

Edizione di sabato 12 gennaio 2019

AGEVOLAZIONI

Il riporto delle eccedenze nella mini Ires

di **Sandro Cerato**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Non abusivo lo spin-off immobiliare di un gruppo societario

di **Angelo Ginex**

IVA

Gruppo Iva: la compilazione delle dichiarazioni doganali

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Trasformazione da società commerciale in società semplice non neutrale

di **Alessandro Bonuzzi**

CONTABILITÀ

Al via le verifiche di inizio anno

di **Viviana Grippo**

AGEVOLAZIONI

Il riporto delle eccedenze nella mini Ires

di **Sandro Cerato**

In alcuni contributi pubblicati nei giorni scorsi abbiamo avuto modo di analizzare le principali regole di funzionamento della c.d. “**mini Ires**”, introdotta, a partire dal periodo d'imposta **2019**, dall'[articolo 1, commi da 28 a 34, L. 145/2018](#) (Legge di Bilancio 2019), la cui concreta applicazione richiede la determinazione di alcuni parametri particolarmente complessi nel conteggio (investimenti e costo del personale).

In termini pratici, la norma consente di ottenere una **riduzione dell'aliquota Ires di 9 punti** (ovvero di quella Irpef) relativamente al minor importo che risulta dal seguente raffronto:

- **utili accantonati a riserve diverse da quelle non disponibili,**
- **e sommatoria tra investimenti e costo del personale.**

Ulteriormente, per la corretta quantificazione di tali ultimi due parametri, le disposizioni normative richiedono **complessi calcoli** non sempre del tutto agevoli (a tal proposito, si rimanda agli **articoli** pubblicati nei giorni precedenti: “[Mini Ires: il parametro degli investimenti](#)”, “[Mini Ires: il parametro del costo del personale](#)”).

In merito al **quantum agevolabile**, sono previste particolari regole che limitano l'applicazione dell'aliquota ridotta ad un importo massimo pari al corrispondente **reddito d'impresa** del periodo d'imposta.

L'[articolo 1, comma 30, L. 145/2018](#) prevede quindi una serie di disposizioni che regolano il **riporto delle cd. “eccedenze” relative ai singoli parametri che concorrono al conteggio dell'agevolazione**.

Più in particolare, la **lett. a) del comma 30** stabilisce che se l'importo agevolabile (minore tra utile accantonato a riserve disponibili e sommatoria tra investimenti e costo del personale) eccede il **reddito complessivo netto**, l'**eccedenza è riportata in aumento nel periodo d'imposta successivo al parametro cui si riferisce**.

Ad esempio, se il parametro su cui calcolare l'importo agevolabile è costituito dagli **utili accantonati** (in quanto inferiori alla sommatoria tra investimenti e costo del personale), l'eccedenza in questione è portata in aumento agli utili accantonati nel periodo d'imposta successivo.

Viceversa, se il parametro della sommatoria tra **investimenti e costo del personale è inferiore a**

quello degli utili accantonati, l'eccedenza di tale sommatoria rispetto al reddito dell'esercizio è riportato in aumento dello stesso parametro nel periodo d'imposta successivo.

Oltre al meccanismo di riporto descritto, le successive **lett. b) e c)** del [comma 30](#) prevedono la possibilità di **riporto delle eccedenze maturate dal confronto tra i due parametri per il calcolo dell'agevolazione**.

Più in dettaglio:

- se gli **utili accantonati a riserve disponibili eccedono la sommatoria tra investimenti e costo del personale**, ai fini dell'agevolazione l'aliquota ridotta è applicata sul tale ultimo parametro, e l'eccedenza degli utili accantonati è portata in aumento di quelli maturati nell'esercizio successivo. Ad esempio, se l'importo degli utili accantonati è pari a 100 e la sommatoria tra investimenti e costo del personale è pari a 80, la mini Ires è applicata sull'importo di 80 e l'eccedenza di 20 è **portata in aumento degli utili accantonati nell'esercizio successivo** ai fini del conteggio dell'agevolazione in tale successivo periodo d'imposta;
- viceversa, se la **sommatoria tra investimenti e costo del personale è superiore agli utili accantonati**, la riduzione dell'Ires è applicata sull'importo corrispondente agli **utili accantonati** (minore dei due parametri) e l'eccedenza della sommatoria tra investimenti e costo del personale è portato in aumento del medesimo parametro nel periodo d'imposta successivo. Ad esempio, se l'importo degli utili accantonati è pari a 80 e la sommatoria tra investimenti e costo del personale è pari a 100, la mini Ires è applicata sull'importo di 80 e l'eccedenza di 20 è **portata in aumento della sommatoria tra investimenti e costo del personale nell'esercizio successivo** ai fini del conteggio dell'agevolazione in tale successivo periodo d'imposta.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



