

FOCUS 1/2023

Risposte dell'Agenzia delle Entrate

Dal 1° gennaio al 30 giugno 2023



1. Risposta n.28 del 13 gennaio 2023

Accordo transattivo – rilevanza ai fini Ires-Irap-IVA

L'Istante ALFA holding operativa di un gruppo di società operanti nel settore metalmeccanico, ha ceduto alla società YPSILON la proprietà di un sito produttivo. La società acquirente ha proceduto ad effettuare una serie di interventi di bonifica sui predetti terreni ed ha convenuto in giudizio l'Istante, ritenendola responsabile dell'inquinamento.

Dopo una serie di controversie legali, le due società hanno stipulato un accordo transattivo, in cui la società Istante si è impegnata a risarcire YPSILON.

L'Istante chiede di sapere se le somme erogate siano deducibili ai fini IRES ed IRAP, e se sia legittimato ad esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le somme erogate, in attuazione di un accordo transattivo, siano rilevanti secondo il principio di inerenza dell'attività esercitata dalla società, come stabilito, tra l'altro, dalla CM n.30/E del 1983 dalla RM n.158/E del 1998 e dalla Corte di Cassazione sentenza n.1465 del 21 gennaio 2009 e n.24930 del 25 novembre 2011.

In sintesi "la componente negativa di reddito è deducibile in virtù della sua correlazione con una attività potenzialmente idonea a produrre utili per l'impresa".

I giudici comunitari hanno altresì affermato che, ai fini IVA, il diritto a detrazione è ammesso anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, qualora i costi dei servizi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce.

RISPOSTE

1. Risposta n.28 del 13 gennaio 2023

Accordo transattivo - rilevanza ai fini IRES- IRAP- IVA

2. Risposta n.94 del 19 gennaio 2023

Costi connessi a plusvalenze esenti-deducibilità

3. Risposta n.103 del 19 gennaio 2023

Costo del diritto di opzione capitalizzato - trattamento fiscale

4. Risposta n. 128 del 20 gennaio 2023

Dividendi a casa madre UK- inapplicabilità regime art.72, co.3 ter DPR 633/72

5. Risposta n. 149 del 24 gennaio 2023

Indeducibilità dei costi sostenuti per il pagamento di un riscatto dati pagato ad un hacker

6. Risposta n.164 del 26 gennaio 2023

Esterovestizione

7. Risposta n.167 del 26 gennaio 2023

Piano di stock option con perdita del requisito di PMI Innovativa

8. Risposta n. 176 del 31 gennaio 2023

Imposta sulle successioni a seguito della morte dell'interponente su partecipazione di trust dichiarato interposto ai fini fiscali

9. Risposta n. 179 del 31 gennaio 2023

Accordo di ristrutturazione dei debiti – Cessione di partecipazione

Spese di tal genere presentano, secondo l'AGE, un nesso diretto e immediato con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo.

Per tutto sopra detto, l'AGE ha ritenuto che in tale fattispecie il costo sostenuto dall'Istante possa essere dedotto ai fini IRES ed IRAP e sulla somma dovuta in attuazione dell'accordo transattivo, il soggetto passivo ha diritto di detrarre l'IVA dovuta.

2. Risposta n.94 del 19 gennaio 2023

Costi connessi a plusvalenze esenti - deducibilità.

L'Istante ALFA è una società appositamente costituita da un gruppo di investitori, controllata al 100% dalla Holding, che ha acquistato per mezzo di una società veicolo, il controllo del gruppo Gamma.

L'operazione si è conclusa mediante l'acquisto, da parte di Alfa, per mezzo della società veicolo Delta S.p.A. del 100% della società operativa Gamma e la successiva fusione per incorporazione di Delta in Gamma.

Delta risultava partecipata al 70% da Alfa e al 30% dalla società Lambda, holding appartenente ai soci di Gamma.

Al momento dell'operazione, Alfa e Lambda hanno stipulato una serie di patti parasociali, i quali, per quanto di interesse, prevedevano che Delta e Gamma S.r.l. sarebbero state amministrate da un consiglio di amministrazione composto da cinque membri, tre designati da Alfa e due da Lambda e che ci sarebbe stato un periodo di "lock-up" di 36 mesi, in cui i soci si impegnavano a non cedere la loro partecipazione.

Successivamente Alfa ha sottoscritto con Zeta un contratto di compravendita disciplinante la cessione, in parte diretta e in parte indiretta, della titolarità delle quote in Gamma S.r.l. a società da designarsi a cura dell'acquirente.

L'Istante intende conoscere il corretto trattamento ai fini IRES e IRAP:

1. Dei costi sostenuti dalla Società Istante per la cessione della partecipazione, la cui plusvalenza sarà esente da tassazione ai fini IRES al 95% in base all'Art.87 del TUIR.
2. Dell'incentivo corrisposto dalla società Istante ai soci di Lambda, ora amministratori di Gamma, come premio integrativo agli emolumenti da amministratori di Gamma.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in relazione al primo quesito, in attuazione alla disciplina in materia di *participation exemption*, ai sensi dell'art. 87 del TUIR, i costi direttamente connessi con la cessione di partecipazione che si qualificano per l'esenzione si considerano ineducibili nella misura del 95%.



RISPOSTE

10. Risposta n.198 del 7 febbraio 2023

Riconoscimento fiscale del trattamento contabile delle plusvalenze derivanti da un'operazione di "lease back indiretto"

11. Risposta n.232 del 1 marzo 2023

Accordo transattivo e rilevanza dell'IVA

12. Risposta n.233 del 1 marzo 2023

Valutazione antiabuso di una scissione parziale non proporzionale asimmetrica

13. Risposta n.235 del 2 marzo 2023

Costi di transazione imputati ad incremento del valore fiscale della partecipazione

14. Risposta n.240 del 13 marzo 2023

Sopravvenienze attive detassate - proventi derivanti da passività ex scissione

15. Risposta n.249 del 13 marzo 2023

Qualificazione di proventi derivati da un piano di performance share

16. Risposta n.256 del 17 marzo 2023

Applicazione regime direttiva madre-figlia

17. Risposta n.264 del 21 marzo 2023

Tassazione IRES ed IRAP della sopravvenienza attiva derivante da una sentenza

18. Risposta n.267 del 27 marzo 2023

Tassazione dei dividendi nel trust

Con riferimento al secondo quesito, secondo l'AGE, gli amministratori non percepiscono l'incentivo quali lavoratori parasubordinati, ma in sostanza nel loro ruolo di cedenti originari, e per tale motivazione, anche tali oneri, in base alla circolare n.36 del 2004, essendo indirettamente collegati alla plusvalenza, sono da considerarsi indeducibili al 95%.

