FIORENTINO associati

FOCUS 8/19

Risoluzioni e Risposte dell'Agenzia delle Entrate

Dal 1° al 31 AGOSTO 2019

RISOLUZIONI

1. Risoluzione n. 72 del 1° agosto 2019

Normativa Gruppo IVA

2. Risoluzione n. 76 del 12 agosto 2019

Esenzione da ritenuta sugli interessi e altri proventi derivanti da finanziamenti a medio e lungo termine alle imprese

RISOLUZIONI

1. Risoluzione n. 72 del 1° agosto 2019

Gruppo IVA: fatture irregolari

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al corretto coordinamento tra la normativa riferita al Gruppo IVA e la normativa in tema di fatturazione delle operazioni, con riferimento alle fatture di acquisto ricevute dal Gruppo IVA.

Nello specifico l'istante chiedeva "di potere considerare valide, per la detrazione dell'IVA le fatture ricevute per cessioni di beni e prestazioni di servizi resi nei confronti del Gruppo IVA che non riportano la partita IVA del Gruppo ma bensì la partita IVA del singolo partecipante ante adesione al Gruppo IVA".

Ai fini della fatturazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuati nei confronti del Gruppo IVA, il rappresentante del Gruppo o i partecipanti devono comunicare ai fornitori la partita IVA del Gruppo ed il codice fiscale del singolo acquirente.

La corretta indicazione della partita IVA del cessionario o committente, secondo l'AGE rientra tra i requisiti richiesti ai fini della regolarità della fattura.

Pertanto nel caso in cui il Gruppo IVA riceva una fattura con errata indicazione della partita IVA, quand'anche si tratti della partita IVA ante adesione di una delle società del Gruppo, ai fini della sua registrazione e dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA relativa, la fattura deve considerarsi irregolare.

Per la regolarizzazione dell'operazione il cessionario/committente dovrà trasmettere l'autofattura al SdI compilando, nel file fattura elettronica, il campo "TipoDocumento" con un codice convenzionale.

2. Risoluzione n. 76 del 12 agosto 2019

Esenzione da ritenuta sugli interessi e su finanziamenti a medio e lungo termine

Il caso in esame riguarda l'erogazione da parte di Fondi, stabiliti nel Regno Unito, a favore di una Holding, stabilita in Italia, di una serie di finanziamenti a medio e lungo termine fruttiferi di interessi.

L'istante chiede conferma che i finanziamenti in oggetto erogati alla Holding italiana dai predetti Fondi inglesi rientrino tra quelli di cui all'art. 26, comma 5-bis, del D.P.R. 600/73 secondo il quale sugli interessi da finanziamenti a medio e lungo termine alle imprese erogati da enti creditizi stabiliti negli Stati membri dell'Unione europea non si applica la ritenuta del 26 per cento.

Tale regime di esenzione non si applica ai finanziamenti di durata inferiore o pari ai 18 mesi, anche nell'ipotesi in cui superino di fatto tale durata per effetto di una proroga del finanziamento.

Secondo l'Agenzia delle Entrate l'esclusione della ritenuta deve operare, in ogni caso, nel rispetto della normativa bancaria nazionale disciplinante la riserva di attività per l'erogazione di finanziamenti nei confronti del pubblico allo scopo di non creare uno svantaggio competitivo per quegli operatori nazionali che, a differenza di quelli esteri, dovrebbero richiedere preventivamente l'autorizzazione all'esercizio di detta attività.

Invece nel caso in cui la consociata estera retroceda esattamente l'importo degli interessi ricevuti all'ente creditizio localizzato nella Ue e laddove risulti una precisa specularità (in termini di tassi, tempi e condizioni di rimborso) del finanziamento erogato dalla consociata estera al soggetto italiano rispetto alle condizioni previste dal finanziamento erogato dall'ente creditizio alla consociata estera.

In tal caso, qualora fosse possibile sostenere che il beneficiario effettivo sia l'ente creditizio stabilito nella Ue e che, quindi, sugli interessi in uscita il soggetto residente in Italia potesse non applicare la ritenuta ai sensi del più volte richiamato comma 5-*bis* dell'art. 26.

L'Agenzia delle Entrate, ha invece affermato che il principio del beneficiario effettivo non vada applicato nel contesto della norma in esame così da ricondurre il flusso degli interessi esclusivamente al soggetto estero percettore finale del reddito ma si rivolge esclusivamente alla platea di soggetti indicati dalla norma.

RISOLUZIONI

1. Risoluzione n. 72 del 1° agosto 2019

Normativa Gruppo IVA

2. Risoluzione n. 76 del 12 agosto 2019

Esenzione da ritenuta sugli interessi e altri proventi derivanti da finanziamenti a medio e lungo termine alle imprese

FIORENTINO associati

RISPOSTE

1. Risposta n. 328 del 2 agosto 2019

Variazioni Iva in diminuzione: nella procedura fallimentare è subordinata conclusione infruttuosa

Il caso in questione riguarda una cessione di beni, il cui corrispettivo è stato solo parzialmente versato dal cessionario.

Per gli importi dovuti l'istante prima aveva ottenuto apposito decreto ingiuntivo e poi il pignoramento presso terzi, di cui solo una parte con esito positivo.

In seguito al fallimento del cessionario, l'istante dopo aver presentato richiesta di ammissione al passivo fallimentare, aveva emesso una nota di variazione IVA per la sola imposta a fronte del mancato pagamento a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

L'IVA in diminuzione era stata calcolata sull'ammontare del debito che non aveva trovato soddisfacimento a seguito della procedura esecutiva individuale esperita.

