



CEPELLINI LUGANO & ASSOCIATI

NEWSLETTER



Numero 11/2021

a cura di



CEPELLINI LUGANO & ASSOCIATI

IN QUESTO NUMERO

INTERPRETAZIONI

I requisiti Industria 4.0 devono essere presenti al momento dell'acquisto

Chiarite le modalità di applicazione degli ISA nel periodo d'imposta 2020

Se disponente, beneficiario e trustee coincidono il trust è interposto

GIURISPRUDENZA

I costi indeducibili della società non sono utili distribuiti ai soci

Finanziamenti infragruppo infruttiferi al test del transfer pricing

È indeducibile il costo del risarcimento danni derivante da un accordo transattivo

È necessario provare la consapevolezza del contribuente per contestare l'inesistenza soggettiva delle operazioni commerciali

Esclusi dal transfer pricing i servizi infragruppo intermediati

Si applica l'imposta di registro sul finanziamento enunciato negli atti societari

DOTTRINA

Assonime commenta le novità Iva sui crediti in procedure concorsuali

IMPOSTE SUI REDDITI

INTERPRETAZIONI

I requisiti Industria 4.0 devono essere presenti al momento dell'acquisto

I beni industria 4.0 che non risultano interconnessi nel periodo di acquisizione possono fruire delle agevolazioni maggiorate (iperammortamento o maggior credito di imposta) a partire dal periodo in cui sono interconnessi con il sistema informativo aziendale. Tuttavia, i requisiti che i beni devono possedere ai fini dell'interconnessione devono essere presenti già al momento di effettuazione dell'investimento. Se invece l'interconnessione tardiva deriva da modifiche che devono essere apportate ai beni, non è possibile beneficiare delle maggiorazioni previste dalla norma.

La risposta all'interpello 394/2021 si basa su un parere acquisito dall'agenzia delle entrate presso Ministero dello sviluppo economico, secondo il quale *“deve in ogni caso escludersi che, per i beni non dotati, al momento del loro primo utilizzo, di tutte le caratteristiche tecniche richieste dal paradigma 4.0, il successivo apporto di modifiche e integrazioni atte a conferire ai medesimi ex post una o più di tali caratteristiche, possa consentire l'ammissibilità al benefici 4.0.”*

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 8.6.2021 n. 394

Se disponente, beneficiario e trustee coincidono il trust è interposto

La risposta all'interpello 398 del 10 giugno 2021 conferma l'inesistenza del trust quando le disposizioni istitutive di fatto non consentono al trustee di svolgere in autonomia le sue funzioni e quando non si verifica uno spossessamento dei beni da parte del disponente.

È il caso, nella fattispecie oggetto di interpello, di un trust nel quale disponente, trustee e beneficiario coincidono nella stessa persona: in tale situazione il trust rappresenta una mera interposizione fittizia.

Come conseguenza, ai fini delle imposte sui redditi il trust è considerato inesistente, e la tassazione deve avvenire in capo ai soggetti interponenti (il disponente).

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 10.6.2021 n. 398

IVA

DOTTRINA

Assonime commenta le novità Iva sui crediti in procedure concorsuali

La circolare, Assonime n. 17 del 7 giugno illustra le disposizioni contenute nell'articolo 18 del decreto legge n. 73 del 2021 (c.d. Sostegni-bis). Questa norma ha modificato la disciplina delle perdite su crediti ai fini dell'IVA conseguenti a procedure concorsuali, disponendo che il cedente/prestatore può effettuare la variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta, in caso di mancato pagamento del corrispettivo, totale o parziale, da parte del cessionario/committente a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale e, quindi, senza dover attendere la conclusione della procedura e il riscontro della sua infruttuosità.

