

Circolare per la Clientela - 2.5.2019, n. 8

- **Spese migliorative su beni di terzi, rettifica alla detrazione**
- **Sponsorizzazioni tassate ma fuori dal test-prevalenza**
- **Rivalutazione esclusa per i beni in leasing**
- **Possibile non svalutare i titoli acquistati durante l'esercizio 2018**
- **Società di comodo: senza pagelle Isa l'interpello protegge da futuri controlli**

Sommario

- 1. Spese migliorative su beni di terzi, rettifica alla detrazione**
- 2. Sponsorizzazioni tassate ma fuori dal test-prevalenza**
- 3. Rivalutazione esclusa per i beni in leasing**
- 4. Possibile non svalutare i titoli acquistati durante l'esercizio 2018**
- 5. Società di comodo: senza pagelle Isa l'interpello protegge da futuri controlli**

1. Spese migliorative su beni di terzi, rettifica alla detrazione

(Il Sole 24 Ore dell'1/5/2019, Norme e Tributi, pag. 17, Gian Paolo Tosoni)

La rettifica della detrazione va effettuata sulle spese di manutenzione sostenute con riferimento agli immobili estromessi dall'impresa, a condizione che le spese siano incrementative e che non abbiano esaurito l'utilità al momento dell'estromissione; né rileva, a tal fine, la circostanza che l'imposta sull'acquisto dell'immobile su cui i lavori sono effettuati non sia stata detratta all'atto dell'acquisto. Il chiarimento è contenuto nella risposta 131 a una domanda di interpello pubblicata sul sito dell'agenzia delle Entrate. Una Srl, controllata al 100% da una fondazione, aveva da quest'ultima acquisito il diritto di usufrutto su alcuni immobili, a fronte del pagamento di un corrispettivo annuo non assoggettato a imposta, considerata l'assenza di soggettività Iva in capo alla controllante. A seguito della concessione del diritto di usufrutto, la Srl decideva di locare a terzi gli immobili, riscuotendo un canone sul quale addebitava l'imposta. Inoltre, nel corso degli anni, su questi immobili la società istante aveva effettuato lavori di manutenzione straordinaria che aveva capitalizzato nella voce «migliorie su beni di terzi»; l'Iva relativa a questi lavori era stata integralmente detratta, in quanto riconducibile a una attività di locazione imponibile. Al momento della cessione del diritto di usufrutto alla fondazione la società aveva provveduto, anzitutto, alla cancellazione dall'attivo immobilizzato della voce «migliorie su beni di terzi», mediante rilevazione di una insussistenza passiva; inoltre aveva provveduto a rettificare l'Iva detratta con riferimento alle spese sostenute per le migliorie, nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 19-bis2 del Dpr 633/1972. La richiesta di interpello presentata attiene proprio alla correttezza del comportamento tenuto con la rettifica della detrazione; la società chiedeva, infatti, se non fosse più corretto considerare le migliorie su beni di terzi come «spese relative a più esercizi», di cui all'articolo 108, comma 3 del Tuir con la conseguente esclusione dal campo di applicazione della rettifica della detrazione. La risposta dell'agenzia delle Entrate conferma che, in casi di questo tipo, è corretta la rettifica della detrazione. L'agenzia, infatti, dopo aver esaminato le norme comunitarie, ricorda che l'articolo 19-bis2 del decreto Iva, con riferimento ai beni ammortizzabili, prevede l'obbligo di procedere alla rettifica della detrazione quando si verifica un diverso utilizzo che comporta un mutamento della detrazione effettuata. La rettifica della detrazione riguarda fabbricati o porzioni di fabbricati acquistati oppure oggetto di un diritto reale di godimento che consentono al titolare del diritto di disporre del bene come se fosse il proprietario. Pertanto, le spese relative ai beni ammortizzabili sono soggette alla medesima disciplina dei beni di cui incrementano il valore. In questo caso infatti, la rettifica della detrazione deve essere fatta con riferimento al periodo decennale, applicandosi la medesima regola dei beni immobili. L'agenzia ha disapplicato la regola relativa alla rettifica sulle spese pluriennali, considerando i costi incrementativi di fabbricati.

