



TAX RULING UPDATES

6/2023

 PIROLAPENNUTOZEI.IT
 PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI
 @STUDIO_PIROLA
 PIROLAPENNUTOZEI & ASSOCIATI
 PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI

IMPOSTE SUL REDDITO DELLE SOCIETA'

1.1	4
Risposta n. 193 del 7/02/2023 - Credito d'imposta in favore delle imprese "a forte consumo di energia elettrica", di cui all'articolo 4 del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34 – Calcolo dell'incremento del costo per le neo-costituite	
1.2	6
Risposta n. 194 del 7/02/2023 - Esclusione della possibilità di subentrare, agli effetti della disciplina Patent Box, nella posizione del proprio "dante causa", ai sensi dell'articolo 5 del DM 30 luglio 2015, in caso di operazioni di "acquisto di ramo di azienda"	
1.3	7
Risposta n. 195 del 7/02/2023 - Regime SIIQ/SIINQ: determinazione del parametro di "prevalenza reddituale" (Profit test), di cui all'articolo 1, comma 121, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e dell'art. 6, comma 3, del DM n. 174 del 2007 - Rilevanza dei flussi derivanti dalla distribuzione al socio di "riserve di capitale" da parte delle società partecipate, ai fini del rispetto del parametro	
1.4	8
Risposta n. 196 del 7/02/2023 - Trattamento fiscale dei componenti positivi di reddito originati dall'iscrizione in bilancio dei titoli di efficienza energetica (TEE, cosiddetti "certificati bianchi") da parte di una società soggetta al regime forfettario della "tonnage tax", di cui agli articoli da 155 a 161 del TUIR	
1.5	9
Risposta n. 197 del 7/02/2023 - Opzione per il regime SIIQ/SIINQ ai sensi dell'articolo 1, commi 119 e seguenti, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Verifica di alcuni requisiti non posseduti al momento dell'esercizio dell'opzione per il regime speciale	

1.6	11
Risposta n. 198 del 7/02/2023 - Riconoscimento anche ai fini fiscali del trattamento contabile delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni alla controllante nell'ambito di un'operazione descritta come "lease back indiretto"	
1.7	12
Risposta n. 200 del 7/02/2023 - Regime agevolativo cd. Patent Box di cui all'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge n. 190 del 2014 - Il cosiddetto meccanismo di "recapture" delle perdite generate in vigore del regime del Patent Box ai fini della determinazione dell'extra-reddito derivante dall'utilizzo diretto dell'IP	
1.8	13
Risposta n. 202 del 7/02/2023 - Art. 44- <i>bis</i> del Decreto-legge del 30 aprile 2019 n. 34. Individuazione del periodo di imposta di riferimento per determinare le perdite fiscali rilevanti	
1.9	14
Risposta n. 208 dell' 8/02/2023 - Trattamento fiscale dell'operazione di "fusione" tra fondi comuni di investimento alternativo immobiliari di tipo chiuso riservati a investitori professionali	

IMPOSTE INDIRETTE

2.1	17
Risposta n. 206 del 7/02/2023 - Contratto di sale and lease back – Cessione di un bene a una società di leasing con retrocessione in locazione finanziaria al cedente-utilizzatore e facoltà di riscatto a un prezzo concordato – Trattamento ai fini dell'IVA	
2.2	18
Risposta n. 207 dell' 8/02/2023 - Gestione di ATM – Trattamento ai fini IVA	
2.3	19
Risposta n. 209 dell' 8/02/2023 - Liquidazione dell'Iva di Gruppo – ambito soggettivo – società non residenti identificate direttamente in Italia – articolo 73, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972	

Si riporta la sintesi degli interpelli pubblicati dall'Agenzia delle Entrate nella settimana 6 febbraio 2023 - 10 febbraio 2023

IMPOSTE SUL REDDITO DELLE SOCIETA'

1.1

Risposta n. 193 del 7/02/2023 - Credito d'imposta in favore delle imprese "a forte consumo di energia elettrica", di cui all'articolo 4 del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34 – Calcolo dell'incremento del costo per le neo-costituite

Quesito: L'Istante Alfa, inclusa nell'Elenco delle imprese a forte consumo di energia elettrica (c.d. "energivore") per l'anno di competenza 2022, riferisce che, con effetto dal 1° ottobre 2021, le sono stati conferiti (i) un ramo d'azienda avente ad oggetto la produzione e la commercializzazione di carta per imballaggio a base di fibra riciclata in una cartiera e (ii) un'azienda avente ad oggetto la produzione di energia elettrica e vapore mediante cogenerazione a ciclo combinato alimentato a gas naturale e termovalorizzazione di biomassa da rifiuto, realizzata tramite la centrale elettrica ed operante a servizio del fabbisogno energetico della cartiera di cui al punto (i).

Ciò premesso, Alfa chiede di sapere se:

1. in qualità di società costituitasi nel corso del 2021, che produce energia elettrica destinata all'autoconsumo tramite l'utilizzo di una centrale alimentata a gas naturale, rientri o meno nell'ambito soggettivo di applicazione del beneficio; inoltre, in caso di risposta affermativa, quali siano i parametri iniziali e finali da utilizzare ai fini della commisurazione dell'incremento del costo del combustibile (gas naturale) utilizzato nella produzione dell'energia elettrica autoconsumata;
2. fermo restando il limite temporale del 31 dicembre 2022, vi siano limitazioni quantitative alla fruizione del credito d'imposta alla luce di quanto previsto dal "Quadro Temporaneo Russia-Ucraina", di cui alla Comunicazione della Commissione - Quadro temporaneo di crisi per misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia a seguito dell'aggressione della Russia contro l'Ucraina (2022/C 131 I/01).

