



Tax Newsletter n. 10/2021

Ottobre

—
Tax & Legal

Highlights:

Prassi

Imposte dirette - Cessione di partecipazioni: l'integrazione del prezzo precedentemente corrisposto - Interpello n. 686 del 8 ottobre 2021

Imposte dirette - Cessione di crediti infragruppo e trasformazione delle DTA - Interpello n. 731 del 19 ottobre 2021

IVA - Conferimento di partecipazioni a realizzo controllato: l'erogazione del rimborso IVA - Interpello n. 658 del 5 ottobre 2021

Giurisprudenza

IVA - Il momento impositivo delle prestazioni istantanee con pagamenti rateizzati - Corte UE, sent. 28 ottobre 2021, causa C-324/20



Indice

Parte prima

Legislazione

- 1 [Pagina 6](#) **Imposte sui redditi - Agevolazioni**
Contributi a fondo perduto: definite le modalità e i termini di presentazione dell'istanza - Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 268440 del 13 ottobre 2021
- 2 [Pagina 6](#) **IVA**
Operazioni transfrontaliere: nuova modalità di trasmissione dei dati a partire dal 2022 - Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 293384 del 28 ottobre 2021

Parte seconda

Prassi

- 1 [Pagina 7](#) **Imposte sui redditi**
 - Carried interest*: alcuni chiarimenti in merito all'esborso effettivo - Interpello n. 654 del 4 ottobre 2021
 - Gli investimenti di venture capital posti in essere da una società di investimento semplice - Interpello n. 661 del 5 ottobre 2021
 - Il trattamento fiscale dei dividendi in capo all'usufruttuario della partecipazione - Interpello n. 679 del 7 ottobre 2021
 - Regime dei lavoratori impatriati: il requisito della discontinuità lavorativa - Interpello n. 683 del 7 ottobre 2021
 - Cessione di partecipazioni: l'integrazione del prezzo precedentemente corrisposto - Interpello n. 686 del 8 ottobre 2021
 - Peer to peer lending*: l'applicazione della ritenuta al 26% - Interpello n. 687 del 8 ottobre 2021
 - Il trasferimento della sede legale di una CFC dal Lussemburgo alla Svizzera - Interpello n. 694 del 8 ottobre 2021
 - L'esenzione da ritenuta sulle *royalties* intracomunitarie - Interpello n. 695 del 11 ottobre 2021
 - Il requisito dell'investimento complessivo nell'ambito dei *carried interest* - Interpelli nn. 696 e 698 del 11 ottobre 2021
 - Lavoratori impatriati: l'esercizio dell'opzione di proroga del regime fiscale - Interpello n. 703 del 12 ottobre 2021
 - Il regime dei *carried interest* a fronte della conversione degli SFP in azioni ordinarie - Interpello n. 705 del 14 ottobre 2021
 - La tassazione dell'extra rendimento derivante dai *carried interest* - Interpello n. 710 del 15 ottobre 2021
 - Regime PEX: la verifica del requisito di commercialità - Interpello n. 722 del 18 ottobre 2021
 - La conversione di crediti in strumenti finanziari partecipativi - Interpello n. 727 del 18 ottobre 2021
 - Consolidato fiscale: la trasformazione delle DTA derivanti da perdite fiscali ed eccedenze Ace - Interpello n. 728 del 18 ottobre 2021
 - Cessione di crediti infragruppo e trasformazione delle DTA - Interpello n. 731 del 19 ottobre 2021

Plusvalenze da conferimento di partecipazioni: l'irrelevanza ai fini della base ACE - Interpello n. 732 del 19 ottobre 2021

La rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni non detenute in regime d'impresa - Interpello n. 738 del 20 ottobre 2021

Cessione di un contratto di leasing immobiliare e abuso del diritto - Interpello n. 742 del 21 ottobre 2021

Cessione delle eccedenze IRES con controllante estera - Interpello n. 743 del 27 ottobre 2021

La sussistenza del requisito di commercialità ai fini del regime di *participation exemption* - Interpello n. 744 del 27 ottobre 2021

Scissione non proporzionale: la valutazione anti-abuso - Interpello n. 746 del 27 ottobre 2021

2 [Pagina 10](#)

Imposte sui redditi - Agevolazioni

L'accordo di ristrutturazione dei debiti non blocca i bonus investimenti, R&D, formazione 4.0 - Interpello n. 719 del 18 ottobre 2021

Bonus investimenti in beni strumentali nuovi e beni gratuitamente devolvibili - Interpello n. 721 del 18 ottobre 2021

Iper-ammortamento: l'individuazione del momento di effettuazione degli investimenti - Interpello n. 723 del 18 ottobre 2021

