

**Adempimenti 2011.** Dopo la pubblicazione in Gazzetta può essere necessario rivedere i calcoli

# Il decreto Ias aggiorna Unico

## I punti critici sono strumenti finanziari e accantonamenti

**Franco Roscini Vitali**

Ulteriori riflessioni in sede di redazione del modello Unico relativo all'esercizio 2010. È quanto impone il decreto dell'8 giugno relativo alle imprese che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, pubblicato sulla Gazzetta n. 135 del 13 giugno. L'ufficializzazione del decreto conferma i comportamenti relativi alla fiscalità dell'esercizio 2009, ma incide in alcuni casi su quelli relativi ai bilanci 2010. Dal momento che i bilanci 2010 sono chiusi e approvati, le eventuali maggiori imposte saranno contabilizzate nei bilanci 2011 con illustrazione nelle note. In Unico, invece, si dovrà, in taluni casi, rivedere il calcolo dell'imposta.

In linea generale, non sono state vanificate le disposizioni "di derivazione" introdotte, a partire dal 2008, per avvicinare le disposizioni del Tuir ai principi contabili internazionali. Inoltre, il decreto contiene numerose conferme, ma non si può escludere che qualche società abbia tenuto comportamenti difformi, anche a causa di

interpretazioni la cui validità non è stata confermata.

Alcune disposizioni non dovrebbero causare problemi: è il caso, per esempio, di quelle relative alle componenti reddituali imputate direttamente nel conto economico complessivo, previsto dallo Ias 1. Anche le disposizioni che confermano la strumentalità degli immobili, e pertanto la deducibilità dei relativi costi solo se rispettano i requisiti dell'articolo 43 del Tuir, non sono innovative. Medesima conferma per maggiori valori da valutazione degli immobili che assumono rilevanza solo alla cessione. Discorso diverso, che potrebbe comportare maggiori o minori imposte, con riferimento agli strumenti finanziari.

Per esempio, il decreto prevede che il valore di uno strumento finanziario riclassificato da una categoria all'altra ha rilevanza fiscale, assorbendo la divergenza tra precedente e nuovo valore fiscale: il differenziale assume rilievo fiscale in base alla disciplina prevista prima della riclassificazione e, inoltre, ai fini del regime Pex vale

la data di riclassificazione o fuoriuscita. Il tutto anche se le riclassificazioni avvengono nell'ambito di operazioni di fusione, scissione e conferimento.

Per le operazioni di copertura è ribadito che la relazione di copertura rileva fiscalmente se e nella misura in cui risulta da atto di data certa anteriore o contestuale alla negoziazione dello strumento di copertura: si tratta di una conferma, che non dovrebbe comportare problemi di ricalcolo delle imposte. Invece, l'inclusione della *fair value option* nelle operazioni di copertura è un chiarimento importante, che semplifica la gestione contabile e fiscale e potrebbe avere riflessi nella determinazione delle imposte.

Per le imprese concessionarie (Ifric 12) il decreto prevede l'applicazione dei criteri di ammortamento dell'articolo 104 (beni gratuitamente devolvibili), in opzione all'articolo 103 (beni immateriali) e, per le attività regolate, l'applicazione dell'articolo 102-bis del Tuir. Inoltre, gli accantonamenti previsti dall'Ifric 12 ri-



### Accantonamenti

● Gli accantonamenti sono passività a volte incerte che vanno indicate nel passivo dello stato patrimoniale. A seguito dell'approvazione del decreto sugli Ias per gli accantonamenti deve essere analizzata la deducibilità fiscale. In alcuni casi, infatti, gli accantonamenti possono risultare deducibili mentre in altri casi questa possibilità è preclusa ed è ammessa solo quando le passività diventano certe sulla base delle regole fiscali. Il decreto Ias ribadisce la preminenza delle regole fiscali: indipendentemente dalla collocazione in bilancio non si fa riferimento al principio di derivazione

