

Studio Tributario e Societario



Tax Flash News
Prassi e Giurisprudenza

N. 9 | Ottobre 2022

Deloitte.

In questo numero

PRASSI

Imposte dirette

- Risposta a Interpello n. 533/2022 del 31 ottobre 2022 - Riallineamento - Deduzione dell'importo riallineato relativo ad attività immateriali a vita utile definita - Articolo 110, comma 8-ter, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104

Operazioni straordinarie

- Risposta a Interpello n. 527/2022 del 26 ottobre 2022 - Oggetto: Art. 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212. Applicazione dell'articolo 172, comma 7, del TUIR. Individuazione dei "ricavi e proventi caratteristici" ai fini della verifica dei requisiti di vitalità economica per una società che redige il bilancio conformemente ai principi contabili internazionali
- Risposta a Interpello n. 503/2022 del 13 ottobre 2022 - Oggetto: Disapplicazione delle disposizioni antielusive di cui agli articoli 172, comma 7 e 173, comma 10, del TUIR in presenza di operazioni di fusione e scissione. Analisi anti-abuso, ai fini delle imposte dirette relativa alla scissione parziale proporzionale a favore del socio. Analisi anti-abuso, ai fini dell'imposta di registro, della serie di atti negoziali di conferimento d'azienda, cessione delle partecipazioni e fusione per incorporazione della società partecipata

IVA

- Risposta a Interpello n. 507/2022 del 12 ottobre 2022 - Oggetto: emissione e vendita di utility token - trattamento ai fini IVA
- Risposta a Interpello n. 504/2022 del 12 ottobre 2022 – Oggetto: Royalties per utilizzo di piattaforma on line - Regime Iva - articolo 3, comma 2, n. 2), del d.P.R 26 ottobre 1972, n. 633

PARTICIPATION EXEMPTION

- Risposta a Interpello n. 481/2022 del 27 settembre 2022 – Oggetto: Interpello ordinario ex art. 11, co. 1, lett. a), della L. n. 212 del 2000 - regime PEX - situazione di "liquidazione di fatto" - residenza della società partecipata estera - criteri per l'individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato - articoli 47-bis e 87 del TUIR

GIURISPRUDENZA

IVA

- Cass., Sez. Trib., n. 30801, 19 ottobre 2022 - IVA - Cessioni all'esportazione - Plafond - Art. 2, Legge n. 28/1997 - Operazioni imponibili dell'esportatore abituale - Modalità di assolvimento dell'IVA

Accertamento

- Cass., Sez. Trib., n. 29990, 13 ottobre 2022 –Diritto interno - Contraddittorio - Tributi armonizzati - Omissione del contraddittorio - Annullamento dell'avviso di accertamento - Legittimità dell'avviso di accertamento
- Cass., Sez. Trib., n. 30012, 13 ottobre 2022 - Accertamento - Imposte dirette ed IVA - Soggetti passivi – Società estinta - Trasferimento all'estero – Art. 2495, cod. civ. - Estinzione –Subentro dei soci nella società estinta - Legittimazione processuale - Soggettività passiva

Prassi

Imposte dirette

Risposta a Interpello n. 533/2022 del 31 ottobre 2022 - Riallineamento - Deduzione dell'importo riallineato relativo ad attività immateriali a vita utile definita - Articolo 110, comma 8-ter, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104

Nell'interpello l'Istante, soggetto IAS adopter, rappresenta che nella dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2020 (Modello Redditi SC 2021) ha esercitato l'opzione per la disciplina del c.d. riallineamento ai sensi dell'art. 110, comma 8-bis del D.L. n. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto). In particolare, oggetto del riallineamento è stato il disallineamento tra il valore contabile e fiscale esistente al 31 dicembre 2020 e relativo ad una componente delle attività immateriali esistente nel bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, ossia l'asset denominato Customer Relationship.

L'Istante chiede chiarimenti circa l'ambito applicativo della richiamata disposizione di cui all'art. 110, comma 8-ter del Decreto Agosto, con la quale è stata prevista l'estensione del periodo di ammortamento fiscale in relazione ad alcune categorie di intangibili oggetto di riallineamento in 50 anni. In maggiore dettaglio, l'Istante chiede di chiarire se tale estensione del periodo di ammortamento fiscale si renda o meno applicabile anche con riferimento alla Customer Relationship.

