

**Edizione di mercoledì 24 Maggio 2023**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**Il canone di leasing immobiliare interamente deducibile ai fini Irap**  
di **Stefano Chirichigno**

## **CASI OPERATIVI**

**Tassazione dividendi erogati da società residente a Dubai**  
di **Euroconference Centro Studi Tributari**

## **ADEMPIMENTO IN PRATICA**

**Indicazione degli interpelli probatori nel modello Redditi**  
di **Francesco Paolo Fabbri**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**Perdite su crediti ed esercizio di competenza**  
di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari**

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

**Liquidazione delle società di capitali: aspetti contabili e fiscali**  
di **Fabio Giommoni**

## **CONTENZIOSO**

**La validità della cartella di pagamento priva della motivazione**  
di **Luigi Ferrajoli**

## **BUSINESS ENGLISH**

## **Idiomatic phrases similar in Italian and English**

di **Tom Roper**

## REDDITO IMPRESA E IRAP

# Il canone di leasing immobiliare interamente deducibile ai fini Irap

di Stefano Chirichigno



### IL REDDITO DI IMPRESA

**IN OFFERTA PER TE € 78 + IVA 4%** anziché € 120 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.  
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

**ABBONATI ORA**

**-35%**

*Il principio di derivazione rafforzata è il grimaldello attraverso cui in sede giurisprudenziale si pone rimedio – almeno in sede di giudizio di legittimità – a un rischio di potenziale doppia imposizione giuridica generato da quella vera e propria caccia alle streghe dell'Agenzia delle entrate dell'ultimo decennio – con l'improvvido supporto del Legislatore del D.L. 223/2006 (articolo 36-bis, commi 7 e 8) – contro il concorso alla formazione della base imponibile di un fattore della produzione, i terreni, in base al mero assioma della “indeperibilità” degli stessi.*

*La Corte di Cassazione (sentenza n. 6492/2003) si pone un tema di successione di leggi del tempo, risolvendo il non facile quesito di quale fosse legge speciale tra la novella del 2006 che ha statuito la necessità di scorporare dalla quota di ammortamento di ogni fabbricato la quota parte riferibile al terreno di sedime (nonché dell'eventuale terreno pertinenziale) e quella del 2007 che ha introdotto il principio di derivazione diretta dal bilancio per la determinazione della base imponibile Irap.*

*Il risultato raggiunto induce a riflettere ancora una volta sul concorso dei terreni alla formazione del reddito.*

### Premessa

Con la sentenza n. 6492/2023, la Corte di Cassazione ha statuito il principio secondo cui i canoni di *leasing* immobiliare (depurati della quota interessi) sono deducibili, ai fini Irap, senza tenere conto dei limiti forfetari di cui all'articolo 36, comma 7 e 7-bis, D.L. 223/2006, convertito in L. 248/2006 in misura pari all'importo stanziato nella voce B.8 del Conto economico.

Si rammenta che il comma 7 del sopra citato D.L. 223/2006 introdusse nell'ambito della disciplina del reddito di impresa una sorta di anatema nei confronti dei terreni statuendo che *“ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza”*. Il successivo comma 7-bis ulteriormente precisava che le disposizioni del comma 7 si applicano, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria.

La Corte – pur consapevole che l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 36/E/2009 (per l'appunto a commento dell'introduzione del principio di derivazione diretta dal Conto economico in ambito Irap) aveva ritenuto che la previsione del comma 7-bis non fosse stata minimamente intaccata da tale principio generale – ha ritenuto, al contrario, che il punto dirimente è che tale disposizione è anteriore alle modifiche recate alla disciplina dell'Irap dalla L. 244/2007: quest'ultima, introducendo il principio di derivazione diretta dal bilancio dei componenti positivi e negativi del valore della produzione, secondo la Corte, ha sterilizzato l'applicazione delle regole fiscali da esso dettate, riproponendo la corretta applicazione dei Principi contabili (ex articolo 5, comma 5, D.Lgs. 446/1997), previgenti (seppur – come si dirà – con il limite delle aliquote tabellari) che, a ben vedere, non prevedono, per i canoni di locazione, lo scorporo della parte correlata al costo delle aree.

La sentenza naturalmente si ferma qui, non potendo andare oltre l'oggetto del contendere, ma sillogismo vuole che i medesimi principi si estendano al caso più generale dell'ammortamento dei terreni (beninteso, ai soli fini Irap). Vale a dire che è del tutto ragionevole attendersi che la Corte darebbe ragione al contribuente che abbia dedotto ai fini Irap le quote di ammortamento civilistiche nella misura in cui sono state imputate a Conto economico non ritenendo applicabili i limiti alla deduzione della *“componente terreni”* della quota di ammortamento forfetariamente previste dal D.L. 223/2006.

Per comprendere appieno in che misura le conclusioni cui è giunta la giurisprudenza di legittimità abbiano un impatto concreto (ma anche se sono idonee a gettare delle ombre sulla sistematicità del quadro normativo) è necessario quindi fare un passo indietro e sinteticamente riepilogare cosa prevedono i Principi contabili (imitando, per semplicità espositiva, l'analisi ai Principi contabili nazionali) per quanto riguarda l'ammortamento dei terreni.

## **I Principi contabili**

Le caratteristiche che devono sussistere affinché l'ammortamento asseconi le previsioni civilistiche e contabili di cui al Principio Oic 16, sono:

- sistematicità;
- razionalità;

- la quota imputata a ciascun esercizio deve riferirsi alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione;
- irrilevanza dei risultati conseguiti dall'impresa nell'esercizio.

Per poter predisporre un piano di ammortamento che rifletta la residua possibilità di utilizzo del bene è necessario essere a conoscenza dei seguenti elementi:

- valore da ammortizzare: è pari alla differenza tra il costo dell'immobilizzazione e il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile (che deve essere aggiornato periodicamente);
- residua possibilità di utilizzazione: è legata alla “*durata economica*” delle immobilizzazioni, che non coincide necessariamente con la loro “*durata fisica*”.

