

Studio Tributario e Societario



Tax Flash News

Legislazione, Prassi e
Giurisprudenza

N. 3 | Marzo 2022

Deloitte.

In questo numero

LEGISLAZIONE

- Decreto Legge 1° marzo 2022, n. 17, Art. 29 - Riapertura dei termini per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni e delle partecipazioni

PRASSI

Imposte dirette

- Circolare ministeriale n. 6 del 1° marzo 2022 - Chiarimenti in merito alle discipline della rivalutazione e del riallineamento di cui all'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, e della rivalutazione per i settori alberghiero e termale di cui all'articolo 6-bis del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 2020, n. 40
- Risposta a Interpello n. 105/2022 del 14 marzo 2022 - Rivalutazione del marchio d'impresa - deduzione extracontabile delle quote di ammortamento e vincolo di sospensione d'imposta sulle riserve del Patrimonio netto a seguito della transizione ai principi contabili internazionali - articolo 110 del Decreto Legge 14 agosto 2020, n. 104
- Risposta a Interpello n. 112/2022 del 14 marzo 2022 - Riallineamento - Liste clienti iscritte a seguito di imputazione del disavanzo (IFRS 3) e successivo conferimento - Articolo 110, comma 8, decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104
- Risposta a Interpello n. 129/2022 del 21 marzo 2022 - Consolidato fiscale nazionale - Interruzione anticipata e utilizzo delle perdite fiscali residue in assenza di remunerazione - Articoli 124, comma 4, e 118, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917

Operazioni straordinarie

- Risposta a Interpello n. 126/2022 del 13 marzo 2022 - Acquisizione di un ramo d'azienda effettuato in virtù dell'omologazione giudiziale di una proposta concordataria in riferimento ad una società che applica i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio. Trattamento tributario ai fini dell'IRES
- Risposta a Interpello n. 142/2022 del 21 marzo 2022 Interpello antiabuso. Operazione di MLBO abusiva preordinata a consentire alla target la deduzione degli oneri finanziari in contrasto con i principi stabiliti dall'articolo 96 del Tuir

IVA e Imposta di registro

- Risposta a Interpello n. 151/2022 del 23 marzo 2022 - Cessione ramo d'azienda - Plusvalenza ed esclusione dal campo di applicazione dell'Iva - Articolo 86, commi 2 e 4, decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e articolo 2, comma 3, lettera b), decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

GIURISPRUDENZA

Consolidato fiscale

- Cass., Sez. Trib., Sent. n. 10133, 29 marzo 2022 – Consolidato – PERDITE FISCALI - Art.117, TUIR, post 2004 – Società consolidante – Art.30, L. n.724 del 1994 - Società soggetta al regime delle società di comodo - Reddito maggiore di quello minimo previsto ex lege - Compensazione delle perdite della società

Rivalutazione

- Cass., Sez. Trib., Sent. n. 9194, 22 marzo 2022 – Imposte sui redditi - Reddito di impresa - Rivalutazioni monetarie - Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione - Base imponibile – Inclusione dell'imposta sostitutiva

IVA

- Cass., Sez. Trib., Sent. n. 8589, 16 marzo 2022 – IVA – Detrazione e Rivalsa dell'IVA – Art.19, DPR. n. 633/1972 – Applicazione dell'IVA superiore a quella effettiva

Imposta di Registro

- Cass., Sez. Trib., Sent. n. 10270, 30 marzo 2022 -Imposta di registro – Cessione d'azienda – Interpretazione di atti – Art. 20, D.P.R. n.131/1986 - Natura intrinseca ed effetti giuridici - Prevalenza sulla forma apparente - Art. 1, L. n.205/2017, co.87, e art.1, L. n.145/2018, co.1084 - Elementi desumibili dall'atto stesso – Esclusività – Elementi extratestuali ed elementi da atti ad esso collegati

Legislazione

Decreto Legge 1° marzo 2022, n. 17, Art. 29 - Riapertura dei termini per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni e delle partecipazioni

L'art. 29 del D.L. n. 17/2022 reintroduce la possibilità di procedere alla rivalutazione del valore di quote di partecipazioni e di terreni detenuti da persone fisiche non nell'esercizio di attività di impresa alla data del 1° gennaio 2022 (modificando l'articolo 2, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27). Il termine per il versamento della prima o unica rata di imposta sostitutiva e per l'asseverazione della perizia di valutazione è stabilito al 15 giugno del 2022 e l'aliquota unica dell'imposta (tanto per i terreni quanto per le partecipazioni) è pari al 14%.