Bonus investimenti: i requisiti documentali richiesti dalla normativa - Interpello n. 725 del 18 ottobre 2021

Le cause di decadenza dal bonus aggregazioni - Interpello n. 730 del 19 ottobre 2021

3 [Pagina 11](#)

IVA

Conferimento di partecipazioni a realizzo controllato: l'erogazione del rimborso IVA - Interpello n. 658 del 5 ottobre 2021

Errata fatturazione e mancata emissione della nota di credito - Interpello n. 663 del 5 ottobre 2021

Esclusione dal gruppo IVA in caso di assenza di una direzione e coordinamento effettiva - Interpello n. 733 del 19 ottobre 2021

Parte terza

Giurisprudenza

- 1 [Pagina 13](#) **Imposte dirette**
I costi per sponsorizzazioni sono inerenti - Cass. civ. Sez. V, Ord., 26 ottobre 2021, n. 30024
- 2 [Pagina 14](#) **IVA**
La destinazione del bene e la detrazione dell'IVA - Corte di Giustizia UE, 14 ottobre 2021, cause nn. C-45/20 e C-46/20
Il momento impositivo delle prestazioni istantanee con pagamenti rateizzati - Corte UE, sent. 28 ottobre 2021, causa C-324/20
- 3 [Pagina 15](#) **Processo**
Le regole per la notifica al contribuente residente all'estero - Cass. civ. Sez. V, Ord., 20 ottobre 2021, n. 29136

Parte prima

Legislazione

1

Imposte sui redditi - Agevolazioni

Contributi a fondo perduto: definite le modalità e i termini di presentazione dell'istanza - Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 268440 del 13 ottobre 2021

Il provvedimento definisce il contenuto informativo, le modalità e i termini di presentazione dell'istanza per il riconoscimento dei contributi a fondo perduto, *ex art. 1, comma 30-bis*, del D.L. n. 73/2021 conv. L. n. 106/2021, riconosciuto ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte e professione nonché ai titolari di reddito agrario danneggiati dalla pandemia Covid-19, che nel corso del 2019 hanno conseguito ricavi o compensi superiori ad Euro 10 milioni e fino ad Euro 15 milioni. L'istanza può essere presentata dal 14 ottobre al 13 dicembre 2021 per via telematica utilizzando l'apposito modello messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

2

IVA

Operazioni transfrontaliere: nuova modalità di trasmissione dei dati a partire dal 2022 - Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 293384 del 28 ottobre 2021

È stato pubblicato il provvedimento che definisce le regole tecniche e i termini per la trasmissione telematica all'Amministrazione finanziaria dei dati delle operazioni transfrontaliere in ottemperanza a quanto contenuto nell'art. 1, comma 3-*bis*, del D.Lgs. n. 127/2015. In particolare, con riferimento alle operazioni effettuate a partire dal 1 gennaio 2022 ed in sostituzione dell'esterometro, si dispone che i dati delle operazioni transfrontaliere dovranno essere trasmessi, con cadenza mensile, avvalendosi del Sistema di interscambio e utilizzando esclusivamente il tracciato della fatturazione elettronica.



Parte seconda

Prassi

1

Imposte sui redditi

Carried interest: alcuni chiarimenti in merito all'esborso effettivo - Interpello n. 654 del 4 ottobre 2021

Per quanto concerne il regime fiscale dei *carried interest* ex art. 60 del D.L. n. 50/2017 conv. L. n. 96/2017, affinché operi la presunzione di favore secondo cui le azioni con diritti patrimoniali rafforzati detenuti da manager siano produttivi di redditi finanziari, è necessario non solo che l'impegno all'investimento da parte di tutti gli amministratori e dipendenti comporti un esborso almeno pari all'1% dell'investimento complessivo effettuato, ma anche che l'esborso effettivo sia monetario.

Gli investimenti di *venture capital* posti in essere da una società di investimento semplice - Interpello n. 661 del 5 ottobre 2021

Da un punto di vista fiscale, la società di investimento semplice che effettua investimenti di *venture capital* è qualificabile come un OICR e, ai fini dell'*holding period*, per beneficiare della deduzione del 30% in capo all'investitore, non rileva la data di sottoscrizione delle quote o azioni dell'OICR ma il soddisfacimento del requisito di composizione degli investimenti di cui all'art. 1, comma 2, lett. e), del D.M. del 7 maggio 2019.

Il trattamento fiscale dei dividendi in capo all'usufruttuario della partecipazione - Interpello n. 679 del 7 ottobre 2021

In caso di distribuzione di riserve di utili a favore dell'usufruttuario di una partecipazione, le persone fisiche che percepiscono il dividendo devono considerare che, per i redditi di capitale percepiti dal 1° gennaio 2018, la L. n. 205/2017 ha equiparato la tassazione degli utili qualificati a quella degli utili non qualificati, prevedendo l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta del 26%. Tuttavia, con riguardo alla distribuzione di utili qualificati prodotti fino al 2017 e deliberata fra il 2018 e il 2022 (c.d. periodo transitorio) continua ad applicarsi la concorrenza parziale al reddito IRPEF.

