FIORENTINO associati

FOCUS 3/2022

Risposte dell'Agenzia delle Entrate

Dal 1° al 31 MARZO 2022

1. Risposta n. 95 del 4 marzo 2022

Cessione di contratto preliminare

La società Alfa istante ha chiesto di conoscere la corretta applicazione dell'imposta di registro per l'atto di cessione di preliminare a favore di Delta stipulato tra Alfa stessa e Beta (soggetti in regime d'impresa) in caso del solo rimborso parziale della caparra da parte di Delta ad Alfa pari ad euro 50mila anziché euro 70mila, senza alcun corrispettivo ulteriore.

Inoltre, ha chiesto di sapere anche del caso in cui la cessione avvenga a titolo oneroso, cioè ad un prezzo superiore alla restituzione della caparra.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il contratto preliminare è l'accordo con il quale le parti si obbligano reciprocamente alla stipula di un successivo contratto definitivo e produce tra le parti effetti unicamente obbligatori e non reali, non essendo idoneo a trasferire la proprietà del bene o a determinare l'obbligo di corrispondere il prezzo pattuito.

Esso deve essere registrato entro venti giorni dalla sua sottoscrizione ed è soggetto, ai sensi dell'articolo 10 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, all'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di euro 200.

In presenza di una caparra trova applicazione l'aliquota dell'0,50%, mentre nel caso di acconti di prezzo non soggetti ad Iva si applica l'aliquota del 3%. In entrambi i casi l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo.

La cessione del contratto preliminare attua una successione a titolo particolare per atto tra vivi nel rapporto giuridico contrattuale, operando la sostituzione di un nuovo soggetto (cessionario) nella posizione giuridica, attiva o passiva, di uno degli originari contraenti (cedente).

Il contribuente, per effetto della cessione del contratto preliminare, "subentra" nella posizione della cedente e, quindi, anche nella clausola che ha previsto il versamento alla sottoscrizione del preliminare - già avvenuto - di una somma a titolo di caparra confirmatoria.

La caparra, anche a seguito della cessione del contratto preliminare resta fissata nei confronti della promittente cedente nella medesima misura di euro e con la medesima funzione.

Alla luce di quanto sopra esposto, l'AGE ha precisato che il versamento parziale non possa configurarsi come una restituzione parziale della "caparra

RISPOSTE

1. Risposta n. 95 del 4 marzo 2022

Cessione di contratto preliminare.

2. Risposta n. 107 del 14 marzo 2022

Bonus per beni strumentali nuovi: effettuazione dell'investimento.

3. Risposta n. 115 del 15 marzo 2022

Qualificazione di inerenza dei costi all'attività - Bonus condizionato e non rimborsabile concesso a clienti

4. Risposta n. 125 del 21 marzo 2022

Il rapporto tra controllante e controllata nel consolidato nazionale.

5. Risposta n. 126 del 21 marzo 2022

Concordato – Assunzione di beni e compensazione

6. Risposta n. 128 del 21 marzo 2022

Fusione inversa - Riporto delle perdite fiscali in un'operazione MLBO – disapplicazione dei limiti.

7. Risposta n. 129 del 21 marzo 2022

Consolidato fiscale: utilizzo delle perdite residue in casi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo

8. Risposta n. 132 del 21 marzo 2022

Trattamento fiscale di un importo ricevuto a titolo di indennizzo e provvista di pagamento

9. Risposta n.133 del 21 marzo 2022

Scissione totale asimmetrica non proporzionale avente ad oggetto partecipazioni e liquidità.

10. Risposta n. 136 del 21 marzo 2022

Fusione – operazione di MLBO riporto perdite società veicolo

HLB THE GLOBAL ADVISORY AND ACCOUNTING NETWORK

confirmatoria" a suo tempo versata per euro 70.000, ma costituisca un corrispettivo rilevante ai fini Iva.

A tal fine, dunque, non rileva la terminologia adottata dall'Istante di "Cessione di contratto preliminare di compravendita per immobili costruiti", secondo cui la somma di 50.000 euro costituisce un "parziale rimborso della caparra confirmatoria".

La cessione di contratto, ai sensi dell'art.3, comma 2 n. 5 DPR 633/72 è una prestazione di servizi rilevante ai fini Iva se effettuata verso corrispettivo.

In questo senso anche la Corte di Cassazione, con sentenza 5.10.2005, n. 19399, secondo cui la cessione della posizione giuridica di contraenza relativa ad un contratto preliminare di compravendita è una specie delle "cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto" che la norma IVA considera prestazioni di servizio, se effettuate verso corrispettivo.

