

La norma dice qualcosa di diverso rispetto alle indicazioni delle lettere di compliance

Unico, il ritardo non è oneroso

Niente versamento contestuale di sanzioni e imposta

DI GIULIANO MANDOLES

La presentazione di una dichiarazione tardiva non obbliga il contribuente al contestuale versamento delle sanzioni e delle relative imposte emergenti. Differentemente da quanto viene indicato dall'agenzia delle entrate nelle lettere di compliance recapitate ai contribuenti che non hanno inviato, la dichiarazione dei redditi lo scorso 10 dicembre benché obbligati (si veda *ItaliaOggi* del 22 gennaio 2021), la presentazione di una dichiarazione tardiva non obbliga il contribuente al contestuale pagamento delle imposte correlate.

Alla fine della comunicazione infatti, l'agenzia riporta che è possibile entro il 10 marzo 2021 inviare il modello redditi PF 2020 per beneficiare di una significativa riduzione delle sanzioni ed in questo caso «oltre alle sanzioni stesse, (il contribuente) deve versare contestualmente le imposte ed i relativi interessi».

Se l'incipit della comunicazione è più che corretto, ovvero che presentando una dichiarazione tardiva il contribuente ha un serio sconto delle sanzioni che passano dalle quelle più onerose collegate all'omesso o infedele dichiarativo a quelle meno care dell'omesso versamento, la seconda parte della frase non risulta altrettanto lineare.

Gli effetti della presentazione di dichiarazione tardiva infatti (come per altro quella integrativa) non sono in alcun modo collegati o influenzati dell'effettuazione o meno del pagamento delle imposte da essa scaturenti.

Su questo la norma è chiara.

Il dpr 322/98 all'articolo 2 comma 7 dispone che «sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con

ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e

chiarativo «considerato valido» e non viene posto alcun vincolo tra l'effettività dell'invio e l'obbligo di pagare sanzioni ed imposte.

Sarà poi interesse del contribuente effettuare repentinamente il pagamento per usufruire e massimizzare i benefici delle sanzioni ridotte ottenibili utilizzando il ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 13 del dlgs 472/97.

A tale conclusione si arriva anche seguendo le indicazioni dettate dall'agenzia delle entrate nella circolare 42/E/2016 avente ad oggetto la regolarizzazione delle dichiarazioni con errori o presentate in ritardo. Nel capitolo 2.2.3 relativo proprio alla dichiarazione tardiva, l'agenzia delle entrate, oltre a specificare che tale casistica è soggetta alla sanzione in misura fissa di 250 euro, di cui all'articolo 1, comma 1, del

dlgs n. 471 del 1997 prevista per l'omissione della dichiarazione, sottolinea anche che «il tardivo o carente versamento del (relativo) tributo può essere regolarizzato applicando le riduzioni previste dall'articolo 13 del dlgs n. 472 del 1997 a seconda del momento in cui interviene il versamento».

Quel «può essere» è chiaro ed inequivocabile e sta a significare che una cosa è la regolarizzazione della presentazione della dichiarazione, altra è invece l'adempimento tributario ad essa legato.

Stessa cosa viene ribadita addirittura anche in relazione al versamento della sanzione per la tardività.

Anche in questo caso l'agenzia delle entrate dispone che «la sanzione fissa per la tardività (250 euro) può essere ridotta, in sede di ravvedimento operoso, a 1/10» mettendo in luce che è facoltà del contribuente scegliere di versare con ravvedimento operoso oppure attendere la richiesta dell'ente impositore.

© Riproduzione riservata



delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta».

La disposizione è difficilmente mal interpretabile.

Viene infatti unicamente individuato l'arco temporale di 90 giorni per l'invio del di-

L'ANALISI

La rivalutazione alla prova del limite economico

L'individuazione del limite economico della rivalutazione e delle modalità con cui lo stesso viene determinato costituiscono la parte più delicata per la realizzazione di questa grande opportunità di rafforzamento patrimoniale e pianificazione fiscale per le imprese.

Per la determinazione del limite economico della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni, l'art. 110 del dl 14 agosto 2020, n. 104, richiama l'art. 11, co. 2 della legge 21 novembre 2000, n. 342. Dal combinato disposto di tale ultima disposizione e dell'art. 6 del dm 13 aprile 2001, n. 162, emerge che i valori dei beni iscritti in bilancio a seguito della rivalutazione non possono in nessun caso superare il maggiore tra: i) il valore realizzabile sul mercato, tenendo conto del degrado fisico del bene, del deprezzamento economico per l'obsolescenza (circolare delle Entrate 16/11/2000, n. 207, p. 1.2), dei prezzi correnti e delle quotazioni di borsa, e ii) il valore che può essere fondatamente attribuito in base alla valutazione della capacità produttiva e della effettiva possibilità di utilizzazione economica nell'impresa (c.d. valore d'uso).