OPERAZIONI STRAORDINARIE

Non abusivo lo spin-off immobiliare di un gruppo societario

di Angelo Ginex

Con la [risposta all'interpello n. 139/2018](#), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'operazione di **scissione parziale proporzionale**, preordinata alla **separazione** dell'**attività operativa** da quella **immobiliare** (c.d. *spin-off* immobiliare), **non è fiscalmente illecita** ma, anzi, *“rappresenta un'operazione fisiologica di riorganizzazione del compendio immobiliare del gruppo industriale”*, al fine di sviluppare più efficientemente le due attività.

Nel caso di specie, un **gruppo** societario composto da tre società intendeva intraprendere una **scissione parziale e proporzionale**, consistente nel **trasferimento del comparto immobiliare** posseduto da due società scindendi **alla terza beneficiaria**, affinché quest'ultima lo locasse successivamente alle prime a canoni di mercato.

Dal punto di vista civilistico, in particolare, detta operazione straordinaria importava il **trasferimento di parte del patrimonio** alla beneficiaria, con relativa riduzione di ciascuno dei patrimoni netti in misura pari alla parte di patrimonio assegnato e conferimento ai soci delle scindendi di quote di partecipazione della beneficiaria in proporzione alle loro partecipazioni sociali.

In via preventiva, dunque, il gruppo presentava **istanza di interpello antiabuso** ex [articolo 11, comma 1, lett. c\), L. 212/2000](#), adducendo che l'intera **allocazione degli immobili** in capo alla società beneficiaria, già gestrice dell'intero *asset* immobiliare delle prime, **avrebbe contribuito al miglioramento strutturale dell'impresa mediante la separazione delle attività immobiliari da quelle operative**.

Lo strumento dello *spin-off* immobiliare si lasciava preferire, infatti, **alla più onerosa cessione diretta degli immobili**, senza con ciò aver meno dignità fiscale rispetto a quest'ultima né costituire un'operazione priva di sostanza economica concretizzante un indebito vantaggio fiscale e, dunque, abusiva ai sensi dell'[articolo 10-bis L. 212/2000](#).

L'Amministrazione finanziaria, nel rispondere al quesito posto, ha **escluso categoricamente** che la riorganizzazione perseguita mediante detta particolare operazione di scissione integri un **disegno abusivo**.

In particolare, in riferimento alle imposte dirette e all'Irap, essa ha ribadito il **carattere** tendenzialmente **neutrale a livello fiscale della scissione**, stabilito dall'[articolo 173 Tuir](#), ed ha precisato che il **trasferimento del patrimonio della società scissa** ad una o più società beneficiarie, a meno che non fruiscono di un regime agevolato, **non produce la fuoriuscita**

degli elementi trasferiti dal regime ordinario d'impresa.

Ciò in quanto, **le plusvalenze** relative ai componenti patrimoniali trasferiti dalla società scissa a quella beneficiaria e mantenuti temporaneamente neutrali all'operazione, **concorreranno a formare il reddito della società**, secondo le ordinarie regole impositive, **allorquando verranno ceduti a titolo oneroso**, ovvero verranno **assegnati ai soci** o, ancora, verranno **destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa**, uscendo in tal modo dal patrimonio dell'impresa.

Tanto vale, inoltre, quando la scissione produca il **trasferimento di un contratto di leasing**.

A differenza della cessione del contratto di locazione finanziaria, infatti, la scissione non determina la produzione di una base imponibile, poiché il **trasferimento del contratto di leasing produce il solo subentro alla società utilizzatrice**, e scissa, **della società beneficiaria**, la quale, al pari del precedente soggetto, potrà riscattare il bene o cedere il contratto, con relativa tassazione della **sopravvenienza attiva** conseguita, ai sensi dell'[articolo 88, comma 5, Tuir](#) (cfr. [Risoluzione AdE 58/E/2007](#)).

Sulla base delle argomentazioni giuridiche allegate dagli istanti, dunque, **l'Agenzia delle Entrate ha escluso che l'operazione di scissione parziale proporzionale contrasti con la ratio delle disposizioni tributarie** e con i **principi dell'ordinamento fiscale**, non realizzando così un'operazione abusiva.

Resta fermo, in ogni caso, il **rispetto delle formalità** previste nell'[articolo 173 Tuir](#), ivi compreso il rinvio all'[articolo 172, commi 5 e 6, Tuir](#) e il rispetto delle disposizioni relative alla **fiscalità dei soci**.