3. **Risposta n.103 del 19 gennaio 2022**

Costo del diritto di opzione capitalizzato – trattamento fiscale

La società Istante Alfa ha stipulato un contratto per l'acquisto di un'azienda (BETA) appartenente al suo stesso Gruppo e di un immobile, ritenendo non necessario esercitare un precedente diritto di opzione acquistato sulle quote della BETA, considerato che il valore delle quote di quest'ultima era essenzialmente espressione del valore dell'immobile e degli impianti posseduti.

Dal punto di vista contabile ALFA ha proceduto a capitalizzare nel bilancio relativo al periodo d'imposta il premio d'opzione sui singoli cespiti costituenti il compendio aziendale, e la società preposta alla revisione legale ha ritenuto corretto tale comportamento contabile.

L'istante chiede di chiarire il trattamento dell'importo pagato, per l'acquisto dell'opzione delle quote di BETA, avendo cognizione del fatto che tale opzione non è mai stata esercitata da ALFA nel momento che la stessa ha già raggiunto per altre vie l'acquisto dell'azienda del gruppo BETA.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che nel bilancio di esercizio dell'operazione, il prezzo dell'opzione ha incrementato il prezzo del valore dei cespiti acquisiti essendo entrambi i contratti fatti da ALFA stipulati contemporaneamente ed aventi ad oggetto gli stessi cespiti. Tale rappresentazione contabile deve essere recepita anche in ambito fiscale, procedendo alla deduzione secondo il processo di ammortamento.

Ai fini IRES, non vi sono norme che nel caso di specie derogano al principio di derivazione del reddito all'utile o perdita risultante in conto economico, previsto dall'art. 83 del TUIR.

Anche ai fini IRAP, la rappresentazione contabile assume rilevanza nella determinazione del valore della produzione di ALFA considerando il principio della presa diretta del bilancio che contraddistingue il tributo regionale.



RISPOSTE

19. Risposta n.271 del 24 aprile 2023

Deducibilità fiscale delle rettifiche di valore delle immobilizzazioni immateriali

20. Risposta n.317 del 8 maggio 2023

Scissione parziale di una partecipata a favore della controllante

21. Risposta n.318 del 8 maggio 2023

IRAP - finanziamenti infragruppo infruttiferi e costo ammortizzato

22. Risposta n.340 del 5 giugno 2023

Svalutazione crediti coperti da polizze assicurative – Determinazione della base di conteggio per deducibilità fiscale

23. Risposta n.354 del 8 maggio 2023

Operazione di scissione di assets (partecipazione, marchi e immobili)

24. Risposta n.359 del 23 giugno 2023

Note di variazioni ai sensi dell'articolo 26 del DPR 633/72.



4. Risposta n.128 del 20 gennaio 2023

Dividendi a casa madre UK - inapplicabilità regime art. 72, comma 3-ter DPR 600/73

La società istante, è interamente posseduta da una società del Regno Unito, cui distribuirà gli utili deliberati in un'unica soluzione e poi corrisposti nell'anno in più versamenti sulla base delle disponibilità liquide.

La Società ha chiesto di sapere se dopo la Brexit è ancora applicabile la ritenuta dell'1,20 per cento, prevista dall'art.72 del DPR di cui sopra, ai dividendi corrisposti a società di capitali ed enti commerciali residenti in stati membri dell'Unione Europea o aderenti all' accordo SEE (Spazio Economico Europeo).

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, terminato il periodo transitorio, i rapporti tra Regno Unito ed Unione Europea sono regolati dall'accordo UE-UK, applicabile dal 1° gennaio 2021.

Pertanto la ritenuta in misura ridotta dell'1,20 per cento non può trovare applicazione, ma, poiché la società britannica possiede una partecipazione totalitaria dell'istante, si applica la ritenuta convenzionale del 5 per cento.

5. Risposta n.149 del 24 gennaio 2022

Indeducibilità dei costi sostenuti per il pagamento di un riscatto dati pagato ad un hacker in bitcoin

L'Istante Alfa ha effettuato il pagamento di una somma a favore di un soggetto presumibilmente fiscalmente non residente nella UE a titolo di riscatto dati afferenti l'attività d'impresa, che sono stati sottratti a seguito di un cyberattacco (c.d. ransomware).

In sede di controllo documentale, Alfa ha prodotto copia del Verbale del Consiglio di Amministrazione concernente l'attacco informatico subito subito dalla società istante nonché il pagamento del riscatto richiesto dagli hacker.

Tanto premesso, la società istante chiede di conoscere il trattamento fiscale ai fini IRES, IRAP e IVA della fattispecie sopra rappresentata.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che sono indeducibili i costi e le spese relative alle prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo, per i quali il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale.

Alla stregua di questi principi, la società istante non sembra porre in essere un illecito penalmente rilevante e il pagamento del riscatto non può considerarsi direttamente funzionale alla commissione di un reato, che ne avrebbe determinato la indeducibilità assoluta.

Tuttavia, tale riscatto inteso come prezzo del reato, nemmeno può qualificarsi inerente all'attività d'impresa perché, nel caso specifico, l'istante non ha provato che l'uscita del denaro per l'acquisto dei bitcoin sia strettamente correlato alla remunerazione della prestazione che gli hacker si sarebbero impegnati ad eseguire.

Per tali motivi il riscatto è indeducibile dal reddito d'impresa sia ai fini IRES che ai fini IRAP.

Inoltre, ai fini IVA l'operazione è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA in quanto carente del presupposto soggettivo.

Nel caso di specie infatti non è possibile individuare lo status di soggetto passivo del committente perché non si conosce l'identità dell'estorsore (prestatore del servizio), né la sua eventuale soggettività passiva e la sua localizzazione.

6. Risposta n.164 del 26 gennaio 2023

Esterovestizione

L'istante vuole trasferire la propria residenza in Italia, inoltre risulta essere socio e amministratore della società "ALFA" sempre con sede al di fuori del territorio nazionale.

L'istante richiede all'Agenzie delle Entrate se a seguito di tale trasferimento, si possa applicare in capo alla società partecipata la disciplina sulla c.d. esterovestizione di cui all'art. 73, comma 5-bis, del TUIR.

L'Agenzia ha chiarito che, ai sensi del sopra citato art. 73 del TUIR, salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c., nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:

- sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

In tale fattispecie, la società "ALFA" poiché non detiene partecipazioni in società italiane, non risulta possibile l'applicazione dell'art. 73 del TUIR.



7. Risposta n.167 del 26 gennaio 2023

Piano di stock option con perdita del requisito di PMI innovativa

La società istante, è iscritta dall'anno 2017 alla sezione speciale "PMI innovative" del Registro delle Imprese e nell'anno 2020 ha stanziato due piani di incentivazione per i propri dipendenti:

- Il piano PO, che prevede l'attribuzione a titolo gratuito di *stock option*;
- Il piano PG, che prevede l'attribuzione di un'azione della società della società a fronte di un aumento di capitale sociale deliberato in data 29 giugno 2020.