levano fiscalmente in base alle regole dell'articolo 107, comma 2, che riguarda le spese di ripristino o sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili. Per queste imprese queste disposizioni, in alcuni casi, potrebbero comportare il ricalcolo delle imposte. Sono rivolte a tutte le imprese, invece, le regole che fanno prevalere le norme fiscali in materia di accantonamenti rispetto al principio di derivazione e all'eventuale diversa classificazione in bilancio. Non si può escludere che alcune società si siano comportate diversamente. In alcuni casi, poi, esistono situazioni a favore delle imprese, che potrebbero comportare minori imposte: è il caso, per esempio, di ammortamenti e stock option. Nel primo caso, è sancita la deducibilità, in dichiarazione, degli ammortamenti dei beni immateriali a vita indefinita, mentre per le stock option è prevista la deducibilità, ai fini Ires, dei componenti negativi imputati nel conto economico quali spese per prestazioni di servizi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Tax planning.** Il problema della successione di leggi

# Rebus accertamento per le donazioni indirette

**Angelo Busani**

Slalom fra le regole per chi vuol fare tax planning familiare e, in senso ampio, per chi vuol fare pianificazione fiscale. Con la necessità di valutare quali disposizioni sulle donazioni siano ancora in vigore.

Se il padre paga il prezzo dovuto dal figlio per l'acquisto di un immobile, con la volontà di non pretenderne la restituzione e quindi, in sostanza, di effettuare un regalo a favore del figlio, tra padre e figlio intercorre una donazione (tecnicamente una "donazione indiretta") che (si veda il Sole 24 Ore del 15 giugno) non è soggetta a tassazione con l'imposta di donazione in quanto l'articolo 1, comma 4-bis del decreto legislativo 346/1990 (il testo unico dell'imposta di successione) dichiara l'imposta di donazione non applicabile al ricorrere dei seguenti presupposti, e cioè che: si tratti di un trasferimento d'azienda o di immobile, tassato con l'Iva o con l'imposta di registro proporzionale.

Quando mancano questi presupposti si pone il problema del trattamento fiscale della donazione indiretta: si pensi al caso del padre che paga al figlio l'acquisto di un veicolo, di un quadro, di una partecipazione societaria o, più semplicemente, dell'arricchimento che il padre di fatto realizza accreditando il conto corrente del figlio o stipulando una polizza con componente di rischio irrisoria e componente finanziaria elevata.

Si può poi pensare anche a questioni più complicate: ad esempio, Tizio, unico socio di una srl con capitale sociale di 10mila euro, il cui patrimonio è del valore di 1 milione di euro, "permette" a Caio un aumento di capitale di 30mila euro con il quale questi diviene "proprietario" del 75% della società; ancora, Tizio, unico socio della srl

Alfa con capitale sociale di 10mila euro, il cui patrimonio è del valore di 990mila euro, consente la fusione di Alfa con Beta (società unipersonale di Caio, con capitale sociale 10mila euro e valore patrimoniale di 10mila euro), con il rapporto di cambio di 1:1, con la conseguenza che la società Gamma, risultante dalla fusione, ha il valore di 1 milione di euro e il capitale sociale di 20mila euro, ripartito al 50% tra Tizio e Caio. E si potrebbe continuare a lungo.

La questione della tassazione della donazione indiretta è assai complicata dal fatto che c'è incertezza sul punto se sia oggi ancora vigente l'articolo 56-bis, comma 1, del decreto legislativo 346/1990: l'imposta di donazione venne abrogata dalla legge 383/2001, ma poi, con la

legge 286/2006 vennero "resuscitate" le norme del Testo Unico che fossero "compatibili" con il nuovo assetto del prelievo inerente i trasferimenti gratuiti disposto dalla medesima legge 286/2006. Non si sa, appunto, se sussista "compatibilità" tra l'odierno assetto dell'imposta di donazione e la norma indicata in precedenza, secondo la quale il fisco potrebbe accertare le liberalità indirette (applicando l'imposta di donazione del 7%) se ricorrano questi presupposti:

■ l'esistenza della donazione deve risultare «da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi»; ■ la donazione deve aver provocato al beneficiario «un incremento patrimoniale superiore all'importo di 350 milioni di lire» (180.759 euro circa).

Già di per sé questi parametri sono disallineati rispetto alle attuali franchigie (1,5 milioni, 1 milione, 100mila euro) e aliquote (4, 6 e 8 per cento): ma, il massimo del disallineamento si ha se si pensa che l'articolo 56-bis, al comma 3, consente al contribuente di svincolarsi dalla tassazione in sede di accertamento, mediante la "registrazione volontaria" della donazione indiretta, applicando, a seconda dei casi, le aliquote del 3, 5 e 7 per cento.