Regime dei lavoratori impatriati: il requisito della discontinuità lavorativa - Interpello n. 683 del 7 ottobre 2021

A seguito del rientro in Italia al termine naturale della proroga del periodo di distacco all'estero, il lavoratore dipendente non può beneficiare del regime agevolativo riconosciuto ai lavoratori impatriati ex art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, nei casi in cui non vi sia una discontinuità rispetto alla precedente posizione lavorativa.

Cessione di partecipazioni: l'integrazione del prezzo precedentemente corrisposto - Interpello n. 686 del 8 ottobre 2021

In merito ad un'operazione di cessione di partecipazioni, la successiva integrazione del prezzo corrisposto nel 2020, a seguito di una cessione realizzata nel 2015, costituisce per il cedente una plusvalenza su partecipazione qualificata, imponibile per il 49,72%, che concorre alla formazione del reddito IRPEF per l'anno 2020 nel rispetto del principio di cassa.



[Peer to peer lending: l'applicazione della ritenuta al 26% - Interpello n. 687 del 8 ottobre 2021](#)

Nell'ambito dei prestiti *peer to peer* (P2P), non è possibile beneficiare del regime speciale introdotto dalla legge di bilancio 2018 che prevede l'applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta del 26% nei casi in cui gestore della piattaforma non sia qualificabile come intermediario finanziario iscritto all'albo o come istituto di pagamento, ai sensi degli artt. 106 e ss. del D.Lgs. n. 385/1993, autorizzato dalla Banca d'Italia.

[Il trasferimento della sede legale di una CFC dal Lussemburgo alla Svizzera - Interpello n. 694 del 8 ottobre 2021](#)

Con riferimento ad una holding lussemburghese, controllata indirettamente da un soggetto italiano, che trasferisce la sede legale in Svizzera non trova applicazione la c.d. *exit tax* di cui all'art. 166 del TUIR neanche per il calcolo del *tax rate* virtuale domestico, in quanto non si verifica un trasferimento di sede al di fuori del territorio dello Stato italiano.

[L'esenzione da ritenuta sulle *royalties* intracomunitarie - Interpello n. 695 del 11 ottobre 2021](#)

L'esenzione da ritenuta sulle *royalties* intracomunitarie disciplinata dall'art. 26-*quater* del D.P.R. n. 600/1973 non può trovare applicazione se l'*holding period* viene interrotto a seguito di un'operazione di conferimento di partecipazioni.

[Il requisito dell'investimento complessivo nell'ambito dei *carried interest* - Interpelli nn. 696 e 698 del 11 ottobre 2021](#)

Nell'ambito della disciplina dei *carried interest*, l'ammontare sottoscritto in azioni, quote o altri strumenti finanziari senza diritti patrimoniali rafforzati rileva, ai fini del computo del limite dell'1% dell'investimento complessivo, solo per coloro che risultano titolari di diritti patrimoniali rafforzati.

Oltre a ciò, si considera reddito di capitale, in capo ai manager, l'investimento che non raggiunge l'1% complessivo ma che è condiviso da investitori istituzionali, la cui presenza presuppone la mancanza di un collegamento tra l'investimento e l'attività di lavoro.

[Lavoratori impatriati: l'esercizio dell'opzione di proroga del regime fiscale - Interpello n. 703 del 12 ottobre 2021](#)

Un contribuente italiano, che usufruisce del regime fiscale riconosciuto ai lavoratori impatriati dal periodo d'imposta 2019 e che il 15 aprile 2019 è rientrato in Italia per lavorare come *managing director* di una società, potrà esercitare l'opzione per la proroga del regime fiscale di favore, al ricorrere dei requisiti di legge, a partire dal 1° gennaio 2024 ed entro il 30 giugno 2024 (con efficacia per il quinquennio 2024-2028). In tal caso, infatti, l'anzidetta proroga prevista dall'art. 5, comma 2-*bis*, del D.L. n. 34/2019 conv. L. n. 58/2019 può essere richiesta esclusivamente entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo quinquennio agevolato.

[Il regime dei *carried interest* a fronte della conversione degli SFP in azioni ordinarie - Interpello n. 705 del 14 ottobre 2021](#)

Nel caso di emissione di strumenti finanziari partecipativi (SFP) e di conversione dei medesimi in azioni ordinarie è possibile beneficiare del regime agevolato dei *carried interest* ex art. 60 del D.L. n. 50/2017 conv. L. n. 96/2017 in quanto la predetta operazione di conversione, a seguito del verificarsi di un evento di liquidità, si considera quale corresponsione in natura di un reddito di capitale.



