

FOCUS 4/2022

Risposte dell'Agenzia delle Entrate

Dal 1° al 30 APRILE 2022



1. Risposta n.165 del 6 aprile 2022

Riorganizzazione societaria e accesso al regime della tassazione di gruppo

La società Istante Alpha in un'ottica di riorganizzazione aziendale sarà designata a svolgere il ruolo di consolidante capogruppo al posto della propria consolidante non residente. In questo processo di riorganizzazione alcune società saranno messe in liquidazione, altre cesseranno e la partecipazione della ex controllante sarà ceduta a terzi.

A tal fine, l'Istante chiede di sapere se il vantaggio fiscale che può derivare dalla compensazione del proprio reddito imponibile con le perdite fiscali delle società che cesseranno l'attività o saranno messe in liquidazione, per effetto del nuovo consolidato fiscale rappresenti un fisiologico e legittimo risparmio d'imposta e che lo stesso non sia censurabile sotto il profilo dell'abuso di diritto.

L'AGE chiarisce che l'eventuale risparmio d'imposta derivante dall'adesione al consolidato fiscale nazionale, non può ritenersi indebito in quanto trattasi di un vantaggio offerto dal sistema tributario e, quindi, non contrario ad esso.

Inoltre, la definizione dell'assetto partecipativo più idoneo ad accedere al regime della tassazione di gruppo, non può ritenersi autonomamente un comportamento elusivo.

L'AGE infine, con riferimento alle società destinate alla estinzione e già in liquidazione, non ravvisa nell'ambito della disciplina del consolidato fiscale nazionale alcuna specifica norma secondo la quale sia precluso l'esercizio dell'opzione ad un soggetto in liquidazione o che potrebbe sciogliersi e/o essere ceduto nell'esercizio successivo a quello dell'opzione o, più in generale, non è ostativa all'esercizio dell'opzione per il consolidato l'ipotesi di "imminenti" cause di interruzione.

2. Risposta n. 166 del 6 aprile 2022

Trattamento fiscale dei costi di transazione sostenuti dalle società veicolo

La società Alfa istante ha chiesto di conoscere il corretto trattamento fiscale dei "costi di transazione" sostenuti da Beta in relazione all'operazione di acquisizione della società Istante, seguita poi da una operazione di fusione inversa di Beta microimpresa in Alfa.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'art. 83 co. 1 TUIR stabilisce che il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita del conto economico le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti dalla normativa nazionale o internazionale.

RISPOSTE

1. Risposta n.165 del 6 aprile 2022

Riorganizzazione societaria e accesso al regime della tassazione di gruppo

2. Risposta n. 166 del 6 aprile 2022

Trattamento fiscale dei costi di transazione sostenuti dalle società veicolo

3. Risposta n. 169 del 6 aprile 2022

Trasferimento della stabile organizzazione presso la Casa madre estera

4. Risposta n. 181 del 7 aprile 2022

Note di variazione IVA - omessa insinuazione al passivo fallimentare

5. Risposta n. 185 del 8 aprile 2022

Trattamento fiscale del demansionamento o perdita di chance

6. Risposta n. 191 del 14 aprile 2022

IVA di gruppo ed eccedenze di credito senza garanzia per compensare i debiti

7. Risposta n. 203 del 20 aprile 2022

Conferimenti di partecipazioni ex art. 177 comma 2 e 2bis

8. Risposta n. 210 del 22 aprile 2022

Prima applicazione del principio contabile IFRS 9: come determinare il beneficio ACE

9. Risposta n. 212 del 22 aprile 2022

IVA - Accordi transattivi

10. Risposta n. 214 del 22/04/2022

Riporto delle perdite in caso di cessione in affitto o modifica dell'attività principale

Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del c.c., che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili.

Ne consegue che:

- alle società qualificabili come microimprese, resta fermo il principio "base" di derivazione del reddito dall'utile di esercizio, "rideterminato" in applicazione delle disposizioni del TUIR (c.d. derivazione semplice);
- ai soggetti OIC/IAS adopter, invece si considerano riconosciuti i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati (c.d. derivazione rafforzata).

Nel caso di specie, BETA, società veicolo qualificabile come microimpresa ha trattato i costi di transazione come costi di esercizio da rilevare a conto economico nei periodi d'imposta 2020 e 2021.

Nel presupposto che la società abbia correttamente rappresentato in bilancio gli oneri in esame l'AGE ha concluso che gli stessi possano assumere rilevanza anche ai fini fiscali.

3. **Risposta n. 169 del 6 aprile 2022**

Trasferimento della stabile organizzazione presso la Casa madre estera

La società Istante Alfa, con sede in uno Stato membro dell'UE esercita l'attività anche in Italia mediante una stabile organizzazione, chiede di sapere quali siano gli effetti fiscali della scelta di interrompere l'operatività in Italia, riallocando l'attività presso la sede centrale.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la stabile organizzazione non è un soggetto giuridico autonomo e indipendente dalla casa madre estera ma assume una soggettività propria per le operazioni ad essa direttamente riferibili, poste in essere, dal lato attivo o passivo, con soggetti terzi.

Sotto il profilo soggettivo, con riferimento alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, non opera una vera e propria frattura tra la casa madre e la stabile organizzazione, bensì può dirsi sussistente una linea di continuità correlata all'unicità del soggetto passivo.

