

SINTESI INTERPELLI GENNAIO 2024

Per vedere il testo completo dell'interpello, cliccare sulla scritta riportante il numero e la data corrispondenti

Risposta n. 27 del 31/01/2024

IRAP – concordato preventivo – marchio – cessione – plusvalenza – rilevanza

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in relazione al trattamento fiscale della plusvalenza realizzata a seguito della cessione di un marchio di impresa avvenuta nel contesto di un concordato preventivo (i.e. procedura di concordato preventivo liquidatorio pieno omologato). È chiarito che la plusvalenza realizzata a seguito della cessione del solo marchio di impresa avvenuta nell'ambito del concordato assume rilevanza ai fini IRAP, secondo le regole ordinarie, stante la sua classificazione contabile nella Voce A.5) del Conto Economico. L'Interpello precisa che nell'ambito della disciplina IRAP non sono previste specifiche disposizioni relative alla determinazione del valore della produzione con riferimento a operazioni realizzate in attuazione di un concordato preventivo: dunque, in relazione ai componenti reddituali derivanti da tali operazioni trova applicazione l'ordinaria disciplina IRAP nella misura in cui questi siano correttamente classificati ai fini contabili nelle voci di conto economico rilevanti ai fini del predetto tributo, tranne nel caso in cui derivino da operazioni di cessione di azienda.

Prassi correlata: Risoluzione 1° marzo 2004, n. 29/E; Circolare 26 maggio 2009, n. 27/E

Risposta n. 26 del 30/01/2024

Trattamento ai fini IVA della cessione di terreni nell'ambito della realizzazione di un edificio in project financing – Permuta

Nel caso di specie, un Comune ed una Società (i.e. Alfa SRL) chiedono di conoscere il corretto trattamento ai fini IVA dell'operazione con cui viene trasferita a tale Società (che dovrà progettare, costruire e gestire un edificio scolastico da realizzare in località X mediante l'istituto della finanza di progetto) la proprietà di alcuni terreni a titolo di parziale corrispettivo della prestazione assunta da quest'ultima con la sottoscrizione di una specifica Convenzione. A giudizio dell'Agenzia delle Entrate, tale Comune dovrà pagare l'Iva sui terreni ceduti, trattandosi di un'operazione di permuta per la quale è prevista l'applicazione dell'imposta. Si configura il duplice assoggettamento all'imposta quando lo scambio (i.e. bene contro bene, bene contro servizio, servizio contro servizio) avviene tra due soggetti passivi IVA; quando una delle parti è un "privato" è imponible solo l'operazione posta in essere dal soggetto passivo IVA, mentre l'operazione effettuata dal privato sconterà le imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Prassi correlata: Interpello n. 194 del 2022. Ai fini IVA, la permuta ricorre tutte le volte che la cessione di un bene o la prestazione di un servizio è effettuata da un soggetto a scomputo del corrispettivo monetario dallo stesso dovuto a fronte di una diversa cessione di beni o prestazione di servizi effettuata a suo favore da un altro soggetto. La permuta è connotata dalla natura della controprestazione, rappresentata non dalla corresponsione di un "prezzo" in denaro, bensì dalla cessione di un bene o dall'effettuazione di una prestazione. Ciascuna delle operazioni in cui si articola la permuta è trattata ai fini IVA in modo autonomo, ossia ogni prestazione o cessione è soggetta alla propria disciplina e deve essere esaminata singolarmente per quanto concerne l'imponibilità, il momento impositivo, la base imponible e l'aliquota da applicare (cfr. Risoluzione 16 febbraio 2005, n. 21/E).