[La tassazione dell'extra rendimento derivante dai *carried interest* - Interpello n. 710 del 15 ottobre 2021](#)

Per quanto riguarda i *carried interest*, la presenza delle clausole di *good o bad leavership* rappresenta un indicatore utile a collegare il provento dell'impegno profuso dal manager nell'ambito dell'attività lavorativa e quindi a produrre reddito di lavoro. D'altro canto, permettere al manager di mantenere la titolarità degli strumenti finanziari, anche in caso di cessazione del rapporto di lavoro, rappresenta un'indicazione sufficiente ad escludere lo stretto legame con l'attività lavorativa del manager e a riconoscere la natura finanziaria del reddito conseguito.

[Regime PEX: la verifica del requisito di commercialità - Interpello n. 722 del 18 ottobre 2021](#)

Ai fini dell'applicazione del regime PEX di cui all'art. 87 del TUIR, il requisito della commercialità, in relazione ad una società partecipata estera posta in liquidazione, deve sussistere ininterrottamente nel triennio che precede la fase di liquidazione di fatto ovvero la fase caratterizzata da un'attività sostanzialmente liquidatoria, finalizzata alla successiva cessazione dell'attività d'impresa.

[La conversione di crediti in strumenti finanziari partecipativi - Interpello n. 727 del 18 ottobre 2021](#)

Con riferimento agli strumenti finanziari partecipativi (SFP) emessi da una società a fronte del credito vantato da una banca verso la medesima, la remunerazione rappresentata integralmente dalla partecipazione agli utili e non da flussi finanziari avulsi dal risultato economico del patrimonio destinato, consente di equiparare gli anzidetti SFP alle azioni ai fini dell'applicazione dell'art. 113 del TUIR, sempreché tali strumenti risultino idonei alla circolazione.

[Consolidato fiscale: la trasformazione delle DTA derivanti da perdite fiscali ed eccedenze Ace - Interpello n. 728 del 18 ottobre 2021](#)

Nel caso di società appartenenti al consolidato fiscale ai sensi dell'art. 44-*bis*, comma 1-*bis*, del D.L. n. 34/2019 conv. L. n. 58/2019, le DTA riguardanti tutte le perdite riportate a nuovo dalla *fiscal unit* si considerano trasformabili in credito d'imposta prescindendo dalla circostanza che le stesse siano state generate e trasferite da un soggetto diverso dalla società cedente. Inoltre, le eccedenze ACE, non trasferite al consolidato per incapacienza a livello di gruppo, possono essere trasformate in credito d'imposta dalla società che le ha originate in quanto ne ha mantenuto la titolarità, così come le eccedenze maturate prima dell'opzione per il consolidato fiscale.

[Cessione di crediti infragruppo e trasformazione delle DTA - Interpello n. 731 del 19 ottobre 2021](#)

Nell'ambito di una cessione crediti infragruppo, se la società controllante di un gruppo risulta a sua volta controllata dal MEF, i crediti ceduti devono essere considerati fino ad un valore nominale massimo pari ad Euro 2 miliardi, ivi computando tutte le cessioni effettuate dalle società appartenenti al gruppo. D'altro canto, ai fini della trasformazione delle DTA in crediti di imposta, concorrono alla determinazione del plafond le cessioni di crediti con soggetti non appartenenti al gruppo anche se controllati dal MEF.

[Plusvalenze da conferimento di partecipazioni: l'irrelevanza ai fini della base ACE - Interpello n. 732 del 19 ottobre 2021](#)

Le plusvalenze derivanti dal conferimento in natura di partecipazioni si considerano irrilevanti ai fini della determinazione dell'incremento del capitale proprio agevolabile ai sensi dell'art. 5, comma 2, del D.M. del 3 agosto 2017. In tal caso, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto assimilabile, in via analogica, l'anzidetta operazione di conferimento di partecipazioni al conferimento d'azienda.



[La rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni non detenute in regime d'impresa - Interpello n. 738 del 20 ottobre 2021](#)

La rideterminazione di valore fiscale delle partecipazioni non possedute in regime d'impresa alla data del 1° gennaio 2021, ai sensi dell'art. 5 della L. n. 448/2001, trova applicazione sempre con riferimento alla frazione di patrimonio netto posseduta dal socio e senza che venga attribuito alcun peso ad eventuali diritti patrimoniali o amministrativi rafforzati previsti nello statuto della società.