Ciò comporta quindi l'obbligo per il soggetto cedente di emettere la relativa fattura con addebito di imposta e l'imposta di registro sarà dovuta in misura fissa.

L'Age non ha esaminato il caso di un versamento superiore all'importo della caparra, stante la natura esemplificativa del quesito, non riconducibile ad un caso concreto e personale, e per questo inammissibile.

RISPOSTE

1. Risposta n. 95 del 4 marzo 2022

Cessione di contratto preliminare.

2. Risposta n. 107 del 14 marzo 2022

Bonus per beni strumentali nuovi: effettuazione dell'investimento.

3. Risposta n. 115 del 15 marzo 2022

Qualificazione di inerenza dei costi all'attività - Bonus condizionato e non rimborsabile concesso a clienti

4. Risposta n. 125 del 21 marzo 2022

Il rapporto tra controllante e controllata nel consolidato nazionale.

5. Risposta n. 126 del 21 marzo 2022

Concordato – Assunzione di beni e compensazione

6. Risposta n. 128 del 21 marzo 2022

Fusione inversa - Riporto delle perdite fiscali in un'operazione MLBO – disapplicazione dei limiti.

7. Risposta n. 129 del 21 marzo 2022

Consolidato fiscale: utilizzo delle perdite residue in casi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo

8. Risposta n. 132 del 21 marzo 2022

Trattamento fiscale di un importo ricevuto a titolo di indennizzo e provvista di pagamento

9. Risposta n.133 del 21 marzo 2022

Scissione totale asimmetrica non proporzionale avente ad oggetto partecipazioni e liquidità.

10. Risposta n. 136 del 21 marzo 2022

Fusione – operazione di MLBO riporto perdite società veicolo

2. Risposta n. 107 del 14 marzo 2022

Bonus per beni strumentali nuovi: effettuazione dell'investimento

La società istante chiede chiarimenti in merito all'individuazione del periodo in cui l'investimento in beni strumentali nuovi debba considerarsi "effettuato" ai fini della normativa in esame.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'articolo 1, comma 185, della legge di bilancio 2020 riconosce un credito d'imposta alle imprese che, a decorrere dall'1.1.2020 e fino al 31.12. 2020 (ovvero entro il 30.6.2021 a condizione che entro la data del 31.12. 2020 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo), effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

L'articolo 1, comma 1056, della legge di bilancio 2021 invece riconosce un credito d'imposta, in misura rafforzata rispetto a quello precedente, alle imprese che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi indicati nell'allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, a decorrere dal 16.11.2020 e fino al 31.12.2021 (ovvero entro il 31.12.2022, a condizione che entro la data del 31. 12.2021 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo).

In considerazione della parziale sovrapponibilità temporale delle due disposizioni, la circolare n. 9/E del 23.7.2021 (paragrafo 3.1) ha chiarito che il coordinamento tra le due discipline agevolative deve avvenire distinguendo il caso degli investimenti per i quali alla data del 15.11.2020 (vale a dire anteriormente alla decorrenza della legge di bilancio 2021) si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20% (c.d. "prenotazione"), 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 30.6.2021, restano incardinati nella disciplina di cui alla legge di bilancio 2020;
- nel secondo caso si rende applicabile la disciplina introdotta dalla legge di bilancio 2021.

In merito al momento di "effettuazione" dell'investimento, è stato chiarito che l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, secondo il quale le spese di acquisizione dei beni mobili si considerano sostenute:

- alla data della consegna o spedizione;

- ovvero se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà.

3. Risposta n. 115 del 15 marzo 2022

Qualificazione di inerenza dei costi all'attività - Bonus condizionato e non rimborsabile concesso a clienti

La società istante emette le carte di credito ai clienti che la richiedono. Nel corso del 2020, la diffusione della pandemia COVID-19 ha comportato pesanti conseguenze economiche che non hanno risparmiato il suo business.

La società si è vista costretta a prendere misure di salvaguardia al fine di mantenere in vita il rapporto con i titolari della carta, ha deciso di concedere un incentivo economico per il periodo anno 2020 a clienti determinati sulla base di alcuni requisiti.

Tale incentivo, in applicazione dei principi contabili di riferimento, è stato assimilato a un costo di marketing e pubblicità quale campagna di fidelizzazione della clientela, ed è stato quindi qualificato come costo di marketing, conseguente ad un'operazione di promozione commerciale.

Sul quesito se il costo in oggetto fosse inerente e quindi deducibile, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito la qualificazione di inerenza per i componenti negativi di reddito.

