

## Edizione di sabato 10 maggio 2014

### CONTABILITÀ

#### [La rappresentazione in bilancio della rivalutazione dei beni di impresa](#)

di Viviana Grippo

### CASI CONTROVERSI

#### [Si scomputano le ritenute non versate dal cliente?](#)

di Giovanni Valcarenghi

### ACCERTAMENTO

#### [Presunzioni da black list](#)

di Massimiliano Tasini

### REDDITO IMPRESA E IRAP

#### [Iraps e utilizzo di lavoro altrui: le oscillazioni della Cassazione](#)

di Federica Furlani

## CONTABILITÀ

---

# **La rappresentazione in bilancio della rivalutazione dei beni di impresa**

di Viviana Grippo

### Introduzione

Benché sia ormai chiaro che il disposto normativo, non per ultimo l'intervento del DL 66/14 che ha stabilito l'impossibilità di rateazione dell'imposta dovuta, ha impedito, ovvero reso inappetibile, il ricorso all'agevolazione legata alla rivalutazione dei beni di impresa, ci occuperemo nel presente intervento della relativa rappresentazione contabile.

Come sappiamo la finanziaria 2014 ha reintrodotto per le società di capitali, enti commerciali, società di persone e ditte individuali<sup>[1]</sup> la **rivalutazione dei beni di impresa**, siano essi materiali o immateriali<sup>[2]</sup>, e delle partecipazioni a condizione che tali beni fossero iscritti in bilancio al 31 dicembre 2012 e ancora presenti al 31 dicembre 2013<sup>[3]</sup>.

Ai fini della rivalutazione è previsto il versamento di una **imposta sostitutiva** entro il prossimo 16 giugno 2014, come detto in unica soluzione e non rateizzando unitamente alle imposte derivanti dal modello unico, nella misura del:

- 12% per i beni non ammortizzabili,
- 16% per i beni ammortizzabili.

La rivalutazione riproposta dalla finanziaria 2014 deve avere sia **effetto civilistico che fiscale**, questo obbligo è stato piuttosto discusso in dottrina e ha generato parte del malcontento con cui il provvedimento è stato accolto, senz'altro l'impossibilità di dare alla rivalutazione il solo effetto civilistico è stato il motivo principale del suo scarso utilizzo.

Tornando agli aspetti attuativi va sottolineato che l'effetto civilistico della rivalutazione è immediato, esso si produce già nel 2013, fiscalmente, invece, il maggior valore dei beni avrà effetto solo dal terzo esercizio successivo alla rivalutazione, ovvero dal 2016. Con riferimento, invece, alla distrazione del bene dall'azienda a qualsiasi titolo (cessione, autoconsumo...) gli effetti fiscali si verificheranno solo dal 2017 (sempre parlando di esercizi coincidenti con l'anno solare), per cui in caso di cessione del bene prima del 2017 il valore da prendere a riferimento per il calcolo delle minusvalenze o plusvalenze fiscali sarà quello ante rivalutazione, al contrario se tale distrazione avvenisse nel 2018 allora potrà tenersi conto dei

valori rivalutati.

E' chiaro quindi che nel periodo 2013-2015 si creerà un **doppio binario**, civilistico/fiscale che determinerà una deduzione civilistica e non fiscale degli ammortamenti, quale differenza temporanea da riassorbirsi a partire dal 2016 e necessità di stanziamento delle imposte anticipate attive e passive (per le quali si rimanda ad apposito contributo).

E' solo il caso di ricordare che la norma prevede che la rivalutazione sia eseguita nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2013 e che è prevista la possibilità di affrancare il saldo attivo di rivalutazione pagando una sostitutiva pari al 10%.

### Limiti di rivalutazione

Il valore rivalutabile del bene soggiace a limiti imposti dalla norma.

Dapprima va preso in considerazione il **valore contabile**, esso risulta essere pari alla differenza tra costo storico e fondo ammortamento.

Il valore rivalutato non può superare il **valore di mercato** del bene (valore del mio bene usato), e se la azienda è in grado di provarlo, il **valore d'uso**.

Tuttavia il valore di iscrizione del bene in bilancio non può a sua volta essere superiore al valore di sostituzione dello stesso (bene nuovo acquistato) e quindi questo ultimo limite può essere derimente nella scelta del metodo contabile da utilizzare e di cui diremo più avanti.