Risposta n. 24 del 29/01/2024

Servizio Idrico Integrato – bollette/fatture emesse tramite Sistema di Interscambio – esigibilità dell'IVA – articolo 2 del decreto ministeriale 24 ottobre 2000, n. 370

Nel caso di specie – relativo ad una Società in house di una Regione che le ha affidato il Servizio Idrico Integrato di un Comune (SII) - si chiede di sapere se l'IVA addebitata in rivalsa ai clienti finali è esigibile al momento del pagamento della relativa fattura, a prescindere dalla circostanza che la stessa sia trasmessa elettronicamente tramite il sistema di interscambio ("SdI"). A giudizio dell'Agenzia delle Entrate, anche nelle ipotesi di fatture emesse tramite SdI da società in house cui è affidata la gestione del SII, la relativa IVA diviene esigibile nel momento in cui l'operazione si considera effettuata ai fini IVA, ossia alla data di fatturazione.

Prassi correlata: *Interpello n. 476/2019 (è chiarito che la disciplina in materia di fattura elettronica non ha creato una categoria sostanziale nuova o diversa dalla fattura ordinaria, con la conseguenza che, pur nel limite della compatibilità con gli elementi che le caratterizzano, continuano a trovare applicazione tutti i chiarimenti già in precedenza emanati con riferimento alla fatturazione, nonché le deroghe previste da specifiche disposizioni normative di settore - cfr. anche Risoluzioni n. 88/E del 19 ottobre 2015 e n. 98/E del 25 novembre 2015)*

Risposta n. 23 del 29/01/2024

Credito di imposta per le Zone Economiche Speciali (ZES) – art. 5 del decreto-legge n. 91 del 2017 – immobile – acquisto – contratto con patto di riservato dominio

Si chiedono chiarimenti in relazione all'acquisto di un immobile strumentale nuovo in una ZES per il tramite di un contratto di acquisto con patto di riservato dominio. L'Interpello precisa che l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali di competenza, di cui all'art. 109 del TUIR, con la conseguenza che i corrispettivi e le spese di acquisizione si considerano sostenute alla data di stipulazione dell'atto, non tenendo conto delle clausole di riserva della proprietà, di cui agli artt. 1523 e ss. cc.

Prassi correlata: *Circolare n. 34/E del 3 agosto 2016*

Risposta n. 22 del 29/01/2024

Operazione di merger leveraged buy-out (MLBO) – fusione inversa – retrodatazione – posizioni soggettive delle società partecipanti – disapplicazione – condizioni – consolidato fiscale della target – operazione straordinaria – continuazione – perdite ante consolidato fiscale della veicolo – utilizzabilità da parte della fiscal unit – esclusione – reinvestimento da parte degli ex soci – ACE – abuso del diritto – condizioni – probatorio ACE finanziamento soci e aumento di capitale – disapplicazione disciplina antielusiva – condizioni

Nel caso di specie, due Società - ALFA e BETA - hanno presentato un'unica istanza contenente diversi quesiti riconducibili a interPELLI disapplicativi, ordinari, antiabuso e probatorio in relazione ad una operazione di MLBO avente ad oggetto l'acquisizione delle partecipazioni di ALFA e la successiva fusione per incorporazione della società veicolo dell'operazione, BETA. L'interpello, dopo aver descritto i punti salienti attraverso cui si articola detta operazione, specifica che: 1) i requisiti minimi di vitalità economica devono sussistere non solo nel periodo precedente a quello in cui è stata deliberata la fusione, ma devono continuare a permanere fino al momento in cui la fusione viene attuata (cfr., anche la Risoluzione n. 143/E/2008); 2) la fusione per incorporazione di una società esterna al consolidato da parte di una società consolidata o da parte della società (o ente) consolidante non rappresenta un'ipotesi di interruzione del regime di tassazione consolidata (sempre che permangano i requisiti di cui all'art. 117 del TUIR). Inoltre, come si legge nell'Interpello, l'operazione di reinvestimento da parte degli ex soci di maggioranza di ALFA configura un vantaggio fiscale indebito in ragione della creazione artificiosa di base ACE in capo alla società veicolo (BETA); nonostante l'operazione di reinvestimento realizzi un incremento patrimoniale della società veicolo, la stessa non determina l'immissione di nuove risorse finanziarie, violando dunque la ratio ispiratrice della disciplina ACE. Tale reinvestimento costituisce una mera operazione di natura "circolare", che non produce alcun effetto significativo diverso dall'ottenimento di un indebito vantaggio fiscale, consistente nella costituzione artificiosa di base ACE (cfr. Principio di diritto n. 1 del 29 gennaio 2019).

