

## **FOCUS 2/2022**

### **Risposte dell'Agenzia delle Entrate**

**Dal 1° al 28 FEBBRAIO 2022**

#### **1. Risposta n. 63 del 3 febbraio 2022**

##### ***Bonus beni strumentali: il comodato non influisce sulla "novità" del bene***

La società istante Alfa appartiene ad un gruppo multinazionale tra i leader della stampa online e nel 2020 ha installato una linea produttiva di beni nuovi.

Questo progetto ha previsto più fasi data la complessità, infatti nel 2020 i beni sono stati installati dalla società Beta e fruiti da Alfa con contratto di comodato d'uso gratuito e successivamente le parti hanno stipulato il trasferimento della proprietà dei beni già installati più un'ulteriore implementazione per migliorarne la produttività.

Più precisamente, nel dicembre 2020 è stato pagato un corrispettivo del 20% per l'acquisto da parte Alfa, mentre nel 2021 è stato regolato l'80%.

Ciò premesso, l'istante ha posto due quesiti:

- conoscere se l'acquisto a titolo di proprietà di un bene strumentale sia ammesso a godere del credito d'imposta previsto dall'art. 1, commi da 184 a 197, della legge di bilancio 2020 e dall'art. 1, commi da 1051 a 1063, della legge di bilancio 2021 ancorché, nel momento di effettuazione dell'investimento (formale passaggio della proprietà), il bene sia già stato utilizzato solo ed esclusivamente dallo stesso acquirente in virtù di un contratto di comodato d'uso gratuito e nell'ambito del processo di realizzazione di una nuova linea produttiva;
- avere chiarimenti in merito a quale sia la disciplina agevolativa applicabile: se quella prevista dalla legge di bilancio 2020 o quella prevista dalla legge di bilancio 2021.

L'Agenzia ha ritenuto che il macchinario risulta essere stato utilizzato senza soluzione di continuità sempre dal medesimo soggetto, prima in qualità di comodatario e poi in qualità di acquirente, per cui l'utilizzazione del bene in seno al contratto di comodato non influisce, ai fini agevolativi, sul requisito della "novità" del bene acquistato.

Nel particolare contesto contrattuale, il periodo del comodato può essere assimilato, ai fini agevolativi, a una sorta di periodo di prova, ad esito del quale il comodante può far scattare l'opzione di acquisto, senza che si verifichi alcuna interruzione nell'utilizzo da parte del comodante/acquirente e senza che vi sia alcun cambiamento del soggetto utilizzatore del bene.

Al riguardo, non si applica il principio affermato nella circolare n. 4/E del 2017 in tema di iperammortamento, secondo cui l'agevolazione, in caso di comodato, spetta al comodante al ricorrere di determinati requisiti e a



#### RISPOSTE

##### 1. Risposta n. 63 del 3 febbraio 2022

Bonus beni strumentali: il comodato non influisce sulla "novità" del bene

##### 2. Risposta n. 75 del 4 febbraio 2022

Ripporto delle perdite - Fusione per incorporazione della target da parte di una SPAC

##### 3. Risposta n. 82 del 9 febbraio 2022

Conferimento d'azienda: non applicabilità dell'ACE

##### 4. Risposta n. 86 del 18 febbraio 2022

Scissione - risparmio d'imposta indebito nel caso di cessione di partecipazione e successiva scissione del ramo di azienda dal cessionario al cedente

condizione che i beni siano strumentali ed inerenti alla propria attività: nel caso rappresentato, infatti, il macchinario costituisce per il comodante/fornitore un bene merce e non un bene strumentale.

Inoltre, l'Age ha evidenziato che il coordinamento sul piano temporale delle due discipline agevolative (legge di bilancio 2020 e legge di bilancio 2021) deve avvenire distinguendo il caso degli investimenti per i quali alla data del 15 novembre 2020, vale a dire anteriormente alla decorrenza della nuova disciplina, si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20%, dal caso degli investimenti per i quali alla suddetta data non risultino verificate tali condizioni.

Nel primo caso, gli investimenti, sempre se effettuati (vale a dire completati) entro il 30 giugno 2021, restano incardinati nella precedente disciplina di cui alla legge di Bilancio 2020; nel secondo caso si rende applicabile la nuova disciplina introdotta dalla legge di Bilancio 2021.

