo 1, con l'affermazione che a ciascuna operazione, l'Iva, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene

o servizio, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo. Nella legge dell'Unione europea troviamo poi le regole per la detrazione (articoli da 67 a 102), mentre nella nostra legge ci sono solo le regole di dettaglio (articoli da 19 a 19-ter). L'Associazione italiana dottori commercialisti (Aicd) si è occupata di questo argomento in alcune norme di comportamento. Uno dei temi riguardava (norma n. 179) l'allora illegittima disposizione dell'articolo 60, settimo comma, legge Iva, che vietava la rivalsa nei confronti del cessionario o committente, quando il tributo era stato accertato a carico del cedente o prestatore. Si trattava di una sanzione impropria, incompatibile con la direttiva e le sopra ricordate regole di lettura. La norma n. 179 tenta di superare questa anomala disposizione, invocando altre regole dell'Iva, che avrebbero forse potuto supplire all'illegittimità della norma.

Nel 2012, per evitare una procedura di infrazione, il nostro legislatore riscrive la disposizione, concedendo il diritto di rivalsa al soggetto accertato, ma solo se ha pagato imposta, sanzioni e interessi. A sua volta il cliente può portare in detrazione questa Iva, ma solo dopo averla pagata al fornitore. Superato il nocciolo duro del divieto di rivalsa, e fatte le opportune osservazioni sull'anomalia del doppio criterio di cassa (per il soggetto accertato e per il suo cliente), la norma n. 105 concentra le sue considerazioni su altri aspetti di questa disposizione. Un ulteriore argomento preso in considerazione riguarda il venir meno della neutralità del tributo nel caso di accertamenti induttivi su operazioni al dettaglio, per l'evidente impossibilità di esercitare la rivalsa. Esu questo è già stata chiamata a pronunciarsi la Corte di Giustizia, in base al rinvio pregiudiziale della causa C-648/16.

La riforma. Le operazioni intracomunitarie diventano nazionali

Sarà applicata l'aliquota del Paese di destinazione

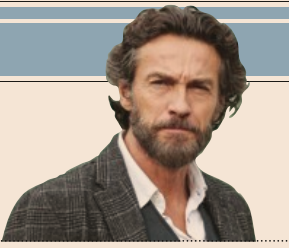
Paolo Centore

Il superamento del regime transitorio delle operazioni intracomunitarie è ormai vicino. La Commissione europea ha pubblicato il 4 ottobre 2017 la prima parte delle proposte di modifica dell'attuale sistema normativo retto dalla direttiva 2006/112/Ce, che verrà completato nella primavera 2018. Con questa prima fase, la Commissione interviene con tre documenti, indirizzati alla modifica della direttiva Iva in tema di operazioni intracomunitarie, all'integrazione dei regolamenti Ue n. 282 del 2011 e n. 904 del 2010. Il primo documento (Com 569) introduce il nuovo articolo 402 della direttiva Iva e fissa la tassazione delle operazioni nel luogo di destinazione, cioè, di consumo, dei beni e dei servizi. Avremo quindi un'unica operazione da considerarsi "cessione" e "acquisto" al tempo stesso per il cedente e per il cessionario, esattamente come accade nelle transazioni transfrontaliere.

L'ulteriore conseguenza è l'applicazione dell'Iva con le regole e con l'aliquota dello Stato di destinazione. Ed essa è applicata con due modalità, in relazione alla qualifica dell'acquirente come "soggetto passivo certificato", ai sensi dell'articolo 13-bis di nuova introduzione. Se l'acquirente è certificato, l'imposta viene applicata con il metodo dell'inversione contabile a cura del cessionario; in ogni altro caso l'Iva viene applicata dal cedente, con l'aliquota del Paese di destino, e versata all'autorità fiscale del Paese in cui risiede, con un meccanismo del tutto simile a quello già in vigore, a partire dal 1° gennaio 2015, per i servizi telematici soggetti al Moss. Il documento Com 568 interviene in modifica del regolamento Ue 282/2011. È di particolare interesse il contenuto del nuovo articolo 45-bis del regolamento, che interviene sul tema dell'onere della prova nelle ces-

