SINTESI INTERPELLI LUGLIO 2024

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

Risposta n. 163 del 29/07/2024

Iva e Imposta di Registro – Trattamento fiscale applicabile alle cessioni di immobili poste in essere da un Comune nei confronti di un Concessionario nell'ambito di una più ampia operazione di permuta

Il caso di specie concerne il trattamento ai fini IVA e dell'imposta di registro del trasferimento di diritti immobiliari, con particolare riferimento ad una operazione permutativa.

In particolare, un Comune chiede di conoscere il trattamento ai fini IVA dell'operazione di trasferimento ad una Società Concessionaria della proprietà di alcuni terreni, a titolo di parziale corrispettivo della prestazione assunta da tale Società con la sottoscrizione di una Convenzione, avente ad oggetto la realizzazione di un edificio scolastico. È specificato che la cessione dei beni immobili operata dal Comune nel contesto dell'operazione permutativa posta in essere con la Società Concessionaria non è riconducibile nell'ambito di applicazione dell'IVA, per carenza del presupposto soggettivo. Si applica, pertanto, l'imposta di registro nella misura proporzionale del 9%, ai sensi dell'art. 1, della Tariffa, Parte Prima, del TUR.

***Prassi e giurisprudenza unionale correlata**: cfr. Risoluzione 24 ottobre 2018, n. 80/E (è precisato che nell'ipotesi in cui l'atto sia relativo ad operazioni soggette ad Iva, l'imposta di registro trova applicazione in misura fissa. Se, invece, l'atto traslativo è relativo ad operazioni fuori dal campo di applicazione dell'Iva, si riespande l'ambito applicativo dell'imposta di registro che, in via generale, è dovuta in misura proporzionale, sempre che non ricorrano i requisiti per l'applicazione di un regime fiscale agevolato). Cfr. anche Interpello n. 322 del 3 giugno 2022, e le Sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea C-72/13 del 20 marzo 2014 e C-604/19 del 25 febbraio 2021).*

Risposta n. 162 del 29/07/2024

Iva – Aliquota applicabile alla cessione di un bene, ristrutturato, a un Comune da destinare a nuova sede municipale, cessione che avviene per effetto dell'estinzione del diritto di superficie, operata dal Comune, previsto dal contratto di locazione finanziaria in costruendo

L'Agenzia della Entrate, dopo aver descritto il contesto fattuale di riferimento - relativo alla ristrutturazione di una sede municipale, per il cui finanziamento si è optato per la locazione finanziaria in costruendo - ha precisato che nel caso di specie alla luce delle pattuizioni contrattuali non si realizza un "ritrasferimento" del diritto di proprietà a favore di un Comune sui beni immobili realizzati dall'appaltatore e finanziati da una società di leasing, dal momento che tale Comune acquisisce gli stessi per effetto dell'estinzione del diritto di superficie, in un primo momento concesso al soggetto finanziatore, come conseguenza del recesso previsto contrattualmente. Alle somme corrisposte dal Comune a fronte dell'esercizio di tale recesso non si applica l'aliquota IVA del 10%, essendo l'opera riconducibile a quelle di urbanizzazione secondaria.

***Prassi correlata**: in svariati documenti di prassi, è precisato che le opere di urbanizzazione "secondaria" sono quelle destinate a produrre servizi di interesse collettivo, in materia di economica, istruzione, cultura e tempo libero, nell'ambito di un centro abitato, al fine di migliorare il livello qualitativo di vita dei propri abitanti. Ai fini della qualificazione di determinati immobili quali opere di urbanizzazione secondaria occorre che tali immobili siano realizzati in funzione, ossia al servizio, di "zone urbanizzate o da urbanizzare" (cfr. Risoluzioni n. 157/E del 12 ottobre 2001 e n. 394/E del 28 dicembre 2007).*

Risposta n. 160 del 24/07/2024

Riorganizzazione mediante operazioni di conferimento in regime di realizzo controllato ai sensi dell'articolo 177, commi 2 e 2–*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir) – Interpello antiabuso ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), della legge 27 luglio 2000, n. 212

