

Studio Tributario e Societario



Tax Flash News
Normativa e Prassi

N. 1 | Agosto 2021

Deloitte.

In questo numero

NORMATIVA

- Il 24 agosto 2021 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il Decreto Legge sulla crisi d'impresa

PRASSI

Fiscalità internazionale

- Risposta a Interpello n. 569/2021 del 30 agosto 2021 - Ritenuta sugli interessi derivanti dai finanziamenti a medio/lungo termine corrisposti a soggetti non residenti. Art. 26, commi 5 e 5-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

Imposte dirette

- Risposta a Interpello n. 543/2021 dell'11 agosto 2021 - Articolo 24 decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 - Acconto IRAP 2020
- Risposta a Interpello n. 540/2021 del 9 agosto 2021 - "Riallineamento" dei valori fiscali per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali introdotto dall'articolo 110, commi 8 e 8-bis, del Decreto Legge 14 agosto 2020, n. 104
- Risposta a Interpello n. 539/2021 del 9 agosto 2021 - Riallineamento dei valori fiscali per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali introdotto dall'articolo 110, commi 8 e 8-bis, del Decreto Legge 14 agosto 2020, n. 104 - Regime della riserva in sospensione di imposta - Affrancamento della riserva
- Risposta a Interpello n. 538/2021 del 6 agosto 2021 - Corretto trattamento fiscale applicabile ai fini IRES ed IRAP alle componenti patrimoniali ed economiche emerse in sede di acquisto di alcuni rami d'azienda realizzato da un soggetto IAS adopter

Normativa

Il 24 agosto 2021 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il Decreto Legge sulla crisi d'impresa

Il D.L. introduce la proroga all'entrata in vigore del Codice della Crisi e delle procedure di allerta e composizione assistita della crisi nonché una nuova procedura di composizione negoziata volta al risanamento delle imprese in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario

Con la pubblicazione del D.L. 24 agosto 2021 n. 118, recante misure urgenti in materia di crisi d'impresa e di risanamento aziendale, nonché ulteriori misure urgenti in materia di giustizia, l'entrata in vigore del Codice della Crisi (di cui al D.Lgs. 14/2019) è posticipata al 16 maggio 2022 mentre le procedure di allerta e composizione assistita della crisi vengono rinviate al 31 dicembre 2023.

Nel D.L. viene poi prevista una nuova procedura di composizione negoziata (cfr. art. 2 e ss.) volta al risanamento delle imprese in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza. La procedura avvia un percorso negoziale, condotto con il supporto di un esperto che agevola le trattative tra l'imprenditore e i creditori al fine di individuare una soluzione per il superamento della situazione di instabilità economico-finanziaria.

La predetta procedura è incentivata anche da un sistema di misure premiali di natura fiscale regolate. Infatti è prevista:

- (i) la riduzione alla soglia legale degli interessi maturati nel periodo compreso tra la nomina dell'esperto e la conclusione delle trattative;
- (ii) la riduzione al minimo delle sanzioni irrogate dall'Amministrazione finanziaria se il termine assegnato per versarle in misura ridotta scade dopo la presentazione dell'istanza per l'accesso alla composizione negoziata, la norma tuttavia, non trova applicazione nell'ipotesi di successiva dichiarazione di fallimento o di accertamento dello stato di insolvenza;
- (iii) la riduzione del 50% delle sanzioni e degli interessi sui debiti tributari sorti prima dell'istanza di nomina dell'esperto, allorché, all'esito delle trattative, l'imprenditore richiede l'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti ex artt. 182-bis, 182-septies e 182-novies, R.D. 267/1942, ovvero predisponga un piano di risanamento ex art. 67, comma 3, lett. d), R.D. 267/42, o presenti domanda per il nuovo concordato semplificato ex art. 18, D.L. 118/2021, o infine quando vi sia stato l'accesso ad una delle procedure disciplinate dal R.D. 267/42, dal D.Lgs. 270/99, dal D.L. 347/2003 conv. L. 39/2004;
- (iv) la rateazione delle imposte non versate fino a 72 rate mensili delle somme dovute e non versate a titolo di imposte sul reddito, ritenute alla fonte e IVA non ancora iscritte a ruolo e relativi accessori.

Inoltre, alla procedura si applica (i) la disciplina delle note di variazione di cui all'art. 26, comma 3-bis, D.P.R. 633/72, come modificata, a far data dal 26 maggio 2021, dal D.L. 73/2021 convertito in Legge 106/2021 e (ii) la sospensione degli obblighi di ricapitalizzazione le società e le cause di scioglimento previste in caso di riduzione o perdita del capitale sociale.

