

Studio Tributario e Societario



Tax Flash News

Normativa | Prassi | Giurisprudenza

N. 2 | Settembre 2021

Deloitte.

In questo numero

NORMATIVA

- Contenuto, modalità e termini di presentazione della comunicazione per la fruizione del credito d'imposta derivante dalla c.d. super-ACE

PRASSI

Imposte dirette

- Risposta a Interpello n. 607/2021 del 17 settembre 2021 - L'articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, del decreto legge n. 104 del 2020. Deduzione degli ammortamenti sospesi
- Risposta a Interpello n. 626/2021 del 27 settembre 2021: trattamento fiscale del reddito di lavoro dipendente percepito da un soggetto non residente che, a causa dell'emergenza epidemiologica, svolge l'attività lavorativa in Italia, in smart working, invece che nel Paese estero - articoli 49 e 51 del TUIR

Iva e Imposte indirette

- Risposta a Interpello n. 623/2021 del 24 settembre 2021 - Trattamento, ai fini IVA e delle imposte dirette, delle operazioni di "ribaltamento" di costi e ricavi fra una Rete di imprese e i Retisti (imprese e professionisti)

GIURISPRUDENZA

Accertamento

- Cass. Civ. Sez. V, Sent. n. 24258, 9 settembre 2021 – Art. 43, D.P.R. n. 600/73 – Decadenza del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria in relazione a componenti di reddito ad efficacia pluriennale

Operazioni straordinarie

- Cass. Civ. Sez. trib, Sent. n. 25071, 16 settembre 2021 – Art. 20, D.P.R. n. 131/86 - Conferimento di azienda e cessione della partecipazione nella conferitaria
- Corte di Cassazione, Ord. n. 25131, 16 settembre 2021 - Non elusività della cessione di partecipazioni rivalutate da parte di soci persone fisiche nei confronti di una società costituita dai medesimi cedenti

Normativa

Contenuto, modalità e termini di presentazione della comunicazione per la fruizione del credito d'imposta derivante dalla c.d. super-ACE

[Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, n. 238235/202, 17 settembre 2021 - Contenuto, modalità e termini di presentazione della comunicazione per la fruizione del credito d'imposta derivante dalla c.d. super-ACE, introdotto dall'art. 19, D.L. n. 73/2021, Decreto Sostegni bis](#)

Si ricorda che la norma istitutiva dell'ACE (Aiuto alla Crescita Economica) ha lo scopo di incentivare le imprese che si finanziano con capitale proprio mediante una riduzione della imposizione sui redditi. In linea di estrema sintesi, l'agevolazione consiste nell'ammettere in deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato un importo corrispondente al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio investito.

L'art. 19, D.L. n. 73/2021, conv. con modificazioni dalla L. n. 106/2021 (c.d. Decreto Sostegni bis) ha introdotto, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020, la possibilità di fruire della deduzione del rendimento nozionale ai fini ACE mediante applicazione di un'aliquota del 15%. In altri termini la norma dispone che, alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto all'esercizio precedente, si applichi il coefficiente di remunerazione del 15%, in luogo dell'ordinario 1,3%. L'agevolazione trova applicazione per gli incrementi patrimoniali effettuati nel corso dell'esercizio 2021, nel limite massimo di 5 milioni di euro. La percentuale preesistente (1,3%) continua ad applicarsi alla base di calcolo progressa (incrementi fino al 31 dicembre 2020) o corrente, se eccedente la soglia dei 5 milioni.

Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 la super-Ace, determinata mediante applicazione dell'aliquota del 15% agli incrementi di capitale proprio, può essere fruita, in alternativa alla ordinaria modalità di deduzione dal reddito imponibile, mediante trasformazione in credito d'imposta, calcolato applicando al rendimento nozionale le aliquote IRES o IRPEF, in vigore nel 2020.

In quest'ultimo caso occorre trasmettere, in via telematica, il modello di "Comunicazione per la fruizione del credito d'imposta Ace".

La comunicazione potrà essere effettuata dal 20 novembre 2021 fino alla scadenza del termine ordinario per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 (per i contribuenti con esercizio solare il 30 novembre 2022).

Prassi

Imposte dirette

Risposta a Interpello n. 607/2021 del 17 settembre 2021 - L'articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, del decreto legge n. 104 del 2020. Deduzione degli ammortamenti sospesi

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che la sospensione degli ammortamenti a bilancio, ai sensi dell'art. 60, commi 7-bis e 7-quinquies, D.L. 14 agosto 2020, n. 104, conv. in Legge n. 126/2020, non determina un obbligo della relativa deduzione extracontabile ai fini delle imposte dirette, questa infatti è una mera facoltà.

In maggiore dettaglio, l'Agenzia ricorda che la normativa in esame ha sul piano civilistico natura di una deroga eccezionale all'ordinario processo di ammortamento, essendo finalizzata a ridurre l'impatto di tali costi sul risultato di periodo già inciso dagli effetti economici negativi della pandemia da COVID-19. Pertanto, *"proprio avendo riguardo al carattere eccezionale e alla funzione agevolativa delle disposizioni in commento considerate nel loro complesso, deve interpretarsi la locuzione «la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa» nel senso di consentire ai contribuenti la facoltà di dedurre le quote di ammortamento qui in esame, anche in assenza dell'imputazione a conto economico"*.