La residua possibilità di utilizzazione è determinata in funzione della “*durata economica*” delle immobilizzazioni, in altri termini in base al periodo in cui si prevede che il cespite tornerà utile all'impresa. Per determinare la “*durata economica*” si può (e si deve) ricorrere a un variegato novero di elementi esogeni ed endogeni, oggettivi e soggettivi. Senza pretesa di completezza, mutuando dal Principio contabile:

- deterioramento fisico legato al trascorrere del tempo;
- grado di utilizzo;
- esperienza relativa alla durata economica dei cespiti sia dell'impresa, sia del settore industriale in cui questa opera;
- stime dei produttori del cespite;
- perizie;
- obsolescenza, sia del cespite (ricorrenza dei cambiamenti tecnologici, nuove tecnologie prevedibili al momento della stima, etc.) sia del prodotto per cui viene utilizzato;
- correlazione con altri cespiti: se un cespite viene acquisito per migliorare un altro cespite originario, ma non ne prolunga in modo apprezzabile la vita, il nuovo cespite deve essere ammortizzato sulla residua possibilità di utilizzazione del cespite originario;
- piani aziendali per la sostituzione dei cespiti;
- fattori ambientali;
- condizioni di utilizzo, quali i turni di produzione, il corretto utilizzo, il livello tecnico del personale addetto, i luoghi di utilizzo (aperti o chiusi, umidi o asciutti), etc.;
- politiche di manutenzione e riparazione: un'inadeguata manutenzione può ridurre la durata economica del cespite, una manutenzione diligente può prolungarla, ma non indefinitamente;
- fattori economici o legali che impongono limiti all'uso del cespite.

Venendo al tema dei terreni mentre i Principi contabili internazionali sono piuttosto netti e puntigliosi nell'escludere l'ammortamento dei terreni, il Principio contabile 16 si esprime in termini meno perentori in quanto, se prima afferma che “*nel caso in cui il valore dei fabbricati incorpori anche quello dei terreni sui quali essi insistono, il valore dei terreni va scorporato ai fini*

*dell'ammortamento sulla base di stime", poi prosegue affermando come "in quei casi, invece, in cui il terreno ha un valore in quanto vi insiste un fabbricato, se lo stesso viene meno, il costo di bonifica può azzerare verosimilmente quello del terreno, con la conseguenza che anch'esso va ammortizzato".*

Lo stesso principio contabile fa i 2 esempi più eclatanti di ammortizzabilità dei terreni, vale a dire le cave e i siti utilizzati per le discariche.

Ma un caso ben più frequente di "sostanziale" ammortamento dei terreni è costituito proprio dal *leasing* finanziario (immobiliare) per il quali i Principi contabili domestici non prevedono lo scorporo della parte di canone correlata al costo delle aree, nell'ambito del metodo patrimoniale attualmente rilevante ai fini della quantificazione del risultato d'esercizio.

### **La *ratio* (debole) dell'indeducibilità dell'ammortamento dei terreni**

Prima ancora che il Legislatore nel 2006 intervenisse a forfetizzare l'indeducibilità dell'ammortamento dei terreni, il principio per cui il concorso alla formazione della base imponibile di un fattore della produzione, per l'appunto i terreni, dovesse essere escluso in base al mero assioma della "*indeperibilità*" degli stessi era stato più volte evocato dalla prassi.

L'Agenzia delle entrate si era sentita in dovere di affermare che i terreni, ancorché assolvano la funzione di bene strumentale, non sono ammortizzabili in quanto hanno una vita illimitata già nelle circolari n. 11/1991 e n. 98/2000 e nelle risoluzioni n. 113/1996 e n. 1579/1982), portando a supporto il dato di fatto che le tabelle dei coefficienti di ammortamento approvate con D.M. 31 dicembre 1988 non prevedono la possibilità di ammortizzare i terreni salvo in taluni casi (ad esempio i terreni che siano adibiti a piste, moli, linee ferrate e autostrade) "*argutamente*" derubricate a eccezioni che confermano la regola. Ricorrere a un proverbio per quanto di alto lignaggio denota la difficoltà di individuare un argomento forte a sostegno della tesi e il timore di affidarsi ai Principi contabili anch'essi come si è visto non esattamente granitici sul punto.

A ben vedere, dall'esame delle regole del Tuir e della normativa collegata emerge come obiettivo dell'ammortamento sia in primo luogo quello della razionalità e della sistematicità che risulta assicurata dai coefficienti stabiliti dal Legislatore per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.

Nella Relazione di accompagnamento al D.P.R. 597/1973 si leggeva che la scelta di individuare i coefficienti di ammortamento per il tramite di un D.M. derivava dalla necessità di non lasciare la libertà all'imprenditore "*in considerazione sia delle difficoltà di ordine pratico, che sarebbero derivate dall'accoglimento di tale secondo orientamento, sia dell'esigenza di certezza che deve ispirare la norma sulla determinazione fiscale del reddito*".

Va sottolineato che non erano mancati “*episodi normativi*” in cui si derogava di fatto al principio generale di non ammortizzabilità dei terreni: emblematico il caso delle varie leggi di rivalutazione dei beni ammortizzabili che non escludevano affatto dalla ri-valutabilità i terreni (almeno nel caso di investimento unitario con il fabbricato).

Se si volesse ragionare senza preconcetti, si potrebbe concludere che l'idea del Legislatore del 1973, recepite nel Testo Unico del 1986, erano che l'ammortamento fiscale dovesse essere in realtà slegato dalla stima effettiva e oggettiva del deperimento del bene per effetto del suo utilizzo nell'attività produttiva e che fosse opportuno disciplinare compiutamente un processo di ammortamento che seguisse regole preordinate dal Legislatore tributario uguali per tutti.

