

## **FOCUS N. 1/2024**

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

**Dal 1° gennaio al 31 marzo 2024**

### **Indice cronologico**

**1. RISPOSTA N.15 DEL 24 GENNAIO 2024**

Quote societarie c.d. "auto-estinguibili" - Trattamento fiscale delle somme spettanti ai soci persone fisiche, non esercenti attività d'impresa.

**2. RISPOSTA N.17 DEL 26 GENNAIO 2024**

Scissione - Modalità di ripartizione riserva in sospensione d'imposta in parte affrancata

**3. RISPOSTA N.22 DEL 29 GENNAIO 2024**

MLBO - fusione inversa - perdite pregresse - ACE - reinvestimento dei soci.

**4. RISPOSTA N.25 DEL 29 GENNAIO 2024**

Rilevanza ai fini Ires-Irap dei piani di stock option

**5. RISPOSTA N.26 DEL 2 FEBBRAIO 2024**

Permuta - Trattamento ai fini IVA

**6. RISPOSTA N.29 DEL 2 FEBBRAIO 2024**

IVA Note di variazione - Casi di esclusione dalla emissione

**7. RISPOSTA N.35 DELL'8 FEBBRAIO 2024**

Scissione totale asimmetrica verso due beneficiarie di nuova costituzione - Rinuncia ad usufrutto

**8. RISPOSTA N.37 DELL'8 FEBBRAIO 2024**

Scissione e successiva incorporazione da parte della beneficiaria della società acquisita per effetto della scissione

**9. RISPOSTA N.42 DEL 9 FEBBRAIO 2024**

Opzione di riallineamento fiscale- modifica della scelta operata in dichiarazione.

**10. RISPOSTA N.47 DEL 21 FEBBRAIO 2024**

Raggruppamento Temporaneo di Professionisti -Fatturazione

**11. RISPOSTA N.48 DEL 22 FEBBRAIO 2024**

Scissione - ripartizione dei crediti d'imposta

**12. RISPOSTA N.49 DEL 22 FEBBRAIO 2024**

**Accordo di ristrutturazione dei debiti – detassazione – mancanza di omologazione**

**13. RISPOSTA N.71 DEL 14 MARZO 2024**

Ritenuta sulle somme non più disponibili per gli agenti aventi diritto- Art.25, comma 1 DPR.600/73.

**14. RISPOSTA N.72 DEL 18 MARZO 2024**

Donazione ai discendenti di una partecipazione posseduta in parte in comunione e in parte a titolo esclusivo - esenzione imposta donazioni

**15. RISPOSTA N.73 DEL 21 MARZO 2024**

Effetti fiscali della correzione degli errori contabili

**16. RISPOSTA N.78 DEL 22 MARZO 2024**

Imposta di registro - Articolo 27 co 3 DPR 131/1986 - Condizione sospensiva

**17. RISPOSTA N.81 DEL 28 MARZO 2024**

Imposta di registro e ipocatastale su un'operazione di "trasferimento universale del patrimonio" non assimilabile alla fusione

**18. RISPOSTA N.83 DEL 28 MARZO 2024**

Third party litigation funding – trattamento iva

**19. RISPOSTA N.84 DEL 29 MARZO 2024**

Fusione con scissione totale asimmetrica

**1. Risposta n.15 del 24 gennaio 2024**

***Quote societarie c.d. "auto-estinguibili" - Trattamento fiscale delle somme spettanti ai soci persone fisiche, non esercenti attività d'impresa.***

La società istante, attiva nel settore immobiliare, è proprietaria di un immobile a Milano su cui intende effettuare un'attività di conversione, ristrutturazione e parziale frazionamento a scopo residenziale.

La Società è una società a responsabilità limitata con un capitale sociale interamente versato di 10.000 euro, attualmente posseduta dalle seguenti società di capitali:

1. Socio A, possedente quote del valore di 5.200 euro, pari al 52% del capitale sociale;
2. Socio B, possedente quote del valore di 3.300 euro, pari al 33% del capitale sociale;
3. Socio C, possedente quote del valore di 1.500 euro, pari al 15% del capitale sociale.

Per procedere con l'operazione immobiliare, la Società intende attrarre nuovi investimenti da parte di terzi attraverso un'operazione di equity crowdfunding, utilizzando i servizi di una piattaforma online (gestita dalla società Alfa S.r.l., di seguito la "piattaforma").

In particolare, l'Istante intende deliberare un aumento di capitale con sovrapprezzo tramite l'emissione di quote speciali di categoria definite "autoestinguibili", offerte in sottoscrizione a terzi.

A questo scopo, lo Statuto sarà modificato per consentire l'emissione di quote di categoria B ("Quote B"), di natura speciale (autoestinguibili), prive di diritti amministrativi, che si estingueranno automaticamente al verificarsi dell'evento indicato nell'articolo 13.2 della "bozza di Statuto".

Tale evento comporterà l'autoestinzione delle quote qualora gli utili e le riserve distribuibili (sotto forma di utili e/o di capitale) siano distribuiti ai titolari delle Quote B per un importo pari alla somma del capitale investito e del rendimento indicato a favore dei medesimi titolari.

Secondo l'Istante, è corretto applicare la ritenuta a titolo di imposta nella misura del 26% alla differenza tra il corrispettivo percepito per la liquidazione della quota e il costo fiscale della stessa.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, poiché le Quote B sono "autoestinguibili" e rappresentano la partecipazione al capitale sociale di una società di capitali, le somme corrisposte in relazione a tali quote (a persone fisiche che le detengono al di fuori dell'attività d'impresa, arte e professione) costituiscono redditi di capitale, di cui all'articolo 47, comma 7 del TUIR.

Quindi, come indicato nella circolare n. 4/E del 2006, l'eventuale somma ricevuta dal socio che eccede il costo fiscale della partecipazione si qualifica come utile, trattandosi di un reddito derivante dall'impiego di capitale e non riconducibile a un evento realizzativo della partecipazione inquadrabile tra le fattispecie che generano redditi finanziari.

