

Edizione di martedì 2 febbraio 2016

CONTENZIOSO

[Le ultime pronunce sui dirigenti decaduti](#)

di Luigi Ferrajoli

IMU E TRIBUTI LOCALI

[Niente Imu 2016 sugli imbullonati](#)

di Alessandro Bonuzzi

IVA

[La territorialità delle operazioni delle agenzie di viaggio](#)

di Marco Peirolo

IMPOSTE SUL REDDITO

[Certificati verdi non più “esentasse”](#)

di Luigi Scappini

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Deducibilità delle transazioni con i propri debitori](#)

di Pietro Vitale

BACHECA

[La valutazione delle aziende dopo l'introduzione dei PIV](#)

di Euroconference Centro Studi Tributarî

CONTENZIOSO

Le ultime pronunce sui dirigenti decaduti

di **Luigi Ferrajoli**

La **Corte di Cassazione** con le tre sentenze depositate in data 09 novembre 2015 (la **n. 22800, 22803 e 22810**) è intervenuta per la prima volta sulla problematica della validità degli accertamenti sottoscritti da “dirigenti decaduti”, sostenendo che la questione dei dirigenti decaduti e la validità degli atti da essi sottoscritti **operano su due piani distinti**, posto che la nullità cui si riferisce l’art.42 del d.P.R. n.600/73 va rigidamente intesa. Infatti, l’articolo 42 prevede che gli atti impositivi “*sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell’ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato*” e che “*l’accertamento è nullo se l’avviso non reca la sottoscrizione*”, ma non dispone che, ai fini della valida sottoscrizione dell’atto impositivo, sia necessario in chi ha sottoscritto l’atto o conferito la delega **il possesso di una qualifica dirigenziale**.

La Suprema Corte ha poi meglio delimitato i confini della questione chiarendo che l’accertamento fiscale è nullo **se l’Amministrazione non prova di avere validamente delegato il funzionario** che ha firmato l’atto. Nella sentenza n. 24492 del 2.12.2015 la Corte ha, infatti, affermato che nella individuazione del soggetto legittimato a sottoscrivere l’avviso di accertamento, in forza dell’art.42 d.P.R. n.600/73, incombe all’Agenzia delle entrate l’onere di dimostrare **il corretto esercizio del potere** e la presenza di eventuale delega.

Inoltre, la Suprema Corte ribadisce che **in tema di imposte sui redditi**, deve ritenersi, in base all’art.42, co.1 e 3, d.P.R. n.600/73, che gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d’ufficio sono nulli tutte le volte che gli avvisi nei quali si concretizzano non risultino sottoscritti dal capo dell’ufficio emittente o da un impiegato della carriera direttiva (addetto a detto ufficio) **validamente delegato dal reggente di questo**. Ne consegue che la sottoscrizione dell’avviso di accertamento – atto della p.a. a rilevanza esterna – da parte di funzionario **diverso da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo**, ovvero da parte di un soggetto da detto funzionario non validamente ed efficacemente delegato, non soddisfa il requisito di sottoscrizione previsto, **a pena di nullità**, dall’art. 42.

Peraltro, la stessa Corte, nella successiva sentenza n. 25017 del 11.12.2015, ha stabilito la nullità dell’atto di accertamento **con delega “impersonale”** e cioè contenente solo l’indicazione della qualifica professionale del destinatario, essendo necessario che l’atto o l’ordine di servizio sia corredato dai **motivi della sostituzione**, dal nome del destinatario e dalla scadenza. La Corte ha spiegato che la delega può essere conferita o con atto proprio o con ordine di servizio, purché venga indicato, unitamente alle ragioni della delega (ossia le cause che ne hanno resa necessaria l’adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia) il termine di validità ed il nominativo del soggetto delegato. E non è sufficiente sia in caso di

delega di firma sia in caso di delega di funzione **l'indicazione della sola qualifica professionale** del destinatario della delega, senza alcun riferimento nominativo alle generalità di chi effettivamente rivesta la qualifica richiesta. **Sono perciò illegittime le deleghe impersonali**, anche *ratione officii*, prive di indicazione nominativa del soggetto delegato.

