

Studio Tributario e Societario



Tax Flash News

Normativa | Prassi | Giurisprudenza

N. 1 | Gennaio 2022

Deloitte.

In questo numero

NORMATIVA

- 20 gennaio 2022 – L'OCSE ha pubblicato la nuova versione delle "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations"
- 31 gennaio 2022 – Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha emanato il Decreto 31 gennaio 2022 con cui ha esteso il regime dell'Adempimento Collaborativo

PRASSI

Imposte dirette

- Risposta a Interpello n. 956/2412/2021 – Clausole di aggiustamento prezzo – Soggetti IFRS/IAS adopters
- Risposta a Interpello n. 39/2022 del 20 gennaio 2022 – Applicazione dell'art. 84, comma 3, del TUIR. Trasferimento indiretto del controllo e cambio attività.
- Risposta a Interpello n. 44/2022 del 21 gennaio 2022 – Articoli 44, 86 e 87 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Conversione di azioni di categoria speciale e requisito dell'holding period

Fiscalità internazionale

- Risposta a Interpello n. 17/2022 del 12 gennaio 2022 – Convenzione per evitare le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito. Applicazione della ritenuta convenzionale al partner di partnership britannica

GIURISPRUDENZA

Imposte dirette

- Corte di Cassazione, Sez. V, Sent. n. 1147, 17 gennaio 2022 – Deducibilità delle perdite su crediti in assenza di procedure esecutive restata infruttuosa – Elementi certi e precisi
- Corte di Cassazione, Sez. V, Ord. n. 2229, 25 gennaio 2022 – Perdite su crediti e sussistenza degli elementi certi e precisi – Cessione del credito pro soluto

Imposta di registro

- Corte di Cassazione, Sez. V, Ord. n. 2609, 31 gennaio 2022 – Imposta di registro – Natura intrinseca ed effetti giuridici - Elementi extratestuali ed elementi da atti ad esso collegati
- Corte di Cassazione, Sez. V, Ord. n. 2483, 27 gennaio 2022 – Imposta di registro – Cessione d'azienda – Cessione di partecipazioni – Elementi extratestuali ed elementi da atti ad esso collegati

Normativa

20 gennaio 2022 – L’OCSE ha pubblicato la nuova versione delle “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”

In data 20 gennaio 2022, l’OCSE ha pubblicato la versione aggiornata delle TP Guidelines innovando la precedente pubblicata nel 2017, gli argomenti di maggiore interesse sono:

- Transactional Profit Split Method (“Profit Split”): più nel dettaglio, vengono recepite le indicazioni individuate all’interno del report “Revised Guidance on the Transactional Profit Split Method” approvato il 4 giugno 2018, in materia di applicazione del metodo del profitto transazionale,
- Hard-to-Value Intangibles: le Linee Guida incorporano i principi delineati nel documento “The report Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles”, pubblicato il 4 giugno 2018, ovvero le linee guida per le amministrazioni fiscali sull'applicazione dell'approccio ai beni immateriali di difficile valutazione,
- Financial Transactions: le nuove Linee Guida recepiscono quanto indicato nel report “Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions” pubblicato l’11 febbraio 2020 in relazione alle transazioni finanziarie.

31 gennaio 2022 – Il Ministero dell’Economia e delle Finanze ha emanato il Decreto 31 gennaio 2022 con cui ha esteso il regime dell’Adempimento Collaborativo

In data 31 gennaio 2022, il MEF ha emanato il Decreto che ha esteso ad ulteriori contribuenti la possibilità di accedere al regime di Adempimento Collaborativo di cui agli artt. da 3 a 7 del D.Lgs. 128/2015 e, in particolare, ai contribuenti con volume d'affari o ricavi non inferiore a un miliardo di Euro per gli anni 2022, 2023 e 2024. Il Decreto è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale in data 8 febbraio 2022.