2. Sponsorizzazioni tassate ma fuori dal test-prevalenza

(Il Sole 24 Ore dell'1/5/2019, Norme e Tributi, pag. 19, Gabriele Sepio)

La commercialità o meno delle attività esercitate è funzionale ad individuare la qualifica dell'ente del Terzo settore (Ets) nel suo complesso e, quindi, anche l'effettivo regime fiscale applicabile. Secondo l'articolo 79, comma 5 del Codice del Terzo settore (Cts), l'ente si considera commerciale se, nel periodo di imposta, i proventi delle attività di interesse generale svolte in forma di impresa e delle eventuali attività diverse sono prevalenti rispetto a quelli da attività di natura non commerciale. Un test di prevalenza, dunque, che mette a confronto le entrate riconducibili alle diverse attività. Anche in questo caso, è la stessa disposizione normativa a fornire alcune precisazioni sulle tipologie di entrate da considerare ai fini del calcolo. In particolare, rientrano tra le entrate non commerciali, i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative e ogni entrata assimilabile (comprese quelle di cui ai commi 2, 3 e 4 del medesimo articolo 79) nonché il valore normale delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate con modalità non commerciali. Sono escluse dal computo delle attività di natura commerciale le entrate derivanti da sponsorizzazioni. Queste ultime, quindi, pur essendo soggette a tassazione, non vanno considerate per verificare la qualifica fiscale dell'ente. A seconda della natura dell'ente, varia il trattamento fiscale. Per gli Ets non commerciali, è previsto un regime particolarmente agevolato per la tassazione dei proventi derivanti dalle attività esercitate con modalità commerciali (siano esse attività di interesse generale o diverse), volto a minimizzare il carico tributario su quelle attività marginali che l'ente ha svolto per autofinanziarsi (articolo 80 del Cts). In luogo delle regole del Tuir, l'ente potrà optare per un regime forfetario, che prevede l'applicazione di coefficienti di redditività a scaglioni compresi tra il 5% (per i ricavi fino a 130mila euro derivanti da attività diverse dalle prestazioni di servizi) e il 17% (per i ricavi oltre i 300mila euro derivanti da attività di prestazioni di servizi). Un regime, questo, più vantaggioso di quello previsto dall'articolo 145 del Tuir per gli enti non commerciali in contabilità semplificata, il quale prevede coefficienti più alti (tra il 10% e il 15%) e soglie massime di proventi (400mila euro per le prestazioni di servizi e 700mila euro per le altre attività). Se l'ente è una Odv (organizzazione di volontariato) o una Aps (Associazione di promozione sociale) con ricavi annui inferiori a 130 mila euro, poi, il vantaggio è ancora maggiore, in quanto è possibile optare per un forfetario agevolato (articolo 86 del Cts) che consente di determinare il reddito d'impresa derivante dalle attività commerciali applicando coefficienti di redditività pari all'1% per le Odv e al 3% per le Aps. Tutti questi regimi sono applicabili su opzione, per cui resta ferma la possibilità di scegliere che la tassazione avvenga in misura ordinaria in base alle norme del Tuir. Quest'ultima strada, invece, è l'unica percorribile per gli Ets fiscalmente commerciali. Questi ultimi non usufruiscono di alcun regime agevolato, a meno che non decidano di acquisire la qualifica di impresa sociale ed applicare la nuova disciplina sulla tassazione degli utili di questi enti (articolo 18 del Dlgs 112/2017).