In modo particolare, ha ricordato che sono inerenti le spese sostenute se e nella misura in cui siano idonee a produrre, anche in via potenziale, maggiori ricavi ed altri proventi non esenti e che spetta al contribuente l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo a oneri e costi deducibili, nonché la valutazione dei requisiti dell'inerenza e dell'imputazione ad attività produttive di ricavi ed altri proventi.

Nel caso di specie, l'operazione di promozione commerciale risulta soddisfare il principio di inerenza, in ragione delle circostanze che hanno condotto a riconoscere il beneficio ad una categoria di clienti in presenza di un rischio significativo di estinzione del rapporto e le modalità di riconoscimento dell'incentivo.

RISPOSTE

1. Risposta n. 95 del 4 marzo 2022
Cessione di contratto preliminare.
2. Risposta n. 107 del 14 marzo 2022
Bonus per beni strumentali nuovi: effettuazione dell'investimento.
3. Risposta n. 115 del 15 marzo 2022
Qualificazione di inerenza dei costi all'attività - Bonus condizionato e non rimborsabile concesso a clienti
4. Risposta n. 125 del 21 marzo 2022
Il rapporto tra controllante e controllata nel consolidato nazionale.
5. Risposta n. 126 del 21 marzo 2022
Concordato – Assunzione di beni e compensazione
6. Risposta n. 128 del 21 marzo 2022
Fusione inversa - Riporto delle perdite fiscali in un'operazione MLBO – disapplicazione dei limiti.
7. Risposta n. 129 del 21 marzo 2022
Consolidato fiscale: utilizzo delle perdite residue in casi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo
8. Risposta n. 132 del 21 marzo 2022
Trattamento fiscale di un importo ricevuto a titolo di indennizzo e provvista di pagamento
9. Risposta n.133 del 21 marzo 2022
Scissione totale asimmetrica non proporzionale avente ad oggetto partecipazioni e liquidità.
10. Risposta n. 136 del 21 marzo 2022
Fusione – operazione di MLBO riporto perdite società veicolo

4. Risposta n. 125 del 21 marzo 2022

Il rapporto tra controllante e controllata nel consolidato nazionale.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che una società non può esercitare il ruolo di consolidante con la sua controllante, laddove la controllante intermedia difetta dei requisiti di controlli nei confronti della propria controllante.

L'istante, nel caso di specie, richiedeva la possibilità di introdurre nel consolidato in cui riveste il ruolo di consolidante, una società di nuova costituzione a cui erano state conferite tutte le quote dell'istante detenute da soggetti privati, affidandole così il potere di controllo.

Con riferimento alla natura giuridica dei soggetti ammessi ad esercitare l'opzione, l'Agenzia ha chiarito che i termini "controllante" e "controllata" si intendono effettuati con riferimento al rapporto di controllo esistente, ai sensi dell'art.117 del TUIR e che i termini "controllante" e "controllata" si intendono riferiti rispettivamente all'ente o società controllante, ovvero alla controllata designata dalla controllante non residente, e alla società controllata che ha optato per la tassazione di gruppo.

Nel perimetro di riferimento, infatti, appare impossibile la coesistenza della natura di società consolidante e quella di società controllata; specularmente, una società non può rivestire il ruolo di società controllante e allo stesso tempo di società consolidata dalla controllata.

Tali incongruenze si porrebbero in contrasto con la finalità della disciplina, che è quella di garantire che la consolidante sia il soggetto passivo di più alto livello nella catena di controllo.

5. Risposta n. 126 del 21 marzo 2022

Concordato – Assunzione di beni e compensazione

La società istante, IAS/IFRS adopter, aveva sottoscritto titoli obbligazionari emessi da una società di cartolarizzazione SPV per finanziare l'acquisto di un credito ipotecario verso una società fallita, la quale oltre ad essere proprietaria dell'azienda e di un immobile, era titolare di un'esposizione debitoria nei confronti di alcuni Istituti di Credito.

Successivamente, l'istante aveva presentato una proposta concordataria, nella quale si prevedeva l'assunzione del debito della società fallita nei confronti della SPV, mediante espromissione, a fronte dell'acquisizione di beni dell'attivo di pertinenza della procedura.

In seguito a parere favorevole della curatela, l'istante e la SPV regolarono l'adempimento dell'obbligazione concordataria, mediante compensazione tra il credito concordatario che la SPV vantava nei confronti dell'Istante e il debito che la SPV aveva nei confronti dell'istante a titolo di restituzione delle somme che l'istante aveva con le obbligazioni.

La differenza che residuava dalla compensazione sarebbe stata oggetto di rinuncia da parte della società SPV, con conseguente liberazione integrale dell'istante.

I quesiti riguardano il valore fiscale da attribuire ai cespiti della procedura acquisiti e gli effetti fiscali della compensazione e della contestuale rinuncia.