Per tale ragione, l'operazione di "riallocazione" che la società intende realizzare non assume rilevanza ai fini IVA, stante la mancanza dell'alterità soggettiva necessaria affinché possa configurarsi un'operazione rilevante ai fini IVA, salvo per quanto concerne gli scambi di beni tra casa madre e stabile organizzazione che comportano il trasferimento (fisico) degli stessi nel territorio di un altro Stato membro, che sono assimilati alle operazioni intracomunitarie.

Ai fini dell'Imposta di registro l'Agenzia delle Entrate chiarisce che l'utilizzo nel territorio dello Stato italiano di atti pubblici rogati e delle scritture private autenticate in uno Stato estero, per essere legalizzate, richiedono il preventivo deposito dei medesimi presso l'archivio notarile distrettuale o presso un notaio esercente la professione in Italia e per la tassazione occorre far riferimento unicamente al contenuto dell'atto depositato.



RISPOSTE

11. Risposta n. 216 del 26 aprile 2022

Note di variazione IVA - Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi convertita in fallimento.

12. Risposta n. 233 del 28/04/2022

Accertamento da Transfer Pricing - Rimborso del prestito figurativo

13. Risposta n. 234 del 28/04/2022

Riporto delle perdite fiscali nelle fusioni - disapplicazione limiti in caso di SPAC.

14. Risposta n. 241 del 29 aprile 2022

Termini per decorrenza possesso liquidazione dell'IVA di gruppo

In relazione alle imposte ipotecarie e catastali con specifico riferimento all'immobile in cui è stabilita la sede della stabile organizzazione e agli immobili derivanti dalla risoluzione dei contratti di leasing con clienti inadempienti, le eventuali formalità da porre in essere a seguito dell'operazione devono essere assoggetta all'imposta ipotecaria in misura fissa.

Infine ai fini Ires l'operazione di riallocazione comporta l'eventuale emersione di una plusvalenza imponibile ai fini IRES, mentre ai fini IRAP la plusvalenza conseguente al trasferimento della stabile organizzazione, non transitando nel rendiconto della medesima stabile, è del tutto irrilevante ai fini della determinazione del valore della produzione che costituisce la base imponibile dell'IRAP.



4. Risposta n. 181 del 7 aprile 2022

Note di variazione IVA - omessa insinuazione al passivo fallimentare

La società istante chiede di sapere se possa emettere note di variazione dell'IVA a seguito di procedura concorsuale infruttuosa, iniziata nel 2015, anche quando il credito non risulta ammesso al passivo.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'art. 26 co. 2, del decreto IVA, nella versione vigente ante 26 maggio 2021, per le procedure concorsuali aperte in data antecedente il 26 maggio 2021, il presupposto che consente di emettere la nota di variazione in diminuzione per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose si realizza allorquando si verificano congiuntamente le seguenti condizioni:

- il creditore si è utilmente attivato al fine di recuperare il proprio credito, prendendo parte alla procedura concorsuale;
- la pretesa creditoria rimane insoddisfatta per insussistenza di somme disponibili, una volta ultimata la ripartizione dell'attivo, ovvero quando si ha una ragionevole certezza dell'incapienza del patrimonio del debitore.

Tuttavia secondo una sentenza Unionale del 11 giugno 2020 il diritto alla variazione in diminuzione sorge anche nell'ipotesi di omessa insinuazione al passivo della pretesa creditoria, solo laddove il contribuente possa dimostrare l'infruttuosità della procedura fallimentare per mancanza di attivo da liquidare.

Resta inteso che il diritto alla variazione è esercitabile solo alla chiusura della procedura, e ciò anche se, nelle more, sia intervenuta la prescrizione del credito.

Tuttavia viene precisato che il creditore che omette di insinuare il proprio credito al passivo ritenendo "antieconomica" la partecipazione al concorso, non beneficia dell'interruzione della prescrizione che spetta esclusivamente ai crediti ammessi al passivo, né può azionare la propria pretesa creditoria nelle more dello svolgimento della procedura fallimentare, essendo preclusa qualsiasi iniziativa individuale sul patrimonio del fallito.

Tuttavia con istanza di interpello n.102 del 2022 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il diritto alla variazione in diminuzione non può sorgere nella diversa ipotesi di prescrizione del credito antecedente l'apertura della procedura fallimentare, evento che ne preclude l'ammissione stessa al passivo.

Nel presupposto che i crediti fossero già prescritti alla data di apertura l'istante è legittimato ad emettere due note di variazione IVA in diminuzione, in base all'articolo 26, comma 2, del decreto IVA, nella formulazione vigente ante 26

RISPOSTE

1. Risposta n.165 del 6 aprile 2022

Riorganizzazione societaria e accesso al regime della tassazione di gruppo

2. Risposta n. 166 del 6 aprile 2022

Trattamento fiscale dei costi di transazione sostenuti dalle società veicolo

3. Risposta n. 169 del 6 aprile 2022

Trasferimento della stabile organizzazione presso la Casa madre estera

4. Risposta n. 181 del 7 aprile 2022

Note di variazione IVA - omessa insinuazione al passivo fallimentare

5. Risposta n. 185 del 8 aprile 2022

Trattamento fiscale del demansionamento o perdita di chance

6. Risposta n. 191 del 14 aprile 2022

IVA di gruppo ed eccedenze di credito senza garanzia per compensare i debiti

7. Risposta n. 203 del 20 aprile 2022

Conferimenti di partecipazioni ex art. 177 comma 2 e 2 bis

8. Risposta n. 210 del 22 aprile 2022

Prima applicazione del principio contabile IFRS 9: come determinare il beneficio ACE

9. Risposta n. 212 del 22 aprile 2022

IVA - Accordi transattivi

10. Risposta n. 214 del 22/04/2022

Riporto delle perdite in caso di cessione in affitto o modifica dell'attività principale

maggio 2021, a decorrere dalla definitività dei provvedimenti di chiusura delle predette procedure fallimentari, per mancanza di attivo da liquidare.