sioni transfrontaliere. La proposta introduce una presunzione a favore dell'operatore economico, fondata su otto elementi di prova, da applicarsi in relazione allo status di soggetto passivo certificato del cessionario e alle modalità di trasporto dei beni, cioè, a cura del mittente ovvero del destinatario. Per le situazioni che non sono coperte da tali presunzioni - ad esempio, perché i soggetti passivi interessati non possiedono lo status di soggetto passivo certificato - rimangono le norme vigenti, secondo l'interpretazione che ha dato la Corte di giustizia del principio di vigilanza cui l'operatore è chiamato, secondo la nota formula del "non poteva non sapere" di partecipare a un frode Iva. E infine, il documento Com 567 interviene in modifica del Regolamento Ue n. 904/2010 sulla cooperazione fra gli Stati membri. È questa la vera chiave di volta del sistema definitivo dell'Iva.

TV A CURA DI LUIGI PAINI



La strada di casa

21.25 | **RAI UNO**
Fiction con Alessio Boni (nella foto)

DA NON PERDERE

20.15 | **RAI 5**
Under Italy
Meraviglie di Matera: i suoi Sassi, riconosciuti Patrimonio dell'Umanità dall'Unesco nel 1993, costituiscono uno dei nuclei abitativi più antichi e rari al mondo.

20.55 | **NAT GEO**
Long road home
Nella valle della morte: la serie ricostruisce le battaglie in Iraq della Prima Divisione di Cavalleria americana; fra gli interpreti Jason Ritter e Michael Kelly.


21.15 | **RAI STORIA**
Viaggio in memoria di J.F. Kennedy
Il viaggio in Texas e gli ultimi due giorni di vita del Presidente Kennedy; fra gli intervistati il giornalista Hugh Downs, testimone oculare dell'attentato di Dallas.

ATTUALITÀ

13.15 | **RAITRE**
Passato e presente
Il brevissimo pontificato di Papa Giovanni Paolo I, durato solo 33 giorni; Paolo Mieli ne parla con lo storico Alberto Melloni.

21.10 | **LA7**
Di Martedì
Giovanni Allevi, ospite di Giovanni Floris, presenta il suo nuovo album "Equilibrium"; alla stessa ora su Raitre, Bianca Berlinguer presenta "#Cartabianca".

RADIO 24



Le notizie in 60 minuti

21.00 | **EFFETTO NOTTE**
Il punto fermo sull'informazione a fine giornata. Di Roberta Giordano (nella foto)

Frequenze: **800-080408**
Per intervenire alle trasmissioni: **800-240024 SMS 349-2386666**
I Gr possono essere ascoltati anche su: **www.radio24.it**

6.15 | **America 24** di Mario Platero
6.30 | **24 mattino** di Luca Telese
7.00 | **Gr 24**
7.20 | **In primo piano** La rassegna stampa
8.15 | **24 mattino** di Luca Telese e Oscar Giannino
9.05 | **I funamboli** di Alessandro Milan con Veronica Gentili e Leonardo Manera
11.05 | **Due di denari** di Debora Rosciani e Mauro Meazza
12.05 | **Obiettivo salute**

20.50 **Smart City**



Sono trascorsi 45 anni dall'ultima volta dell'omo sulla Luna e da allora nessuno si è allontanato più di qualche centinaio di chilometri dalla superficie terrestre. Da alcuni anni, però, lo scenario si è rimesso in movimento: dai voli suborbitali per turisti ai progetti per conquistare Marte, passando per la nuova generazione di veicoli per l'orbita terrestre. Di Maurizio Melis (foto)

di Nicoletta Carbone

12.10 | **Melog, il piacere del dubbio** di Gianluca Nicoletti
13.00 | **Effetto giorno, le notizie in 60 minuti** di Simone Spetia
13.45 | **America 24** di Mario Platero
14.05 | **Tutti convocati** di Carlo Gentile e Pierluigi Pardo
15.05 | **Il falco e il gabbiano** di Enrico Ruggeri
16.05 | **La versione di Oscar** di Oscar Giannino
17.05 | **Focus Economia**

di Sebastiano Barisoni


18.30 | **La zanzara** di Giuseppe Cruciani
20.55 | **Smart city** di Maurizio Melis
21.00 | **Effetto notte, le notizie in 60 minuti** di Roberta Giordano
22.05 | **Focus Economia R**
23.05 | **Obiettivo salute R**
23.10 | **Melog R**
23.50 | **Smart City R**