Risposta a Interpello n. 626/2021 del 27 settembre 2021: trattamento fiscale del reddito di lavoro dipendente percepito da un soggetto non residente che, a causa dell'emergenza epidemiologica, svolge l'attività lavorativa in Italia, in smart working, invece che nel Paese estero - articoli 49 e 51 del TUIR

L'interpello riguarda il caso di una persona fisica residente in Lussemburgo che nel corso del 2020 ha svolto la propria attività lavorativa in Italia in smart-working.

Alla luce delle disposizioni convenzionali Italia-Lussemburgo, l'Agenzia delle Entrate ritiene che il cittadino lussemburghese che svolge attività lavorativa dipendente in smart-working in Italia (a causa della pandemia) è soggetto a tassazione anche nel nostro Stato, rilevando il luogo ove la prestazione è resa.

IVA e Imposte indirette

Risposta a Interpello n. 623/2021 del 24 settembre 2021 - Trattamento, ai fini IVA e delle imposte dirette, delle operazioni di "ribaltamento" di costi e ricavi fra una Rete di imprese e i Retisti (imprese e professionisti)

L'interpello ha per oggetto alcuni questi attinenti un'impresa "Retista" facente parte di una Rete d'Impresa Mista con soggettività giuridica di cui alla Legge 30 luglio 2010, n. 122, che raccoglie imprese realizzatrici di varie lavorazioni e professionisti (i c.d. Retisti). L'Istante chiede chiarimenti in merito al trattamento, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, delle operazioni di "ribaltamento" di costi e ricavi fra la Rete e i Retisti.

In particolare, l'Istante chiede di sapere se, nella fattispecie in esame, ai fini dell'applicabilità dei "benefici fiscali per recupero del patrimonio edilizio (art.16-bis D.P.R. 917/1986), efficienza energetica (art. 14 D.L. 63/2013), adozione di misure antisismiche (art. 16 co. 1-bis/1-septies D.L. 63/2013), recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti (art. co. 219-220 L. 160/2019), incentivi per l'efficienza energetica, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici (art. 119 L. 77/2020)" possano trovare o meno applicazione i principi forniti con la Risposta n. 254 del 2021.

IVA

Da quanto rappresentato risulta che la Rete possa agire per conto dei Retisti con un mandato sia senza rappresentanza che con rappresentanza. Sulla base di tale distinzione l'Agenzia afferma che:

- se la Rete agisce con un mandato senza rappresentanza, trova applicazione, ai fini IVA, l'art. 3, terzo comma, D.P.R. n. 633/72, ai sensi del quale *"le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra mandante e mandatario"*. Pertanto, avendo la medesima natura, il trattamento fiscale dell'operazione, resa o ricevuta dal mandatario si estende anche al successivo passaggio mandatario-mandante. Su tali basi ritiene l'Agenzia che gli importi riaddebitati costituiscano parte integrante del corrispettivo per il servizio fornito dalla Rete al committente che deve risultare da idonea documentazione (i.e. nella fattura emessa dalla Rete per il riaddebito dei costi al committente/beneficiario, o in altra idonea documentazione, deve essere descritto puntualmente il servizio ed indicato il soggetto che lo ha reso, al fine di documentare le spese detraibili);
- se la Rete agisce con un mandato con rappresentanza, la detrazione opera per il beneficiario che affida direttamente l'incarico per la realizzazione degli interventi agevolabili ai professionisti e alle imprese e delega la Rete al pagamento del compenso dovuto in suo nome e per suo conto. In tal caso i tecnici e le imprese coinvolte nell'intervento emettono fattura a nome del committente/beneficiario della detrazione; la Rete, che ha pagato la fattura, riaddebita le relative somme al committente/beneficiario della detrazione, senza applicazione dell'IVA (ex art. 15, comma 1, n. 3, D.P.R. n. 633/72). Anche in tal caso resta fermo l'onere documentale predetto a sostegno della detraibilità della relativa imposta.

Imposte dirette

L'Agenzia, con riferimento al comparto delle imposte dirette, afferma che è possibile esercitare il diritto alla detrazione da parte del committente a prescindere dallo schema giuridico utilizzato dai retisti, a condizione che gli effetti complessivi siano i medesimi di quelli configurabili nell'ipotesi in cui i professionisti e le imprese che rendono i servizi attraverso la Rete avessero fatturato direttamente la loro prestazione. Ciò posto, nota l'Agenzia è necessario che, come già precisato anche

nelle risposte n. 254 e n. 261 del 2021, siano documentate le spese sostenute e rimaste effettivamente a carico del committente/beneficiario dell'agevolazione, nella fattura emessa dalla Rete per riaddebitare al committente le spese relative ai servizi professionali e ai lavori svolti, o in altra idonea documentazione, deve essere descritto in maniera puntuale il servizio ed indicato il soggetto che lo ha reso.