5. **Risposta n. 185 del 8 aprile 2022**

Trattamento fiscale del demansionamento o perdita di chance

L'Istante chiede chiarimenti in merito al trattamento fiscale relativo all'importo erogato ad un dipendente a titolo di risarcimento del danno per demansionamento, avendo trattenuto dapprima la ritenuta alla fonte ed avendogliela riversata in quanto contestata dallo stesso dipendente essendo un importo a titolo di risarcimento danni.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito nell'ambito lavorativo il demansionamento rappresenta un danno composito, all'interno del quale possono essere presenti sia una componente a titolo di "danno emergente" che una componente a titolo di "lucro cessante".

È necessario, perciò, distinguere tra danno patrimoniale derivante dall'impovertimento della capacità professionale acquisita e la perdita di ulteriori possibilità di guadagno, dal danno non patrimoniale, inteso come ogni eventuale lesione all'integrità psico-fisica, all'esistenza e agli assetti relazionali, all'immagine professionale e alla dignità personale del lavoratore.

Analoga conclusione può essere rappresentata anche con riferimento alle somme liquidate a titolo di perdita delle "chance professionali" connesse alla privazione di ulteriori potenzialità occupazionali, in quanto tali somme erogate non rappresentano alcuna reintegrazione di reddito patrimoniale, bensì il risarcimento del danno alla professionalità e all'immagine.

E' necessario quindi tenere in considerazione "la fonte" da cui scaturisce il diritto del lavoratore.

Tanto premesso l'Agenzia chiarisce che le somme liquidate, devono essere qualificate alla stregua di risarcimenti di danno emergente allorché si fornisca prova concreta dell'esistenza e dell'ammontare di tale danno.

Le eventuali ritenute operate dal datore di lavoro possono essere recuperate presentando la dichiarazione integrativa del modello 770. A tal fine, nel frontespizio del modello integrativo va inserito il protocollo della dichiarazione che si intende rettificare e nel quadro ST occorre indicare il versamento effettuato erroneamente, inserendo nella seconda colonna "Ritenute operate" l'importo "0".

6. **Risposta n. 191 del 14 aprile 2022**

IVA di gruppo ed eccedenze di credito senza garanzia per compensare i debiti

La società istante, aderisce alla procedura di liquidazione IVA di gruppo unitamente alle imprese controllate e chiede chiarimenti in merito all'obbligo di garanzia dei crediti IVA.

Al riguardo, l'istante evidenzia che, stante la particolare situazione delle imprese (fornitrici di esportatori abituali), eseguite le compensazioni periodiche infragruppo, ogni anno residuerà sempre un credito IVA di Gruppo, che verrà utilizzato nelle liquidazioni dell'anno successivo.



RISPOSTE

11. Risposta n. 216 del 26 aprile 2022

Note di variazione IVA - Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi convertita in fallimento.

12. Risposta n. 233 del 28/04/2022

Accertamento da Transfer Pricing - Rimborso del prestito figurativo

13. Risposta n. 234 del 28/04/2022

Riporto delle perdite fiscali nelle fusioni - disapplicazione limiti in caso di SPAC.

14. Risposta n. 241 del 29 aprile 2022

Termini per decorrenza possesso liquidazione dell'IVA di gruppo

Tenuto conto che tutte le società partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo «procedono e procederanno ad asseverare regolarmente tutte le dichiarazioni IVA, dall'anno di ingresso nella procedura e per il futuro», l'istante chiede se la controllante è sempre tenuta a prestare le garanzie richieste.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che ai sensi dell'art. 38-bis il credito IVA chiesto a rimborso di importo superiore a 30.000 euro non necessita di garanzia, purché siano congiuntamente rispettati i seguenti adempimenti e condizioni:

- nella dichiarazione annuale da cui emerge il credito, sia apposto il visto di conformità o, in alternativa, la sottoscrizione da parte dei soggetti che esercitano la revisione legale dei conti;
- alla dichiarazione annuale, sia a un'autocertificazione con cui il richiedente attesta la sussistenza di tre condizioni soggettive richieste dall'art. 38-bis comma 3;
- il patrimonio netto non sia diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40%; la consistenza degli immobili non si sia ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40% per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata;
- l'attività stessa non sia cessata, né si sia ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;
- non risultino cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale;
- siano stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Nell'ambito della procedura di liquidazione IVA di gruppo, fatte salve le cause di esclusione, le eccedenze di credito della società controllante e delle controllate, utilizzate per compensare i reciproci debiti IVA, non necessitano di garanzia, laddove sia apposto il visto di conformità sulla dichiarazione annuale da cui emerge l'eccedenza a credito, e sia allegata la dichiarazione sostitutiva di atto notorio attestante il possesso dei requisiti.

Al credito che residua e che sarà utilizzato negli anni successivi esclusivamente dalla controllante andranno applicate le medesime regole, purché non si verifichi alcuna delle condizioni che obbligano alla presentazione delle garanzie.