Ne consegue che (circolare n. 26/E del 2004), il reddito realizzato dalle persone fisiche che detengono quote di partecipazione al di fuori dell'attività d'impresa, al momento della loro estinzione, costituisce reddito di capitale ai sensi dell'articolo 47, comma 7, del TUIR su cui si applica la ritenuta a titolo di imposta nella misura del 26% ai sensi dell'articolo 27, commi 1 e 1bis, DPR 600/1973.

## **2. Risposta n.17 del 26 gennaio 2024**

### ***Scissione - Modalità di ripartizione riserva in sospensione d'imposta in parte affrancata***

L'Istante evidenzia di aver rivalutato i beni con riconoscimento fiscale in base alla disciplina di cui all'art. 110 del D.L. 104/2020 e di avere iscritto il saldo attivo in una riserva in sospensione d'imposta. Tale saldo attivo confluito in un'unica riserva in sospensione d'imposta, è stato parzialmente affrancato applicando un'imposta sostitutiva pari al 10%.

Tra i beni rivalutati, risultano un fabbricato e un terreno, che vengono destinati alla beneficiaria, mentre gli impianti e i macchinari restano nella scissa.

Il primo quesito è come si debba ripartire la riserva tra le due differenti categorie, destinate post scissione ad appartenere a due società diverse.

Il secondo quesito invece riguarda le modalità di ricostituzione della riserva in capo alla società beneficiaria a cui sono attribuiti il fabbricato ed il terreno.

Rispetto al primo quesito, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che occorre fare riferimento al criterio della proporzione al maggior valore rivalutato dei singoli beni.

Facendo un esempio, se gli immobili fossero stati rivalutati per euro 20.000 e gli impianti e macchinari per euro 10.000, la riserva ancora in sospensione d'imposta (intesa come la parte non affrancata con il pagamento dell'imposta sostitutiva del 10%) sarebbe da attribuirsi per due terzi ai primi e per un terzo ai secondi.

Riguardo invece al secondo quesito, l'Age ha chiarito che secondo quanto previsto dall'art. 173, comma 9, primo periodo del TUIR, le riserve in sospensione d'imposta iscritte nell'ultimo bilancio della società scissa debbono essere ricostituite dalle beneficiarie in proporzione alle quote di patrimonio netto contabile trasferito.

In deroga a tale regola, il successivo terzo periodo del comma 9 prevede che "se la sospensione d'imposta dipende da eventi che riguardano specifici elementi patrimoniali della società scissa, le riserve debbono essere ricostituite dalle beneficiarie che acquisiscono tali elementi".

Nel caso trattato, poiché l'operazione di scissione è stata effettuata nel corso del c.d. periodo di sorveglianza, nei confronti della riserva di rivalutazione si applicherà il criterio specifico di ripartizione previsto dal terzo periodo del citato comma 9 (tale riserva andrà ricostituita in relazione ai beni rivalutati, rispettivamente, attribuiti alla beneficiaria e rimasti alla scissa).

Naturalmente, l'importo della riserva in sospensione da ricostituire in capo alla beneficiaria sarà pari all'ammontare dell'originario saldo attivo di rivalutazione idealmente attribuibile agli asset trasferiti per effetto della scissione, al netto della quota affrancata.

Dunque, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che nel caso specifico in caso di scissione di una società che ha rivalutato i beni con riconoscimento fiscale l'affrancamento parziale del saldo attivo di rivalutazione deve essere ripartito tra società scissa e società beneficiaria in proporzione al maggior valore rivalutato dei singoli beni.

### **3. Risposta n.22 del 29 gennaio 2024**

#### ***MLBO – fusione inversa – perdite pregresse – ACE – reinvestimento dei soci.***

Le Società Istanti, Alfa e Beta, presentano diversi interpelli (disapplicativi, ordinari, antiabuso e probatorio) in riferimento ad una operazione di Merger Leveraged Buy-Out (MLBO) con oggetto l'acquisizione delle partecipazioni di Alfa e la fusione per incorporazione della società Beta.

La complessa operazione di riorganizzazione societaria consta delle seguenti fasi, riportate sinteticamente:

1. Acquisto, da parte della società veicolo Beta, delle partecipazioni in Alfa, detenute dai precedenti soci di maggioranza di Delta e Epsilon (società target).
2. Acquisto, da parte di Beta, delle partecipazioni detenute da Eta nella società di diritto francese Zeta, proprietaria della restante partecipazione di minoranza in Alfa.
3. Acquisto, da parte di Beta, di un bond emesso da Zeta e sottoscritto da Eta.
4. Erogazione, da parte di Beta, di un finanziamento a favore di Zeta, al fine di estinguere parte del debito contratto da questa presso un istituto di credito successivamente convertito in capitale sociale di Zeta.
5. Reinvestimento da parte degli ex soci di maggioranza di Alfa, Delta ed Epsilon, mediante aumento di capitale a favore di Beta. Tale debito risulta non compensato con il credito vantato dagli ex soci per la compravendita delle partecipazioni detenute in Alfa.
6. Tali operazioni sono state finanziate da conferimenti di denaro, e dagli ex soci di Alfa, Delta e Theta, e in ultimo tramite prestito obbligazionario, della stessa Beta, sottoscritto da alcuni fondi di investimento esteri.
7. Fusione per incorporazione “inversa” di Beta in Alfa.

La fusione è finalizzata a trasferire sui flussi di cassa generati dall’attività di Alfa, risultante dalla Fusione, l’onere di ripagare il Bond e gli interessi.

Alla data di efficacia della fusione, Alfa e Beta, sono titolari di posizioni soggettive fiscali (perdite fiscali, eccedenze di interessi passivi indeducibili, ed eccedenze ACE).

Quelle maturate in capo a Beta, hanno origine da operazioni preordinate all’acquisizione e alla successiva fusione. Le posizioni soggettive di Alfa, invece, riguardano le eccedenze ACE e derivano da versamenti di capitale effettuati dai soci di Alfa in anni precedenti.