Con la **sentenza n. 25280 del 16.12.2015** la Cassazione ha affermato la nullità dell'accertamento quando l'Ufficio non prova la validità della delega e cioè **che la sottoscrizione appartiene ad un funzionario con la nona qualifica**. Nel caso di specie, l'atto impugnato pacificamente non era stato sottoscritto dal direttore dell'ufficio né da un funzionario della **carriera direttiva** dallo stesso validamente delegato.

Infine, con la **sentenza n. 381 del 13.01.2016** la Corte di Cassazione ha circoscritto la possibilità del contribuente di impugnare l'atto di accertamento **sottoscritto dal falso dirigente**, specificando che tale motivo di nullità può essere fatto valere solo con il ricorso di primo grado. Infatti, *“la scelta operata dal Legislatore, nella sua piena discrezionalità politica di ricomprendere nella categoria unitaria della “nullità tributaria” indifferentemente **tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell'atto tributario**, riconducendoli, indipendentemente dalla peculiare natura di ciascuno, nello schema della invalidità-annullabilità, dovendo essere gli stessi tempestivamente fatti valere dal contribuente mediante impugnazione da proporsi, con ricorso, entro il termine di decadenza di cui all'art.21 D.lgs. n.546/92, in difetto del quale il provvedimento tributario – pure se affetto da vizi “nullità”- si consolida, divenendo definitivo”*. Da ciò deriva che si pone in oggettivo conflitto con il sistema normativo tributario l'affermazione secondo cui, **in difetto di tempestiva impugnazione** dell'atto impositivo affetto da “nullità”, tale vizio possa comunque essere fatto valere per la prima volta dal contribuente con la **impugnazione dell'atto conseguenziale**, ovvero che, emergendo il vizio dagli stessi atti processuali, possa, comunque, essere rilevato di ufficio dal Giudice tributario, anche in difetto di norma di legge che attribuisca espressamente tale potere.

Sul tema, in occasione del Forum di Telefisco, l'Agenzia delle entrate ha precisato che l'Ufficio non ha l'obbligo di allegare la delega di firma all'avviso di accertamento o altro atto impugnabile né di depositarla in giudizio. Sullo stesso incombe, invece, l'onere di prova dell'esistenza e validità della delega mediante deposito nel fascicolo di causa in caso di rituale motivo di ricorso sul punto, trattandosi di questione non rilevabile d'ufficio da parte del Giudice.

IMU E TRIBUTI LOCALI

Niente Imu 2016 sugli imbullonati

di **Alessandro Bonuzzi**

La **rendita catastale** dei fabbricati di categoria D ed E da considerare per il calcolo dell'**Imu 2016** non tiene conto degli **imbullonati** se la relativa dichiarazione di variazione viene presentata correttamente in catasto entro il **15 giugno 2016**. In pratica, l'aggiornamento catastale al ribasso entro tale data esplica i suoi effetti fin dall'inizio dell'anno.

È quanto emerge dalla **circolare dell'Agenzia delle entrate n. 2/E** di ieri.

L'articolo 1, comma 21, della Legge di Stabilità 2016 (L. 208/2015) prevede che, **a decorrere dal 1 gennaio 2016**, la determinazione della rendita catastale degli immobili censibili nelle **categorie D e F** sia effettuata escludendo dalla stima i macchinari, i congegni, le attrezzature e gli altri impianti funzionali ad uno specifico processo produttivo.

Trattasi di quelle componenti, di natura essenzialmente impiantistica, che assolvono a specifiche funzioni nell'ambito di un determinato processo produttivo e che non conferiscono all'immobile una utilità comunque apprezzabile, anche in caso di modifica del ciclo produttivo svolto al suo interno.

A titolo esemplificativo, sono esclusi dalla stima della rendita i macchinari, le attrezzature e gli impianti che costituiscono le linee produttive seppur presenti nell'unità immobiliare.

La novella normativa fin qui menzionata determina però un **diverso criterio** valutativo tra le unità immobiliari iscritte in catasto prima del 2016, la cui rendita è al lordo del valore degli imbullonati, e i fabbricati di nuova costruzione, la cui rendita non contempla invece i macchinari e le attrezzature produttive.

