



a Deloitte business

NEWSLETTER



Numero 19/2021

IN QUESTO NUMERO

LEGISLAZIONE

Definite le date per richiedere il credito di imposta per il settore tessile e della moda

INTERPRETAZIONI

Come recuperare il disallineamento tra ammortamenti del primo anno

Nessun reddito per i soci di società semplice che cede partecipazioni affrancate

La doppia scissione asimmetrica non configura abuso del diritto

GIURISPRUDENZA

L'immobile adibito a bar ristorante è considerato azienda

Successione: il coacervo non si applica neanche all'erosione delle franchigie

Al socio estraneo alla gestione non possono essere imputati utili in nero

Per la Cassazione la rivalsa agenti si deduce in diciotto anni

Nel patto di famiglia le compensazioni si considerano donazioni del disponente

DOTTRINA

Primi commenti di Assonime su patent box e sanatoria per i crediti di imposta

IMPOSTE SUI REDDITI

INTERPRETAZIONI

Come recuperare il disallineamento tra ammortamenti del primo anno

L'Agenzia delle Entrate ha preso in considerazione il caso in cui, nel primo anno di entrata in funzione di un bene ammortizzabile:

- l'ammortamento civilistico, in applicazione del criterio del pro-rata temporis, è stato determinato applicando al costo storico il coefficiente di ammortamento civilistico ragguagliato ad anno a seconda del momento di entrata in funzione del bene (1/12 ogni mese);
- dal punto di vista fiscale, è stato utilizzato un coefficiente di ammortamento ridotto alla metà ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del TUIR.

I disallineamenti generati dall'imputazione a conto economico di quote di ammortamento contabile più alte di quelle massime consentite dalla normativa fiscale sono stati oggetto di variazioni in aumento nella dichiarazione dei redditi.

Il recupero di questi disallineamenti potrà avvenire nel primo periodo utile. Infatti, l'Agenzia richiama i chiarimenti forniti nella risoluzione n. 98/E del 19 dicembre 2013 in merito alla problematica delle modalità di "riassorbimento" della svalutazione delle immobilizzazioni materiali avente rilevanza solo civilistica.

Con la risoluzione era stato precisato che la svalutazione può essere recuperata deducendo quote di ammortamento più alte rispetto a quelle imputate al conto economico, attraverso l'effettuazione di variazioni in diminuzione nella dichiarazione dei redditi; tali variazioni devono essere determinate nella misura massima consentita, pari alla differenza tra la quota di ammortamento fiscale (calcolata in base al coefficiente previsto dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988) e la quota di ammortamento imputata a conto economico.

Pertanto, anche nel caso di specie la variazione in diminuzione ai fini IRES potrà essere effettuata nel primo periodo di imposta in cui vi è "capienza" per la deduzione di un'ulteriore quota di ammortamento fiscale.

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 3.11.2021 n. 761

Nessun reddito per i soci di società semplice che cede partecipazioni affrancate

Nella risposta a ad interpello 28.10.2021 n. 754, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che la distribuzione ai soci di società semplice di somme non tassate in capo alla società non produce nessun reddito in capo ai soci.

Nel caso particolare, la società semplice ha ceduto una partecipazione oggetto di una precedente rivalutazione (con perizia e pagamento dell'imposta sostitutiva) e conseguentemente ha realizzato un capital gain pari a zero.

Secondo l'Agenzia, la "conseguente distribuzione ai soci delle somme derivanti dalla predetta cessione non può dar luogo a tassazione in capo al socio in quanto le somme attribuite derivano dalla cessione di una partecipazione che ha determinato la realizzazione da parte della Società Semplice di un reddito diverso di natura finanziaria pari a zero."

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 28.10.2021 n. 754

GIURISPRUDENZA

Per la Cassazione la rivalsa agenti si deduce in diciotto anni

L'ordinanza 29979 del 25 ottobre 2021 della Corte di Cassazione introduce nuovi elementi di incertezza relativi alla deduzione della indennità di rivalsa pagata dall'agente assicurativo subentrante.

Nella pronuncia vengono richiamati sia la stretta correlazione tra l'indennità e il valore economico del portafoglio attribuito all'agente subentrante sia l'obbligo del pagamento della rivalsa posto a carico dell'agente subentrante, che trae immediata utilità dall'avviamento (cioè dal "portafoglio clienti") del predecessore.

La conclusione della Suprema Corte relative alla deduzione della somma pagata è che *“non v'è ragione perché essa, sul versante tributario, non sia assoggettata alle regole previste dal Testo Unico per l'ammortamento dei beni immateriali (articolo 103 TUIR), ossia alla prescrizione del terzo comma, per cui «Le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del valore stesso»”*.

È da sottolineare che, esattamente al contrario, l'Agenzia delle Entrate ha recentemente sostenuto la deducibilità di queste somme nella misura imputabile a ciascun esercizio nella risposta ad interpello n. 317 del 7 settembre 2020.