Prassi

Fiscalità internazionale

Risposta a Interpello n. 569/2021 del 30 agosto 2021 - Ritenuta sugli interessi derivanti dai finanziamenti a medio/lungo termine corrisposti a soggetti non residenti. Art. 26, commi 5 e 5-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

Nell'interpello l'Agenzia Entrate ritiene che per poter applicare l'esenzione da ritenuta sugli interessi prevista dall'art. 26, comma 5-bis, D.P.R. 600/1973, per finanziamenti a medio/lungo termine erogati da "investitori istituzionali" i requisiti soggettivi per l'esenzione vadano verificati in capo al primo prestatore degli interessi; ancorché, come nel caso di specie, la società istante residente avesse ricevuto un finanziamento da parte della controllante lussemburghese (holding intermedia) di fatto riconducibile ad un finanziamento speculare erogato a quest'ultima dal Fondo lussemburghese controllante.

L'Agenzia non ritenendo di poter aderire alla soluzione prospettata dal contribuente, afferma che sebbene il Fondo rientrerebbe tra "*gli investitori istituzionali esteri*" cui fa riferimento la norma in esame, tuttavia, al fine di verificare la sussistenza del requisito soggettivo cui è subordinata l'applicazione del regime di esenzione da ritenuta di cui all'art. 26, comma 5-bis, D.P.R. 600/1973, occorre avere riguardo esclusivamente al primo prenditore degli interessi, nel caso di specie alla holding intermedia, nell'impossibilità di procedere secondo la logica del "*beneficiario effettivo*" e quindi di adottare un approccio c.d. *look through*.

Imposte dirette

Risposta a Interpello n. 543/2021 dell'11 agosto 2021 - Articolo 24 decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 - Acconto IRAP 2020

Come noto l'art. 24 del D.L. 34/2020 prevedeva l'esclusione dal versamento del saldo IRAP dovuto per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019 e della prima rata di acconto dovuta per il periodo di imposta successivo. La norma non trovava tuttavia applicazione per coloro che nel periodo di imposta 2019 avevano ricavi o compensi superiori a 250 milioni di Euro e per i soggetti di cui all'art. 162-bis del TUIR (i.e. intermediari finanziari, società di partecipazione finanziaria e società di partecipazione non finanziaria e assimilati).

Nel caso di operazioni di aggregazione aziendale si poneva il problema della verifica del requisito oggettivo del limite dei ricavi. L'interpello in esame conferma che la verifica va effettuata, nel caso di operazioni occorse nell'esercizio 2020, con riferimento alle singole società ancora esistenti nel 2019.

Risposta a Interpello n. 540/2021 del 9 agosto 2021 - "Riallineamento" dei valori fiscali per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali introdotto dall'articolo 110, commi 8 e 8-bis, del Decreto Legge 14 agosto 2020, n. 104

Nell'istanza di interpello in esame la società istante, IAS adopter, chiede se sia possibile procedere al riallineamento (in base alle disposizioni recate dal D.L. 104/2020) delle divergenze tra valori contabili e fiscali che insistono sugli avviamenti e sul marchio iscritti in bilancio al 31 dicembre 2019 e ancora esistenti al 31 dicembre 2020, indipendentemente dalla genesi e successivo trattamento contabile e fiscale.

Nel caso di specie: (i) gli avviamenti erano sorti da diverse operazioni straordinarie e in parte erano stati già oggetto di affrancamento ai sensi dell'art. 6, D.Lgs. 358/97, (ii) il Marchio, anch'esso iscritto a seguito di un atto di fusione, era stato del pari affrancato ai sensi dell'art. 15, D.L. 185/2008, (iii) entrambi gli *intangibles*, non sottoposti ad ammortamento in bilancio, avevano concorso alla formazione del reddito attraverso la deduzione del relativo ammortamento extra-contabile.

Tutto ciò premesso, l'Amministrazione finanziaria ritiene che nel caso di specie la società istante possa beneficiare della suddetta disciplina del riallineamento tra valori civili e fiscali "*stante l'ampia formulazione delle previsioni di carattere generale contenute nell'articolo 14 della Legge n. 342 del 2000 e nell'articolo 10 del D.M. n. 162 del 2001*" a mente dei quali "*il riallineamento è possibile in tutti i casi in cui i valori iscritti in bilancio risultino superiori ai corrispondenti costi fiscalmente riconosciuti alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento*". Infatti, l'Agenzia ritiene non ostativa "*la circostanza che (a) il costo storico degli avviamenti abbia già trovato, in passato, riconoscimento fiscale (per effetto di precedenti discipline di riallineamento/affrancamento) (b) tale valore abbia già concorso, medio tempore, alla formazione del reddito e del valore della produzione attraverso il ciclo di ammortamento fiscale gestito extra contabilmente*".