4 **3. Rivalutazione esclusa per i beni in leasing**

(Il Sole 24 Ore del 30/4/2019, Norme e Tributi, pag. 18, Franco Roscini Vitali)

La versione definitiva del documento interpretativo 5, che si occupa della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni, ribadisce che le partecipazioni rivalutabili, di controllo e di collegamento, sono soltanto quelle immobilizzate, come previsto dalla legge 342/2000 riportata nell'appendice legislativa. La rivalutazione introdotta dalla legge di Bilancio 2019 (legge 145/2018) riguarda immobilizzazioni materiali e immateriali e partecipazioni immobilizzate: sono esclusi i beni utilizzati in base a contratti di leasing che possono essere rivalutati solo se già riscattati, perché soltanto in questo caso sono iscrivibili nell'attivo dello stato patrimoniale della società utilizzatrice. Per individuare il valore massimo della rivalutazione si può utilizzare sia il criterio del valore d'uso sia il criterio del valore di mercato. La rivalutazione deve essere effettuata nel bilancio 2018 con riferimento a tutti i beni appartenenti ad una stessa categoria omogenea applicando, per esigenze di omogeneità valutativa, un unico criterio all'interno della medesima categoria. Per i beni materiali e immateriali possono essere adottate le tre solite modalità, che prevedono la rivalutazione: del costo storico (valore lordo) e del relativo fondo di ammortamento; del solo costo storico; la riduzione del fondo ammortamento. In via generale, la rivalutazione di un'immobilizzazione materiale o immateriale non comporta la modifica della vita utile: resta ferma la necessità, ai sensi dei principi contabili Oic 16 e Oic 24, di aggiornare la stima della vita utile nel caso in cui si sia verificato un mutamento delle originarie condizioni di stima. Nel bilancio 2018 gli ammortamenti sono calcolati sui valori non rivalutati, perché la rivalutazione è operazione successiva e l'ammortamento dei maggiori valori inizia dall'esercizio successivo a quello nel quale è effettuata la rivalutazione. I maggiori valori iscritti nell'attivo circolante sono riconosciuti anche ai fini fiscali e, pertanto, alla data in cui è effettuata la rivalutazione, non sorge alcuna differenza temporanea, essendo il valore contabile pari al valore fiscale, con l'effetto che non si contabilizzano imposte differite. Nei bilanci successivi, tuttavia, si iscrivono le imposte differite attive (anticipate), se esiste la ragionevole certezza del recupero, perché i maggiori valori sono riconosciuti a decorrere dal terzo esercizio successivo al 2018. Infatti, negli esercizi precedenti a quello in cui gli ammortamenti diventano fiscalmente deducibili, emergono differenze temporanee sulle quali devono essere considerate le imposte differite attive, se esiste la ragionevole certezza del loro recupero (principio Oic 25). Nella nota integrativa sono illustrate le modalità adottate per la rivalutazione, anche con riferimento a quanto richiedono i principi contabili Oic 16 (Immobilizzazioni materiali), Oic 21 (Partecipazioni), Oic 24 (Immobilizzazioni immateriali), Oic 25 (Imposte sul reddito) e Oic 28 (Patrimonio netto).

5. Possibile non svalutare i titoli acquistati durante l'esercizio 2018

(Il Sole 24 Ore del 30/4/2019, Norme e Tributi, pag. 18, Franco Roscini Vitali)