L'attribuzione degli incentivi sopra elencati è vincolata al verificarsi di determinate condizioni, come obiettivi di continuità e di *performance*, oltre che ad essere attribuiti in varie *tranche* annuali, tutte successive all'approvazione del rispettivo bilancio di esercizio.

L'istante richiede se i redditi eventualmente derivanti dall'esercizio delle opzioni possano beneficiare dell'esenzione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche prevista dall' art. 27, co 1 DL n.179 del 2012 anche per la *tranche* relativa all'annualità 2022, anno in cui la società non possedeva più i requisiti per essere qualificata quale PMI innovativa.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il momento rilevante ai fini impositivi è quello dell'esercizio di tale diritto, indipendentemente dalla data di emissione o di consegna dei titoli stessi o delle annotazioni contabili successive.

In particolare, nella risoluzione 12 dicembre 2007, n. 366/E, è stato precisato che tale momento deve essere individuato in quello in cui il dipendente acquisisce il diritto partecipativo e non in quello in cui riceve materialmente il titolo azionario.

Gli strumenti finanziari e i diritti di opzione già assegnati alla data di cessazione dell'applicazione delle disposizioni sulle start-up innovative continueranno a beneficiare del regime fiscale di favore, anche nell'ipotesi in cui siano assegnati diritti di opzione il cui periodo di "vesting" per l'esercizio del diritto sia successivo a detta data.

In sintesi, per i piani di incentivazione predisposti dall'istante, l'AGE ha confermato la possibilità di poter usufruire dell'agevolazione prevista dall'art.27 co.1 DL 1 n. 179 del 2012 anche per la *tranche* relativa all'anno di perdita della qualifica di PMI innovativa.





8. Risposta n.176 del 31 gennaio 2023

Imposta sulle successioni a seguito della morte dell'interponente, su partecipazioni in trust dichiarato interposto ai fini fiscali

L'Istante evidenzia che, al momento del decesso del Disponente, la quota di partecipazione era in un Trust, ritenuto non validamente operante per quanto attiene l'imputabilità dei redditi relativi.

Nel caso specifico il Trust era interposto perché, seppur indirettamente attraverso il Guardiano, i "beneficiari lavoratori" potevano ingerire nella gestione del Trust e che tale circostanza, sulla base dei chiarimenti della circolare n. 61/E del 2010, integrava un'ipotesi di "trust inesistente", atteso che in molti casi per l'operato del trustee è richiesto il parere o il consenso del Guardiano che risultava, di fatto, non indipendente dai beneficiari.

Pertanto, se da un punto di vista civilistico la quota non fa sicuramente parte della massa ereditaria del de cuius, data la piena validità ed efficacia della segregazione in Trust, sorge il dubbio se la invalidità ai fini fiscali sia o meno idonea ad esplicitare un qualche tipo di effetto anche ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che con riferimento alla fattispecie del trust interposto, con la recente circolare n. 34/E del 20 ottobre 2022 sono stati forniti chiarimenti in relazione agli effetti derivanti dalla qualificazione del trust quale soggetto interposto ai fini dell'imposizione indiretta con particolare riferimento all'ipotesi di decesso del soggetto disponente.

In particolare, il paragrafo 3.4 della circolare chiarisce che tra i beni e i diritti che compongono l'attivo ereditario di cui all'articolo 8 del decreto legislativo n. 346 del 1990 sono inclusi anche quelli formalmente nella titolarità del trust, qualificato come interposto.

L'Agenzia delle Entrate ha quindi evidenziato che, a seguito del decesso del Disponente (interponente), la predetta partecipazione deve essere inclusa tra i beni e i diritti che formano oggetto della successione e che compongono l'attivo ereditario.

9. Risposta n.179 del 31 gennaio 2023

Accordo di ristrutturazione dei debiti – cessione partecipazioni

ALFA chiede se le perdite su crediti nei confronti delle società indirettamente controllate siano deducibili ai fini delle imposte dirette nel 2019, anno di imposta in cui avviene l'operazione di cessione di dette partecipazioni.

La presunzione di ricorrenza degli elementi certi e precisi individuata nel comma 5 dell'art. 101 TUIR sussiste nel caso di cessione pro soluto dei crediti con trasferimento sostanziale di tutti i rischi di insolvenza in capo al cessionario. La vendita del credito con trasferimento sostanziale dei rischi è,

infatti, una delle ipotesi di cancellazione dei crediti dal bilancio contemplate dal principio contabile OIC 15.

La determinazione dei corrispettivi relativi, da un lato, all'alienazione del pacchetto partecipativo e, dall'altro, alla cessione del credito da finanziamento, è il frutto di un procedimento unitario nell'ambito del quale la dismissione del credito per un valore pressoché simbolico si giustifica con la necessità di alleggerire per quanto più possibile la situazione finanziaria della società ceduta.

L'operazione di cessione della partecipazione trova la sua (definitiva) contropartita economica oltre che nel corrispettivo pagato, anche nella contestuale rinuncia al credito da parte della società cedente nei confronti della società dalla stessa controllata.

Di conseguenza, la perdita su crediti risulta indeducibile e il costo del credito oggetto di rinuncia si aggiunge al valore fiscale della partecipazione detenuta, secondo le disposizioni dell'art. 94, comma 6, TUIR.

Invece, nel caso delle società indirettamente controllate non può trovare applicazione l'art. 94, comma 6, TUIR, non trattandosi di rinuncia al credito da parte del "socio".

10. Risposta n.198 del 7 febbraio 2023

Riconoscimento fiscale del trattamento contabile delle plusvalenze derivanti da un'operazione di "lease back indiretto"

La società Alfa esercita l'attività di locazione di beni per la pulizia ad operatori professionali. Per finanziare tali operazioni effettua la rivendita dei beni acquistati e stipula contratti di locazione finanziaria ad oggetto gli stessi beni ceduti, realizzando operazioni di "sales & lease back" o lease back diretto.

Il caso in specie è però un lease back "indiretto" poiché da una parte vi è Alfa (l'istante) che acquista i macchinari dai produttori e li rivende alla controllante Beta, che dopo averli acquistati da Alfa, funge da intermediario a favore della controllata utilizzatrice.

Sotto il profilo contabile come previsto dall'art. 2425 bis comma 4 c.c. è previsto che le plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore (cd. sale & lease back), siano iscritte tra i risconti passivi e imputate a conto economico in base alla durata del contratto di locazione.

La questione verte quindi il trattamento contabile e fiscale delle plusvalenze di Alfa che emergono dalla prima cessione dei beni alla controllante Beta, che poi attua il lease back a valle.



