

Edizione di giovedì 25 Maggio 2023

CASI OPERATIVI

Scissione societaria e annullamento della rivalutazione dei beni di impresa
di Euroconference Centro Studi Tributari

DICHIARAZIONI

Il quadro AC all'interno del modello Redditi SC 2023
di Laura Mazzola

IVA

Estromissione agevolata con autofattura entro il 31 maggio
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

BILANCIO

Le operazioni di reverse factoring in bilancio
di Fabio Landuzzi

ISTITUTI DEFLATTIVI

Tregua fiscale: adesione e conciliazione giudiziale con regime sanzionatorio diverso
di Gianfranco Antico

CASI OPERATIVI

Scissione societaria e annullamento della rivalutazione dei beni di impresa

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Domanda

Alfa Spa ha, a norma della L. 126/2020, effettuato la rivalutazione dei marchi di sua proprietà alla chiusura dell'esercizio 2020.

Successivamente, in data 26 novembre 2021, è stato perfezionato l'atto di scissione (parziale/proporzionale) con il quale Alfa Spa ha conferito alla beneficiaria Beta *holding* Srl *assets* societari tra i quali i marchi rivalutati.

Premesso che:

- la prima rata dell'imposta sostitutiva, dovuta per la rivalutazione effettuata, è stata regolarmente versata da Alfa Spa;
- in considerazione delle modifiche apportate dalla Legge di bilancio 2022 (commi da 622 a 624), che ha di fatto cancellato gran parte dei benefici fiscali concessi con la L.126/2020, la società beneficiaria della scissione, non ritiene più conveniente versare una ulteriore imposta sostitutiva per beneficiare dell'ammortamento in un periodo ridotto e che allo stesso tempo non intende ammortizzare in cinquant' anni i beni rivalutati

si chiede se, in base alle modifiche apportate dalla L. 25/2022, che ha introdotto il comma 624-bis che consente alle società che lo desiderano, di revocare anche ai fini civilistici la rivalutazione effettuata (ai fini fiscali tale facoltà era già stata concessa dalla Legge di bilancio 2022, articolo 1, comma 624), la società beneficiaria Beta *holding* Srl può annullare l'operazione di rivalutazione (seppur effettuata prima della scissione dalla scissa Alfa Spa) revocando sia la disciplina fiscale che quella civilistica e Alfa Spa può effettuare la richiesta di

restituzione della prima rata dell'imposta sostitutiva versata.

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



DICHIARAZIONI

Il quadro AC all'interno del modello Redditi SC 2023

di **Laura Mazzola**



Il **quadro AC**, denominato “**Comunicazione dell’amministratore di condominio**”, composto da tre sezioni, deve essere **utilizzato dagli amministratori condominiali di edifici**, in carica al 31 dicembre 2022, al fine di effettuare i seguenti adempimenti:

- la **comunicazione dei dati identificativi del condominio oggetto di interventi di recupero del patrimonio edilizio** realizzati sulle parti comuni condominiali;
- la **comunicazione annuale all’Anagrafe tributaria dell’importo complessivo dei beni e dei servizi acquistati dal condominio nell’anno solare e dei dati identificativi dei relativi fornitori**.

La prima sezione, denominata “**Dati identificativi del condominio**”, è composta da un unico **rigo AC1** e da due campi:

- il **campo 1**, dedicato all’indicazione del **codice fiscale del condominio**;
- il **campo 2**, dedicato all’indicazione dell’**eventuale denominazione**.

La seconda sezione, denominata “**Dati catastali del condominio (interventi di recupero del patrimonio edilizio)**”, composta da due righe, deve riportare l’indicazione dei **dati relativi al condominio che ha effettuato gli interventi di recupero del patrimonio edilizio** per i quali è stato eliminato l’obbligo della comunicazione al Centro operativo di Pescara.

In particolare, all’interno del **rigo AC2** devono essere indicati i **dati catastali del condominio**, mentre all’interno del **rigo AC3** devono essere indicati gli **estremi dell’eventuale domanda di accatastamento**, nell’ipotesi di immobile non ancora censito.