7. Risposta n. 203 del 20 aprile 2022

Conferimento multiplo di partecipazioni e diritti dapprima ex art. 177 comma 2 e poi art. 177 2bis

L'Istante è un genitore che intende riorganizzare ai fini di un passaggio generazionale, il patrimonio familiare composto da 4 società differenti, possedute in modo variegato dai suoi 4 figli, dove in una di esse, denominata Alfa, il padre possiede l'usufrutto sull'80% del capitale nonché, in base allo statuto, il diritto di voto pari al 48%.

In particolare intende realizzare la seguente operazione:

FASE 1 – conferimento ex art. 177 comma 2, in una Newco delle partecipazioni totalitarie da parte dei figli nelle 4 società, nonché - con riferimento ad Alfa - del



RISPOSTE

1. Risposta n.165 del 6 aprile 2022

Riorganizzazione societaria e accesso al regime della tassazione di gruppo

2. Risposta n. 166 del 6 aprile 2022

Trattamento fiscale dei costi di transazione sostenuti dalle società veicolo

3. Risposta n. 169 del 6 aprile 2022

Trasferimento della stabile organizzazione presso la Casa madre estera

4. Risposta n. 181 del 7 aprile 2022

Note di variazione IVA - omessa insinuazione al passivo fallimentare

5. Risposta n. 185 del 8 aprile 2022

Trattamento fiscale del demansionamento o perdita di chance

6. Risposta n. 191 del 14 aprile 2022

IVA di gruppo ed eccedenze di credito senza garanzia per compensare i debiti

Risposta n. 203 del 20 aprile 2022

Conferimenti di partecipazioni ex art. 177 comma 2 e 2 bis

7. Risposta n. 210 del 22 aprile 2022

Prima applicazione del principio contabile IFRS 9: come determinare il beneficio ACE

8. Risposta n. 212 del 22 aprile 2022

IVA - Accordi transattivi

9. Risposta n. 214 del 22/04/2022

Riporto delle perdite in caso di cessione in affitto o modifica dell'attività principale

10. Risposta n. 214 del 22/04/2022

Riporto delle perdite in caso di cessione in affitto o modifica dell'attività principale

diritto di usufrutto spettante al padre. In aggiunta, relativamente al diritto di voto al 48% spettante al padre in Alfa, viene precisato che, in base al suo statuto, tale diritto decade qualora il padre non abbia più alcun diritto di usufrutto.

Al termine di questa operazione, nella Newco i figli avrebbero ciascuno il 24,5% ed il padre (a fronte del diritto di usufrutto conferito) il 2% del capitale sociale, senza quindi alcun diritto parziario o non proporzionale agli utili o di voto.

FASE 2 - conferimento ex art. comma 2 bis da parte di ciascun figlio del 24,5% della partecipazione in Newco in quattro distinte Holding interamente e singolarmente possedute dagli stessi.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la fruizione del regime fiscale per il primo conferimento di cui all'articolo 177, co.2 del TUIR è subordinata al ricorrere di due circostanze:

- i soggetti scambiati/conferenti devono ricevere, a fronte dei conferimenti eseguiti, azioni o quote della società conferitaria;
- mediante tali conferimenti, la società conferitaria deve acquisire il controllo della società scambiata, ovvero incrementare, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo;
- Il conferimento multiplo, che può avere ad oggetto anche il diritto di usufrutto, deve essere fatto simultaneamente,

Per l'Agenzia, quindi il conferimento multiplo, come prospettato nella fase 1, può beneficiare del regime della neutralità indotta ex art. 177 comma 2.

In relazione al secondo conferimento, l'art. 177, co. 2-bis, TUIR estende il regime previsto dal comma 2 anche alle partecipazioni qualificate.

Tale regime, è subordinato al ricorrere congiunto delle seguenti condizioni:

- le partecipazioni conferite devono rappresentare, complessivamente una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 per cento o al 20 per cento, ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 per cento o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;
- le partecipazioni devono essere conferite in società, esistenti o di nuova costituzione, interamente partecipate dal conferente.

Considerato che, nel caso di specie, ogni figlio conferirà nella propria s.r.l. unipersonale una stessa quota del capitale sociale della NEWCO holding e il calcolo del demoltiplicatore non avrà alcun effetto sulle partecipazioni detenute dalla stessa società, l'Agenzia ha dato parere favorevole anche ai conferimenti della fase 2.

8. **Risposta n. 210 del 22 aprile 2022**

Prima applicazione del principio contabile IFRS 9: come determinare il beneficio ACE

L'Istante chiede chiarimenti in merito alla riduzione della riserva di utili derivante dall'adozione dell'IFRS 9 che non comporti una riduzione della base ACE, e che non si debba procedere ad una rideterminazione degli utili degli esercizi successivi rilevanti ai fini del calcolo del beneficio ACE, considerandoli invece rilevanti così come evidenziati in bilancio.



RISPOSTE

11. Risposta n. 216 del 26 aprile 2022

Note di variazione IVA - Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi convertita in fallimento.

12. Risposta n. 233 del 28/04/2022

Accertamento da Transfer Pricing - Rimborso del prestito figurativo

13. Risposta n. 234 del 28/04/2022

Riporto delle perdite fiscali nelle fusioni - disapplicazione limiti in caso di SPAC.