L'istante ha chiesto all'AGE se aveva il diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, e se questo decorreva dalla data nella quale il Giudice dell'esecuzione aveva accertato che il pignoramento era stato parzialmente infruttuoso, oppure, se a seguito dell'intervenuto fallimento.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che nell'ipotesi certa di incapienza del patrimonio del debitore, il diritto alla variazione presuppone che:

-abbia avuto inizio una procedura, ovvero sia stato posto in essere, almeno, il primo atto tipico con il quale la stessa si instaura;

-tale procedura si sia conclusa infruttuosamente, vale a dire:

1) per ciò che attiene al fallimento, che sia scaduto il termine per le osservazioni al piano di riparto stabilito con decreto dal giudice delegato, o, in assenza del piano di riparto, sia scaduto quello per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso;

2) per quanto riguarda le procedure esecutive non concorsuali, quando il credito del cedente o prestatore del servizio non trova soddisfacimento attraverso la distribuzione delle somme ricavate dalla vendita dei beni dell'esecutato, ossia risulti accertata e documentata dagli organi della procedura l'insussistenza di beni da assoggettare all'esecuzione.

La chiusura della procedura esecutiva individuale che consente l'emissione di una nota di variazione per la parte del credito rimasta insoddisfatta deve però coordinarsi con l'eventuale fallimento del creditore esecutato.

In proposito, nessun dubbio si pone laddove il fallimento, e la contestuale apertura della procedura collettiva che esso sottende, avvenga in un momento non solo successivo alla chiusura della procedura esecutiva individuale, ma anche all'emissione delle note di variazione in diminuzione con relative annotazioni nei registri IVA che la stessa consente.

In questo caso la variazione in diminuzione operata risulta corretta e l'insinuazione nel passivo fallimentare rileva, nei limiti di quanto eventualmente percepito in ragione della stessa, per successive variazioni in aumento.

Medesima conclusione non può trarsi qualora l'apertura del fallimento e l'insinuazione al passivo, siano avvenute prima dell'emissione delle note di variazione.

RISPOSTE

1. Risposta n. 328 del 2 agosto 2019

Variazioni Iva in diminuzione: nella procedura fallimentare è subordinata conclusione infruttuosa

2. Risposta n. 332 dell'8 agosto 2019

Distribuzione della riserva in sospensione d'imposta

3. Risposta n. 333 dell'8 agosto 2019

Fusione: disapplicazione limite del riporto delle perdite fiscali pregresse

4. Risposta n. 336 del 9 agosto 2019

Esecuzione: determinazione valore immobile assegnato

5. Risposta n. 337 del 9 agosto 2019

Qualificazione fiscale di un uno strumento finanziario corredato da un'opzione put

6. Risposta n. 341 del 23 agosto 2019

Rivalutazione quote, costituzione di una newco seguita da cessione a newco e da fusione inversa

7. Risposta n. 350 del 28 agosto 2019

IVA di gruppo – Determinazione versamento dell'acconto

8. Risposta n. 355 del 30 agosto 2019

Trust: imposta da applicare in caso di risoluzione

9. Risposta n. 363 del 30 agosto 2019

Trattamento Iva applicabile alle somme versate per l'attività di gestione post-operativa, sorveglianza e controllo di una discarica per rifiuti

10. Risposta n. 364 del 30 agosto 2019

Cedolare secca

Secondo l'AGE l'instaurarsi della procedura concorsuale che coinvolge l'intero patrimonio del cessionario debitore impone, al fine di valutare la sua fruttuosità, di attenderne l'esito.

2. Risposta n. 332 dell'8 agosto 2019

Distribuzione della riserva in sospensione d'imposta

La società istante, ALFA S.R.L., ha rivalutato, ai sensi dell'art. 15, commi da 16 a 23, DL 185/2008 un immobile strumentale, pagando la relativa imposta sostitutiva per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio, ma non si è avvalsa della facoltà di affrancare il corrispondente saldo attivo di rivalutazione.

Nel corso dell'esercizio 2018 (con delibera dell'assemblea dei soci), la società medesima ha distribuito parte della riserva di rivalutazione ai due soci, che, come dichiarato dall'istante, sono "titolari entrambi di partecipazioni qualificate".

Dato che la riserva di rivalutazione ha, per il socio percipiente, natura di utili ed è imponibile secondo la disciplina dei dividendi e che il regime fiscale applicabile ai soci al momento della percezione del dividendo dipende dall'individuazione del periodo di formazione dell'utile che costituisce la riserva di rivalutazione, l'istante ha chiesto di conoscere come debba essere tassata la somma distribuita in capo ai soci persone fisiche.

Ciò in quanto se si considerasse la riserva formata con utili del 2008, anno di rivalutazione degli immobili, essa concorrerebbe al reddito dei soci nella misura del 49,72 per cento; se, invece, si ritenesse che l'anno di formazione della riserva coincidesse con quello della sua distribuzione e assoggettamento ad IRES, allora la riserva andrebbe considerata formatasi nel 2018 e di conseguenza i dividendi andrebbero assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta del 26 per cento.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in base al DL 185/2008, il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni eseguite in bilancio, costituito dall'importo iscritto in bilancio in contropartita dei maggiori valori attribuiti ai beni rivalutati, deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva.

Nell'ipotesi in cui il contribuente iscriva in bilancio il maggior valore sui beni senza optare per il riconoscimento fiscale dello stesso, il saldo attivo risultante dalla rivalutazione non costituisce riserva in sospensione d'imposta e quindi ai fini fiscali, costituisce una riserva di utili e come tale tassato in caso di distribuzione.

Il suddetto saldo costituisce, invece, riserva in sospensione di imposta, nell'ipotesi in cui il contribuente abbia optato per dare rilevo anche ai fini fiscali alla rivalutazione, mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva.

In caso di distribuzione, il saldo aumentato dell'imposta sostitutiva deve concorrere a formare la base imponibile della società.

Le riserve se dovessero essere affrancate al pagamento dell'ulteriore imposta sotitutiva, confluiranno tra le riserve di utili e in caso di distribuzione il socio dovrà assoggettare a tassazione l'importo percepito secondo le regole ordinariamente previste per la tassazione dei dividendi.

In caso di distribuzione (anche parziale) della riserva in sospensione d'imposta non oggetto di affrancamento, la società deve effettuare una variazione in aumento nella propria dichiarazione dei redditi e assoggettare il maggior imponibile così determinato all'aliquota prevista nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo (in capo alla stessa società).

