

## Norme & Tributi

### Fisco e diritto

# Avviamento riallineabile ma senza frammentazione

## Fisco e contabilità

Le Entrate dicono no all'operazione relativa a una sola parte

La possibilità per singoli beni vale per gli asset materiali

Franco Roscini Vitali

La possibilità di riallineare singoli beni è destinata a quelli materiali, ma non all'avviamento. L'agenzia delle Entrate risponde negativamente a una società che intendeva riallineare soltanto una parte dell'avviamento iscritto in bilancio, il cui ammontare globale è la somma di più avviamenti generati da più operazioni di fusione.

Infatti, alla formazione della voce «Avviamento» hanno concorso i disavanzi di fusione ascrittibili a cinque società.

Tuttavia, come illustrato nella nota integrativa, l'avviamento esposto nello stato patrimoniale come un unico, è nella sostanza da ricondurre ai singoli avviamenti ascrittibili a una pluralità di società: questi sono distintamente e analiticamente esposti, oltre che nella nota integrativa, anche nella contabilità.

In particolare, nel libro giornale, nelle scritture ausiliarie e nel libro cespiti sono distintamente evidenziati, per ciascuna società incorporata, gli avvia-

menti che emergono a seguito dell'allocazione dei disavanzi da annullamento.

La distinta evidenza in contabilità degli avviamenti è la conseguenza dell'istituzione di «centri di costo», scelta non facoltativa ma imposta dal principio contabile Oic 9 che richiede evidenza di ciascuna Unità generatrice di flussi di cassa (Ugc).

Infatti, a ciascuna società incorporata corrisponde un autonomo ramo aziendale, capace di apportare ogni anno un determinato flusso di cassa.

Il principio contabile Oic 9, che si occupa della svalutazione per perdite durevoli delle immobiliz-

zioni, prevede la costituzione delle singole Ugc al fine di rilevare eventuali perdite durevoli di valore di cui dare rappresentazione a livello contabile: in prima battuta è proprio l'avviamento allocato alla singola Ugc a essere svalutato.

L'avviamento ascrivibile a ciascuna Ugc è soggetto a un continuo monitoraggio per garantire il suo tempestivo adeguamento nel caso le dinamiche di varia natura possano pregiudicarne o ridimensionarne l'esistenza.

La società, nella soluzione proposta, richiama il principio di derivazione contenuto nell'articolo 83 del Tuir e conclude che anche in ambito fiscale gli avviamenti riconducibili alle singole società incorporate debbano essere trattati come poste a sé, seppur formalmente inglobate, nello stato patrimoniale, nella generica voce «Avviamento»: di conseguenza sono affrancabili singolarmente in base all'articolo 110, comma 4, del decreto 104/20.

L'Agenzia risponde negativamente precisando che, in base alla norma (articolo 10, comma 2, del decreto ministeriale 162/2001), il riallineamento dei singoli beni è possibile solo per quelli materiali, pertanto diversi dall'avviamento. La risposta, tuttavia, può suscitare qualche perplessità. Invece l'Agenzia risponde affermativamente al secondo quesito, che riguardava la composizione del patrimonio netto da vincolare al regime di sospensione d'imposta a fronte del riallineamento, il quale comprende anche l'utile di esercizio se non distribuito ai soci.

## LIQUIDAZIONE DANNO

### Split payment per l'auto Pa

La liquidazione diretta del danno della compagnia di assicurazione a favore dell'autofficina o autocarrozeria che ha erogato la prestazione ad un cessionario soggetto split payment (nel caso una Pa) non consente di escludere la fattura emessa dall'ordinario regime della scissione dei pagamenti (articolo 17-ter del Dpr 633/1972). A precisarlo la risposta a interpellato 475.

—M. Mag.  
—B. Sa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

© RIPRODUZIONE RISERVATA



## ALTO MARE: IL SOFTWARE PER LA DICHIARAZIONE

Le Entrate hanno diffuso ieri il software «Dichiarazionemare», con cui sarà possibile gestire in teoria due

quadri di un'unica dichiarazione ma in pratica due ben diverse dichiarazioni per la riduzione dell'Iva nelle principali operazioni effettuate in mare

## Deducibili i prestiti non vincolati al risultato

## Strumenti finanziari

Gli apporti del fondo non sono considerati capitale di rischio

Alessandro Germani

Un venture loan agreement con cui un fondo finanzia titoli di capitale di rischio una società è fiscalmente considerato debito e non equity. A precisarlo è la risposta a interpellato 477/2021 delle Entrate.