14. Risposta n. 241 del 29 aprile 2022

Termini per decorrenza possesso liquidazione dell'IVA di gruppo

L'Agenzia delle Entrate, ha chiarito che l'art. 5, comma 7 del decreto 3 agosto 2017, ai fini delle rettifiche ACE, prevede che assumono rilevanza le seguenti fattispecie:

- l'eliminazione di costi di ricerca e pubblicità non più capitalizzabili;
- l'utilizzo del criterio del costo ammortizzato.

La relazione illustrativa al decreto evidenzia che entrambi i fenomeni comportano un effetto immediato sul conto utili/perdite portati a nuovo e, successivamente, si riflettono sulla dinamica delle future componenti di reddito (assenza di ammortamenti per le spese non più capitalizzabili e diversa dinamica dei proventi/oneri finanziari di crediti, titoli e debiti).

In particolare, si è ritenuto opportuno considerare rilevanti ai fini del calcolo della variazione di capitale proprio le rettifiche operate in sede di prima adozione, garantendo contestualmente la rilevanza (o l'assenza di peso) dei reversal futuri.

La medesima relazione illustrativa fa presente che tale orientamento è esteso anche ai soggetti IAS/IFRS adopter esclusivamente in riferimento alle fattispecie espressamente riportate e che tutte le ipotesi non menzionate sono da considerarsi non rilevanti ai fini della determinazione della base ACE.

Tale ultimo chiarimento deve essere contestualizzato in un sistema di determinazione della base ACE volto ad evitare qualsiasi duplicazione dell'agevolazione, ipotesi che invece si realizzerebbe qualora non fosse data mai rilevanza alle rettifiche da FTA.

Ne deriva che la duplicazione dell'agevolazione è evitata dal legislatore attribuendo rilevanza alla riduzione del patrimonio netto al momento dell'iscrizione della riserva da FTA.

Per tutte le altre fattispecie non espressamente previste dalla norma, la duplicazione dell'agevolazione deve essere evitata rettificando gli utili degli esercizi successivi al momento in cui si realizza la fattispecie che ha dato origine alla riserva.

Tali precisazioni devono ritenersi applicabili anche nel caso in cui la Società effettua una riduzione del patrimonio netto per effetto della prima applicazione del principio contabile IFRS 9.

9. Risposta n. 212 del 22 aprile 2022

IVA - Accordi transattivi

La società Istante Alfa S.r.l. ha promosso delle azioni legali nei confronti di tre dipendenti, i quali, dopo essersi dimessi hanno costituito, in violazione del patto di non concorrenza e della clausola di riservatezza, una società avente per oggetto sociale la produzione e commercializzazione degli stessi prodotti ideati, realizzati e venduti dalla società istante.

Il contenzioso instaurato si è articolato in varie fasi e nel corso del giudizio una consulenza tecnica ha accertato la violazione del know-how dell'istante e rimesso ad una successiva consulenza di natura contabile la valutazione dei danni subiti.

L'istante e le parti convenute hanno deciso di porre fine al contenzioso in essere sottoscrivendo un accordo transattivo che prevede:



RISPOSTE

1. Risposta n.165 del 6 aprile 2022

Riorganizzazione societaria e accesso al regime della tassazione di gruppo

2. Risposta n. 166 del 6 aprile 2022

Trattamento fiscale dei costi di transazione sostenuti dalle società veicolo

3. Risposta n. 169 del 6 aprile 2022

Trasferimento della stabile organizzazione presso la Casa madre estera

4. Risposta n. 181 del 7 aprile 2022

Note di variazione IVA - omessa insinuazione al passivo fallimentare

5. Risposta n. 185 del 8 aprile 2022

Trattamento fiscale del demansionamento o perdita di chance

6. Risposta n. 191 del 14 aprile 2022

IVA di gruppo ed eccedenze di credito senza garanzia per compensare i debiti

7. Risposta n. 203 del 20 aprile 2022

Conferimenti di partecipazioni ex art. 177 comma 2 e 2bis

8. Risposta n. 210 del 22 aprile 2022

Prima applicazione del principio contabile IFRS 9: come determinare il beneficio ACE

9. Risposta n. 212 del 22 aprile 2022

IVA - Accordi transattivi

10. Risposta n. 214 del 22/04/2022

Riporto delle perdite in caso di cessione in affitto o modifica dell'attività principale

- l'obbligo da parte dei convenuti del rispetto dell'ordinanza inibitoria sia per quanto riguarda il divieto di utilizzo e riproduzione del know-how dell'istante sia relativamente agli atti di ulteriore sviamento della clientela;
- la concessione della liberatoria da parte dell'istante nei confronti dei convenuti per un modello di macchina realizzato in presunta violazione del know-how dell'istante, con conseguente liberatoria alla sua commercializzazione ivi compreso il ritiro, ricondizionamento e vendita dell'usato;
- il pagamento da parte della società dei dipendenti a favore della società istante di una somma a titolo di risarcimento forfettario e tombale dei danni da essa subito e lamentati a causa dei convenuti.

Nell'accordo viene precisato che il predetto ammontare è versato a fronte dell'abbandono di tutte le domande e pretese, espresse e/o potenziali relative ai fatti contestati nei confronti dei convenuti comunque formulate (a titolo di lucro cessante e danno emergente, anche patrimoniale, di interessi, spese).

La società istante ha chiesto di conoscere il corretto trattamento, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, da riservare alla somma che la stessa dovrà ricevere in attuazione dell'accordo transattivo.

L'Agenzia delle Entrate ha richiamato i principi illustrati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, accolti dalla giurisprudenza di legittimità e recepiti con i documenti di prassi richiamati nell'istanza.

