

# Studio Tributario e Societario



Tax Flash News  
Prassi e Giurisprudenza

N. 4 | Aprile 2022

**Deloitte.**

# In questo numero

## PRASSI

### Operazioni straordinarie

- Risposta a Interpello n. 166/2022 del 6 aprile 2022 - Trattamento fiscale costi di transazione
- Risposta a Interpello n. 164/2022 del 6 aprile 2022 - Conferimento di ramo di azienda da parte di un residente di un ramo d'azienda appartenente alla sua stabile organizzazione in Italia a favore di un altro soggetto residente - artt. 176 e ss. del TUIR, art. 2 decreto 633/72, art. 4 Tariffa I DPR 131/86

## IVA

- Risposta a Interpello n. 169 /2022 del 6 aprile 2022 - IVA, imposte indirette e imposte dirette - cessazione attività della Stabile organizzazione e riallocazione delle attività e dei rapporti giuridici presso la Casa madre estera
- Risposta a Interpello n. 205 /2022 del 21 aprile 2022 - Cessioni di beni facilitate dalle interfacce elettroniche - rimborso IVA sugli acquisti - articolo 2-bis del DPR n. 633 del 1972

## GIURISPRUDENZA

### Imposta di registro

- Cass., Sez. Trib., Sent. n. 11429, 8 aprile 2022 – Imposta di registro - Cessione d'azienda – Cessione di partecipazioni - Art. 20, DPR n.131 del 1986 - Natura intrinseca ed effetti giuridici - Prevalenza sulla forma apparente - Art. 1, Legge n. 205/2017, comma 87, e art. 1, Legge n. 145/2018, comma 1084 - Elementi desumibili dall'atto stesso - Esclusività - Elementi extratestuali ed elementi da atti ad esso collegati

## IVA

- Cass., Sez. Trib., Sent. n. 11714, 12 aprile 2022 - IVA - Rimborsi - Garanzie - Omessa presentazione- Art.38-bis, DPR n. 633/1972 - Decadenza del potere di accertamento - Art. 57, DPR n.633/1972 - Sospensione dei termini

### IVA e Imposta di registro

- Cass., Sez. Trib., Sent. n. 11696, 11 aprile 2022 - IVA - Aliquote e Alternatività IVA-Registro - Alternatività IVA - Registro - Decadenza dall'accertamento - Imposta proporzionale di registro - Inapplicabilità - Termine di decadenza per la riscossione - Art.76, DPR n.131 del 1986 - Inapplicabilità - Applicabilità dell'IVA - Termine di decadenza per la riscossione - Art.57, DPR n.633 del 1972

### Imposte dirette

- Cass., Sez. V, Sent. n. 11466, 8 aprile 2022 - Imposte sui redditi - Reddito di impresa - Riporto delle perdite - Art.84, TUIR - Soggetto controllante - Esclusione della limitazione dell'operatività del riporto - Persona fisica - Ammissibilità - Condizione – Attività professionale di gestione del gruppo - Indirizzo, controllo e coordinamento delle società - Holding pura o holding operativa - Atti, anche negoziali in nome proprio - Obiettiva attitudine a perseguire utili risultati economici

# Prassi

## Operazioni straordinarie

### Risposta a Interpello n. 166/2022 del 6 aprile 2022 - Trattamento fiscale costi di transazione

Nell'interpello in oggetto viene chiesto dalla società Istante se i costi di transazione inerenti l'acquisto di una partecipazione siano deducibili nel periodo di imposta in cui sono imputati a conto economico. Nel caso di specie l'interpellante ritiene che in applicazione del principio di derivazione semplice di cui all'art. 83, comma 1, del TUIR, i costi di transazione debbano considerarsi componenti deducibili nel periodo d'imposta di rilevazione a conto economico osservando anche che i predetti costi non siano da considerare oneri accessori da computare, ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), del TUIR, ad incremento del costo fiscale della partecipazione.

A supporto del comportamento adottato, l'Istante ha fornito un parere *pro veritate*, il quale confermerebbe la correttezza della scelta di non procedere alla capitalizzazione dei costi sul valore della partecipazione in applicazione dei principi e postulati che regolano la redazione del bilancio.

Tutto ciò premesso, per l'Agenzia delle Entrate, nel presupposto che la Società Istante abbia correttamente rappresentato in bilancio gli oneri in esame e questa, si afferma essere una circostanza non sindacabile dall'Amministrazione finanziaria in sede d'interpello, gli oneri in parola possono assumere rilevanza anche ai fini fiscali ed essere, pertanto, dedotti.