Risposta a Interpello n. 539/2021 del 9 agosto 2021 - Riallineamento dei valori fiscali per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali introdotto dall'articolo 110, commi 8 e 8-bis, del Decreto Legge 14 agosto 2020, n. 104 - Regime della riserva in sospensione di imposta - Affrancamento della riserva

Nell'istanza di interpello vengono formulati diversi quesiti in relazione alla disciplina del riallineamento tra valori civili e fiscali di beni immateriali, nella specie avviamenti, da parte di una società IFRS/IAS Adopter. Sinteticamente, si riportano i quesiti così come riscontrati dall'Agenzia nella sua risposta:

Quesito 1. La società istante chiede conferma se sia possibile procedere al riallineamento per tutte le fattispecie di avviamento iscritte in bilancio al 31 dicembre 2019 e ancora esistenti al 31 dicembre 2020, qualunque ne sia la genesi.

L'Agenzia, ritiene che "stante l'ampia formulazione delle previsioni di carattere generale contenute nell'articolo 14 della Legge n. 342 del 2000 e nell'articolo 10 del D.M. n. 162 del 2001" "il riallineamento è possibile in tutti i casi in cui i valori iscritti in bilancio risultino superiori ai corrispondenti costi fiscalmente riconosciuti alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento" a ciò non osta "la circostanza che il costo storico degli avviamenti abbia già trovato, in passato, riconoscimento fiscale (per effetto di precedenti discipline di riallineamento/affrancamento), tale valore abbia già concorso, medio tempore, alla formazione del reddito e del valore della produzione attraverso il ciclo di ammortamento fiscale gestito extra contabilmente".

Quesito 2. La società istante chiede, inoltre, conferma che l'importo da assoggettare a riallineamento debba essere quello risultante dal bilancio al 31 dicembre 2019 e, quindi, senza considerare l'ammortamento fiscale dell'esercizio 2020.

L'Agenzia conferma che il disallineamento che forma oggetto di riallineamento (*rectius* la base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva dovuta) è quello esistente al 31 dicembre 2019, non assumendo rilievo gli incrementi dello stesso intervenuti nell'esercizio successivo a quello di riferimento.

Quesito 3. La società istante chiede poi conferma che, a seguito del riallineamento, inizi un nuovo processo di ammortamento fiscale sull'importo riallineato al 31 dicembre 2020 con prima rata deducibile ai fini IRES e IRAP nel 2021 e periodo di ammortamento pari a 18 periodi di imposta.

Sul punto l'Agenzia distingue tra (i) avviamenti per i quali il piano di ammortamento fiscale risulta concluso (i.e. valore fiscale dell'avviamento pari a zero) e (ii) avviamenti per i quali l'ammortamento è ancora in corso, evidenziando che:

- (i) per i primi, il riallineamento è operato mediante azzeramento del fondo di ammortamento fiscale, ripristinando di fatto il valore lordo fiscale del bene che andrà dedotto in base ad un nuovo piano di ammortamento extra-contabile "in conformità alla disciplina vigente ai fini IRES ed IRAP";
- (ii) per i secondi (avviamenti ancora in corso di ammortamento fiscale) il riallineamento opererà come riduzione del fondo fiscale eccedente quello contabile (nel caso di specie pari a zero) al 31.12.19, il maggior valore fiscale riconosciuto sommato al residuo fiscale al 31.12.20 sarà dedotto secondo un nuovo piano di ammortamento extra-contabile "in conformità alla disciplina vigente ai fini IRES ed IRAP".

Quesito 4. Infine, la società istante chiede, con riferimento alla riserva in sospensione d'imposta, di cui all'art. 14, comma 2, L. 342/2000:

a) se si possa procedere ad apporre il vincolo sulla riserva nel bilancio al 31.12.2021 che sarà approvato dall'assemblea dei soci nel 2022, senza necessità di una delibera esplicita o separata, posto che il vincolo sarà indicato nella documentazione di bilancio che sarà approvato dall'assemblea. L'Agenzia conferma che la riserva dovrà comunque essere vincolata nel bilancio relativo all'esercizio successivo (nel caso di specie bilancio 2021) mediante delibera assembleare, "resta ferma la necessità che la riserva da vincolare sia già presente e utilizzabile nel bilancio con riferimento al quale è stato effettuato il riallineamento dei maggiori valori", cioè nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2020. Inoltre, con riferimento alla necessità di un'apposita delibera, viene notato che è sufficiente che il vincolo della sospensione di imposta sia menzionato nella documentazione di bilancio (i.e. nota integrativa o relazione sulla gestione);