In particolare, i giudici comunitari hanno affermato in più occasioni che una prestazione di servizi è effettuata «a titolo oneroso» e, pertanto, configura un'operazione imponibile solo quando tra l'autore di tale prestazione e il suo destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, nel quale il compenso ricevuto dall'autore di tale prestazione costituisce il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario (sentenza del 16 dicembre 2010, causa C-270/09).

L'AGE specifica che dall'accordo transattivo del caso di specie risulta che il pagamento della predetta somma avverrà parte in contanti e parte tramite un finanziamento di una banca. L'erogazione del finanziamento sarà disposto solo previa rinuncia di tutti gli atti di sequestri conservativi promossi dall'istante e accolti dal giudice.

Pertanto, essendo riscontrabile l'esistenza di un nesso di sinallagmaticità tra l'obbligo di non fare posto a carico dalla società istante (rinuncia alle liti) e la somma dovuta dalla società dei dipendenti, si è integrato il presupposto oggettivo di applicazione dell'IVA. Ne consegue che l'ammontare dovuto sulla base dell'accordo di natura transattiva è da assoggettare ad IVA ad aliquota ordinaria.

10. Risposta n. 214 del 22 aprile 022

Riporto delle perdite in caso di cessione in affitto o modifica dell'attività principale.

L'istante Alfa è una società di progetto che è stata costituita per la costruzione e gestione di un parcheggio sito nel centro di Milano e a tal fine aveva provveduto a stipulare una convenzione per la concessione di costruzione e gestione.

Alla data del 31 dicembre 2018 la società evidenziava perdite fiscali ed eccedenze ACE riportabili e in data 15 maggio 2019, venne acquisita da Beta, mentre la



RISPOSTE

11. Risposta n. 216 del 26 aprile 2022

Note di variazione IVA - Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi convertita in fallimento.

12. Risposta n. 233 del 28/04/2022

Accertamento da Transfer Pricing - Rimborso del prestito figurativo

13. Risposta n. 234 del 28/04/2022

Riporto delle perdite fiscali nelle fusioni - disapplicazione limiti in caso di SPAC.

14. Risposta n. 241 del 29 aprile 2022

Termini per decorrenza possesso liquidazione dell'IVA di gruppo

gestione del parcheggio venne affidata ad una società specializzata del settore, la Gamma S.p.A., attraverso un contratto di affitto d'azienda.

L'istante ritiene che non siano applicabili le sterilizzazioni delle perdite fiscali pregresse, in quanto la concessione in affitto dell'attività piuttosto che l'esercizio diretto dell'attività non possono essere intese come modifica dell'attività principale esercitata - che per effetto dell'avvenuto cambio di proprietà ai sensi del citato articolo 84, comma 3 precluderebbe il riporto delle perdite fiscali maturate - in quanto non vi sarebbe il passaggio dell'attività principale svolta da un comparto merceologico ad un altro, ma il cambiamento avviene nell'ambito dello stesso comparto merceologico.

Nella fattispecie, la risposta dell'AGE è stata positiva, poiché non vi è stato un cambio sostanziale dell'attività rilevante. In questa ipotesi l'attività posta in essere resta circoscritta a quella da sempre costituente l'oggetto sociale previsto nell'atto costitutivo ed è svolta nello stesso comparto merceologico.

L'interposizione del contratto di affitto d'azienda non realizza un sostanziale azzeramento dell'attività oggetto di trasferimento, che continuerà ad essere esercitata con la stessa struttura in entrambi i soggetti. Sotto quest'ultimo aspetto, ai fini della positività della presente risposta, è ulteriormente necessario che il soggetto affittuario sia un soggetto terzo rispetto all'istante e che il canone di affitto sia a valori di mercato.

11. **Risposta n. 216 del 26 aprile 2022**

Note di variazione IVA - Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi convertita in fallimento.

La società istante Alpha ha richiesto la possibilità di emettere una nota variazione IVA in diminuzione in relazione ad una fattura di un cliente dichiarato in stato di insolvenza con sentenza del 14 gennaio 2020 e con contestuale avvio della procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese convertita in fallimento con decreto del 16 dicembre 2021.

In particolare, ha chiesto se sussistano i presupposti per emettere la nota di variazione IVA alla data di apertura della procedura di ai sensi dell'art. 26 co.3-bis DPR 633/72 vigente dal 26 maggio 2021.

In precedenza, la condizione di infruttuosità della procedura concorsuale e quindi del diritto alla nota di credito, si realizzava alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto finale oppure, in assenza, di quello per opporre reclamo contro il decreto di chiusura del fallimento.

Il legislatore, con il decreto "Sostegni bis" ha previsto la possibilità di emettere nota di credito a partire dalla data in cui il debitore è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato, con riferimento alle procedure aperte post 25 maggio 2021.

Tuttavia, nel caso specifico, non potendosi ravvisare con la conversione in fallimento l'avvio di una nuova procedura concorsuale, ma piuttosto la continuazione della precedente procedura, trova applicazione la formulazione dell'articolo 26 del decreto IVA, nella versione vigente ante 26 maggio 2021, con la conseguenza che l'istante sarà legittimato ad emettere la nota di variazione IVA in diminuzione solo a decorrere dalla definitività del provvedimento di chiusura della procedura fallimentare, nell'ipotesi di esito infruttuoso.