Risposta: L'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato la normativa di riferimento, in merito al quesito n. 1 riferisce che:

- ai sensi del comma 2 dell'articolo 4 del D.L. n. 17 del 2022, con riferimento al secondo trimestre



2022, il credito d'imposta in parola è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle "imprese energivore" e autoconsumata;

- in tale caso l'incremento del costo per kWh di energia elettrica prodotta e autoconsumata è calcolato con riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati e utilizzati per la produzione della medesima energia elettrica e il credito d'imposta è determinato con riguardo al prezzo convenzionale della stessa pari alla media per il secondo trimestre 2022 del Prezzo unico nazionale dell'energia elettrica (PUN);
- le imprese non ancora costituite alla data del 1° gennaio 2019, qualora riscontrino l'incremento richiesto dalla norma rispetto all'anzidetto parametro, possono fruire del beneficio in commento sempreché risultino iscritte nell'elenco del CSEA (cfr. Circolare n. 13/E del 13 maggio 2022);
- in assenza di dati relativi al parametro iniziale di riferimento, questo si assume pari alla somma delle seguenti componenti: (i) valore medio del Prezzo unico nazionale dell'energia elettrica all'ingrosso (PUN) per il primo trimestre 2019 e (ii) valore di riferimento del prezzo di dispacciamento (PD) per il primo trimestre 2019;
- nel caso di operazioni straordinarie, assumono rilevanza i dati di consumo inerenti alla partita IVA di ciascuna società partecipante all'operazione registrati "fino alla" o "a partire dalla" data dell'operazione societaria (cfr. risposta al quesito n. 5 delle FAQ del 26 novembre 2021 riportate nel portale "Energivori" disponibile sul sito di CSEA);

Tutto ciò considerato, l'Agenzia delle Entrate ritiene che, nel caso di specie:

- per la verifica dell'incremento del costo si possa fare riferimento ad un parametro forfetario e che, considerato che la società utilizza il gas naturale come combustibile, il parametro iniziale da utilizzare possa essere individuato nel prezzo di riferimento del Mercato infragiornaliero (MIGAS), pubblicato dal Gestore mercati energetici (GME) del gas naturale, calcolato come media del primo trimestre 2019;
- quanto al parametro finale, osservato che la "documentazione certificativa" è rappresentata dalle fatture di acquisto del combustibile utilizzato, nonché delle misurazioni registrate dai relativi contatori o delle risultanze della contabilità industriale (cfr. Circolare n. 20/E del 16 luglio 2022), detto parametro debba essere determinato utilizzando il prezzo del gas naturale al servizio della Centrale effettivamente sostenuto dalla Società in relazione ai consumi del primo trimestre 2022.

Con riferimento al quesito n. 2 l'Agenzia delle Entrate, dopo aver specificato che l'assenza nella formulazione della norma [i.e. art. 4, DL. 17/2022] di riferimenti espliciti all'applicabilità, alla fattispecie agevolativa in esame, della disciplina contenuta nel "*Quadro temporaneo*", ovvero di altre discipline in materia di "*aiuti di Stato*", non costituisce presupposto giuridico per una sua definitiva qualificazione

come “misura di carattere generale”, non soggetta, di conseguenza, alla normativa europea in materia di “aiuti di Stato”, riferisce che, poiché la “nozione di aiuto di Stato è un concetto giuridico oggettivo definito direttamente dal trattato”, e posto che “la fonte principale per l’interpretazione del trattato è sempre la giurisprudenza da essi emanata”, tale questione non rientra nelle competenze dell’Agenzia delle entrate in sede di interpello, in quanto non riguarda l’interpretazione di disposizioni tributarie a fattispecie concrete.

1.2

Risposta n. 194 del 7/02/2023 - Esclusione della possibilità di subentrare, agli effetti della disciplina Patent Box, nella posizione del proprio “dante causa”, ai sensi dell’articolo 5 del DM 30 luglio 2015, in caso di operazioni di “acquisto di ramo di azienda”

Quesito: La Società ALFA - specializzata nella produzione e commercializzazione di prodotti chimici, derivati del fosforo - ha realizzato nel 2016 due operazioni di acquisizione di ramo di azienda, all’interno dei quali sono ricompresi, tra gli altri, beni immateriali quali brevetti, marchi e *know-how*.

Al fine di accedere al regime Patent Box, ALFA ha presentato, con riferimento al periodo di imposta 2016 e ai quattro successivi, il relativo modello di opzione.

Sono chiesti chiarimenti in relazione all’art. 5 del c.d. Decreto Patent Box, a mente del quale “*in caso di operazioni di fusione, scissione e conferimento di azienda, il soggetto avente causa subentra nell’esercizio dell’opzione effettuato dal dante causa, anche in relazione al sostenimento dei costi [...]*” (i.e. Nexus Ratio).

Più in particolare, si chiede di sapere se il citato art. 5 possa essere interpretato nel senso di consentire all’acquirente la possibilità di subentrare (nel caso di operazioni di acquisto di ramo di azienda) nella posizione del dante causa, “*anche in relazione alla natura e all’anzianità dei costi da indicare nel rapporto costi qualificati e costi complessivi*”.