b) in caso si proceda ad affrancare la riserva ai sensi dell'art. 110, comma 3, del D.L. 104/2020, se si debba versare l'imposta sostitutiva del 10% sull'importo al netto dell'imposta sostitutiva del 3% versata per il riallineamento. In linea con precedenti pronunce dell'Amministrazione finanziaria viene confermato che, ai fini dell'affrancamento, la riserva debba essere assunta nel suo ammontare aumentato dell'imposta sostitutiva versata per il riallineamento;

c) se sia necessario, in caso di affrancamento della riserva, apporre il vincolo sulla riserva nel bilancio al 31.12.2021, in quanto lo stesso sarebbe già venuto meno per effetto del pagamento dell'imposta sostitutiva. Nell'ipotesi in cui il contribuente versa l'imposta sostitutiva per l'affrancamento della riserva dopo l'approvazione del bilancio 2020 e contestualmente al versamento dell'imposta sostitutiva per il riallineamento, viene confermata da parte dell'Agenzia delle Entrate la non necessità di apporre il vincolo di sospensione sulla riserva nel bilancio al 31 dicembre 2021, restando tuttavia ferma la necessità che la porzione di patrimonio netto che il contribuente avrebbe dovuto sottoporre a vincolo di sospensione in assenza di affrancamento (i.e. riserva da vincolare) sia già presente e utilizzabile nel bilancio con riferimento al quale è stato effettuato il riallineamento dei maggiori valori;

d) in caso di non affrancamento e qualora siano vincolate in sospensione di imposta riserve di capitale, in caso di successiva distribuzione se sono dovute unicamente le imposte applicabili in capo alla Società, non trattandosi di utile tassato in capo

ai soci in quanto non cambierebbe la natura di capitale della riserva vincolata. Sul punto l’Agenzia nota che in caso di mancato affrancamento della riserva da riallineamento e successiva distribuzione, trova applicazione l’art. 13, comma 3, Legge 342/2000, a norma del quale se il saldo attivo viene attribuito ai soci o ai partecipanti mediante riduzione della riserva ovvero mediante riduzione del capitale sociale o del fondo di dotazione o del fondo patrimoniale, le somme attribuite ai soci o ai partecipanti, aumentate dell’imposta sostitutiva corrispondente all’ammontare distribuito, concorrono a formare il reddito imponibile della società o dell’ente e il reddito imponibile dei soci o dei partecipanti. Secondo l’Agenzia delle Entrate, tale norma, ancorché prevista per la distribuzione del saldo attivo di rivalutazione, risulta essere pienamente applicabili anche alla riserva da riallineamento e, pertanto, il medesimo trattamento fiscale va indistintamente applicabile tanto alle riserve di utili quanto alle riserve di capitali.

Risposta a Interpello n. 538/2021 del 6 agosto 2021 - Corretto trattamento fiscale applicabile ai fini IRES ed IRAP alle componenti patrimoniali ed economiche emerse in sede di acquisto di alcuni rami d'azienda realizzato da un soggetto IAS adopter

Nell’istanza di interpello la società istante, IAS adopter, chiede conferma del trattamento fiscale (ai fini IRES ed IRAP) delle componenti reddituali rilevate nel processo di *Purchase Price Allocation* (PPA), previsto dallo Standard IFRS 3, derivante dall’acquisto di alcuni rami di azienda qualificato come *business combination*. In maggiore dettaglio, nel caso in esame ad esito del processo di PPA, l’istante dichiara che verrà rilevato in bilancio un avviamento negativo (*Negative Goodwill*), in quanto il prezzo pagato dalla società acquirente per l’acquisto dei rami è inferiore al valore dello sbilancio patrimoniale netto degli stessi. *Negative Goodwill* che verrà contabilizzato (i) in parte come “*rettifica dei crediti verso la clientela*”, (ii) in parte come “*fondo rischi e oneri*” e (iii) per la parte rimanente, come *Negative Goodwill* imputato a conto economico.

L’Agenzia conferma la soluzione prospettata dal contribuente che ritiene di poter dare rilevanza fiscale al *Negative Goodwill* ritenendo applicabile al caso di specie l’interpretazione avanzata nella Risoluzione n. 184/E del 2007, ancorché riguardante un soggetto OIC adopter, che qualificava il *Negative Goodwill* derivate dall’acquisto di un ramo di azienda come fondo per oneri futuri con valenza reddituale. Per completezza, si nota che correttamente la rilevanza fiscale delle poste di allocazione del *Negative Goodwill* è pienamente riconosciuta ai fini IRES, mentre, ai fini IRAP, va valutata la rilevanza della relativa componente reddituale rispetto al tributo regionale.

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.