Prassi

Imposte dirette

Circolare ministeriale n. 6 del 1° marzo 2022 - Chiarimenti in merito alle discipline della rivalutazione e del riallineamento di cui all'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, e della rivalutazione per i settori alberghiero e termale di cui all'articolo 6-bis del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 2020, n. 40

È stata pubblicata la Circolare Ministeriale avente ad oggetto la rivalutazione e il riallineamento dei beni e delle partecipazioni, la bozza del documento era stata posta in consultazione tempo fa e, rispetto a questa, la versione definitiva della Circolare pare accogliere e modificare talune interpretazioni riportate nella bozza originaria.

Tra i punti di maggiore interesse vi è il regime fiscale delle riserve di rivalutazione nel caso di operazioni straordinarie. Infatti, l'Agenzia ha riconosciuto che tali riserve sono da considerare tassate solo in caso di distribuzione ai soci o partecipanti, pertanto, in caso di operazione straordinaria (quali fusioni o scissioni), sussiste l'obbligo alla relativa ricostituzione solo nei limiti dell'avanzo (o dell'aumento di capitale eccedente). Diversamente, qualora ad esito dell'operazione straordinaria non emerga, in capo alla società avente causa, un avanzo, la stessa non ha l'obbligo della ricostituzione, fermo restando che la mancata ricostituzione può sempre essere contestata per operazioni non genuine.

Secondo punto di rilievo è "l'inversione di rotta" dell'Agenzia delle Entrate in merito alle modalità di determinazione della base imponibile dell'imposta dovuta in caso di affrancamento delle riserve da rivalutazione/riallineamento in sospensione d'imposta. Infatti, l'indirizzo consolidato dell'Amministrazione finanziaria era quello di ritenere che la base imponibile dovesse essere ragguagliata all'importo della riserva stessa aumentato dell'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione/riallineamento. Diversa la posizione che si è formata in giurisprudenza ove la Corte di Cassazione ha ritenuto in più occasioni che la base imponibile dell'imposta dovuta per l'affrancamento della riserva sarebbe stata costituita dall'importo della riserva stessa così come risultante in bilancio, e, quindi, al netto dell'imposta sostitutiva.

La Circolare in esame si adegua all'indirizzo giurisprudenziale prevalente e, cioè, alla regola di quantificazione della base imponibile dell'imposta da affrancamento al netto dell'imposta di rivalutazione.

Risposta a Interpello n. 105/2022 del 14 marzo 2022 - Rivalutazione del marchio d'impresa - deduzione extracontabile delle quote di ammortamento e vincolo di sospensione d'imposta sulle riserve del Patrimonio netto a seguito della transizione ai principi contabili internazionali - articolo 110 del Decreto Legge 14 agosto 2020, n. 104

Il caso prospettato attiene ad una Società OIC Adopter che intende operare la rivalutazione di un marchio ex art. 110, D.L. n. 104/2020, nell'esercizio al 31 marzo 2021 e procedere alla transizione agli IAS-IFRS in quello successivo (ovvero al 31 marzo 2022). Chiede se a seguito della transizione possa dedurre extracontabilmente le quote di ammortamento del suddetto marchio rivalutato (ex art. 103 TUIR) e se in sede di transizione sia tenuta a ricostituire la riserva di rivalutazione in sospensione di imposta.

L'Agenzia conferma che l'eliminazione, in sede di transizione ai principi contabili internazionali, di talune immobilizzazioni immateriali (che avviene con diretta imputazione a Patrimonio Netto) non rileva ai fini fiscali per cui il valore fiscale del

bene viene mantenuto a fronte dell'eliminazione contabile e la relativa deduzione, tramite ammortamento fiscale, del relativo costo prosegue in via extracontabile sulla base dei criteri di determinazione delle quote di ammortamento applicati prima della transizione stessa.