Uno schema chiarisce quanto detto:



### Metodi di rivalutazione

La rivalutazione va eseguita per categorie omogenee, vanno quindi rivalutati tutti i beni facenti parte della medesima categoria.

I metodi di rivalutazione possono essere tre, liberamente utilizzabili nell'ambito della stessa categoria, ovvero contestualmente per il medesimo bene:

1. rivalutazione del costo storico,
2. rivalutazione del costo storico e del fondo ammortamento,
3. riduzione totale o parziale del fondo ammortamento.

In tutti i casi la rivalutazione comporterà la determinazione di un saldo attivo di rivalutazione, come differenza tra maggior valore del bene e imposta sostitutiva da allocarsi ad apposita riserva o a capitale.

### **Aspetti contabili**

#### *Rivalutazione del solo costo storico.*

In tal caso l'effetto della rivalutazione sarà **l'allungamento del periodo di ammortamento** del bene, il bene infatti verrà incrementato dell'importo della rivalutazione senza interessamento del fondo ammortamento.

Supponendo che siano interessati alla rivalutazione i macchinari il cui costo storico sia pari a euro 100.000,00, che essi siano iscritti in bilancio al netto dei fondi per euro 70.000,00 e che il loro valore di mercato sia euro 90.000,00 avremo il limite di rivalutazione pari a euro (90.000,00-70.000,00) 20.000,00, una imposta sostitutiva pari a (20.000,00 x 16%) euro 3.200,00 e un saldo attivo di rivalutazione di (20.000,00-3.200,00) euro 16.800,00, la scrittura contabile sarà la seguente:

Macchinari a Diversi 20.000,00

a Riserva riv.ne legge 147/13 16.800,00

a Erario c/imposta sostitutiva 3.200,00

#### *Rivalutazione del costo storico e del fondo ammortamento.*

In tale caso bisogna determinare quanta parte del valore rivalutabile sia da imputare al costo storico e quanto al fondo, tornando al nostro esempio avremo che la percentuale di incremento imputabile al costo storico e al fondo è pari al 28,57% (20.000,00/70.000,00\*100).

Di conseguenza il mio costo storico diverrà euro 128.570,00 (100.000,00\*128,57/100), ed il mio fondo sarà pari a euro 38.571,00 (30.000,00\*128,57/100), contabilmente:

Macchinari a Diversi 28.570,00

a F.do amm.to macchinari 8.570,00

a Riserva riv.ne legge 147/13 16.800,00

a Erario c/imposta sostitutiva 3.200,00

*Riduzione totale o parziale del fondo ammortamento*

In tale caso è il costo storico a restare invariato e non si rileva **nessuna variazione delle quote di ammortamento**, ciò che subisce modifiche è il fondo ammortamento che viene ridotto totalmente o parzialmente.

Si deve tener conto, difatti, del limite di rivalutazione rapportato al valore del fondo.

Nel nostro esempio il limite di rivalutazione è stabilito in 20.000,00 e il fondo ammonta a euro 30.000,00, si procederà quindi alla riduzione parziale:

F.do amm.to macchinari a Diversi 20.000,00

a Riserva riv.ne legge 147/13 16.800,00

a Erario c/imposta sostitutiva 3.200,00

---

**[1]** Restano escluse società semplici e professionisti.

**[2]** Ad eccezione di beni merce, avviamento e spese per Ricerca e Sviluppo.

**[3]** La rivalutazione è possibile anche per le aziende in contabilità semplificata per le quali va fatto riferimento al libro cespiti ovvero al registro Iva acquisti.



## CASI CONTROVERSI

---

### ***Si scomputano le ritenute non versate dal cliente?***

di **Giovanni Valcarenghi**

Negli studi professionali si sta facendo, in questo periodo, il **controllo** della presenza delle **certificazioni delle ritenute d'acconto**; la “caccia” al fatidico pezzo di carta, infatti, è il primo degli ostacoli che devono essere superati **per poter scomputare le imposte** che i committenti hanno versato per nostro conto.