L'Agenzia nota che con specifico riferimento alla definizione dell'ambito applicativo delle disposizioni recate dai commi 8-ter e 8-quater, la Risoluzione n. 46/E del 2 agosto 2022 - pubblicata successivamente alla presentazione dell'interpello in esame - ha chiarito che rientrano nel perimetro delle suddette previsioni i marchi, l'avviamento e le attività immateriali a vita utile indefinita di cui all'articolo 10 del D.M. 8 giugno 2011 (la cui deduzione è ammessa, a prescindere dall'imputazione al conto economico, alle stesse condizioni e con gli stessi limiti annuali previsti per i marchi d'impresa e dell'avviamento, ai fini IRES, dall'art. 103 del TUIR e, ai fini IRAP, dagli articoli 5, 6 e 7 del decreto IRAP).

L'Agenzia ritiene che non sono, invece, ricomprese nell'ambito applicativo del citato comma 8-ter le attività immateriali, diverse dalle precedenti, le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'articolo 103, comma 1, prima parte, del TUIR, sono in linea generale deducibili in misura non superiore al 50%.

Su tali basi, l'Agenzia conclude affermando che *"in linea con la soluzione interpretativa prospettata dalla Società, la Customer Relationship oggetto di interpello, qualificata contabilmente dall'Istante come attività immateriale a vita utile definita, non rientra nel perimetro applicativo del comma 8-ter. Pertanto, in coerenza con la modalità di imputazione dell'importo riallineato adottata dalla Società - nel presupposto del rispetto dei principi contabili di redazione del bilancio, non sindacabile in sede di risposta ad interpello - l'Istante potrà dedurre ai fini IRES ed IRAP le quote di ammortamento relative all'asset Customer Relationship imputate nel conto economico sulla base della vita utile definita in 20 anni"*.

Operazioni straordinarie

Risposta a Interpello n. 527/2022 del 26 ottobre 2022 - Oggetto: Art. 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212. Applicazione dell'articolo 172, comma 7, del TUIR. Individuazione dei "ricavi e proventi caratteristici" ai fini della verifica dei requisiti di vitalità economica per una società che redige il bilancio conformemente ai principi contabili internazionali

Come noto, l'art. 172 comma 7 del TUIR disciplina - con finalità antielusive - le condizioni alle quali è consentito il riporto delle posizioni soggettive in occasione di fusioni societarie, al fine di contrastare le operazioni di commercio delle c.d. "bare fiscali". La norma prevede che le perdite fiscali (oltre le eccedenze ACE e di interessi indeducibili) delle società partecipanti all'operazione, compresa l'incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione, incorporante o beneficiaria:

- nei limiti del patrimonio netto della società che riporta le perdite, quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale redatta ai sensi dell'articolo 2501-quater del codice civile, senza tener conto dei conferimenti e dei versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa,
- se dal conto economico della società le cui perdite sono oggetto di riporto, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è deliberata, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Ciò posto, l’Agenzia nell’interpello in oggetto ritiene che *“la condizione di operatività (c.d. “test di vitalità”) di cui al menzionato punto 2 ha lo scopo di verificare che le società coinvolte in operazioni di fusione siano operative, negando, in sostanza, il diritto del riporto delle posizioni soggettive se non esiste più l’attività economica cui tali posizioni soggettive si riferiscono ... In merito alle voci di conto economico che devono essere considerate per il calcolo dell’ammontare di ricavi e proventi dell’attività caratteristica, la Risoluzione del 10 aprile 2008 n. 143/E ha chiarito che devono essere assunti «tutti quei proventi che in relazione all’attività svolta dalla società in esame possano considerarsi “caratteristici”», prescindendo, dunque, da riferimenti puntuali alle voci di Conto Economico”*.

Pertanto, con riferimento ai soggetti IAS adopter la redditività viene misurata anche attraverso la sezione del conto economico complessivo denominata *“altre componenti di conto economico complessivo (other comprehensive income - OCI)”* che è parte integrante del Conto Economico e che va considerata ai fini del test di vitalità in parola.