Risposta n. 20 del 26/01/2024

Errata applicazione dell'inversione contabile – recupero dell'IVA corrisposta a titolo di rivalsa in presenza di un pro-rata di indetraibilità – articolo 60, ultimo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972

Secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate, una volta effettuato il pagamento dell'IVA addebitata in via di rivalsa dal prestatore, il soggetto Istante (i.e. nel caso di specie, tale soggetto nel corso degli anni ha ricevuto prestazioni di servizi per le quali il prestatore ha erroneamente applicato il regime dell'inversione contabile) potrà esercitare il diritto alla detrazione alle condizioni esistenti al momento di effettuazione delle originarie operazioni; dovrà essere applicata all'IVA addebitata in rivalsa il pro-rata di indetraibilità relativo a ciascun periodo di imposta oggetto di accertamento. Al fine di garantire la neutralità, l'IVA già versata potrà essere richiesta a rimborso, ai sensi dell'art. 30-ter DPR 633/1972.

Prassi correlata: Risoluzione n. 75/E del 14 settembre 2016; cfr. anche la Circolare n. 35/E del 17 dicembre 2013, nella quale è specificato che il contribuente può esercitare la rivalsa dopo aver effettivamente pagato all'Erario l'imposta accertata, le sanzioni e gli interessi. L'esercizio del diritto a detrazione da parte del cessionario o committente è subordinato, in deroga agli ordinari principi, all'avvenuto pagamento dell'IVA addebitatagli in via di rivalsa dal cedente o prestatore.

Risposta n. 18 del 26/01/2024

Contributo di solidarietà temporaneo dovuto per l'anno 2023 – art. 1, commi da 115 a 121, della legge n. 197 del 2022 – base imponibile – risarcimento danni – rilevanza

La Società Istante, attiva nel settore della distribuzione petrolifera con un brand utilizzato nelle proprie stazioni di servizio, chiede di sapere se un ristoro ricevuto nel 2022 (i.e. ristoro della perdita per il mancato guadagno in relazione ai prodotti commercializzati) relativo ad una controversia sorta trenta anni fa sia rilevante ai fini della determinazione della base imponibile del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023. A giudizio dell'Agenzia delle Entrate tale ristoro, che è sostitutivo di un reddito imponibile, concorre alla formazione della base imponibile del contributo di solidarietà. L'interpello cita la Circolare n. 4/E/2023, nella quale si legge che rileva, ai fini del calcolo della base imponibile del contributo, l'ammontare di reddito determinato in base alle previsioni del titolo II, capi II e IV, del TUIR, conseguito nei cinque periodi di imposta precedenti a quello in corso al 1° gennaio 2023; occorre fare riferimento all'importo indicato al rigo RF63 del modelli di dichiarazione dei Redditi SC, che costituisce il reddito imponibile ai fini del contributo.

Prassi correlata: Interpello n. 9/E del 4 agosto 2020; Circolare 23 febbraio 2023, n. 4/E (i.e. la scelta del Legislatore è stata quella di "ancorare" la base imponibile del Contributo dei cinque periodi di imposta presi in considerazione agli ammontari dei corrispondenti redditi imponibili lordi ai fini IRES, ossia al lordo dell'utilizzo delle perdite degli esercizi precedenti e delle deduzioni ACE)

Risposta n. 17 del 26/01/2024

Art. 110 del decreto-legge n. 104 del 2020 – rivalutazione – riserva in sospensione d'imposta in parte affrancata – scissione – modalità di ripartizione

