

Fiscalità nazionale ed internazionale: gli effetti delle recenti modifiche normative

Salvatore Mattia - Valente Associati GEB Partners

Le modifiche legislative introdotte al complesso sistema di norme e principi che disciplinano la redazione del bilancio di esercizio rappresentano l'occasione per discutere delle conseguenze che ne derivano sotto il profilo fiscale anche alla luce dell'emendamento contenente le norme di coordinamento delle disposizioni fiscali con le novità civilistiche. In tale scenario si inseriscono gli sviluppi in tema di fiscalità internazionale realizzati attraverso l'intervento dell'UE e dell'OCSE finalizzati al contrasto dell'evasione fiscale e dell'erosione della base imponibile. Nell'VIII Forum Bilancio, organizzato dalla Scuola di Formazione IPSOA in collaborazione con ANDAF, tenutosi a Milano il 14 febbraio 2017, oggetto di approfondimento è stato il tema relativo ai nuovi principi in materia di redazione del bilancio anche con riferimento all'evoluzione della normativa tributaria internazionale.

Nel corso dell'VIII Forum Bilancio, che si è svolto a Milano in data 14 febbraio 2017, è stato affrontato il tema relativo al **rapporto tra normativa civilistica e normativa fiscale** nei bilanci con riferimento alle modifiche legislative intervenute per effetto della pubblicazione del D.Lgs. n. 139/2015, anche in considerazione dell'emendamento al disegno di legge di conversione del D.L. Milleproroghe n. 244/2016, contenente **norme di coordinamento** (analoghe a quelle inserite nell'emendamento alla legge di bilancio 2017, poi bloccato in Commissione Bilancio alla Camera) della **disciplina IRES ed IRAP** con le disposizioni introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015.

Sul versante della fiscalità internazionale, è stata altresì considerata l'importanza che riveste l'intervento dell'Unione europea e dell'OCSE diretto a contrastare l'erosione della base imponibile realizzata mediante il **profit shifting**, ovvero attraverso strategie di pianificazione fiscale aggressiva che consentono lo spostamento di base imponibile da parte delle imprese multinazionali da Paesi ad alta fiscalità verso altri Paesi a fiscalità nulla o il cui il regime impositivo risulta più vantaggioso.

In tale contesto si avverte l'esigenza di implementare **adeguati strumenti multilaterali** che consentano di contrastare efficacemente le pratiche che si caratterizzano per un uso distorto delle Convenzioni contro le doppie imposizioni al fine di ottenere vantaggi fiscali indebiti in ambito tributario.

Fiscalità interna e redazione del bilancio d'esercizio: le principali novità

L'VIII Forum Bilancio 2017 e, in particolare, la Tavola rotonda hanno offerto l'occasione di approfondire le rilevanti novità che il D.Lgs. n. 139/2015 ha apportato alla disciplina del bilancio di esercizio contenuta nel Codice civile in attuazione della direttiva n. 2013/34/UE.

In particolare, il D.Lgs. n. 139/2015 ha disposto rilevanti modifiche in tema di principi di redazione del bilancio di esercizio introducendo la possibilità di non osservare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione ed informativa del bilancio qualora l'inosservanza di essi risulti irrilevante ai fini della rappresentazione corretta e veritiera, in ossequio al principio di prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica.

Il Legislatore è inoltre intervenuto sullo schema di bilancio con l'eliminazione della **sezione straordinaria del Conto economico** la cui soppressione assume rilievo non solo in ambito civilistico ma produce notevoli effetti fiscali, posto che alcune norme, sia con riguardo alle imposte dirette che all'IRAP, assegnano una rilevanza diretta alla classificazione delle voci di

bilancio.

A tal proposito, si segnala che la Commissione Affari Costituzionali del Senato ha approvato un pacchetto di emendamenti al disegno di legge di conversione del D.L. n. 244/2016, recante proroga e definizione di termini (cd. Milleproroghe), in materia di coordinamento della disciplina fiscale IRES ed IRAP con le disposizioni civilistiche contenute nel D.Lgs. n. 139/2015.

Tali norme di coordinamento stabiliscono regole di determinazione del reddito coerenti con le nuove modalità di rappresentazione contabile, in conformità a quanto avviene per i soggetti IAS Adopter e la proroga di 15 giorni del termine per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi IRES ed IRAP.