Inoltre, con riferimento al secondo quesito nota che in virtù del principio di neutralità così come il transito ai principi contabili internazionali non determina il disconoscimento dei maggiori valori riferibili al marchio ai fini fiscali, allo stesso modo tale passaggio non può comportare la revoca del vincolo di sospensione originariamente appostato su una riserva che non trova più evidenza in bilancio, con onere per la società istante, in sede di transizione agli IAS, di mantenere inalterato quanto effettuato in ossequio delle prescrizioni poste dalla legge di rivalutazione e, quindi, con l'obbligo di ricostituire il vincolo di sospensione su un'altra riserva, anche di capitale, esistente in bilancio.

Risposta a Interpello n. 112/2022 del 14 marzo 2022 - Riallineamento - Liste clienti iscritte a seguito di imputazione del disavanzo (IFRS 3) e successivo conferimento - Articolo 110, comma 8, decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104

Oggetto dell'istanza di interpello in esame è una complessa operazione di acquisizione e riorganizzazione di un gruppo operante nel settore della vendita di gas naturale ed energia elettrica a favore di clienti civili ed industriali. Ad esito delle suddette operazioni l'Istante (Soggetto IAS Adopter) evidenzia la contabilizzazione di una lista clienti rappresentata, nel caso di specie, da un insieme di contratti attivi e di informazioni anagrafiche e commerciali che la rendono una lista clienti di tipo complesso, da considerarsi un bene tutelato giuridicamente essendo, di fatto, pienamente e simultaneamente soddisfatti tutti i requisiti richiesti dall'art. 98 del Codice della proprietà industriale (D.lgs. 10 febbraio 2005, n. 30). L'Istante chiede se tale asset immateriale sia riallineabile ex art. 110, comma 8, D.L. n. 104/2020, ovvero, in subordine, del successivo comma 8-bis: ad avviso dell'Istante sussiste, ai fini dell'applicazione del regime *de qua*, un dubbio interpretativo sulla riconducibilità della lista clienti nell'alveo degli asset riallineabili alla stregua di un bene giuridicamente tutelato.

L'Agenzia delle Entrate, in accordo con la soluzione proposta dal contribuente, ritiene che la lista clienti descritta nell'istanza rappresenti un asset immateriale suscettibile di riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio, purché ancora tutelato giuridicamente alla data di chiusura del bilancio in cui è effettuato il riallineamento.

Risposta a Interpello n. 129/2022 del 21 marzo 2022 - Consolidato fiscale nazionale - Interruzione anticipata e utilizzo delle perdite fiscali residue in assenza di remunerazione - Articoli 124, comma 4, e 118, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917

Oggetto dell'interpello è il caso di un consolidato fiscale interrotto anticipatamente a causa della liquidazione di una consolidata. Nel regolamento stipulato tra le parti era prevista una remunerazione delle perdite fiscali trasferite al gruppo da parte delle società partecipanti alla *fiscal unit* solo al momento dell'effettivo utilizzo. L'Istante si interrogava sulla possibilità di considerare acquisite alla procedura di gruppo le perdite fiscali trasferite dalla società liquidata al momento dell'interruzione anticipata della procedura di consolidato fiscale.

Sul punto l'Agenzia afferma che, ai fini dell'attribuzione delle perdite fiscali residue al momento dell'interruzione anticipata della tassazione di gruppo, deve trovare applicazione il criterio da ultimo comunicato in sede di rinnovo dell'opzione per il consolidato fiscale. Al riguardo, considerata (i) l'assenza di una specifica norma che subordini l'utilizzo delle perdite fiscali trasferite alla *fiscal unit* alla loro remunerazione e (ii) l'irrilevanza fiscale delle somme corrisposte per remunerare l'utilizzo delle perdite fiscali trasferite alla *fiscal unit*, stante la natura privatistica degli accordi di consolidamento che, in quanto accordi privatistici, non sono soggetti ad un controllo di merito da parte dell'Amministrazione finanziaria, *“si ritiene che le perdite trasferite alla fiscal unit dalla società liquidata possano essere attribuite alla consolidante ed utilizzate all'interno della procedura di tassazione consolidata anche a fronte del mancato riconoscimento di un corrispettivo da parte della consolidante”*.