Sappiamo che l’Agenzia delle entrate, con [\*\*risoluzione 68/E/2009\*\*](#), ha consentito la possibilità di **dimostrare** l’avvenuta trattenuta anche **con modalità alternative**, sino a tollerare una autocertificazione del sostituto, accompagnata da riscontri contabili e bancari che testimonino l’introito del solo importo netto.

Pertanto, quello che potremmo definire **aspetto “cartaceo – formale”** non costituisce più una vera difficoltà, potendo essere superato sia pure con un minimo sforzo di natura amministrativa.

Invece, **il vero problema**, visto il periodo di difficoltà finanziarie che interessa le aziende, è costituito dai possibili **risvolti connessi al mancato versamento della ritenuta** da parte del sostituto, circostanza che, molto spesso, risulta a conoscenza del professionista che ha subito la trattenuta. Al riguardo, va subito rammentato che la questione è assolutamente seria, in quanto la **Cassazione** sembra avere assunto una **posizione consolidata** nel sostenere il seguente principio: *il sostituto deve ritenersi già originariamente, e non solo in fase di riscossione ex art. 35 del DPR 602/1973, coobbligato con il sostituto, fermo restando il diritto di regresso* (Cassazione 14033/2006, 24962/2010, 23121/2013).

Insomma, secondo la giurisprudenza di legittimità, non è affatto vero che il semplice fatto di **avere incassato una somma netta** legittimi la **facoltà di scomputo della ritenuta**, almeno in tutte quelle ipotesi in cui le somme non siano state versate all’Erario. Diversamente, a parere dei Giudici, le casse dello Stato ci si troverebbero in una situazione di squilibrio, dovendo riconoscere un credito ad un soggetto senza avere incassato alcunché.

In linea di principio, tuttavia, va affermato che tali **conclusioni non sembrano essere supportate da alcuna disposizione di legge**. Ad esempio, l’articolo 22 del TUIR afferma che, dall’imposta determinata, si scomputano, tra l’altro, **le ritenute d’acconto operate** anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi; il fatto che si sia utilizzato il termine “operate” e non quello “versate”, sembrerebbe contrastare con il parere della

Cassazione. Peraltro, anche l'articolo 4 del DPR 322/1998 prevede che il sostituto debba **certificare le ritenute “operate”**, in perfetta sintonia con quanto previsto dal TUIR ed in perfetta antitesi con quanto ricavabile dalla giurisprudenza. Per completezza, l'articolo 10-bis del Decreto Legislativo 74/2000 prevede sanzioni penali (sia pure al superamento della soglia dei 50.000 euro) per colui che non versa, entro il termine di presentazione del 770, le **ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti**. Dall'*escalation* di norme richiamate, si nota come **il sistema tributario attribuisce alla certificazione una importanza preminente** e, la stessa Agenzia, nel momento in cui consente una prova alternativa alla certificazione (che potrebbe non essere stata rilasciata proprio in quanto non sono state versate le somme), sembra instradare verso una direzione opposta rispetto a quella della Cassazione.

L'articolo 35 del DPR 602/1973, evocato nelle sentenze sopra citate, si riferisce esclusivamente alle **ritenute operate a titolo di imposta** (e non a quelle a titolo d'acconto, di cui si discute) e, peraltro, prevede che scatti la **solidarietà** solo nel momento in cui il sostituto viene iscritto a ruolo; diversamente, all'atto pratico capita che il recupero delle ritenute avvenga, in capo al sostituto, in sede di controllo formale della dichiarazione e senza alcun cenno al fatto che sia già avvenuta l'iscrizione a ruolo del soggetto obbligato al versamento.

L'articolo 64 del DPR 600/1973, inoltre, in tema di **sostituto e responsabilità di imposta**, prevede che il sostituto ha la **facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento**, circostanza che raramente si verifica all'atto pratico. La stessa norma, però, afferma anche che chi è obbligato al pagamento insieme con altri **ha diritto di rivalsa**, ed in tale aspetto si potrebbe intercettare un possibile punto a favore della tesi della Cassazione.

Insomma, il tema appare talmente nebuloso che non sembrano esserci vie d'uscita; da un lato appare, infatti, **assurdo che si rinunci allo scompto** di quanto non incassato (dovendo comunque dichiarare il compenso lordo), mentre per altro verso **non si riesce a sfuggire al possibile rischio di una contestazione**, che impone non solo la restituzione delle ritenute scomputate, ma anche la maggiorazione di interessi e sanzioni. Ed anche tale circostanza ci pare alquanto bizzarra, in quanto il **sostituto finisce per essere sanzionato per una violazione commessa dal sostituto**.