In altri termini, per il Legislatore fiscale, la doverosa attenzione all'economicità dei fenomeni comporta la necessità di dare opportuna rilevanza alla stabile (ma non eterna) destinazione del bene che in tale contesto partecipa a un effettivo processo di graduale obsolescenza fisica ed economica cui si legghi la residua economica possibilità di utilizzazione dell'unico bene. In altri termini, in astratto è del tutto evidente che un terreno resta sempre lì e quindi la impossibilità di autonoma utilizzazione che giustifica va intesa non in assoluto (ben si potrebbe prima o poi divellere il manto stradale, buttare giù l'edificio, etc.) ma in senso relativo, di ragionevolezza ed economicità, ragion per cui la non ammortizzabilità dei terreni se già – come si è visto – non è esattamente un *totem* civilistico non lo sarebbe per il Fisco.

Probabilmente, a parte le evidenti consuete esigenze di gettito, la scelta del 2006 è in qualche misura figlia della consapevolezza delle crepe che la rigida posizione espressa dalla prassi di cui sopra prima o poi avrebbe potuto lasciare trasparire e questo tema ritorna a emergere nel confronto tra Ires e Irap e tra acquisto e *leasing* finanziario.

### **Il principio di equivalenza tra acquisto e *leasing* finanziario**

Merita di essere rammentato che per l'Agenzia vale il principio cardine che il trattamento fiscale dei canoni derivanti da un contratto di locazione finanziaria per l'acquisizione di un bene deve essere equivalente a quello applicabile al costo sostenuto per l'acquisto dello stesso bene a titolo di proprietà.

La tesi dell'Agenzia delle entrate parte dall'assunto che esiste un criterio di sostanziale equivalenza tra l'acquisizione o la realizzazione del bene in proprio e quella effettuata tramite contratto di *leasing*. Tale criterio emerge dalla Relazione ministeriale al D.L. 414/1989, reiterato con il D.L. 90/1990, recante modifiche al comma 8 dell'articolo 67, Tuir (*ante riforma del 2004, oggi articolo 102*) ed è finalizzato ad “*assicurare nel tempo, in relazione alle mutevoli condizioni di mercato, la necessaria neutralità fiscale della scelta aziendale tra acquisizione dei beni di proprietà e in leasing*”.

Lo stato dell'arte è talmente inappagante sotto questo profilo da far dubitare che qualcosa,

per così dire non sia andata per il verso giusto. Quanto meno ai fini Irap, il *leasing* consente, esclusivamente grazie all'adozione di uno dei 2 possibili metodi di contabilizzazione, la deduzione di un costo che invece rimane indeducibile ai fini Ires.

Ne conseguirebbe che, attraverso il sostenimento degli oneri locativi, si arriva a un costo fiscalmente riconosciuto ai fini Ires solo al momento della successiva alienazione del bene (o altro fenomeno realizzativo). Il riscatto è però solo il più frequente esito finale del contratto di locazione finanziaria ma appare difficile sostenere che la facoltà di non esercitare tale diritto negozialmente prevista per il locatario debba essere considerata alla stregua di una clausola di stile cui non dare alcun peso nell'inquadramento del fenomeno giuridico. Come garantire che non vi sia doppia imposizione (economica, considerata la pacifica imponibilità dei canoni per il locatore) in questi casi in cui il bene non viene riscattato? Viene il dubbio che l'equivalenza acquisto *leasing* sia solo apparente. D'altro canto, se il contratto di locazione finanziaria si qualifica anche per questa aggettivazione non dovrebbe scandalizzare più di tanto che il trattamento fiscale si differenzi rispetto all'acquisto proprio sotto il profilo finanziario (la deduzione dei canoni di *leasing* costituirebbe un'anticipazione finanziaria rispetto al concorso alla determinazione della *plus* o *minus* valenza al momento della alienazione del cespite stesso).

Ciò detto con specifico riferimento alla locazione finanziaria, non si può eludere, a questo punto, il nodo centrale, o meglio sottostante all'intera questione, vale a dire la possibilità di sottoporre i terreni a un processo di ammortamento. Nonostante le chiare prese di posizione del Legislatore del 2006 rimane ineludibile la sensazione che il Legislatore avrebbe fatto bene ad attenersi all'impostazione iniziale per la quale l'ammortamento fiscale non è altro che una ripartizione nel tempo della deduzione del costo inerente (ivi incluso il terreno, evidentemente) evitando di ammantare maldestramente con Principi civilistici (peraltro suscettibili di distinguo come si è visto) quelle che sono esigenze di gettito di corto respiro.

**Si segnala che l'articolo è tratto da ["Il reddito di impresa"](#).**



## CASI OPERATIVI

---

### ***Tassazione dividendi erogati da società residente a Dubai*** di Euroconference Centro Studi Tributari



#### **Domanda**

Società X con sede a Dubai (ancora da costituire).

Soci della stessa sono 2 società italiane, A e B, (entrambe *holding* di partecipazioni), ognuna per il 50%.

La società X ha comprato un brevetto industriale dal quale ricaverà delle *royalties*.

Domande:

- i dividendi che la società X distribuirà ad A e B, godono della detassazione del 95%?
- l'eventuale cessione quote di X da parte di A e B, gode della *pex*?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

---

### ***Indicazione degli interpelli probatori nel modello Redditi***

di **Francesco Paolo Fabbri**



L'[articolo 11, comma 1, L. 212/2000](#) dispone che il contribuente può **interpellare** l'Amministrazione finanziaria per ottenere una **risposta** riguardante **fattispecie concrete e personali**, relativamente a diverse ipotesi nelle quali vi sono **dubbi sull'interpretazione e applicazione delle norme di legge**.

Più nello specifico, la lettera b) dell'[articolo 11](#), comma 1 in questione stabilisce che sia **possibile fornire prova** circa *“la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti”*, casistica che fa capo all'**interpello probatorio**.