Inoltre si prevede che il principio di cd. “**derivazione rafforzata**” attualmente applicabile, ai sensi dell’art. 83 TUIR, ai soggetti IAS adopter venga esteso anche ai soggetti che redigono il bilancio secondo le disposizioni del codice civile con la conseguenza che per essi valgono, anche in deroga alle disposizioni del TUIR, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai rispettivi principi contabili.

Al riguardo, tuttavia, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che l’estensione del principio di derivazione rafforzata ai soggetti che redigono il bilancio secondo le disposizioni del Codice civile è consentito solo con un’apposita modifica normativa da cui deriva che, in mancanza di essa, tali soggetti sono tenuti a gestire un doppio binario civilistico- fiscale, atteso che ai fini fiscali prevale la rappresentazione giuridico formale delle operazioni aziendali.

Oggetto di discussione è stato anche il tema degli strumenti finanziari derivati con particolare riferimento ad una delle novità più rilevanti per i bilanci 2016 redatti in applicazione dei principi contabili nazionali, ovvero il nuovo modello contabile per la rappresentazione in bilancio dei contratti derivati che richiederà alle imprese una misurazione periodica del fair value degli strumenti finanziari.

Si è affrontata inoltre la tematica concernente l’introduzione del costo ammortizzato nei bilanci di esercizio atteso che l’art. 6, D.Lgs. n. 139/2015 ha modificato il comma 8 dell’art. 2426 c.c. prevedendo che i crediti e i debiti siano rilevati secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del valore di presumibile realizzo.

Infine si è discusso del nuovo OIC 9 che ha esteso l’applicazione semplificata dell’**impairment test** alla categoria delle “microimprese” introdotta dal D.Lgs. n. 139/2015.

Gli sviluppi in tema di fiscalità internazionale

Con riguardo agli sviluppi che hanno interessato la fiscalità internazionale, la Tavola rotonda ha consentito di effettuare una riflessione sul particolare rilievo che assume il **progetto BEPS** (Base Erosion and Profit Shifting) elaborato dall’OCSE il quale contiene una serie di azioni che mirano al contrasto dell’elusione e dell’evasione internazionale attuate attraverso tecniche di pianificazione fiscale che consentono di spostare i profitti in Paesi a fiscalità privilegiata.

Al riguardo, l’adozione dello **strumento multilaterale** per la revisione dei trattati fiscali bilaterali intende prevenire il fenomeno dell’erosione della base imponibile e contrastare le pratiche fiscali che si caratterizzano per un’applicazione distorta delle Convenzioni contro le doppie imposizioni al solo fine di conseguire vantaggi in ambito tributario.

Nello specifico, al fine di contrastare i casi di abuso dei Trattati ovvero situazioni in cui il risultato di una determinata operazione economica si pone in contrasto con le disposizioni di un Trattato bilaterale contro le doppie imposizioni, lo strumento multilaterale prevede una clausola anti-abuso generale, il cui scopo è quello di evitare la concessione di benefici previsti dai Trattati bilaterali in circostanze inappropriate.

Ci si riferisce, in particolare, alla previsione secondo cui i benefici del Trattato bilaterale non devono essere riconosciuti nel caso in cui, tenuto conto di tutte le circostanze del caso di specie, si possa concludere che il conseguimento di quel beneficio, che è stato lo scopo principale della transazione o dell’accordo, si pone in contrasto con l’oggetto e lo scopo del

Trattato stesso.

Più precisamente, lo strumento multilaterale prevede che la **concessione del beneficio** debba essere **negata** qualora la transazione abbia come scopo principale quello di conseguire un vantaggio fiscale e l'ottenimento di siffatto vantaggio sia contrario all'oggetto e allo scopo delle disposizioni convenzionali.

In tale contesto si inserisce il **Piano di Azione** proposto dalla Commissione europea il quale contiene linee d'azione che si pongono l'obiettivo di rilanciare la proposta di direttiva rimasta inattuata per la creazione di una base imponibile comune tra le società degli Stati membri al fine di combattere la pianificazione fiscale aggressiva e rendere più equo il mercato unico così da favorire l'occupazione, la crescita e gli investimenti in Europa.

Le principali novità per le società in crisi

L'VIII Forum Bilancio ha consentito inoltre di approfondire ulteriori novità legislative rilevanti sotto il profilo della fiscalità nazionale.

Al riguardo, l'art. 1, comma 81, della legge di Bilancio 2017 ha riscritto l'art. 182-*ter* del R.D. n. 267/1942 (legge fallimentare) modificandone anche il titolo: non più "Transazione fiscale" ma "**Trattamento dei crediti tributari e contributivi**".

