



a Deloitte business

NEWSLETTER



Numero 18/2021

IN QUESTO NUMERO

LEGISLAZIONE

Il patent box diventa una super deduzione di costi

Sanatoria ad hoc sul credito di imposta per ricerca e sviluppo

Approvato il modello per richiedere il credito di imposta per il settore tessile e della moda

INTERPRETAZIONI

La rinuncia a crediti per canoni di periodo è una riduzione di ricavi

La precedente rivalutazione dei terreni si attribuisce in modo proporzionale

Le plusvalenze da conferimento di partecipazioni non creano base Ace

Il triennio di attività commercialità si computa dalla liquidazione di fatto

La cessione del contratto di leasing alla propria immobiliare è abusiva

Scissione asimmetrica e donazione di quote non sono elusive

Dal bonus aggregazioni si decade se intervengono operazioni sui soci

GIURISPRUDENZA

Il transfer pricing si applica ai finanziamenti infragruppo

IMPOSTE SUI REDDITI

LEGISLAZIONE

Il patent box diventa una super deduzione di costi

L'articolo 6 del decreto legge 146/2021 modifica radicalmente la disciplina del patent box, abrogando la precedente versione e sostituendolo con una maggiorazione di deducibilità dei costi. In particolare, i costi di ricerca e sviluppo per software, brevetti industriali, marchi d'impresa, disegni e modelli, nonché processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, che siano utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della attività d'impresa, sono maggiorati del 90 per cento.

Oltre al diverso meccanismo (anche ai fini del calcolo di convenienza) spicca la possibilità di applicare l'agevolazione anche ai marchi, che dalle ultime versioni del patent box erano stati esclusi.

La novità si applica dalle opzioni esercitate dopo l'entrata in vigore del provvedimento, ma sono già state avanzate perplessità circa il periodo di imposta 2020, per il quale sono state richieste modifiche che possano salvare il regime precedente anche in caso di opzioni successive all'entrata in vigore del decreto legge.

Decreto legge 21 ottobre 2021, n. 146, Articolo 6

INTERPRETAZIONI

La rinuncia a crediti per canoni di periodo è una riduzione di ricavi

Nella risposta all'interpello 15.10.2021 n. 716, l'Agenzia delle Entrate ha preso in considerazione l'istanza di una società immobiliare che, nel corso dell'emergenza Covid, ha rinegoziato con la locataria alcune modifiche contrattuali ai canoni, nonché la rinuncia al credito per canoni relativi ad alcuni mesi.

L'Agenzia conferma la soluzione proposta dal contribuente, secondo la quale la mancata percezione dei canoni comporta una diminuzione dei ricavi del periodo (sia ai fini Ires sia ai fini Irap) e non rappresenta una perdita su crediti.

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 15.10.2021 n. 716

La precedente rivalutazione dei terreni si attribuisce in modo proporzionale

Nella risposta ad un interpello, l'Agenzia ha preso in considerazione il caso di un contribuente che ha in passato rivalutato un'area fabbricabile; successivamente, una parte dell'area è divenuta residenziale, con conseguenti effetti sul suo valore, e il contribuente intende effettuare una nuova rivalutazione parziale su questa parte di area.

Su questa operazione l'Agenzia precisa che:

- la rivalutazione parziale è possibile, anche senza frazionamento del terreno, a condizione che l'area venga chiaramente individuata nella perizia;
- l'importo della rivalutazione precedente deve essere attribuito all'intera area originaria, imputandola in modo proporzionale alla superficie (in base ai metri quadrati);
- l'imposta sostitutiva pagata in precedenza non può essere detratta totalmente da quella ora dovuta, potendosi scomputare solo la parte proporzionalmente attribuibile (sempre in base alla superficie) alla porzione dell'area divenuta residenziale ed oggetto della nuova rivalutazione.

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello n. 704 del 14.10.2021

Le plusvalenze da conferimento di partecipazioni non creano base Ace

L'Agenzia ha considerato l'interpello di una società che, applicando i principi contabili internazionali, ha iscritto a conto economico la plusvalenza derivante dal conferimento di partecipazioni ed ha accantonando successivamente a riserva l'utile d'esercizio.

L'Agenzia ritiene che la fattispecie di conferimento di partecipazioni debba essere valutata in base alle analogie che la stessa presenta con l'ipotesi di conferimento d'azienda (o di ramo d'azienda), disciplinato dall'articolo 5, comma 8, lettera b), del D.M. 3 agosto 2017, che ha previsto l'irrilevanza ai fini della determinazione della variazione in aumento ai fini Ace delle riserve formate con utili "*derivanti da plusvalenze iscritte per effetto di conferimenti d'azienda o di rami d'azienda*".