Si tratta dei tipici casi nei quali vi sono norme che stabiliscono determinati **presupposti** ai fini dell'**accesso** a un determinato **regime di tassazione**, oppure delle ipotesi in cui lo stesso interpello va presentato per **evitare** l'applicazione di **norme** di fatto **lesive** del soggetto istante: le più frequenti casistiche che vi rientrano sono le **società di comodo**, così come la **sterilizzazione della base ACE** – se sono state poste in essere **operazioni** potenzialmente in grado di **duplicare il beneficio fiscale** – nonché le **società estere controllate** (CFC), al pari di altre – si veda in proposito la [circolare 9/E/2016](#), illustrativa della disciplina dell'interpello a commento delle novità recate alla medesima normativa da parte del D.Lgs. 156/2015.

Va in proposito e in primo luogo notato che **non vi è alcun obbligo di presentazione delle istanze** in esame, **come** invece **accade** per i c.d. **interpelli disapplicativi**, i quali ultimi vanno presentati, ad esempio, qualora si desideri evitare l'applicazione dei **limiti al riporto delle perdite fiscali** ex [articolo 172, comma 7, Tuir](#) (come prescritto dall'ultimo periodo di tale norma).

Ad ogni modo, relativamente agli interpelli probatori per i quali:

- **non** è stata **presentata l'istanza**, oppure
- è stata **ricevuta una risposta negativa**,

il contribuente può **comunque comportarsi** come se vi fosse stato l'**accoglimento** di quanto rappresentato nell'istanza, in particolare qualora ritenga comunque **sussistenti le condizioni** affinché ciò accada.

In simili fattispecie vi sono quindi **specifici obblighi di indicazione in dichiarazione** di tale circostanza, pena l'**applicazione** delle **sanzioni** per l'**omessa informazione** nella dichiarazione (che verrà esaminata in seguito con riguardo alle società di capitali – modello Redditi SC).

Passando ai **casi concreti**, il **più ricorrente** tra quelli menzionati è rappresentato dalle **società di comodo**.

Per esse l'[articolo 30, comma 4-quater, L. 724/1994](#) prevede infatti che *“Il contribuente che ritiene **sussistenti** le condizioni di cui al comma 4-bis [le **oggettive situazioni** che non hanno reso possibile il **superamento** del **test di vitalità**, nota aggiunta] **ma non ha presentato** l'istanza di **interpello** prevista dal medesimo comma **ovvero**, avendola presentata, **non ha ricevuto risposta positiva** deve darne **separata indicazione nella dichiarazione dei redditi**”*.

Da ciò deriva che, a seconda che si tratti di **disapplicazione** ai fini delle **imposte sui redditi** (Ires e Irap) oppure dell'**Iva**, le **colonne 4, 5 e 6 del rigo RS116** vanno compilate in questo modo:

- **1** se vi è stato l'**accoglimento** della richiesta di disapplicazione;
- **2** per la **mancata presentazione** dell'interpello, pur sussistendo le condizioni per la medesima disapplicazione;
- **3** nel caso di presentazione dell'istanza in discussione, in **assenza di risposta positiva** ma sussistendo comunque le condizioni per la disapplicazione della disciplina delle società non operative.

Da notare che, nel presente rigo RS116, va fornito il **riscontro** anche in merito all'**avvenuta presentazione** dell'**istanza** di interpello con **esito positivo**, cosa che non accade invece negli altri casi che si esamineranno.

Vi sono poi le **operazioni potenzialmente elusive** ai fini dell'**Aiuto alla Crescita Economica** (articolo 10 D.M. 03.08.2017), che se poste in essere impongono una **sterilizzazione** della **base di calcolo** per l'**agevolazione** fiscale di riferimento.

Tali casistiche vanno indicate nelle colonne da 2 a 11 del **rigo RS115** – salva per l'appunto la relativa disapplicazione che si vedrà.

L'[articolo 1, comma 8, ultimo periodo del D.L. 201/2011](#) (istitutivo dell'ACE) prescrive infatti che *“Il contribuente che intende fruire del beneficio **ma non ha presentato** l'istanza di **interpello** prevista **ovvero**, avendola presentata, **non ha ricevuto risposta positiva** deve **separatamente indicare** nella **dichiarazione dei redditi** gli **elementi conoscitivi** indicati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate”*.

La fattispecie in questione andrà pertanto altresì **resa nota in dichiarazione**, nella **colonna 1** (*“Interpello”*) dello stesso rigo **RS115**, con i seguenti **codici**:

- **1** qualora **non** sia stata **presentata** l'**istanza** di interpello ma vi siano i requisiti per la disapplicazione;
- **2** in caso di **presentazione** dell'**interpello** con **risposta negativa**, sempre in presenza delle condizioni per disapplicare la sterilizzazione.

Da ultimo, con riguardo alla normativa sulle **società estere controllate** le **istruzioni al modello Redditi** richiedono parimenti di **rendere note le informazioni** sugli **interpelli non presentati o non accolti**. Ciò anche se, a rigore, l'[articolo 167, comma 11](#), ultimo periodo del Tuir (così come il precedente comma 8-quater) stabilisce che *“Fatti salvi i casi in cui la disciplina del presente articolo sia stata applicata oppure non lo sia stata per effetto dell’ottenimento di una risposta favorevole all’interpello di cui al comma 5, il soggetto di cui al comma 1 deve **segnalare** nella **dichiarazione dei redditi** la **detenzione di partecipazioni** in **soggetti controllati non residenti** di cui ai commi 2 e 3, al ricorrere delle condizioni di cui al comma 4, lettere a) e b)”*, risultando quindi evidente che quanto richiesto a livello ministeriale supera il dato normativo.

Viene in ogni caso domandata l'**indicazione**, nella **casella “Articolo 167, comma 11”** del **quadro FC**, dei seguenti **codici**:

- **1** in caso di **mancata presentazione** dell'istanza di **interpello** se sussistono le condizioni per la disapplicazione della disciplina CFC;
- **2** in caso di **presentazione dell'istanza** di interpello, con **assenza di risposta positiva** ma qualora vi siano le stesse condizioni per la

**CASISTICA INTERPELLO**  
**Società di comodo**

**PARTE DICHIARATIVA**

**INDICAZIONE**

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### ***Perdite su crediti ed esercizio di competenza***

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



Uno degli aspetti più rilevanti e critici nella determinazione del reddito d'impresa riguarda la **deduzione delle perdite su crediti**.