RISPOSTE

1. Risposta n. 328 del 2 agosto 2019

Variazioni Iva in diminuzione: nella procedura fallimentare è subordinata conclusione infruttuosa

2. Risposta n. 332 dell'8 agosto 2019

Distribuzione della riserva in sospensione d'imposta

3. Risposta n. 333 dell'8 agosto 2019

Fusione: disapplicazione limite del riporto delle perdite fiscali pregresse

4. Risposta n. 336 del 9 agosto 2019

Esecuzione: determinazione valore immobile assegnato

5. Risposta n. 337 del 9 agosto 2019

Qualificazione fiscale di un uno strumento finanziario corredato da un'opzione put

6. Risposta n. 341 del 23 agosto 2019

Rivalutazione quote, costituzione di una newco seguita da cessione a newco e da fusione inversa

7. Risposta n. 350 del 28 agosto 2019

IVA di gruppo – Determinazione versamento dell'acconto

8. Risposta n. 355 del 30 agosto 2019

Trust: imposta da applicare in caso di risoluzione

9. Risposta n. 363 del 30 agosto 2019

Trattamento Iva applicabile alle somme versate per l'attività di gestione post-operativa, sorveglianza e controllo di una discarica per rifiuti

10. Risposta n. 364 del 30 agosto 2019

Cedolare secca

Pertanto, conclude l'AGE, la riserva in sospensione d'imposta che, virtualmente, confluisce tra le riserve di utili propriamente dette nel periodo d'imposta in cui si verifica la relativa distribuzione deve considerarsi formata, ai fini fiscali, con utili prodotti nel medesimo periodo d'imposta.

3. Risposta n. 333 dell'8 agosto 2019

Fusione: disapplicazione limite del riporto delle perdite fiscali pregresse

Un progetto di riorganizzazione della società istante Alfa controllante di Beta la quale a sua volta partecipa al capitale di Gamma.

L'operazione principale sarebbe la scissione totale di BETA a favore di un numero di società per azioni neo costituite (in breve "NewCo" o "beneficiarie") pari al numero dei soci della stessa. Ciascuna beneficiaria è interamente partecipata da un singolo socio di BETA.

L'operazione comporterebbe l'assegnazione a ogni NewCo di una quota del patrimonio netto contabile di BETA, proporzionale alla percentuale di capitale sociale detenuta dai singoli soci di quest'ultima. Tale quota sarebbe rappresentata da una parte della partecipazione azionaria detenuta in GAMMA e una quota di indebitamento.

In seguito alla descritta scissione, ogni ex socio BETA, trasferirebbe alla rispettiva beneficiaria, un importo a titolo di finanziamento soci gratuito e senza scadenza al fine di estinguerne l'indebitamento.

Dopo l'azzeramento dell'indebitamento, i soci unici delle beneficiarie incorporerebbero mediante fusione le rispettive NewCo in quanto le beneficiarie, quali holding con unico asset (la partecipazione in GAMMA), avrebbero di fatto esaurito la loro funzione.

Con riferimento alla scissione totale non proporzionale di BETA, tale operazione interrompeva anche il Consolidato fiscale di cui la scissa era Consolidante.

Tale evento comporterebbe l'attribuzione a BETA di perdite fiscali, alle quali si aggiungerebbe la perdita fiscale maturata dalla stessa BETA, quindi si tratterebbe di scissione asimmetrica non proporzionale.

Tali perdite derivano dalla natura di holding di BETA e per effetto della scissione sarebbero assegnate alle beneficiarie in proporzione alla rispettiva quota di patrimonio netto ricevuta.

BETA supera sia il test di vitalità sia il c.d. limite patrimoniale.

L'istante ha chiesto delucidazioni circa la disapplicazione del limite del riporto delle perdite fiscali pregresse dei soggetti coinvolti.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che in materia scissioni, le perdite fiscali delle società partecipanti a tali operazioni possono essere portate in diminuzione del reddito della società beneficiaria della scissione:

- per la parte del loro ammontare che non eccede quello del patrimonio netto della società che riporta le perdite, quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale redatta ai sensi dell'articolo 2501-quater del codice civile, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa, neutralizzando così i tentativi volti a consentire un pieno, quanto artificioso, recupero delle perdite fiscali;

- a condizione che la società, le cui perdite sono oggetto di riporto, non sia una "bara fiscale". Tale presupposto si realizza quando dal suo conto economico, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è deliberata, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare

RISPOSTE

1. Risposta n. 328 del 2 agosto 2019
Variazioni Iva in diminuzione: nella procedura fallimentare è subordinata conclusione infruttuosa

2. Risposta n. 332 dell'8 agosto 2019
Distribuzione della riserva in sospensione d'imposta

3. Risposta n. 333 dell'8 agosto 2019
Fusione: disapplicazione limite del riporto delle perdite fiscali pregresse

4. Risposta n. 336 del 9 agosto 2019
Esecuzione: determinazione valore immobile assegnato

5. Risposta n. 337 del 9 agosto 2019
Qualificazione fiscale di un uno strumento finanziario corredato da un'opzione put

6. Risposta n. 341 del 23 agosto 2019
Rivalutazione quote, costituzione di una newco seguita da cessione a newco e da fusione inversa

7. Risposta n. 350 del 28 agosto 2019
IVA di gruppo – Determinazione versamento dell'acconto

8. Risposta n. 355 del 30 agosto 2019
Trust: imposta da applicare in caso di risoluzione

9. Risposta n. 363 del 30 agosto 2019
Trattamento Iva applicabile alle somme versate per l'attività di gestione post-operativa, sorveglianza e controllo di una discarica per rifiuti

10. Risposta n. 364 del 30 agosto 2019
Cedolare secca

delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

La ratio delle limitazioni è di contrastare la realizzazione di fusioni o scissioni con società prive di capacità produttiva poste in essere al fine di attuare la compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali di una società con gli utili imponibili dell'altra, introducendo un divieto al riporto delle stesse qualora non sussistano quelle minime condizioni di vitalità economica previste dalla norma.