Sono forniti alcuni chiarimenti in relazione alla rivalutazione prevista dall'art. 110 del D.L. n. 104/2020 (i.e. nel caso di specie, il saldo attivo di rivalutazione è stato parzialmente affrancato, mediante versamento dell'imposta sostitutiva del 10%) nel contesto di una operazione di scissione parziale proporzionale. L'interpello precisa che l'affrancamento parziale del saldo attivo di rivalutazione dovrà essere ripartito in proporzione al maggior valore rivalutato dei singoli beni oggetto di rivalutazione; l'importo oggetto di affrancamento andrà a ridurre l'ammontare del saldo attivo di rivalutazione idealmente attribuibile ai singoli asset oggetto di rivalutazione, in proporzione all'ammontare del maggior valore rivalutato degli stessi. Inoltre, posto che nel caso di specie la scissione è stata effettuata nel corso del c.d. "periodo di sorveglianza" previsto dall'art. 110 citato, la riserva di rivalutazione andrà ricostituita in relazione ai beni rivalutati rispettivamente attribuiti alla beneficiaria, e rimasta in capo alla società scissa. L'importo della riserva in sospensione da ricostruire in capo alla beneficiaria sarà pari all'ammontare dell'originario saldo attivo di rivalutazione idealmente attribuibile agli asset trasferiti per effetto della scissione, al netto della quota affrancata (la riserva in sospensione in capo alla scissa si ridurrà corrispondentemente).

Prassi correlata: Circolare n. 6/E/2022 (è specificato che il comma 2 dell'art. 110 citato, a differenza delle precedenti leggi di rivalutazione, consentiva di rivalutare anche singoli beni mobili o immobili (ammortizzabili e non ammortizzabili) e non necessariamente tutti quelli appartenenti alla medesima categoria omogenea, ma non ammetteva una rivalutazione parziale degli stessi).

Risposta n. 16 del 26/01/2024

Contributo di solidarietà temporaneo dovuto per l'anno 2023 – art. 1, commi da 115 a 121, della legge n. 197 del 2022 – base imponibile – riconoscimento di ulteriori incentivi da parte del GSE riferiti a precedenti periodi d'imposta – rilevanza

Nel caso di specie, la Società Istante ha chiesto al GSE di annullare ex tunc l'opzione per il c.d. regime "spalma incentivi" (di cui all'art. 1, comma 3, lettera b), del Decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito con modificazioni dalla Legge 21 febbraio 2014, n. 9), e di corrisponderle la differenza di incentivo dovuta per il periodo 20xx-20xx+6. Il GSE ha accolto tale richiesta, rimborsando la differenza di incentivo dovuta per il periodo 20xx-20xx+6, che veniva rilevata nel Bilancio chiuso al 30 giugno 2022 come sopravvenienza attiva. A giudizio dell'Agenzia delle Entrate, tale sopravvenienza (nella specie, la differenza di incentivo dovuta per il periodo 20xx-20xx+6, rilevata nel Bilancio chiuso al 30 giugno 2022) concorre alla formazione della base imponibile del Contributo.

Cfr. anche nell'Interpello n. 18, sopra commentato.

Risposta n. 14 del 24/01/2024

Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi – art. 1, commi 1051 e ss., della legge n. 178 del 2020 – ipotesi di esclusione – imprese operanti in concessione e a tariffa – raccolta e smaltimento dei rifiuti

La fattispecie oggetto dell'Interpello concerne una Società a capitale pubblico che opera in regime "in house providing" nel settore del trattamento e dello smaltimento dei rifiuti. Tale Società ha effettuato nel corso del periodo di concessione 4 investimenti, aventi ad oggetto l'acquisto di impianti, macchinari e attrezzature funzionali alla trasformazione tecnologica 4.0. Sono forniti i seguenti chiarimenti: i) la circostanza che la Società svolga esclusivamente l'attività di smaltimento dei rifiuti, e non anche quella di raccolta degli stessi, non è ostativa alla possibilità che la stessa Società sia esclusa dalla fruizione del credito di imposta; ii) non possono essere considerate destinatarie del credito di imposta le imprese concessionarie quando l'effettuazione degli investimenti costituisce un adempimento degli obblighi assunti nei confronti dell'ente pubblico concedente, e sono previsti meccanismi (sub specie, di adeguamento del corrispettivo del servizio fornito, comunque denominato, e/o contribuzione del soggetto concedente) che sterilizzano il rischio economico dell'investimento.