L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che non sussistendo una disciplina applicabile in via diretta alla fattispecie rappresentata, occorre fare riferimento in via analogica al principio contabile OIC 11.

L'Age ha anche sottolineato che poiché nell'operazione descritta l'istante Alfa risulta essere sia l'utilizzatore del bene, che il fornitore indiretto di esso e di conseguenza essendovi coincidenza tra utilizzatore e fornitore del bene, tale operazione è assimilabile ad un contratto di lease back.

L'Agenzia delle Entrate ha quindi chiarito che l'iscrizione nei risconti passivi e la successiva imputazione a conto economico della plusvalenza in base alla durata del contratto di lease back, è compatibile con la disciplina del codice civile e coerente con i principi OIC e per effetto del principio di derivazione rafforzata, tale comportamento è rilevante anche ai fini della determinazione dell'IRES e dell'IRAP.

11. Risposta n.232 del 1° marzo 2023

Accordo transattivo e rilevanza dell'IVA

La società istante Alfa è controllata da Beta e, ai fini dello svolgimento della propria attività, ha concluso con Gamma un contratto di affitto di azienda, il quale prevedeva la corresponsione da parte di Alfa a Gamma di una somma sotto forma di deposito cauzionale.

A causa dell'emergenza sanitaria sono state avviate una serie di interlocuzioni tra entrambe le parti, volte a rimodulare il corrispettivo pattuito nel contratto di affitto di azienda.

Le parti per evitare un contenzioso civile dai tempi prolungati e incerti hanno deciso di sottoscrivere un accordo transattivo, che ha previsto da un lato la rinuncia da parte di Alfa a richiedere la restituzione del deposito cauzionale e dall'altro la rinuncia da parte di Gamma di qualsiasi pretesa nei confronti di Alfa.

Alfa ha chiesto di sapere quale sia il corretto trattamento IVA da applicare alle somme definite nell'accordo transattivo ed all'importo del deposito cauzionale e se la ritenzione del deposito da parte di Gamma sia da considerare come quota parte del corrispettivo previsto nell'accordo tra le parti e quindi imponibile ai fini IVA e se debba regolarizzare l'operazione tramite autofattura denuncia, oppure se la somma è da ritenere fuori dal campo di applicazione IVA, vista la funzione risarcitoria.

L'Agenzia ha chiarito che occorre innanzitutto stabilire la funzione economica delle somme definite negli accordi transattivi e quindi comprendere se le stesse rappresentino il corrispettivo di una prestazione di servizi oppure se tali somme siano versate a titolo di liberalità e quindi siano di natura risarcitoria.

Dalla disamina dell'accordo emerge l'esistenza di uno scambio di prestazioni reciproche in cui entrambe le società rinunciano a un qualcosa. Trattandosi



dunque di un rapporto giuridico caratterizzato da prestazioni sinallagmatiche, si integra il presupposto oggettivo IVA e l'ammontare trattenuto va assoggettato ad IVA.

Inoltre, non avendo Gamma emesso alcuna fattura per certificare le somme corrisposte e poi trattenute in base all'accordo, l'Istante ha l'obbligo di regolarizzare l'operazione secondo le modalità disposte dall'art. 6 comma 8 DLGS 471/1997.

12. Risposta n.233 del 1° marzo 2023

Valutazione antiabuso di una scissione parziale non proporzionale asimmetrica

La società Alfa istante o "Scindenda", posseduta da Tizio e Caio, ha presentato istanza di interpello in relazione alla valutazione anti abuso di un'operazione di scissione parziale non proporzionale.

Nello specifico Alfa intende porre in essere una riorganizzazione con l'obiettivo di separare l'attività "caratteristica" da quella immobiliare e avente come beneficiaria la società BETA, interamente partecipata da Caio, senza attribuzione di alcuna quota di capitale di quest'ultima a favore di Tizio, il quale diventerà socio unico della società scindenda.

L'oggetto della scissione sarebbe un complesso di immobili, rapporti contrattuali e disponibilità liquide - già presenti tra le attività della scindenda - afferenti il ramo d'azienda oggetto di scissione.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che di regola l'operazione di scissione è fiscalmente neutrale ai sensi dell'art.173 del TUIR e affinché non costituisca un'operazione con fini elusivi è necessario che:

- sia finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale da parte di ciascuna società partecipante all'operazione;
- nessun asset societario sia impiegato per raggiungere obiettivi estranei ad un contesto imprenditoriale;
- dalla società post scissione non provengano flussi finanziari, diversi dai dividendi, a favore dei rispettivi soci.

In sostanza l'Age ha chiarito che un'operazione di riorganizzazione è lecita quando è stata posta in essere per gli interessi delle società coinvolte e non per gli interessi dei soci.

Alla luce di ciò, l'Agenzia delle Entrate, ha confermato la legittimità dell'operazione di scissione non proporzionale asimmetrica, poiché dalle affermazioni dell'istante, vi è l'assenza di una volontà da parte dei soci di "distogliere il compendio immobiliare nonché i relativi contratti e le licenze commerciali e le risorse finanziarie/disponibilità liquide dall'attività d'impresa".



13. Risposta n.235 del 2 marzo 2023

Costi di transazione imputati ad incremento del valore fiscale della partecipazione

La società istante Alfa S.p.A a seguito di un'operazione di acquisizione della partecipazione totalitaria della società Target da parte di Bidco, seguita poi da una fusione per incorporazione delle predette società in Alfa, Bidco ha sostenuto costi accessori all'acquisizione o costi di transazione derivanti in prevalenza da consulenze strategiche, legali e altri servizi accessori all'acquisizione.

Ulteriori esplicitazioni dl quesito erano i seguenti:

- i costi di transazione sono stati capitalizzati nel valore della partecipazione in Target.
- Target risultava iscritta nel bilancio di Bidco ante fusione tra le immobilizzazioni finanziarie per un importo pari al prezzo di acquisto più i costi di transazione
- La fusione ha prodotto effetti giuridici nel novembre 2021 mentre gli effetti contabili e fiscali erano stati retrodatati a ottobre 2021).
- ai fini fiscali tali costi di transazione non sono stati dedotti ma imputati ad incremento del valore fiscale della partecipazione in Target.
- anche per effetto della fusione, tali costi di transazione sono transitati nel conto economico dell'incorporante.

Alfa istante chiede se tali costi siano deducibili da quest'ultima ai fini IRES e ai fini IRAP e dunque il corretto trattamento fiscale dei costi di transazione.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, nel caso in esame l'operazione di fusione con retrodatazione contabile e fiscale all'ottobre 2021 ha causato per Bidco la chiusura di un bilancio ante fusione, coi costi capitalizzati nella partecipazione, senza che vi sia stata commistione con i dati contabili dell'incorporante.