La terza sezione, denominata “**Dati relativi ai fornitori e agli acquisti di beni e servizi**”, deve riportare, all’interno dei righe:

- nel **campo 1**, il **codice fiscale o la partita Iva del fornitore**;

- nel **campo 2**, il **cognome**, se il fornitore è una persona fisica, **ovvero la denominazione o ragione sociale**, se il soggetto è diverso da una persona fisica;
- nei **campi da 3 a 7**, i **dati dell'eventuale fornitore persona fisica**, quali il nome e gli altri dati anagrafici;
- nel **campo 8**, l'**ammontare complessivo degli acquisti di beni e servizi effettuati dal condominio durante il periodo di imposta**.

Poniamo l'ipotesi del condominio "Porto Verde" che, nel corso del 2022, ha pagato:

- il compenso all'amministratore per 1.000,00 euro;
- le fatture relative al consumo di acqua per 250,00 euro;
- le fatture relative al consumo di energia elettrica per 300,00 euro;
- le fatture di acquisto di piante, terriccio e concimi per un totale di 200,00 euro;
- il premio assicurativo per copertura rischi per 2.500,00 euro.

Vediamo, di seguito, la compilazione del quadro.

SEZIONE III Dati relativi ai fornitori e agli acquisti di beni e servizi		Codice fiscale 1 80001234567		Cognome ovvero Denominazione 2 CONDOMINIO PORTO VERDE				
AC4	Nome (solo per le persone fisiche) 3	Sesso (M o F) 4	Data di nascita 5 giorno mese anno			Comune (o Stato estero) di nascita 6	Provincia 7	
	Importo complessivo degli acquisti di beni e servizi 8 0,00	Codice Stato estero 9						
AC5	1 01234567891	2 ASSICURAZIONI BETA						
	3	4	5	6	7			
	8 2.500,00	9						

Si segnala che non vanno indicate le seguenti spese:

- il compenso dell'amministratore, in quanto già certificato con certificazione unica e modello 770;

- la manutenzione del giardino, in quanto la spesa, in relazione al singolo fornitore, non supera l'importo di 258,23 euro;
- le spese di acqua e di energia elettrica.

Si evidenzia, infatti, che **non devono essere comunicati i dati relativi:**

- **alle forniture di acqua, energia elettrica e gas;**
- **agli acquisti di beni e servizi effettuati nell'anno solare che risultano, al lordo dell'Iva gravante sull'acquisto, non superiori complessivamente a 258,23 euro per singolo fornitore;**
- **alle forniture di servizi che hanno comportato, da parte del condominio, il pagamento di somme soggette alle ritenute alla fonte.**

Infine, si segnala che tra i **fornitori del condominio** sono da ricomprendere anche gli altri condòmini, i super condòmini, i consorzi o enti di pari natura, ai quali il condominio abbia corrisposto nell'anno somme, a qualsiasi titolo, superiori a 258,23 euro.

IVA

Estromissione agevolata con autofattura entro il 31 maggio

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



L'imprenditore individuale che, alla data del 31 ottobre 2022, possiede immobili strumentali può, entro il 31 maggio 2023, **optare per la loro esclusione** dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal **periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2023**.

Tale possibilità è stata prevista dall'**articolo 1, comma 106, della Legge di Bilancio 2023**, che consente di **estromettere gli immobili strumentali** utilizzati dall'imprenditore individuale con il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'8% sulla differenza tra il valore normale di tali beni ed il costo fiscalmente riconosciuto.

Gli immobili strumentali interessati da detta disposizione sono quelli **utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione** ovvero dell'impresa commerciale da parte del possessore. In particolare, gli immobili relativi ad imprese commerciali, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, si considerano strumentali **anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato**.

Al fine dell'estromissione agevolata, l'imprenditore individuale deve optare per l'esclusione dal patrimonio dell'impresa dei beni individuati ed effettuare il **pagamento di un'imposta sostitutiva all'Irpef ed all'Irap**, pari all'8 per cento della differenza tra il valore normale degli immobili estromessi e il loro valore fiscalmente riconosciuto.

Si evidenzia in merito che tale operazione può essere **imponibile o esente da Iva**, in funzione del prezzo di acquisto o di costo e che, in caso di **esenzione**, occorre verificare l'obbligo di rettifica della detrazione per cambio di destinazione.

Dal punto di vista dell'Iva, la destinazione alla sfera privata o, comunque, estranea all'attività d'impresa, degli immobili oggetto di estromissione dà sempre luogo ad una **cessione "assimilata"**, ai sensi dell'[articolo 2, comma 2, n. 5\), D.P.R. 633/1972](#).