Non è dunque chiaro se questa normativa, completamente fuori asse rispetto a quella attualmente vigente, sia in vigore (concludono in senso positivo la Comm. Trib. Prov. Udine, 3 giugno 2010, n. 77; e la Comm. Trib. Prov. di Savona, 19 febbraio 2010, n. 24); né è chiaro, qualora essa sia in vigore, se essa si applichi o se alle franchigie e alle aliquote da essa disposte debbano essere sostituite le aliquote e le franchigie attualmente vigenti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### L'approfondimento



Sul Sole 24 Ore del 15 giugno due articoli di Angelo Busani hanno preso in considerazione i problemi che si stanno verificando per i contribuenti che vogliono fare tax planning. L'invio delle lettere da parte dell'agenzia delle Entrate in vista del potenziamento degli accertamenti sintetici fa nascere il timore che i passaggi patrimoniali tra familiari o conoscenti possano essere oggetto in futuro delle attenzioni del fisco

**Contenzioso.** L'omissione della dichiarazione non è decisiva

# Credito Iva anche senza modello

**Tonino Morina**

L'omissione della dichiarazione dei redditi o della dichiarazione annuale Iva non priva il contribuente del diritto al riconoscimento dei crediti. A maggior ragione, il credito Iva va riconosciuto quando è stato già comunicato al fisco con la comunicazione dei dati Iva. Quello che vale è che il credito esista. All'ufficio il compito di verificare se il credito è effettivo e risulta in contabilità. Queste le indicazioni della Commissione tributaria provinciale di Ragusa,

prima sezione, con la sentenza n. 205/01/11, pronunciata il 18 dicembre 2010 e depositata l'8 aprile 2011. Deve perciò essere accolto il ricorso del contribuente e deve essere annullata la cartella per oltre 200mila euro, con condanna dell'agenzia delle Entrate al pagamento delle spese giudiziali.

Un contribuente, pur avendo regolarmente tenuto la contabilità ed eseguito le liquidazioni Iva periodiche, si era "dimenticato" di presentare alcune dichiarazioni annuali Iva. A segui-

to, come ricordato dai giudici di Ragusa, delle indicazioni espresse dall'agenzia delle Entrate con la risoluzione 74/E/2007 e degli effetti della riforma delle sanzioni. Al contribuente, che ha regolarmente eseguito le liquidazioni Iva, va riconosciuto il credito. Al riguardo, valgono gli insegnamenti, richiamati nella risoluzione 74/E, della Corte di cassazione (sentenza 8602/1996) e ribaditi nella circolare n. 222/E/2000, nel punto in cui l'agenzia delle Entrate ha chiarito che «nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione... deve ammettersi la possibilità di scomputare dall'im-

posta dovuta non solo i versamenti eventualmente eseguiti e le imposte detraibili... ma anche il credito maturato nell'anno precedente non chiesto a rimborso e computato in detrazione nel periodo successivo».

Rimane fermo che, in caso di crediti Iva emergenti da dichiarazioni annuali omesse o tardive oltre i termini, il diritto alla detrazione è subordinato all'accertamento dell'esistenza del credito relativo all'anno per il quale la dichiarazione Iva è omessa. In altri termini, il diritto alla detrazione è ammesso purché l'esistenza del credito Iva sia accertata dall'ufficio.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Tutta la forza della leggerezza



## Ti+IP SUPER TITANIUM

5 volte più resistente del normale titanio

40% più leggero dell'acciaio

Eco-Drive mai più cambio pila

La nuova collezione SuperTitanium è ideata per chi apprezza la bellezza e desidera la resistenza e la leggerezza del titanio. Tutti i modelli di questa collezione sono dotati del sistema Eco-Drive che garantisce precisione, affidabilità e rispetto della natura.



# CITIZEN®

www.citizen.it

Systema Eco-Drive a carica luce infinita con riserva di carica di 8 mesi. Cassa e bracciale in SuperTitanium Ti+IP o cinturino in caucciù. Vetro zaffiro. Impermeabile 10 bar. A partire da 158 €