Per evitare una tale disparità, il successivo comma 22 prevede una **particolare fattispecie di dichiarazione di variazione catastale**

- non connessa alla realizzazione di interventi edilizi sul bene già censito in catasto e
- finalizzata a **rideterminare** la rendita catastale escludendo dalla stessa eventuali componenti impiantistiche che non sono più oggetto di stima diretta.

In tal senso, nella nuova procedura **Docfa** è stata introdotta una ulteriore specifica tipologia di documento di variazione, denominata "*Dichiarazione resa ai sensi dell'art. 1, comma 22, L. n. 208/2015*", a cui è automaticamente connessa la causale "*Rideterminazione della rendita ai sensi dell'art. 1, comma 22, L. n. 208/2015*".

La circolare evidenzia che le nuove disposizioni non hanno valore di interpretazione autentica ed esplicano, pertanto, i loro effetti solo a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Tuttavia, se la dichiarazione di variazione viene presentata correttamente in catasto entro il **15 giugno 2016**, la nuova rendita catastale avrà valore fiscale fin dall'inizio dell'anno con incidenza sul calcolo dell'**intera Imu dovuta per il 2016**.

In altre parole, se presentato entro il prossimo 15 giugno, l'aggiornamento della rendita al ribasso agisce retroattivamente escludendo gli imbullonati dalla base imponibile dell'imposta comunale.

IVA

La territorialità delle operazioni delle agenzie di viaggio

di **Marco Peirolò**

Sulla base dell'applicazione del **principio della territorialità comunitaria del servizio turistico**, le operazioni delle agenzie di viaggio e turismo possono essere classificate distinguendo tra:

- operazioni effettuate **all'interno del territorio comunitario**;
- operazioni a favore del viaggiatore per le quali l'agenzia di viaggio fa ricorso ad altri soggetti, eseguite **al di fuori del territorio della UE**;
- **operazioni miste**, cioè composte da servizi resi dall'agenzia organizzatrice in parte nel territorio comunitario e in parte al di fuori dello stesso.

Le operazioni effettuate all'interno del territorio comunitario sono **integralmente imponibili** con i criteri di cui all'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972.

Ai fini impositivi, assume rilevanza il **luogo di stabilimento dell'agenzia di viaggi** (art. 307 della Direttiva n. 2006/112/CE), per cui la vendita di "pacchetti turistici", anche se effettuata nell'ambito dei rapporti "B2B", risulta estranea alla regola territoriale generale prevista, per le prestazioni di servizi "generiche", dall'art. 7-ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 e, di conseguenza, anche dall'obbligo di presentazione dei modelli INTRASTAT (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 21 giugno 2010, n. 36, Parte I, § 12).

Una diversa conclusione vale per i **servizi singoli** (es. hotel, volo, ecc.) resi dall'agenzia di viaggi **in nome e per conto dei clienti**, soggetti passivi, stabiliti in altri Stati membri, per i quali la citata circolare n. 36/E/2010 (Parte I, § 13) ha precisato che si applica la regola territoriale generale prevista per le prestazioni "generiche", basata sulla tassazione nel Paese del committente, con il conseguente obbligo di presentazione del modello INTRA 1-quater. I **singoli servizi previamente acquisiti dall'agenzia di viaggi** sono, invece, esclusi dall'adempimento, siccome la rivendita è soggetta al regime speciale ai sensi dell'art. 74-ter, comma 5-bis, del D.P.R. n. 633/1972.

L'acquisto, da parte del *tour operator*, del **singolo servizio** (hotel, volo, guida turistica) non va incluso negli elenchi riepilogativi, in quanto le prestazioni acquistate rientrano tra quelle oggetto di **deroga ai fini territoriali** ex artt. 7-quater e 7-quinquies del D.P.R. n. 633/1972 e, d'altra parte, i servizi singolarmente considerati sono esclusi dal regime speciale di cui all'art. 74-ter dello stesso decreto. Nel caso, però, delle **prestazioni di guida turistica**, che la circolare n. 36/E/2010 (Parte A, § 14) considera relative ad un'attività culturale, in quanto il requisito culturale è preminente, occorre osservare che, dal 1° gennaio 2011, le stesse assumono **natura "generica"**, sicché sono territorialmente rilevanti nel luogo stabilimento dell'agenzia di

viaggio. Se quest'ultima è italiana, la prestazione beneficia del regime di esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 22), del D.P.R. n. 633/1972, per cui il modello INTRA 2-*quater* non deve essere presentato.