Di conseguenza i costi di transazione sostenuti da Bidco non possono essere dedotti dall'istante nel 2021, poiché risultano inglobati nel valore fiscale riconosciuto della partecipazione.

Ai fini IRAP, tali costi sono considerati accessori al costo della partecipazione acquisita in Target, dunque non costituiscono parte della base imponibile del tributo regionale.





14. Risposta n.240 del 13 marzo 2023

Sopravvenienze attive detassate - proventi derivanti da passività ex scissione

La società istante Alfa nel 2018 è stata beneficiaria di una scissione parziale di BETA, che nel 2011, aveva esercitato l'opzione che consentiva - previo pagamento di un'imposta sostitutiva del 16% sul maggior valore di bilancio - di attribuire rilevanza fiscale all'avviamento iscritto nel bilancio consolidato con riferimento alle partecipazioni di controllo nelle consolidate Gamma e Delta.

Gli effetti dell'affrancamento di Beta erano duplici:

1. Far concorrere alla formazione degli imponibili IRES e IRAP le quote di ammortamento degli avviamenti riallineati con decorrenza differita, riferiti quindi al periodo d'imposta 2020 (le "Deduzioni") ;
2. iscrivere nel proprio bilancio un ammontare di imposte differite attive (c.d. "DTA") riconducibile ai predetti avviamenti.

L'intero importo delle DTA sopra citate era iscritto nel bilancio di Beta e il progetto di scissione prevedeva originariamente che le stesse restassero interamente in capo alla scissa, senza alcuna attribuzione di una porzione di DTA alla beneficiaria Alfa.

In altri termini, nell'ambito della scissione, la Deduzione e le conseguenti DTA non vennero considerati ai fini della determinazione del patrimonio netto oggetto di scissione a favore di Alfa.

Ai fini fiscali, l'iscrizione in bilancio delle DTA è stata considerata neutrale in quanto connessa all'operazione di scissione mentre la Passività Beta è stata ritenuta priva di rilevanza in quanto avente natura di mera rettifica di un incremento patrimoniale, (le DTA, appunto), come un onere conseguente all'acquisto.

In data 2021, Zeta ha acquistato la totalità del capitale di Beta e ha incorporato la stessa.

Tenuto conto del fatto che la Deduzione presentava dei margini di aleatorietà, Zeta aveva negato ogni rilevanza, ai fini della determinazione dal prezzo di acquisto, al credito di Beta verso Alfa derivante dalla Passività Beta e successivamente al closing dell'operazione, Zeta ha rinunciato al credito con formale atto di risoluzione.

Nel proprio bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2021, redatto in base ai principi contabili internazionali, Alfa, in conseguenza della rinuncia al credito da parte di Zeta, ha rilevato la sopravvenuta insussistenza della Passività Beta all'interno della voce di conto economico "Proventi diversi di gestione".



L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'insussistenza di passività che ha generato un componente positivo nel conto economico di Alfa non risulta correlata ad alcun componente negativo di reddito oggetto di deduzione nei periodi d'imposta precedenti.

Infatti, la passività stralciata costituisce la rettifica di una posta patrimoniale, volta a bilanciare l'incremento patrimoniale determinato dall'iscrizione delle DTA, effettuata a seguito dell'imputazione della Passività Beta ad Alfa, nell'ambito dell'adeguamento dei valori della scissione.

Relativamente al trattamento fiscale della sopravvenienza, considerato che la Passività Beta non ha concorso alla formazione del reddito in precedenti esercizi, essa, essendo conseguente alla rinuncia al credito operata da Zeta, non concorre alla formazione del reddito di Alfa, sebbene gli effetti della rinuncia siano stati rilevati a conto economico.

15. Risposta n.249 del 13 marzo 2023

Qualificazione di proventi derivati da un piano di performance share.

La Società istante, nel 2018, è stata oggetto di un'operazione di acquisizione quale società *target* da parte di una *Special Purpose Acquisition Company* (di seguito, "*SPAC*"), quotata al listino *Euronext Growth Milan* e, successivamente, oggetto di fusione inversa della *SPAC*.

A partire dal 2019, l'amministratore delegato e parte del *management* del Gruppo, di cui fa parte l'Istante, beneficiano di un piano di *performance shares*, relativo agli anni dal 2019 al 2023 (di seguito, il "*Piano*").

Il regolamento attuativo prevede che per accedere al Piano e per conservarne i benefici deve essere effettuato un investimento minimo in azioni ordinarie.

La durata del piano è di 5 anni e prevede che il trasferimento delle azioni avvenga solo dopo la fine del quinto anno.

Al raggiungimento di determinati obiettivi vengono assegnate e, al termine del piano, trasferite a titolo gratuito azioni proprie detenute dalla Società.

Il numero di azioni di cui all'investimento iniziale costituirà la base per il meccanismo di attribuzione delle azioni a titolo di "*granting*".

Il regolamento prevede, inoltre, che, in caso di lancio di un'offerta pubblica di acquisto (OPA) sul 100% delle azioni della Società o di acquisizione del suo controllo di diritto da parte di terzi, nel corso della durata del Piano, esso cesserà anticipatamente rispetto al termine finale.

In tale ipotesi, le azioni verranno assegnate e/o liquidate a ciascun beneficiario entro un congruo termine e comunque in tempo utile per aderire all'OPA e dovrà essere assicurata l'attivazione dell'opzione di vendita ai beneficiari secondo i parametri previsti dal Piano.

In data 28 settembre 2022 la Società ha ricevuto un'offerta pubblica di acquisto volontaria della totalità delle proprie azioni ordinarie.

L'Istante chiede se i redditi derivanti dalla partecipazione al Piano ed al trasferimento di azioni ai relativi beneficiari in conseguenza all'OPA totalitaria costituiscano redditi di lavoro dipendente o redditi di natura finanziaria (redditi di capitale e redditi diversi),

L'istante ritiene che la fattispecie in esame sia assimilabile alla disciplina cd. *carried interest*, in quanto la fattispecie della SPAC è facilmente assimilabile a quella del "private equity".

In ambedue le casistiche, infatti, viene costituito un veicolo (la newco del "private equity", la SPAC dall'altro) il cui obiettivo è l'acquisizione di una target.

Nell'ambito del "private equity" ciò avviene in un contesto di private capital, quindi senza ricorso alla quotazione, mentre l'obiettivo della SPAC, che raccoglie i mezzi in borsa, è quello di portare alla quotazione la "business combination"

Nella fattispecie, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'assegnazione di azioni ai dipendenti e agli amministratori di società rappresenta, in genere, un'erogazione di un compenso in natura che costituisce reddito di lavoro dipendente o assimilato di cui agli articoli 49 e 50 del Testo unico delle imposte sui redditi e pertanto il valore delle azioni attribuite/trasferite delle azioni a titolo di *grant* all'amministratore delegato e ai *manager* costituiscono reddito di lavoro dipendente (o assimilato a quello di lavoro dipendente), con conseguente obbligo di sostituzione in capo alla Società.