[Cessione di un contratto di leasing immobiliare e abuso del diritto - Interpello n. 742 del 21 ottobre 2021](#)

L'operazione di cessione di un contratto di leasing immobiliare ad una NewCo interamente partecipata dal cedente persona fisica, a fronte di un corrispettivo inferiore al valore normale dell'immobile, si configura quale operazione abusiva ai fini IRPEF secondo quanto disposto dall'art. 10-*bis* della L. n. 212/2000.

[Cessione delle eccedenze IRES con controllante estera - Interpello n. 743 del 27 ottobre 2021](#)

Nel caso di un gruppo societario in cui il soggetto cedente è una stabile organizzazione italiana di una società per azioni francese, a sua volta controllata da una capogruppo anch'essa transalpina, è possibile beneficiare della procedura semplificata di cessione infragruppo delle eccedenze IRES contenuta nell'art. 43-*ter* del D.P.R. n. 602/1973.

[La sussistenza del requisito di commercialità ai fini del regime di *participation exemption* - Interpello n. 744 del 27 ottobre 2021](#)

Ai fini PEX, il requisito della commercialità si considera sussistente anche in capo ad una società che svolge attività prevalentemente riconducibili alla fase di sviluppo e progettazione di immobili, ovvero alla fase preliminare che precede l'esercizio di un'attività industriale diretta alla produzione di beni o servizi di cui all'art. 2195 del Codice civile.

[Scissione non proporzionale: la valutazione anti-abuso - Interpello n. 746 del 27 ottobre 2021](#)

L'operazione di scissione totale non proporzionale non comporta il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito *ex art. 10-bis* della L. n. 212/2000 se fisiologica ad una riorganizzazione delle attività aziendali e attuata al solo fine di separare i rispettivi destini imprenditoriali dei soci che abbiano interessi contrastanti.

2

Imposte sui redditi - Agevolazioni

[L'accordo di ristrutturazione dei debiti non blocca i bonus investimenti, R&D, formazione 4.0 - Interpello n. 719 del 18 ottobre 2021](#)

L'accordo di ristrutturazione dei debiti finanziari di cui all'art. 182-*bis* del R.D. n. 267/1942, diverso dalle procedure concorsuali, non rappresenta una causa ostativa, in capo al debitore, per ottenere l'accesso ai crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, ricerca e sviluppo e formazione 4.0, previsti dalla L. n. 160/2019.



[Bonus investimenti in beni strumentali nuovi e beni gratuitamente devolvibili - Interpello n. 721 del 18 ottobre 2021](#)

Con riferimento ai beni gratuitamente devolvibili di imprese operanti nei settori di energia, acqua, trasporti, infrastrutture, poste, telecomunicazioni, raccolta e depurazione delle acque di scarico e raccolta e smaltimento dei rifiuti, il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, di cui alla L. n. 160/2019 e alla L. n. 178/2020, è applicabile esclusivamente con riguardo ai beni non rientranti nel perimetro concessorio e per i quali non sussiste alcun obbligo di devoluzione finale all'ente concedente o al soggetto subentrante.

[Iper-ammortamento: l'individuazione del momento di effettuazione degli investimenti - Interpello n. 723 del 18 ottobre 2021](#)

L'operazione di cessione di un contratto di leasing immobiliare ad una NewCo interamente partecipata dal cedente persona fisica, a fronte di un corrispettivo inferiore al valore normale dell'immobile, si configura quale operazione abusiva ai fini IRPEF secondo quanto disposto dall'art. 10-*bis* della L. n. 212/2000.

[Bonus investimenti: i requisiti documentali richiesti dalla normativa - Interpello n. 725 del 18 ottobre 2021](#)

Per quanto riguarda il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi di cui alla L. n. 160/2019, la data certa di rilascio dell'attestato di conformità predisposto da un ente di certificazione accreditato che attesti la sussistenza dei requisiti 4.0 può risultare anche da firma digitale corredata da marca temporale apposta al documento.

[Le cause di decadenza dal bonus aggregazioni - Interpello n. 730 del 19 ottobre 2021](#)

I requisiti per beneficiare del bonus aggregazioni disciplinato dall'art. 11 del D.L. n. 34/2019 conv. L. n. 58/2019, tra cui quello dell'indipendenza, devono sussistere non solo ab origine nel momento in cui viene posta in essere l'operazione di aggregazione aziendale ma devono risultare posseduti ininterrottamente in capo alle società partecipanti alla predetta operazione.

3

IVA

[Conferimento di partecipazioni a realizzo controllato: l'erogazione del rimborso IVA - Interpello n. 658 del 5 ottobre 2021](#)

Una società è tenuta a prestare la garanzia patrimoniale per l'erogazione di un rimborso IVA di ammontare superiore ad Euro 30 mila se i tre soci persone fisiche hanno conferito le rispettive quote sociali, ai sensi dell'art. 177, comma 2-*bis*, del TUIR, a tre società unipersonali in cui ciascun socio conferente riveste anche la qualifica di legale rappresentante e amministratore.