Assonime, Circolare n. 17 del 7 giugno 2021

ALTRE IMPOSTE

GIURISPRUDENZA

Si applica l'imposta di registro sul finanziamento enunciato negli atti societari

La Corte di Cassazione è tornata ad esprimersi in merito ai riflessi in tema di imposta di registro dell'enunciazione di un finanziamento soci nell'ambito di una delibera assembleare. In particolare, nel caso esaminato, è stato ribadito che è soggetto all'imposta di registro del 3% il finanziamento effettuato da una holding a favore di una controllata ed enunciato da quest'ultima in sede di aumento del capitale sociale. Secondo la Suprema Corte, il presupposto impositivo non è da cercarsi nella ricapitalizzazione o compensazione del credito esistente tra le due società, ma nel finanziamento concesso alla società partecipata utilizzato in compensazione ai fini dell'aumento di capitale.

Cassazione, sentenza 11.06.2021 n. 16539

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

INTERPRETAZIONI

Chiarite le modalità di applicazione degli ISA nel periodo d'imposta 2020

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito le regole per l'applicazione degli ISA nel periodo d'imposta 2020. La circolare n. 6 del 4 giugno 2021 ha analizzato inoltre i correttivi straordinari per tenere conto delle conseguenze economiche determinate dall'emergenza Covid-19 e una funzionalità per importare le informazioni relative ai dati contabili nel software "Il tuo ISA 2021". Nel periodo d'imposta 2020, gli ISA non sono applicabili nei confronti dei contribuenti che:

- hanno subito una diminuzione dei ricavi, ovvero dei compensi di almeno il 33% nel periodo d'imposta 2020 rispetto al periodo d'imposta precedente;
- hanno aperto la partita IVA a partire dal 1° gennaio 2019;
- esercitano, in maniera prevalente, le attività economiche individuate da specifici codici attività.

I soggetti esclusi dall'applicazione degli ISA sulla base di tali nuove cause di esclusione sono comunque tenuti a comunicare i dati economici, contabili e strutturali previsti all'interno dei relativi modelli. Nello specifico, è necessario:

- dichiarare nel quadro RE/RF/RG del modello REDDITI la specifica causa di esclusione;
- compilare il modello ISA prescindendo dall'importazione delle variabili precalcolate e senza effettuare il calcolo;
- allegare il modello ISA al modello REDDITI.

Agenzia delle Entrate, Circolare 04.06.2021 n. 6

GIURISPRUDENZA

I costi indeducibili della società non sono utili distribuiti ai soci

È stata resa nota una pronuncia della Commissione Provinciale di Reggio Emilia del 1.1.2021 i cui contenuti meritano di essere approfonditi. La peculiarità della sentenza consiste nel fatto che, nonostante alcune recenti pronunce di Cassazione, la Commissione Provinciale non ritiene corretto presumere una

distribuzione di utili ai soci di società con ristretta base societaria quando l'accertamento in capo alla società riguarda costi sostenuti ma indeducibili. La Commissione fonda le proprie conclusioni sulla differenza tra utile di bilancio distribuibile e reddito imponibile fiscale.

Prioritariamente, va sottolineato che i giudici di primo grado sono perfettamente consapevoli dell'orientamento della Cassazione: *“questo Giudice ben conosce il principio di diritto, costantemente affermato dalla Corte di Cassazione secondo cui è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili accertati in capo ad un società di capitali a ristretta base partecipativa, conseguenti a ricavi non contabilizzati, e, pur non condividendone l'assolutezza, con cui spesso viene declinato, in relazione alle fattispecie concrete dedotte in giudizio, non può non dividerne la "razionalità" sottostante; infatti la Suprema Corte ha costantemente affermato che il suddetto principio fonda la sua "credibilità", quale massima d'esperienza, sul fatto che sia ipotizzato, in sede accertativa a carico della società a ristretta base azionaria, che l'utile extracontabile accertato sia conseguente a maggiori ricavi imponibili e non a minori costi deducibili”*.