### Risposta a Interpello n. 164/2022 del 6 aprile 2022 - Conferimento di ramo di azienda da parte di un residente di un ramo d'azienda appartenente alla sua stabile organizzazione in Italia a favore di un altro soggetto residente - artt. 176 e ss. del TUIR, art. 2 decreto 633/72, art. 4 Tariffa I DPR 131/86

Oggetto dell'interpello è un'operazione di conferimento attraverso la quale tutti gli elementi attivi e passivi costituenti la stabile organizzazione in Italia di una Società non residente vengono attribuiti a una società residente in Italia, come chiarito nell'istanza, oltre agli attivi e passivi vengono trasferiti anche i Marchi, le Concessioni e il Dominio (trattandosi di una società operante nell'e-commerce), *"quale complesso organico unitamente considerato (ramo d'azienda) per l'attività di commercializzazione di taluni servizi"* e prodotti.

L'Agenzia ritiene che sia applicabile al caso in esame il regime di neutralità fiscale del conferimento dell'intera azienda costituente la stabile organizzazione in Italia, dal momento che l'operazione è realizzata tra due soggetti di cui uno non residente nel territorio dello Stato e l'altro residente (la NewCo), ai sensi degli artt. 176, 178 e 179 del TUIR. La neutralità tuttavia opera limitatamente agli elementi patrimoniali della stabile organizzazione effettivamente confluiti nella società conferitaria residente: infatti, con il conferimento della stabile organizzazione non viene sottratta materia impositiva allo Stato italiano, che potrà continuare a esercitare il prelievo sui futuri atti realizzativi dei beni. Diversamente, in presenza di attivi compresi nel patrimonio oggetto di conferimento (nel caso di specie Marchi, Concessioni e Domini) non ricompresi nel patrimonio della stabile organizzazione in Italia (bensì di quello della casa madre estera), il loro conferimento, rappresentando il momento di prima introduzione nell'ordinamento tributario italiano, andrà considerato in via autonoma rispetto agli asset della stabile.

Infine, con riferimento alla partecipazione assegnata come *"corrispettivo"* del conferimento, l'Agenzia conferma che questa è *in primis* assegnata alla conferente (i.e. la stabile organizzazione italiana) in quanto a fronte di un conferimento i beni dell'azienda vengono *"naturalmente sostituiti con la partecipazione rinveniente dal conferimento stesso. La neutralità fiscale di un simile conferimento è, quindi, in radice condizionata al fatto che, per effetto di detta operazione, la partecipazione nella conferitaria confluisca nella medesima contabilità della stabile organizzazione conferente"*.

Nel caso di specie le partecipazioni della NewCo (emesse a seguito del conferimento effettuato) e assegnate per un istante alla stabile organizzazione conferente, verranno poi assegnate alla casa madre dato che la stabile organizzazione italiana cesserà la propria attività. Tale assegnazione determina il realizzo della partecipazione ai sensi dell'art. 166 del TUIR, con applicazione all'eventuale plusvalenza del regime della *Participation Exemption*, ricorrendone le relative condizioni.

## IVA

### **Risposta a Interpello n. 169 /2022 del 6 aprile 2022 - IVA, imposte indirette e imposte dirette - cessazione attività della Stabile organizzazione e riallocazione delle attività e dei rapporti giuridici presso la Casa madre estera**

La società istante è un istituto di credito non residente che svolge la propria attività in Italia attraverso una stabile organizzazione ed intende, nell'ambito di un piano di ristrutturazione aziendale, terminare l'attività svolta in Italia, riallocando presso la sede centrale in un paese estero (UE) l'attività ed i beni utilizzati dalla sua stabile organizzazione in Italia.

Con riferimento al trattamento ai fini IVA e delle imposte dirette della suddetta operazione l'Agenzia nota che:

- ai fini IVA il rapporto tra casa madre e stabile organizzazione, a prescindere da una qualificazione del trasferimento dei beni e diritti della stabile organizzazione presso la casa madre come cessione di azienda o di ramo di azienda, si qualifica come un'operazione di riallocazione che non assume rilevanza agli effetti dell'IVA, posta la mancanza di alterità soggettiva necessaria affinché possa configurarsi un'operazione rilevante ai fini IVA. E ciò vale, salvo che si tratti di scambi di beni tra casa madre e stabile organizzazione che comportano il trasferimento fisico degli stessi nel territorio di un altro Stato membro, assimilabili come tali alle operazioni intracomunitarie. In maggiore dettaglio, considerato che le cessioni intracomunitarie - non imponibili nello Stato del cedente - sono operazioni speculari agli acquisti intracomunitari - assoggettati ad imposta nello Stato del cessionario- l'eventuale scambio dei beni mobili dalla stabile organizzazione italiana alla società istante con sede in un paese estero, che comporti il trasferimento dei beni medesimi dall'Italia nello Stato membro UE, assume rilevanza, ai fini impositivi, in detto Stato membro;
- ai fini delle imposte dirette la riallocazione aziendale sarà posta in essere tramite il trasferimento all'estero dell'intero ramo aziendale presente in Italia e costituente la stabile organizzazione in Italia; lo spostamento dell'intero ramo aziendale costituente la stabile organizzazione italiana ai fini dell'IRES, ricade nella disposizione di cui all'art. 166, comma 1, lettera c), del TUIR che prevede l'applicazione della disciplina in materia di exit tax.