[Errata fatturazione e mancata emissione della nota di credito - Interpello n. 663 del 5 ottobre 2021](#)

Una società di leasing che ha emesso fatture per canoni periodici con IVA in misura ordinaria in luogo dell'IVA al 10% nei confronti del proprio cliente non può rettificare l'errata fatturazione e recuperare l'imposta versata in eccesso poiché la mancata e tempestiva emissione della nota di credito preclude il ricorso all'istituto di cui all'art. 8, comma 6-*bis*, del D.P.R. n. 322/1998 relativo alla dichiarazione integrativa a favore. Inoltre, è stato dichiarato altresì inapplicabile l'istituto di cui all'art. 30-*ter* del D.P.R. n. 633/1972, in assenza di un accertamento definitivo in capo al cessionario dell'operazione.



[Esclusione dal gruppo IVA in caso di assenza di una direzione e coordinamento effettiva - Interpello n. 733 del 19 ottobre 2021](#)

Per quanto concerne la disciplina inerente il gruppo IVA, a prescindere dalla sussistenza del controllo all'interno di un gruppo societario, il vincolo organizzativo non sussiste quando gli accordi sono volti a realizzare una partnership che sottende ad una gestione unitaria e condivisa, sia sotto il profilo organizzativo, sia per quanto riguarda le scelte strategiche, commerciali e di gestione del business della società controllata.



Parte terza

Giurisprudenza

1

Imposte dirette

I costi per sponsorizzazioni sono inerenti - Cass. civ. Sez. V, Ord., 26 ottobre 2021, n. 30024

La contestazione mossa dall'Ufficio riguardava le spese di sponsorizzazione sostenute dalla società contribuente e contestate in quanto asseritamente non inerenti. La Commissione tributaria provinciale di Roma aveva accolto il ricorso della contribuente, esercente attività di vendita al dettaglio di articoli di utensileria e altri per la casa, avverso tre avvisi di accertamento con cui erano stati recuperati, ai fini IRES, IRAP e IVA, per gli anni 2007, 2009, costi indebitamente dedotti, contabilizzati per prestazioni di sponsorizzazione, ritenuti privi del requisito dell'inerenza ai sensi dell'art. 109, comma 5, TUIR in quanto *"in palese contrasto con i normali criteri di economicità dell'attività imprenditoriale"*.

Osserva la Cassazione che nel superare la nozione fiscale di inerenza correlata ad una valutazione in termini di utilità o congruità della spesa *"In tema di imposta sui redditi d'impresa, il principio dell'inerenza esprime la riferibilità dei costi sostenuti all'attività d'impresa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, escludendo i costi che si collocano in una sfera ad essa estranea, e, infatti, quale vincolo alla deducibilità dei costi, non discende dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 5 (attuale art. 109, comma 5), che concerne il diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza), cioè la correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili"*.

Circa la deducibilità dei costi di sponsorizzazione, consistenti nella promozione del marchio e del prodotto che si intende lanciare sul mercato, mentre in base all'orientamento giurisprudenziale secondo cui l'inerenza doveva essere valutata secondo un giudizio di carattere quantitativo, le spese di sponsorizzazione erano ritenute deducibili ove il soggetto (anche se non titolare del marchio), comunque, traeva dallo sfruttamento del segno distintivo un'utilità per il potenziale incremento della propria attività commerciale, alla luce del condivisibile orientamento che correla il concetto di inerenza a un giudizio di carattere qualitativo, i costi di sponsorizzazione sono deducibili dal reddito di impresa ove risultino inerenti all'attività della stessa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, esclusa ogni valutazione in termini di utilità o vantaggio, potenziale incremento per l'attività imprenditoriale medesima.

In particolare, la CTR, in conformità ai suddetti principi - a fronte della contestazione dell'Ufficio di non inerenza dei costi dedotti dalla società contribuente in relazione ad operazioni di sponsorizzazione in quanto *"in palese contrasto con i normali criteri di economicità dell'attività imprenditoriale"* - dopo avere accertato in punto di fatto - con un apprezzamento non sindacabile in sede di legittimità - avuto riguardo alla documentazione contrattuale e fotografica esibita ai verificatori, la effettiva realizzazione delle dette operazioni ad opera della APF s.r.l. - pur tralasciando l'apprezzamento circa la emersa non sproporzione dei costi rispetto ai ricavi, peraltro risultati calati a causa della notoria crisi economica - ha ritenuto le spese di sfruttamento del marchio in questione (sostenute interamente dalla società contribuente, quale unica sponsor) inerenti all'attività imprenditoriale della società contribuente.