Il finanziamento presenta tassi di interessi elevati connessi alla sua rischiosità pagabili alla scadenza e prevede la subordinazione in capo al fondo. La restituzione non potrà avvenire con la liquidità destinata agli investimenti ma attraverso beni e proventi del mutuatario. Tale finanziamento sembrerebbe avere un chiaro connotato di equity, partecipando il finanziatore al rischio di impresa, il che avviene spesso in presenza di uno strumento finanziario partecipativo. L'Agenzia ricorda che l'assimilazione ad equity si ha quando la remunerazione dello strumento finanziario è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati econo-

Il corrispettivo della consulenza pagato in azioni va fissato al valore normale

La remunerazione di un consulente per la partecipazione ai risultati economici dell'emittente stesso (articolo 109, comma 9, lettera a, del Tuir). Nel caso esaminato la remunerazione dell'apporto finanziario non è collegata nell'an e nel quantum ai risultati dell'emittente e dunque sarà deducibile come debito per competenza secondo gli articoli 109 e 96 del Tuir. In caso di successivo mancato rimborso, essa costituirà una sopravvenienza attiva tassabile ex articolo 88 del Tuir. Le Entrate chiariscono poi che se la remunerazione dovesse sostanzialmente nei profitti annuali, allora si vorrebbe su una componente equity che è deducibile in base all'articolo 44 del Tuir. La risposta testimonia la difficoltà di interpretare sul piano fiscale la sostanza finanziaria dell'apporto (equity o debito).

Sempre in tema di strumenti finanziari è anche la risposta a interpellato 479. Alfa è una start up innovativa che presta consulenza ad una società estera ed è pagata parte in denaro e parte in azioni di detta società (quotata). Alfa vorrebbe valorizzare le prestazioni in base al valore nominale delle azioni ricevute in pagamento.

Nella risposta l'Agenzia richiama invece il valore normale per le azioni ai sensi dell'articolo 9, comma 4, lettera a) del Tuir. Pertanto non può considerarsi come valore fiscalmente rilevante delle azioni ricevute il loro valore nominale, dovendosi invece considerare il loro valore normale nell'esercizio di maturazione dei corrispettivi. La prestazione dei servizi sarà territorialmente non rilevante in Italia in base all'articolo 7-ter del Dpr 633/72 (operazione non soggetta). La valorizzazione ai fini Iva deve rispecchiare quella delle imposte dirette.

## Per la confisca allargata limiti temporali certi, vale la sentenza di condanna

## Sezioni unite

Con il decreto fiscale, dal 2019, la misura è stata estesa ai reati tributari

Patrizia Maciocchi

Nella confisca allargata la sentenza di condanna o di patteggiamento, per il cosiddetto reato spia, è il limite invalicabile per presumere la provenienza illecita dei beni. Un criterio di ragionevolezza temporale fissato come termine ultimo, anche quando l'acquisizione patrimoniale avviene dopo il reato considerato e la misura, prevista dall'articolo 240-bis del Codice penale, è richiesta dal giudice dell'esecuzione. Quest'ultimo, infatti, investito dell'istanza di confisca allargata, può disporre esercitando gli stessi poteri del giudice di cognizione, sempre nel rispetto della regola della ragionevolezza dei tempi, in relazione ai beni entrati nella disponibilità del condannato fino al momento della pronuncia della sentenza per il reato presupposto. Resta salva la possibilità di confiscare anche i beni acquistati dopo la sentenza se le risorse finanziarie utilizzate erano possedute da prima.

Le Sezioni unite della Cassazione, con la sentenza 27421, offrono una lettura della norma costituzionalmente orientata e mandano in soffitta il principio che legava il momento finale delle acquisizioni patrimoniali confiscabili in sede esecutiva al passaggio in giudicato della sentenza di condanna o di patteggiamento per il reato spia. Un orientamento, disatteso, che consentiva di dilatare oltre il dovuto l'ente. L'opzione esponebbe, infatti, l'imputato che proponga l'impugnazio-

ne, ad un processo dalla durata non preventivabile. La legittima aspettativa della revisione di una sentenza di condanna si tradurrebbe così in una penalizzazione, per il maggior potere di aggressione al patrimonio, conseguente alla richiesta di confisca al giudice dell'esecuzione.