Le operazioni a favore del viaggiatore per le quali l'agenzia di viaggi fa ricorso ad altri soggetti, se **eseguite al di fuori del territorio della UE**, beneficiano della **non imponibilità** di cui all'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972, ma non concorrono a formare il *plafond* per l'acquisto di beni e servizi senza imposta (art. 2, comma 7, del D.M. n. 340/1999).

Riguardo, infine, alle **prestazioni miste**, rese dall'agenzia organizzatrice in parte nel territorio comunitario e in parte al di fuori dello stesso, la base imponibile è determinata in funzione del rapporto tra i costi sostenuti dall'agenzia per le operazioni effettuate da terzi all'interno della UE e quelli sostenuti all'interno e all'esterno della UE (art. 2, comma 3, del D.M. n. 340/1999). La percentuale che ne risulta va applicata all'ammontare del corrispettivo convenuto dall'agenzia per la sua prestazione. Dall'importo così determinato si detrae il costo dei servizi prestati da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore nella UE e il risultato costituisce la base imponibile al lordo dell'imposta.

Relativamente alle **prestazioni di trasporto** rientranti nell'esecuzione del viaggio, occorre evidenziare che se il viaggiatore usufruisce nell'ambito del territorio comunitario delle sole prestazioni di trasporto, mentre tutte le altre prestazioni (cd. "a terra") gli vengono rese al di fuori dell'Unione, le prestazioni di trasporto ricevono il **trattamento delle altre prestazioni**, alle quali accedono e sono, pertanto, considerate alla stregua di queste ultime non imponibili ai sensi del richiamato art. 9 del D.P.R. n. 633/1972. Al contrario, se fuori del territorio comunitario vengono rese al cliente solo prestazioni di trasporto e nell'ambito dell'Unione tutte le rimanenti, anche le suddette prestazioni di trasporto **sono soggette al tributo**, al pari di quelle rese nel territorio comunitario in applicazione del principio dell'accessorietà (art. 2, comma 6, del D.M. n. 340/1999).

IMPOSTE SUL REDDITO

Certificati verdi non più “esentasse”

di **Luigi Scappini**

I **certificati verdi** sono stati introdotti nel nostro ordinamento per mezzo del **D.Lgs. n. 79/1999**, noto anche come **decreto Bersani**, andando a sostituire il precedente sistema noto come convenzioni CIP 6/92.

Ai sensi dell'art.11 del D.Lgs. richiamato “Al fine di incentivare l'uso delle energie rinnovabili, il risparmio energetico, la riduzione delle emissioni di anidride carbonica e l'utilizzo delle risorse energetiche nazionali, a decorrere dall'anno 2001 gli importatori e i soggetti responsabili degli impianti che, in ciascun anno, importano o producono energia elettrica da fonti non rinnovabili hanno l'obbligo di immettere nel sistema elettrico nazionale, nell'anno successivo, una quota prodotta da impianti da fonti rinnovabili entrati in esercizio o ripotenziati, limitatamente alla producibilità aggiuntiva, in data successiva a quella di entrata in vigore del presente decreto”.

In altri termini, i produttori o importatori di energia “*sporca o convenzionale*” hanno l'**obbligo** di **immettere** nel sistema elettrico nazionale una **percentuale** di **energia pulita** che originariamente era stata individuata nel 2% dell'energia derivante da fonte convenzionale eccedente i 100 GWh.

I **produttori/importatori di energia convenzionale** hanno **3** differenti **alternative** per **adempiere** all'obbligo di immissione di energia verde:

1. **acquistare** i diritti;
2. **creare impianti FER** (Fonti di energia rinnovabile);
3. **importare energia rinnovabile** da soggetti esteri, a condizione che i Paesi di provenienza, adottino uguali sistemi di incentivazione basati sulla reciprocità.

I diritti richiamati, vengono definiti dall'articolo 5 del D.M. 11 novembre 1999 come la “*certificazione di produzione da fonti rinnovabili*”.

I **certificati verdi** rappresentano una **quota** di **energia pulita** che deve essere **immessa** nel **mercato interno**, con la conseguenza che gli stessi sono utilizzabili esclusivamente in ambito nazionale.