La fattispecie riguarda due operazioni di conferimento realizzate in sequenza finalizzate alla riorganizzazione dell'assetto di controllo di una Società, con l'obbiettivo di svilupparne l'operatività. In particolare, il primo conferimento è realizzato in regime di realizzo controllato, ai sensi dell'art. 177, comma 2, del TUIR: con tale conferimento i soci intendono creare un nuovo anello della catena partecipativa (Beta holding), cui attribuire funzioni specifiche (facility management e treasury). Il secondo conferimento avverrebbe invece a beneficio di quattro holding unipersonali di nuova costituzione, ciascuna interamente partecipata esclusivamente dal soggetto conferente. Anche tali conferimenti avverrebbero in regime di realizzo controllato. L'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato il contesto normativo di riferimento, ha precisato che le operazioni attraverso le quali si realizza il secondo conferimento sono volte alla strutturazione del gruppo composto da vari livelli di controllo (con le persone fisiche ai vertici) finalizzato a una migliore gestione del business, nonché all'ottimizzazione delle risorse, a beneficio degli obiettivi personali dei soggetti Istanti. Con la conseguenza che la riorganizzazione prospettata è in linea con la ratio delle norme sopra citate in tema di realizzo controllato.

Prassi correlata: *cfr. Interpello n. 215/2022 (è chiarito che il conferimento di partecipazioni da parte di persone fisiche in una newco holding, ai sensi dell'art. 177, comma 2, del TUIR non è elusivo).*

Risposta n. 158 del 18/07/2024

Contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 – ex art. 1, commi da 115 a 119, della legge n. 197 del 2022 – riserva da rivalutazione ex art. 110 del decreto–legge n. 104 del 2020 – rilevanza ai fini del calcolo del limite del 25 per cento del patrimonio netto

L'Interpello fornisce alcune indicazioni in ordine alla corretta interpretazione e applicazione dell'art. 1, commi 115- 119, della Legge 29 dicembre 2022, n. 197, che disciplina il contributo di solidarietà temporaneo per il 2023. Viene precisato che sul tema la scelta del Legislatore è stata quella di escludere dalla determinazione del contributo esclusivamente gli utilizzi delle riserve in sospensione di imposta, tra cui sono riconducibili quelle iscritte a seguito della rivalutazione ex art. 110 del Decreto-legge n. 104/2020, non affrancate. Tale riserva una volta affrancata confluirà tra le riserve di utili; in caso di sua distribuzione il socio dovrà assoggettare a tassazione l'importo percepito secondo le regole ordinarie. Nel caso di specie, ai fini del limite del 25% del contributo di solidarietà, la riserva da rivalutazione affrancata deve ritenersi inclusa nel patrimonio netto, ai sensi dell'art. 2424 c.c., concorrendo di conseguenza alla determinazione del predetto limite.

Prassi correlata*: cfr. Circolare 23 febbraio 2023, n. 4/E, nella quale è precisato che per le imprese residenti in Italia aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare, il contributo di solidarietà è dovuto per un ammontare pari al minor valore tra l'importo teorico del contributo e il 25% dell'ammontare di patrimonio netto risultante dal bilancio di esercizio relativo al 2021.*

Risposta n. 155 del 15/07/2024

Trattamento IVA dei pacchetti turistici e dei pacchetti ospitalità

Nel caso di specie, una Società riferisce di essere la filiale italiana di una società statunitense, e di avere come core business la fornitura di servizi di turismo esperienziale resi a persone che partecipano a eventi di sport, intrattenimento, moda e cultura. Sono stati posti due quesiti: con particolare riferimento ai cc.dd. Pacchetti ospitalità (Hospitality packages) offerti è precisato che

tra il titolo di accesso all'evento e gli altri servizi di ospitalità compresi nel pacchetto esperienziale non è rinvenibile quel nesso funzionale tra prestazione principale e prestazione accessoria, con la conseguenza che ciascuna operazione assume autonoma rilevanza ai fini IVA.

***Giurisprudenza unionale correlata**: sulla base del consolidato orientamento unionale, una prestazione è considerata accessoria ad una prestazione principale quando costituisce per la clientela non già un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore. L'applicazione del regime speciale IVA per pacchetti turistici prescinde dalla qualificazione formale del soggetto passivo come agenzia di viaggio, dal momento che le ragioni sottese a tale regime sono del pari valide nell'ipotesi in cui l'operatore economico non sia un'agenzia di viaggi o un organizzatore di giri turistici nel senso generalmente attribuito a detti termini, ma effettui operazioni identiche nell'ambito di un'altra attività (cfr. sentenza del 13 ottobre 2005, Causa C-200/04).*

Risposta n. 153 del 15/07/2024

IVA – Operazioni straordinarie – Nota di variazione – articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972

Nel caso di specie, la curatela di un fallimento in data 25 ottobre 2021 ha notificato con esito positivo un piano di riparto finale all'indirizzo PEC all'epoca indicato da una società succeduta nella posizione creditoria di un'altra società, nonostante quest'ultima fosse stata, a sua volta, incorporata da una terza società. L'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato la normativa di riferimento, ha precisato che in caso di fallimento del debitore l'errato indirizzo PEC comunicato al curatore non legittima, in capo al creditore, il recupero dell'IVA, né mediante una nota di variazione una volta decorso il relativo termine, né mediante l'istituto del rimborso c.d. "anomalo".