Da ultimo, al pari di qualsiasi altra operazione straordinaria, anche l'operazione di scissione in rassegna è soggetta all'**obbligo di registrazione** di cui all'[articolo 4, comma 1, lett. b\), D.P.R. 131/1986](#), scontando un **prelievo in misura fissa di 200 euro**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Master di specializzazione

**LABORATORIO PROFESSIONALE DI RIORGANIZZAZIONI
E RISTRUTTURAZIONI SOCIETARIE**

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Gruppo Iva: la compilazione delle dichiarazioni doganali

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

La disciplina del **Gruppo Iva**, contenuta nel **Titolo V-bis D.P.R. 633/1972** ([articoli da 70-bis a 70-duodecies](#)), consente **l'unione di più soggetti passivi d'imposta stabiliti nel territorio dello Stato sotto un'unica partita Iva**; tali soggetti, strettamente vincolati da rapporti finanziari, economici ed organizzativi, devono manifestare **un'esplicita opzione** vincolante per un triennio e rinnovabile automaticamente.

A seguito dell'esercizio dell'opzione, gli aderenti perdono l'autonoma soggettività ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e viene costituito un **distinto soggetto passivo d'imposta**, titolare degli stessi diritti e degli stessi obblighi di qualsiasi altro soggetto passivo, dotato di un **proprio numero di partita Iva** e una propria **autonoma iscrizione al Vies**.

In vista della piena operatività della disciplina del Gruppo Iva l'Agenzia delle dogane e l'Agenzia delle entrate hanno pubblicato, **in data 24 dicembre 2018**, un **comunicato congiunto** che fornisce indicazioni in merito alle modalità che il nuovo soggetto passivo d'imposta collettivo – il Gruppo Iva – dovrà seguire per operare **in ambito doganale**.

Il comunicato ricorda che, **dal punto di vista operativo**, le partite Iva dei soggetti partecipanti vengono associate alla partita Iva del Gruppo ma non vengono sospese o cessate: in sede di interrogazione o verifica delle singole partite Iva vengono rese le **informazioni riguardanti l'appartenenza** al nuovo soggetto e la **data di decorrenza**.

Come precisato nelle istruzioni per la compilazione del **modello di costituzione del Gruppo Iva (Modello AGI/1)**, **eventuali variazioni riguardanti le partite Iva** dei soggetti partecipanti devono essere comunicate con la modulistica anagrafica ordinariamente prevista, ossia utilizzando il **Modello AA7** – domanda di attribuzione del numero di codice fiscale e dichiarazione di inizio attività, variazione dati o cessazione attività ai fini Iva di soggetti diversi dalle persone fisiche o il **Modello AA9** – dichiarazione di inizio attività, variazione dati o cessazione attività ai fini Iva per imprese individuali e lavoratori autonomi.

A partire dal 1° gennaio 2019 **le dichiarazioni doganali continueranno ad essere presentate da ogni singolo soggetto Iva partecipante al Gruppo Iva**: il singolo soggetto mantiene la titolarità delle autorizzazioni di rilevanza doganale rilasciate dal competente Ufficio delle Dogane (es. AEO, garanzia ed eventuali sue riduzioni o esonero, ecc.), esponendo **il proprio codice identificativo EORI** nella casella 8 del documento doganale (DAU).

Ai fini doganali e fiscali è necessario, inoltre, **collegare le operazioni doganali** poste in essere

dal singolo soggetto Iva con quelle svolte dal Gruppo cui lo stesso partecipa, riportando nella **casella 44** del DAU il **codice documento 05DI** e, nel **campo identificativo**, il **numero di partita Iva attribuito al Gruppo Iva**.

In materia di **plafond Iva**, invece, la [circolare 19/E/2018](#) dell'Agenzia delle entrate ha fornito importanti chiarimenti per gli esportatori abituali; in particolare, è stato chiarito che già dal primo anno di efficacia dell'opzione, **il Gruppo Iva può beneficiare dello status di esportatore abituale sulla base del plafond maturato da ciascun partecipante al Gruppo medesimo**, nei limiti dell'ammontare complessivo delle esportazioni e delle operazioni assimilate registrate da tutti i partecipanti nell'anno solare o nei dodici mesi precedenti alla costituzione del Gruppo. La medesima circolare ha inoltre stabilito che, qualora il Gruppo Iva intenda avvalersi della facoltà di acquistare in sospensione d'imposta beni e servizi, la dichiarazione d'intento deve essere trasmessa **telematicamente all'Agenzia delle entrate dal suo rappresentante**.