Deroghe alla svalutazione possibili anche per i titoli acquistati durante l'esercizio 2018. È uno dei chiarimenti più importanti contenuti nella versione definitiva, appena pubblicata dall'Organismo italiano di contabilità, dei documenti interpretativi 4 e 5, su svalutazione dei titoli e rivalutazione dei beni d'impresa, che tengono conto delle osservazioni ricevute nella consultazione terminata il 6 marzo scorso. Si precisa anche che la facoltà di non svalutare i titoli può essere applicata solo ad alcune categorie di titoli presenti nel portafoglio non immobilizzato, facendo riferimento al diverso codice Isin, anche di uno stesso emittente, con illustrazione nella nota integrativa. Il documento 4 ribadisce che la facoltà di non svalutare i titoli, di debito e partecipativi quotati e non quotati, contenuta nell'articolo 20-quater del decreto legge 119/2018 (convertito con la legge 136/2018), può riguardare solo alcune categorie di titoli presenti nel portafoglio non immobilizzato, ma non si applica agli strumenti finanziari derivati anche se iscritti nell'attivo circolante. La norma concede la facoltà di derogare al criterio di valutazione previsto dall'articolo 2426 n. 9 del Codice civile, per le perdite di carattere non durevole, con riferimento ai titoli iscritti nell'attivo circolante del bilancio 2017 e per quelli acquistati durante l'esercizio 2018. Per i primi si può mantenere (bilancio 2018) il valore d'iscrizione del bilancio 2017, mentre per i secondi il costo di acquisizione, fatta eccezione per le perdite di carattere durevole. La norma intende eliminare - nel senso di sterilizzare - le perdite, di carattere non durevole, dei titoli di debito e partecipativi, quotati e non quotati, iscritti nell'attivo circolante valutati al minore tra costo e valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato: i derivati ne sono esclusi perché valutati con criteri differenti e soggetti a una classificazione diversa, nell'attivo o nel passivo, a seconda del fair value. Pertanto, la deroga non disattiva l'operazione di copertura contabile del fair value di un titolo dell'attivo circolante prevista dall'Oic 32 e neppure la valutazione al fair value di un titolo ibrido quotato in base al paragrafo 50 dell'Oic 32, che consente di evitare la separazione del derivato incorporato in un contratto ospite, valutando l'intero strumento ibrido al fair value se questo è quotato. Si tratta di una facoltà che deve essere applicata a tutti gli strumenti ibridi posseduti dalla società. In questo caso, il titolo ibrido è valutato al fair value, senza procedere allo scorporo e, pertanto, senza valutare il derivato al fair value e il titolo ospitante al minore tra costo e valore desumibile dal mercato. Tuttavia, la versione definitiva del documento interpretativo precisa che la società, come previsto dall'Oic 32, può decidere di cambiare principio contabile, applicando l'Oic 29, e procedere allo scorporo del derivato dal titolo: in tal caso il derivato sarebbe valutato al fair value, mentre il titolo, dovendo essere valutato al minore tra costo e mercato, rientrerebbe nell'ambito di applicazione della norma in questione. Altre precisazioni, di carattere formale, riguardano le perdite di carattere durevole, comprese quelle che si manifestano dopo la chiusura dell'esercizio, per le quali si fa riferimento a quanto prevedono i principi contabili Oic 20 (Titoli), Oic 21 (Partecipazioni) e Oic 29 in relazione ai fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio. Anche per i titoli oggetto di deroga restano inalterati i criteri di valutazione riferiti a costo ammortizzato e conversione dei titoli in valuta estera. Infine, il documento rammenta che la norma stabilisce che, per le imprese di assicurazione, le modalità attuative sono stabilite dall'Istituto per la vigilanza delle assicurazioni (Ivass) con proprio regolamento che ne disciplina altresì le modalità applicative. Le imprese applicano le disposizioni in questione, previa verifica della coerenza con la struttura degli impegni finanziari connessi al proprio portafoglio assicurativo. L'Ivass ha emesso il regolamento 43/2019.

Rivalutazione beni d'impresa	Dopo la legge di Bilancio 2019. Le imprese che presentano bilanci in perdita devono tenere conto del principio contabile Oic 9, relativo alle svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni. Infatti, l'articolo 2426 n. 3 del Codice civile prescrive la svalutazione delle immobilizzazioni nel caso di perdite durevoli di valore delle stesse
Svalutazioni	Articolo 20-quater del Dl 119/18. In deroga all'articolo 2426 del Codice civile è consentito mantenere in bilancio titoli e partecipazioni al valore d'iscrizione come risulta dall'ultimo bilancio annuale approvato. La situazione delicata riguarda i titoli (partecipazioni) non quotati perché, in assenza di una quotazione, il redattore del bilancio deve scegliere se svalutare o meno: la legge sterilizza l'inattendibilità delle valutazioni espresse dal mercato, ma non sterilizza il rischio derivante dalla situazione economica della controparte, che può rendere la perdita durevole se non definitiva
Avvertenze	Applicazione facoltativa. Le due norme introducono altrettante facoltà, lasciate alla "discrezionalità tecnica" del redattore del bilancio, non obblighi e, pertanto, i soggetti preposti alla governance delle società devono valutarne l'applicazione con relativa illustrazione nella nota integrativa