La qualifica di lavoratore dipendente (o assimilato) rileva esclusivamente al momento del trasferimento delle azioni, mentre la fase successiva non attiene in alcun modo al rapporto di lavoro subordinato intrattenuto dall'azionista, di conseguenza eventuali plusvalenze/minusvalenze realizzate attraverso la cessione delle azioni in occasione dell'OPA rilevano ai fini della determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria di cui all'articolo 67, comma 1 lettera c) e c-bis) del TUIR.

16. Risposta n.256 del 17 marzo 2023

Applicazione regime direttiva madre-figlia.

La società istante Alfa è una società di capitali, con residenza fiscale in Italia, titolare di azioni privilegiate "preference shares" emesse da una NV olandese.

Con l'istanza di interpello l'istante chiede di sapere se per ottenere l'esenzione del 95% delle remunerazioni della partecipazione al capitale, sia necessaria che la remunerazione sia correlata ai risultati economici e si caratterizzi per una totale indeducibilità in capo all'emittente.

Ciò in quanto, a decorrere dal periodo di imposta 2016 - in base all'applicazione del regime di dividend exemption previsto per i dividendi domestici alle



remunerazioni al capitale, pagate da emittenti UE - per potere beneficiare del regime di esenzione sarebbe venuta meno la necessità di verificare il requisito della totale correlazione con i risultati ma sarebbe rimasta solo la verifica del requisito della indeducibilità della remunerazione in capo all'emittente.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le norme introdotte dalla L. 122/2016 non derogano agli obblighi di verifica del requisito della totale correlazione ai risultati economici della società emittente.

Lo scopo delle modifiche legislative allora introdotte, non era tanto quello di modificare i requisiti per beneficiare dell'esenzione dei dividendi, quanto piuttosto quello di evitare fenomeni di doppia imposizione internazionale riguardanti gli strumenti finanziari ibridi.

17. Risposta n.264 del 21 marzo 2023

Tassazione IRES ed IRAP della sopravvenienza attiva derivante da una sentenza

L'Istante ALFA in liquidazione ha rilevato in bilancio al 31.12.2019 la sopravvenienza attiva derivante dallo stralcio dei debiti.

A tal fine chiede di sapere se l'imputazione temporale della sopravvenienza attiva correlata allo stralcio dei debiti assuma rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile IRES ed IRAP.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che ai fini della corretta imputazione temporale di un componente positivo (sopravvenienza attiva) derivante dallo stralcio di un debito, in senso favorevole all'istante, conseguente alla conclusione del contenzioso, in ossequio al principio della derivazione rafforzata, di cui all'art.83 del TUIR, valgono i principi di "qualificazione", "imputazione temporale" e di "classificazione" previsti dai principi contabili.

Al paragrafo 30 dell'OIC 15, i crediti che si originano per ragioni differenti dallo scambio di beni e servizi, sono iscritti in bilancio solo se sussiste "titolo" al credito, e specularmente al paragrafo 39 dell'OIC 19, i debiti che si originano per ragioni differenti dallo scambio di beni e servizi sono iscritti in bilancio qualora sorge un'obbligazione della società al pagamento verso la controparte, da individuarsi sulla base di norme legali e contrattuali.

La rilevazione in bilancio del componente positivo, non commerciale, deve avvenire nell'esercizio in cui sorge il relativo diritto, che rappresenta effettivamente una obbligazione di terzi verso la società, e considerato che non è richiesto il requisito dell'immodificabilità, la rilevazione deve avvenire nell'esercizio in cui il provvedimento giudiziale viene a giuridica esistenza.



Ne consegue che l'Agenzia delle Entrate ha individuato la corretta imputazione temporale dei componenti positivi nell'esercizio in cui il lodo arbitrale ICC risulti "definitivo" e "vincolante" tra le parti, in quanto può costituire in linea di principio un titolo idoneo a rappresentare un credito, ossia un'obbligazione di terzi verso la società.

Si ritiene pertanto corretto che tale componente ai fini delle imposte dirette, concorre alla determinazione della base imponibile nell'esercizio in cui è stato di fatto rilevato.



18. Risposta n.267 del 27 marzo 2023

Tassazione dei dividendi nel trust

L'Istante, in qualità di trustee, titolare di particolari diritti e poteri non trasferibili che gli consentono di nominare la maggioranza degli amministratori e dell'organo di controllo della Holding, chiede di sapere se il dividendo che sarà incassato dal Trust, in proporzione alla quota posseduta debba essere assoggettato a tassazione in capo al Trust, al Disponente o ai beneficiari attuali del Trust.

L'art. 73 co.1 lettere b) c) d) del TUIR stabilisce che i Trust sono inclusi tra i soggetti passivi di imposta sul reddito delle società (IRES).

Ai fini della determinazione del reddito del trust residente rilevano in Italia tutti i redditi ovunque prodotti, mentre per quelli non residenti rilevano solo i redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Ai fini dell'individuazione del regime fiscale applicabile al reddito, secondo quanto disciplinato dall'art. 73 co.2 del TUIR, si distinguono due tipologie di trust:

- "Trust trasparente", ovvero trust con beneficiario di reddito individuato il cui reddito è tassato direttamente in capo al beneficiario mediante "imputazione" per trasparenza;
- "Trust opaco", ovvero trust senza beneficiario di reddito "individuato" il cui reddito è tassato in capo al trust quale soggetto passivo IRES.

Se il trust opaco si qualifica come "commerciale" il reddito va determinato applicando le regole in materia di reddito d'impresa, incluse le plusvalenze esenti e i dividendi.

Inoltre, la circolare n.61 del 27 dicembre 2010, individua le tipologie di trust da ritenersi "inesistenti in quanto interposte" tra le quali quelle in cui:

1. il disponente o il beneficiario risulti, dall'atto istitutivo, titolare di poteri di forza in conseguenza dei quali il trustee, pur dotato di poteri discrezionali nella gestione e amministrazione del trust non può esercitarli senza il suo consenso;



2. il trustee non può esercitare i suoi poteri senza il consenso del disponente o beneficiario;

3. ogni potere gestionale e dispositivo del trustee così come individuato dal regolamento del trust o dalla legge che risulti limitato o condizionato dalla volontà del disponente.

Nell'ipotesi in cui il trust è interposto (interposizione fittizia) il reddito di cui "appare" titolare il trust è assoggettato per imposizione direttamente all'interponente, secondo le regole proprie della qualificazione fiscale del disponente.

E ciò vale con riferimento sia al trust opaco che a quello trasparente.