Operazioni straordinarie

Risposta a Interpello n. 126/2022 del 13 marzo 2022 - Acquisizione di un ramo d'azienda effettuato in virtù dell'omologazione giudiziale di una proposta concordataria in riferimento ad una società che applica i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio. Trattamento tributario ai fini dell'IRES

Oggetto dell'interpello è un'articolata operazione al termine della quale una Società IFRS/IAS Adopter acquisisce la proprietà di un complesso aziendale di una società fallita. Ciò premesso, in linea di estrema sintesi, l'Istante pone un

quesito in relazione al costo fiscale da riconoscere ai beni facenti parti del complesso aziendale. L'Agenzia ritiene che la contabilizzazione dei cespiti aziendali al *fair value* (in base all'IFRS 3) rappresenti un fenomeno meramente valutativo e, come tale, fiscalmente non rilevante: infatti *"il costo fiscale delle attività acquisite dalla Società Fallita sarà pari, al "costo sostenuto"*.

Risposta a Interpello n. 142/2022 del 21 marzo 2022 - Interpello antiabusivo. Operazione di MLBO abusiva preordinata a consentire alla target la deduzione degli oneri finanziari in contrasto con i principi stabiliti dall'articolo 96 del Tuir

L'interpello ha per oggetto un'operazione di acquisizione e ristrutturazione aziendale realizzata in più fasi, alcune svolte all'estero, che si conclude in Italia con una fusione inversa a seguito di un'acquisizione con indebitamento (MLBO), rientrante a parere dell'Istante nelle fattispecie di cui all'art. 2501-bis del Codice civile

All'interno di questa complessa operazione di MLBO il rilievo abusivo emerge, secondo l'Agenzia delle Entrate, laddove la traslazione del debito sulla target a seguito della fusione (debt push down) non sia associato all'attribuzione della relativa provvista finanziaria volta all'acquisizione, al proposito viene affermato che *"non sembra che vi sia una connessione (che non vada oltre la mera corrispondenza quantitativa) tra il debito traslato sulla I (società target) mediante la fusione (cd. push down) e la provvista finanziaria necessaria all'acquisto della stessa I, poiché la veicolo non ha mai ricevuto la liquidità necessaria per l'acquisto"*.

L'operazione, pertanto, è stata ritenuta artificiosa perché, realizzandosi nell'ambito di una operazione di merger leveraged cash out, ha determinato nella sostanza un acquisto "da sé stessi" che non ha altra motivazione se non quella della creazione del debito, con due conseguenze fiscali (i) come in ogni operazione di cash out si viene a generare artificialmente un assetto contrattuale che rende inutile deliberare le distribuzioni di utili o capitale in quanto per trasferire liquidità alla controllante è sufficiente il pagamento del debito, (ii) se il debito è oneroso ciò comporta la formazione di oneri deducibili ai sensi dell'articolo 96 del TUIR.

In tale ottica, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto l'operazione abusiva nella parte in cui era volta a consentire alla target la deduzione di oneri finanziari ex art. 96 TUIR in assenza del sottostante rapporto contrattuale con causa finanziaria.

IVA e Imposta di registro

Risposta a Interpello n. 151/2022 del 23 marzo 2022 - Cessione ramo d'azienda - Plusvalenza ed esclusione dal campo di applicazione dell'Iva - Articolo 86, commi 2 e 4, decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e articolo 2, comma 3, lettera b), decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

L'Amministrazione finanziaria viene interpellata per verificare se la cessione di un coarcevo di beni e diritti possa o meno essere qualificato come azienda o ramo di azienda. L'Agenzia ribadisce il principio secondo cui al fine di individuare una cessione d'azienda o di ramo d'azienda il complesso di beni ceduto deve essere di per sé un insieme organicamente organizzato e finalizzato all'esercizio dell'attività d'impresa, autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la prosecuzione di una determinata attività da parte del cessionario, ancorché possa esservi una successiva integrazione da parte del cessionario. In tale ottica è necessario, pertanto, valutare la sussistenza degli elementi essenziali che qualificano il complesso di beni come azienda o ramo di azienda.