7 **6. Società di comodo: senza pagelle Isa l'interpello protegge da futuri controlli**

(Il Sole 24 Ore del 29/4/2019, Norme e Tributi, pag. 18, Angelo D'Ugo, Davide Cagnoni)

La disciplina delle società non operative e in perdita sistematica da quest'anno presenta un'ulteriore novità connessa alla possibilità di disapplicare la presunzione di reddito minimo prevista dall'articolo 30, comma 1 della legge n. 724/1994 al raggiungimento del livello di affidabilità fiscale stabilito dagli «indici sintetici di affidabilità fiscale» (Isa), nuovo strumento di *compliance* introdotto per favorire l'emersione spontanea di basi imponibili, che ha sostituito i parametri e gli studi di settore con la conversione del Dl 50/2017 ad opera della legge 96. Dal periodo d'imposta 2018, l'applicazione degli Isa alle attività per le quali i nuovi indici risultano approvati, determina, al raggiungimento di determinate soglie (articolo 9-bis, comma 11, del Dl 50/2017), l'esclusione dalla disciplina delle società non operative e la disapplicazione da quelle in perdita sistematica in luogo della precedente causa di esclusione e di disapplicazione riferita alla congruità e coerenza agli studi di settore. Per le società in perdita sistematica è tuttavia opportuno segnalare che la verifica delle cause di disapplicazione 2018 va effettuata avendo a riferimento i periodi d'imposta 2013-17 (quinquennio precedente). Questo significa che per poter attivare la clausola di disapplicazione nel periodo d'imposta 2018, è necessario aver raggiunto i livelli di coerenza e congruità previsti dagli studi di settore approvati per il quinquennio di riferimento. Restano escluse dai benefici le società per le quali sia, invece, accertata una violazione che comporta l'obbligo di denuncia penale per uno dei reati previsti dal Dlgs 74/2000.

Le dichiarazioni

I modelli Redditi 2019 hanno già recepito il passaggio dagli studi di settore/parametri agli Isa prevedendo l'aggiornamento:

- dell'apposita causa di esclusione (codice 11) da indicare, a seconda dei casi, nella casella 1 del rigo RS116 del modello Redditi SC 2019 o del rigo RS11 del modello Redditi SP,
- dell'apposita causa di disapplicazione (codice 11) da indicare, a seconda dei casi, nella casella 3 del rigo RS116 del modello Redditi SC o del rigo RS11 del modello Redditi SP.

Ad oggi, tuttavia, l'individuazione dei livelli Isa ai quali è collegato il riconoscimento del beneficio non è nota, in quanto demandata a un futuro provvedimento del direttore delle Entrate, al momento non pubblicato. A questo aspetto si aggiunge l'ulteriore variabile legata alle possibili novità, in termini di semplificazione degli Isa, in discussione con la proposta di legge sulle semplificazioni fiscali (atto Camera 1074). In ragione di tali incertezze, è quindi evidente la necessità, per le società che in passato beneficiavano della clausola di esclusione per via della congruità e coerenza agli studi di settore, di ponderare bene la propria posizione rispetto all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2018. L'inquadramento tra le società di comodo per insufficienza di ricavi fissati dai parametri previsti dalla normativa sulle società di comodo, infatti, comporta:

- l'imputazione di un reddito minimo, calcolato, in via presuntiva, quale somma degli importi ottenuti applicando ai valori di beni "di comodo" le percentuali previste dall'articolo 30 comma 3 della legge 724/94;
- la maggiorazione dell'aliquota Ires del 10,5% sul reddito minimo;
- la preclusione del diritto al riporto in avanti delle perdite realizzate nel periodo d'imposta e, in aggiunta, la possibilità di computate in diminuzione le perdite pregresse solo per la parte di reddito eccedente quello minimo presunto;

8 - l'impossibilità di chiedere a rimborso o utilizzare in compensazione (o cedere) il credito Iva risultante dalla dichiarazione.