Ne consegue che la Cassazione ha rigettato il ricorso dell'Ufficio.



2

IVA

La destinazione del bene e la detrazione dell'IVA - Corte di Giustizia UE, 14 ottobre 2021, cause nn. C-45/20 e C-46/20

La vicenda attiene al diniego, da parte dell'amministrazioni fiscali tedesca di detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto poiché le società non hanno comunicato la decisione sulla destinazione del bene all'attività d'impresa o meno. Sarà analizzata, in particolare, la causa C-45/20.

La premessa è che art. 168-bis della Direttiva IVA così dispone:

"Nel caso di un bene immobile facente parte del patrimonio dell'impresa di un soggetto passivo e da questo destinato all'attività dell'impresa e al proprio uso privato o all'uso del suo personale o, più in generale, a fini estranei a quelli dell'impresa, la detrazione dell'IVA sulle spese relative a tale bene è ammissibile, conformemente ai principi di cui agli artt. 167, 168, 169 e 173, soltanto limitatamente alla parte di uso del bene ai fini delle attività dell'impresa del soggetto passivo."

L'art. 179, comma 1, della Direttiva in parola così recita:

"Il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'art. 178."

I fatti relativi alla causa C 45/20 possono essere riassunti come segue. La società gestisce un'impresa d'installazione di ponteggi. Nel corso del 2014 ha affidato a uno studio di architetti la realizzazione di planimetrie relative alla costruzione di una casa unifamiliare. Le fatture relative alla costruzione di detta casa sono state emesse tra ottobre 2014 e novembre 2015. Nella sua dichiarazione annuale relativa all'imposta sul volume d'affari per l'anno 2015, pervenuta all'ufficio delle imposte, E ha fatto valere, per la prima volta, un diritto a detrazione per imposte assolute a monte per la costruzione dell'ufficio. A seguito di una verifica fiscale, l'ufficio delle imposte ha negato tale detrazione. Il reclamo di E avverso tale diniego e il suo ricorso dinanzi al giudice avverso la decisione adottata a seguito di tale reclamo sono stati respinti. Tale giudice ha motivato la sua decisione indicando, in sostanza, che la destinazione del bene interessato al patrimonio dell'impresa era avvenuta dopo il 31 maggio 2016, data di scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa all'imposta sul volume d'affari per l'anno 2015.

Il quesito posto al giudice europeo pertanto se l'articolo 168, lett. a), della Direttiva IVA, in combinato disposto con l'art. 167 di quest'ultima, debba essere interpretato nel senso che esso osta a disposizioni nazionali interpretate da un giudice nazionale in modo tale che qualora un soggetto passivo abbia il diritto di decidere di destinare un bene al patrimonio della sua impresa e, al più tardi alla scadenza del termine previsto dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta sul volume d'affari, l'amministrazione fiscale nazionale competente non sia stata messa in condizione di accertare una siffatta destinazione di tale bene mediante una decisione esplicita o indizi sufficienti, essa può negare il diritto a detrazione dell'IVA relativo a detto bene considerando che è stato destinato al patrimonio privato del soggetto passivo.

Alla luce di tali disposizioni, la Corte dichiara che la direttiva IVA non osta agli obblighi che, come quelli applicabili nel caso di specie, impongono ai soggetti passivi di portare a conoscenza dell'amministrazione fiscale la loro decisione di destinare un bene d'investimento al patrimonio della loro impresa procedendo alle corrispondenti detrazioni nelle loro dichiarazioni IVA provvisorie e nella loro dichiarazione annuale relativa all'imposta sul volume d'affari che deve essere presentata a tale amministrazione al più tardi nei cinque mesi successivi all'anno in cui tale decisione di destinazione è stata adottata.



Il momento impositivo delle prestazioni istantanee con pagamenti rateizzati - Corte UE, Sent. 28 ottobre 2021, causa C-324/20

La vicenda riguarda le contestazioni mosse ad una società per non avere versato l'imposta relativa a prestazioni di servizi nel momento in cui le prestazioni sono state ultimate ma sulla base dei pagamenti rateizzati.

In particolare, nel corso del 2012, la società X ha fornito servizi di intermediazione alla società T. Dall'accordo di pattuizione dei compensi professionali concluso il 7 novembre 2012 tra la società X e la società T risulta che, a tale data, la società X aveva già adempiuto le proprie obbligazioni contrattuali. Il compenso dei servizi veniva pagato con rate che scadevano con cadenza annuale e la prima rata doveva essere pagata il 30 giugno 2013. Al momento della scadenza di ogni rata, la società X ha emesso una fattura per l'importo dovuto, ha proceduto al suo incasso e ha versato l'IVA corrispondente.