Non sembra esserci altra via d'uscita se non quella di **“disapplicare” le norme del DPR 600** in modo “artigianale”, quantomeno per i clienti dei quali si dubita del buon fine del versamento; si incassi l'intero e si provveda al versamento della ritenuta con F24 a nome del sostituto.

Qualcuno potrebbe opporsi di sostenere un comportamento non in linea con le vigenti norme, ed avrebbe pienamente ragione; tuttavia, non ci pare **neppure legittimo dover subire un doppio danno**, corrispondente alla decurtazione del compenso (prima) ed alla restituzione delle ritenute (poi).

Il tema è davvero delicato e **meriterebbe un ripensamento delle regole** o l'affermazione di una assoluta indipendenza tra i due soggetti coinvolti nel rapporto tributario.

## ACCERTAMENTO

---

### **Presunzioni da black list**

di Massimiliano Tasini

Di **presunzioni tributarie** stiamo scoppiando.

Tutti i giorni leggiamo interi manifesti dedicati alla **Semplificazione**.

Ma semplificare, obiettivo già di per sé pressoché impossibile, non basta.

Uno **Stato di diritto** deve fondarsi su **certezze**: se i contribuenti vanno continuamente soggetti ad **accertamenti presuntivi** perdono certezza, fiducia.

Le presunzioni sono in parte figlie di creazioni del Legislatore, in altra parte frutto di ragionamenti degli Uffici finanziari, in più di una occasione avallate dalla giurisprudenza, tanto che da questi ragionamenti nascono **veri e propri "filoni" accertativi**.

Desideriamo qui soffermarci su una delle tante presunzioni introdotte negli ultimi anni, ovvero quella introdotta dall'**art. 12 del DL 78/2009**.

La norma, dedicata alle **persone fisiche**, stabilisce che gli investimenti e le attività finanziarie detenuti in **Paesi black list** ai soli fini fiscali si presumono costituiti, salva prova contraria, con **redditi sottratti a tassazione**.

Detto in un altro modo, la norma significa: **reddito = patrimonio**.

Vorremmo distinguere il problema in tre parti.

La prima parte è appena ovvia: la norma ha una finalità sacrosanta, ovvero combattere il fenomeno della **illecita detenzione di capitali all'estero**. Su questo punto siamo talmente d'accordo che non occorre dire alcunché.

La seconda parte è: ma è una norma coerente? Si può davvero sostenere, senza sollevare dubbi sul piano della legittimità, che **il capitale equivale al reddito**? Ricordiamo a noi stessi che l'art. 6 comma 1 del D.L. 167/1990 già prevede, al di fuori del caso di specie, una presunzione di fruttuosità dei capitali detenuti in violazione dell'obbligo di monitoraggio, nella misura del tasso ufficiale di sconto (per farci un'idea: 3,9% per il 2008; 1% per il 2012).

Ma ci interessa soprattutto la terza parte, ovvero la **formulazione della norma**. Infatti, una volta scovato il patrimonio estero, non è dato sapere **né quale sia l'anno accertabile, né ancora quale sia la categoria reddituale** che l'Ufficio può ascrivere al contribuente.

Ci sembra inverosimile.

Questa estrema incertezza lascia gli Uffici finanziari arbitri di comportamenti divergenti, e tutti di per sé al contempo arbitrari e ragionevoli, a seconda dei punti di vista. Non è però possibile che non si sappia identificare l'anno di imposta da rettificare (quello di notifica del pvc? Di notifica dell'accertamento? Del documento rinvenuto e che proverebbe la illecita detenzione?), né di che reddito si tratti (di impresa, di capitali?), perché le conseguenze sono talmente rilevanti da non consentire un **simile margine di indeterminatezza**.

Se le norme sono incerte, l'interpretazione regna sovrana. Ciascuno può dire (quasi) tutto ed il contrario di tutto. Noi crediamo che questa situazione non piaccia nemmeno all'Agenzia delle Entrate, il cui lavoro non è (né può essere) volto ad accertare ad ogni costo, **bensì ad accettare materia imponibile nella misura, nel tempo e nei modi che (solo) la legge deve prescrivere. Con chiarezza.**

Nascono come norme di contrasto ai Paesi black list, **ma in realtà sono così oscure da meritare di finire in una *black list***.