In senso conforme anche il paragrafo 12 della bozza di documento interpretativo Oic ottobre 2020, n. 7 («ai fini dell'individuazione del valore costituente il limite massimo alla rivalutazione, si può utilizzare sia il criterio del valore d'uso, sia il criterio del valore di mercato»), che replica l'analogo paragrafo del documento interpretativo Oic 29/4/2019, n. 5, con l'unica differenza che, stante la

possibilità di rivalutare i singoli beni, non è più richiesto che le società adottino un unico criterio all'interno della medesima categoria.

I parametri del valore d'uso e di mercato sono declinati anche dall'Oic 16, § 75 e dall'Oic 24, § 81, che, con riferimento, rispettivamente, alle immobilizzazioni materiali e a quelle immateriali, stabiliscono che il limite massimo della rivalutazione di un'immobilizzazione è il valore recuperabile dall'immobilizzazione stessa, ovvero il maggiore tra il valore d'uso e il suo valore equo (fair value), al netto dei costi di vendita (Oic 16, § 14 e Oic 24, § 22). Il valore d'uso è dato dalla stima dei flussi finanziari in entrata (tipicamente per vendite di prodotti) e in uscita (es. manutenzioni) che derivano dall'uso continuativo del cespite (o del complesso di cui fa parte) e dall'applicazione ai suindicati flussi di un tasso di attualizzazione appropriato.

Raramente però un singolo cespite genera autonomi flussi di cassa (es. un distributore di bibite, un marchio o un brevetto); generalmente si individua una pluralità di attività immobilizzate materiali e/o immateriali (divisione operativa, ramo d'azienda, ecc.), c.d. cash-generating unit (Ias 36.6), alla quale il flusso finanziario è unitariamente correlato. In tal caso il maggior valore della cash-generating unit verrà imputato ai singoli cespiti in proporzione al loro valore contabile. Per le piccole e microimprese, il valore d'uso può essere determinato sulla base della capacità di ammortamento dei futuri esercizi. Operativamente,

si calcola il valore di ricostruzione o di rimpiazzo a nuovo del bene (fabbricato, macchinario, impianto ecc.), deducendo una percentuale rappresentativa dell'obsolescenza tecnica e funzionale e verificando infine che, nei futuri esercizi, la società evidenzii un margine superiore agli ammortamenti calcolati sui valori rivalutati (Oic 9, § 32 e § 9). Tale metodologia valutativa è conforme a quanto indicato dal dm 162 e sarà verosimilmente impiegata anche dalle imprese di maggiori dimensioni.

Il fair value è il prezzo che si percepirebbe per la vendita di un bene in una regolare operazione tra operatori di mercato (Oic 9, § 21), concetto sostanzialmente riconducibile a quello di potenziale valore di mercato. Il raffronto del mercato sarà presumibilmente quello a cui le imprese faranno maggior ricorso considerato che lo stesso Oic 9, § 19, precisa che non è necessario procedere alla stima del valore d'uso, se vi è motivo di ritenere che il fair value gli si approssimi. Il valore d'uso sarà quindi in linea di massima utilizzato dalle imprese che lo ritengono superiore al valore di mercato del bene e siano in grado di generare redditività che copra tutti gli ammortamenti, o i cui beni abbiano peculiarità (es. macchinari specifici, marchi o brevetti) non riscontrabili sul mercato.

La determinazione del valore di rivalutazione deve essere comunque attentamente ponderata e documentata, stante le potenziali responsabilità a carico degli amministratori a cui fosse contestata una rivalutazione ec-

cessiva dei beni o, da parte dell'Agenzia delle entrate, rivalutazioni fiscali non ragionevolmente giustificabili. In particolare, il valore di mercato dei beni potrà essere individuato assumendo a riferimento listini prezzi (es. per i veicoli usati), quotazioni rinvenibili sui marketplace più comuni (ebay, spock, subito.it, ecc.) o specialistici (es. trattori agricoli), in relazione a beni identici o quantomeno comparabili, o piattaforme professionali di valutazione (es. transfermarkt per i diritti pluriennali all'utilizzo delle prestazioni dei calciatori) o ancora avvalendosi di offerte di acquisto dei beni da parte di operatori del settore. In alcuni casi sarà però opportuno o indispensabile che la rivalutazione sia supportata da una perizia, preferibilmente asseverata, soprattutto in relazione a marchi, brevetti, immobili (fatto salvo il riferimento alle quotazioni Omi per gli immobili di modesto valore), impianti, attrezzature e macchinari di valore rilevante o caratteristiche specifiche e particolari non riscontrabili sul mercato (con conseguente necessità di rifarsi al valore d'uso).

Altamente raccomandabile, infine, risulta la redazione di una perizia per determinare il valore delle azioni non quotate in mercati regolamentati e le partecipazioni non azionarie, che, ai sensi dell'art. 6 del dm 162/2001, possono essere rivalutate nel limite del valore ad esse attribuibili in proporzione al valore effettivo (quindi economico, non contabile) del patrimonio netto della società partecipata.

Stefano Verna

© Riproduzione riservata