La novità più rilevante consiste nella previsione, nell'ambito del **concordato preventivo** o negli **accordi di ristrutturazione dei debiti**, della **transazione fiscale** anche per i **debiti tributari aventi ad oggetto l'IVA** o le **ritenute** qualora il piano proposto dal debitore ne preveda una soddisfazione, a differenza di quanto previsto nella precedente versione dell'art. 182-*ter* che conteneva un limite rispetto al quale, con riguardo all'IVA e alle ritenute operate e non versate, la proposta poteva prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento.

Tale modifica legislativa risulta coerente con la giurisprudenza della Corte di Giustizia la quale, con sentenza 7 aprile 2016 (C-546/14, Degano Trasporti S.a.s.), ha affermato che il diritto dell'Unione Europea e la disciplina relativa al sistema comune IVA non sono ostativi rispetto ad una normativa nazionale "interpretata nel senso che un imprenditore in stato di insolvenza può presentare a un giudice una domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo, al fine di saldare i propri debiti mediante la liquidazione del suo patrimonio, con la quale proponga di pagare solo parzialmente un debito d'imposta sul valore aggiunto attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento".

Nel testo attuale la norma di cui all'art. 182-*ter* del R.D. n. 267/1942 prevede quindi la possibilità per il debitore, nell'ambito della presentazione del piano di cui all'art. 160 della Legge fallimentare (concordato preventivo o anche nell'ambito delle trattative precedenti all'accordo di ristrutturazione previsto dall'art. 182-*bis* del R.D. n. 267/1942), di proporre il pagamento parziale o anche dilazionato dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi previdenziali amministrati dagli enti di previdenza.

Tale possibilità, tuttavia, è consentita a condizione che "il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione" indicato nella relazione di un professionista.

Occorre peraltro ricordare che la predetta modifica normativa è intervenuta in un momento successivo rispetto alla pronuncia della Suprema Corte a Sezioni Unite (sentenza n. 26988/2016) nella quale si affermava che la previsione dell'**infalciabilità dell'IVA**, principio ora abrogato dalla legge di Bilancio 2107, trova applicazione soltanto nelle ipotesi della proposta di concordato preventivo accompagnata da una transazione fiscale.

Tra gli interventi normativi più rilevanti si segnala inoltre che l'art. 1, comma 567, della legge di Bilancio 2017 ha modificato la disciplina IVA delle **perdite su crediti** attraverso la riformulazione dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, eliminando la possibilità di effettuare **variazioni in diminuzione** al momento in cui il cessionario o committente viene assoggettato ad una procedura concorsuale. In tal modo viene, dunque, **ripristinata la situazione**

precedente alla legge di Stabilità 2016 (legge n. 208/2015) con la conseguenza che le variazioni in diminuzione e, quindi, i recuperi dell'IVA addebitata in via di rivalsa al momento della fatturazione e computata nelle liquidazioni del cedente o prestatore, possono essere operate solo al momento in cui la procedura concorsuale ha avuto termine e sia risultata infruttuosa, rendendo la perdita definitiva per il creditore.

Del tema si è recentemente occupata l'Assonime nella circolare n. 1/2017 la quale ha precisato che la legge di Bilancio 2017 ha confermato la previgente normativa (ante legge di Stabilità 2016) secondo cui la nota di variazione IVA in diminuzione, senza limiti temporali, è condizionata all'infruttuosità della procedura concorsuale con la conseguenza che, nel caso del fallimento, è nuovamente necessario che il creditore sia ammesso allo stato passivo esecutivo, previa presentazione dell'apposita domanda di insinuazione.

Anche l'Agenzia delle Entrate ha offerto chiarimenti in relazione all'emissione delle note di variazione IVA, nel caso di un concessionario o committente sottoposto a procedura concorsuale, alla luce delle novità apportate dalla Legge di bilancio 2017.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'individuazione del momento a partire dal quale si può emettere la nota di variazione nel caso in cui il debitore sia assoggettato a procedura concorsuale è solo quello in cui viene accertata definitivamente l'infruttuosità della procedura.

Pertanto, non è sufficiente riferirsi al solo decreto di omologazione, essendo necessario, invece, considerare anche il momento in cui risultano adempiuti gli obblighi assunti nel concordato preventivo, da parte del debitore.

Ne deriva che, qualora il debitore venga dichiarato fallito, la rettifica IVA in diminuzione può avvenire solo **dopo** che il **piano di ripartizione finale dell'attivo** sia divenuto **definitivo**, oppure, in sua assenza, nel momento della chiusura della procedura fallimentare.