Le Istanti chiariscono che, per via dell’acquisizione dell’intero capitale sociale di Alfa da parte di Beta, è stato interrotto anticipatamente il consolidato fiscale tra Delta (consolidante), Alfa e Gamma (consolidate). Sempre nel 2021, Alfa e Gamma (consolidante-consolidata) hanno nuovamente esercitato l’opzione per il consolidato fiscale triennale.

Gli Istanti quindi chiedono:

- Disapplicazione delle disposizioni dell’art. 172 co.7 TUIR, riguardo le posizioni soggettive maturate sino alla data di efficacia della fusione da parte di Beta e Alfa, (interpello disapplicativo);
- Conferma della possibilità di utilizzo delle posizioni soggettive di Beta, maturate nel “periodo interinale” in ambito di consolidato fiscale, in quanto la Fusione non comporta interruzione del consolidato (interpello ordinario);
- Conferma che il reinvestimento degli ex soci di Alfa, non configuri una fattispecie di abuso del diritto, (interpello antiabuso);

- Conferma che (1) il finanziamento soci effettuato da Beta, nei confronti della controllata Zeta, (2) l'aumento di capitale sottoscritto da Beta in Zeta, che deriva dalla conversione in equity del Bond precedentemente emesso da Zeta ed acquisito da Beta, non debbano essere oggetto di "sterilizzazione", riguardo il calcolo della base ACE di Beta, ai sensi dell'articolo 10 co.3 lett. C) D.M. 3/08/17 (interpello probatorio).

L'AGE, in relazione ai sopra menzionati quesiti, ha così stabilito:

- Interpello disapplicativo: con riferimento alla fusione considerata singolarmente, l'AGE fornisce parere positivo in quanto Alfa non ha subito alcun depotenziamento ed ha ancora una sua "vitalità economica". Riguardo Beta, l'AGE precisa che le posizioni soggettive cui si richiede il riporto, sembrano riferibili all'operazione di acquisizione della target e alla successiva fusione, e per questo legittimamente riportabili;
- Interpello ordinario: le perdite maturate prima della fusione da società esterne al consolidato alla data in cui ha efficacia la fusione, sono considerate pregresse, ai sensi dell'articolo 118 co.2 TUIR, e nel caso in specie, possono essere utilizzate soltanto da Alfa.
- Interpello antiabuso: si constata la natura elusiva, ai fini del calcolo ACE, del reinvestimento da parte degli ex soci di maggioranza di Alfa, anche in virtù del fatto che non si è determinata alcuna immissione di nuove risorse finanziarie, bensì trattasi di operazioni di natura circolare.
- Interpello probatorio: giacché tali immissioni di capitali hanno il fine di estinguere le posizioni debitorie nei confronti di istituti bancari e di un prestito obbligazionario, non possono causare una possibile doppia fruizione del beneficio, è da escludere, che tali flussi di liquidità possano essere stati reintrodotti generando la duplicazione del beneficio ACE all'interno del gruppo.

#### **4. Risposta n.25 del 29 gennaio 2024**

##### ***Rilevanza ai fini Ires-Irap dei piani di stock option***

La Società Istante ha adottato i principi contabili internazionali (IAS/IFRS) a decorrere dal bilancio chiuso al 31 dicembre 2021 e precisa che alla data di passaggio agli IAS aveva in essere piani di stock option.

A tale riguardo intende conoscere quale sia il corretto trattamento fiscale di tali costi.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il principio IFRS 2 prevede che, al momento dell'assegnazione delle opzioni ai beneficiari, la società debba registrare un costo da evidenziare nel conto economico ed un corrispondente incremento del patrimonio netto rilevato solitamente in una "Riserva per piani di stock option" di importo pari al valore delle opzioni attribuite.

Il valore delle stock option ed il corrispondente incremento del patrimonio netto sono rilevati pro quota al fair value lungo l'intero periodo di maturazione dell'opzione, che va dalla data di offerta delle opzioni al primo giorno utile per il loro esercizio.

L'ADE chiarisce inoltre che la mancata rilevazione contabile dei piani di stock option nei bilanci anteriori, redatti secondo i principi contabili OIC potrebbe integrare un criterio di qualificazione, classificazione, valutazione e imputazione temporale divergente rispetto a quello previsto dagli IAS/IFRS.

Nello specifico, i costi rilevati a conto economico nel 2021 sono pienamente deducibili sia ai fini IRES che ai fini IRAP senza "interferire con il trattamento delle remunerazioni pregresse afferenti ad esercizi in cui l'Istante non adottava gli standard internazionali" poiché le "differenze cumulate", riferibili a periodi in cui non poteva manifestarsi alcun effetto reddituale, non potranno mai assumere rilevanza fiscale, avendo effetti unicamente di natura patrimoniale.

Inoltre, per quanto riguarda gli amministratori ed i collaboratori, l'ADE precisa che ai sensi dell'[art. 95](#) comma 5 del TUIR (principio di cassa), la deduzione di tali costi, avverrà al momento dell'esercizio dell'opzione in quanto quello sarà il momento che rappresenterà l'incasso del compenso.

## **5. Risposta n.26 del 2 febbraio 2024**

### ***Permuta - Trattamento ai fini IVA***

Nel caso prospettato, la società istante Alfa ha ricevuto un contributo dal Comune per la costruzione di un edificio scolastico; parte di quest'ultimo è rappresentato dalla cessione di terreni comunali.

Per tale motivo, il compenso riconosciuto dall'ente locale alla società per le sue obbligazioni, assume la forma di una permuta (prestazione di servizi contro cessione di beni).

La transazione permutativa, in termini IVA, è caratterizzata dalla controprestazione che non consiste nel pagamento del prezzo in denaro, ma nella cessione di un bene o nell'esecuzione di una prestazione di servizi.

Tale operazione è soggetta all'IVA ai sensi dell'articolo 11 del DPR 633/72 e ogni singola prestazione o cessione deve essere valutata individualmente in base alle sue specifiche caratteristiche.

Nel caso in questione, dato che la permuta avviene tra due soggetti passivi d'imposta, l'IVA si applica per ciascuna operazione in base alla sua aliquota specifica.