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### ***Irapp e utilizzo di lavoro altrui: le oscillazioni della Cassazione***

di Federica Furlani

Leggendo l'ultima sentenza della Cassazione in materia di assoggettabilità Irapp dei piccoli professionisti (**sentenza 9790 del 7 maggio scorso**) non si può non provare un senso di scoramento.

Anni di pronunce della Suprema Corte hanno portato ad un'**unica certezza**, ossia il fatto che presupposto per l'applicazione dell'Irap ai professionisti è **l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata** diretta alla erogazione di servizi, ma rimane ancora "impossibile" trovare dei criteri "stabili" per capire quando sussista l'autonoma organizzazione.

Un passo in avanti nell'ottica della semplificazione speriamo arrivi con i decreti attuativi della legge delega **della "Riforma fiscale" (Legge 11.3.2014, n. 23)** che, all'art. 11 comma 2, prevede la necessità, con riferimento ai lavoratori autonomi e ai piccoli imprenditori, **di fornire una "definizione di criteri oggettivi" al fine di chiarire il concetto di "autonoma organizzazione"** ai fini IRAP.

In attesa di chiarimenti ufficiali, la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, con la sentenza 9790/2014, è ritornata al passato (alle sentenze pronunciate nell'*Irapp day* 2007), dichiarando che **il professionista che si avvale di un dipendente o di un collaboratore non occasionale è sempre tenuto al versamento dell'Irap**, a prescindere dalla dimostrazione o meno del potenziamento dell'attività professionale del contribuente.

Con una precedente recente sentenza (n. **22020 del 25 settembre 2013**), la Corte di Cassazione aveva invece sostenuto che *la presenza di modeste spese per emolumenti a terzi non appare sufficiente per determinare l'automatica sottoposizione ad Irapp del professionista; specie a fronte della pochezza di detti compensi che non superano le 400.000 lire mensili*. Giova del resto sottolineare che **la presenza di dipendenti** non è di per sé elemento costitutivo della "autonoma organizzazione" bensì un **elemento presuntivo** da cui può essere dedotta la sussistenza della "autonoma organizzazione".

Secondo questo orientamento sarebbe pertanto il *surplus* di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale.

La Corte nel 2013 concludeva asserendo *“che la sottoposizione a tassazione aggiuntiva di chi assume un dipendente anche quando tale dipendente non determini un qualche significativo aumento del reddito (si pensi al sostituto di un medico) e quindi manchi il presupposto giuridico dell'Irap, costituirebbe una sorta di sanzione che scoraggerebbe l'assunzione di dipendente”*.

Diversa la posizione della Cassazione con la **sentenza 9790**, che si è occupata del ricorso presentato da un **consulente aziendale** avverso il silenzio-rifiuto dell'Agenzia delle Entrate sull'istanza di rimborso Irap versato per gli anni 2003-2004.

Contro la decisione dei giudici di prime cure, la CTR di Milano aveva ritenuto che l'impiego di lavoro dipendente o autonomo cui aveva fatto ricorso il contribuente non era decisivo ai fini della decisione circa la sussistenza o meno dell'autonoma organizzazione, dovendo farsi luogo ad una **valutazione complessiva di tutti i fattori impiegati dal professionista**.

Ribaltando tale posizione, la Cassazione ha invece ritenuto **che l'impiego non occasionale di lavoro altrui deve ritenersi integrativo del requisito dell'autonoma organizzazione**.

Quando ricorra **l'impiego non occasionale di lavoro altrui** si è necessariamente, a giudizio della Corte, in presenza di *“una struttura organizzativa avente rilevanza esterna e che richiede un'attività di coordinamento dei diversi fattori produttivi da parte del professionista, sì da assorbire e rendere superfluo la valutazione complessiva degli altri fattori e del valore dei beni strumentali complessivamente impiegati”*.

Insomma, le **idee non sono certo chiare** ed in uno scenario di questo tipo decidere per questi contribuenti quando assoggettarli o meno al tributo appare una **scommessa dagli esiti assai incerti**.