Risposta: L’Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato la disciplina e la prassi di riferimento (cfr. Circolare n. 36/E/2015 e n. 11/E/2016) specifica che la cessione del ramo di azienda non presenta la natura di operazione neutrale, con la conseguenza che ALFA non ha titolo per subentrare nella posizione giuridica dei soggetti cedenti, e dunque non può automaticamente subentrare nell’opzione esercitata dal dante causa.



1.3

Risposta n. 195 del 7/02/2023 - Regime SIIQ/SIINQ: determinazione del parametro di “prevalenza reddituale” (Profit test), di cui all’articolo 1, comma 121, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e dell’art. 6, comma 3, del DM n. 174 del 2007 - Rilevanza dei flussi derivanti dalla distribuzione al socio di “riserve di capitale” da parte delle società partecipate, ai fini del rispetto del parametro

Quesito: L'Istante ALFA è la stabile organizzazione italiana di una società immobiliare di diritto francese quotata, costituita per effetto di una fusione transfrontaliera con la quale la stessa società francese ha incorporato la società italiana BETA, la quale aveva optato, a decorrere dal 2011, per lo speciale regime SIIQ di cui alla “disciplina SIIQ/SIINQ” (contenuta nell’art. 1, commi 119 e ss., della Legge n. 296/2006). Dopo la fusione per incorporazione, ALFA ha optato per il regime speciale previsto per le stabili organizzazioni di società immobiliari quotate estere di cui al co. 141-*bis* della citata disciplina (c.d. “REPE” o “Branch SIIQ”), con effetto a partire dal 2019, proseguendo in tal modo nella fruizione del regime fiscale SIIQ, già applicato da BETA SIIQ senza soluzione di continuità.

Considerato che anche l’applicazione del regime speciale delle Branch SIIQ richiede che l’attività di locazione immobiliare (c.d. “gestione esente”) sia prevalente in base a criteri forfettari, sia sotto il profilo patrimoniale (“*Asset Test*”) che reddituale (“*Profit Test*”), l’Istante pone quattro quesiti, riferiti a fattispecie relative agli anni 2021 e 2022, riguardanti le modalità di determinazione del parametro di “prevalenza reddituale” (*Profit Test*) conseguenti all’obbligo di rilevare tra i proventi del Conto economico i flussi derivanti dalla distribuzione al socio di riserve di capitale da parte delle società partecipate, in applicazione dei principi contabili OIC e del c.d. “Metodo del Costo”.

Ciò premesso, si chiede di sapere se gli importi, distribuiti da una partecipata a una Branch SIIQ a fronte della riduzione delle riserve di capitale, contabilizzati secondo il Metodo del Costo (che non consente di distinguere tra riserve di utili e riserve di capitale) come “proventi finanziari - dividendi” nel Conto economico della Branch SIIQ, possano essere considerati irrilevanti ai fini del *Profit Test* (quindi, esclusi in quanto componenti di Conto economico non espressivi di un’attività svolta, ma derivanti esclusivamente da esigenze contabili).

Risposta: L’Agenzia delle Entrate ritiene che la soluzione prospettata dall’Istante – tesa ad affermare la necessità di escludere la rilevanza del componente positivo di reddito in esame ai fini del *Profit Test* – non sia idonea a risolvere la presunta disparità di trattamento generata dalla scelta di un diverso metodo di contabilizzazione delle partecipazioni (Metodo del Costo in luogo di quello del “Patrimonio Netto”) e non sia condivisibile.



Preliminarmente, sono richiamate le circolari n. 8/E del 31 gennaio 2008 e n. 32/E del 17 settembre 2015, con le quali sono stati forniti chiarimenti sulla disciplina in esame, nonché alcune tipologie (esemplificative) di esclusioni ai fini dell'*Asset Test* e del *Profit Test* (individuata in sede interpretativa coerentemente con la ratio dei criteri di calcolo ai fini della prevalenza).

In particolare, secondo l'Agenzia – posto che «*assumono rilevanza i dati risultanti dal bilancio di ciascun esercizio a partire dal primo esercizio di applicazione del regime speciale*» (cfr. art. 6, co. 1, del D.M. n. 174 del 2007) e che occorre premettere l'assoluta rilevanza del dato contabile, senza rinvii anche al trattamento fiscale del componente in esame – la soluzione proposta non sembra coerente con la disciplina riguardante i parametri di prevalenza, in quanto creerebbe comunque un disallineamento ai fini della verifica dei due parametri (di prevalenza reddituale e patrimoniale). In aggiunta, l'Agenzia ritiene che l'eventuale irrilevanza del componente originato dalla distribuzione al socio di riserve di capitali da parte delle società partecipate non possa rientrare in una o più delle esclusioni individuate finora nella prassi citata, in quanto non coerente con la citata *ratio*.

Da ultimo, con riferimento alla problematica relativa ai criteri di ripartizione dei dividendi in esame tra la "gestione esente" e la "gestione imponibile" ai fini del *Profit Test* – non essendo possibile ripartire analiticamente la natura della riserva oggetto della distribuzione – l'Agenzia ritiene ammissibile connotare i dividendi sulla base della composizione del patrimonio al momento della distribuzione e quindi sulla base del relativo *Asset Test*, imputando il provento corrispondente alla distribuzione di riserve di capitale in misura proporzionale alle due attività, sulla base del medesimo criterio.