È tuttavia **consentita la presentazione delle dichiarazioni suddette anche da parte dei singoli partecipanti** al Gruppo medesimo che, in tale ipotesi, vi dovranno indicare, unitamente al proprio codice fiscale, il numero di partita Iva del Gruppo: **quest'ultima modalità di trasmissione non sarà operativa fino ad implementazione dell'apposito programma informatico** e, pertanto, in attesa dell'aggiornamento del *software*, i Gruppi Iva dovranno trasmettere telematicamente le dichiarazioni d'intento indicando obbligatoriamente nei campi Codice fiscale e Partita Iva **il numero di Partita Iva assegnato al Gruppo**.

Per garantire la piena operatività **anche in campo doganale** delle suddette disposizioni, si precisa che, a decorrere dal 1° gennaio 2019, ogni singolo partecipante ad un Gruppo Iva potrà utilizzare in dogana il *plafond* Iva **nei limiti dell'ammontare complessivamente spettante al Gruppo**. Con riferimento ad una dichiarazione doganale d'importazione, redatta come descritto in precedenza da parte del singolo partecipante al Gruppo Iva, è necessario presentare la dichiarazione d'intento trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate dal Gruppo medesimo, **indicando nei campi Codice fiscale e Partita Iva il numero di Partita Iva assegnato al Gruppo**, fino ad implementazione del suddetto programma informatico.

Per quanto concerne il **settore delle accise**, infine, resta **immutata la relativa disciplina**: restano in capo all'esercente l'impianto sia gli obblighi derivanti dalla gestione che quelli connessi con la circolazione dei prodotti.

Seminario di specializzazione

IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO TRA PECULIARITÀ, INTERROGATIVI ED OPPORTUNITÀ

Scopri le sedi in programmazione >

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Trasformazione da società commerciale in società semplice non neutrale

di **Alessandro Bonuzzi**

Accade sovente che una **società commerciale** intenda trasformarsi in una **società semplice**: in questi casi dubbi potrebbero sussistere con riferimento al **corretto trattamento fiscale dell'operazione**.

A tal fine potrebbe essere utile richiamare una pronuncia della Corte di Cassazione (**Corte di Cassazione**, [Ordinanza n. 30228 del 22 novembre 2018](#)) la quale si presenta come un riferimento estremamente rilevante ai fini in esame.

La vicenda traeva origine da un avviso di accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria che riteneva la trasformazione di una **società in accomandita semplice** in **società semplice** un'operazione **plusvalente** ai fini dell'imposizione diretta, siccome implicava il **passaggio** di un'**azienda agricola** da un soggetto titolare di reddito d'impresa a un soggetto che, invece, non poteva possedere redditi d'impresa, bensì redditi **rediti di natura fondiaria**.

Il ricorrente impugnava l'atto deducendo che la trasformazione societaria operata, **non avendo intento speculativo**, non poteva generare materia imponibile.

La **CTP**, con la **sentenza n. 395 del 30.05.2002**, **accoglieva il ricorso** del contribuente. Successivamente, la CTR **confermava** l'esito del giudizio di primo grado, stabilendo che la trasformazione non aveva generato plusvalenza tassabile, atteso che la Sas aveva sempre svolto attività agricola e l'operazione straordinaria aveva come unico scopo quello di rendere **meno onerosa** la **gestione dei rapporti sociali**, in considerazione della circostanza che l'intensità dell'attività – allevamento del bestiame, colture intensive, eccetera – si era andata sempre più **snellendo** sino a rimanere quella di sola coltivazione del terreno di proprietà.

La Corte di Cassazione, con la sentenza in commento, ribalta il verdetto in favore del Fisco affermando che la trasformazione di una società commerciale in società semplice (cd. "**de-commercializzazione**" di un ente societario), sia ai fini delle imposte dirette che dell'Iva, è **equiparabile ad un trasferimento a titolo oneroso**.

Ciò in quanto l'operazione comporta l'assunzione di una **forma giuridica diversa**, **non compatibile** con l'esercizio di un'**impresa commerciale** e, quindi, con il conseguimento di redditi d'impresa: il patrimonio sociale viene trasferito da un soggetto che per legge può conseguire **solo** reddito d'impresa ad un soggetto che, invece, sempre per legge, **non può**

essere titolare di tale tipologia reddito.

È noto, infatti, il principio secondo cui il reddito prodotto da una società commerciale deve **sempre e comunque** essere considerato reddito d'impresa; pertanto, i beni appartenenti ad una società commerciale vanno considerati **"beni relativi all'impresa"**. Di contro, la società semplice non può esercitare un'attività commerciale, di conseguenza, **non può essere titolare di reddito d'impresa** e i beni ad essa appartenenti **non** possono essere considerati "beni relativi all'impresa".