Sulla base di questa assimilazione, in considerazione della ratio dell'articolo 5, comma 8, lett. b) del Decreto ACE, al fine di garantire le medesime modalità di calcolo dell'agevolazione a prescindere dalle regole contabili adottate, il conferimento di partecipazioni deve essere assimilato, in via analogica, al conferimento d'azienda, e pertanto, la plusvalenza emersa non può essere considerata rilevante ai fini della determinazione dell'incremento di capitale proprio agevolabile ai fini ACE.

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 19.10.2021 n. 732

Il triennio di attività commercialità si computa dalla liquidazione di fatto

La risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello 18.10.2021 n. 722 consente di fare il punto sulla posizione dell'Amministrazione in merito all'interazione tra procedura di liquidazione e spettanza dei requisiti pex alla società controllante.

Preliminarmente occorre ricordare che la circolare n. 10/E del 16 marzo 2005 (paragrafo 5.6) ha chiarito che, per le società in liquidazione ordinaria, il requisito di commercialità deve sussistere al momento in cui ha avuto inizio la liquidazione. Ne deriva che il requisito temporale triennale ai fini pex deve essere verificato non con riferimento al momento del realizzo della partecipazione, ma con riferimento all'inizio della fase di liquidazione della società partecipata.

A tal proposito, la circolare n. 7/E del 2013 (paragrafo 1.1) ha considerato l'ipotesi in cui l'interruzione dell'attività commerciale da parte di una società derivi da un depotenziamento dell'azienda, ad esempio a seguito di cessione di asset rilevanti, licenziamento di personale o conseguimento dell'oggetto sociale.

In tale caso, secondo la circolare, occorre valutare caso per caso se tale depotenziamento non configuri un'ipotesi di "liquidazione di fatto", nel qual caso tornano applicabili i chiarimenti forniti dalla circolare n. 10/E/2005 per le società in liquidazione ordinaria.

Nella fattispecie rappresentata nell'istanza di interpello emerge l'ipotesi della "liquidazione di fatto", iniziata in un esercizio antecedente rispetto a quello di formale messa in liquidazione volontaria della partecipata. Pertanto, il requisito temporale della commercialità, ai sensi dell'articolo 87, comma 2, del TUIR, deve essere verificato con riferimento ai tre periodi di imposta antecedenti il periodo di imposta in cui si apre la fase della "liquidazione di fatto" della società partecipata.

Agenzia Entrate, Risposta ad Interpello 18.10.2021 n. 722

CREDITI DI IMPOSTA, ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

LEGISLAZIONE

Sanatoria ad hoc sul credito di imposta per ricerca e sviluppo

Il decreto legge 146/2021 (articolo 5, commi 7 e seguenti) introduce una sanatoria per i soggetti che hanno utilizzato in compensazione il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo (articolo 3 del dl 145/2013), maturato a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019.

La possibilità che viene offerta prevede il riversamento dell'importo del credito utilizzato, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Il riversamento spontaneo è riservato ai soggetti che abbiano realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta. Possono accedere alla procedura anche i soggetti che nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, hanno applicato le norme in maniera non conforme a quanto dettato dalla disposizione d'interpretazione autentica recata dall'articolo 1, comma 72, della legge 30 dicembre 2018, n. 145.

La procedura di riversamento spontaneo può essere utilizzata anche dai soggetti che abbiano commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità nonché' nella determinazione della media storica di riferimento.

L'accesso alla procedura è in ogni caso escluso nei casi in cui il credito d'imposta utilizzato in compensazione sia il risultato di condotte fraudolente, di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, nonché' nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili.

Decreto legge 21 ottobre 2021, n. 146, Articolo 5

Approvato il modello per richiedere il credito di imposta per il settore tessile e della moda

Il provvedimento 11.10.2021 n. 262282 dell'Agenzia delle Entrate definisce le modalità, i termini di presentazione e il contenuto della comunicazione per la fruizione del credito d'imposta introdotto dall'articolo 48-bis del decreto- legge 19 maggio 2020, n. 34 per il settore tessile e della moda. Il credito è pari al 30 per cento del valore delle rimanenze finali di magazzino eccedente la media del medesimo valore registrato nei tre periodi d'imposta precedenti a quello di spettanza del beneficiario. Ai fini del rispetto del limite di spesa, l'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile è pari al credito d'imposta richiesto moltiplicato per la percentuale che sarà resa nota con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

L'attuale provvedimento approva il modello di "Comunicazione dell'incremento del valore delle rimanenze finali di magazzino nel settore tessile, della moda e degli accessori" con le relative istruzioni.

Con successivo provvedimento, da emanare una volta intervenuta l'autorizzazione della misura da parte della Commissione Europea, saranno definiti i termini per l'invio della Comunicazione:

- con riferimento al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 9 marzo 2020;

- con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021.