I requisiti minimi di vitalità economica debbono sussistere non solo nel periodo precedente a quello in cui è stata deliberata la fusione, così come si ricava dal dato letterale, bensì debbono continuare a permanere fino al momento in cui la fusione viene attuata.

Nell'ambito delle operazioni di scissione, invece, si osserva come il rischio di elusione legato alla "compensazione intersoggettiva" delle perdite sussista solo nel caso in cui la beneficiaria della scissione preesista alla scissione stessa e non sia, quindi, di nuova costituzione.

In quest'ultimo caso della società beneficiaria costituita per effetto della scissione, le limitazioni alla riportabilità non trovano applicazione in relazione alle perdite fiscali trasferite dalla scissa.

L'ADE conclude, quindi, che il transitorio passaggio delle predette perdite fiscali ed eccedenze ACE per la società beneficiaria/veicolo destinata a fondersi, e quindi, per sua natura, priva dei requisiti di cui ai citati artt. 172, comma 7 e 173, comma 10, non può rappresentare una manovra specificamente volta al "commercio di bare fiscali", usufruendo della disapplicazione della disciplina sulla limitazione del riporto delle perdite fiscali ex art. 173 comma 10 del TUIR.

4. Risposta n. 336 del 9 agosto 2019

Esecuzione: determinazione valore immobile assegnato

L'istante aveva acquistato un credito in sofferenza da una banca diventata assegnataria di un immobile ipotecato.

L'istante aveva rilevato quindi tale immobile oggetto di procedura esecutiva, in merito ha chiesto se l'importo da far concorrere ai fini Ires, potesse essere rappresentato dal valore normale determinato ai sensi dell'articolo 9 del Tuir, secondo cui per valore normale si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati.

Ciò in quanto successivamente alla assegnazione una perizia, che aveva tenuto conto dei valori Omi aggiornati e di alcuni elementi abusivi, è stato ridotto il valore dell'immobile, rispetto a quello attribuito originariamente dal giudice dell'esecuzione.

Nello specifico l'istante ha chiesto se poteva dedurre ai fini dell'imposta sul reddito delle società e ai fini dell'Irap, l'eventuale riduzione di valore dell'immobile.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che trattandosi di un'acquisizione di un immobile, il valore fiscale è pari all'ammontare definito dal giudice dell'esecuzione.

Ne consegue che fermi restando il riconoscimento ai fini fiscali del predetto valore di acquisizione dell'immobile e la conseguente rilevazione di una sopravvenienza attiva imponibile in sede di compensazione del credito, determinata come differenza tra valore fiscale del credito e valore fiscale dell'immobile acquisito, l'eventuale riduzione di valore dell'immobile acquisito

RISPOSTE

1. Risposta n. 328 del 2 agosto 2019

Variazioni Iva in diminuzione: nella procedura fallimentare è subordinata conclusione infruttuosa

2. Risposta n. 332 dell'8 agosto 2019

Distribuzione della riserva in sospensione d'imposta

3. Risposta n. 333 dell'8 agosto 2019

Fusione: disapplicazione limite del riporto delle perdite fiscali pregresse

4. Risposta n. 336 del 9 agosto 2019

Esecuzione: determinazione valore immobile assegnato

5. Risposta n. 337 del 9 agosto 2019

Qualificazione fiscale di un uno strumento finanziario corredato da un'opzione put

6. Risposta n. 341 del 23 agosto 2019

Rivalutazione quote, costituzione di una newco seguita da cessione a newco e da fusione inversa

7. Risposta n. 350 del 28 agosto 2019

IVA di gruppo – Determinazione versamento dell'acconto

8. Risposta n. 355 del 30 agosto 2019

Trust: imposta da applicare in caso di risoluzione

9. Risposta n. 363 del 30 agosto 2019

Trattamento Iva applicabile alle somme versate per l'attività di gestione post-operativa, sorveglianza e controllo di una discarica per rifiuti

10. Risposta n. 364 del 30 agosto 2019

Cedolare secca

conseguente alla nuova e diversa valutazione dell'immobile (sul presupposto che rispetti le regole contabili di cui all'OIC 9) non è deducibile ai sensi del combinato disposto degli articoli 92 e 110 del TUIR.

Le medesime considerazioni valgono ai fini IRAP, poiché la determinazione della sopravvenienza attiva (rilevata in una voce rilevante ai fini della determinazione del valore della produzione netta) non può prescindere dell'iscrizione in bilancio dell'immobile sulla base del valore determinato in sede di vendita da parte del giudice dell'esecuzione.

L'Age ha infine precisato che, qualora il contribuente, in considerazione degli elementi desumibili dagli accertamenti tecnico-catastali effettuati, dovesse ottenere dal giudice dell'esecuzione una rimodulazione al ribasso del valore di vendita dell'immobile, la differenza tra il valore fiscale del credito e il nuovo più basso valore fiscale dell'immobile farà emergere una minore sopravvenienza attiva imponibile, fermo restando il riconoscimento ai fini fiscali di un simmetrico minore valore di acquisizione dell'immobile.

5. Risposta n. 337 del 9 agosto 2019

Qualificazione fiscale di un uno strumento finanziario corredato da un'opzione put

La società istante Alfa ha sottoscritto un *Investment Agreement* con un fondo, per effetto del quale quest'ultimo ha acquisito una quota di minoranza della società stessa e, contestualmente, una Put Option Agreement, in base alla quale, in caso di esercizio dell'opzione da parte del fondo, la società è obbligata a riacquistare la partecipazione di minoranza a un prezzo stabilito pari al più alto tra il fair value delle azioni alla data di esercizio dell'opzione e l'ammontare pagato dagli investitori per acquistare la partecipazione di minoranza.

L'istante redige il bilancio in base agli standard internazionali quindi ha iscritto nello Stato patrimoniale una passività finanziaria per un importo pari al fair value della Put Option alla data di sottoscrizione.

