

Novità fiscali del 17 aprile 2008. In evidenza: elenchi clienti e fornitori: associazioni e società sportive dilettantistiche, non sono tenute all'invio; bilancio: imposte correnti, differite ed anticipate; meccanismo del reverse charge al modello in house providing

Pubblicato il 17 aprile 2008

Indice:

1) Bilancio 2008: Imposte correnti, differite ed anticipate

2) Codici tributo: Versamento dell'imposta di scopo

3) Credito d'imposta per ricerca e sviluppo

4) Azienda Multiservizi: Applicabilità del meccanismo del reverse charge al modello in house providing

5) Elenchi clienti e fornitori 2007: Le associazioni e società sportive dilettantistiche, in regime speciale, non sono tenute all'invio

1) Bilancio 2008: Imposte correnti, differite ed anticipate

Le imposte differite devono essere calcolate ogni anno tenendo conto degli adeguamenti in caso di variazione di aliquota.

La riduzione dell' aliquota Ires (dal 33% al 27,5%) e dell'aliquota Irap (dal 4,25% al 3,9%), disposta dalla "Finanziaria 2008" (L. 24 dicembre 2007, n. 244) con decorrenza dal 1/1/2008 (nel caso di esercizio sociale coincidente con l'anno solare), ha rilevanti implicazioni contabili già in sede di redazione del bilancio relativo all'esercizio 2007, dal momento che occorre:

- Calcolare le **imposte correnti** (dovute) con le vecchie aliquote;
- calcolare le **imposte** (non correnti) **differite passive** e le **imposte anticipate** che originano nel 2007 con le nuove aliquote;
- "rivedere" le "imposte differite passive" e le "**imposte differite attive**" ("imposte anticipate") risultanti dal bilancio precedente e non ancora "utilizzate " (posto che l'onere fiscale complessivo per i soggetti Ires scende dal 37,25% (33% + 4,25%) al 31,4% (27,5% + 3,9%).

Ciò comporta la necessità di rilevare:

- Componente positivo di reddito, nel caso delle “imposte differite passive”;
- componente negativo di reddito, nel caso delle “imposte differite attive”.

Ciò poiché, in base al documento Oic 25 le *“imposte differite passive”* e le *“imposte differite attive”* devono essere *“ conteggiate ogni anno sulla base delle aliquote in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno, apportando adeguati aggiustamenti in caso di variazione di aliquota rispetto agli esercizi precedenti, purché la norma di legge che varia l’aliquota sia già stata emanata alla data di redazione del bilancio”*.

In tal senso anche il principio contabile internazionale Ias 12 (“Imposte sul reddito”).

Ai fini Irap le differenze temporanee su cui calcolare le imposte differite sono diverse da quelle Ires, per cui occorre effettuare calcoli separati ai fini delle due imposte.

Inoltre, occorre considerare che le partecipazioni che soddisfano i requisiti previsti dall’art. 87, Tuir, ai fini della participation exemption richiedono ora la contabilizzazione delle imposte differite passive nella sola misura del 5% (imponibilità dei relativi plusvalori).

La “rivisitazione” delle “imposte differite passive” e delle “imposte differite attive” può dipendere - oltre che da “ una variazione di aliquote fiscali o di normative fiscali ” - anche da “ una nuova valutazione della recuperabilità di attività fiscali differite ” o da

” una modifica nelle modalità di realizzo di un’attività “.

Peraltro, tale “rivisitazione” non dà luogo alla rilevazione in bilancio di “sopravvenienze attive” e/o di “sopravvenienze passive” in senso tecnico, posto che:

l’ eccedenza del fondo imposte differite passive va imputata a rettifica dell’importo della voce B.2 - “Fondo per imposte, anche differite” (a meno che il fondo non sia stato costituito direttamente con accredito del “patrimonio netto”) e la **scrittura contabile** é la seguente:

“Fondo per imposte, anche differite” (B.2, Sp)	a	“Imposte sul reddito dell’esercizio... differite” (Voce 22, Ce)
---	---	--

l’ eccedenza delle imposte differite attive va imputata a rettifica dell’importo della Voce 22 - “Imposte Imposte sul reddito dell’esercizio (...) anticipate” e la scrittura contabile é la seguente:

“Imposte sul reddito dell’esercizio... anticipate” (Voce 22, Ce) a “Imposte anticipate” (C.II.4 ter, Sp)

Ad es., nel caso di plusvalenze per le quali ci si è avvalsi del differimento della tassazione in un periodo non superiore a cinque periodi di imposta, e che hanno dato luogo all’iscrizione di imposte differite passive nella misura del 33%, occorre stornarne 5,5% punti percentuali.