## **2. Risposta n. 75 del 4 febbraio 2022**

### ***Riporto delle perdite - Fusione per incorporazione della target da parte di una SPAC***

La società Istante chiede la possibilità di considerare riportabili le perdite fiscali e l'eccedenza ACE dell'incorporante in essere alla data di efficacia giuridica della fusione.

L'istante evidenzia che le perdite fiscali sono determinate principalmente dal sostenimento degli oneri di collocamento sul Mercato di negoziazione AIM Italia, costi per consulenze legali e professionali, comprese le operazioni di Due diligence sulla società target e, per il periodo di retrodatazione, dai compensi degli amministratori che hanno seguito e gestito l'intera operazione.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che in materia di fusioni, in base all'articolo 172, comma 7, del TUIR, le perdite fiscali delle società partecipanti all'operazione, compresa l'incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione, incorporante o beneficiaria:

-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 senza tener conto dei conferimenti e dei versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori;

-allorché dal conto economico della società le cui perdite sono oggetto di riporto, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è deliberata, risulti un ammontare di ricavi e proventi e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori (di seguito, anche "condizione sub 2" o "test di vitalità").

Lo stesso comma 7 del menzionato articolo 172 estende l'applicazione del limite agli interessi indeducibili di cui al comma 4 dell'articolo 96, nonché all'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica.

La ratio delle limitazioni poste dall'articolo 172, comma 7, del TUIR è di contrastare il c.d. commercio di "bare fiscali", mediante la realizzazione di



## RISPOSTE

### 1. Risposta n. 63 del 3 febbraio 2022

Bonus beni strumentali: il comodato non influisce sulla "novità" del bene

### 2. Risposta n. 75 del 4 febbraio 2022

Riporto delle perdite - Fusione per incorporazione della target da parte di una SPAC

### 3. Risposta n. 82 del 9 febbraio 2022

Conferimento d'azienda: non applicabilità dell'ACE

### 4. Risposta n. 86 del 18 febbraio 2022

Scissione - risparmio d'imposta indebito nel caso di cessione di partecipazione e successiva scissione del ramo di azienda dal cessionario al cedente

fusioni con società prive di capacità produttiva poste in essere al fine di attuare la compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali

Nel caso delle spese sopra evidenziate tuttavia l'Agenzia escludendo l'intento elusivo, ha ritenuto che possano essere disapplicate le limitazioni di cui all'articolo 172, comma 7, del TUIR, con riferimento alle posizioni fiscali soggettive portate in dote alla fusione (i.e. perdite fiscali ed eccedenza ACE), dell'incorporante BETA, maturate fino alla data di efficacia giuridica della fusione.

### **3. Risposta n. 82 del 9 febbraio 2022**

#### ***Conferimento d'azienda: non applicabilità dell'ACE***

La società istante in un'ottica di riorganizzazione societaria attuata mediante il conferimento di alcuni rami di azienda, ha chiesto chiarimenti in merito all'applicabilità del terzo comma dell'art. 10 del Decreto ACE.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, la ratio dell'art.10 co.3 è di natura antielusiva e consiste nell'evitare che a fronte di un'unica immissione di capitale, si creino variazioni in aumento del capitale proprio in più soggetti appartenenti allo stesso gruppo.

Presupposto dell'"indebita moltiplicazione", anche solo potenziale, è il trasferimento di somme di denaro all'interno del gruppo stesso attraverso cui "creare artificiosamente" base agevolabile ai fini ACE, utilizzando risorse che, in precedenza, hanno già determinato un'agevolazione in capo ad altri soggetti del gruppo.

Con riferimento alla fattispecie dell'acquisto di partecipazioni nel gruppo è stata chiarita l'esclusione dall'ambito di applicazione della disciplina antielusiva speciale delle operazioni di acquisto infragruppo di partecipazioni, nei casi in cui detto acquisto non si realizzi mediante un contratto di compravendita che preveda la corresponsione di un corrispettivo in denaro.

Nel caso di specie, il conferimento d'azienda ha previsto l'apporto di un ramo d'azienda in contropartita di una quota di partecipazione nella società conferita.