1.4

Risposta n. 196 del 7/02/2023 - Trattamento fiscale dei componenti positivi di reddito originati dall'iscrizione in bilancio dei titoli di efficienza energetica (TEE, cosiddetti "certificati bianchi") da parte di una società soggetta al regime forfettario della "tonnage tax", di cui agli articoli da 155 a 161 del TUIR

Quesito: La Società ALFA è una compagnia di navigazione specializzata nel trasporto marittimo, che ha portato a termine un piano di investimenti finalizzati all'efficientamento energetico e alla riduzione delle emissioni nocive.

Tale Società ha esercitato l'opzione per l'applicazione del regime fiscale della Tonnage tax, di cui agli artt. 155 e ss. del TUIR.



Il Gruppo a cui ALFA appartiene ha intenzione di implementare nuovi progetti volti alla dimostrazione dell'efficienza energetica delle (nuove) navi - i.e. è stato avviato un programma di rinnovo e potenziamento della flotta con diverse commesse di navi *ecofriendly* -, al fine di ottenere *Titoli di Efficienza Energetica* (TEE o certificati bianchi).

ALFA chiede di sapere se i componenti positivi di reddito originati dall'iscrizione in bilancio dei TEE rappresentano componenti positivi derivanti da operazioni riconducibili all'attività agevolata di trasporto marittimo e se, di conseguenza, siano da assoggettare al regime della *Tonnage tax*.

Risposta: L'Agenzia delle Entrate chiarisce in via preliminare che, al fine di stabilire se un determinato componente positivo di reddito rientri o meno nella determinazione della base imponibile ai fini della Tonnage Tax, è necessario stabilire se tale componente sia o meno "*derivante in via esclusiva dall'esercizio delle navi di cui all'art. 155 e delle attività di cui al comma 2 dello stesso articolo*" (cfr. articolo 157, comma 4, del TUIR).

Posto che i TEE rappresentano uno strumento di incentivazione alla riduzione del consumo energetico nell'ambito dello svolgimento dell'attività di impresa (monetizzabile esclusivamente attraverso la loro vendita) l'Agenzia delle Entrate condivide la soluzione proposta da ALFA di assoggettare i componenti positivi di reddito in argomento al regime della *Tonnage Tax*, essendo direttamente connessi ad operazioni riconducibili all'attività agevolata di trasporto marittimo.

1.5

Risposta n. 197 del 7/02/2023 - Opzione per il regime SIIQ/SIINQ ai sensi dell'articolo 1, commi 119 e seguenti, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Verifica di alcuni requisiti non posseduti al momento dell'esercizio dell'opzione per il regime speciale

Quesito: La s.r.l. istante ALFA – controllata al 100% da BETA, che si configura quale SIIQ sin dal periodo d'imposta 2008 – è stata coinvolta in un progetto di riordino organizzativo e societario, perfezionato ai fini giuridici in data 1° ottobre 2021, in vista dell'adozione a decorrere dal periodo d'imposta 2022 del regime speciale opzionale di cui alla "disciplina SIIQ/SIINQ" (cfr. articolo 1, co. 119 e ss., della Legge n. 296/2006). A tal fine, l'amministratore unico di ALFA ha disposto, con specifica determinazione del 27 dicembre 2021, di esercitare l'opzione per il regime di tassazione SIINQ, di adottare i principi IAS/IFRS a decorrere dalla redazione del bilancio di esercizio 2021, di convocare l'Assemblea straordinaria per la trasformazione in S.p.A., con contestuale adeguamento dello statuto sociale al fine di conseguire

la qualifica di SIINQ, nonché per la nomina del collegio sindacale. Tuttavia, per motivi organizzativi, l'Assemblea straordinaria dei soci di ALFA, con cui sono stati formalizzati la trasformazione in S.p.A. e il contestuale adeguamento dello statuto sociale, si è poi tenuta in data 20 gennaio 2022.

Ciò premesso e tenuto conto che fino al 31 dicembre 2021 le SIINQ dovevano essere costituite in forma di S.p.A., mentre a decorrere dal 1° gennaio 2022 l'ingresso al regime speciale è stato esteso anche a ulteriori tipologie di società di capitali non quotate (tra cui le s.r.l.), l'Istante chiede chiarimenti sulla disciplina riguardante l'estensione del regime speciale SIIQ/SIINQ, in presenza di opzione congiunta, alle società per azioni non quotate, residenti nel territorio dello Stato, svolgenti anch'esse attività di locazione immobiliare in via prevalente e partecipate da SIIQ o altre SIINQ nel rispetto dei requisiti partecipativi di cui al co. 125 del citato articolo 1.

In particolare, l'Istante chiede di sapere:

- se l'opzione per il regime speciale, esercitata entro i termini con istanza presentata il 28 dicembre 2021, possa intendersi correttamente perfezionata già dal periodo d'imposta 2022, sanando il "tardivo adempimento" mediante la remissione in bonis; oppure
- se sia tenuta ad inviare nuovamente l'apposita comunicazione, al fine di esercitare l'opzione per il periodo d'imposta successivo (dal 1° gennaio 2023).