L’ipotesi in cui il fondo imposte differite passive sia stato costituito direttamente con accredito del “patrimonio netto” riguarda le “imposte differite relative a operazioni che hanno interessato direttamente il patrimonio netto, senza transitare da conto economico” giacché le stesse devono essere “contabilizzate nel fondo imposte differite tramite riduzione della posta di patrimonio netto creatasi a seguito dell’operazione stessa”.

Ed il riferimento, in concreto, è a:

- Rivalutazioni di beni iscritti nell’attivo dello stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi (ultima delle quali è la L. 23 dicembre 2005, n. 266);
- riserve e fondi “in sospensione d’imposta”;

- conferimenti di aziende in regime di neutralità fiscale ai sensi dell'art. 176 Tuir;
- scissioni in cui la società beneficiaria iscrive i beni trasferiti dalla società scissa al "valore normale".

In tal caso l' eccedenza delle imposte differite passive si riflette in un ricalcolo della riserva di patrimonio netto a suo tempo interessata alla rilevazione delle medesime imposte differite passive e la **scrittura contabile** sarà la seguente:

"Fondo per imposte, anche differite" a "Riserva..."
(B.2, S.p.)

Se gli amministratori, sulla base di talune valutazioni, decidono di non iscrivere la passività per imposte differite, devono darne evidenza nella nota integrativa, menzionando le motivazioni della mancata iscrizione, quantificandone altresì l'ammontare.

Inoltre, anche l' opzione per il riallineamento dei (minori) valori fiscali ai (maggiori) valori civilistici mediante il pagamento dell' imposta sostitutiva - prevista dalla Finanziaria 2008 per i disallineamenti che emergono per effetto di operazioni di fusione, scissione ovvero di conferimenti effettuati in regime di neutralità ex art. 176

Tuir - comporta l' eliminazione (ovvero la riduzione, in caso di "affrancamento parziale") delle imposte differite passive già iscritte in bilancio e la conseguente iscrizione nel conto economico della relativa "sopravvenienza attiva".

Infatti, la Finanziaria 2008 ha previsto la possibilità di ottenere tale riallineamento mediante il pagamento di un' imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap che si applica per scaglioni ed é pari al:

- 12% per la parte di maggiori valori compresi nel limite di Euro 5 milioni;
- 14% per la parte di maggiori valori che eccede Euro 5 milioni e fino a Euro 10 milioni;
- 16% sulla parte dei maggiori valori che eccede i Euro 10 milioni.

Tale possibilità è prevista non solo per le operazioni che verranno realizzate a partire dal 2008, ma anche per le operazioni effettuate in vigenza della precedente normativa, nei limiti dei disallineamenti ancora esistenti alla chiusura del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007 o del periodo successivo che risultano dal "quadro RV" del Mod. Unico.

In merito, lo Ias 12 impone l' iscrizione delle imposte differite nell' ipotesi di rivalutazione di immobilizzazioni se tali rivalutazioni non hanno rilevanza fiscale .

Per quanto riguarda, invece, l'iscrizione nel bilancio delle imposte anticipate , il Documento Oic 25 ne subordina la rilevazione alla sussistenza della "ragionevole

certezza” che negli esercizi in cui si riverseranno le differenze temporanee deducibili vi siano sufficienti redditi imponibili.

Per contro, lo Ias 12, si limita a richiedere la “probabilità”, anziché la “ragionevole certezza”, di sufficienti redditi imponibili.

In sostanza, l’impostazione del principio contabile internazionale, rispetto a quello nazionale, si può considerare:

“più prudente” con riferimento alle imposte differite passive ;

“meno prudente ” con riferimento alle attività per imposte anticipate.

Sul punto è di particolare importanza tanto il Documento Oic 25 ove si precisa che “la ragionevole certezza deve essere comprovata da elementi oggettivi di supporto, quali piani revisionali attendibili ” quanto la comunicazione della Consob ove si precisa che “un utile punto di riferimento possa essere costituito dai piani finanziari e tributari, attendibilmente fondati, sviluppati dall’azienda”.