Giurisprudenza

Consolidato Fiscale

Cass., Sez. Trib., Sent. n. 10133, 29 marzo 2022 – Consolidato – PERDITE FISCALI - Art.117, TUIR, post 2004 – Società consolidante – Art.30, L. n.724 del 1994 - Società soggetta al regime delle società di comodo - Reddito maggiore di quello minimo previsto ex lege - Compensazione delle perdite della società consolidata

Nel caso di consolidato fiscale nazionale (di cui agli artt. 117 e segg. del TUIR), qualora la società consolidante sia soggetta al regime delle società di comodo (recato dall'art. 30, Legge n. 724/1994) e di conseguenza dichiarare un reddito maggiore di quello minimo previsto dalla suddetta legge, la consolidante può compensare le perdite delle società consolidate in misura

pari alla differenza tra il reddito dichiarato e il minimo dichiarabile. Infatti, non è ammissibile che le perdite delle consolidate riducano il reddito minimo determinato dalla consolidante che rappresenta quanto richiesto dalla disciplina antielusiva delle società di comodo.

Rivalutazione

Cass., Sez. Trib., Sent. n. 9194, 22 marzo 2022 – Imposte sui redditi - Reddito di impresa - Rivalutazioni monetarie - Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione - Base imponibile – Inclusione dell'imposta sostitutiva

La Cassazione conferma i suoi precedenti orientamenti affermando che l'imposta sostitutiva versata in conseguenza della rivalutazione (nel caso *ex Legge* n. 266/2005) concorre alla determinazione della base imponibile solo nel caso di distribuzione ai soci o ai partecipanti della relativa riserva di patrimonio netto che accoglie il saldo attivo di rivalutazione. Pertanto, l'imposta sostitutiva di affrancamento del fondo di rivalutazione ha quale base imponibile il saldo attivo stesso che è iscritto in una riserva al netto dell'imposta sostitutiva di rivalutazione.

IVA

Cass., Sez. Trib., Sent. n. 8589, 16 marzo 2022 – IVA – Detrazione e Rivalsa dell'IVA – Art.19, DPR. n. 633/1972 – Applicazione dell'IVA superiore a quella effettiva

La Corte di Cassazione, conformandosi alla giurisprudenza della Corte UE secondo cui il diritto alla detrazione dell'IVA riguarda l'imposta relativa a operazioni soggette ad IVA inerenti all'attività svolta e la cui applicazione e versamento siano effettuati nella misura dovuta, afferma che l'art. 6, comma 6, del d.Lgs. n. 471/1997 deve essere interpretato nel senso che non è ammessa la detraibilità della maggiore IVA applicata *ab origine* dal cedente o prestatore con un'aliquota superiore rispetto a quella dovuta, ancorché erroneamente assolta dal cessionario o committente.

Imposta di Registro

Cass., Sez. Trib., Sent. n. 10270, 30 marzo 2022 -Imposta di registro – Cessione d'azienda – Interpretazione di atti – Art. 20, D.P.R. n.131/1986 - Natura intrinseca ed effetti giuridici - Prevalenza sulla forma apparente - Art. 1, L. n.205/2017, co.87, e art.1, L. n.145/2018, co.1084 - Elementi desumibili dall'atto stesso – Esclusività – Elementi extratestuali ed elementi da atti ad esso collegati

L'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 (nella formulazione successiva alle modifiche di cui all'art.1, Legge n. 205/2017, comma 87, e all'art.1, comma 1084, Legge n. 145/2018, che ha fornito l'interpretazione autentica e sulla base delle sentenze della Corte costituzionale n. 158/2020 e n. 39/2021) dispone che è legittima l'attività di riqualificazione dell'atto oggetto di registrazione da parte dell'Amministrazione finanziaria solo se effettuata "*ab intrinseco*", ovvero senza riferimento a atti ulteriori ad esso collegati e a elementi extra-testuali. La riqualificazione non può fondarsi su elementi diversi da quelli ricavabili dagli elementi dell'atto.

Pertanto, la Corte di Cassazione ha ritenuto illegittimo un avviso di accertamento recante la riqualifica come cessione di un'azienda il caso in cui l'acquirente ha acquistato in sede di procedura esecutiva immobiliare gli immobili strumentali (nel caso si trattava di un albergo) e solo successivamente ha acquistato dalla curatela fallimentare i mobili e le attrezzature, i permessi e le autorizzazioni del complesso aziendale.

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.