La disciplina fiscale è contenuta nell'[articolo 101, comma 5, Tuir](#), secondo cui le perdite su crediti sono deducibili dal reddito d'impresa (senza limiti e con meccanismo analitico) qualora risultino da **elementi certi e precisi**.

La sussistenza dei citati elementi certi e precisi, il cui onere della prova è a carico del contribuente, si ritiene sussistente in alcuni casi tassativamente previsti dalla legge, quali:

- l'assoggettamento del debitore a **procedure concorsuali** (perdite da crediti esistenti, ma da valutarsi come inesigibili a causa dello stato giuridico del debitore);
- il credito è di **modesta entità e siano decorsi almeno sei mesi** dal termine previsto per il pagamento dello stesso (perdite da crediti esistenti, ma da valutarsi come inesigibili a causa delle caratteristiche intrinseche del credito);
- la **prescrizione o cancellazione dal bilancio del credito in applicazione dei principi contabili** (perdite "di natura realizzativa", in quanto connesse ad eventi che fanno venire meno l'esistenza del credito).

Prima di entrare nel merito di alcuni documenti di prassi dell'Agenzia delle entrate, è bene evidenziare che, nonostante l'[articolo 101, comma 5, Tuir](#), faccia riferimento alle perdite su crediti, la deduzione può avvenire anche con lo **stanziamento nel conto economico di una svalutazione** qualora la stessa sia collegata ad una degli eventi suddetti o siano presenti gli elementi certi e precisi.

In merito all'individuazione degli elementi certi e precisi, si ricorda che con la [risposta all'interpello n. 12 del 21.09.2018](#) è stato esaminato il caso di una società esercente attività d'impresa in contabilità ordinaria che, nel periodo d'imposta 2017, individuava e correggeva **un errore contabile rilevante relativo all'imputazione di una perdita su crediti** per la fornitura

di beni merce (effettuata nel biennio 2007-2008), mediante la chiusura della voce “credito verso Cliente” e imputazione della posta negativa di patrimonio netto, in conformità al principio contabile OIC 29.

Posto che il debitore era stato ammesso alla procedura di concordato preventivo nel 2008, con dichiarazione esecutiva resa dal Giudice Delegato nel 2013, la società istante chiedeva se poteva comunque presentare una **dichiarazione integrativa per dedurre dal reddito d'impresa del 2013** la perdita sul credito, ritenendo che gli elementi di certezza e precisione, posti a presidio della possibile deduzione fiscale di tale componente reddituale, si sarebbero concretizzati nel 2013, anno in cui il Giudice Delegato aveva autorizzato il pagamento finale dei debiti.

In buona sostanza, i dubbi della società istante erano due:

- il primo, relativo all'individuazione del **corretto periodo di competenza fiscale della perdita su crediti**;
- il secondo, riguardante la **possibilità di “sanare” l'errore derivante dalla mancata deduzione del componente negativo** nel corretto periodo d'imposta, attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa “a favore”, ai sensi [dell'articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998](#).

Focalizzando l'attenzione solo sul primo aspetto, nella risposta resa all'[interpello n. 12/2018](#), l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che la competenza fiscale della perdita su crediti decorre dalla **data di apertura della procedura e sino al momento in cui il credito deve essere cancellato dal bilancio**.

In particolare, è stato affermato che, nel caso oggetto di interpello, il corretto periodo temporale di competenza della perdita su crediti è **compreso tra la data di apertura della procedura di concordato preventivo (avvenuta nel 2008) e l'esercizio in cui sarebbe dovuta avvenire la cancellazione in bilancio del credito medesimo** che, coerentemente con quanto indicato dal contribuente istante, sarebbe coinciso con l'esercizio 2013, ovvero con l'anno in cui il Giudice Delegato della procedura ha autorizzato i pagamenti finali dei debiti, dando atto che il residuo attivo non consentiva ulteriori riparti.

Più recentemente, con la [risposta n. 491/2022](#), l'Agenzia delle entrate ha ricordato che la deduzione delle perdite su crediti da procedure concorsuali è “aperta”, nel senso **che decorre dalla data di apertura della procedura stessa ed è quantificata in base all'importo iscritto nel conto economico di ciascun esercizio**.

In buona sostanza, l'importo ammesso in deduzione è quello stanziato in ciascun esercizio in funzione dell'**andamento della procedura** (anche a titolo di svalutazione del credito).

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

---

### ***Liquidazione delle società di capitali: aspetti contabili e fiscali***

di **Fabio Giommoni**



La peculiarità della liquidazione delle società di capitali è quella di richiedere, sia ai fini civilistici che fiscali, la redazione di **bilanci intermedi nell'esercizio in cui si verifica lo scioglimento della società**.

In ottica civilistica, infatti, la liquidazione rappresenta il momento in cui il patrimonio aziendale si trasforma da un complesso produttivo in un **insieme di beni destinati alla monetizzazione** (salvo il caso di **esercizio provvisorio dell'impresa o di parte di essa**), per cui **viene meno il principio delle valutazioni di bilancio incentrate sul principio della continuità aziendale** (eccetto il citato caso di continuazione temporanea dell'attività) e di conseguenza vanno abbandonati gli ordinari criteri di valutazione di funzionamento previsti dalle disposizioni sul bilancio d'esercizio di cui agli [articoli 2423](#) e segg. cod. civ. e si passa alla valutazione delle attività secondo i **valori di realizzo** e delle passività secondo il **valore di estinzione**.

Perciò la legge richiede la redazione di appositi documenti contabili nella c.d. **fase di apertura della liquidazione**, ovvero il periodo che va dal manifestarsi della causa di scioglimento e relativi adempimenti pubblicitari richiesti dalla legge, alla data di entrata in carica dei liquidatori (che coincide con l'iscrizione della loro nomina al Registro delle imprese).