RISPOSTE

1. Risposta n. 95 del 4 marzo 2022

Cessione di contratto preliminare.

2. Risposta n. 107 del 14 marzo 2022

Bonus per beni strumentali nuovi: effettuazione dell'investimento.

3. Risposta n. 115 del 15 marzo 2022

Qualificazione di inerenza dei costi all'attività - Bonus condizionato e non rimborsabile concesso a clienti

4. Risposta n. 125 del 21 marzo 2022

Il rapporto tra controllante e controllata nel consolidato nazionale.

5. Risposta n. 126 del 21 marzo 2022

Concordato – Assunzione di beni e compensazione

6. Risposta n. 128 del 21 marzo 2022

Fusione inversa - Riporto delle perdite fiscali in un'operazione MLBO – disapplicazione dei limiti.

7. Risposta n. 129 del 21 marzo 2022

Consolidato fiscale: utilizzo delle perdite residue in casi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo

8. Risposta n. 132 del 21 marzo 2022

Trattamento fiscale di un importo ricevuto a titolo di indennizzo e provvista di pagamento

9. Risposta n.133 del 21 marzo 2022

Scissione totale asimmetrica non proporzionale avente ad oggetto partecipazioni e liquidità.

10. Risposta n. 136 del 21 marzo 2022

Fusione – operazione di MLBO riporto perdite società veicolo

Sul tema, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la valorizzazione dei cespiti aziendali al loro fair value nel bilancio dell'istante IAS Adopter rappresenti un fenomeno meramente valutativo e pertanto, il costo fiscale delle attività acquisite, sarà pari al "costo sostenuto" e non al fair value.

Per costo sostenuto deve considerarsi l'importo delle passività assunte ai sensi della proposta concordataria e, quindi, pari all'esborso da corrispondere.

In merito agli effetti della compensazione e della contestuale rinuncia, l'Agenzia delle Entrate, afferma che il valore fiscale delle attività di cui l'istante diviene proprietario coincide con il valore delle passività accollate, il cui valore non può essere ridotto per effetto dell'atto di rinuncia.

Pertanto, laddove emerga una sopravvenienza attiva, essa è tassabile ai sensi dell'art. 88, comma 1, del TUIR.

6. Risposta n. 128 del 21 marzo 2022

Fusione inversa - Riporto delle perdite fiscali in un'operazione MLBO – disapplicazione dei limiti.

La società Alfa ha chiesto all'Agenzia delle Entrate la disapplicazione delle disposizioni di cui all'art. 172, comma 7 del TUIR - che limitano la possibilità di riportare in diminuzione del reddito della società incorporante le perdite pregresse delle società partecipanti alla fusione.

Nello specifico, si è prospettata una fusione inversa dove la società ALFA incorporerà la società BETA S.r.l, che possiede il 100% del capitale sociale di ALFA e della società ALFAVII S.r.l.

L'operazione prevede la contestuale e diretta incorporazione anche delle società subholding controllate da ALFA: ALFAII S.r.l., ALFAVI S.r.l., ALFAIV S.r.l., GAMMAII S.r.l e ALVAVII S.r.l

In vista dell'operazione di fusione e al fine di acquisire il controllo del gruppo ALFA, la società BETA ha stipulato un contratto di finanziamento con un pool di banche, per effetto del quale ha ricevuto un importo in linea capitale, a cui si aggiungono due versamenti in conto capitale da parte del socio unico della società DELTA S.r.l, una società esterna al gruppo.

Ciò rende, tra l'altro, applicabili le norme sulla fusione con indebitamento (cd. MLBO) regolata dall'art 2501-bis.

In riferimento alle posizioni fiscali soggettive in seguito alla fusione, le società ALFA da una parte e ALFAVII dall'altra, avevano già in essere i consolidati fiscali nazionali, per cui le disposizioni di cui al citato articolo 172, comma 7, trovano applicazione in capo all'incorporante e alle sole incorporate ricomprese nel Consolidato ALFA, limitatamente alle eventuali perdite fiscali ed eccedenze di interessi passivi realizzate negli esercizi antecedenti all'ingresso nel suddetto consolidato.

In riferimento all'incorporazione di BETA, le disposizioni dell'articolo di cui sopra, troverebbero applicazione limitatamente ad eventuali perdite fiscali ed eccedenze di interessi passivi maturate nel suo primo periodo di imposta e nel periodo di retrodatazione della fusione e tali perdite sono riconducibili ai costi ordinari della società e ai costi derivanti dalla struttura di indebitamento posta in essere ai fini dell'acquisizione del gruppo ALFA.