Risposta: L'Agenzia ritiene che ALFA fosse comunque in possesso, in particolare, del requisito soggettivo (relativo alla forma giuridica) richiesto dalla disciplina di riferimento già «*all'inizio del primo periodo d'imposta*» dal quale intendesse avvalersi del regime speciale (i.e.: il 1° gennaio 2022) e, pertanto, possa applicare tale regime decorrere dal periodo d'imposta 2022.

Tuttavia, in considerazione del fatto che la trasformazione in S.p.A. è avvenuta dopo l'inizio dell'anno in corso (Assemblea datata 20 gennaio 2022), l'Agenzia sottolinea come ALFA, nel compilare la comunicazione, abbia erroneamente spuntato la casella del possesso di requisiti soggettivi, insussistenti alla data di presentazione (28 dicembre 2021), ma sopravvenuti dal 1° gennaio 2022 per effetto di modifiche di legge. Pertanto, l'Agenzia ritiene che la comunicazione presentata non fosse formalmente corretta e che l'irregolarità possa considerarsi assorbita dal versamento della sanzione di 250 euro, già eseguito dall'Istante mediante l'istituto della remissione in bonis. L'Agenzia specifica inoltre che, nel presupposto che sussistano tutti i requisiti sostanziali, non sia necessaria la presentazione di una comunicazione correttiva.



1.6

Risposta n. 198 del 7/02/2023 - Riconoscimento anche ai fini fiscali del trattamento contabile delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni alla controllante nell'ambito di un'operazione descritta come "lease back indiretto"

Quesito: La società Alfa ("Istante") – OIC *adopter* che, non rientrando tra le c.d. microimprese, adotta il principio di "derivazione rafforzata" – esercita attività di locazione di beni per la pulizia ad operatori professionali ed acquista le attrezzature direttamente dai produttori a condizioni contrattuali molto vantaggiose, ottenute dietro richiesta di ingenti volumi di acquisto. Per finanziare tali acquisti, Alfa solitamente attua un'operazione di *sale & lease back*, cedendo tali prodotti a società di *leasing*, con cui stipula contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto gli stessi beni. Considerato che non tutte le società di leasing sono disponibili ad effettuare siffatta operazione, in alcuni casi Alfa pone in essere tale procedura coinvolgendo la propria controllante Beta.

Nello specifico:

- Alfa cede a Beta i prodotti acquistati dal produttore, realizzando una plusvalenza;
- Beta, a sua volta, vende i prodotti acquistati da Alfa alla società di *leasing* (realizzando anch'essa una plusvalenza);
- infine, la società di *leasing* provvede a stipulare un contratto di locazione finanziaria avente ad oggetto i beni sopra menzionati con Alfa, che sostiene i costi relativi ai canoni di *leasing*.

Sotto il profilo contabile, Alfa rappresenta di voler ripartire la plusvalenza realizzata nel conto economico, sia nel caso del *lease back* che nel caso del *lease back* "indiretto", secondo le disposizioni dell'art. 2425-*bis*, co. 4, del c.c., in base alla tecnica dei risconti in funzione della durata del contratto di locazione sottoscritto. Ciò premesso, l'Istante chiede conferma della rilevanza anche ai fini IRES e IRAP del trattamento contabile che intende adottare.

Risposta: L'Agenzia delle Entrate preliminarmente evidenzia che, non rinvenendosi nei principi contabili nazionali una disciplina direttamente applicabile alla fattispecie rappresentata nell'istanza, occorre, secondo quanto stabilito dal principio contabile OIC 11, individuare nell'ambito della disciplina civilistica o nei principi contabili un trattamento contabile applicabile in via analogica al caso in esame.

Considerata l'analisi dell'operazione descritta dall'Istante e non rilevando sostanziali differenze rispetto ad un contratto di *lease back*, l'Agenzia delle Entrate concorda con il trattamento contabile prospettato,

che assumerà rilievo anche ai fini IRES e IRAP. In particolare, l'Agenzia ha ritenuto rilevante il punto 17 dell'OIC 11, laddove precisa che *"la finalità è quella di non avere rappresentazioni contabili disomogenee in presenza di transazioni economiche omogenee. Infatti, se per ottenere una determinata posizione finanziaria o economica sono necessari una serie di contratti, oppure uno solo, ciò non può fare la differenza in termini di rappresentazione del bilancio"*.

1.7

Risposta n. 200 del 7/02/2023 - Regime agevolativo cd. Patent Box di cui all'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge n. 190 del 2014 - Il cosiddetto meccanismo di "recapture" delle perdite generate in vigenza del regime del Patent Box ai fini della determinazione dell'extra-reddito derivante dall'utilizzo diretto dell'IP

Quesito: La Società ALFA ha incorporato la società BETA, la quale a sua volta ha sottoscritto con l'Agenzia delle Entrate un "Accordo di Patent Box" per il quinquennio 2016-2020. Il bene intangibile oggetto di tale Accordo riguarda un *know-how* di processo tecnico-industriale, il cui utilizzo è riferibile all'interessa dei ricavi di gestione caratteristica di BETA.

Con riferimento al 2017, le modalità di determinazione dell'agevolazione hanno portato ad una perdita da Patent Box, che ha concorso alla formazione del reddito d'impresa del 2017 nella misura in cui i componenti ponenti positivi e negativi ascrivibili al bene immateriale hanno concorso alla determinazione del reddito d'impresa nel 2017 (i.e. le perdite generate in vigenza del regime del Patent Box devono essere recuperate, fino al loro completo esaurimento, attraverso il c.d. meccanismo di "recapture", cfr. Circolare n. 36/2015).