Le possibili alternative

Per questo motivo, nel caso in cui si ritengano sussistenti le situazioni oggettive che, in base all'articolo 30, comma 4-bis della legge 724/94, hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi presunti o del reddito minimo, in alternativa alla causa di esclusione/disapplicazione riferita agli Isa, andrebbe valutata:

- la strada della presentazione dell'interpello probatorio che a partire dal 2016 è diventato facoltativo,
- la possibilità di non presentare istanza di interpello conservando il set di documentazione utile in caso di difesa in occasione di un controllo da parte dell'agenzia delle Entrate.

Qualora la scelta dovesse essere quella prudenziale di procedere con la presentazione dell'interpello probatorio, considerato il termine di 120 giorni concesso alle Entrate per fornire la risposta e tenuto conto che la nuova scadenza del modello Redditi 2019 è tornata a essere al 30 settembre 2019, diventa allora opportuno presentare l'istanza entro il prossimo 3 giugno, se si vuole ottenere la risposta entro la data di presentazione della dichiarazione.

<p>Quattro esempi concreti</p>	<p>Locazioni infragruppo. Una società beneficiaria di una scissione retrocede in locazione alle società scisse gli immobili alla stessa assegnati.</p> <p>I canoni delle locazioni sono in linea con i valori Omi ma risultano inferiori alle percentuali richieste dal test di operatività. È ammessa la disapplicazione dell'articolo 30 della legge n. 724/1994 nonostante la locazione sia a favore di società collegate. Ciò a condizione che i canoni si confermino congrui rispetto alle quotazioni Omi (risposta a interpello n. 68 del 20 febbraio 2019).</p> <p>Impianti fotovoltaici. Una società possiede tre immobili strumentali che concede in locazione. Su due di essi sono stati realizzati impianti fotovoltaici con i quali viene prodotta energia ceduta al Gse. I ricavi non sono però sufficienti al raggiungimento del minimo richiesto. La società può giustificare il mancato raggiungimento dei ricavi, anche nell'ambito dell'interpello, sostenendo che la vendita dell'energia è vincolata ad appositi contratti con il Gse che impone i prezzi di vendita (circolare 19 dicembre 2013 n. 36, paragrafi 7.1 e 7.2).</p> <p>Società immobiliari. Una società immobiliare risulta non operativa per mancata vendita/locazione di immobili nonostante abbia attivato una intensa ricerca di potenziali acquirenti o locatari anche ribassando sensibilmente il prezzo e dando mandato a diverse agenzie immobiliari. La società non è di comodo avendo fornito giustificazione del mancato</p>
---------------------------------------	--

superamento del test di operatività ex articolo 30 della legge 724/1994 attraverso la dimostrazione dei numerosi tentativi di vendita o affitto (Ctp Milano, sentenza 17 aprile 2018 n. 1679/3/18).

Società con un unico bene. Una società detentrica unicamente di un macchinario altamente specializzato non supera il test di operatività in quanto non riesce a noleggiare l'unico bene per via dell'estrema specializzazione dello stesso e della scarsa convenienza delle offerte ricevute. La società non è di comodo per il fatto di non essere riuscita a noleggiare il macchinario in quanto la mancata stipula del contratto non è ricollegabile alla volontà della stessa ma alle particolari condizioni del mercato di sbocco (Cassazione, sentenza n. 5080/17).