RISPOSTE

1. Risposta n. 95 del 4 marzo 2022
Cessione di contratto preliminare.
2. Risposta n. 107 del 14 marzo 2022
Bonus per beni strumentali nuovi: effettuazione dell'investimento.
3. Risposta n. 115 del 15 marzo 2022
Qualificazione di inerenza dei costi all'attività - Bonus condizionato e non rimborsabile concesso a clienti
4. Risposta n. 125 del 21 marzo 2022
Il rapporto tra controllante e controllata nel consolidato nazionale.
5. Risposta n. 126 del 21 marzo 2022
Concordato – Assunzione di beni e compensazione
6. Risposta n. 128 del 21 marzo 2022
Fusione inversa - Riporto delle perdite fiscali in un'operazione MLBO – disapplicazione dei limiti.
7. Risposta n. 129 del 21 marzo 2022
Consolidato fiscale: utilizzo delle perdite residue in casi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo
8. Risposta n. 132 del 21 marzo 2022
Trattamento fiscale di un importo ricevuto a titolo di indennizzo e provvista di pagamento
9. Risposta n.133 del 21 marzo 2022
Scissione totale asimmetrica non proporzionale avente ad oggetto partecipazioni e liquidità.
10. Risposta n. 136 del 21 marzo 2022
Fusione – operazione di MLBO riporto perdite società veicolo

Nel caso in esame, per la società BETA, sussiste il mancato superamento di vitalità e l'incapienza del patrimonio netto; tuttavia, l'istante ha inteso evidenziare che ciò non comporta alcun effetto elusivo, in quanto fisiologica conseguenza dell'acquisizione strutturata secondo la tecnica del merger leveraged by out.

Anche per le società incorporate ALFAIV e GAMMAII, l'istante sostiene che il mancato superamento dei test di vitalità economica, non è sintomo di un "depotenziamento" o "svuotamento" della società che giustificherebbe l'applicazione della disposizione antielusiva; ciò in quanto, la circostanza che tali società fin dalla loro costituzione abbiano svolto unicamente l'attività di holding, dovrebbe consentire di escludere che siano state "depotenziate" a fini elusivi e che le perdite si riferiscano ad una attività economica esercitata in precedenza, ma non più attuale.

L'Agenzia delle Entrate ha dato parere positivo alla disapplicazione della normativa di cui all'articolo 172, comma 7, del TUIR, con riguardo alle suddette posizioni fiscali delle società BETA, ALFAIV e GAMMAII, in quanto l'operazione di aggregazione non rappresenta l'epilogo di una manovra elusiva finalizzata all'indebito utilizzo di posizioni fiscali soggettive riportabili maturate da società, la cui attività economica sia ormai inesistente.

7. Risposta n. 129 del 21 marzo 2022

Consolidato fiscale: utilizzo delle perdite residue in casi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo

La capogruppo Alfa, istante, per il triennio 2015-2017 ha esercitato l'opzione per il consolidato fiscale rinnovato nel triennio successivo.

Nel secondo triennio il perimetro di consolidamento si modifica, in quanto una controllata viene posta nello stato di liquidazione.

L'Istante chiede se:

- a seguito della chiusura della procedura di liquidazione della controllata, le perdite da quest'ultima realizzate possano essere validamente acquisite e utilizzate all'interno della procedura di tassazione consolidata;
- se sia contestabile la circostanza che, per effetto della liquidazione, in capo ad Alfa S.p.A. si verifichino, sia l'attribuzione delle sue perdite fiscali nell'ambito del consolidato fiscale, sia la deducibilità della perdita sulla partecipazione.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che in caso di interruzione anticipata della tassazione di gruppo prima della scadenza del triennio e di revoca dell'opzione, le perdite del consolidato permangono nell'esclusiva disponibilità della controllante, salvo che non siano attribuite alle società che le hanno prodotte al netto di quelle utilizzate e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo, o se per scelta venga revocata l'opzione per la tassazione di gruppo

In caso di rinnovo tacito dell'opzione, la controllante può modificare il criterio utilizzato, per l'eventuale attribuzione delle perdite residue e la scelta del criterio di attribuzione, nel rispetto della piena autonomia delle parti, è libera.