Con riferimento al caso di specie, l'AGE afferma che il trust risulta fiscalmente "inesistente" in quanto dagli atti esibiti, il potere di gestire e disporre dei beni permane in tutto o in parte in capo al disponente.

Difatti, in questa ipotesi, non si realizza un reale spossessamento del disponente (in relazione ai beni conferiti in trust), sicché il trust medesimo si configura come una struttura meramente interposta rispetto al disponente, ed i redditi (formalmente) prodotti dal trust continuano ad essere attribuiti al disponente.

19. Risposta n.271 del 24 aprile 2023

Deducibilità fiscale delle rettifiche di valore delle immobilizzazioni immateriali

La società Istante Alfa, ha provveduto a patrimonializzare i costi sostenuti in attuazione di campagne di informazione e comunicazione per i periodi 2015-2020. Tali oneri sono stati capitalizzati in bilancio nella voce "immobilizzazioni immateriali in corso e acconti" (OIC adopter).

Successivamente l'Istante nel bilancio 2020, in considerazione dell'elevata aleatorietà della recuperabilità degli oneri pluriennali, una parte dei costi sostenuti per le campagne di informazione e comunicazione è stata svalutata, con imputazione nella voce "B.10.c - Altre svalutazioni delle immobilizzazioni" del Conto economico, in applicazione del documento OIC 9.

Inoltre, l'istante ha evidenziato, infine, che intende ammortizzare la voce B.I.6 a quote decrescenti, a partire dall'esercizio 2021 e fino all'esercizio 2030.

L'Istante ha richiesto dei chiarimenti in merito ai corretti criteri di deducibilità fiscale ai fini IRES ed IRAP della voce B.10.c "Altre svalutazioni delle immobilizzazioni" per l'esercizio 2020.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che, nel caso di specie, trova applicazione l'art. 108 comma 1 del TUIR, ai sensi del quale "le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio".

Per effetto di tale disposizione, in tale fattispecie assumeranno piena rilevanza fiscale le quote di ammortamento delle spese in esame che, sulla base del relativo piano di ammortamento, saranno imputate a Conto economico nel corso degli anni.

Per contro, la rettifica di valore rilevata nell'esercizio 2020 non può trovare riconoscimento ai sensi dell'art. 108 del TUIR, in quanto costituisce un fenomeno valutativo, che, come tale, è irrilevante fiscalmente.

Ciò detto, ad avviso dell'Amministrazione, la rettifica di valore non dedotta nel 2020 e transitata a Conto economico potrà essere recuperata, sia ai fini IRES che ai fini IRAP, nel corso degli anni successivi, attraverso variazioni in diminuzione, "applicando le modalità di deduzione civilistica" a un valore fiscale più alto a decorrere dall'inizio dell'ammortamento civilistico.

20. Risposta n.317 dell' 8 maggio 2023

Scissione parziale di una partecipata a favore della controllante

La società istante Alfa intende procedere ad una riorganizzazione societaria del gruppo mediante scissione parziale a favore della società capogruppo Zeta, mediante la quale l'intera partecipazione detenuta dalla scissa (Alfa) nella società Beta risulta trasferita alla beneficiaria (Zeta).

In estrema sintesi, l'istante (Alfa) assegna alla propria controllante (Zeta o beneficiaria) esclusivamente la partecipazione in Beta che passa sotto il diretto controllo della capogruppo.

Dal punto di vista contabile, la scissione verrà effettuata a valori netti contabili senza l'emersione di concambi, in conseguenza del possesso totalitario di Zeta nella scissa Alfa, con la particolarità che sia la decurtazione del patrimonio della scissa che l'incremento del patrimonio della beneficiaria verrebbero integralmente effettuate, rispettivamente, diminuendo e aumentando la riserva straordinaria di utili pregressi.

Sul piano fiscale, la scissione sarà neutrale ai fini delle imposte sui redditi, ai sensi di quanto disposto dall'art. 173 del TUIR, secondo il quale la scissione di una società non dà luogo a distribuzioni di plusvalenze o minusvalenze.

L'Agenzia delle Entrate ha considerato non passibile di abuso di diritto l'operazione descritta dall'Istante, in quanto non sussiste la presenza di un vantaggio fiscale "indebito".

Essa precisa, tuttavia, che il patrimonio netto attribuito alla società beneficiaria dovrà considerarsi formato nel rispetto della natura (capitale o utile) delle poste di patrimonio netto presenti nella società scissa e nelle medesime proporzioni, a prescindere quindi dalla tipologia di conto utilizzato (riserva di utili).



Infine ha chiarito che la beneficiaria deve ridurre il costo fiscale della partecipazione in Alfa in modo proporzionale al rapporto tra il valore effettivo del patrimonio netto scisso e il valore effettivo della società ante scissione.

21. Risposta n.318 dell' 8 maggio 2023

IRAP - finanziamenti infragruppo infruttiferi e costo ammortizzato

La società Istante Alfa, società di partecipazione non finanziaria ai sensi dell'art. 162-bis co.1 lettera c) TUIR, avendo ridefinito le condizioni sui finanziamenti ricevuti, chiede di sapere quale se differenza che si genera dall'attualizzazione degli interessi figurativi sul finanziamento infruttifero sia deducibile ai fini IRAP.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, secondo quanto disciplinato dall'art. 6 co.9 del decreto IRAP, per le società la cui attività consiste, in via esclusiva o prevalente, nella assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia o finanziari, la base imponibile è determinata aggiungendo al risultato la differenza tra gli interessi attivi e proventi assimilati e gli interessi passivi e oneri assimilati. Gli interessi passivi tuttavia concorrono alla formazione del valore della produzione nella misura del 96% del loro ammontare.

Contabilmente i crediti e i debiti inerenti le componenti finanziarie sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e per quanto riguarda i crediti, del valore di presumibile realizzo.

L'art. 5 co.4bis del decreto del 8 giugno 2011, prevede che, nel caso di operazioni di finanziamento tra soggetti tra i quali sussiste un rapporto di controllo, assumono rilevanza fiscale i componenti positivi e negativi imputati a conto economico desumibili dal contratto di finanziamento, laddove siano rilevati nello stato patrimoniale componenti derivanti dal processo di attualizzazione a tassi di mercato, così come previsto dal criterio del costo ammortizzato.

Pertanto non assumono rilevanza fiscale:

- Per la società finanziata la riserva per deemed contribution iscritta nel patrimonio netto e i maggiori interessi passivi rilevati a conto economico, rispetto a quelli desumibili dal contratto di finanziamento
- Per la società finanziante, l'incremento del costo fiscale della partecipazione della società controllata e i maggiori interessi attivi rilevati a conto economico rispetto a quelli desumibili dal contratto di finanziamento.

La rappresentazione dei finanziamenti infruttiferi secondo il costo ammortizzato, determina per la società finanziata, la rilevazione di un



componente iscritto nello stato patrimoniale (riserva) in contropartita di oneri finanziari al tasso effettivo di rendimento del finanziamento.