Di talché, la trasformazione di una società commerciale in società semplice determina la **fuoriuscita dei beni sociali dal regime d'impresa**, ovvero sia la **destinazione dei beni stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa**. L'operazione potrebbe, quindi, generare una **plusvalenza imponibile** laddove il valore normale dei beni – o dell'azienda nel suo complesso – al momento dell'operazione fosse superiore al costo fiscale.

In conclusione, a detta della Cassazione, rileva il seguente **principio di diritto**: *"La trasformazione della società commerciale in società semplice, determinando un mutamento del regime reddituale dei beni sociali e la loro destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, comporta plusvalenza tassabile, ai sensi dell'articolo 54, comma 1, lett. d) del D.P.R. 917/1986 vigente ratione temporis (ora articoli 85, comma 2, e 86, comma 1, lett. c) del Tuir"*.



Master di specializzazione

LA VALUTAZIONE D'AZIENDA DAL BUSINESS PLAN ALLE OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scopri le sedi in programmazione >

CONTABILITÀ

Al via le verifiche di inizio anno

di Viviana Grippo

Con l'arrivo di un nuovo anno di imposta occorrerà verificare se sono stati superati o meno i previsti **limiti contabili**.

Occorrerà **distinguere le aziende** secondo il seguente schema:

- società di capitali: srl, spa e sapa,
- società di persone, enti non commerciali e ditte individuali,
- esercenti arti e professioni.

Per le **società di capitali** è obbligatoria la **contabilità ordinaria**: per esse quindi non sarà necessaria alcuna verifica.

Per le **società di persone, enti non commerciali e ditte individuali**, occorrerà fare riferimento ai limiti di cui all'[articolo 18 D.P.R. 600/1973](#), secondo cui è possibile adottare un regime di **contabilità semplificata** qualora siano rispettati, nel periodo di imposta, i seguenti **limiti di ricavi**:

- 400.000 euro per le prestazioni di servizi e
- 700.000 euro per le altre attività.

Nel caso in cui il soggetto esegua **sia prestazioni di servizi che altre attività** occorrerà fare riferimento comunque ai ricavi, facendo attenzione all'annotazione separata o meno degli stessi. In caso di **annotazione separata** si dovrà tener conto dei ricavi derivanti dall'**attività prevalente**; nel caso in cui l'azienda **non adotti l'annotazione separata** varrà il **maggior limite dei 700.000 euro** (vedasi [risoluzione AdE 293/E/2007](#)).

I ricavi da considerare nel calcolo del limite sono quelli **imputabili per competenza**. Tenuto conto che la **Legge di Bilancio 2017** ha introdotto, a decorrere dallo stesso anno, il "**regime improntato alla cassa**" in sostituzione di quello per competenza, occorre ricordare che i soggetti che al 1° gennaio 2017 applicavano già il **regime di contabilità semplificata** dovranno verificare i **ricavi incassati** nel periodo di imposta 2018 se adottano il criterio di cassa, i ricavi risultanti dalle **fatture registrate** nel 2018 se adottano il **criterio della registrazione**.

Nel caso in cui la soglia dei ricavi risulti superata nel singolo periodo di imposta occorrerà adottare il regime di **contabilità ordinaria** a decorrere dal **1° gennaio del periodo di imposta successivo**, quindi, nel caso in esame, dal trascorso **1° gennaio 2019**.

Allo stesso modo, se l'azienda avesse tenuto, nel corso del 2018, la **contabilità ordinaria** la verifica per l'adozione di quella semplificata andrebbe condotta con riferimento ai **ricavi conseguiti** nel 2018 e sempre adottando il **principio di competenza**.

Quanto alla **periodicità di versamento dell'iva** occorrerà riferirsi ai medesimi limiti previsti per l'adozione della **contabilità semplificata**. Il parametro di calcolo dei limiti non sarà però lo stesso ma occorrerà fare riferimento al **volume d'affari ai fini iva** conseguito nel periodo di imposta precedente.

In tal caso il riferimento normativo è l'[articolo 7 D.P.R. 542/1999](#), il quale prevede che le imprese e i professionisti che nell'anno di imposta precedente abbiano realizzato un volume di affari non superiore a:

- 400.000 euro nel caso di prestazioni di servizi e
- 700.000 euro nel caso di altre attività

possano optare per la liquidazione dell'iva con cadenza trimestrale anziché mensile.

In caso di esercizio di prestazioni di servizi unitamente a altre attività occorre fare riferimento al maggior limite di **euro 700.000**.