Al termine di ciascun esercizio, la passività finanziaria è valutata al fair value, con imputazione a Conto economico dei differenziali positivi e negativi.

Il quesito proposto nell'interpello riguarda la rilevanza ai fini IRES di tali differenziali.

Secondo il parere dell'Agenzia delle Entrate si è in presenza di strumenti finanziari che comportano la partecipazione ai risultati economici di una società.

Sul punto la normativa ha previsto che per i titoli emessi da soggetti residenti in Italia è sufficiente la previsione di una remunerazione totalmente legata ai risultati economici di un'impresa (o di una società appartenente al suo gruppo o di un singolo affare), per assimilare il titolo o lo strumento finanziario ad una partecipazione societaria, indipendentemente dal rapporto sottostante in base al quale il titolo è stato creato.

Tale assimilazione risponde all'esigenza di garantire che la predetta remunerazione possa scontare, sia in capo ai percipienti che in capo alla società erogante, il medesimo regime fiscale cui sono soggetti gli utili da partecipazione.

La Put Option Agreement prevede che il prezzo dell'opzione sia il maggiore tra il fair value della società moltiplicato per la percentuale delle partecipazioni detenute dagli investitori e l'ammontare pagato dagli investitori per l'acquisto delle azioni coperte da opzioni put, meno, in entrambi i casi, gli eventuali dividendi incassati ed eventuali indennità contrattuali percepite.

RISPOSTE

1. Risposta n. 328 del 2 agosto 2019

Variazioni Iva in diminuzione: nella procedura fallimentare è subordinata conclusione infruttuosa

2. Risposta n. 332 dell'8 agosto 2019

Distribuzione della riserva in sospensione d'imposta

3. Risposta n. 333 dell'8 agosto 2019

Fusione: disapplicazione limite del riporto delle perdite fiscali pregresse

4. Risposta n. 336 del 9 agosto 2019

Esecuzione: determinazione valore immobile assegnato

5. Risposta n. 337 del 9 agosto 2019

Qualificazione fiscale di un uno strumento finanziario corredato da un'opzione put

6. Risposta n. 341 del 23 agosto 2019

Rivalutazione quote, costituzione di una newco seguita da cessione a newco e da fusione inversa

7. Risposta n. 350 del 28 agosto 2019

IVA di gruppo – Determinazione versamento dell'acconto

8. Risposta n. 355 del 30 agosto 2019

Trust: imposta da applicare in caso di risoluzione

9. Risposta n. 363 del 30 agosto 2019

Trattamento Iva applicabile alle somme versate per l'attività di gestione post-operativa, sorveglianza e controllo di una discarica per rifiuti

10. Risposta n. 364 del 30 agosto 2019

Cedolare secca

Sia in relazione ai dividendi incassati durante il periodo di possesso delle azioni coperte da opzione put sia per il maggiore valore finale che potrebbe essere percepito rispetto a quello iniziale investito, si è in presenza di una partecipazione diretta ai risultati economici della società.

L'ADE conclude che lo strumento finanziario suddetto va, perciò, ricondotto tra gli strumenti similari alle azioni, con conseguente indeducibilità ai fini delle imposte sui redditi dei maggiori valori riconosciuti agli investitori assimilabili ai dividendi distribuiti.

Del pari, i maggiori o minori valori che dovessero essere registrati in contabilità annualmente in sede di valutazione dello strumento finanziario non assumeranno alcuna rilevanza ai fini delle imposte sui redditi.

6. Risposta n. 341 del 23 agosto 2019

Rivalutazione quote, costituzione di una newco seguita da cessione a newco e da fusione inversa

La situazione riguarda la classica operazione di passaggio generazionale di partecipazioni, le quali vengono cedute ad una società di nuova costituzione (*newco)* partecipata dai soci di seconda generazione.

La newco sarà poi incorporata, con una fusione inversa, da una società di famiglia, la quale al termine delle operazioni risulterà quindi partecipata, in modo paritetico, dai soli soci di seconda generazione.

Il caso riguarda una società industriale (ETA), fondata dai soci EPSILON e ALFA e attualmente partecipata da due famiglie al 50% ciascuna, la prima delle quali con soci il padre, la figlia e il marito di questa e la seconda con soci il padre e il figlio.

La riorganizzazione descritta ha come unico e dichiarato fine quello di concentrare la proprietà di "ETA" nelle mani dei signori "ZETA" e "GAMMA" (soci di minoranza e figli, rispettivamente, dei soci fondatori "EPSILON" e "ALFA"), consentendo, nel contempo, ai restanti soci ("ALFA", "BETA", "DELTA" e "EPSILON"), non più interessati a continuare l'attività imprenditoriale, di fuoriuscire definitivamente dalla compagine della predetta società.

L'istante ha evidenziato che a causa del calo costante del fatturato, i soci hanno ritenuto che non fosse più produttiva la continuazione dell'attività da parte dei soci storici e che invece fosse possibile una ripresa se, dietro appositi investimenti, la società venisse gestita dai figli.

In luogo della cessione della partecipazione ai figli, le operazioni da effettuare sarebbero le seguenti:

- rivalutazione, da parte dei genitori, delle partecipazioni con pagamento dell'imposta sostitutiva;

- cessione delle partecipazioni ad una newco (con capitale minimo di 10.000 euro, a fronte di un patrimonio netto contabile della società di famiglia di circa 10 milioni di euro) partecipata dai figli stessi;

- incorporazione della newco dalla società di famiglia con un'operazione di fusione inversa.

Il prezzo delle partecipazioni verrebbe pagato utilizzando il *cash flow* della società *target* (la società di famiglia) limitatamente al 50% del relativo ammontare, rimandando ad un momento successivo il regolamento della differenza.