La Commissione mette però in dubbio l'assolutezza con cui viene automaticamente applicato questo principio dalla Suprema Corte: *“questo Giudice non ne condivide le conclusioni; invero è noto, o dovrebbe esserlo, come l'utile societario dell'esercizio, articolo 2425 del codice civile, ed il reddito complessivo societario dell'anno d'imposta, siano due concetti ontologicamente diversi derivando il secondo dal primo dopo la variazioni in aumento ed in diminuzione (...); di talché può essere accertato un maggior reddito che non equivalga, legittimamente, ad un maggior utile ove l'Agenzia non ritenga soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 109 TUIR per la deducibilità di alcuni costi; si pensi, in ipotesi, a costi non inerenti, non di competenza, non certi nell'ammontare e nell'esistenza; viene accertato un maggior reddito complessivo dell'anno d'imposta ma l'utile dell'esercizio non muta e, poiché può essere distribuito, cioè "passato" ai soci, solo il maggior utile prodotto "in nero" ma, certo, non il maggior reddito, la presunzione di distribuzione "in nero" può reggersi solo nel caso in cui dall'accertamento emerga un maggior utile "in nero" e, non, solo, un maggior reddito; maggior utile formatosi, extracontabilmente, in modo tale che consenta, anche, altro snodo fondamentale, l'acquisizione di provvista da passare "in nero" ai soci; il che può, necessariamente, conseguire solo a maggiori ricavi "in nero" o costi cui sia conseguito o possa conseguire, il "ritorno" in nero di utilità ai soci; si pensi all'utilizzo di f. o. i., in cui può, fondatamente, presumersi che l'emittente abbia poi ritornato, in parte, in nero non alla società ma ai soci la provvista relativa alle stesse”*.

Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, Sentenza 1.1.2021 n. 133/21

È indeducibile il costo del risarcimento danni derivante da un accordo transattivo

Secondo la Corte di Cassazione, i costi relativi al risarcimento danni pattuito in sede di accordo transattivo a seguito di inadempimento contrattuale non sono deducibili dal reddito d'impresa, in quanto derivanti da un comportamento illecito. In particolare: i Giudici hanno preliminarmente osservato che: *“... in ordine alla nozione di inerenza, la correlazione fra costo e attività di impresa è stata senz'altro esclusa con riferimento, ad esempio, al pagamento di sanzioni pecuniarie irrogate per punire comportamenti illeciti del contribuente (conf. per le infrazioni stradali, Cass. n. 7071 del 2000 e n. 7317 del 2003; per gli interessi su somme pagate a titolo di sanzione, Cass. n. 11766 del 2009; per le sanzioni irrogate dagli organismi garanti della concorrenza e del mercato, Cass. n. 5050 del 2010 e n. 8135 del 2011); in particolare, questa Corte ha escluso la deducibilità dei costi conseguenti alla "mora debendi" del contribuente nei confronti di terzi”*.

La Suprema Corte ha quindi evidenziato che “... il costo relativo al risarcimento danni scaturito dall'atto di transazione - lungi dall'originare come le penali contrattuali (stabilite ex articolo 1382 c.c.) per ritardate consegne a clienti, pur sempre dalle pattuite vicende del rapporto tra l'impresa ... trovava la sua fonte in un fatto antiggiuridico, qual era l'inadempimento contrattuale, per sua natura al di là della sfera aziendale, con la conseguenza che la mora debendi (in ordine alla quale non assume rilievo la precisazione operata dal giudice di appello circa la derivazione della somma transatta oltre che dalla mancata tempestiva consegna dell'immobile anche da difetti strutturali dello stesso) non concreta un costo inerente alla produzione di ricavi”.