BORSE IN DIRETTA: alla mezz'ora

IL TEMPO www.ilssole24ore.com/meteo

Oggi **BBmeteo.com**

ALBA E TRAMONTO: Milano ▲ 07:39 ▼ 16:42 | Roma ▲ 07:15 ▼ 16:40



Nord: nuvolosità in rapido aumento con deboli piogge su Liguria, Lombardia e Triveneto; nevicata fino a quote basse sulle Alpi. Temperature in calo, massime tra 6 e 11.

Centro e Sardegna: peggiora entro sera sulle regioni tirreniche e in Sardegna, neve sugli Appennini dai 1200m; ampie schiarite fino a quote sulle regioni adriatiche. Temperature in calo, massime tra 7 e 12.

Sud e Sicilia: sole prevalente, nuvolosità in aumento dalla sera sulla Campania con qualche pioggia in arrivo. Temperature in lieve rialzo, massime tra 11 e 15.

Domani **BBmeteo.com**

ALBA E TRAMONTO: Milano ▲ 07:41 ▼ 16:42 | Roma ▲ 07:16 ▼ 16:40



Nord: molto nuvoloso specie ad Est con piogge sparse e nevichio fino a quote collinari sul Triveneto. Qualche schiarita al Nord Ovest. Temperature in calo, massime tra 5 e 9.

Centro e Sardegna: mantenere su tutte le regioni, con fenomeni più intensi sui settori tirrenici e Sardegna. Neve in Appennini dai 1300m. Temperature stabili, massime tra 8 e 13.

Sud e Sicilia: instabile fin dal mattino sulla Campania, altrove tempo asciutto. Peggiora dalla sera con temporali sulla Campania. Temperature in aumento, massime tra 14 e 19.

Temperature

Italia	OGGI	DOMANI	Europa	OGGI	DOMANI	Parigi	OGGI	DOMANI
Ancona	8	11	Atene	9	14	Stoccolma	5	4
Bari	8	12	Berlino	4	8	Tirana	10	15
Bologna	8	10	Bruxelles	2	7	Vienna	6	4
Cagliari	8	15	Bucarest	4	7	Zurigo	6	5
Firenze	1	9	Copenaghen	6	8	Mondo	OGGI	DOMANI
Genova	10	12	Dubino	1	7	Hong Kong	19	26
Milano	6	4	Francforte	3	9	Los Angeles	16	24
Napoli	13	10	Istanbul	9	15	New Delhi	12	21
Roma	13	16	Londra	14	15	New York	14	5
Palermo	10	12	Londra	3	7	Rio de Janeiro	20	23
Torino	1	8	Madrid	4	16	Singapore	25	27
Venezia	0	7	Mosca	-4	-1	Tokyo	10	14

Sole Poca nuvolosità Nuvoloso Coperto Pioggia Temporali Neve Nebbia Calmo Mossa Agitato

BUSINESS SCHOOL **LIUSS**

4° MASTER MANAGEMENT POLITICO

MASTER UNIVERSITARIO DI 1° LIVELLO - 60 CFU

ROMA, DAL 25 GENNAIO 2018

Il weekend non consecutivi e sessioni in distance learning. Incontri con i protagonisti del mondo politico.

Sono aperte le selezioni ilssole24ore.com/management_politico

GRUPPO 24 ORE

Business School 24 S.P.A. Milano - Via Tortona, 56 - Mudec Academy

BUSINESS SCHOOL **how to spend it**

MASTER FULL TIME

BEAUTY & WELLNESS MANAGEMENT 4.0

MILANO, DAL 13 DICEMBRE 2017

5 mesi di aula e 4 di stage

Brochure, domanda di ammissione e date di selezione bs.ilssole24ore.com

GRUPPO 24 ORE

Business School 24 S.P.A. Milano - Via Tortona, 56 - Mudec Academy