Con riferimento all'IRAP il principio generale è quello della presa diretta da bilancio, e pertanto analogamente all'IRES, i suddetti interessi figurativi sono indeducibili anche ai fini IRAP, e pertanto rileveranno ai fini fiscali solo le differenze derivanti dal contratto.

22. Risposta n.340 del 5 giugno 2023

Svalutazione crediti coperti da polizze assicurative – Determinazione della base di conteggio per deducibilità fiscale

La società Istante Alfa, avendo delle polizze assicurative sui crediti commerciali iscritta a bilancio, ha richiesto dei chiarimenti interpretativi sull'articolo 106, comma 1 e comma 2 del TUIR, sulla corretta determinazione della base di conteggio per la svalutazione fiscalmente deducibile ai fini IRES, in relazione al tema massimali e franchigie di polizza.

L'art. 106 commi 1 e 2 del TUIR, stabilisce una misura forfetaria di deducibilità delle svalutazioni dei crediti non coperti da garanzie assicurative risultanti in bilancio e degli accantonamenti per rischi su crediti, tale limite è rappresentato dallo 0.5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi.

Nella fattispecie, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'importo dei crediti coperti da garanzia assicurativa deve essere determinato facendo riferimento ai "massimali" delle polizze assicurative che rappresentano, in linea di principio, l'ammontare dei crediti complessivi che possono considerarsi coperti.

Invece, le eventuali franchigie concorreranno alla determinazione delle perdite su crediti, nei periodi d'imposta in cui risulteranno da elementi certi e precisi (ai sensi dell'art. 101 comma 5 del TUIR).

23. Risposta n.354 dell' 8 giugno 2023

Operazione di scissione di assets (partecipazione, marchi e immobili)

L'Istante Alfa in un'ottica di riorganizzazione societaria intende procedere alla scissione a favore di BETA con assegnazione ad essa delle partecipazioni, dei marchi e dei compendi immobiliari.

Considerato che nella scissione non si avrà nessuna riduzione di capitale, agendo unicamente sulle riserve del patrimonio netto, l'Istante chiede se tale operazione costituisca un abuso di diritto.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'operazione non è abusiva, in quanto i plusvalori trasferiti dalla società scissa alla beneficiaria concorreranno alla formazione del reddito, secondo le regole impositive ordinarie vigenti solo al momento in cui fuoriusciranno dalla cerchia dei beni relativi all'impresa, se



ceduti a titolo oneroso o oggetto di risarcimento o se destinati a fini estranei all'esercizio d'impresa.

Essenziale quindi che la beneficiaria non utilizzi tali asset per attività diversa dall'esercizio d'impresa.

L'Agenzia infatti, nel confermare la risoluzione n.97/E del 2017, chiarisce che, affinché non siano ravvisabili profili di abuso di diritto, la scissione deve caratterizzarsi come un'operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale da parte di ogni società partecipante.

Per quanto attiene al trasferimento di una porzione del patrimonio netto da scissa a beneficiaria, senza decurtazione del capitale sociale, si ricorda che questa tecnica è lecita nella misura in cui l'incremento di patrimonio netto della beneficiaria segua in proporzione la medesima classificazione fiscale che aveva il patrimonio netto della scissa.

Qualora poi le operazioni straordinarie comportino il passaggio di beni ammortizzabili, la società beneficiaria è tenuta ad effettuare la rettifica della detrazione IVA operata a suo tempo.

Per quanto attiene l'imposta di registro, l'operazione di scissione societaria è sottoposta a registrazione con applicazione dell'imposta nella misura fissa di Euro 200.

24. Risposta n.359 del 23 giugno 2023

Note di variazioni ai sensi dell'articolo 26 del DPR 633/72.

L'istante GAMMA, in qualità di rappresentante del Gruppo Iva GAMMA, cui fa parte anche ALFA (di seguito anche "la Società"), fa presente che nel 2007, la Società ha stipulato con BETA un contratto per il servizio di trasporto energia, al fine di poter svolgere l'attività di vendita di energia elettrica in favore del proprio portafoglio clienti".

Successivamente nel 2019, BETA non è stata in grado di provvedere al pagamento degli importi fatturati da ALFA, accumulando nei confronti della stessa un ingente debito.

Il 29 aprile 2020 BETA, per ripianare la propria esposizione nei confronti di ALFA, ha sottoscritto con la stessa un accordo transattivo (di seguito "Accordo"), mediante il quale ALFA si è impegnata a rinunciare a una percentuale del credito vantato nei confronti di BETA.

Sotto il profilo IVA, ALFA a seguito della pubblicazione nel Registro delle imprese del piano attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lett. d) della legge



fallimentare, ha esercitato la facoltà prevista dall'articolo 26, comma 2, Decreto IVA, provvedendo ad emettere, con riferimento alla parte di credito per cui ha operato la predetta rinuncia, nota di credito nei confronti di BETA.

L'accordo intervenuto tra ALFA e BETA è stato oggetto di regolare esecuzione fino al pagamento della rata con scadenza 30 settembre 2021, ma a partire dal mese successivo ALFA ha contestato a Beta la violazione di molteplici violazioni dell'accordo giustificando l'attivazione della clausola risolutiva e così appunto determinando:

- l'inefficacia dell'Accordo;
- la reviviscenza del debito complessivo nei confronti di ALFA, per l'importo originario (al netto ovviamente di quanto incassato in pendenza dell'Accordo stesso).

L'Istante chiede di sapere se, in caso di sopravvenuta inefficacia di un accordo transattivo stipulato nell'ambito di un piano attestato di risanamento, con conseguente reviviscenza del debito originario, sussista un obbligo di emissione da parte del cedente/prestatore di una nota di debito ai fini IVA, a rettifica delle variazioni in diminuzione precedentemente operate

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che nel caso in cui, successivamente all'emissione della nota di variazione in diminuzione, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, sorge l'obbligo di emettere una nota di variazione in aumento.

Ne consegue che i cedenti/prestatore, che si siano avvalsi della facoltà di emettere una nota di variazione in diminuzione, dovranno effettuare una variazione in aumento per la medesima operazione, solo a fronte del successivo pagamento, in tutto o in parte, del relativo corrispettivo.

Dott. Marco Fiorentino

marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

Dott.ssa Annabella Arienzo

annabellaariento@fiorentinoassociati.it

Dott. Mattia Rodriguez

mattiarodriguez@fiorentinoassociati.it



Dott. Giuseppe Morra

giuseppemorra@fiorentinoassociati.it

Dott. Fabrizio Fiorentino

fabriziofiorentino@fiorentinoassociati.it



DISCLAIMER

Il presente focus ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico, né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.