Effetto che si evita solo facendo coincidere il termine finale di riferimento con la sentenza di condanna o di patteggiamento. Questa la via per assicurare un regime giuridico identico in situazioni coincidenti e per prevenire «strumentali iniziative temporeggiatrici dell'accusa, finalizzate ad ottenere una confisca più estesa in fase esecutiva».

Il verdetto è adottato nel rispetto del diritto di proprietà e di iniziativa economica del destinatario di una misura che, dal 2019, per effetto del cosiddetto Decreto fiscale (Dl 124/2019) è stata estesa anche ai reati tributari, con l'introduzione dell'articolo 12 ter nel Dlgs 74/2000. L'assenza di un collegamento cronologico tra ingresso nel patrimonio del soggetto di una ricchezza considerata sproporzionata e ingiustificata, e l'attività criminosa ipotizzata, consentirebbe applicazioni illimitate della misura ablativa, rendendo difficile, se non impossibile, anche la dimostrazione dell'origine lecita degli incrementi patrimoniali. Ad imporre una certezza sui tempi per presumere l'illecito arricchimento, è anche la direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio 2014/42/CE, che detta le regole per il congelamento e la confisca dei beni strumentali o proventi del reato, recepita con il Dlgs 202/2016. Norme che si muovono nel rispetto del principio di necessità e proporzionalità del sacrificio imposto al destinatario, riconosciuto dalla Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo e dal Protocollo addizionale.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## Le fatture inesistenti della società non fondano una rettifica induttiva

## Cassazione

L'irregolarità specifica non affonda tutta la contabilità

Antonio Iorio

Eventuali fatture soggettivamente inesistenti nella contabilità della società non legittimano le Entrate, in assenza di altri elementi, a eseguire una rettifica induttiva, a nulla rilevando che la violazione costituisce reato. A fornire questo interessante principio è la Corte di cassazione con la sentenza 20149/2021.

L'agenzia delle Entrate sosteneva a una Srl acquisti ritenuti soggettivamente inesistenti. In conseguenza di ciò, non si limitava a contestare, come normalmente avviene, l'Iva indebitamente detratta (nel caso la società acquirente non fosse stata in buona fede) ma effettuava una rettifica induttiva pretendendo maggiore Ires, Iva e Irap. Nel ricorso la Srl eccepeva che l'accertata inesistenza degli acquisti comportava al più il disconoscimento dei relativi costi e dell'Iva, ma non giustificava un accertamento induttivo.

Sia la Ctr, sia la Ctr confermavano la legittimità della rettifica. In particolare, i giudici di appello rilevavano che l'avenuta apposizione in contabilità di costi inesistenti - ammessa dal contribuente -, costituendo violazione penale, rappre-

sentava un legittimo presupposto per ritenere inattendibile la contabilità e giustificare la rideterminazione del reddito in via induttiva.

Nel ricorso per Cassazione, la Srl ribadiva l'assenza dei presupposti per la rettifica induttiva e che le fatture soggettivamente inesistenti avrebbero al massimo potuto comportare il disconoscimento della deducibilità del costo e della detrazione dell'Iva. Peraltro gli acquisti ritenuti fittizi rappresentavano circa il 0,54% dei ricavi.

La Suprema corte ha accolto il ricorso rilevando, innanzitutto, che la metodologia induttiva può essere attivata solo ricorrendo precise condizioni caratterizzate da irregolarità estremamente gravi ed è in tali circostanze che i verificatori possono prescindere in tutto o in parte dalle risultanze contabili. Nel caso specifico non vi era alcuna motivazione in ordine alle ragioni per le quali, nei confronti della società, in assenza di ulteriori riscontri, potesse desumersi l'inattendibilità dell'intera contabilità, posto che le operazioni soggettivamente inesistenti erano avvenute con un solo fornitore e riguardavano importi bassissimi rispetto al volume dei ricavi.