L'[articolo 2487-bis, comma 3, cod. civ.](#) prevede che una volta avvenuta l'iscrizione della nomina dei liquidatori nel Registro delle imprese gli amministratori cessano dalla carica e sono tenuti a consegnare ai liquidatori:

1. una **situazione dei conti alla data di effetto dello scioglimento**;
2. un **rendiconto sulla loro gestione relativo al periodo successivo all'ultimo bilancio approvato**.

La **situazione dei conti** rappresenta, in sostanza, un "bilancio di verifica" fornito ai liquidatori al fine di rappresentare loro la **situazione patrimoniale della società** e il **riscontro degli elementi**



### **patrimoniali attivi e passivi del patrimonio sociale** (OIC 5, par. 3.3).

La situazione dei conti deve essere riferita alla **data di effetto dello scioglimento**, la quale coincide, alternativamente, con:

- la data di iscrizione nel Registro delle imprese della dichiarazione degli amministratori di accertamento di una causa di scioglimento (nelle ipotesi delle cause di scioglimento previste numeri da 1 a 5, [articolo 2484, cod. civ.](#));
- la data di iscrizione della delibera di scioglimento anticipato della società (numero 6, [articolo 2484, cod. civ.](#));
- la data prevista dall'atto costitutivo o dallo Statuto, per le altre cause di scioglimento eventualmente previste da detti documenti (numero 7, [articolo 2484, cod. civ.](#));
- la data di iscrizione del decreto del Tribunale che accerta il verificarsi di una causa di scioglimento, nel caso previsto dal secondo comma dell'articolo 2485 cod. civ. (richiesta di intervento del Tribunale).

Diversamente, il **rendiconto degli amministratori** riguarda il **periodo successivo all'ultimo bilancio approvato** ([articolo 2487-bis cod. civ.](#)), con la conseguenza che, in questo secondo caso, l'arco temporale interessato potrà avere un riferimento finale successivo a quello della situazione dei conti, dato che gli amministratori restano in carica, anche se con particolari poteri di gestione conservativa del patrimonio sociale, fino all'insediamento dei liquidatori.

Ad esempio, se la causa di scioglimento si verifica il 30 aprile e i liquidatori sono nominati il 31 maggio, la situazione dei conti sarà riferita al 30 aprile, mentre il rendiconto degli amministratori coprirà il periodo dal 1° gennaio al 31 maggio.

Secondo l'OIC 5 (confermando quanto da tempo sostenuto dalla dottrina e dalla giurisprudenza), il **rendiconto degli amministratori** deve avere le caratteristiche di un **vero e proprio bilancio di esercizio infrannuale**, in quanto la sua finalità è quella di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società, originata dalla gestione degli amministratori, **nel periodo tra la data di chiusura del precedente bilancio d'esercizio fino alla data di avvio della liquidazione**.

Il rendiconto in questione, secondo l'OIC 5, è dunque composto dai documenti ordinariamente previsti dal [articolo 2423 cod. civ.](#), ovvero dal **Conto economico**, dallo **Stato patrimoniale** e dalla **Nota integrativa** (nonché dal Rendiconto finanziario, quando obbligatorio).

Il rendiconto deve essere redatto nel rispetto dei **criteri valutativi di funzionamento, seppure tenendo conto dell'intervenuto scioglimento della società** e, quindi, dei relativi riflessi per la mancanza della prospettiva di continuità aziendale.

Infine, i liquidatori, una volta entrati in carica, dovranno redigere il **bilancio iniziale di liquidazione**.



In tal senso l'OIC 5 (paragrafo 4.1.), pur rilevando che l'attuale disciplina delle società di capitali non richiama più l'[articolo 2277 cod. civ.](#) – il quale prevede, per le **società di persone, l'obbligo della redazione da parte dei liquidatori dell'inventario iniziale** – ritiene che la necessità di predisporre il bilancio iniziale di liquidazione discenda comunque dall'[articolo 2490, 4° comma, cod. civ.](#), il quale precisa che nel primo bilancio successivo alla loro nomina (ossia nel primo dei bilanci annuali di liquidazione) **i liquidatori devono indicare le variazioni nei criteri di valutazione adottati rispetto all'ultimo bilancio approvato** e le ragioni e conseguenze di tali variazioni.

Da ciò deriva la necessità, anche nelle società di capitali, di predisporre un bilancio iniziale di liquidazione, che rappresenta un **documento contabile di esclusiva competenza dei liquidatori**, non essendo previsto, come per le società di persone, un intervento degli amministratori e, quindi, una loro condivisione delle risultanze di quell'inventario.

L'esigenza di predisporre un bilancio intermedio scaturisce anche dalla disciplina fiscale della liquidazione delle società in quanto ai sensi dell'[articolo 182, comma 1, Tuir](#), l'apertura della procedura di liquidazione comporta l'obbligo di **determinazione separata del reddito d'impresa per il "periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione ..."** (c.d. "periodo ante liquidazione").

Per quanto riguarda l'individuazione della data di effetto della liquidazione occorre ricordare che il D.L. 16/2012 ha coordinato la disciplina fiscale con quella civilistica, regolamentando non solo lo scioglimento della società deliberato dai soci, ma anche la liquidazione derivante dall'iscrizione al registro delle imprese di una delle altre cause di scioglimento previste dall'[articolo 2484 cod. civ.](#) (a cura degli amministratori).

L'attuale versione dell'[articolo 5, del D.P.R. 322/1998](#), prevede, infatti, l'obbligo di trasmissione telematica della dichiarazione dei redditi del periodo ante liquidazione entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla **"data in cui si determinano gli effetti dello scioglimento della società ai sensi degli articoli 2484 e 2485 del codice civile"**.

La **normativa** fiscale rimanda, pertanto, a quella civilistica per quanto riguarda l'**individuazione della data di decorrenza degli effetti della liquidazione** di una società di capitali ai fini delle imposte sui redditi.