Ricordiamo che l’accesso al regime di Adempimento Collaborativo avviene su base volontaria a seguito di istanza presentata all’Agenzia delle entrate ove si verificano i seguenti requisiti, verificati in base ad istruttoria dell’Ufficio Adempimento Collaborativo:

- Requisito soggettivo o modalità alternativa di accesso prevista dalla norma:
 - ✓ volume d'affari o ricavi non inferiori a 1 miliardo di Euro nell’esercizio in corso alla data di presentazione della domanda o in uno dei due esercizi precedenti;
 - ✓ esecuzione alla risposta dell’Agenzia delle entrate ad istanza di interpello sui nuovi investimenti, indipendentemente dal volume d'affari o ricavi;
 - ✓ soggetti che fanno parte del Gruppo IVA di imprese già ammesse al regime, indipendentemente dal volume d'affari o ricavi;
 - ✓ ingresso per trascinarsi dell’impresa che svolge funzioni di indirizzo sul sistema di controllo del rischio fiscale, anche non in possesso dei requisiti dimensionali.
- Requisito oggettivo relativo al possesso, alla data di presentazione della domanda, di un efficace sistema di gestione e controllo del rischio fiscale inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno (Tax Control Framework) dotato di alcuni requisiti essenziali, tra cui la Strategia fiscale, assegnazione di ruoli e responsabilità, procedure, adeguati flussi informativi.

L’accesso al regime prevede l’innovazione del rapporto tributario attraverso una gestione trasparente e sostenibile della fiscalità, prevedendo altresì diversi aspetti premiali, tra cui la procedura abbreviata di interpello preventivo (risposta in 45 giorni), l’applicazione di sanzioni ridotte alla metà, l’esonero dal presentare garanzie per i rimborsi di imposte dirette/indirette, senza contare la competenza esclusiva per le attività di accertamento sulle dichiarazioni in capo all’Agenzia delle entrate.

Prassi

Imposte dirette

Risposta a Interpello n. 956/2412/2021 – Articolo 11, comma 1, lett.a), Legge 27 luglio 2000, n.212 – Clausole di aggiustamento prezzo – soggetti IFRS/IAS adopters

L'interpello in oggetto attiene al trattamento fiscale applicabile agli indennizzi percepiti da un soggetto IAS a seguito dell'acquisto di una partecipazione oltre il termine di un anno dal perfezionamento dell'operazione in applicazione di una clausola di aggiustamento prezzo che ha comportato per la Società Istante - che redige il bilancio d'esercizio in applicazione dei principi contabili internazionali IFRS/IAS – la contabilizzazione tra i "*Proventi e oneri diversi*" di alcune somme (proventi) ricevute dai venditori.

L'Istante ritiene che gli importi riconosciutegli a titolo di aggiustamento prezzo da parte del venditore non assumano immediata rilevanza reddituale, trattandosi di poste che, andando a rettificare il corrispettivo di vendita, hanno valenza meramente patrimoniale (e non reddituale) per l'acquirente, incidendo sul valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione, a prescindere dalla rappresentazione contabile adottata dalla Società Istante.

L'Agenzia delle Entrate condivide l'interpretazione dell'Istante e conferma la soluzione prospettata dal contribuente affermando la non tassabilità ai fini IRES dato che:

- lo scopo delle clausole di aggiustamento prezzo è quello di adeguare il valore economico della partecipazione e, di conseguenza, il corrispettivo di vendita,
- nel caso in esame, gli importi ricevuti dall'Istante hanno "*natura di rettifica del prezzo della partecipazione, più che rappresentare forme di ristoro per danni o perdite subite dall'acquirente*", infatti tali somme sono strettamente collegate alla riduzione del valore di acquisto delle azioni originariamente individuato,
- ciò comporta che il componente positivo non rientra nella definizione di sopravvenienza attiva di cui all'art. 88, comma 3, lettera a), del TUIR ma è assoggettato alla medesima disciplina fiscale che ha regolato il concorso alla formazione del reddito del componente che lo stesso va a rettificare (cfr. risoluzione 13 luglio 2009, n. 184/E)

Risposta a Interpello n. 39/2022 del 20 gennaio 2022 – Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Applicazione dell'art. 84, comma 3, del TUIR. Trasferimento indiretto del controllo e cambio attività. Articolo 11, comma 2, legge 27 luglio 2000, n.2. Disapplicazione del regime di cui all'art. 84 del TUIR

L'interpello ha per oggetto l'ambito di applicazione dell'art. 84, comma 3, del TUIR. Il caso riguarda un trasferimento indiretto della società portatrice di posizioni fiscali pregresse dal momento che oggetto di cessione era stata la partecipazione nella società controllante. Per tale ragione, l'Istante non riteneva applicabile le limitazioni previste dalla norma in parola. Come noto l'art. 84, comma 3, del TUIR dispone una limitazione al riporto delle perdite fiscali, delle eccedenze Ace e delle eccedenze di interessi passivi indeducibili nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le suddette posizioni fiscali venga trasferita o comunque acquisita da terzi e, inoltre, venga modificata l'attività principale esercitata (e ciò avvenga nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento ovvero nei due successivi o anteriori).