E tali requisiti devono essere verificati con la massima attenzione anche e soprattutto con riguardo ai nuovi criteri di indeducibilità degli interessi passivi previsti dal nuovo art. 96, Tuir, così come modificato dalla Finanziaria 2008, che consente il “riporto in avanti” (senza limiti temporali) degli interessi passivi eccedenti rispetto al 30% del Rol (Risultato operativo lordo) che sono indeducibili nel periodo di imposta di competenza.

Il che è certamente - in linea di principio - presupposto per l'iscrizione delle relative imposte anticipate, ma - si intende - subordinatamente ad una attenta verifica della sussistenza della "ragionevole certezza" in ordine al "recupero" di tali interessi passivi che sarà (concretamente) possibile effettuare nei periodi di imposta successivi.

(Contabilità e bilancio n. 5/2008, Il Sole 24 Ore)

2) Codici tributo: Versamento dell'imposta di scopo per la realizzazione di opere pubbliche

L'Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo 3926, 3927 e 3928 per il versamento - mediante modello F24 - dell'imposta di scopo per la realizzazione di opere pubbliche (introdotta dall'art. 1, comma 145, legge n. 296/2006 - Finanziaria 2007).

(Risoluzione Agenzia delle Entrate 16/04/2008, n. 156/E)

3) Credito d'imposta per ricerca e sviluppo: Individuati gli obblighi di comunicazione a carico delle imprese

Il Ministero dello Sviluppo Economico - di concerto con il Ministero dell'Economia e delle finanze - ha emanato il regolamento sul credito d'imposta alla ricerca e sviluppo, ai sensi dell'art. 1, commi 280-282, legge Finanziaria 2007.

In particolare, il decreto ha individuato gli obblighi di comunicazione a carico delle imprese per quanto attiene alle attività di ricerca e di sviluppo agevolabili e alle modalità di verifica e accertamento della effettività delle spese e dei costi sostenuti e della loro coerenza con la disciplina comunitaria.

(D.M. Ministero Sviluppo Economico 14/04/2008, in corso di pubblicazione G.U., in Ipsoa del 16/04/2008)

4) Azienda Multiservizi: Applicabilità del meccanismo del reverse charge al modello in house providing

Nel settore edile, l'affidamento dei servizi "in house providing" è irrilevante sul piano fiscale e ciò non esclude necessariamente il metodo dell'inversione contabile (cd. reverse charge).

L'applicabilità o meno del regime dipende dalla natura del rapporto tra la società e l'ente conferente: Soltanto se il vincolo che li lega è riconducibile dalle clausole contrattuali all'appalto, allora i soggetti terzi chiamati dall'impresa a prestare servizi inquadrabili nella tabella F Atecofin potranno definirsi subappaltatori e le loro fatture saranno emesse applicando il meccanismo dell'inversione contabile.

Una società multiutility che opera nel settore dell'energia fornendo vari servizi, tra cui:

- servizi in concessione (fognatura e depurazione, gas, acquedotto);
- gestione calore;
- servizi dell'area elettrica.

Per rendere possibile la prestazione di tali servizi, si obbliga ad effettuare anche una serie di prestazioni accessorie che spesso richiedono interventi di natura edilizia riconducibili alle attività contenute nella sezione F della tabella Atecofin 2004.

La società svolge le proprie attività sulla base di schemi negoziali riassumibili nelle seguenti casistiche:

- 1 - affidamento in "house" dei servizi;
- 2 - concessioni in affidamento "in house";

3 - aggiudicazioni dei servizi in esito a procedure ad evidenza pubblica;

4 - gestione calore per soggetti privati.

Nel quadro di questi schemi negoziali sorgono delle obbligazioni, funzionali ed accessorie, appartenenti alla categoria dei lavori edili il cui trattamento, dal punto di vista fiscale, è stato esaminato dall'Agenzia delle Entrate, a seguito di istanza di interpello.

Secondo tale Agenzia, al fine di verificare se il rapporto, tra società ed ente, sia riconducibile nell'ambito applicativo dell'art. 17, comma 5, del DPR 633/1972 e, come tale, soggetto alla disciplina del reverse charge, è necessario procedere alla analisi delle disposizioni convenzionali che disciplinano le reciproche obbligazioni e diritti, per appurare se le clausole apposte consentono o meno la riconducibilità del rapporto al contratto di appalto.