Dunque, a norma dell'[articolo 2484](#), comma 3, cod. civ., gli **effetti dello scioglimento si determinano alla data di iscrizione nel registro delle imprese** della dichiarazione con cui gli amministratori ne accertano la causa (nelle ipotesi di scioglimento per una causa diversa dalla decisione dell'assemblea), **oppure alla data di iscrizione della relativa delibera assembleare**, nel caso in cui lo scioglimento della società derivi dalla volontà dei soci.

Come detto in precedenza, la data di effetto della liquidazione comporta un **frazionamento dell'esercizio fiscale** in cui essa interviene, in conseguenza del quale nel **periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio ed il giorno antecedente l'effetto dello scioglimento il reddito è tassato in**

**via ordinaria in base ad un apposito conto economico**, mentre nella **frazione successiva dell'esercizio in cui interviene la liquidazione** (che fa parte del periodo di liquidazione), il reddito di impresa viene liquidato secondo le regole dettate dall'[articolo 182 del Tuir](#).

A norma dell'[articolo 182, comma 1, Tuir](#), **il reddito di impresa relativo al periodo ante liquidazione è determinato in base ad "apposito" conto economico** il quale *"deve essere redatto, per le società, in conformità alle risultanze del conto della gestione prescritto dall'articolo 2277 del cod. civ."*.

Tuttavia, il **rendiconto sulla gestione**, come evidenziato in precedenza, copre il periodo che va dall'inizio dell'esercizio sociale alla data di avvio della gestione liquidatoria che, nelle società di capitali, coincide non con l'avveramento della causa di scioglimento (e la sua iscrizione al registro imprese), bensì con la **nomina dei liquidatori** (o, meglio, con la loro iscrizione al Registro imprese).

Alla data di scioglimento della società deve essere, invece, redatta, a norma dell'[articolo 2487-bis comma 3 cod. civ.](#), la **situazione dei conti**.

Pertanto, **l'utilizzo del rendiconto sulla gestione ai fini della determinazione del reddito di impresa** del periodo ante liquidazione è teoricamente percorribile **soltanto nel caso in cui coincidano la data degli effetti dello scioglimento e la data di avvio della fase di liquidazione**; circostanza che si verifica **solo nell'ipotesi di decisione di messa in liquidazione da parte dell'assemblea dei soci**, con contestuale nomina dei liquidatori ([articolo 2484, comma 1, n. 6\), cod. civ.](#)).

Infatti, in tutti gli altri casi contemplati dall'[articolo 2484, comma 1, cod. civ.](#), ovvero quelli di cui ai numeri da 1) a 5), **si verifica prima una causa di scioglimento della società** (accertata dall'organo amministrativo e comunicata al Registro Imprese) **e in un secondo momento interviene la nomina dei liquidatori** da parte dell'assemblea dei soci a tale scopo convocata.

**In dette ipotesi la situazione dei conti e il rendiconto sulla gestione sono redatti con riferimento a date diverse**, dato che la prima è predisposta alla data di iscrizione presso il Registro delle imprese dell'accertata causa di scioglimento, mentre il secondo alla data di iscrizione della delibera di nomina dei liquidatori.

Ciò premesso, abbiamo detto che ai sensi del citato [articolo 5, comma 1, D.P.R. 322/1998](#), **il periodo ante liquidazione termina alla data di iscrizione della delibera di accertamento della causa di scioglimento** (ovvero quella di redazione della situazione dei conti) e non alla data di iscrizione della nomina dei liquidatori (ovvero quella di redazione del rendiconto sulla gestione).

Di conseguenza, nei casi di scioglimento ex numeri da 1) a 5) dell'[articolo 2484, cod. civ.](#), occorrerebbe determinare il reddito di impresa sulla base della situazione dei conti e non del rendiconto sulla gestione; tuttavia mentre il secondo è un vero e proprio bilancio d'esercizio

infrannuale redatto secondo criteri di competenza, **la situazione dei conti è un mero bilancio di verifica** che si limita a riportare i saldi dei conti patrimoniali ed economici della società alla data di scioglimento, per cui non è generalmente redatta sulla base del principio di competenza economica che sta alla base non solo della redazione del bilancio ma anche della determinazione del reddito di impresa.

**Occorrerebbe pertanto effettuare tutta una serie di scritture di rettifica ed assestamento** al fine di “trasformare” la situazione dei conti, ai soli fini della determinazione del reddito di impresa del periodo ante liquidazione, in un vero e proprio bilancio infrannuale alla data di scioglimento della società.

## CONTENZIOSO

---

### ***La validità della cartella di pagamento priva della motivazione***

di **Luigi Ferrajoli**



La legittimità della **cartella di pagamento notificata al contribuente priva della relativa motivazione** costituisce tematica di particolare rilevanza nel contenzioso tributario.

Innanzitutto, è bene distinguere il caso in cui la cartella di pagamento sia **preceduta dalla notifica** al contribuente da uno specifico atto impositivo oppure la **cartella sia il primo ed unico atto** con il quale l'Ente impositore abbia esercitato la propria pretesa tributaria.

Nel primo caso, la giurisprudenza ha affermato che la **cartella di pagamento** emessa a seguito della notifica di un precedente atto impositivo, per la cui **motivazione** è sufficiente il **riferimento all'atto presupposto**, *“non può essere annullata per vizio di motivazione anche qualora non contenga l'indicazione del contenuto essenziale di detto atto, conosciuto dal contribuente in quanto allo stesso notificato ed, eventualmente, impugnato”* (Cass. Civ., n. 28873/2019).

Nel secondo caso, viceversa, la giurisprudenza costante di legittimità ha ritenuto che *“la cartella di pagamento che **non segua uno specifico atto impositivo** già notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria, **deve essere motivata** alla stregua di un atto propriamente impositivo, e contenere, quindi, **gli elementi indispensabili** per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione”* (Cass. Civ., n. 11722/2010).