L'Amministrazione finanziaria, invece, ritiene che ancorché la lettera della norma non attribuisce rilievo al trasferimento di una partecipazione di maggioranza nel soggetto che controlla indirettamente la società che riporta le perdite, tuttavia una interpretazione di tale tipo sarebbe contraria alla *ratio* ispiratrice della norma stessa che è quella di contrastare il fenomeno del "*commercio di bare fiscali*", "*in quanto la circolazione disapprovata dal sistema potrebbe avvenire anche indirettamente attraverso la cessione della società che controlla la 'bara'*". Secondo l'Agenzia alla base di tale assunto vi sono "*ragioni di ordine sistematico*" che "*inducono a ritenere che le limitazioni di cui all'art. 84, comma 3, del TUIR, siano applicabili anche nel caso di specie dal momento che il cambio di controllo della maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie di ALFA è stato realizzato indirettamente attraverso la cessione della sua controllante indiretta (di cui ALFA rappresenta, indirettamente, l'asset più rilevante)*".

Risposta a Interpello n. 44/2022 del 21 gennaio 2022 – Articoli 44, 86 e 87 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Conversione di azioni di categoria speciale e requisito dell'holding period

Il caso dell'interpello ha per oggetto la conversione di Azioni Speciali in Azioni Ordinarie ai fini dell'applicazione dell'art. 87 del TUIR e, in particolare, del c.d. *holding period* rilevante ai fini dell'applicazione del regime della *Participation Exemption*. In particolare, la Società Istante ritiene che tale conversione sia fiscalmente neutrale, non comportando il realizzo di plusvalenze (o minusvalenze) e che, pertanto, la plusvalenza derivante dalla cessione delle Azioni Ordinarie risultanti dalla Conversione possa beneficiare del Regime PEX, tenuto conto dell'*Holding Period* già maturato con riferimento alle Azioni Speciali ante-Conversione (ovviamente, al verificarsi degli altri requisiti previsti per l'applicazione del regime di esenzione della plusvalenze).

L'Agenzia, valutate le modalità di conversione nel caso in oggetto e rilevando che al detentore delle azioni "di categoria", con la conversione viene attribuito il teorico rendimento "in natura" degli strumenti originariamente sottoscritti con la contestuale espansione dei propri diritti in qualità di possessore di azioni ordinarie, in attesa che lo stesso possa essere realizzato mediante la cessione a terzi, ritiene che:

- l'estinzione delle azioni "di categoria", mediante l'attribuzione delle azioni ordinarie, non determina alcun realizzo fiscale, restando ferma l'applicazione delle disposizioni di cui agli artt. 86 o 87 del TUIR (sussistendone i relativi requisiti),
- il periodo di cui all'art. 87, lettera a), del TUIR (c.d. requisito dell'*holding period*) decorre senza soluzione di continuità dal momento di sottoscrizione degli strumenti originari che incorporano il diritto alla conversione, come nell'ipotesi dei diritti di opzione oggetto dei chiarimenti contenuti nella circolare n. 36/E del 2004.

Fiscalità internazionale

Risposta a Interpello n. 17/2022 del 12 gennaio 2022 – Convenzione per evitare le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito. Applicazione della ritenuta convenzionale al partner di partnership britannica

L'interpello attiene al caso di un soggetto fiscalmente trasparente residente in UK (nella specie una partnership) che percepisce dividendi di fonte italiana e chiede chiarimenti in relazione alla possibilità di applicare i benefici convenzionali di cui al Trattato Contro le Doppie Imposizioni stipulato tra Italia e Regno Unito direttamente ai propri partners.

L'Agenzia, in via preliminare, concorda con l'Istante nell'escludere l'applicazione del trattamento convenzionale direttamente nei confronti della Partnership UK, essendo questa priva di soggettività tributaria passiva. Con riferimento all'invocazione dei benefici convenzionali direttamente da parte dei partner residenti nel Regno Unito ritiene che, al ricorrere di determinate condizioni, i benefici convenzionali sui dividendi di fonte italiana possano riconoscersi direttamente in capo ai suddetti partner.