***Prassi correlata:** cfr. Circolare 17 aprile 2000, n. 77/E e Risoluzione n. 183 del 13 luglio 1995 (in tale Risoluzione è chiarito che per le eventuali variazioni dell'imponibile o dell'imposta, inerenti a rapporti pregressi trasferiti alla società beneficiaria, la procedura di rettifica prevista dall'art. 26 del DPR n. 633/1972 dovrà essere attuata da quest'ultima società subentrata nei diritti e negli obblighi della società scissa). Con riferimento al fallimento, il momento genetico del diritto alla variazione IVA coincide con la scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto, ovvero con la scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso, ex articolo 119 della Legge Fallimentare.*

Risposta n. 151 del 11/07/2024

Trattamento fiscale degli *"Energy Point"* incassati come attività di investimento

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta sul trattamento fiscale degli "Energy Point" - che costituiscono strumenti legati a progetti di efficienza energetica o produzione di energia - specificando che la loro conversione, che comporta il conseguimento di un eventuale provento collegato alla produzione di energia, deve essere considerata alla stregua di un provento di natura incerta. Più in dettaglio, tenuto conto che tale provento realizzato è condizionato ad un evento incerto, quale l'andamento della produzione di energia prodotta, lo stesso rientra tra i redditi diversi, di cui all'art. 67, comma 1, lettera c-quinquies), del TUIR. Tali redditi dovranno essere indicati nella Sez. II-A del Quadro RT del Modello Redditi PF. Ai soli fini del monitoraggio fiscale, il soggetto Istante sarà tenuto alla compilazione del quadro RW, al fine di indicare l'attività estera di natura finanziaria detenuta.

***Prassi correlata**: cfr. Circolare n. 165/1998.*

Risposta n. 150 del 11/07/2024

Imposta sostitutiva sui finanziamenti – Articoli 15 e seguenti del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 – Operazione di finanziamento formata all'estero e atto di costituzione di ipoteca a garanzia del finanziamento stipulato in Italia

Sono forniti alcuni chiarimenti in relazione alla disciplina applicabile ai mutui stipulati all'estero (nel caso di specie, in Germania), per i quali viene concessa a garanzia ipoteca volontaria su un immobile situato in Italia. L'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato la normativa di riferimento, ha specificato che nel caso di operazioni di finanziamento formate all'estero alle quali non si applica l'imposta sostitutiva, il regime agevolativo previsto in materia non può estendersi anche alle relative garanzie. In dettaglio, trattandosi (nel caso di specie) di operazioni di finanziamento formate all'estero per le quali non sussistono i requisiti per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, anche gli atti di costituzione di ipoteca volontaria a garanzia dei medesimi finanziamenti non possono fruire del regime dell'imposta sostitutiva, con la conseguenza che agli stessi si deve applicare il regime ordinario previsto dalle singole imposte dovute.

***Giurisprudenza correlata**: cfr. Corte Costituzionale, sentenza n. 242 del 20 novembre 2017; Risoluzione 10 aprile 2000, n. 45/E e 28 marzo 2013, n. 20/E, nella quale è specificato che l'imposta sostitutiva si applica se l'atto di finanziamento è formato per iscritto nel territorio dello Stato, avendo riguardo all'atto dal quale risulti il consenso negoziale in ordine agli elementi essenziali del contratto di finanziamento.*

Risposta n. 149 del 11/07/2024

Cessione di asset materiali e immateriali – precedente acquisto intracomunitario di beni – assenza di un'azienda – imposta sul valore aggiunto – imposta di registro

L'Interpello si esprime in relazione alla corretta qualificazione giuridico-tributaria della cessione di asset materiali e immateriali, al fine di stabilire se ai fini IVA e ai fini delle imposte dirette si possa o meno parlare di cessione di azienda. A giudizio dell'Amministrazione Finanziaria si rende necessario identificare i fattori rivelatori dell'esistenza dell'azienda o del ramo d'azienda. Nel caso di specie, gli asset materiali e immateriali ceduti non possono essere ritenuti un insieme organicamente finalizzato all'esercizio della specifica attività di impresa qualificabile come azienda o ramo di azienda, con la conseguenza che non potrà trovare applicazione il regime di esclusione ai fini IVA, di cui all'art. 2, comma 3, lettera b), del D.P.R. n. 633/1972. La loro cessione seguirà dunque le regole ordinarie previste per le cessioni di beni materiali e immateriali rilevanti ai fini IVA, e sarà assoggettata a imposta di registro in misura fissa. Ai fini delle imposte dirette, le eventuali plusvalenze o minusvalenze realizzate a seguito delle cessioni dei predetti beni concorreranno alla formazione del reddito imponibile e della base imponibile IRAP, laddove queste siano correttamente classificate ai fini contabili nelle voci di conto economico rilevanti ai fini del predetto tributo.