Essi vengono emessi dal GSE in funzione della quota di energia pulita prodotta e la loro erogazione può avvenire, alternativamente, a preventivo o consuntivo.

Essi si pongono **in alternativa** con le **tariffe incentivanti** e quelle **omnicomprensive**.

Da un punto di vista **giuridico**, in un primo momento, l'Agenzia delle entrate, con la circolare 46/E/2007, poiché definiva i certificati verdi quali titoli, aveva precisato come *“il termine titolo ... non sottintende alcuna qualificazione giuridica predefinita”*, senza peraltro concludere il ragionamento addivenendo ad una qualificazione alternativa degli stessi. In definitiva pare che l'utilizzo del termine *titolo*, almeno in quel contesto, avesse più un significato gergale che tecnico.

Successivamente, con la **circolare n. 32/E/2009**, l'Agenzia, in riferimento ai soggetti tenuti ad avere certificati verdi per obbligo di legge, ha ulteriormente circoscritto la loro natura, definendoli quali **“beni immateriali strumentali”**, circostanza non di poco conto se si considerano le conseguenze derivanti sia da un punto di vista della loro allocazione contabile sia in merito al loro trattamento fiscale ai fini dell'imposizione diretta, tema quest'ultimo che qui non compete.

Da un punto di vista fiscale, in passato i certificati verdi rappresentavano un **contributo** che, per gli imprenditori agricoli, poteva considerarsi **esente** da imposizione, infatti, la richiamata circolare 32/E/2009 aveva affermato che la loro cessione sul mercato **non** generava **componenti positivi** tassabili, **bensì elementi** reddituali **assorbiti** dal **reddito** determinato **catastalmente** nel caso di rispetto della prevalenza nella produzione di energia da biomasse. In caso di mancato rispetto, l'eccedenza concorreva quale plusvalenza ex articolo 86 Tuir alla formazione di un reddito di impresa, con tutte le conseguenze che ne derivavano.

Con la riscrittura della disciplina fiscale applicabile alle **agroenergie** effettuata con l'articolo 1, comma 910, L. 208/2015, la Legge di stabilità per il 2016, cambia anche la fiscalità per la cessione di certificati verdi.

A decorrere dal 1° gennaio 2016, infatti, non è più prevista la possibilità per l'imprenditore agricolo di essere “virtuoso” e di rispettare il principio della prevalenza, ma è prevista una franchigia entro la quale si determina un reddito agrario e per l'eccedenza, invece, si determina un reddito forfettario in misura pari al 25% del volume d'affari generato dalla cessione dell'energia, con l'esclusione dal conteggio della quota incentivo.

Abbiamo visto che il **certificato verde** non è una quota incentivo con la conseguenza che essa dovrà essere portata a **tassazione** per la parte riferibile all'**eccedenza**, rispetto alla franchigia, di energia prodotta.

La domanda è secondo **quali regole** deve essere portata a tassazione. A parere nostro, la quota di cessione di certificati verdi imputabile all'eccedenza di energia prodotta, dovrà essere tassata in via forfettaria applicando la **percentuale** del **25%**. Tale impostazione si ritiene coerente rispetto a quanto detto in passato e anche in ragione di un silenzio normativo che di fatto non qualifica il reddito prodotto dall'imprenditore agricolo in misura eccedente essendo la norma, rispetto ad esempio alle attività ex articolo 56-*bis* Tuir, fuori sistema.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Deducibilità delle transazioni con i propri debitori

di **Pietro Vitale**

Negli scambi commerciali non è inusuale che le parti addivengano ad un accordo transattivo attraverso il quale **porre fine in modo definitivo ad una lite** su di una precedente fornitura di beni. Tali accordi sono strutturati ai sensi dell'art. 1965 c.c. secondo cui *"1. La transazione è il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, **pongono fine a una lite già incominciata** o prevengono una lite che può sorgere tra loro. 2. **Con le reciproche concessioni** si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti"*.

Un accordo transattivo **non modificabile che rispecchi sia nella sostanza che nella forma** quanto emerge dalla lettura dell'art. **1965 c.c.**, potrebbe avere una immediata rilevanza fiscale ai fini Ires ed Irap a condizione che esso non venga riqualificato come una liberalità concessa alla controparte di un precedente rapporto contrattuale (ie. al cessionario di una precedente vendita di beni) che abbia generato un credito commerciale, da cancellare per effetto della transazione.