Giurisprudenza

Accertamento

Cass. Civ. Sez. V, Sent. n. 24258, 9 settembre 2021 – Art. 43, D.P.R. n. 600/73 – Decadenza del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria in relazione a componenti di reddito ad efficacia pluriennale

La Cassazione conferma il principio enunciato dalle sezioni Unite della Corte stessa, nella sentenza n. 8500, 25 marzo 2021, secondo cui in caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale non per l'errato computo del singolo rateo dedotto, ma a causa del fatto generatore e del presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, ex art 43, D.P.R. n. 600/73, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, e non già del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio. Pertanto, nella sua pronuncia, conferma la sentenza di secondo grado che aveva escluso la decadenza del potere accertativo dell'Ufficio con riferimento alla rettifica operata circa la deduzione delle quote relative alla svalutazione di partecipazioni.

Operazioni straordinarie

Cass. Civ. Sez. trib, Sent. n. 25071, 16 settembre 2021 – Art. 20, D.P.R. n. 131/86 - Conferimento di azienda e cessione della partecipazione nella conferitaria

Con la sentenza n. 25071/2021 la Corte di Cassazione, aderendo alle recenti pronunce della Corte Costituzionale di cui essa stessa aveva interessato la Corte, si pronuncia sull'interpretazione dell'art. 20 del Testo Unico di Registro (D.P.R. n. 131/86), affermando che l'imposta di registro si qualifica come imposta d'atto e come tale va applicata la relativa imposizione. Nel caso di specie (i.e. conferimento di azienda e cessione della partecipazione) l'azione accertativa del "*Fisco si basava su una determinata riqualificazione giuridica unitaria dell'operazione nel suo complesso - dunque considerando, quale elemento essenziale e distintivo, la concatenazione degli atti negoziali - a prescindere da qualsivoglia connotato abusivo e di elusività; connotati che già la pregressa giurisprudenza di legittimità in materia prevalentemente riteneva, del resto, del tutto estranei alla struttura ed alla ratio dell'art. 20, posto a base della maggiore liquidazione*"; pertanto, continua la Corte, "*se è vero che oggi il collegamento negoziale rileva ex art. 10 bis cit. (n.d.r. Legge 212/2000, ovvero ai fini della valutazione dell'abusività di un'operazione), altrettanto indubbio è che tale rilevanza si associa alla prescrizione normativa di tutta una serie di garanzie, sostanziali e procedurali, che nella specie non sono state applicate, e che non potrebbero in alcun modo essere recuperate a posteriori; a tacer d'altro, per l'evidente lesione che altrimenti si determinerebbe, in pregiudizio del contribuente, dei principi di certezza e determinatezza che devono presiedere all'azione impositiva*".

Corte di Cassazione, Ord. n. 25131, 16 settembre 2021 - Non elusività della cessione di partecipazioni rivalutate da parte di soci persone fisiche nei confronti di una società costituita dai medesimi cedenti

Nell'ordinanza in esame la Corte di Cassazione si esprime su un'operazione che vedeva la cessione di partecipazioni rivalutate da parte di persone fisiche a favore di una società neocostituita e partecipata dai medesimi cedenti. L'acquisto delle partecipazioni da parte della neocostituita società era finanziata dai cedenti tramite un finanziamento infruttifero concesso alla medesima. L'operazione era stata ritenuta elusiva dall'Agenzia delle Entrate in quanto sostanzialmente finalizzata ad ottenere la de-tassazione dei dividendi.

Nella pronuncia in esame, la Corte di Cassazione non ha dato rilevanza alla “*circolarità*” dell’operazione per valutarne l’eventuale elusività ma ha attribuito maggiore rilevanza alle ragioni extra-fiscali dell’operazione. Infatti, la Corte ha affermato che *“il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il cui fondamento si rinviene nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un’agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economiche apprezzabili, che giustifichino l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici”* tributari, con la conseguenza che *“il carattere abusivo va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non necessariamente si identificano in una redditività immediata, potendo consistere in esigenze di natura organizzativa ed in un miglioramento strutturale e funzionale dell’azienda (Cass. n. 868/2019,4604/2014; 25537/2011)”*.

Su tali basi la Corte, quindi, accertata la presenza di apprezzabili ragioni extrafiscali, esclude che il risparmio di imposta sia indebito nel caso in oggetto, affermando che va esclusa l’elusività di operazioni di cessione di partecipazioni rivalutate a società legate da rapporti di commistione con i cedenti (i) in presenza di apprezzabile sostanza economica e (ii) in relazione al fatto che la rivalutazione delle partecipazioni avviene in forza di specifiche disposizioni di legge aventi finalità agevolative (in tal senso cfr. Cass. 7359/2020).

In altre parole, la presenza di apprezzabili ragioni extra-fiscali e l’assenza di un indebito risparmio d’imposta (avendo i contribuenti effettuato la rivalutazione delle partecipazioni sulla base di una specifica previsione normativa) hanno convinto i giudici ad escludere l’elusività dell’operazione.

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.