Se, alla luce delle disposizioni contrattuali il rapporto è qualificabile come appalto, il diverso rapporto intercorrente tra la società istante multiutility ed i soggetti terzi, chiamati dalla prima ad eseguire, per proprio conto, le prestazioni di servizi riconducibili alla sezione "F" della tabella ATECOFIN, deve essere configurato quale subappalto.

Conseguentemente, le aziende terze emetteranno fattura nei confronti del contraente generale senza l'addebito dell'IVA.

L'irrelevanza, sotto il profilo tributario, del modello "in house" comporta l'impossibilità

di potere individuare a priori il regime fiscale applicabile alle seguenti ipotesi:

- 1) Affidamento diretto dei servizi;
- 2) Servizi in concessione in house;
- 3) Aggiudicazione dei servizi in esito a procedura ad evidenza pubblica o a trattativa privata.

(Risoluzione Agenzia delle Entrate 16/04/2008, n. 155/E)

5) Elenchi clienti e fornitori 2007: Le associazioni e società sportive dilettantistiche, in regime speciale, non sono tenute all'invio

Per l'anno 2007, sono escluse dall'obbligo di comunicazione le informazioni relative a fatture di importo inferiore a € 154,94 registrate cumulativamente, le operazioni relative a fatture emesse annotate nel registro dei corrispettivi e le fatture emesse e/o ricevute per le quali non è prevista la registrazione ai fini IVA.

Per effetto di tale disposizione, viene escluso, per le **associazioni** sportive dilettantistiche e le **società** sportive dilettantistiche di capitali **che hanno optato per l'applicazione della Legge n. 398/91**, l'obbligo della presentazione degli

elenchi clienti e fornitori, in scadenza il 29 aprile 2008.

Lo ha precisato la F.I.G.C. (Ufficio Studi Tributarî della Federazione Italiana Giuoco Calcio) con la circolare n. 5 del 27/03/2008.

Invio entro il 29 aprile 2008 all’Agenzia delle Entrate dell’elenco clienti e fornitori

Entro il prossimo 29 aprile 2008 i soggetti passivi IVA devono provvedere alla trasmissione

all’Agenzia delle Entrate, utilizzando il servizio telematico Entratel o Internet (Fisconline), degli elenchi clienti e fornitori relativamente alle operazioni concluse nel 2007.

Dovranno essere trasmessi al fisco gli elenchi dei soggetti nei cui confronti sono state emesse fatture nonché dei soggetti da cui sono state ricevute fatture, l’importo delle operazioni effettuate, l’eventuale imposta relativa e l’anno cui si riferisce la comunicazione.

Ancora per l’anno 2007, i soggetti per i quali sussiste l’obbligo dell’invio degli elenchi, dovranno trasmettere unicamente i dati dei clienti/fornitori titolari di partita IVA, escludendo, quindi, le operazioni effettuate nei confronti di privati e potrà essere indicata anche solo la partita IVA del soggetto cliente o fornitore.

Inoltre, sempre per l’anno 2007, sono escluse dall’obbligo di comunicazione le

informazioni relative a fatture di importo inferiore a € 154,94 registrate cumulativamente, le

operazioni relative a fatture emesse annotate nel registro dei corrispettivi e le fatture emesse e/o ricevute per le quali non è prevista la registrazione ai fini IVA.

Per effetto di quest'ultima disposizione, sembra potersi affermare che le associazioni sportive dilettantistiche e le società sportive dilettantistiche di capitali che hanno optato per

l'applicazione della legge n. 398/91 e che, quindi, non sono tenute alla registrazione ai fini IVA delle fatture emesse o ricevute, non dovrebbero inviare gli elenchi in argomento.

Gli elementi informativi da indicare negli elenchi per l'anno 2007 sono:

- il codice fiscale del soggetto cui si riferisce la comunicazione;
- l'anno cui si riferisce la comunicazione;
- la partita IVA dei clienti/fornitori nei cui confronti sono state emesse o dai quali sono state ricevute fatture, tenendo conto delle esclusioni di cui sopra;
- l'importo complessivo delle operazioni effettuate distinte tra operazioni imponibili, non imponibili ed esenti, al netto delle relative note di variazione;

- per ciascun soggetto e per le operazioni imponibili, l'importo dell'imposta afferente.

**F.I.G.C. (Ufficio Studi Tributarî della Federazione Italiana Giuoco Calcio),
circolare n. 5 del 27/03/2008.**

A cura di Vincenzo D'Andò