Risposta a Interpello n. 503/2022 del 13 ottobre 2022 - Oggetto: Disapplicazione delle disposizioni antielusive di cui agli articoli 172, comma 7 e 173, comma 10, del TUIR in presenza di operazioni di fusione e scissione. Analisi anti-abuso, ai fini delle imposte dirette relativa alla scissione parziale proporzionale a favore del socio. Analisi anti-abuso, ai fini dell’imposta di registro, della serie di atti negoziali di conferimento d’azienda, cessione delle partecipazioni e fusione per incorporazione della società partecipata

Con la risposta ad interpello in oggetto l’Agenzia delle Entrate ha fornito un interessante chiarimento in tema di riorganizzazione aziendale, affermando che il conseguimento di un indebito risparmio di imposta ai fini dell’imposta di registro conseguito mediante la combinazione di diversi atti e negozi giuridici non determina l’abusività ai sensi dell’art. 10-bis della legge 212/2000 dell’operazione laddove questa non risulti priva di sostanza economica.

Sul punto l’Agenzia delle Entrate, pur riscontrando espressamente che l’operazione così strutturata ha comportato il conseguimento di un vantaggio d’imposta indebito (nel caso di specie dato dalla differenza tra l’imposta di registro in misura fissa applicabile alle operazioni straordinarie poste in essere rispetto all’imposta di registro in misura proporzionale) ritiene comunque che l’operazione non configuri un’operazione abusiva ai sensi dell’art. 10-bis della legge 212/200 dato che non risultano sussistenti *“gli ulteriori elementi che concorrono a costituire la fattispecie dell’abuso del diritto”* non apparendo l’operazione *“priva di sostanza economica”*; infatti, afferma, l’Agenzia le operazioni poste in essere rientrano in una complessa riorganizzazione del Gruppo, avente il duplice obiettivo di ridurre i costi amministrativi e di governance e al contempo di sfruttare le sinergie operative tra le diverse attività del Gruppo stesso.

IVA

Risposta a Interpello n. 507/2022 del 12 ottobre 2022 - Oggetto: emissione e vendita di utility token - trattamento ai fini IVA

L’Istante è una società che opera nel campo della protezione del diritto d’autore mediante notarizzazione delle opere in blockchain, la protezione è limitata alle opere musicali alle quali, dopo talune attività di controllo sull’originalità del pezzo, viene apposta la marca temporale. È intenzione dell’Istante emettere un utility token attraverso un’ICO (un’offerta pubblica iniziale) per mezzo di una piattaforma che ne consenta la prevendita e, successivamente, la negoziazione.

L’Agenzia ritiene che la cessione degli utility token effettuata dal contribuente ai propri clienti non sia soggetta a IVA ai sensi dell’art. 2, terzo comma, lettera a) DPR 633/72. Tuttavia, quando il possessore utilizzerà il token per acquistare a prezzo scontato il servizio di deposito dell’opera, detta operazione sarà soggetta a IVA con l’aliquota propria della prestazione di servizio ricevuta e tenendo conto sia dello status del committente (i.e. Business o Consumer), sia dello Stato in cui quest’ultimo è stabilito ai fini IVA.

Risposta a Interpello n. 504/2022 del 12 ottobre 2022 – Oggetto: Royalties per utilizzo di piattaforma on line - Regime Iva - articolo 3, comma 2, n. 2), del d.P.R 26 ottobre 1972, n. 633

Nell’interpello viene chiarito che le royalties per l’utilizzo di una piattaforma on line, nell’ambito delle cessioni o concessioni in uso di marchi o brevetti, devono essere assoggettate a IVA con applicazione dell’aliquota nella misura ordinaria. In maggiore dettaglio, l’Agenzia ritiene che a fronte della concessione di utilizzo del marchio "X" e della piattaforma on line per taluni servizi la società Istante riceverà come corrispettivo delle royalties e *“tali compensi rappresentano il corrispettivo di prestazioni di servizi riconducibili, ai fini IVA, nell’ambito delle cessioni o concessioni in uso di marchi o brevetti che, in presenza di requisiti soggettivi e territoriali, dovranno essere assoggettati ad IVA con applicazione dell’aliquota nella misura ordinaria, ai sensi dell’articolo 3, comma 2, n. 2), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633”*.