A seguito di una verifica fiscale, l'ufficio ha constatato che la prestazione di servizi era stata effettuata nel corso del 2012 e che, pertanto, la società X avrebbe dovuto versare, per lo stesso anno, l'IVA sulla somma totale dei compensi. Merita attenzione la prima questione con la quale il giudice del rinvio chiede l'interpretazione da parte della Corte UE: se l'art. 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi resa a tantum, remunerata mediante pagamenti rateizzati, possa consentire il versamento del tributo sulla base dei pagamenti rateizzati a dispetto della data in cui la prestazione è stata ultimata, come invece stabilito dall'art. 63 della Direttiva. La Corte conclude che la possibilità di adeguare il versamento dell'imposta è applicabile solo quando anche le prestazioni possono essere suddivisi in differenti periodi. Si debba ritenere valido il fatto che un soggetto passivo, dopo aver ricevuto dall'amministrazione tributaria plurime richieste di dimostrare le condizioni del diritto al rimborso, non soddisfi tali richieste senza una giustificazione ragionevole e, in seguito al diniego del rimborso, rimandi la produzione documentale fino al riesame in via amministrativa o giurisdizionale;

Infatti, al fine di determinare il momento in cui il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile, l'art. 63 della Direttiva 2006/112 richiede che sia accertato il momento dell'effettiva esecuzione di una prestazione. Nel caso di specie la prestazione ha avuto una manifestazione unitaria, pertanto l'IVA deve essere versata con riferimento al momento di conclusione della prestazione.

3

Processo

Le regole per la notifica al contribuente residente all'estero - Cass. civ. Sez. V, Ord., 20 ottobre 2021, n. 29136

La Cassazione ha sancito che la notifica di un atto impositivo nei confronti di un contribuente estero può regolarmente essere effettuata presso il rappresentante fiscale nominato in Italia da parte dell'impresa non residente.

La vicenda riguarda la notifica dell'avviso di accertamento per maggiore IVA a carico di una società estera.

Il giudice di merito ha giudicato la notifica dell'atto impositivo inesistente, in quanto effettuata a soggetto diverso dal destinatario dell'atto (legale rappresentante), e che in ragione della rilevata inesistenza non poteva farsi applicazione del principio della sanatoria della notifica per raggiungimento dello scopo.



Al contrario, secondo la Cassazione con riferimento alla modalità di notifica degli atti impositivi ai soggetti esteri, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. *e-bis*) - applicabile anche alle notifica degli avvisi di accertamento aventi ad oggetto la violazione della disciplina in tema di IVA, ai sensi del rinvio operato dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 1, si desume che la notificazione di tali atti può essere eseguita presso il rappresentante fiscale, laddove sia stato nominato.

Da ciò consegue che non può ritenersi viziata - e, tanto meno, inesistente - la notificazione dell'avviso di accertamento effettuata presso il rappresentante fiscale ai fini dell'IVA, atteso che quest'ultimo, in virtù della nomina del soggetto estero, opera quale mandatario di quest'ultimo nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria relativamente ai rapporti fiscali concernenti tale imposta.

Concludono quindi i giudici che non è pertanto persuasiva la tesi della contribuente secondo cui il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. *e-bis*), farebbe riferimento esclusivamente al rappresentante fiscale che, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, (previgente) art. 4, comma 2, le società o gli enti stranieri non aventi una stabile organizzazione nel territorio statale devono indicare.

Difatti, tale interpretazione non è sostenuta da alcun elemento letterale: la disposizione in esame fa riferimento alla dichiarazione che deve essere contenuta nella dichiarazione dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche per la gestione dei rapporti tributari.





Studio Associato
Consulenza legale e tributaria

Contatti

IT-FM-TPP@kpmg.it

Sedi

Milano

Via Vittor Pisani 31, 20124
T: +39 02 676441

Ancona

Via 1° Maggio 150/A, 60131
T: +39 071 2916378

Bologna

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131
T: +39 051 4392711

Firenze

Viale Machiavelli 29, 50125
T: + 39 055 261961

Genova

Piazza della Vittoria 15/12, 16121
T: +39 010 5702225

Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122
T: +39 081 662617

Padova

Piazza Salvemini 2, 35131
T: +39 049 8239611

Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124
T: +39 075 5734518

Pescara

Piazza Duca D'Aosta 31, 65121
T: +39 085 4210479

Roma

Via Curtatone 3, 00185
T: +39 06 809631

Torino

Corso Vittorio Emanuele II 48, 10123
T: +39 011 883166

Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138
T: +39 045 8114111



kpmg.com/it/socialmedia

© 2021 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Limited, società di diritto inglese. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi utilizzati su licenza dalle entità indipendenti dell'organizzazione globale KPMG.

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.