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi, l'imposta diviene esigibile secondo le normali regole, cioè al momento del pagamento del compenso (generalmente alla firma dell'atto notarile), a meno che la società non abbia emesso una fattura anticipando il momento dell'operazione ai sensi dell'articolo 6 del DPR 633/72.

## **6. Risposta n.29 del 2 febbraio 2024**

### ***IVA Note di variazione - Casi di esclusione dalla emissione***

L'Agenzia delle Entrate ha esaminato la possibilità da parte del cessionario di rettificare autonomamente la fattura emessa dal cedente/prestatore anche laddove la stessa risulti oggetto di insoluto.

Nel caso esaminato, la società Beta, operante nel settore della distribuzione del gas, emetteva fatture nei confronti della società istante Alfa ("venditore"), che includevano il cosiddetto "bonus sociale gas", avente un segno opposto rispetto ai servizi di trasporto forniti.

In questa situazione, a causa dell'importo di tale agevolazione, nonostante Alfa fosse il committente, risultava creditrice nei confronti di Beta per effetto del mancato rimborso del Bonus Sociale Gas.

Nonostante BETA sia stata soggetta a procedura di concordato preventivo, ALFA vorrebbe avere la possibilità di emettere una nota di variazione "negativa" al fine di annullare l'IVA associata alle fatture ricevute da BETA.

L'Agenzia ha chiarito che, conformemente all'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972, la facoltà di emettere una nota di variazione volta a modificare l'imponibile e/o l'imposta di un'operazione fatturata spetta solo al cedente/prestatore.

La facoltà di rettificare autonomamente la fattura è preclusa quindi al committente/cessionario.

Tuttavia, se quest'ultimo dimostra di aver versato un importo non dovuto, può richiedere il rimborso ai sensi dell'articolo 30-ter del DPR. 633/72.

## **7. Risposta n.35 dell'8 febbraio 2024**

### ***Scissione totale asimmetrica verso due beneficiarie di nuova costituzione – Rinuncia ad usufrutto***

Alfa, Beta e Gamma (Istanti), assieme ai Soci di Alfa, nelle persone di Tizio, Caio, Calpurnia e il Trust, hanno chiesto un parere riguardo l'ipotesi di abusività di una scissione.

Alfa, è partecipata da:

-Caio, che ne possiede la nuda proprietà con una quota del 17,80% del capitale, con usufrutto in favore di Tizio (padre);

-Delta, che ugualmente possiede a titolo di nuda proprietà una quota del 26,67% del capitale, con usufrutto in favore di Tizio;

-Mevia, che a titolo di piena proprietà, possiede una quota del 10% del capitale e a titolo di nuda proprietà, un'ulteriore quota del 17.765% del capitale con usufrutto in favore di Tizio;

-Calpurnia, possiede a titolo di piena proprietà una quota del 10% del capitale;

-il Trust, a titolo di piena proprietà una quota del 17.765% del capitale, con usufrutto in favore di Tizio.

Essendo sorti dissidi riguardo le modalità di gestione societaria, i Soci hanno optato per la seguente operazione di riorganizzazione societaria:

- 1) Costituzione di Beta, partecipata da Caio e Delta (Ramo di famiglia A) e Gamma, partecipata da Mevia, Calpurnia e dal Trust (Ramo di famiglia B), le quali risulterebbero le beneficiarie della scissione totale e asimmetrica di Alfa;
- 2) Rinuncia di Tizio al diritto di usufrutto sulle quote di partecipazione in Alfa, in favore dei nudi proprietari, ad eccezione per quello detenuto sulla quota di pertinenza del Trust, in quanto è sua volontà procedere alla “segregazione” in Trust, a condizione però che figli e trustee trovino un accordo.
- 3) Scissione totale, asimmetrica e proporzionale di Alfa a beneficio delle due menzionate società, con conseguente estinzione della società scissa e il trasferimento degli elementi attivi e passivi, incluso l’unico immobile, in Beta e Gamma.

Riguardo alla scindenda, obblighi tributari e risorse finanziarie per adempierli, saranno trasferiti a Beta mentre le posizioni soggettive fiscali, saranno attribuite alle beneficiarie in modo proporzionale, come previsto dall’articolo 173 co.4 TUIR.

Le riserve in sospensione di imposta, iscritte nell’ultimo bilancio di Alfa, saranno ricostituite dalle beneficiarie, in modo proporzionale, ai sensi dell’articolo 173 co.4 TUIR.

L’AGE ha precisato che detta scissione sarà non proporzionale, in quanto i Soci di Alfa avranno nelle beneficiarie, partecipazioni diverse da quelle originarie.

Inoltre, si è così espressa in merito ai dubbi avanzati dagli Istanti:

- Con riguardo all’IRES-IRAP non ha riscontrato ipotesi di conseguimenti di vantaggi fiscali indebiti. La tassazione, sui plusvalori degli asset di Alfa, resterà in capo alle beneficiarie e rinviata quindi a successivo realizzo. Condizione essenziale è però che la scissione sia effettivamente una riorganizzazione aziendale in prospettiva di continuità dell’attività imprenditoriale da parte delle beneficiarie e non fine per obiettivi estranei ad un contesto imprenditoriale.
- Riguardo all’IVA, l’articolo 2 co.3 lettera f) del DPR 633/72, esclude l’applicazione del tributo su passaggi di beni in operazioni straordinarie, a patto che siano funzionali alla medesima operazione e non di assegnazione a società non operative, allo scopo di usufruire del regime di neutralità fiscale.
- In assenza di corrispettivi, la rinuncia di Tizio all’usufrutto non è soggetta ad IVA.
- In merito alle imposte di registro-ipotecaria-catastale, l’AGE ugualmente non ha evinto abusi di diritto, stabilendo che queste devono essere applicate in misura fissa, in base a ciò che stabilisce la Tariffa allegata al DLGS 31/10/90 n.347 (TUIC).
- In ultimo, la rinuncia di Tizio all’usufrutto sulle quote di partecipazione, in assenza di corrispettivo, costituisce presupposto per l’applicazione dell’imposta

di donazione, che sarà determinata in base a ciò che prevede l'articolo 16 co.1 lett. B) del TUSD.