Participation Exemption

Risposta a Interpello n. 481/2022 del 27 settembre 2022 – Oggetto: Interpello ordinario ex art. 11, co. 1, lett. a), della L. n. 212 del 2000 - regime PEX - situazione di "liquidazione di fatto" - residenza della società partecipata estera - criteri per l'individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato - articoli 47-bis e 87 del TUIR

Con l'Interpello in oggetto, l'Agenzia delle Entrate si è espressa sull'orizzonte temporale da monitorare per la verifica del requisito connesso alla residenza della partecipata estera in stati non privilegiati nell'ambito dell'applicazione del regime PEX (art.87 TUIR).

In particolare, la società dopo una serie di operazioni straordinarie, al fine di riorganizzare l'azienda, chiede se la distribuzione di riserva di capitale dalla quale si origina la plusvalenza possa essere assimilata ad una cessione nei confronti di controparti non appartenenti al gruppo con la conseguenza di circoscrivere la verifica del requisito della residenza ai cinque periodi d'imposta antecedenti a quelli del realizzo del componente positivo del reddito. Inoltre, chiede se ai fini della verifica della residenza occorre un controllo secondo i criteri pro-tempore o secondo il criterio attuale dell'art. 47bis il quale richiede di far riferimento ad annualità antecedente l'entrata in vigore dell'attuale disposizione.

L'Agenzia delle Entrate ritiene che, il monitoraggio della residenza si perfeziona - con riferimento al caso di specie - risalendo ai precedenti 37 anni di possesso delle azioni andando quindi a ricostruire la storia aziendale anche prima dell'ingresso dello stesso art.47 bis relativo alle "disposizioni in materia di regimi fiscali privilegiati".

Giurisprudenza

IVA

Cass., Sez. Trib., n. 30801, 19 ottobre 2022 - IVA - Cessioni all'esportazione - Plafond - Art. 2, Legge n. 28/1997 - Operazioni imponibili dell'esportatore abituale - Modalità di assolvimento dell'IVA

Come noto, il plafond IVA previsto dall'art. 2, comma 2, della Legge n. 28/1997, integra una modalità di assolvimento dell'IVA relativa alle operazioni imponibili poste in essere dagli esportatori abituali, implicando la compensazione del debito d'imposta con il credito maturato sulle cessioni all'esportazione e operazioni assimilate registrate nell'anno solare precedente, per un ammontare superiore al 10% del volume d'affari IVA, consentendo al relativo fornitore di esercitare la rivalsa nei suoi confronti mediante lo scomputo del credito dell'esportatore.

Il mutamento della natura delle operazioni effettuate, anche quando avvenga in anni successivi, incide sull'entità del plafond, vieta di procedere alla compensazione e determina il ritorno al regime ordinario di assolvimento dell'IVA.

Accertamento

Cass., Sez. Trib., n. 29990, 13 ottobre 2022 –Diritto interno - Contraddittorio - Tributi armonizzati - Omissione del contraddittorio - Annullamento dell'avviso di accertamento - Legittimità dell'avviso di accertamento

La Corte di Cassazione ha ribadito il principio secondo il quale il contraddittorio endoprocedimentale è obbligatorio per le imposte armonizzate e non implica un obbligo dell'Amministrazione finanziaria a procedere con l'audizione del contribuente negli altri casi.

Cass., Sez. Trib., n. 30012, 13 ottobre 2022 - Accertamento - Imposte dirette ed IVA - Soggetti passivi – Società estinta - Trasferimento all'estero – Art. 2495, cod. civ. - Estinzione –Subentro dei soci nella società estinta - Legittimazione processuale - Soggettività passiva

La Corte ha statuito che la cancellazione dal Registro delle Imprese di una società in virtù del trasferimento della stessa all'estero non ha effetto estintivo ai sensi dell'art.2495 c.c..

Pertanto, restano fermi taluni effetti derivanti da tale cancellazione, compreso il subentro dei soci ad una società che non esiste più con riguardo sia alla titolarità passiva per le obbligazioni tributarie sia alla capacità processuale.

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 e della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.