Sul punto ricordiamo che i crediti sono dei cespiti del tutto particolari in quanto non soggetti a deperimento neanche in caso di insolvenza del debitore, sicché **la vita economica dei crediti è in linea con quella della loro vita giuridica e con la loro permanenza nel bilancio** del titolare del diritto di credito.

Le perdite su crediti, possono essere di tipo **valutativo o realizzativo**. La transazione si inserisce tra quelle di tipo realizzativo in quanto deriva da un accordo sottoscritto con il cliente e non già da un mero atto unilaterale di valutazione.

Nelle **perdite realizzative, la prova della perdita è in re ipsa** in quanto promana dagli effetti giuridici dell'atto (ie. la transazione). A ben vedere l'origine della transazione (la merce difettosa, od anche il minor valore della stessa) comporta il venir meno *ab origine* del credito senza che si dovrebbe poter parlare di perdita su crediti. Tale considerazione porterebbe ad una immediata valenza del componente negativo generato dalla stessa. Ciononostante risulta diffusa l'opinione che una transazione, invece, porti ad una perdita su crediti, ciò è anche quanto emerge dalla lettura dell'OIC 15 del giugno 2014 che afferma che *"Le perdite realizzate su crediti non derivanti da valutazioni, (ad esempio derivanti da un riconoscimento giudiziale inferiore al valore del credito, da una transazione o da prescrizione) si classificano **nella voce B14 "oneri diversi di gestione"** del conto economico, previo l'utilizzo dell'eventuale fondo svalutazione crediti"*. Il principio contabile, quindi, in maniera tranciante supera il dubbio sollevato da Assonime nella circolare 18/2014 circa la natura del componente negativo generato da una

transazione (inesistenza del credito vs perdita su crediti).

Prima del D.Lgs n. 83/2012 la deducibilità automatica della perdita su crediti era tipicamente ammessa solo nelle ipotesi patologiche (tipicamente procedure concorsuali ex art. 101, comma 5, DPR n. 917/1986, nel seguito TUIR).

Con il D.Lgs n. 83/2012, attraverso una modifica del sopra citato comma 5, è stata introdotta per i soli soggetti che adottano i principi contabili internazionali una ulteriore ipotesi di deducibilità automatica (ossia senza alcuna prova ulteriore da fornire) della perdita su crediti conseguente alla *derecognition* (ie. cancellazione) del credito dal bilancio operata secondo corretti principi contabili internazionali, restando, invece, indeducibile l'*impairment* (ie la svalutazione) del credito.

Con l'art. 1, comma 160 del D.Lgs n. 147 del 27/12/2013, la sopracitata deduzione della perdita su crediti derivante dalla *derecognition* del credito dal bilancio è stata estesa in modo automatico anche ai soggetti che redigono il bilancio secondo corretti principi contabili nazionali. Si ricorda sul punto che l'OIC 15 prevede la *derecognition* quando "*a) i diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito si estinguono; oppure b) la titolarità dei diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito è trasferita e con essa sono trasferiti sostanzialmente tutti i rischi (ndr. non anche invece i benefici) inerenti il credito*".

L'Agenzia delle entrate nella **circolare 26/E** del 1/8/2013, prendendo atto della sopra riportata ricostruzione legislativa, **ha ritenuto sussistente in modo automatico "i requisiti di certezza e precisione necessari per la deducibilità fiscale della perdita in ciascuna delle ipotesi in cui è possibile effettuare la derecognition di un credito"** secondo le indicazioni dell'OIC 15. In tale circolare si escludeva tale deduzione automatica per le imprese non *IFRS adopter*, ciononostante essa si deve considerare superata in tale parte in quanto il sopra citato D.Lgs n. 147/2013 ha successivamente esteso tale possibilità anche ai soggetti non *IFRS adopter*.