RISPOSTE

1. Risposta n. 95 del 4 marzo 2022
Cessione di contratto preliminare.
2. Risposta n. 107 del 14 marzo 2022
Bonus per beni strumentali nuovi: effettuazione dell'investimento.
3. Risposta n. 115 del 15 marzo 2022
Qualificazione di inerenza dei costi all'attività - Bonus condizionato e non rimborsabile concesso a clienti
4. Risposta n. 125 del 21 marzo 2022
Il rapporto tra controllante e controllata nel consolidato nazionale.
5. Risposta n. 126 del 21 marzo 2022
Concordato – Assunzione di beni e compensazione
6. Risposta n. 128 del 21 marzo 2022
Fusione inversa - Riporto delle perdite fiscali in un'operazione MLBO – disapplicazione dei limiti.
7. Risposta n. 129 del 21 marzo 2022
Consolidato fiscale: utilizzo delle perdite residue in casi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo
8. Risposta n. 132 del 21 marzo 2022
Trattamento fiscale di un importo ricevuto a titolo di indennizzo e provvista di pagamento
9. Risposta n.133 del 21 marzo 2022
Scissione totale asimmetrica non proporzionale avente ad oggetto partecipazioni e liquidità.
10. Risposta n. 136 del 21 marzo 2022
Fusione – operazione di MLBO riporto perdite società veicolo

Tanto premesso, in caso di attribuzione alle società, devono essere poi rispettate le seguenti condizioni:

- le perdite possono essere imputate esclusivamente alle società che le hanno prodotte e nei cui confronti l'opzione perde efficacia;

- l'importo massimo imputabile alla società uscente non può eccedere l'importo delle perdite trasferite al consolidato dalla medesima al netto degli utilizzi che delle stesse abbia eventualmente fatto la consolidante in sede di determinazione del reddito complessivo globale;

- le perdite attribuite devono essere della stessa qualità delle perdite originariamente trasferite.

Pertanto, il criterio valido al momento dell'interruzione è applicato a tutte le perdite che, in modo indistinto rispetto alla loro formazione, si trovano nella disponibilità del consolidato e devono essere riattribuite**.**

L'Agenzia delle Entrate chiarisce inoltre che ai sensi dell'art. 118, co. 4, del TUIR, non concorrono alla formazione del reddito imponibile le somme percepite o versate tra le società che hanno esercitato l'opzione in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti.

Ai fini della determinazione del reddito imponibile delle partecipanti al consolidato sono quindi irrilevanti i componenti positivi e negativi di reddito derivanti rispettivamente dalla percezione e dal versamento delle somme trasferite in conseguenza dei menzionati accordi per compensare i mancati benefici trasferiti alla fiscal unit.

Per quanto riguarda la deduzione della perdita da partecipazione l'Age ha chiarito che occorre verificare l'inesistenza del requisito della commercialità.

Tale requisito, non deve sussistere ininterrottamente, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo della partecipazione, oltre che non deve sussistere al momento in cui ha avuto inizio la liquidazione.

L'Agenzia ha poi rilevato che dalla documentazione analizzata, la liquidazione della partecipata era di fatto cominciata ancor prima della formale delibera assembleare, a causa di un forte depotenziamento delle sue attività.

In tale caso, il requisito temporale della commercialità deve essere verificato con riferimento ai tre periodi di imposta antecedenti l'inizio del periodo di imposta in cui ha avuto inizio la fase di "liquidazione di fatto" e non quella "di diritto".

Infine l'Agenzia ha precisato che la società non era qualificabile come "immobiliare di gestione", esclusa di diritto dalla normativa pex, ma una società - sebbene immobiliare - di natura diversa, dove i beni immobili erano classificati tra beni merce.

Pertanto la perdita su partecipazione rimaneva indeducibile.

8. Risposta n. 132 del 21 marzo 2022

Trattamento fiscale di un importo ricevuto a titolo di indennizzo e provvista di pagamento

La società Gamma, appartenente ad un gruppo societario, aveva subito un controllo dalla GDF dove veniva contestata una frode IVA e ha definito il PVC aderendo all'istituto della pace fiscale.

RISPOSTE

1. Risposta n. 95 del 4 marzo 2022
Cessione di contratto preliminare.
2. Risposta n. 107 del 14 marzo 2022
Bonus per beni strumentali nuovi: effettuazione dell'investimento.
3. Risposta n. 115 del 15 marzo 2022
Qualificazione di inerenza dei costi all'attività - Bonus condizionato e non rimborsabile concesso a clienti
4. Risposta n. 125 del 21 marzo 2022
Il rapporto tra controllante e controllata nel consolidato nazionale.
5. Risposta n. 126 del 21 marzo 2022
Concordato – Assunzione di beni e compensazione
6. Risposta n. 128 del 21 marzo 2022
Fusione inversa - Riporto delle perdite fiscali in un'operazione MLBO – disapplicazione dei limiti.
7. Risposta n. 129 del 21 marzo 2022
Consolidato fiscale: utilizzo delle perdite residue in casi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo
8. Risposta n. 132 del 21 marzo 2022
Trattamento fiscale di un importo ricevuto a titolo di indennizzo e provvista di pagamento
9. Risposta n.133 del 21 marzo 2022
Scissione totale asimmetrica non proporzionale avente ad oggetto partecipazioni e liquidità.
10. Risposta n. 136 del 21 marzo 2022
Fusione – operazione di MLBO riporto perdite società veicolo

Per il pagamento degli importi aveva ricevuto dalla Istante collegata la relativa provvista finanziaria ed è stata poi indennizzata dal Fondo di risoluzione, cui fa parte, per il risarcimento delle somme versate oltre la franchigia contrattuale.