RISPOSTE

1. Risposta n. 328 del 2 agosto 2019

Variazioni Iva in diminuzione: nella procedura fallimentare è subordinata conclusione infruttuosa

2. Risposta n. 332 dell'8 agosto 2019

Distribuzione della riserva in sospensione d'imposta

3. Risposta n. 333 dell'8 agosto 2019

Fusione: disapplicazione limite del riporto delle perdite fiscali pregresse

4. Risposta n. 336 del 9 agosto 2019

Esecuzione: determinazione valore immobile assegnato

5. Risposta n. 337 del 9 agosto 2019

Qualificazione fiscale di un uno strumento finanziario corredato da un'opzione put

6. Risposta n. 341 del 23 agosto 2019

Rivalutazione quote, costituzione di una newco seguita da cessione a newco e da fusione inversa

7. Risposta n. 350 del 28 agosto 2019

IVA di gruppo – Determinazione versamento dell'acconto

8. Risposta n. 355 del 30 agosto 2019

Trust: imposta da applicare in caso di risoluzione

9. Risposta n. 363 del 30 agosto 2019

Trattamento Iva applicabile alle somme versate per l'attività di gestione post-operativa, sorveglianza e controllo di una discarica per rifiuti

10. Risposta n. 364 del 30 agosto 2019

Cedolare secca

L'Agenzia delle Entrate ha premesso che la normativa prevede in caso di recesso cd. "tipico", attuato cioè tramite l'annullamento e il rimborso della partecipazione detenuta, le somme ricevute dal socio recedente, per la parte eccedente il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione medesima, costituiscono utile, rientrando tra le fattispecie che danno luogo a redditi di capitale.

Nell'ipotesi, invece, di recesso cd. "atipico", che si attua mediante la cessione a titolo oneroso della partecipazione agli altri soci ovvero a soggetti terzi estranei alla compagine sociale, le somme ricevute dal socio rientrano tra i redditi diversi di natura finanziaria (capital gain).

Secondo l'Agenzia il valore delle partecipazioni "rideterminato" è utilizzabile con la rivalutazione solo in occasione del recesso atipico, mentre non può essere utilizzato in caso di recesso tipico, in quanto le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate.

Secondo il parere dell'ADE è quindi certamente abusiva l'operazione che tende a porre in essere un recesso atipico idoneo a far conseguire un vantaggio fiscale. Questo vantaggio fiscale è rinvenibile nel risparmio d'imposta derivante dall'assolvimento di un'imposta sostitutiva sul valore di perizia delle partecipazioni, in luogo della ritenuta a titolo d'imposta del 26% prevista ordinariamente sui redditi di capitale.

7. Risposta n. 350 del 28 agosto 2019

IVA di gruppo – Determinazione versamento dell'acconto

Nell'ambito di tale procedura: - l'istante esegue le liquidazioni periodiche con cadenza trimestrale ai sensi dell'articolo 74, quarto comma, del DPR 633/72 e trasferisce eccedenze debitorie al gruppo, mentre BETA che esegue le liquidazioni periodiche con cadenza mensile, trasferisce eccedenze creditorie.

Tanto premesso, l'istante ha chiesto di conoscere quale fosse la corretta modalità di calcolo dell'acconto dovuto dalla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo.

Il dubbio origina dal fatto che l'istante - diversamente da BETA - è tenuta a determinare l'acconto IVA in base al metodo di cui all'articolo 1, comma 471, L 311/2004 (di seguito metodo "storico speciale"), perché rientra tra i contribuenti (di cui ai decreti del Ministro delle finanze 24 ottobre 2000, n. 370, e 24 ottobre 2000, n. 366) "che nell'anno solare precedente hanno versato imposta sul valore aggiunto per un ammontare superiore a due milioni di euro".

L'istante ha fatto presente di avere finora calcolato l'acconto dovuto dalla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo senza tener conto né delle posizioni creditorie di BETA né dell'eccedenza di credito della procedura, (come emergente dalla dichiarazione annuale per l'anno precedente rispetto a quello cui si riferisce l'acconto) nella misura del 97 per cento di un importo corrispondente alla media dei debiti dal medesimo trasferiti alla procedura per i primi tre trimestri dell'anno cui l'acconto si riferisce.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che nel caso di procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, la determinazione ed il successivo versamento dell'acconto annuale deve essere effettuato dalla società controllante sulla base degli importi comunicati dalle singole società che partecipano alla procedura stessa.

Questi importi possono essere calcolati secondo i metodi: storico, previsionale o effettivo.

RISPOSTE

1. Risposta n. 328 del 2 agosto 2019

Variazioni Iva in diminuzione: nella procedura fallimentare è subordinata conclusione infruttuosa

2. Risposta n. 332 dell'8 agosto 2019

Distribuzione della riserva in sospensione d'imposta

3. Risposta n. 333 dell'8 agosto 2019

Fusione: disapplicazione limite del riporto delle perdite fiscali pregresse

4. Risposta n. 336 del 9 agosto 2019

Esecuzione: determinazione valore immobile assegnato

5. Risposta n. 337 del 9 agosto 2019

Qualificazione fiscale di un uno strumento finanziario corredato da un'opzione put

6. Risposta n. 341 del 23 agosto 2019

Rivalutazione quote, costituzione di una newco seguita da cessione a newco e da fusione inversa

7. Risposta n. 350 del 28 agosto 2019

IVA di gruppo – Determinazione versamento dell'acconto

8. Risposta n. 355 del 30 agosto 2019

Trust: imposta da applicare in caso di risoluzione

9. Risposta n. 363 del 30 agosto 2019

Trattamento Iva applicabile alle somme versate per l'attività di gestione post-operativa, sorveglianza e controllo di una discarica per rifiuti

10. Risposta n. 364 del 30 agosto 2019

Cedolare secca

Invece se nell'anno solare precedente hanno versato imposta sul valore aggiunto per un ammontare superiore a due milioni di euro, l'acconto deve essere determinato secondo il metodo "storico speciale".

In tale ipotesi, ai fini dell'individuazione dell'imposta versata nell'anno solare precedente, nonché ai fini della base di commisurazione dell'acconto, deve tenersi conto dell'imposta a debito non versata dalle società controllate, ma da queste trasferita alla società controllante.