#### **8. Risposta n.37 dell'8 febbraio 2024**

##### ***Scissione e successiva incorporazione da parte della beneficiaria della società acquisita per effetto della scissione***

Alfa è una società appartenente ad un gruppo con diverse società controllate direttamente o indirettamente dalla principale società operativa del gruppo.

Premesso che il gruppo prevede di effettuare una riorganizzazione aziendale attraverso una serie di operazioni, Alfa istante ha presentato un interpello antiabuso per un'operazione di scissione parziale proporzionale di Alfa stessa a favore di Beta e la contestuale fusione per incorporazione di Gamma in Beta.

Nel caso specifico Alfa si scinde in Beta assegnandole la partecipazione totalitaria in Gamma. Per effetto della scissione Beta acquisisce il possesso totalitario di Gamma e procede dunque alla sua incorporazione.

Nello specifico, poiché è riconosciuta la piena alternatività tra l'operazione di fusione e di liquidazione per estinguere una società, non può configurarsi una condotta abusiva.

L'Age ha chiarito che, affinché non vi sia un comportamento elusivo la scissione deve essere finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività aziendale e non volta all'assegnazione dei beni della scissa a società di mero godimento, con lo scopo di rinviare la tassazione delle plusvalenze latenti sui beni trasferiti beneficiando del regime di neutralità fiscale.

Detto ciò, in fase di valutazione delle operazioni non si rileva un vantaggio fiscale indebito e quindi non si considerano elusive le operazioni poiché l'obiettivo del Gruppo va riscontrato nella dismissione delle società non più necessarie rispetto all'attuale struttura di business.

#### **9. Risposta n.42 del 9 febbraio 2024**

##### ***Opzione di riallineamento fiscale- modifica della scelta operata in dichiarazione.***

L'Istante ALFA in seguito ad un'operazione di fusione avvenuta nel 2017 da cui sono emerse delle differenze tra il valore civilistico e fiscale in relazione ad un terreno su cui insiste un fabbricato industriale, ha beneficiato dell'art. 1 co. 696 a 704 della L.160/2019, riallineando il differenziale emerso pagando un'imposta sostitutiva.

Tale riallineamento è stato correttamente riportato in nota integrativa ma erroneamente esposto nel quadro RQ versando un'imposta errata maggiore di quanto avrebbe dovuto versare, corrispondente all'imposta sostitutiva ex art. 176 co. 2- ter del TUIR.

Sul punto l'istante chiede di sapere se possa beneficiare del ravvedimento operoso volontario, rettificando la dichiarazione ed indicando il regime di rivalutazione corretto e se possa recuperare l'imposta indebitamente versata.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'esercizio dell'opzione deve ritenersi perfezionato con la corretta indicazione in dichiarazione dei redditi rivalutati, contestualmente alla relativa imposta sostitutiva versata.

Pertanto, non risulta applicabile il ravvedimento ex art. 13 DLGS 472/97 in quanto tale istituto non può essere utilizzato per modificare scelte o correggere errori o omissioni compiuti in applicazione di regimi opzionali, né ci si può avvalere della remissione in bonis ai sensi dell'art. 2 co.1 DL 16/2012.

Inoltre, avendo la società versato l'imposta sostitutiva prima della presentazione e della scadenza della dichiarazione annuale dei redditi, si ravvisa anche un comportamento coerente con il regime indicato nel modello Redditi 2020.

Infine, non è possibile in alcun modo accedere all'istituto della remissione in bonis in quanto sono scaduti i termini per l'applicazione del regime di vantaggio relativo alla rivalutazione dei beni.

#### **10. Risposta n.47 del 21 febbraio 2024**

##### ***Raggruppamento Temporaneo di Professionisti –Fatturazione***

L'istante, il comune ALFA, riferisce che nell'ambito dell'assegnazione dei servizi per la progettazione, direzione e contabilità lavori dell'intervento [...], l'ente affidatario si è costituito in un Raggruppamento Temporaneo (RTP) composto da quattro soggetti.

Secondo quanto riferito nell'istanza, *“Nell'atto costitutivo della RTP è stato specificato che ai fini dell'espletamento del mandato, con la stipula dell'atto veniva altresì, conferita procura speciale con rappresentanza alla società capogruppo [...] per l'inoltro al Committente delle fatture emesse dalla Capogruppo provvedendo inoltre ad incassare le somme dovute sia in acconto che a saldo, indicando l'istituto di credito ed il conto corrente dedicato prescelto e a procedere, a seguito dell'incasso, al versamento degli importi di competenza di ciascuno dei componenti il Raggruppamento Temporaneo”.*

L'agenzia ha precisato quanto in seguito.

Per quanto riguarda la fatturazione, le singole imprese associate hanno la responsabilità di emettere fatture relative ai lavori eseguiti di propria competenza direttamente nei confronti della stazione appaltante.

La capogruppo (mandataria) può emettere fatture per conto dell'intero RTI solo nel caso in cui tale RTI assuma funzione esterna e quindi soggettività giuridica.

Quindi, come indicato nel principio di diritto n. 17 del 2018, i singoli componenti del Raggruppamento Temporaneo di Imprese (RTI) sono tenuti ad emettere la propria fattura nei confronti della stazione appaltante per i lavori di loro competenza effettuati.

La capogruppo (mandataria) può però, previa intesa con gli altri componenti del gruppo, emettere le fatture direttamente "in nome e per conto degli altri", evidenziando chiaramente nel documento di fatturazione di aver svolto tale compito per conto degli altri componenti del RTI.

Questo processo è conforme a quanto stabilito dall'articolo 21, commi 1 e 2, lettera n), del DPR 633/1972, che disciplina la fatturazione e prevede la possibilità per un soggetto di agire per conto di altri nel processo di emissione delle fatture.

Pertanto, la capogruppo può agire come intermediario per la fatturazione nei confronti della stazione appaltante, ma deve farlo in rappresentanza degli altri membri del RTI, indicandolo chiaramente sulla fattura emessa.