Cassazione, Ordinanza 25 ottobre 2021 n. 29979

DOTTRINA

Primi commenti di Assonime su patent box e sanatoria per i crediti di imposta

La circolare Assonime è dedicata ad un primo sintetico commento sugli interventi normativi contenuti nel decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146

Si tratta in particolare di due aspetti:

- procedura di “riversamento spontaneo” prevista ai commi 7 e seguenti dell'art. 5 in favore dei contribuenti che hanno utilizzato in compensazione il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo;
- “sostituzione”, prevista dall'art. 6, del regime di Patent Box con un nuovo regime agevolativo.

Assonime, Circolare n. 30 del 29 ottobre 2021

IVA E IMPOSTE INDIRECTE

GIURISPRUDENZA

Nel patto di famiglia le compensazioni si considerano donazioni del disponente

Iniziano a formarsi decisioni delle commissioni di merito che recepiscono l'orientamento della Cassazione sul tema della tassazione (ai fini dell'imposta di donazione) dei conguagli che gli assegnatari devono liquidare ai familiari nell'ambito del patto di famiglia.

Ricordiamo preliminarmente che la sentenza 24.12.2020 n. 29506 della Cassazione ha fissato i seguenti principi:

"1) Il patto di famiglia di cui agli articoli 768 bis e seguenti codice civile è assoggettato all'imposta sulle donazioni sia per quanto concerne il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie, operata dall'imprenditore in favore del discendente beneficiario, sia per quanto riguarda la liquidazione della somma corrispondente alla quota di riserva, calcolata sul valore dei beni trasferiti, effettuata dal beneficiario in favore dei legittimari non assegnatari;

2) In materia di disciplina fiscale del patto di famiglia, alla liquidazione operata dal beneficiario del trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie in favore del legittimario non assegnatario, ai sensi dell'articolo 768 quater codice civile è applicabile il disposto dell'articolo 58, comma 1, DLgs. n. 346 del 1990, intendendosi tale liquidazione, ai soli fini impositivi, donazione del disponente in favore del legittimario non assegnatario, con conseguente attribuzione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio;

3) L'esenzione prevista dall'articolo 3, comma 4 ter, DLgs. n. 346 del 1990, si applica al patto di famiglia solo con riguardo al trasferimento dell'azienda e delle partecipazioni societarie in favore del discendente beneficiario, non anche alle liquidazioni operate da quest'ultimo in favore degli altri legittimari."

Alla luce di queste considerazioni, la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo ha adottato una sentenza pienamente in linea con i criteri sopra enunciati. In particolare, il conguaglio dovuto dal beneficiario del patto a favore della sorella è stato ritenuto tassabile solo per la parte eccedente la franchigia (1 milione di euro) e all'aliquota del 4 %, trattandosi di donazione da parte del genitore disponente.

Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, Sentenza 12 luglio 2021 n. 552/6/21

L'immobile adibito a bar ristorante è considerato azienda

Nella Sentenza 2.11.2021 n. 30974 la Cassazione conclude per la possibilità di riqualificare una cessione di immobile in cessione di azienda, a determinate condizioni, anche dopo le modifiche intervenute nell'articolo 20 del TUR.

Nel caso particolare, occorre valutare se il solo atto di cessione di un immobile adibito a bar-ristorante, presentato alla registrazione, configurasse o meno una cessione di azienda o di ramo di azienda.

I giudici ricordano che nell'ordinamento tributario non si rinviene una definizione specifica della nozione di azienda; occorre, pertanto fare riferimento alla normativa di carattere civilistico. L'azienda, ai sensi dell'articolo 2555 del codice civile è *"il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa"*. Dalla definizione richiamata emerge che elementi costitutivi dell'azienda sono i beni *"organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'attività di impresa"*. La qualifica di bene aziendale deriva, quindi, dalla destinazione funzionale ad esso impresa dall'imprenditore, a nulla rilevando il titolo giuridico, reale od obbligatorio, che ne legittima l'utilizzo in un dato processo produttivo.

Per integrare la nozione è necessario definire il concetto di "beni" organizzati dall'imprenditore; a tal fine non si può dubitare che un bene in senso stretto, come un immobile in cui si esercita l'attività, faccia parte del complesso organizzato denominato azienda.

Pertanto, in considerazione del fatto che l'immobile è organicamente finalizzato all'esercizio dell'attività d'impresa ed autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività da parte del cessionario, correttamente la cessione è stata esclusa dal campo Iva e dovrà scontare l'imposta di registro.

Cassazione, Sentenza 2.11.2021 n. 30974

Successione: il coacervo non si applica neanche all'erosione delle franchigie

La pronuncia della Commissione Regionale del Piemonte interviene su un tema spesso oggetto di contenzioso, e precisamente la questione se l'istituto del coacervo delle donazioni ai fini successori, previsto dall'articolo 8 del TUS, sia stato abrogato o meno dall'articolo 2, comma 47, del Dl. 286 del 2006, in quanto incompatibile con il sistema di tassazione basato su aliquota fissa e non progressiva.