La controllante, successivamente al trasferimento da parte di ogni società delle risultanze provvede a calcolare l'acconto nella misura dell'88 per cento della somma algebrica dei dati trasferiti dalle società che applicano il metodo "storico" o "previsionale" e a sommare detto importo con quello dell'acconto trasferito dalle società obbligate alla determinazione del medesimo col metodo "storico speciale".

8. Risposta n. 355 del 30 agosto 2019

Trust: imposta da applicare in caso di risoluzione

La situazione esaminata dall'Agenzia delle Entrate ha riguardato la risoluzione consensuale di un Trust e il suo trattamento fiscale ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, imposte ipotecarie e catastali.

Il trust esaminato aveva i seguenti soggetti:

1) Il disponente del Trust era Tizio;
2) I Beneficiari del reddito del Trust erano Caia, Sempronia e Mevio e "ogni altro discendente in linea retta del Disponente che dovesse nascere nel corso della durata del Trust". I Beneficiari erano invece i "soli discendenti in linea retta del Disponente";
3) Il Trustee originario, nominato con l'atto istitutivo, era stato successivamente sostituito da un diverso trustee (il soggetto che ha proposto l'interpello);
4) Il Guardiano del Trust era Caio.

Successivamente alla risoluzione era stata conferita nel Trust la somma complessiva di Euro 90.000,00 destinata alla sottoscrizione dell'aumento di capitale della società Beta, per una quota pari al 81,818% del capitale sociale.

L'istante chiedeva l'orientamento dell'Agenzia in merito alla tassazione a cui assoggettare l'atto di risoluzione consensuale del Trust, tenendo conto del fatto che non era stato ancora realizzato alcun trasferimento di beni a favore dei beneficiari.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'atto di costituzione del Trust è un atto unilaterale, per cui non è applicabile l'articolo 1372 del codice civile, che regola la diversa ipotesi di scioglimento del contratto per mutuo consenso.

Allo stesso modo, l'atto di dotazione attraverso cui il settlor conferisce i beni nel trust è anch'esso atto unilaterale formato esclusivamente dal disponente che si spoglia del potere di disporre del bene conferito a favore del trustee cui compete la titolarità esclusiva dello stesso.

L'AGE ha rilevato inoltre che:

- le parti che dovranno partecipare all'atto di "risoluzione consensuale" del suddetto Trust sarebbero diverse rispetto al disponente che ha istituito il Trust;

- l'oggetto dei due atti in esame sarebbe diverso. In effetti, nel Trust era stato conferito denaro da parte del disponente mentre con l'atto in questione il

RISPOSTE

1. Risposta n. 328 del 2 agosto 2019
Variazioni Iva in diminuzione: nella procedura fallimentare è subordinata conclusione infruttuosa

2. Risposta n. 332 dell'8 agosto 2019
Distribuzione della riserva in sospensione d'imposta

3. Risposta n. 333 dell'8 agosto 2019
Fusione: disapplicazione limite del riporto delle perdite fiscali pregresse

4. Risposta n. 336 del 9 agosto 2019
Esecuzione: determinazione valore immobile assegnato

5. Risposta n. 337 del 9 agosto 2019
Qualificazione fiscale di un uno strumento finanziario corredato da un'opzione put

6. Risposta n. 341 del 23 agosto 2019
Rivalutazione quote, costituzione di una newco seguita da cessione a newco e da fusione inversa

7. Risposta n. 350 del 28 agosto 2019
IVA di gruppo – Determinazione versamento dell'acconto

8. Risposta n. 355 del 30 agosto 2019
Trust: imposta da applicare in caso di risoluzione

9. Risposta n. 363 del 30 agosto 2019
Trattamento Iva applicabile alle somme versate per l'attività di gestione post-operativa, sorveglianza e controllo di una discarica per rifiuti

10. Risposta n. 364 del 30 agosto 2019
Cedolare secca

disponente riceverà quote societarie per effetto della sottoscrizione sopra descritta.

La mancata coincidenza sia dei soggetti che dell'oggetto dei due atti conferma la tesi secondo cui l'istituto della risoluzione consensuale del contratto non può trovare applicazione.

Secondo il parere dell'Agenzia delle Entrate nella fattispecie in esame si realizza un trasferimento a titolo gratuito delle quote societarie a favore del disponente da parte del trustee con il consenso del guardiano e dei beneficiari.

Quindi da un punto di vista fiscale troverà applicazione l'ordinaria disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni contenuta nel D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 e, per quanto concerne le imposte ipotecaria e catastale, la disciplina del D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

9. Risposta n. 363 del 30 agosto 2019

Trattamento Iva applicabile alle somme versate per l'attività di gestione post-operativa, sorveglianza e controllo di una discarica per rifiuti

Il Comune istante ha fatto presente di possedere una partecipazione del capitale societario di una Società in "house providing", e unitamente ad altri Comuni soci della stessa Società, ha affidato "in house" alla Società la gestione coordinata e congiunta di "servizi pubblici locali" e in particolare del "Servizio di gestione integrata dei rifiuti".

Il Comune ha fatto inoltre presente di essere proprietario di alcuni terreni ove risulta ubicata una discarica per rifiuti che è in fase di gestione post operativa.

Il Comune, mediante la stipula di un contratto di servizio, ha affidato alla Società l'attività di gestione post-operativa della discarica dei rifiuti non pericolosi, l'attuazione di Piani di sorveglianza, lo studio e la proposta di riqualificazione ambientale del sito.

Per la realizzazione delle predette attività, il Comune intende erogare in 28 rate annuali alla Società il fondo che ha accantonamento su un proprio conto corrente bancario, in base alle disposizioni legislative ed ha chiesto di conoscere se le suddette somme siano o meno rilevanti agli effetti dell'Iva.

Secondo l'ADE le società in house devono considerarsi organismi aventi una loro autonoma soggettività giuridica rispetto all'ente o enti di appartenenza.

Le operazioni poste in essere dalle predette società, in quanto costituite in forma di società di capitali, si considerano effettuate in ogni caso nell'esercizio d'impresa, anche se riconducibili alle funzioni istituzionali dell'ente di provenienza o di appartenenza.