## **11. Risposta n.48 del 22 febbraio 2024**

### ***Scissione - ripartizione dei crediti d'imposta***

Alfa spa presenta un'istanza di interpello riguardo ai criteri di ripartizione di alcuni crediti di imposta appartenenti alla scissa all'interno di un'operazione di scissione.

Nello specifico tale operazione di scissione parziale a favore di una società beneficiaria esistente BETA ha come scopo quello di separare l'attività industriale da quella immobiliare. La prima rimane in capo alla scissa Alfa, la seconda con i relativi assets patrimoniali va alla beneficiaria.

In aggiunta Alfa rappresenta di essere titolare di una serie di crediti d'imposta indicati di seguito:

- credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo previsto dall'art. 1 comma 198 a 209 legge n.160/2019 (credito R&S 2019);
- credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo previsto dall'art.3 del dl. 2013/145 (credito R&S 2013);
- credito di imposta previsto dall'art. 38 ter dl.34/ 2020 (credito società benefit);
- credito di imposta a favore delle imprese non energivore;
- credito Ires;
- credito per gli investimenti pubblicitari.

L'istante chiede se le rubricate posizioni creditorie eccetto il credito Ires, siano qualificabili tra le posizioni soggettive di cui al comma 4 dell'art.173 e quale sia il criterio di ripartizione nella scissione.

Alfa ritiene che tali crediti non siano riconducibili a posizioni soggettive da ripartire tra scissa e beneficiaria ma siano poste patrimoniali liberamente disponibili in base a quanto stabilito dalle parti coinvolte nella scissione e dunque possono restare ad Alfa.

L'Age ha chiarito che il comma 4 prevede che "le posizioni soggettive della società scissa e i relativi obblighi sono attribuiti alle beneficiarie e in caso di scissione parziale alla stessa scissa in proporzione al patrimonio netto contabile trasferito o residuo salvo che si tratti di posizioni soggettive connesse agli elementi del patrimonio scisso, in tal caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari".

Pertanto, tali crediti, che maturano esclusivamente in capo ai soggetti che effettuano investimenti, non possono essere trasferiti a terzi e di conseguenza devono restare in capo alla scissa.

## **12. Risposta n.49 del 22 febbraio 2024**

### ***Accordo di ristrutturazione dei debiti – detassazione – mancanza di omologazione***

La Società Alfa chiede chiarimenti in merito all'applicazione del regime di detassazione delle sopravvenienze attive, ai sensi dell'articolo 88 co.4ter del TUIR, in caso di modifica dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, ex art.182bis R.D. 267/1942, non sottoposto a rinnovato giudizio di omologazione.

La Società, infatti, a seguito di andamenti negativi del mercato immobiliare, non aveva potuto rispettare i termini, pattuiti nell'accordo originari o e aveva quindi proceduto ad una "revisione del piano di risanamento al fine di renderlo compatibile col mutato scenario economico".

In base a tale revisione, si prospetta un "risultato di minor realizzo dell'attivo rispetto al piano precedente e quindi una riduzione della somma offerta in pagamento ai creditori, nonché una estensione temporale per la sua esecuzione".

Il nuovo accordo, a seguito di confronto con i creditori, non è stato sottoposto a nuovo giudizio di omologazione, ma unicamente pubblicato presso il Registro delle Imprese.

Chiede quindi, se anche tale nuovo Accordo possa beneficiare delle agevolazioni previste dal suddetto articolo.

L'AGE, ha chiarito che eventuali sopravvenienze attive, a seguito di una revisione di un accordo omologato, attraverso un nuovo accordo non omologato, non possano beneficiare delle agevolazioni previste dall'art.88 co.4ter del TUIR, e pertanto, siano interamente soggette ad IRES.

## **13. Risposta n.71 del 14 marzo 2024**

### ***Ritenuta sulle somme non più disponibili per gli agenti aventi diritto- Art.25, comma 1***

#### ***DPR.600/73.***

L'Istante, un'associazione senza fini di lucro costituita per fornire forme di previdenza agli agenti iscritti, intende liquidare agli aventi diritto gli importi loro spettanti a seguito dello scioglimento dell'associazione.

Poiché alcuni agenti non sono rintracciabili, l'associazione intende versare le relative somme al Fondo istituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, di cui all'art. 1 comma 343 della L. 266/2005 e ha posto il tema del versamento o meno della ritenuta,

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che le somme devolute al suddetto Fondo dopo la prescrizione del diritto dei soggetti interessati a percepirle, non costituiscono reddito per gli stessi e pertanto non sono soggette a ritenuta al momento del versamento.

Ha specificato inoltre che, diversamente dagli importi dei rapporti finanziari devoluti per "dormienza" (conti e depositi), gli importi dei rapporti finanziari devoluti per "prescrizione" non sono restituibili a causa della cessazione giuridica del diritto di credito e non costituiscono quindi reddito per gli aventi diritto.

Di conseguenza, al momento del versamento al Fondo non si applica alcuna ritenuta.

#### **14. Risposta n.72 del 18 marzo 2024**

##### ***Donazione ai discendenti di una partecipazione posseduta in parte in comunione e in parte a titolo esclusivo - esenzione imposta donazioni***

L'Istante è titolare esclusivo del 40% delle azioni del capitale sociale di una Società e di essere comproprietario del 60% di detta società in comunione ereditaria con i suoi due figli e la nipote.

La sua quota indivisa è pari a 1/3 della comunione corrispondente idealmente al 20% capitale sociale.

Egli intende donare le già menzionate quote in favore dei discendenti in comunione, dunque ai figli e alla nipote. Nello specifico intende donare, sia la quota indivisa, sia la quota a titolo esclusivo, precisando che i beneficiari, successivamente al trasferimento, intendono mantenere il controllo della società per un periodo non inferiore a 5 anni dal trasferimento.

L'Istante chiede se la donazione di entrambi i pacchetti azionari rientri nel regime di esenzione di imposta previsto dall'art.3 comma 4 ter del DLGS 346/1990.

L'Agenzia ha chiarito che l'agevolazione spetta anche nel caso il trasferimento di partecipazioni di controllo anche quando il controllo è in regime di comunione, a patto che vi sia un rappresentante comune, che eserciti i diritti dei comproprietari, che sia in possesso della maggioranza dei voti in assemblea.