***Giurisprudenza unionale e prassi correlata**: cfr. sentenze Schriever e Zita Modes. L'Agenzia delle Entrate ha più volte ribadito che per azienda debba intendersi una universitas di beni materiali, immateriali e rapporti giuridici-economici, predisposti al fine di permettere l'esercizio dell'attività di impresa (cfr. Interpelli n. 536/2021 e n. 637/2021), e nel caso specifico di riorganizzazione aziendale di permetterne la continuazione (cfr. Interpelli n. 574/2020 e n. 633/2020).*

Risposta n. 148 del 11/07/2024

Regime fiscale dei dividendi corrisposti a fondi UE/SEE – Articolo 1, comma 633, legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) – Registri ESMA

La società istante è un veicolo di investimento di diritto francese, istituito nella forma della Société par actions simplifiée al fine di promuovere un servizio di gestione collettiva del risparmio a favore di determinate entità di un gruppo assicurativo. Tale veicolo si qualifica come un "Altro Fondo di Investimento Alternativo" ed è registrato dinanzi all'Autorità di vigilanza francese. Il gestore è una società di gestione del risparmio francese autorizzata dall'AMF, ai sensi della direttiva AIFM. L'Agenzia delle Entrate specifica che le modifiche normative intervenute in materia sono dirette ad equiparare il trattamento fiscale dei dividendi e delle plusvalenze conseguiti da OICR residenti in Italia anche agli OICR di diritto estero conformi alla direttiva UCITS, e a quelli non conformi alla medesima direttiva il cui gestore è soggetto a forme di vigilanza nel Paese estero nel quale è istituito, istituiti in Stati Membri UE e in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo che consentono un adeguato scambio di informazioni.

***Prassi correlata**: cfr. Interpelli 11 maggio 2021, n. 327 e 1° agosto 2023, n. 409. Nella Circolare 10 luglio 2014, n. 21/E è precisato che la direttiva AIFM introduce misure volte a creare un mercato interno europeo dei gestori dei fondi di investimento alternativi (GEFIA), mediante la definizione di un quadro di riferimento armonizzato per la regolamentazione in materia di autorizzazione, funzionamento e trasparenza di tutti i GEFIA che gestiscono e/o commercializzano fondi di investimento alternativi (FIA). La direttiva AIFM proseguendo la strada intrapresa dalla direttiva UCITS assicura il riconoscimento in tutta l'Unione Europea delle autorizzazioni e dei sistemi di vigilanza prudenziale di ciascun Stato Membro.*

Risposta n. 147 del 11/07/2024

IVA – soggetto non residente – rimborso IVA sugli acquisti – Apertura partita IVA con effetto retroattivo – Articolo 38–bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972

A giudizio dell'Amministrazione Finanziaria, l'attribuzione con effetto retroattivo della partita IVA italiana è possibile solo se effettuata entro un "termine ragionevole" dalla data di effettuazione della prima operazione di acquisto (cfr. sul tema la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Nidera Handelscompagnie BV). Inoltre, viene ribadito che l'identificazione diretta - al pari della nomina di un rappresentante fiscale - non preclude al soggetto non residente la facoltà di chiedere il rimborso dell'IVA mediante la procedura del "portale elettronico", a condizione che le fatture di acquisto la cui IVA è richiesta a rimborso i) siano intestate alla partita IVA del soggetto non residente (non è, quindi, consentito utilizzare il portale per ottenere il rimborso dell'eccedenza dell'IVA a credito relativa alle fatture passive intestate alla partita IVA italiana) e ii) non confluiscano nelle liquidazioni periodiche e nella dichiarazione annuale presentata utilizzando la partita IVA italiana.

***Prassi correlata:** cfr. Interpelli nn. 339 e 359 del 2020 e del 2021. Cfr. anche Circolari n. 34/E del 6 agosto 2012 e n. 21/E del 25 giugno 2013.*

***

Risposta n. 143 del 2/07/2024

Regime carried interest – articolo 60, comma 1, decreto-legge n. 50/2017

DEVE ESSERE CANCELLATA