Dalla pronuncia emerge il singolare comportamento dell'Agenzia che, al di là dell'infondatezza dei presupposti impositivi, pare anche ignorare le differenti contestazioni, in presenza delle medesime violazioni, effettuate dai verificatori in tutta Italia. Salvo ipotizzare che tutti gli altri uffici sbagliano.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

INFORMAZIONE PROMOZIONALE

Gruppo Battistoli / La parola al leader in Italia nel settore del trasporto valori

a cura di PUBLISCOOP GROUP

## Competitività, innovazione e tecnologia all'avanguardia per la sicurezza

La ricetta del Gruppo Battistoli per affrontare il futuro



DOTTOR PAOLO SPOLLON, AMMINISTRATORE DELEGATO

Ingenti investimenti ogni anno, circa il 5% del fatturato, per migliorare le performance di sicurezza e limitare a zero il rischio degli equipaggi. È così che BTV spa, società appartenente al Gruppo Battistoli e leader in Italia nel settore del trasporto valori, della sicurezza fisica e tecnologica, affronta il presente e guarda al futuro, specie oggi, momento storico in cui il contante sta subendo una vera e propria «war on cash» e la criminalità si fa sempre più agguerrita. A spiegarlo è Paolo Spollon, AD del Gruppo Battistoli, che dettaglia: «Malgrado verso il contante, quale strumento di pagamento, sia in atto una feroce battaglia che gli attribuisce inopinatamente la responsabilità di fenomeni quali l'evasione fiscale, le attività di riciclaggio e in occasione della pandemia anche la funzione di vettore di contagio», il suo uso in Italia rimane molto elevato, così che il contante è e continuerà ad essere al centro dell'attenzione della criminalità organizzata». In questo quadro, e dopo oltre un anno di crisi, competitività e innovazione diventano ancor più determinanti. L'AD del Gruppo lo ricorda proprio nei giorni in cui è stato firmato il preliminare per il conferimento in BTV del ramo d'azienda Trasporto Valori e Contazione da parte di Cooservice, che acquisirà una partecipazione del capitale di BTV spa. L'obiettivo è quello di unire le forze per valorizzare e rafforzare i rispettivi asset strategici, per affrontare le nuove sfide, ma anche incrementare la sicurezza a tutto tondo per far fronte ai sempre più cruenti attacchi criminali. Risale a sole poche settimane fa l'ultima tentata rapina armata a un mezzo di trasporto valori di Battistoli. «Fortunatamente l'attacco è fallito e nessuno è rimasto ferito, anche grazie alla professionalità dimostrata dalle nostre Guardie Giurate», racconta Spollon. «I nostri mezzi blindati sono di ultima generazione e possono reggere i colpi delle armi più sofisticate, infatti durante questo evento gli operatori si sono

trovati ad affrontare un vero e proprio commando composto da circa venti criminali armati, che li ha attinti con un numero impressionante di colpi, il tutto accompagnato, cosa inusuale fino ad oggi, dall'uso ripetuto di esplosivi», restano illesi. È importante ricordare che il personale è addestrato a non scendere dalla capsula blindata di massima sicurezza del furgone, che permette, grazie ai sistemi di difesa, di attivare i soccorsi senza entrare in contatto diretto con i malviventi. «L'equipaggio non ha possibilità di agire personalmente sui controlli di apertura del caveau, perché la tecnologia adottata consente l'apertura e ogni altra azione di controllo solo dalle nostre Centrali operative remote e unicamente al raggiungimento dell'obiettivo predefinito, rappresentato dal luogo di destinazione del mezzo blindato», sottolinea Paolo Spollon. «Coerentemente con l'obiettivo principale di tutelare i nostri operatori e i beni sotto la loro protezione, abbiamo adottato diffusamente una tecnologia che incrementa la sicurezza anche durante il trasporto di banconote sul suolo pubblico. Si tratta dell'ultima generazione di un contenitore con sistema di macchiatura indelebile. La guardia armata non dispone dell'autorizzazione all'apertura, che può avvenire esclusivamente una volta raggiunto il luogo di consegna, grazie ad un sistema di riconoscimento della valigetta e secondo tempistiche programmate. In caso di sottrazione da parte dei criminali, superato il minutaggio stabilito, all'interno del contenitore si attiva un sistema di macchiatura indelebile del denaro che lo rende inutilizzabile». Questi alcuni esempi delle tecnologie utilizzate dal Gruppo Battistoli, nel continuo impegno di elevare il livello di sicurezza dei propri dipendenti e dei valori dei propri clienti. ■

www.battistoli.it



LA VALIGETTA INTELLIGENTE

© RIPRODUZIONE RISERVATA