La vicenda è stata oggetto di analisi anche da parte della Cassazione, che inizialmente, con la sentenza n. 11677 del 2017, aveva affermato l'applicabilità dell'istituto; tuttavia, più recentemente, con numerose pronunce del 2018 (ordinanze n. 12779 del 23.5.2018, n. 32830 n. 32819 e n. 32818 del 19.12.2018) e del 2019 (n. 758 del 15.1.2019) si è espressa in senso difforme - riprendendo un orientamento già espresso con pronunce del 2016 - affermando, quindi, la non applicabilità dell'istituto né per determinare le aliquote né per il calcolo della capienza della franchigia. Ciò in considerazione del fatto che con l'introduzione delle aliquote fisse sul valore del relitto è venuta meno la finalità antielusiva dell'articolo 8 del Tus: si tratta, quindi, di una abrogazione implicita per incompatibilità dell'applicazione della norma al nuovo regime impositivo.

La Commissione Regionale del Piemonte dichiara espressamente di non avere motivi per discostarsi dalle ultime pronunce della Suprema Corte, condividendone il ragionamento logico/giuridico.

Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, Sentenza 20.7.2021 n. 594/3/21

CREDITI DI IMPOSTA, ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE



LEGISLAZIONE

Definite le date per richiedere il credito di imposta per il settore tessile e della moda

Il credito introdotto dall'articolo 48-bis del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 per il settore tessile e della moda 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 beneficio. Il modello per la richiesta è stato approvato con il provvedimento 11.10.2021 n. 262282 dell'Agenzia delle Entrate.

L'attuale disposizione definisce i termini di presentazione, che sono:

- dal 29 ottobre 2021 al 22 novembre 2021, con riferimento al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni del DPCM 9 marzo 2020;
- dal 10 maggio 2022 al 10 giugno 2022, con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021.

Agenzia delle Entrate, Provvedimento 28.10.2021 n. 293378



GIURISPRUDENZA

Al socio estraneo alla gestione non possono essere imputati utili in nero

In una società a base ristretta, il socio può vincere la presunzione di distribuzione di dividendi associati ai maggiori ricavi accertati se dimostra la propria estraneità alla gestione sociale. Lo conferma l'ordinanza 29794/2021 della Cassazione.

Nel caso di specie gli elementi di fatto considerati sono due: i rapporti tra il socio e il socio amministratore si erano profondamente deteriorati tanto che tra gli stessi sono insorti liti giudiziarie civili e procedimenti penali; il socio amministratore aveva revocato l'incarico al commercialista di fiducia della società. Da siffatti elementi i giudici hanno desunto con un ragionamento logico-deduttivo fondato sui dati della comune esperienza che il socio non aveva possibilità di effettuare controlli sull'attività gestoria dell'amministratore, responsabile dell'acquisizione degli utili in nero, per l'assenza di contatti tra amministratore e socio stante i rapporti altamente conflittuali tra loro intercorrenti, e non era neanche in grado di venire a conoscenza dell'andamento e delle dinamiche attraverso il commercialista di fiducia.

L'accertata estraneità del socio alla gestione e conduzione della società consente quindi di superare la presunzione di distribuzione degli utili extrabilancio.

Cassazione, Ordinanza 25.10.2021 n. 29794

OPERAZIONI STRAORDINARIE

INTERPRETAZIONI

La doppia scissione asimmetrica non configura abuso del diritto

Una risposta ad uno specifico interpello ha giudicato non elusiva la scissione di due società in accomandita semplice di gestione immobiliare, ciascuna posseduta in parti uguali da due fratelli, mediante la quale:

- la società ALFA viene scissa in altre due società in accomandita semplice ognuna con socio (al 100%) uno dei due fratelli attuali soci della scindenda;
- la società BETA S.a.s. viene scissa in altre due società in accomandita semplice, ognuna con socio (al 100%) uno dei due fratelli attuali soci della scindenda.

Ciascuna società beneficiaria avrebbe inizialmente quale socio accomandatario uno dei due fratelli ed inizialmente nessun socio accomandante, ma nel termine di sei mesi dall'efficacia di ciascuna operazione di scissione ogni fratello procederà a ricostituire la pluralità dei soci mediante la donazione di una quota a favore di ciascuno dei propri due figli.

Secondo l'Agenzia, *“stante la peculiarità della riorganizzazione prospettata - in cui l'equilibrio economico tra i valori delle partecipazioni detenute dai soci delle scindende (prima delle scissioni) e quelli delle partecipazioni che gli stessi riceveranno nelle beneficiarie può dirsi tale solo avendo riguardo a entrambe le scissioni complessivamente considerate - il presente giudizio di non abusività ai fini delle imposte dirette presuppone che l'assenza di conguagli incrociati tra i soci nelle due scissioni abbia finalità di mera semplificazione, senza che si determini un minor carico fiscale rispetto a quello che si avrebbe in presenza dei conguagli suddetti.”*

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 27.10.2021 n. 746