Pertanto, mancando un corrispettivo in denaro non vi è il presupposto della realizzazione del fenomeno potenzialmente elusivo e quindi non occorre effettuare alcuna sterilizzazione della base ACE in capo alla società conferitaria.

### **4. Risposta n. 86 del 18 febbraio 2022**

#### ***Scissione - risparmio d'imposta indebito nel caso di cessione di partecipazione e successiva scissione del ramo di azienda dal cessionario al cedente***

La società istante ALFA ha chiesto chiarimenti in tema di elusività nel caso di cessione di partecipazione e successiva scissione di ramo d'azienda da parte del cessionario al cedente.

L'operazione prevedeva che, dapprima la Società Alfa avrebbe acquisito una partecipazione in Eta e tale partecipazione sarebbe stata poi ceduta a Beta a



#### RISPOSTE

1. Risposta n. 63 del 3 febbraio 2022

Bonus beni strumentali: il comodato non influisce sulla "novità" del bene

2. Risposta n. 75 del 4 febbraio 2022

Riporto delle perdite - Fusione per incorporazione della target da parte di una SPAC

3. Risposta n. 82 del 9 febbraio 2022

Conferimento d'azienda: non applicabilità dell'ACE

4. Risposta n. 86 del 18 febbraio 2022

Scissione - risparmio d'imposta indebito nel caso di cessione di partecipazione e successiva scissione del ramo di azienda dal cessionario al cedente

debito, poi si sarebbe attuata la scissione parziale e asimmetrica di un ramo Kappa da Beta in favore di Alfa.

Inoltre, veniva previsto un aumento di capitale di Beta sottoscritto da Alfa, mediante conversione in capitale di parte del credito vantato nei confronti di Beta.

Infine si sarebbe attuata la fusione di Eta in Beta.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'operazione prospettata evidenzia un risparmio d'imposta indebito, in quanto il risultato perseguito attraverso le operazioni rappresentate è lo stesso che le parti conseguirebbero procedendo ad un unico atto di permuta della partecipazione in ETA e del Ramo d'azienda.

Pertanto, secondo l'Agenzia l'insieme di operazioni risponde unicamente all'intento di far rientrare un'operazione realizzativa (la permuta) in una fattispecie legislativa fiscalmente neutrale, attraverso il ricorso ad un'operazione di scissione

\*\*\*\*\*

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 14 luglio 2022

**Dott.ssa Claudia De Falco**

[claudiadefalco@fiorentinoassociati.it](mailto:claudiadefalco@fiorentinoassociati.it)

**Dott. Marco Fiorentino**

[marcofiorentino@fiorentinoassociati.it](mailto:marcofiorentino@fiorentinoassociati.it)

**Fiorentino Associati sostiene**

[www.associazionedo.no.it](http://www.associazionedo.no.it)



## RISPOSTE

### 1. Risposta n. 63 del 3 febbraio 2022

Bonus beni strumentali: il comodato non influisce sulla "novità" del bene

### 2. Risposta n. 75 del 4 febbraio 2022

Riparto delle perdite - Fusione per incorporazione della target da parte di una SPAC

### 3. Risposta n. 82 del 9 febbraio 2022

Conferimento d'azienda: non applicabilità dell'ACE

### 4. Risposta n. 86 del 18 febbraio 2022

Scissione - risparmio d'imposta indebito nel caso di cessione di partecipazione e successiva scissione del ramo di azienda dal cessionario al cedente

ASSOCIAZIONE CAMPANA DO.NO  
dolore no  
ONLUS



CODICE FISCALE  
**95033380635**

Destinare il tuo 5 x 1000 non costa niente, ti basta inserire il nostro codice fiscale e firmare nello spazio "Sostegno delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, delle associazioni di promozione sociale,..." della tua dichiarazione dei redditi Unico, 730, o CUD.

CON IL TUO  
**5xMille**

SOSTENIAMO PROGETTI DI RICERCA E DI SUPPORTO PSICOLOGICO IN ONCOEMATOLOGIA PEDIATRICA PER DEGENTI OSPEDALIERI IN TERAPIA DEL DOLORE E CURE PALLIATIVE PRESSO L'OSPEDALE PAUSILIPON DI NAPOLI



#### **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.*