Infatti, al caso di specie si ritengono applicabili i chiarimenti resi nel Partnership Report del 1999, mutuati dal Commentario al Modello OCSE. In particolare, il Partnership Report precisa che una partnership fiscalmente trasparente non può essere trattata come persona residente, ma che, in tal caso, si riconosce ai soci della stessa la legittimazione a invocare la Convenzione stipulata dagli Stati di cui sono residenti, in relazione alla quota di reddito loro imputata, a condizione che tale reddito sia agli stessi attribuito ai fini dell'imposizione nel rispettivo Paese di residenza.

Tutto ciò premesso, l'Agenzia conferma l'applicazione dei benefici convenzionali in capo ai partner della partnership purché integrino tutti i presupposti di applicazione del Trattato, ossia possano essere considerati *treaty entitled* e *beneficial owner*.

Giurisprudenza

Imposte dirette

Corte di Cassazione, Sez. V, Sent. n. 1147, 17 gennaio 2022 – Deducibilità delle perdite su crediti in assenza di procedure esecutive restated infruttuose – Elementi certi e precisi

Come noto, l'art. 101, comma cinque del TUIR, nella versione vigente ai tempi della causa disponeva che *“le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso ... se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali”*.

La Suprema Corte da tale disposizione ha fatto discendere la considerazione che nel caso di perdite su crediti non correlate all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, è onere del contribuente che voglia portare in deduzione la perdita dimostrare - con ogni mezzo di prova - gli elementi *“certi e precisi”* che hanno dato luogo ad una perdita. Tuttavia, come non è necessario, al fine della deducibilità delle perdite sui crediti, che il creditore fornisca la prova di essersi positivamente attivato per conseguire una dichiarazione giudiziale dell'insolvenza del debitore e, quindi, l'assoggettamento di costui ad una procedura concorsuale (così, oltre a Cass. n. 4567/2019, Cass. 19 novembre 2007, n. 23863; Cass. 16 marzo 2001, n. 3862), del pari non può ritenersi presupposto per la deducibilità il previo infruttuoso esperimento di azioni esecutive, potendo la perdita risultare anche da altri elementi certi e precisi.

Corte di Cassazione, Sez. V, Ord. n. 2229, 25 gennaio 2022 – Imposte sui redditi – Reddito d'impresa – Perdite su crediti – Art. 101, TUIR, post 2004 – Art. 109, TUIR, post 2004 – Elementi certi e precisi – Principi contabili internazionali (IAS) – Regolamento n.1306 del 2002 – Bilancio in base ai principi internazionale – Reg. CE n.1606 del 2002 – Perdita su crediti – Cancellazione dei crediti dal bilancio in dipendenza di eventi estintivi – Cessione del credito pro soluto - Deducibilità della perdita su crediti

Nell'Ordinanza in oggetto la Corte di Cassazione, circa le condizioni che legittimano la deducibilità delle perdite derivanti dalla cessione pro soluto di crediti, ribadisce che, in presenza di un differenziale negativo, la cessione pro soluto del credito non produce una minusvalenza da realizzo, bensì una perdita su crediti. Ciò implica che la deducibilità dell'onere in oggetto debba essere vagliata alla luce dell'art. 101 comma 5 del TUIR.

Inoltre, tale impostazione implica che, anche in caso di cessioni pro soluto, debbano essere valutati gli elementi certi e precisi che legittimano la deducibilità della relativa perdita.

Inoltre, indipendentemente dalla qualificazione del risultato della cessione del credito pro soluto tra le minusvalenze patrimoniali (di cui all'art. 101, comma 1, TUIR) ovvero tra le perdite su crediti (di cui all'art. 101, comma 5, TUIR), il componente reddituale negativo è deducibile se inerente. Infatti, *“l'incongruenza di un onere sulla base del parametro medio dell'imprenditore può costituire un forte indicatore della non inerenza della componente negativa e del suo carattere erogatorio, anziché produttivo”*. Da ciò discende che il cedente nella cessione di un credito pro soluto, ai fini della deducibilità del risultato negativo, dovrebbe essere nella posizione di rappresentare le ragioni economiche su cui si fonda l'accettazione di un corrispettivo della cessione minore del valore nominale dei crediti ceduti.