Cassazione, Ordinanza 08.06.2021 n. 15932

È necessario provare la consapevolezza del contribuente per contestare l'inesistenza soggettiva delle operazioni commerciali

In materia di frodi carosello, è stata riconosciuta l'illegittimità dell'accertamento basato esclusivamente sull'assenza di una struttura idonea da parte del fornitore senza la concreta dimostrazione della consapevolezza del contribuente coinvolto di far parte di un meccanismo fraudolento. In particolare, nel rilevare l'illegittimità dell'accertamento, la Suprema Corte ha evidenziato che: “a fronte della contestazione dell'Ufficio della inesistenza soggettiva della fatturazione emessa nei confronti della contribuente dalla ditta ..., ha ritenuto legittimo l'avviso per avere l'Amministrazione assolto l'onere probatorio circa la fittizietà della fatturazione in base agli elementi presuntivi emersi, a seguito di accesso mirato nei confronti della ditta fornitrice, della mancanza da parte di quest'ultima di una struttura aziendale idonea alla commercializzazione dei prodotti e del mancato adempimento da parte della stessa degli obblighi fiscali; con ciò, senza verificare l'assolvimento dell'ulteriore onere probatorio a carico dell'ufficio circa la consapevolezza del meccanismo fraudolento da parte della contribuente, facendo, al riguardo, erroneamente ricadere su quest'ultima l'onere di provare "la totale inconsapevolezza della falsità delle fatture”.

Cassazione, Ordinanza 08.06.2021 n. 15860

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

GIURISPRUDENZA

Finanziamenti infragruppo infruttiferi al test del *transfer pricing*

Un'ordinanza della Cassazione è ritornata sul tema dell'applicabilità delle regole del *transfer pricing* all'ipotesi di finanziamenti infragruppo concessi a tassi di interesse non ritenuti congrui.

Il principio di diritto che viene emanato è il seguente: “In materia di *transfer pricing* internazionale (art. 110, comma 7, TUIR) e in applicazione del criterio di riparto dell'onere della prova (art. 2697, c.c.), in caso di finanziamento infragruppo, erogato dalla controllante italiana a una società "veicolo" estera, l'Amministrazione finanziaria deve fornire la prova della transazione ad un tasso d'interesse apparentemente inferiore a quello "normale", quale presupposto della ripresa a tassazione degli interessi attivi sul finanziamento, in tutto o in parte non corrisposti, quantificati in base al tasso d'interesse di mercato (osservabile in relazione a finanziamenti aventi caratteristiche sufficientemente comparabili, erogati a soggetti con il medesimo credit rating dell'impresa debitrice associata), la cui determinazione è *quaestio facti* demandata al giudice di merito; dopodiché, spetta alla società contribuente fornire la prova contraria, dimostrando l'aderenza del tasso d'interesse applicato ai tassi di mercato, nel senso che identica transazione tra imprese indipendenti operanti nel libero mercato sarebbe avvenuta alle stesse condizioni

finanziarie; oppure, dimostrare che il finanziamento gratuito è dipeso da "ragioni commerciali" interne al gruppo, connesse al ruolo assunto dalla controllante a sostegno delle consociate".

In particolare, la società accertata ha la possibilità di dimostrare, ad esempio, che il finanziamento infruttifero era dovuto a ragioni commerciali interne al gruppo, o comunque era coerente con le normali condizioni di mercato o se, al contrario, risultasse che quel tipo di transazione (cioè il prestito di denaro) tra imprese indipendenti operanti nel libero mercato sarebbe avvenuta a condizioni diverse.

Cassazione, Ordinanza 20.5.2021 n. 13850

Esclusi dal *transfer pricing* i servizi infragruppo intermediati

Secondo la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, i servizi resi da terzi direttamente a favore di una società del gruppo – con la sola intermediazione di un'altra società specializzata appartenente al Gruppo e non residente – non danno luogo a maggiori corrispettivi, se questa società si limita a riaddebitare il solo costo, senza l'aggiunta del margine di ricarico (mark-up) pattuito tra le consociate. Infatti, l'applicazione della percentuale di ricarico del 5% prevista nelle linee guida del DM 14 maggio 2018 (articolo 7) non opera laddove il servizio sia reso direttamente dalla società terza e non dall'impresa specializzata di servizio, che si pone come mera intermediaria. In questo caso l'operazione si colloca al di fuori dell'istituto del "transfer pricing".

Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sentenza 08.04.2021 n. 1373