Risposta: L'Agenzia delle Entrate ritiene che la perdita prodotta con riferimento al 2017 deve essere recuperata ad abbattimento dei redditi lordi agevolabili prodotti negli anni successivi (a cominciare dal 2018), fino al completo esaurimento. Inoltre, con riferimento al periodo di imposta 2018, ALFA non potrà operare alcuna variazione in diminuzione per effetto dell'agevolazione, dal momento che per tale periodo di imposta opera il meccanismo di recupero della perdita maturata nel precedente periodo.



1.8

Risposta n. 202 del 7/02/2023 - Art. 44-bis del Decreto-legge del 30 aprile 2019 n. 34. Individuazione del periodo di imposta di riferimento per determinare le perdite fiscali rilevanti

Quesito: l'Istante è la Banca Alfa, che ha fuso per incorporazione:

- la Banca Beta, con atto di fusione con decorrenza contabile e fiscale il 1° ottobre 2017; e
- la Banca Gamma, con atto di fusione con decorrenza contabile e fiscale il 1° novembre 2020.

Al termine delle operazioni, Alfa, in qualità di incorporante, ha acquisito i diritti e gli obblighi di Beta e di Gamma proseguendo in tutti i rapporti anche processuali anteriori alla fusione stessa (art. 2504 *bis* Codice Civile).

Alla data di efficacia giuridica della cessione dei crediti insoluti (1° dicembre 2020) la società risultante dalla fusione presenta:

- perdite fiscali pregresse sino al 2019 della società Alfa, derivanti dalla precedente fusione per incorporazione di Beta;
- perdite fiscali pregresse sino al 31 ottobre 2020 della società Gamma.

In considerazione del disposto dell'art. 44-*bis*, comma 1 del D.L. 34/2019, l'Istante chiede chiarimenti in merito all'individuazione del periodo d'imposta al quale occorre fare riferimento per determinare le perdite fiscali rilevanti. In particolare, chiede di sapere se le perdite oggetto di trasformazione:

- a) sono quelle maturate sino alla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2019, quale ultimo periodo di imposta della stessa, chiuso anteriormente alla data di cessione dei crediti insoluti;
- b) oppure sono quelle maturate complessivamente, sia dall'incorporante che dall'incorporata, fino al termine del periodo d'imposta ultimo dell'incorporata GAMMA (31 ottobre 2020), nella considerazione che l'ultimo periodo d'imposta chiuso anteriormente alla predetta data di cessione è, per l'incorporante, il 2019, mentre, per l'incorporata, è la frazione del periodo d'imposta precedente alla fusione (dal 1° gennaio al 31 ottobre 2020).

Qualora si ritenesse che nel periodo di computo debba essere compreso anche la frazione del 2020 precedente alla cessione, l'Istante chiede di indicare se vi sia un criterio gerarchico nell'utilizzo delle perdite fiscali ai fini della trasformazione, nella considerazione che, mentre al 31/12/2019 sono presenti soltanto perdite fiscali pregresse coperte dal basket degli utili esenti, alla data del 31/10/2020 l'incorporata vanta, oltre a perdite fiscali pregresse coperte dal basket di utili esenti, anche perdite riportabili indicate al rigo RS44 del relativo Modello SC che verrebbero quindi rese non computabili in diminuzione dei redditi imponibili futuri.



Risposta: L’Agenzia delle Entrate, concordando con la soluzione interpretativa proposta dall’Istante, peraltro già oggetto di precedenti chiarimenti di prassi, ha confermato che le perdite fiscali rilevanti ai fini della trasformazione in crediti di imposta delle DTA, a fronte della cessione dei crediti deteriorati corrispondono a quelle “maturate” alla data di cessione dei crediti, quindi quelle relative all’ultimo periodo di imposta chiuso anteriormente alla data di cessione. Pertanto, con riferimento alle cessioni avvenute nel 2020 le perdite trasformabili sono quelle relative al 2019 per i soggetti “*solari*”.

1.9

Risposta n. 208 dell’ 8/02/2023 - Trattamento fiscale dell’operazione di “fusione” tra fondi comuni di investimento alternativo immobiliari di tipo chiuso riservati a investitori professionali

Quesito: L’Istante, società di diritto lussemburghese, afferma di aver investito indirettamente, per il tramite di tre distinte società di diritto olandese interamente partecipate (nel seguito i “Quotisti”), in tre FIA immobiliari (i “Fondi”) istituiti in Italia e riservati ad investitori professionali. I Fondi sono gestiti da una SGR italiana e sono interessati ad investire in immobili siti in Italia da destinare alla locazione. La scelta iniziale di istituire tre Fondi separati, sebbene condividano le medesime politiche di investimento, era stata dettata dalle politiche degli investitori, che preferivano disporre di maggiore flessibilità in caso di necessità di disinvestire. Ciò posto, considerato che gli adempimenti richiesti ai diversi Fondi hanno l’inevitabile effetto di incrementare i costi globali di gestione, l’Istante e i Quotisti intendono realizzare una riorganizzazione che porti ad aggregare due dei citati Fondi in quello (“ricevente” o “incorporante”) con valore netto più elevato. Per effetto della riorganizzazione, i Quotisti dei Fondi “assorbiti” o “incorporati” percepiranno le quote di nuova emissione del Fondo ricevente sulla base di un determinato concambio. Non sono previste distribuzioni in denaro o conguagli, salvo quanto necessario per regolare i “resti” derivanti dal concambio medesimo.