L'Istante ha contabilizzato la provvista finanziaria erogata in "oneri diversi di gestione", essendo il contributo erogato a fondo perduto e l'indennizzo ricevuto come "proventi diversi di gestione".

A tal proposito l'Istante chiede di sapere se il provento sia non imponibile ai fini IRES e IRAP in quanto collegato ad un onere indeducibile.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che dal un punto di vista fiscale l'indennizzo ricevuto, rappresentando una rettifica dell'originario prezzo d'acquisto e rientrante nella franchigia, non assume rilevanza nella determinazione della base imponibile IRES**.**

Ai fini IRAP, tale indennizzo non assume rilevanza ai fini del tributo regionale, considerato che non confluisce in una voce rilevante ai fini della determinazione del valore della produzione netta.

Con riferimento al trattamento fiscale da riservare all'importo contabilizzato tra "gli altri oneri di gestione" la società non ha attribuito contabilmente rilevanza patrimoniale all'operazione in esame, e pertanto non trova applicazione l'art. 94, co.6, TUIR, norma che prevede la natura di apporto che incrementa il costo fiscale delle partecipazioni del socio in caso di "versamenti fatti a fondo perduto o in conto capitale alla società".

Per tale motivazione, considerato che non si intende creare un disallineamento rispetto alla rappresentazione operata in contabilità sulla base di corretti principi contabili è opportuno verificare se il componente negativo in esame, risultante nel conto economico tra gli altri oneri di gestione, possa o meno assumere rilevanza fiscale sulla base dei principi contenuti nel TUIR**.**

Infine, se il componente negativo risultante nel conto economico della società non è riconducibile "ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi" non deve ritenersi deducibile dalla base imponibile IRES della società.

9. Risposta n.133 del 21 marzo 2022

Scissione totale asimmetrica non proporzionale avente ad oggetto partecipazioni e liquidità

Alfa istante, nell'ottica di una riorganizzazione aziendale - resasi necessaria a causa di conflitti tra soci su come utilizzare le risorse derivanti da una probabile vendita della sua partecipazione in Delta - vorrebbe effettuare una scissione totale asimmetrica non proporzionale, mediante la quale a 4 beneficiarie Newco verrebbero attribuite le quote di Delta destinate alla vendita in regime PEX, oltre che liquidità. All'esito della vendita della partecipazione Delta, la liquidità verrebbe destinata ad altre attività imprenditoriali.

A tal fine l'Istante chiede di sapere se tale fattispecie non rappresenti un abuso di diritto.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'operazione di scissione è fiscalmente neutrale, ai sensi dell'art. 173 TUIR, e il passaggio del patrimonio della società scindenda ad una o più società beneficiarie, che non usufruiscano di un sistema

RISPOSTE

1. Risposta n. 95 del 4 marzo 2022
Cessione di contratto preliminare.
2. Risposta n. 107 del 14 marzo 2022
Bonus per beni strumentali nuovi: effettuazione dell'investimento.
3. Risposta n. 115 del 15 marzo 2022
Qualificazione di inerenza dei costi all'attività - Bonus condizionato e non rimborsabile concesso a clienti
4. Risposta n. 125 del 21 marzo 2022
Il rapporto tra controllante e controllata nel consolidato nazionale.
5. Risposta n. 126 del 21 marzo 2022
Concordato – Assunzione di beni e compensazione
6. Risposta n. 128 del 21 marzo 2022
Fusione inversa - Riporto delle perdite fiscali in un'operazione MLBO – disapplicazione dei limiti.
7. Risposta n. 129 del 21 marzo 2022
Consolidato fiscale: utilizzo delle perdite residue in casi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo
8. Risposta n. 132 del 21 marzo 2022
Trattamento fiscale di un importo ricevuto a titolo di indennizzo e provvista di pagamento
9. Risposta n.133 del 21 marzo 2022
Scissione totale asimmetrica non proporzionale avente ad oggetto partecipazioni e liquidità.
10. Risposta n. 136 del 21 marzo 2022
Fusione – operazione di MLBO riporto perdite società veicolo

di tassazione agevolato, non determina la fuoriuscita degli elementi trasferiti dal regime ordinario d'impresa.