Prassi correlata: Principio di diritto n. 7/2023 (l'art. 1, comma 1053, della Legge di Bilancio 2021 prevede alcune fattispecie di esclusione che impediscono di accedere al credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi; tra le esclusioni previste dal 1053 vi è quella concernente i beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti).

Risposta n. 12 del 22/01/2024

Scissione parziale proporzionale seguita dalla trasformazione agevolata della beneficiaria in società semplice ex legge n. 197 del 2022 – cessione a società commerciale degli immobili ricevuti per effetto della scissione – ricongiungimento in capo alla cessionaria dell'azienda e degli immobili strumentali – valutazione antiabuso ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 ai fini delle imposte dirette e indirette

Nell'operazione di riorganizzazione prospettata emerge che ALFA - Società per azioni che svolge attività di detenzione di partecipazioni e immobili - è titolare della quota rappresentativa dell'intero capitale sociale di BETA; inoltre, è proprietaria di immobili tutti concessi in locazione, tra cui quelli strumentali per natura locati a BETA (i.e. Immobili Beta). È precisato che la scissione di ALFA con assegnazione alla Società Beneficiaria degli Immobili Beta, e la successiva trasformazione agevolata di quest'ultima in società semplice, costituiscono operazioni funzionali esclusivamente a veicolare tramite una società semplice i predetti immobili - di proprietà di Alfa e già condotti in locazione da Beta stessa - in capo alla società conferitaria dell'azienda di BETA, "nell'ambito di un più articolato disegno di riorganizzazione mediante il quale gli immobili in questione continuano a essere utilizzati nell'ambito della medesima azienda (quella di Beta), modificandone semplicemente il relativo titolo giuridico (da locazione a proprietà)". Tali elementi hanno portato a ritenere che, ai fini delle imposte dirette, l'intera operazione è di fatto preordinata a indurre un vantaggio fiscale indebito "corrispondente alle minori imposte dovute in conseguenza della cessione degli Immobili Beta e della monetizzazione del prezzo di cessione degli stessi direttamente in capo ai Soci".

Risposta n. 11 del 22/01/2024

Società agricola – produzione energia elettrica – impianti fotovoltaici – requisiti – connessione all'attività agricola

L'Interpello fornisce chiarimenti in merito alla possibilità di considerare come connesso all'attività agricola il reddito derivante da una pluralità di impianti fotovoltaici – nel caso di specie, 3 - installati all'interno del fondo agricolo. È stato precisato (tra l'altro) che la verifica del volume d'affari fotovoltaico deve essere operata analiticamente al termine di ogni periodo di imposta; nel caso di superamento dei limiti previsti, la produzione di energia elettrica deve essere assoggettata ad imposizione ordinaria per la parte di potenza installata eccedente i 200 KW [i.e. 260.000 kwh anno], - cfr. requisito di cui alla lettera b), punto 2, paragrafo 4, della Circolare n. 32/E del 2009 - "non rilevando a tal fine l'eventuale sussistenza di ragioni anche di carattere eccezionale che abbiano comportato una riduzione del volume d'affari".

Prassi correlata: Circolare n. 32/E/2009 (tale Circolare, nel fornire indicazioni in merito alla determinazione del reddito derivante dalla produzione di energia elettrica e calorica da fonte fotovoltaica, ha precisato che sebbene tale produzione prescindendo dalla coltivazione del fondo (bosco o allevamento di animali), trattandosi di attività agricola "connessa" presuppone comunque un collegamento con l'attività agricola tipica, caratterizzata dalla presenza di un'azienda con terreni coltivati e distinti in catasto, siti nello stesso comune ove è sito il parco fotovoltaico, ovvero in comuni confinanti, con attribuzione di reddito agrario). Cfr. anche l'Interpello n. 33/2019.