RISPOSTE

1. Risposta n. 165 del 6 aprile 2022

Riorganizzazione societaria e accesso al regime della tassazione di gruppo

2. Risposta n. 166 del 6 aprile 2022

Trattamento fiscale dei costi di transazione sostenuti dalle società veicolo

3. Risposta n. 169 del 6 aprile 2022

Trasferimento della stabile organizzazione presso la Casa madre estera

4. Risposta n. 181 del 7 aprile 2022

Note di variazione IVA - omessa insinuazione al passivo fallimentare

5. Risposta n. 185 del 8 aprile 2022

Trattamento fiscale del demansionamento o perdita di chance

6. Risposta n. 191 del 14 aprile 2022

IVA di gruppo ed eccedenze di credito senza garanzia per compensare i debiti

7. Risposta n. 203 del 20 aprile 2022

Conferimenti di partecipazioni ex art. 177 comma 2 e 2bis

8. Risposta n. 210 del 22 aprile 2022

Prima applicazione del principio contabile IFRS 9: come determinare il beneficio ACE

9. Risposta n. 212 del 22 aprile 2022

IVA - Accordi transattivi

10. Risposta n. 214 del 22/04/2022

Riporto delle perdite in caso di cessione in affitto o modifica dell'attività principale

12. **Risposta n. 233 del 28 aprile 2022**

Accertamento da Transfer Pricing - Rimborso del prestito figurativo

L'istante (Alfa) è controllata dalla Beta a sua volta controllata da Gamma e Beta controlla, inoltre, la società Zeta residente nei Paesi Bassi.

Alpha, nei periodi d'imposta 2009-2013 aveva in essere un contratto con Zeta in base al quale la Società aveva acquisito la licenza per l'utilizzo di una formula.

In detti periodi di imposta, Alfa aveva corrisposto royalties a Zeta, applicando sulle stesse ritenute in misura pari al 5%, in ossequio della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e i Paesi Bassi.

A seguito di distinte verifiche fiscali poste in essere dall'Agenzia delle Entrate erano stati contestati rilievi in materia di transfer pricing per i periodi di imposta dal 2009 al 2013.

In particolare, i rilievi riguardavano la Alfa che, a parere dell'AGE, aveva contabilizzato le royalties corrisposte alla Zeta in misura superiore al valore normale.

Con atti di adesione/conciliazione, l'Ufficio e la Alfa avevano poi definito l'imposta sul reddito (IRES) e l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) con la previsione di indeducibilità parziale delle royalties.

L'istante aveva inoltre richiesto di riquilibrare le royalties eccedenti il fair value come finanziamento fruttifero figurativamente erogato da Alfa a Zeta ("secondary adjustment") accertando interessi attivi sul su tale prestito al tasso medio BCE dell'anno di riferimento, così da eliminare la maturazione degli interessi figurativi.

Sul piano civilistico/contabile, a fronte di tale rideterminazione, Alfa avrebbe dovuto iscrivere alla voce di conto economico A5 (Altri proventi) una componente positiva del valore della produzione in contropartita di un "credito vs Zeta" e tale credito era esattamente corrispondente all'importo del Prestito Figurativo su cui, in sede di adesione, l'Ufficio ha conteggiato, e assoggettato a tassazione gli interessi attivi.

L'Agenzia delle Entrate ha specificato che poiché la sopravvenienza attiva che il contribuente intende far emergere a conto economico corrisponde ad oneri (royalties) imputati in esercizi precedenti, che l'amministrazione finanziaria aveva già ripreso a tassazione con contestuale riquilibratura ai fini fiscali delle somme a titolo di prestito figurativo, la stessa sopravvenienza non deve concorrere alla formazione del reddito d'impresa.

Tale considerazioni si applicano anche ai fini del calcolo dell'Irap con conseguente irrilevanza ai fini contabili.

13. **Risposta n. 234 del 28 aprile 2022**

Riporto delle perdite fiscali nelle fusioni - disapplicazione limiti in caso di SPAC.

L'istante ha chiesto la disapplicazione delle limitazioni, di cui all'articolo 172, comma 7, del TUIR, del diritto al riporto delle perdite fiscali pregresse e dell'eccedenza ACE maturate in caso di operazioni di fusione.



RISPOSTE

11. Risposta n. 216 del 26 aprile 2022

Note di variazione IVA - Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi convertita in fallimento.

12. Risposta n. 233 del 28/04/2022

Accertamento da Transfer Pricing - Rimborso del prestito figurativo

13. Risposta n. 234 del 28/04/2022

Riporto delle perdite fiscali nelle fusioni - disapplicazione limiti in caso di SPAC.

14. Risposta n. 241 del 29 aprile 2022

Termini per decorrenza possesso liquidazione dell'IVA di gruppo

Nella fattispecie, l'Agenzia delle entrate ha riscontrato che la società Beta (incorporata):

- dispone di posizione soggettive passive da riportare e un'eccedenza ACE riferite sia al suo primo periodo d'imposta sia al suo secondo e ultimo periodo
- non supera né i cc.dd. test di vitalità economica, né il c.d. limite patrimoniale (dovendo esso venire depurato di tutti i conferimenti e versamenti effettuati nei 24 mesi anteriori alla situazione patrimoniale assunta nel progetto di fusione) di cui al citato comma 7 dell'articolo 172.
- gli unici ricavi conseguiti sono, in parte relativi agli interessi attivi e, in parte relativi a sopravvenienze attive
- non vi sono costi per il personale dipendente ma solo costi per servizi di consulenza e ai compensi per gli amministratori
- la perdita civilistica deriva principalmente dai predetti costi e dagli ammortamenti di periodo delle immobilizzazioni immateriali.