Tuttavia, nel caso in cui il singolo beneficiario sia già titolare ex ante di una percentuale di partecipazione maggiore del 50%, sebbene in comunione, il trasferimento delle azioni non integra l'agevolazione.

Nel caso specifico, la comunione ereditaria già dispone del controllo della società (60%).

Inoltre, i beneficiari ante donazione hanno già il requisito del controllo poiché detentori della quota di maggioranza nell'assemblea della comunione, che è pari a due terzi e quindi in possesso di un numero di quote tale da esprimere più del 50 per cento del capitale sociale.

Quindi non essendo integrato il controllo attraverso il trasferimento delle quote, tale donazione non può beneficiare dell'agevolazione ma è sottoposta a trattamento ordinario.

### **15. Risposta n.73 del 21 marzo 2024**

#### ***Effetti fiscali della correzione degli errori contabili***

La società Istante, in relazione all'avvenuta correzione, nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2022, di errori contabili (afferenti ai canoni di leasing) relativi agli esercizi 2019-2020-2021, chiede di conoscere quali siano gli effetti fiscali sia ai fini IRES che IRAP avendo rettificato l'errore contabile utilizzando la voce "utili portati a nuovo", ed operando un decremento permanente della base ACE senza ricalcolare le deduzioni spettanti negli esercizi 2020 e 2021.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che ai sensi dell'art.83 co.1 del TUIR, il principio di derivazione rafforzata determina la rilevanza fiscale dei componenti di reddito nell'esercizio in cui viene operata la correzione senza che sia necessaria la presentazione di una dichiarazione integrativa nell'esercizio in cui è stato commesso l'errore.

Tale principio non opera ai componenti negativi di reddito in cui è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa ed opera solo per i soggetti che sottopongono il bilancio a revisione legale e si applica solo a partire dal periodo d'imposta in corso al 22 giugno 2022.

Per quanto riguarda la rilevanza ai fini IRES dei maggiori componenti negativi riguardanti i canoni di leasing, l'art.102 co.7 del TUIR pone dei limiti in quanto la correzione dell'errore non incide sulla natura del componente reddituale "corretto" ed il contribuente può dedurre nell'esercizio 2022 la quota di capitale dei canoni di leasing limitatamente alla quota deducibile nei singoli periodi d'imposta di competenza.

Inoltre, la deduzione non può avvenire per un importo maggiore di quello "cristallizzato" nel singolo periodo d'imposta interessato dall'errore contabile. Pertanto, si ottiene il ripristino del regime fiscale applicabile al singolo componente negativo nel periodo in cui è stato commesso l'errore.

Relativamente agli interessi passivi, impliciti nei canoni di leasing, il contribuente deve renderli indeducibili ai fini IRAP, secondo quanto disposto dall'art. 5 co.3 DLGS 446/97, e deve dedurli ai fini IRES tenendo conto dell'art.96 del TUIR, ossia nei limiti della capienza degli interessi attivi e del ROL.

Infine, ai fini ACE L'Agenzia delle Entrate ritiene che la correzione degli errori contabili sia irrilevante ai fini ACE, ed il contribuente avrebbe dovuto procedere a rideterminare la base ACE relativa ai singoli periodi interessati esclusivamente con le dichiarazioni integrative.

### **16. Risposta n.78 del 22 marzo 2024**

#### ***Imposta di registro - Articolo 27 co 3 DPR 131/1986 - Condizione sospensiva***

L'istante informa di essere socio al 50% con Tizio della società Alfa e di aver acquisito da Tizio il marchio Y mediante atto notarile firmato nella stessa data di presentazione del presente interpello.

Il trasferimento del marchio è subordinato alla condizione sospensiva, ai sensi dell'art. 1353 del Codice civile, del pagamento del saldo del prezzo entro il termine del xx/xx/2030.

Secondo l'istante, la situazione rappresentata costituisce un contratto soggetto a condizione sospensiva e non una vendita con riserva di proprietà.

In particolare, la cessione è subordinata al pagamento rateale del prezzo da parte dell'acquirente, e non si applica la disciplina della vendita a rate con riserva di proprietà, poiché il venditore rimane proprietario della cosa fino al verificarsi della condizione sospensiva dell'adempimento del pagamento.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'articolo 1353 del Codice civile consente alle parti di subordinare l'efficacia o la risoluzione di un contratto o di un patto a un evento futuro e incerto.

In base alla normativa fiscale, gli atti soggetti a condizione sospensiva sono soggetti a imposta di registro in misura fissa al momento della registrazione. Quando la condizione si verifica, è necessario denunciare il suo avverarsi e versare l'eventuale differenza di imposta dovuta.

Nel caso rappresentato, la condizione legata al pagamento del saldo del prezzo da parte dell'acquirente è considerata meramente potestativa ai fini fiscali, poiché dipende dalla volontà dell'acquirente.

Questa condizione, in sostanza, mantiene la proprietà del marchio in capo al venditore fino al completo adempimento dell'obbligazione di pagamento da parte dell'acquirente, configurando gli effetti giuridici simili a quelli della vendita con riserva di proprietà prevista dall'articolo 1523 del Codice civile.

Di conseguenza, troverà applicazione l'articolo 27, comma 3, del TUR, con l'aliquota proporzionale del 3% sui corrispettivi già pagati e su quelli ancora da pagare.

#### **17. Risposta n.81 del 28 marzo 2024**

##### ***Imposta di registro e ipocatastale su un'operazione di "trasferimento universale del patrimonio" non assimilabile alla fusione***

L'Agenzia delle Entrate ha esaminato un caso in cui, a seguito dell'applicazione dell'istituto di diritto francese denominato "trasferimento universale del patrimonio" (TUP), una società francese, proprietaria di beni immobili situati in Italia, si è sciolta, trasferendo automaticamente il suo intero patrimonio (attivo e passivo) alla società Alfa, con sede nel Principato di Monaco, che la controllava.