Risposta n. 10 del 17/01/2024

Compensazione credito IVA società non "operative"– articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724

L'Interpello interviene sulla tematica della compensazione del credito IVA: nel caso di specie, il Soggetto istante ha ricevuto un avviso di accertamento avente ad oggetto anche la restituzione del credito IVA chiesto a rimborso (la Corte di Cassazione ha disposto la definitiva riscossione di quanto richiesto con tale avviso di accertamento). Tramite cartella esattoriale veniva richiesta la restituzione dell'IVA, e a fronte di tale richiesta è stata presentata istanza di rateizzazione in 72 rate mensili. Come si legge nell'Interpello, l'Istante potrà rigenerare il credito IVA oggetto di recupero previo versamento delle 72 rate mensili. Inoltre, potrà indicare nella dichiarazione IVA annuale la quota di credito IVA ripristinata, la quale confluirà nel quadro VX, al fine di chiederne il rimborso, ovvero portarlo in detrazione/compensazione.

Risposta n. 9 del 16/01/2024

Trattamento ai fini IVA dell'erogazione dell'acqua e dei servizi di collettamento e depurazione delle acque reflue

A giudizio dell'Agenzia delle Entrate, qualora l'erogazione dell'acqua e dei servizi di collettamento e depurazione delle acque reflue a favore degli utenti rappresenti un servizio pubblico, lo stesso è qualificabile quale prestazione di servizi, con la conseguenza che il momento di effettuazione del servizio è individuato dall'art. 6, comma 3, del D.P.R. n. 633/72, e ove territorialmente rilevante in Italia è imponibile ad IVA. Dal momento che il soggetto Istante rende tale servizio "in house providing" anche nei confronti di un Comune qualificabile come territorio extra-Ue, al fine di individuare lo status del soggetto committente extra-UE è necessario fare riferimento alle indicazioni fornite dalla prassi (cfr., ad esempio, la Circolare n. 37/E/11) che ha chiarito che il prestatore deve applicare, ove possibile, le disposizioni di cui agli artt. da 10 a 13-bis, nonché 17 e 18, del Reg. UE 282/2011.

Giurisprudenza e prassi correlata: *Cass. sentenze n. 19154/2018, n. 16426/2004, n. 382/2005 e n. 1549/2018 (è precisato che la fornitura di servizio idrico risulterebbe riconducibile nell'ambito del contratto di somministrazione di cose, ai sensi dell'art. 1559 c.c.). Si rimanda anche ai chiarimenti forniti nella Circolare 27 ottobre 2023, 30/E, paragrafo 3.7.1.1. nella quale si legge che "resta inteso che il prestatore, nell'utilizzo dell'ordinaria diligenza - cui è sempre tenuto - deve applicare, ove possibile, le disposizioni di cui agli artt. da 10 a 13-bis, nonché 17 e 18 del regolamento esecuzione (UE) 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011. Se nonostante tutto ciò il prestatore italiano non riesce ad avere contezza in maniera incontrovertibile della soggettività passiva del committente extra-UE, la prestazione di servizi si considera resa a un "privato" e quindi imponibile ad IVA in Italia).*

Risposta n. 6 del 12/01/2024

Contributi erogati con la finalità di promuovere la nascita di nuovi ecosistemi per l'innovazione al Sud

Nel caso di specie - la Società Istante ha dichiarato di aver concorso per l'ottenimento del contributo pubblico erogato con la finalità di promuovere la nascita di nuovi ecosistemi per l'innovazione al Sud, nell'ambito del PNRR - è precisato che i contributi pubblici erogati con tale finalità (attraverso una riqualificazione infrastrutturale che avviene mediante la realizzazione di infrastrutture materiali o la rigenerazione di quelle abbandonate), con il vincolo di acquisire beni strumentali, non sono soggetti alla ritenuta del 4%, di cui all'art. 28, comma 2, del DPR n. 600/73.

Prassi e giurisprudenza correlata: *Risoluzione 22 gennaio 2010, n. 2/E; Cass., sentenze del 14 gennaio 2011, n. 781 e del 21 marzo 2019, n. 7950.*