Quanto al presupposto oggettivo, l'Agenzia ha precisato, tra l'altro, che costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

Quindi una determinata somma di denaro e configura un'operazione rilevante agli effetti dell'IVA quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico di natura sinallagmatica, nel quale la somma ricevuta dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto.

Nel rapporto tra società in house e Comune si opera all'interno di uno schema contrattuale e quindi si è in presenza di una erogazione di corrispettivo a fronte di una prestazione di servizi, anche se i contratti sono stipulati al di fuori o in deroga alle norme del codice del codice dei contratti pubblici.

RISPOSTE

1. Risposta n. 328 del 2 agosto 2019

Variazioni Iva in diminuzione: nella procedura fallimentare è subordinata conclusione infruttuosa

2. Risposta n. 332 dell'8 agosto 2019

Distribuzione della riserva in sospensione d'imposta

3. Risposta n. 333 dell'8 agosto 2019

Fusione: disapplicazione limite del riporto delle perdite fiscali pregresse

4. Risposta n. 336 del 9 agosto 2019

Esecuzione: determinazione valore immobile assegnato

5. Risposta n. 337 del 9 agosto 2019

Qualificazione fiscale di un uno strumento finanziario corredato da un'opzione put

6. Risposta n. 341 del 23 agosto 2019

Rivalutazione quote, costituzione di una newco seguita da cessione a newco e da fusione inversa

7. Risposta n. 350 del 28 agosto 2019

IVA di gruppo – Determinazione versamento dell'acconto

8. Risposta n. 355 del 30 agosto 2019

Trust: imposta da applicare in caso di risoluzione

9. Risposta n. 363 del 30 agosto 2019

Trattamento Iva applicabile alle somme versate per l'attività di gestione post-operativa, sorveglianza e controllo di una discarica per rifiuti

10. Risposta n. 364 del 30 agosto 2019

Cedolare secca

Ne consegue che il servizio che la Società in house si impegna a realizzare nei confronti del Comune deve considerarsi rilevante agli effetti dell'IVA, per la sussistenza sia del requisito soggettivo sia di quello oggettivo.

10. Risposta n. 364 del 30 agosto 2019

Cedolare secca

L'istante ALFA, è proprietario di un immobile di circa 180 metri quadrati, accatastato come categoria C/1, classe 10 e detto immobile è stato dato in locazione a una società in accomandita semplice, stipulando un contratto della durata di 6 anni con decorrenza 01/04/2014 e scadenza 31 marzo 2020, rinnovabile per altri sei anni, salvo disdetta.

Poiché la società in accomandita semplice, titolare del contratto di locazione, con decorrenza 10 gennaio 2019 ha concesso in affitto l'azienda a una srl unipersonale, tale ultima società è subentrata nel contratto di locazione già in essere.

Al riguardo l'interpellante chiede se, a seguito del cambiamento di soggetto giuridico del locatario, sia possibile applicare il regime di tassazione della cedolare secca ai redditi derivanti dalla locazione dell'immobile con decorrenza 10 gennaio 2019. Nel caso di risposta affermativa chiede, inoltre, quali siano gli adempimenti necessari per aderire al regime di tassazione sopra richiamato

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la Legge di bilancio 2019 ha esteso la disciplina del regime della cedolare secca anche ai canoni derivanti dalla stipula dei contratti di locazione, sottoscritti nel 2019, aventi ad oggetto immobili destinati all'uso commerciale classificati nella categoria catastale C/1 (Negozi e botteghe) e relative pertinenze (locate congiuntamente alle unità immobiliari C/1).

Tale regime non è applicabile ai contratti stipulati nell'anno 2019, qualora alla data del 15 ottobre 2018 risulti in corso un contratto non scaduto, tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza naturale.

La ratio che informa tale ultima disposizione è quella di evitare che, al fine di poter fruire del regime della cedolare secca, le parti concordino la risoluzione anticipata del contratto per poi stipularne uno nuovo, decorrente dal 1° gennaio 2019.

Nei casi di subentro ex lege è stato più volte affermato che la modifica delle parti del contratto, riconducibile ad eventi estranei alla volontà negoziale, la successione nella posizione del locatore o del conduttore va comunicata all'Agenzia delle Entrate e non deve essere corrisposta alcuna imposta.

Ai fini fiscali l'unico adempimento richiesto, in caso di subentro ex lege è, dunque, quello di comunicare all'Agenzia delle entrate la successione nella posizione del conduttore.

In questo caso essendo il contratto di locazione non scaduto, non è possibile accedere al regime della cedolare secca.

RISPOSTE

1. Risposta n. 328 del 2 agosto 2019

Variazioni Iva in diminuzione: nella procedura fallimentare è subordinata conclusione infruttuosa

2. Risposta n. 332 dell'8 agosto 2019

Distribuzione della riserva in sospensione d'imposta

3. Risposta n. 333 dell'8 agosto 2019

Fusione: disapplicazione limite del riporto delle perdite fiscali pregresse

4. Risposta n. 336 del 9 agosto 2019

Esecuzione: determinazione valore immobile assegnato

5. Risposta n. 337 del 9 agosto 2019

Qualificazione fiscale di un uno strumento finanziario corredato da un'opzione put

6. Risposta n. 341 del 23 agosto 2019

Rivalutazione quote, costituzione di una newco seguita da cessione a newco e da fusione inversa

7. Risposta n. 350 del 28 agosto 2019

IVA di gruppo – Determinazione versamento dell'acconto

8. Risposta n. 355 del 30 agosto 2019

Trust: imposta da applicare in caso di risoluzione

9. Risposta n. 363 del 30 agosto 2019

Trattamento Iva applicabile alle somme versate per l'attività di gestione post-operativa, sorveglianza e controllo di una discarica per rifiuti

10. Risposta n. 364 del 30 agosto 2019

Cedolare secca

****

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 13.01.2020

Dott. Alfredo Scaramuzzo
alfredoscaramuzzo@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@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.