Tali principi sono stati ripresi dalla **Corte di Cassazione, SS.UU.**, con la **sentenza n. 22281/2022**, la quale, preliminarmente, nel mettere in evidenza la norma di riferimento per ogni provvedimento amministrativo – l'[articolo 3 L. 241/1990](#), e, nello specifico per la materia tributaria, l'[articolo 7 L. 212/2000](#) –, ha sottolineato la **necessità che nell'atto tributario vi sia l'indicazione dei “presupposti di fatto” e delle “ragioni giuridiche”** che lo giustificano, unitamente all'esigenza di porre il contribuente in condizione di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale e, in caso positivo, di contestare efficacemente l'*“an”* ed il *“quantum”* *debeatur*. Ne consegue che tali **elementi** conoscitivi devono essere forniti con quel

**grado di determinatezza ed intelligibilità** che permetta all'interessato un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa.

La Corte di legittimità ha proseguito specificando ulteriormente che nel caso in cui l'**atto prodromico** determinativo del debito fiscale **non abbia reclamato gli interessi** e la cartella sia stata l'atto con cui è stato intimato per la prima volta il pagamento dell'obbligazione di interessi, occorre senz'altro che la pretesa richiesta sia giustificata attraverso l'**individuazione dei "presupposti di fatto"** e delle "**ragioni giuridiche**" poste a base della stessa. In questo caso i Giudici hanno precisato la necessità (e la sufficienza) che la cartella rechi, anche *per relationem*, l'indicazione del debito d'imposta e del *quantum* di interessi richiesto, nonché della decorrenza degli stessi e della base normativa che consenta al contribuente di individuare la natura degli interessi reclamati.

Viceversa, nell'ipotesi in cui la **cartella segua un atto prodromico** nel quale gli interessi sono stati computati per il ritardato pagamento, la Corte ha evidenziato che la cartella di pagamento ha svolto la funzione di avviare la fase di riscossione coattiva dei tributi e, laddove la stessa faccia riferimento ad un atto che abbia già determinato, in base alla normativa di riferimento, il *quantum* reclamato a titolo di interessi, l'accertamento formatosi con riguardo all'obbligazione relativa agli interessi dovuti dal contribuente troverà corrispondenza nel ruolo che la cartella ordinariamente riprodurrà.

Per tali ragioni, la motivazione in simili evenienze non necessita di alcun onere aggiuntivo da parte del soggetto emittente la cartella, se non esclusivamente il riferimento – diretto e specifico –, all'atto fiscale e/o alla sentenza che lo ha reso definitivo, trovando la quantificazione degli interessi, quanto a decorrenza e modalità di calcolo, la sua fonte nell'atto prodromico. Siffatto **obbligo motivazionale** risulterà, pertanto, **circoscritto all'esposizione del ruolo**, del titolo costitutivo della pretesa e dell'entità del debito fiscale di interessi. Ne consegue che, in assenza di una ulteriore specificazione di una diversa tipologia di interessi richiesti rispetto a quanto già indicato a titolo di interessi nell'atto prodromico, **la cartella di pagamento** non dovrà che limitarsi ad **attualizzare il debito** di interessi già individuato in modo dettagliato e completo nell'atto genetico.

Sulla base di tali presupposti, la Suprema Corte è intervenuta recentemente con la **sentenza n. 6203/2023**, affermando l'**esclusione di un vizio motivazionale** sulle modalità di calcolo degli interessi, nel caso in cui **le cartelle di pagamento siano state precedute dall'emissione di ruoli e di avvisi di accertamento**.

## BUSINESS ENGLISH

---

### *Idiomatic phrases similar in Italian and English*

di Tom Roper

As reported in some of our previous articles, we can see many idioms or **idiomatic phrases** that are used throughout the English language and these can sometimes be completely alien to a non native speaker, bearing almost no **resemblance** to their native translations. However, sometimes this doesn't always need to be the case, I think it's time for us to take a look at those idiomatic phrases that mean **exactly the same** in English as they do in Italian. This means you can literally **translate** them and they will have the same significance in both languages, in turn this allows you to sound that bit more fluent in both tongues!

#### 1. **In the blink of an eye** (in un batter d'occhio)

If you do something **incredibly quickly**, or it happens very fast we can use this idiomatic phrase to underline the speed of it happening. Don't forget the difference between "**blink**" with two eyes and "**wink**" with one. "In the blink of an eye he had his wallet stolen".

#### 2. **Strike while the iron is hot** (battere il ferro finché caldo)

We use this idiom in situations where **acting quickly** to take advantage of an opportunity is the best course of action. Using exactly the same phrasing and words as in Italian an example could be: "Now there is an irresistible discount so strike while the iron is hot".

#### 3. **Seventh heaven** (settimo cielo)

When a situation is almost **perfect** for you and you feel so happy with it, we can say you are in seventh heaven. Whilst this is slightly different in the two languages, the concept is the same, taken from the ancient Mesopotamian concept of seven heavens, with the last the location of the highest form of heaven, or "sky" in the Sumerian language.

#### 4. **To be in the same boat** (essere nella stessa barca)

If we find ourselves in an **identical situation** to the person we are speaking to, or if we can **sympathise** with someone because we are **experiencing the same thing**, we use this phrase to show our common issue: “unfortunately the company is firing everyone, so we are all in the same boat”.

#### 5. **To be on the same page** (essere sulla stessa pagina)

This is very similar to the example before, however this changes slightly with the meaning that we have both **understood** in the same manner, so both parties have the same level of **understanding**.

#### 6. **Speak of the Devil** (parlare del Diavolo)

The first part of this phrase is identical, the second part changes slightly in English, as no one is sprouting horns but in English, “speak of the Devil and he shall appear” would be the continuation and it gives a similar meaning. If you are **talking** about **someone** and they just happen to enter the room or begin to call your phone, you could use this phrase.

While these are only some of the shared idioms that we find in both Italian and English, it is genuinely curious to see that there is a **shared line** between the two **histories** and **cultures** that allows for not everything to be completely different. Sometimes it means that we can understand each other better and be able to **sympathise** and **empathise** more easily which in turn leads to better communication. Keep reading to find out more of these shared idioms and idiomatic phrases and don't forget to comment with your examples or times that you have experienced strange idiomatic phrases.