Affinché il presupposto oggettivo sia soddisfatto, è espressamente richiesto, però, che

l'imprenditore individuale abbia **detratto l'imposta assolta a monte**, cioè in sede di acquisto.

Se così non fosse, ad esempio nei casi in cui il fabbricato sia stato acquistato prima del 1973, ovvero sia stato acquistato da "privati consumatori" o per effetto dell'indetraibilità da pro-rata, **l'estromissione non può dare luogo ad un'operazione rilevante ai fini Iva**.

In quest'ultimo caso, quindi, **non** vi è obbligo di emettere alcuna **autofattura** per carenza del **presupposto oggettivo** (si tratta infatti di un'operazione "fuori campo" Iva).

Al contrario, qualora **l'estromissione assuma rilevanza ai fini dell'Iva** (esente o imponibile) la base imponibile, secondo quanto stabilito dall'[articolo 13, comma 2, lett. c\), del D.P.R. 633/1972](#), è costituita dal *"prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni"*.

Sul punto, la [circolare 26/E/2016](#) (emanata in relazione alla precedente opportunità di estromissione offerta dal legislatore) aveva precisato che la base imponibile non deve comprendere il "margine" normalmente applicato sulla cessione, ma si deve aver riguardo al **costo di acquisto "attualizzato" al momento della cessione**, tenendo quindi conto anche del deprezzamento dovuto all'uso (e quindi al netto anche degli ammortamenti effettuati quale "indice" di deperimento).

Il documento elettronico da emettere entro il prossimo 31 maggio 2023 è il TD27.

È appena il caso di precisare, infine, che **l'estromissione non comporta l'applicazione di altre imposte indirette (registro, ipotecarie e catastali) per assenza dell'effetto traslativo della proprietà**.

BILANCIO

Le operazioni di reverse factoring in bilancio

di **Fabio Landuzzi**

Si è assistito di recente ad un ricorso crescente nella pratica commerciale e finanziaria delle imprese ad operazioni note sotto il termine di “**reverse factoring**”.

La caratteristica che contraddistingue queste operazioni dal comune factoring è che in questo caso è **l'impresa (debitrice)** che mette in contatto il proprio **fornitore (creditore)** con la **società di factoring** al fine di consentire **un'anticipazione del pagamento** delle somme dovute dall'impresa stessa al suo fornitore.

Nell'ambito dei **principi contabili internazionali** l'operazione ha ricevuto l'attenzione degli enti preposti stimolata da una richiesta di chiarimenti rivolta all'IFRS *Interpretation Committee* (IFRS IC) giungendo, dopo una serie di documenti, alla pubblicazione da parte dello **IASB** di un **Exposure Draft** intitolato proprio “**Supplier Finance Arrangements**” contenente proposte di modifica allo IAS 7 ed allo IFRS 7.

Spostando l'attenzione al campo delle **imprese OIC Adopter**, è lecito quindi interrogarsi se, e in caso affermativo come, l'effettuazione di simili operazioni possa in qualche modo impattare sugli **obblighi di chiarezza, verità e correttezza** dell'informativa di bilancio.

Mutuando le riflessioni che hanno alimentato il dibattito in ambito IAS/IFRS, è utile focalizzare l'attenzione sui **punti più sensibili** che l'effettuazione di queste operazioni può andare a toccare in generale nel bilancio delle imprese.

Il **primo punto** è prettamente classificatorio e potrebbe avere riflessi sullo **Stato patrimoniale** e sul **Rendiconto finanziario** dell'impresa.

Si tratta in poche parole di **qualificare** correttamente la **natura dei flussi di pagamento** che vengono effettuati in questa circostanza dall'**impresa debitrice**, i quali saranno rivolti non più al suo **fornitore commerciale** – a cui il pagamento è stato anticipato dal *factor* – bensì, appunto, alla **società di factoring**.

Infatti, se il debito viene comunque **qualificato di natura commerciale** e quindi classificato come tale nello **Stato patrimoniale**, anche il relativo **flusso finanziario** (il pagamento) alimenterà **l'area operativa del Rendiconto finanziario**, e non quella della gestione finanziaria; viceversa, se nello Stato patrimoniale il debito si qualificasse come **finanziario** in quanto

traslato sul *factor*, anche il **flusso di pagamento** andrebbe diversamente collocato nel Rendiconto finanziario nell'ambito della **gestione finanziaria**.