Tutto ciò considerato, l’Istante richiede all’Agenzia delle Entrate se:

- siano applicabili in via analogica le regole fiscali previste per le fusioni di società ed enti, con o senza personalità giuridica, che dispongono la neutralità fiscale ai fini delle imposte sui redditi, la non rilevanza ai fini IVA e l’applicazione delle imposte d’atto in misura fissa anche in presenza di immobili oppure se;
- muovendo dalla natura di “patrimonio separato della SGR” dell’OICR (carente della qualità di “ente” o di qualsiasi genere di soggettività), la mera aggregazione di OICR gestiti dalla stessa SGR, come i Fondi,



senza dismissioni patrimoniali o riscatto o liquidazione delle quote, possa essere trattata alla stregua di una semplice riorganizzazione interna alla SGR stessa, priva di rilevanza ai fini tributari sia per gli OICR coinvolti che per i relativi partecipanti.

Risposta: L'Agenzia delle Entrate, con riferimento ai tre comparti impositivi, ha chiarito quanto segue.

IRES: ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 351/2001, i FIA immobiliari non sono assoggettati all'IRES e all'IRAP, in quanto la tassazione avviene nei confronti dei partecipanti, sui *i*) proventi di cui all'art. 44, comma 1, lett. g), del TUIR e sui *ii*) redditi derivanti dalla negoziazione delle quote ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. c-ter), del TUIR. La misura relativa all'effettiva imposizione derivante dai proventi di tali fondi dipende dalla natura e dal luogo di residenza del soggetto investitore.

Ciò premesso, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che la fusione in oggetto, considerato che risulta priva di effetti traslativi, nonché di corrispettivi a favore dei Quotisti, non genera né redditi di capitale di cui al citato art. 44 comma 1, lett. g) (in quanto non comporta una distribuzione di proventi, neppure in natura, né il riscatto o rimborso delle quote), né redditi diversi di cui al citato art. 67, comma 1, lett. c-ter). Diversamente, le somme percepite dai partecipanti per effetto di eventuali conguagli in denaro emergenti in sede di concambio rappresenterebbero redditi di capitale ai sensi dell'art. 44 del TUIR.

IIVA: in considerazione del fatto che la SGR ha istituito, per ciascun Fondo, una contabilità separata ai sensi dell'art. 36, co. 3, del Decreto IVA, i trasferimenti di immobili per effetto dell'operazione di riorganizzazione in parola, stante la mancata soggettività giuridica dei Fondi, devono essere equiparati ai passaggi interni di beni tra attività separate, che rilevano esclusivamente al ricorrere delle condizioni di cui al comma 5 del richiamato articolo, ovvero sia quando si verifica il passaggio di beni a un'attività che conferisce il diritto alla detrazione dell'IVA in misura inferiore rispetto a quella fruita in precedenza (fattispecie che non si verifica nel caso in esame, in quanto i tre Fondi detraevano integralmente l'imposta assolta sugli acquisti).

Imposta di registro: l'Agenzia delle Entrate ha osservato che non trova applicazione l'art. 4 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, in materia di fusione tra società e analoghe operazioni poste in essere tra altri enti, in quanto il patrimonio dei Fondi non può essere utilizzato per perseguire una strategia di tipo imprenditoriale. L'operazione in esame, realizzata quale vicenda meramente riorganizzativa senza modificazioni di natura giuridica e/o patrimoniale in relazione agli immobili coinvolti, determina che il relativo atto si collochi, ai fini dell'imposta di registro, nella categoria degli atti non aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale: pertanto, se lo stesso risulta formato per atto pubblico o scrittura



privata autenticata, sussiste l'obbligo di registrazione in termine fisso, altrimenti, solo in caso d'uso (con l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, ai sensi, rispettivamente, dell'art. 11 della Tariffa, Parte prima e dell'art. art. 4, co. 1, della Tariffa, Parte seconda).

Imposte ipo-catastali: trovano applicazione nella misura fissa di euro 200 ai sensi dell'art. 10, co. 2, del D.Lgs n. 347/90 (TUIC), che prevede tale trattamento per le volture che non comportano il trasferimento di immobili né costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari, e dell'art. 4 della Tariffa allegata, che si riferisce alla trascrizione di atti che non comportano il trasferimento di proprietà di immobili né costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari.

IMPOSTE INDIRETTE

2.1

Risposta n. 206 del 7/02/2023 - Contratto di sale and lease back – Cessione di un bene a una società di leasing con retrocessione in locazione finanziaria al cedente–utilizzatore e facoltà di riscatto a un prezzo concordato – Trattamento ai fini dell'IVA

Quesito: La società Alfa (l'Istante), che opera nel settore dei trasporti, dello stoccaggio delle merci e dell'intermediazione doganale, rappresenta di aver stipulato con Gamma (società di *leasing*) un contratto di *sale & lease back* avente ad oggetto un immobile, con annessi magazzini e uffici per essere utilizzato da Alfa secondo la destinazione d'uso di magazzino. L'Istante, quindi, descrive gli aspetti principali del contratto che intende sottoscrivere con Gamma, che riporta una serie di clausole che, pur confermando che il Concedente resta proprietario dell'immobile fino all'eventuale riscatto, pongono in capo ad Alfa tutti i rischi le responsabilità e i costi relativi.