Inoltre i plusvalori relativi alla partecipazione Delta, trasferita dalla società scindenda alle beneficiarie, mantenuti provvisoriamente latenti, concorreranno alla formazione del reddito secondo le ordinarie regole impositive vigenti al momento in cui verrà ceduta e quindi potranno usufruire della PEX per quanto concerne il requisito dell'*holding period*, in virtù del principio di continuità fiscale delle scissioni.

Tuttavia, il patrimonio netto delle beneficiarie dovrà essere costituito nella stessa proporzionale natura che aveva nella scissa (capitale sociale, riserve, ecc.), così da evitare che la liquidità trasferita per effetto della scissione - laddove attribuita ai soci sotto forma di dividendi - non subisca trattamenti fiscali differenti da quelli che avrebbe avuto nella scissa.

Per evitare profili elusivi l'AGE ha precisato però, che è necessario che la scissione non sia, di fatto, finalizzata all'assegnazione dei beni della scissa attraverso la formale attribuzione dei medesimi a società di "mero godimento", non connotate da alcuna operatività, al solo scopo di rinviare sine die la tassazione delle plusvalenze latenti sui beni trasferiti e/o, come nel caso specifico, delle riserve di utili in capo ai soci, usufruendo, in modo indebito, del regime di neutralità fiscale.

In altre parole, l'operazione di scissione potrebbe assumere valenza elusiva solo se rappresentasse la prima fase di un più complesso disegno unitario volto alla creazione di società "contenitore" di liquidità senza profili imprenditoriali e finalizzate:

- alla gestione di mera liquidità;
- e/o alla loro successiva cessione da parte dei soci persone fisiche, con l'esclusivo fine di spostare la tassazione dai beni di primo grado ai beni di secondo grado, suscettibile di generare un risparmio d'imposta altrimenti non conseguibile.

L'Agenzia conclude quindi che se, a valle della cessione di Delta, le singole beneficiarie intraprendono tutte distinti progetti imprenditoriali effettivi, l'operazione nel suo complesso non sarà elusiva.

10. Risposta n. 136 del 21 marzo 2022

Fusione – operazione di MLBO riporto perdite società veicolo

Nell'ambito di un'operazione di fusione successiva ad una acquisizione con indebitamento, la società istante ha incorporato una serie di società tra cui la società veicolo newco che a sua volta aveva incorporato una società già costituita.

La società veicolo essendo neo costituita, non supera il "test di vitalità" e il "test patrimoniale".

A tal proposito l'istante ha chiesto la disapplicazione al limite del riporto delle perdite, interessi passivi e dell'ACE.

L'Agenzia delle Entrate ha dato parere positivo nel caso specifico, chiarendo che la newco è strumentale all'intera operazione di MLBO.

RISPOSTE

1. Risposta n. 95 del 4 marzo 2022

Cessione di contratto preliminare.

2. Risposta n. 107 del 14 marzo 2022

Bonus per beni strumentali nuovi: effettuazione dell'investimento.

3. Risposta n. 115 del 15 marzo 2022

Qualificazione di inerenza dei costi all'attività - Bonus condizionato e non rimborsabile concesso a clienti

4. Risposta n. 125 del 21 marzo 2022

Il rapporto tra controllante e controllata nel consolidato nazionale.

5. Risposta n. 126 del 21 marzo 2022

Concordato – Assunzione di beni e compensazione

6. Risposta n. 128 del 21 marzo 2022

Fusione inversa - Riporto delle perdite fiscali in un'operazione MLBO – disapplicazione dei limiti.

7. Risposta n. 129 del 21 marzo 2022

Consolidato fiscale: utilizzo delle perdite residue in casi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo

8. Risposta n. 132 del 21 marzo 2022

Trattamento fiscale di un importo ricevuto a titolo di indennizzo e provvista di pagamento

9. Risposta n.133 del 21 marzo 2022

Scissione totale asimmetrica non proporzionale avente ad oggetto partecipazioni e liquidità.

10. Risposta n. 136 del 21 marzo 2022

Fusione – operazione di MLBO riporto perdite società veicolo

****

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 5 agosto 2022

Dott.ssa Claudia De Falco
claudiadefalco@fiorentinoassociati.it

Dott. Raffaele Salzillo
raffaelesalzillo@fiorentinoassociati.it

Dott.ssa Annabella Arienzo
annabellaarienzo@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

Fiorentino Associati sostiene

www.associazionedo.no.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.