Elementi da tenere in considerazione per guidare **in modo ragionato questa scelta** classificatoria sono, ad esempio, la sussistenza o meno di **garanzie aggiuntive** prestate a favore della società di factoring e perciò **diverse da quelle usualmente riconosciute** al tipico fornitore commerciale, come pure la disponibilità, attraverso il *factor*, di un **termine di pagamento superiore** rispetto a quello di norma negoziato con il fornitore.

Il **secondo elemento** sensibile riguarda l'informativa da riportare in **Relazione sulla gestione** in tema di **rischio di liquidità**.

La questione può apparire sottile ma non per questo non degna di nota.

Il punto centrale è comprendere se, con il ricorso al *reverse factoring*, si determina un effetto di rilevante **concentrazione del rischio di liquidità**, nel senso di una concentrazione delle **fonti di finanziamento** e del **debito finanziario** verso un **numero ristretto di operatori**.

In altre parole, se al *reverse factoring* partecipano diversi fornitori dell'impresa e per importi rilevanti, il fatto che il debito dell'impresa non sia più polverizzato verso entità diverse, ma concentrato verso un unico soggetto (il *factor*) può appunto incidere sulla **percezione del rischio di liquidità** associato all'impresa stessa.

A questo elemento, se ne può poi aggiungere un altro che riguarda per lo più la **trasparenza dell'informativa di bilancio** verso i terzi.

Si pensi al caso in cui la società che attiva il *reverse factoring* con diversi propri fornitori negozi con il *factor* delle **condizioni di pagamento del debito** che prevedano **tempi significativamente più lunghi** di quelli usuali nei rapporti con i fornitori commerciali.

Da una parte, il lettore del bilancio, e i fornitori stessi, in assenza di un'informativa **chiara e trasparente** contenuta nel bilancio, potrebbero dedurre che la società è in grado di assicurare ai propri fornitori **tempi di pagamento assolutamente brevi**, mentre così è solo **per via dell'intervento del factor**; dall'altra parte, la società dovrebbe essere consapevole che i **tempi di pagamento** associati a quei debiti commerciali sarebbero **fisiologicamente più brevi** rispetto a quelli che potrebbe invece apparire se il debito viene appunto mantenuto classificato come commerciale, ingenerando **l'impropria convinzione** di poter contare su **tempi medi di pagamento dei debiti verso fornitori più lunghi** di quelli in concreto fruibili, se non vi fosse appunto il ricorso al *reverse factoring*.

ISTITUTI DEFLATTIVI

Tregua fiscale: adesione e conciliazione giudiziale con regime sanzionatorio diverso

di Gianfranco Antico



Come è noto, i [commi da 179 a 185, dell'articolo 1 L. 197/2022](#) hanno previsto – temporaneamente – una forma di adesione e definizione agevolata degli **atti del procedimento di accertamento**.

In particolare, il [comma 179, dell'articolo 1 L. 197/2022](#), dispone che, limitatamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, per gli accertamenti con adesione relativi a **processi verbali di constatazione** redatti ai sensi dell'[articolo 24 L. 4/1929](#), e consegnati entro la data del 31 marzo 2023, nonché relativi ad **avvisi di accertamento e avvisi di rettifica e liquidazione** non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 e quelli notificati successivamente, **entro il 31 marzo 2023**, le sanzioni si applicano nella **misura di 1/18** del minimo previsto dalla legge.

Dette previsioni normative trovano applicazione anche agli atti di accertamento con adesione relativi agli inviti di cui all'[articolo 5-ter D.Lgs. 218/1997](#), notificati entro il 31 marzo 2023.

Inoltre, l'[articolo 17, comma 1, D.L. 34/2023](#), in vigore dal 31 marzo 2023, ha previsto che gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione e gli atti di recupero **non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023**, divenuti definitivi per mancata impugnazione nel periodo compreso tra il 2 gennaio ed il 15 febbraio 2023, sono definibili ai sensi dell'[articolo 1, commi 180 e 181, L. 197/2022](#), entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore di tale disposizione.