L'AGE, però ha constatato che BETA è una società veicolo costituita ad hoc per l'acquisto di una società target, con cui realizzare un'operazione di integrazione societaria finalizzata alla quotazione della società target sul mercato dei capitali.

Pertanto, tutte le attività poste in essere dalla stessa appaiono essere assolutamente strumentali alla realizzazione della business combination per cui è stata esclusivamente costituita (c.d. Spac).

Inoltre i conferimenti si attestano ben oltre la somma delle perdite fiscali e dell'eccedenza ACE della BETA di cui la Società chiede il riporto: altro elemento che ne corrobora la natura funzionale all'operazione rappresentata.

Per tali motivi, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che nel caso specifico possano essere disapplicate le limitazioni ex articolo 172, comma 7, del TUIR del diritto al riporto da parte della Società delle perdite fiscali e dell'eccedenza ACE della BETA in occasione della fusione.

14. **Risposta n. 241 del 29 aprile 2022**

Termini per decorrenza possesso liquidazione dell'IVA di gruppo

L'Istante Alfa S.r.l. ha acquisito il 100 per cento delle quote delle seguenti società:

- Beta S.r.l., con atto depositato e iscritto presso il Registro delle Imprese, rispettivamente, in data 23 giugno 2021 e 2 luglio 2021;
- Gamma S.r.l., il cui atto è stato depositato presso il Registro delle Imprese il 25 giugno 2021, mentre l'iscrizione è avvenuta il 2 luglio 2021;
- dal 16 ottobre 2018, Delta S.r.l.

L'istante intende attuare con tali società controllate, la liquidazione dell'IVA di gruppo e con riguardo a Beta e Gamma S.r.l. e ha chiesto di sapere quale sia la data per individuare la data di decorrenza del possesso del controllo, tra:

- la data di deposito dell'atto di cessione quote presso il Registro delle Imprese;
- la data di iscrizione nel Registro delle Imprese.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che possono partecipare alla liquidazione IVA di gruppo le società di capitali e le società di persone le cui azioni o quote sono



RISPOSTE

1. Risposta n. 165 del 6 aprile 2022

Riorganizzazione societaria e accesso al regime della tassazione di gruppo

2. Risposta n. 166 del 6 aprile 2022

Trattamento fiscale dei costi di transazione sostenuti dalle società veicolo

3. Risposta n. 169 del 6 aprile 2022

Trasferimento della stabile organizzazione presso la Casa madre estera

4. Risposta n. 181 del 7 aprile 2022

Note di variazione IVA - omessa insinuazione al passivo fallimentare

5. Risposta n. 185 del 8 aprile 2022

Trattamento fiscale del demansionamento o perdita di chance

6. Risposta n. 191 del 14 aprile 2022

IVA di gruppo ed eccedenze di credito senza garanzia per compensare i debiti

7. Risposta n. 203 del 20 aprile 2022

Conferimenti di partecipazioni ex art. 177 comma 2 e 2bis

8. Risposta n. 210 del 22 aprile 2022

Prima applicazione del principio contabile IFRS 9: come determinare il beneficio ACE

9. Risposta n. 212 del 22 aprile 2022

IVA - Accordi transattivi

10. Risposta n. 214 del 22/04/2022

Riporto delle perdite in caso di cessione in affitto o modifica dell'attività principale

possedute per una percentuale superiore al cinquanta per cento del loro capitale, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente, dall'ente o società controllante o da un'altra società controllata da questi ai sensi del presente articolo.

Al sensi dell'articolo 2359, comma 1, del codice civile sono considerate società controllate:

- le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria.

Dalle citate disposizioni è possibile ravvisare, in capo all'acquirente, un sostanziale obbligo di iscrizione dell'atto di trasferimento delle quote presso il Registro delle Imprese, a cui il deposito dello stesso è funzionale. Solo a seguito di questa iscrizione, infatti, l'acquirente è tutelato in caso "cessioni plurime".

Al fine, quindi, di individuare con certezza il momento a partire dal quale sussiste il requisito del controllo, rilevante ai fini dell'esercizio dell'opzione per la liquidazione IVA di gruppo, l'AGE ritiene che rilevi la data di iscrizione, presso il Registro delle Imprese, dell'atto di trasferimento delle quote con il quale la società ha acquisito il controllo.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 30 settembre 2022

Dott.ssa Claudia De Falco

claudiadefalco@fiorentinoassociati.it

Dott.ssa Annabella Arienzo

annabellaarlenzo@fiorentinoassociati.it

Dott. Mattia Rodriguez

mattiarodriguez@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino

marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

Fiorentino Associati sostiene

www.associazionedo.no.it



RISPOSTE

11. Risposta n. 216 del 26 aprile 2022

Note di variazione IVA - Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi convertita in fallimento.

12. Risposta n. 233 del 28/04/2022

Accertamento da Transfer Pricing - Rimborso del prestito figurativo

13. Risposta n. 234 del 28/04/2022

Riporto delle perdite fiscali nelle fusioni - disapplicazione limiti in caso di SPAC.

14. Risposta n. 241 del 29 aprile 2022

Termini per decorrenza possesso liquidazione dell'IVA di gruppo

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.