Ai fini dell'IRAP la plusvalenza conseguente al trasferimento della stabile organizzazione alla casa madre estera (nella specie, alla riallocazione), non transitando nel rendiconto della stabile organizzazione è del tutto irrilevante ai fini della determinazione del valore della produzione che costituisce la base imponibile dell'IRAP. Inoltre, l'eventuale plusvalenza derivante da un trasferimento d'azienda (come nel caso prospettato) non determinerebbe comunque un componente positivo imponibile ai fini del valore della produzione, in quanto i componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio sono esclusi dalla base imponibile IRAP.

### **Risposta a Interpello n. 205 /2022 del 21 aprile 2022 - Cessioni di beni facilitate dalle interfacce elettroniche - rimborso IVA sugli acquisti - articolo 2-bis del DPR n. 633 del 1972**

L'interpello in oggetto afferma che ai fini del rimborso IVA, tra le operazioni attive da tenere in considerazione rientrano anche quelle esenti da imposta (normalmente escluse), qualora diano diritto a detrazione e quindi devono pertanto computarsi anche le operazioni legate alla *fictio iuris* voluta dal legislatore tra fornitore e facilitatore delle cessioni ai consumatori finali tramite l'uso di una interfaccia elettronica, come emergente dagli articoli del decreto IVA modificati recentemente dal d.lgs. n. 83 del 2021.

In maggiore dettaglio, il d.lgs. 25 maggio 2021, n. 83, ha introdotto l'art. 2-bis nel decreto IVA, recante la disciplina delle "Cessioni di beni facilitate dalle interfacce elettroniche", secondo cui alcune cessioni di beni si considerano effettuate dal soggetto passivo che facilita le stesse tramite l'uso di un'interfaccia elettronica, quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi. A parere dell'Agenzia le modifiche normative recate dal d.lgs. n. 83/2021 non hanno toccato gli articoli riguardanti il rimborso (30 e 38-bis del decreto IVA).

# Giurisprudenza

## Imposta di registro

**Cass., Sez. Trib., Sent. n. 11429, 8 aprile 2022 - Imposta di registro - Cessione d'azienda - Cessione di partecipazioni - Art. 20, DPR n.131 del 1986 - Natura intrinseca ed effetti giuridici - Prevalenza sulla forma apparente - Art. 1, Legge n. 205/2017, comma 87, e art. 1, Legge n. 145/2018, comma 1084 - Elementi desumibili dall'atto stesso - Esclusività - Elementi extratestuali ed elementi da atti ad esso collegati**

La Corte di Cassazione torna a pronunciarsi sull'applicazione dell'imposta di registro e sull'interpretazioni degli atti sottoposti alla relativa registrazione, ribadendo che ai sensi dell'art. 20, DPR n. 131/1986 (nella formulazione successiva all'art. 1 della Legge n. 205/2017, comma 87, che, secondo l'art.1, comma 1084, della Legge n.145/2018, ne ha fornito l'interpretazione autentica e alla luce delle sentenze della Corte Costituzionale n. 158/2020 e n. 39/2021) è legittima la riqualificazione dell'atto da registrare da parte dell'Amministrazione finanziaria soltanto se operata "*ab intrinseco*", ovvero senza far riferimento ad atti diversi da quello sottoposto a registrazione, ancorché ad esso collegati, o a elementi extratestuali, infatti: l'Amministrazione non può affidarsi a contenuti diversi da quelli ricavabili dall'atto. Pertanto, i giudici hanno ritenuto che la cessione del 100% delle quote azionarie di una società non possa equivalere alla cessione della relativa azienda quando la contestazione si basa su elementi estrinseci all'atto di cessione delle partecipazioni.

## IVA

**Cass., Sez. Trib., Sent. n. 11714, 12 aprile 2022 - IVA - Rimborsi - Garanzie - Omessa presentazione - Art.38-bis, DPR n. 633/1972 - Decadenza del potere di accertamento - Art. 57, DPR n.633/1972 - Sospensione dei termini**

La Cassazione si pronuncia sulla relazione tra il termine decadenziale previsto dall'art. 57, DPR n. 633/1972 (che rileva con riferimento alla durata della garanzia da presentare per l'esecuzione del rimborso) e quello dell'art. 38-bis, DPR n. 633/1972 (che prevede che la garanzia sia pari a tre anni dall'esecuzione del rimborso, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento del citato art. 57), stabilendo che la mancata prestazione della garanzia di cui all'articolo 38-bis citato è idonea a prolungare illimitatamente il termine di decadenza del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria dal momento che la garanzia non ha funzione meramente cautelare dell'esistenza del credito, ma costituisce un presupposto costitutivo ai fini della effettiva operatività del rimborso.