Per effetto di quanto disposto dal [comma 182, dell'articolo 1 L. 197/2022](#), le somme dovute possono essere versate **integralmente ovvero anche ratealmente** in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata.

Lo stesso [comma 182, dell'articolo 1 L. 197/2022](#), con **norma di chiusura**, prevede che resta ferma l'applicazione delle **disposizioni di cui al D.Lgs. 218/1997**.

Questo significa – in ordine agli accertamenti – che l'adesione si perfeziona con il pagamento dell'intero ovvero della prima rata, entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'atto.

Il comma 4, dell'articolo 8, del D.Lgs. 218/1997, prevede che in caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'[articolo 15-ter D.P.R. 602/1973](#).

In particolare, il comma 2, del citato articolo 15-ter, dispone che, il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 218/1997](#), **aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta**.

Sul versante della conciliazione giudiziale, i [commi da 206 a 212 dell'articolo 1 L. 197/2022](#), prevedono la possibilità di definire le controversie tributarie mediante la sottoscrizione di un **accordo conciliativo fuori udienza**, con il beneficio di una riduzione delle sanzioni **ad un diciottesimo** del minimo previsto dalla legge (indipendentemente dallo stato del contenzioso) e l'ulteriore vantaggio di un'ampia rateazione degli importi dovuti (venti rate trimestrali di pari importo).

Se ai sensi del [comma 206, dell'articolo 1 L. 197/2022](#), l'istituto definitorio interessa le controversie pendenti al 1° gennaio 2023 *“innanzi alle corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado aventi ad oggetto atti impositivi, in cui è parte l'Agenzia delle entrate”*, per le quali le parti provvedono, entro il 30 giugno 2023, alla sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'[articolo 48 D.Lgs. 546/1992](#), **con il D.L. 34/2023 – articolo 17, comma 2** – sono definibili in conciliazione *“anche le controversie pendenti al 15 febbraio 2023 innanzi alle corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado aventi ad oggetto atti impositivi, in cui è parte l'Agenzia delle entrate”*.

Inoltre, il successivo [articolo 20, comma 1, lett. f\), del D.L. 34/2023](#), ha spostato in avanti i termini di chiusura della conciliazione giudiziale agevolata (**30 settembre 2023**) e l'[articolo 23, dello stesso D.L. 34/2023](#), in caso di adesione alle definizioni agevolate previste dai commi da 153 a 158 e da 166 a 252, dell'[articolo 1, L. 197/2022](#), introduce una **“Causa speciale di non punibilità dei reati tributari”** in relazione ai reati di cui agli [articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, D.Lgs. 74/2000](#).

Dopo le indicazioni offerte dalle Entrate con la [circolare 2/E/2023](#), **con la circolare 9/E/2023** è stato ribadito che la conciliazione agevolata si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo.

Il [comma 208, dell'articolo 1, della L. 197/2022](#), attraverso un richiamo espresso, in analogia con l'[articolo 48-ter D.Lgs. 546/1992](#) e con l'[articolo 8 D.Lgs. 218/1997](#), prevede l'obbligo di versare le somme dovute per la conciliazione agevolata, per intero o limitatamente alla prima

rata, **entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo.**

Il [comma 209, dell'articolo 1 L. 197/2022](#), prevede che, *“In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva”,* **il contribuente decade dal beneficio della riduzione delle sanzioni** e avendo l'intervenuto accordo conciliativo efficacia novativa del precedente rapporto, il mancato pagamento conduce all'iscrizione a ruolo del nuovo credito derivante dall'accordo stesso e all'applicazione del conseguente regime sanzionatorio per l'omesso versamento.

La decadenza dal beneficio della riduzione delle sanzioni ad un diciottesimo del minimo comporta, altresì, nella fase di recupero delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, **l'applicazione delle sanzioni nella misura ordinariamente prevista dal citato articolo 48-ter D.Lgs. 546/1992**, ovvero il **quaranta per cento** del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio, e il **cinquanta per cento** del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio, nonché della sanzione di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 471/1997](#), aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

In pratica, una volta **una volta perfezionata la conciliazione, in caso di mancato pagamento, il vantaggio sanzionatorio viene meno.**

Diversamente, perfezionata l'adesione, il vantaggio sanzionatorio permane.