Imposta di registro

Corte di Cassazione, Sez. V, Ord. n. 2609, 31 gennaio 2022 – Imposta di registro – Art. 20, DPR n.131/1986 – Natura intrinseca ed effetti giuridici – Prevalenza sulla forma apparente – Elementi extratestuali ed elementi da atti ad esso collegati – Esclusione – Elementi evincibili da altri atti negozi in collegamento funzionale – Esclusività – Esclusione – Altro atto – Ammissibilità – Corrispondenza tra soggetti stipulanti il contratto o tra uno di essi e terzi o tra terzi – Ammissibilità – Documenti extra-contabili rinvenuti in sede di accertamento dell'autore dell'atto da registrare o presso terzi o esibiti dall'uno sottoposto ad indagini ispettive – Ammissibilità – Illegittimità dell'avviso di accertamento

La Cassazione torna a pronunciarsi in materia di interpretazione degli atti soggetti a registrazione, ribadendo il principio secondo cui l'imposta di registro è *"marcatamente un'imposta d'atto"* e deve essere applicata in riferimento alla manifestazione di ricchezza risultante dal singolo atto.

È pertanto, illegittimo l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro qualora la qualificazione del contratto oggetto di registrazione sia effettuata, ai sensi dell'art. 20, DPR n. 131/1986, in base ad elementi extra-testuali, intendendosi per tali non solo gli elementi evincibili da altri atti o negozi in collegamento funzionale con il contratto ma anche quelli ricavabili *"da qualsiasi altro atto e così ad esempio dalla corrispondenza intercorsa tra soggetti stipulanti il contratto o tra uno di essi e terzi o tra terzi o dai documenti extra-contabili rinvenuti in sede di accertamento presso l'autore dell'atto da registrare o presso terzi o esibiti dall'uno sottoposto ad indagini ispettive"*.

Corte di Cassazione, Sez. V, Ord. n. 2483, 27 gennaio 2022 – Imposta di registro - Cessione d'azienda – Cessione di partecipazioni- Art.20, DPR n.131/1986 - Natura intrinseca ed effetti giuridici - Prevalenza sulla forma apparente - Art.1, Legge n. 205/2017, co.87, e art.1, Legge n.145/2018, co.1084 - Elementi desumibili dall'atto stesso – Esclusività – Elementi extratestuali ed elementi da atti ad esso collegati – Esclusione - Art.3, Cost., principio di uguaglianza, e art.53, Cost., capacità contributiva – Corte Cost. n.158/2020 - Effetti giuridici dei singoli atti – Tassazione – Collegamento negoziale – Inammissibilità - Cessione di quote societari – Successiva cessione di quote societarie – Cessione dell'intero capitale societario - Cessione di azienda – Contestazione fondata su elementi estrinseci all'atto di cessione delle partecipazioni societarie - Cessione di azienda – Esclusione

I Giudici della Corte di Cassazione in relazione ad un caso di riqualificazione di atti di cessione di partecipazioni in cessione di azienda ai fini dell'imposta di registro, affermano che la riqualificazione in termini economici ed unitari non può trovare sostegno normativo. In altre parole, è illegittima la riqualificazione fondata su elementi interpretativi extra-testuali (per estrinseco) rispetto all'atto presentato alla registrazione e, segnatamente, riconducibili ad un'ipotesi tipica di finalizzazione mediante collegamento negoziale (duplice, successiva e coordinata cessione di partecipazioni sociali fino alla concorrenza totalitaria, e con finalizzazione sostanziale alla cessione del compendio aziendale della partecipata).

Contatti

Bari

Corso Vittorio Emanuele II, 60
Tel. 080 8680801
Fax 080 8680802

Bologna

Via A. Testoni, 3
Tel. +39 051 65821
Fax. +39 051 228976

Catania

Viale XX Settembre 70
Tel. +39 095 6147211
Fax. +39 095 6147212

Firenze

Via Pier Capponi, 24.
Tel. +39 055 2671211
Fax. +39 055 292251

Genova

Piazza della Vittoria, 15/34
Tel. +39 010 5317811
Fax. +39 010 585319

Milano

Via Tortona, 25
Tel. +39 02 83324111
Fax. +39 02 83324112

Napoli

Via Riviera di Chiaia 180
Tel. +39 081 2488200
Fax. +39 081 2488201

Padova

Via N. Tommaseo, 78/C
Tel. +39 049 7927977
Fax. +39 049 7927988

Parma

Via Paradigna, 38
Tel. 051 65821
Fax 051 228976

Roma

Via XX Settembre, 1
Tel. +39 06 489901
Fax. +39 06 4740131

Torino

Galleria San Federico, 54
Tel. +39 011 55421
Fax. +39 011 5620395

Treviso

Viale Fratelli Bandiera, 3
Tel. 049 7927977
Fax 049 7927988

Varese

P.zza Montegrappa, 12
Tel 0332 1858342
Fax 02 83324112

La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l., per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.