Agenzia delle Entrate, Provvedimento 11.10.2021 n. 262282

INTERPRETAZIONI

La cessione del contratto di leasing alla propria immobiliare è abusiva

La risposta ad interpello 742 del 21.10.2021 ha valutato come elusiva una sequenza di operazioni così strutturata:

- un professionista, che detiene un immobile strumentale per l'esercizio dell'attività professionale, lo cede ad una società immobiliare;
- la componente reddituale derivante all'operazione è pari al corrispettivo di cessione del contratto (articolo 54, comma 1 quater del Tuir), a prescindere dal valore normale del bene;
- la società immobiliare (partecipata integralmente dallo stesso soggetto) concede in sublocazione l'immobile ad un'associazione professione, della quale lo stesso contribuente fa parte.

Ad avviso dell'Agenzia, questa operazione è volta ad aggirare la tassazione della plusvalenza che si realizzerebbe se il contratto di leasing venisse conferito nella società immobiliare. L'eccessiva strutturazione dell'operazione risponde solo all'esigenza di evitare la tassazione del passaggio di contratto al valore normale (al netto dei debiti per canoni residui).

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 21.10.2021 n. 742

OPERAZIONI STRAORDINARIE

INTERPRETAZIONI

Scissione asimmetrica e donazione di quote non sono elusive

L'operazione prospettata di passaggio generazionale e di separazione di proprietà si configura nelle seguenti fasi:

- concentrazione delle quote su un unico soggetto (che già deteneva una percentuale vicina al 100%) sia di una holding sia di una immobiliare partecipata;
- fusione per incorporazione delle due società;
- scissione non proporzionale in tre società distinte, ciascuna posseduta integralmente dall'unico socio;
- donazione in ciascuna delle società della nuda proprietà ad uno dei tre figli.

Secondo l'Agenzia delle entrate la sequenza prospettata non ha carattere abusivo, poiché non comporta il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, non ravvisandosi alcun contrasto con la ratio di disposizioni tributarie né con i principi dell'ordinamento.

Nell'ambito della operazione prospettata, è come di consueto sottolineato che le società continueranno a svolgere attività immobiliare, che non sono previste cessioni di quote e che nessun immobile verrà destinato al godimento personale dei soci.

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 21.10.2021 n. 741

Dal bonus aggregazioni si decade se intervengono operazioni sui soci

La vicenda oggetto di interpello riguarda il tema della decadenza dal bonus aggregazioni: ricordiamo che la norma prevede quando le società che risultano dall'aggregazione realizzano ulteriori operazioni straordinarie (salvo la possibilità di presentare interpello disapplicativo).

Nel caso di specie, come speso avviene, le operazioni successive interessano però i soci a monte della società risultante al processo.

L'agenzia delle entrate, tuttavia, ribadisce il contenuto della Circolare 16/E del 21 marzo 2007, che ha evidenziato come "*considerato che l'aggiramento delle norme disciplinanti i presupposti dell'agevolazione può attuarsi attraverso ulteriori operazioni poste in essere non solo dalla società risultante dall'aggregazione, ma anche mediante speculari operazioni effettuate dai soci - come si evidenzia nell'allegato tecnico alla presente circolare - deve ritenersi che anche queste ultime operazioni possono comportare la decadenza dall'agevolazione. In tal caso anche il socio presenterà istanza di interpello*"

Pertanto, le operazioni straordinarie attuate dai soci della società risultante dall'aggregazione possono comportare la decadenza dall'agevolazione (cfr. anche la risposta ad interpello n. 194 pubblicata il 18 marzo 2021) salvo la presentazione da parte dei soggetti interessati di apposita istanza di interpello c.d. disapplicativo.

Nel caso di specie, però, poiché prima dell'operazione agevolata uno dei soci possedeva già una quota nella società agevolabile, le Entrate ritengono che mancasse fin dall'inizio il requisito dell'indipendenza, per cui non è neanche ammissibile la presentazione dell'interpello disapplicativo.

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 19.10.2021 n. 730

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

GIURISPRUDENZA

Il transfer pricing si applica ai finanziamenti infragruppo

Secondo la Sentenza di Cassazione 12.10.2021 n. 27636, l'articolo 110 del Tuir "*non integra una disciplina antielusiva in senso proprio ma è finalizzata alla repressione del fenomeno economico del transfer pricing (spostamento d'imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti) in sé considerato: la ratio della normativa, quindi, va rinvenuta nel principio di libera concorrenza, sicché la valutazione in base al valore normale (previsto dall'art. 9 TUIR) investe la sostanza economica dell'operazione, che va confrontata con analoghe operazioni realizzate in circostanze comparabili in condizioni di libero mercato tra soggetti indipendenti e prescinde dalla capacità originaria di produrre reddito e da qualsiasi obbligo negoziale (Cassazione n. 7493 del 15.4.2016 e Cassazione n. 13387 del 30.6.2016; da ultimo vedi Cassazione n. 21828 del 9.10.2020)*"

Nell'ambito della stessa sentenza viene però ribadita anche la deducibilità degli interessi passivi sostenuti per ottenere la provvista finanziaria per l'erogazione del prestito alle società controllate.

Cassazione, Sentenza 12.10.2021 n. 27636