Secondo l'Agenzia, il trasferimento degli immobili indicati è soggetto alle normali imposte d'atto previste per i trasferimenti immobiliari, ossia:

- l'imposta proporzionale di registro, nella misura del 9% ai sensi dell'articolo 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/1986, calcolata sulla base imponibile prevista dall'articolo 51, comma 2 del DPR 131/86;
- le imposte ipotecaria e catastale, nella misura di 50 euro ciascuna, ai sensi dell'articolo 10, comma 3 del D.lgs. 23/2011.

Non è stata accolta la soluzione interpretativa alternativa proposta dalla società istante, basata sull'assimilazione del "trasferimento universale del patrimonio" alla fusione, da cui deriverebbe l'applicazione di un trattamento fiscale più favorevole previsto per le fusioni dall'articolo 4, lettera b) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/1986, che prevede un'imposta di registro fissa di 200 euro per gli atti di fusione di società di qualunque tipo e oggetto.

L'Amministrazione finanziaria ha osservato che, sebbene tutte le parti dell'operazione e il luogo di stipula dell'atto fossero situati all'estero, era comunque necessario procedere alla registrazione poiché erano coinvolti immobili situati in Italia.

Inoltre, ha chiarito che l'atto di "trasferimento universale del patrimonio" dev'essere depositato e registrato in Italia in conformità all'articolo 2, lettera d) del DPR 131/1986.

In conclusione, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che l'operazione non può essere qualificata come fusione ai sensi della legislazione italiana ed è procedimentalmente distinta dalla fusione del diritto europeo.

Pertanto, per le imposte di registro, ipotecarie e catastali, si applicano le regole generali previste in caso di scioglimento di società che comportino il trasferimento di beni al socio.

### **18. Risposta n.83 del 28 marzo 2024**

#### ***Third party litigation funding – trattamento iva***

L'Istante, società di investimento a capitale fisso (SICAF) operativa nella Litigation Finance, la cui attività principale è quella di "concessione di finanziamento sotto qualunque forma" chiede di conoscere quale sia la corretta qualificazione giuridico tributaria delle operazioni di Third party litigation funding (TPLF) e se possano beneficiare del regime di esenzione IVA.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le TPLF sono attività che prevedono che un terzo investitore (Funder) fornisca risorse finanziarie al titolare di un credito controverso, che richiede una attività legale per la sua realizzazione, in cambio il Funder ottiene il suddetto credito assumendosi il rischio in caso di soccombenza, di perdere il proprio investimento.

Tale attività di "finanziamento del contenzioso" da parte di soggetti terzi non è ancora disciplinata in Europa.

Tanto premesso l'AGE valutando che l'istante è una SICAF sottoposta alla vigilanza della Banca d'Italia e che la causa finanziaria si rinviene nel diritto di ottenere risorse che gli consentano di sostenere i costi della controversia legale, ritiene che le prestazioni di servizi relative alle TPLF siano da considerarsi esenti IVA ai sensi dell'art. 10 co.1 del DPR 633/72.

In relazione all'obbligo dell'emissione della fattura, l'AGE precisa altresì che la stessa non è un documento obbligatorio ai sensi dell'art.22 co.1 n. 6 del DPR 633/72.

### **19. Risposta n.84 del 29 marzo 2024**

#### ***Fusione con scissione totale asimmetrica***

Le Società Istanti, Alfa, Beta e Gamma, chiedono un parere riguardo a una operazione di riassetto societario.

Le tre Istanti, sono società di gestione immobiliare e possiedono tre lotti di uguale valore e sono prive di operatività. Attualmente, appartengono ai soci Tizio, Caio e Sempronio, ciascuno di loro detiene il 33,33% delle quote delle rispettive tre Società.

Tale composizione, è stata realizzata al fine di creare una base per future separazioni delle compagini sociali, per svolgere attività imprenditoriale in maniera autonoma.

È volontà delle Istanti procedere alla fusione per incorporazione di Alfa e Gamma in Beta, con successiva scissione totale asimmetrica, in tre società di capitali unipersonali e neocostituite, partecipate interamente dai tre soci:

- Tizio, avrà il 100% delle partecipazioni di “Tizio Srl”, la quale riceverà gli immobili posseduti da Alfa;
- Caio, avrà il 100% delle partecipazioni di “Caio Srl”, la quale riceverà gli immobili posseduti da Beta;
- Sempronio, avrà il 100% delle partecipazioni di “Sempronio Srl”, la quale riceverà gli immobili posseduti da Gamma.

L’AGE ha fatto notare che, ciascuna delle società risultanti della scissione, riproporrà lo stesso patrimonio, all’origine detenuto dalle società partecipanti alla fusione, con la sola differenza che ciascuno dei tre Soci deterrà, in via totalitaria, la partecipazione, e non più il 33,33%.

In particolare, tenuto conto anche che le tre Istanti sono società di gestione immobiliare e sono prive di operatività, ha riscontrato l’abuso del diritto, in quanto l’operazione si servirebbe del regime di neutralità fiscale al solo scopo di:

- assegnare, alle tre società risultanti, il medesimo patrimonio immobiliare, già delle Società ante fusione;
- proseguire nelle medesime modalità “nono operative” l’attività economica svolta in precedenza dalle tre società originarie.

I Soci, a parere dell’AGE, tramite la scissione, farebbero a meno di trasferire tra loro le quote, configurando quindi un tentativo di eludere il regime di tassazione delle plusvalenze da cessione di partecipazioni in base all’art. 67 del TUIR.

#### ***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.*

**Dott. Marco Fiorentino**

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

**Dott.ssa Annabella Arienzo**

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

**Dott. Antonio Maria Fiorentino**

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

**Dott. Fabrizio Fiorentino**

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

**Dott. Giuseppe Morra**

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

**Dott. Mattia Rodriguez**

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

[www.fiorentinoassociati.it](http://www.fiorentinoassociati.it)

**Napoli**

Piazza della Repubblica, 2

**Roma**

Via di Porta Pinciana, 6

**Milano**

Via Morigi, 13

Tel.: 081/2470130 – 06/42013898 – 02/50043166