L'agenzia delle entrate, **si è tuttavia riservata di scrutinare tale derecognition** sindacandone, se del caso, l'inerenza all'attività di impresa. Si legge infatti nella circolare che "*Resta ferma, la possibilità per l'amministrazione finanziaria di sindacare la perdita su crediti di cui si tratta, ancorché sussistano (ndr. in modo automatico) gli elementi certi e precisi di cui all'articolo 101, comma 5, del TUIR, in relazione all'inerenza della stessa quale costo sostenuto dall'imprenditore nel compimento dell'attività di gestione dell'azienda*". Afferma, inoltre, l'Amministrazione finanziaria che la transazione per rientrare nel novero dell'art. **101, comma 5**, deve derivare da **difficoltà finanziarie** (da provare) del debitore, in quanto laddove derivasse da una lite sulla fornitura essa genera una **sopravvenienza passiva**.

Ciò premesso, è evidente come l'OIC 15 in modo generalizzato fa rientrare tra le perdite su crediti tutte le transazioni, mentre l'Agenzia delle entrate solo quelle derivanti da difficoltà finanziarie del debitore. Pertanto ai fini IRES le transazioni da liti sulle forniture non dovrebbero obbligare ad utilizzare prioritariamente il fondo svalutazione crediti già dedotto restando deducibili quali sopravvenienze passive ex art. **101, comma 4**, TUIR per mancato

conseguimento di ricavi di esercizi precedenti. Anche laddove si volesse applicare il successivo comma 5 dell'art. 101, ossia considerando che la transazione genera una perdita su crediti, tale perdita sarebbe comunque automaticamente deducibile per effetto della cancellazione del credito dal bilancio. E' ad ogni modo auspicabile acquisire prove che possano provare il vero motivo della transazione e che portino a dimostrare che **all'impovertimento del cedente** (per effetto della cancellazione del credito) **corrisponde un mancato arricchimento del cessionario**.

Ai fini Irap, invece, si ritiene di poter dedurre il componente negativo nonostante sia iscritto in una voce (B14-perdite su crediti) non rilevante ai fini IRAP (si ricorda che la voce E20 del conto economico non esisterà più a partire dal 2016, pertanto il componente negativo non potrà che essere iscritto nella voce B14) soprattutto nell'ipotesi in cui si tratti di transazione non derivante da una difficoltà finanziaria, ciò in applicazione dell'art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 446/1997 **correlandosi, infatti, il componente negativo a componenti positivi inclusi nella base imponibile IRAP di precedenti esercizi**. E' indubbio infatti che nei periodi di imposta precedenti il ricavo abbia concorso alla base imponibile IRAP. Quelle derivanti da difficoltà finanziarie dovrebbero restare indeducibili.

Da ultimo si ritiene che la transazione resta comunque deducibile nel senso sopra riportato qualora dovesse riguardare un cd. minicredito per il quale non si siano ancora verificate le condizioni automatiche (scaduti da oltre sei mesi e inferiori a 2.500/5.000 €) di cui all'ultima parte del comma 5 dell'art. 101 TUIR.

BACHECA

La valutazione delle aziende dopo l'introduzione dei PIV

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

Come è noto sono stati varati dal Consiglio dei Garanti dell'Organismo Italiano di Valutazione i nuovi Principi Italiani di Valutazione (PIV) applicabili già a partire dal 1° gennaio 2016. Il lavoro è frutto di tre anni di lavoro da parte dell'OIV, due consultazioni pubbliche e il coinvolgimento di altri enti autorevoli. [Il seminario](#) si propone di ripercorrere il percorso di formazione dei Principi di Valutazione, di scomporne la struttura e di analizzarne alcuni aspetti applicativi attraverso lo studio di casi tipici della prassi professionale.

PROGRAMMA

I PRINCIPI ITALIANI DI VALUTAZIONE E L'ORGANISMO ITALIANO DI VALUTAZIONE

Il percorso verso i PIV

LA STRUTTURA DEI PIV

1. La prima sezione
2. La seconda sezione
3. La terza sezione
4. La quarta sezione

ASPETTI APPLICATIVI

SEDI E DATE

BOLOGNA – ZanHotel Europa – 25 febbraio 2016

FIRENZE – Hotel Londra – 18 febbraio 2016

MILANO – Hotel Michelangelo – 24 febbraio 2016

VERONA – DB Hotel – 17 febbraio 2016

CORPO DOCENTE

Massimo Buongiorno