## IVA e Imposta di registro

**Cass., Sez. Trib., Sent. n. 11696, 11 aprile 2022 - IVA - Aliquote e Alternatività IVA-Registro - Alternatività IVA - Registro - Decadenza dall'accertamento - Imposta proporzionale di registro - Inapplicabilità - Termine di decadenza per la riscossione - Art.76, DPR n.131 del 1986 - Inapplicabilità - Applicabilità dell'IVA - Termine di decadenza per la riscossione - Art.57, DPR n.633 del 1972**

La Cassazione conferma il principio secondo cui se una prestazione dovuta in forza di un contratto è soggetta ad Iva, il relativo provvedimento giudiziario recante la condanna all'adempimento deve scontare lo stesso regime tributario della prestazione principale (ex nota II, art. 8 della tariffa - parte I allegata, DPR 26 aprile 1986 n. 131). Infatti i provvedimenti giudiziari di condanna al pagamento di somme o valori non sono soggetti all'imposta proporzionale per la parte in cui dispongono il pagamento di corrispettivi o prestazioni soggetti all'IVA.

Da ciò discende che il termine per l'azione di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria non è quello dell'art. 76, DPR n. 131/1986, ma bensì quello previsto dall'art. 57, DPR n.633/1972.

## Imposte dirette

**Cass., Sez. V, Sent. n. 11466, 8 aprile 2022 - Imposte sui redditi - Reddito di impresa – Riporto delle perdite - Art.84, TUIR - Soggetto controllante – Esclusione della limitazione dell'operatività del riporto - Persona fisica - Ammissibilità – Condizione – Attività professionale di gestione del gruppo – Indirizzo, controllo e coordinamento delle società - Holding pura o holding operativa – Atti, anche negoziali in nome proprio - Obiettiva attitudine a perseguire utili risultati economici**

I giudici della Corte di Cassazione si occupano della *“questione di diritto posta (per la prima volta) all'attenzione di questa Corte ... se il riferimento al «soggetto» controllante di cui all'art. 84, comma 3, lett. a), TUIR, al fine dell'esclusione del limite all'operatività delle disciplina del riporto delle perdite, debba essere limitato al solo soggetto avente forma societaria ovvero possa essere inteso, come invece deve ritenersi (con il conforto della dottrina), anche in termini di persona fisica, ricomprendendo quindi nella previsione normativa anche le holding di tipo personale”*.

Nel loro ragionamento i giudici muovono dalla verifica della configurabilità, nel nostro ordinamento, di una holding di tipo personale che, come chiarito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (29 novembre 2006, n. 25275) si verifica allorquando una persona fisica *“che sia a capo di più società di capitali in veste di titolare di quote o partecipazioni azionarie, svolga professionalmente, con stabile organizzazione, l'indirizzo, il controllo ed il coordinamento delle società medesime, non limitandosi, così, al mero esercizio dei poteri inerenti alla qualità di socio”*.

Ciò posto, la Cassazione ritiene che non vi siano argomenti per ritenere non configurabile una holding di tipo personale anche ai fini tributari, non essendovi argomenti *“letterali, sistematici né teleologici che portino ad escludere che il riferimento al «soggetto» controllante di cui all'art. 84, comma 3, lett. a), TUIR debba essere limitato al solo soggetto avente forma societaria. Per converso, proprio la lettera della norma, laddove fa riferimento, nella stessa proposizione, tanto a «soggetto», per indicare il controllante, quanto a «società», per indicare il controllato) fa propendere per la tesi opposta, non frutto peraltro di applicazione analogica ma di interpretazione coerente con la ratio legis. La prima parte dell'art. 84, comma 3, TUIR, pone difatti un limite all'operatività del riporto delle perdite per reprimere il fenomeno del trasferimento intersoggettivo di perdite (nella prassi ed in dottrina etichettato in termini di «commercio delle bare fiscali»), cioè dell'acquisizione, da parte di società produttive di reddito, di società in perdita al solo fine di poterne utilizzare le perdite per mero scopo di abbattimento del reddito fiscale. Tale esigenza viene meno al realizzarsi delle condizioni di cui alla lettera a) del medesimo comma 3, in ragione della sostanziale identità del soggetto economico in questione, a prescindere dunque dalla circostanza che il controllante assuma la veste societaria”*.

# 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. Società Benefit, 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](http://www.deloitte.com/about).