Ciò premesso, facendo seguito al recente orientamento emerso nella giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. n. 11023/2021; Cass. n. 17710/2021; Cass. n. 36076/2021; Cass. n. 40930/2021), che richiama la sentenza della CGUE del 27 marzo 2019, causa C-201/18, viene richiesto dall'Istante un chiarimento ai fini del trattamento IVA del contratto: in particolare, l'Istante richiede se l'operazione debba essere considerata ai fini IVA di natura complessivamente finanziaria, in ossequio al richiamato orientamento, oppure si applichino ancora al caso di specie i chiarimenti forniti con la Circolare n. 218/E/2000, secondo cui:

- la cessione del bene nei confronti della società di *leasing* risulta soggetta ad IVA, ricorrendo entrambi i presupposti (oggettivo e soggettivo) di applicazione dell'imposta;
- a concessione in *leasing* del bene al cedente rientra nel campo di applicazione dell'IVA, in quanto ricorrono sia il presupposto soggettivo sia quello oggettivo, con applicazione dell'aliquota che sarebbe applicabile alla cessione del bene oggetto del contratto;
- l'eventuale riscatto del bene concretizza un'operazione di cessione del bene da parte della società di *leasing* a favore dell'utilizzatore imponibile ai fini IVA.

Risposta: Facendo riferimento ai recenti chiarimenti espressi con la risoluzione n. 3/E/2023, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che *i*) i principi espressi nelle richiamate sentenze di legittimità non possono



essere applicati in via generalizzata a tutte le operazioni di *sale & lease back*, bensì devono essere oggetto di una valutazione *case by case*, ove rileva la regolamentazione dell'operazione nel suo complesso, *ii*) occorre valutare se, in base agli elementi desumibili dalle disposizioni contrattuali, ci si riferisce ai fini IVA ad una cessione di beni piuttosto che ad un'unica operazione avente causa finanziaria: ad esempio, alcuni tra gli elementi che portano a dubitare della natura traslativa dell'operazione sono riferiti a clausole che limitano il potere dell'impresa di *leasing* di disporre giuridicamente del bene come proprietario ovvero facoltà concesse all'utilizzatore del bene che gli consentono il diritto a disporre del bene come se fosse il proprietario; *iii*) conseguentemente, i principi espressi dalla sentenza della Suprema Corte n. 11023 del 2021 devono essere contestualizzati e rilevano solo se le specifiche clausole del contratto di *sale & lease back* attribuiscono all'utilizzatore le prerogative essenziali riconducibili al proprietario.

Ciò premesso, comunque, l'Agenzia delle Entrate non si esprime con riferimento al trattamento del contratto sottoscritto dall'Istante nella fattispecie oggetto di interpello, in quanto dopo aver delineato i criteri interpretativi, la valutazione della sussistenza dei presupposti attraverso la disamina delle previsioni contrattuali spetta al contribuente, in quanto esula dalle attività esperibili dall'Ufficio in sede di interpello.

2.2

Risposta n. 207 dell' 8/02/2023 - Gestione di ATM – Trattamento ai fini IVA

Quesito: La Società Istante ALFA, che si occupa dell'attività di gestione degli sportelli automatici (ATM) collocati in Italia, è la stabile organizzazione italiana della Società BETA che ha sede nei Paesi Bassi.

Tali ATM permettono ai clienti di prelevare denaro (attraverso i seguenti passaggi: *convalida della transazione, l'invio del flusso da parte della banca sponsor ad ALFA e l'acquisizione dei dati della transazione, incluso il codice BIN, Bank Identification Number*) contante tramite l'utilizzo di una carta di debito/credito.

ALFA precisa che addebita ai clienti delle commissioni che ritiene esenti ai fini IVA, ai sensi dell'art. 10, co. 1, n.4 del Decreto IVA; inoltre, ritiene che le operazioni realizzate nei confronti di committenti privati stabiliti al di fuori dell'Unione Europea non siano soggette ad IVA.

Si chiede di conoscere la modalità di accertamento del luogo di stabilimento dei committenti privati che si avvalgono degli ATM, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione IVA.



Risposta: L'Agenzia delle Entrate - partendo dall'assunto che il *BIN* non consente di individuare in modo univoco la persona fisica che materialmente esegue il prelievo presso lo sportello ATM - rimette di fatto ad ALFA la valutazione circa l'idoneità del *BIN* della carta di pagamento quale criterio per stabilire il luogo di stabilimento del cliente privato consumatore (cfr. sentenza CGUE del 3 ottobre 2019, C42/18).

2.3

Risposta n. 209 dell' 8/02/2023 - Liquidazione dell'Iva di Gruppo – ambito soggettivo – società non residenti identificate direttamente in Italia – articolo 73, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972

Quesito: La Società Istante ALFA è una società di diritto francese (non stabilita, ma identificata ai fini IVA in Italia nel 2022) che prevede di effettuare acquisti di prodotti in Italia da un'altra società francese appartenente al Gruppo (BETA), da rivendere ad altre società distributive del Gruppo.

Si precisa che ALFA detiene il 100% dei diritti di voto di BETA già da prima del 1° luglio 2022. Sia ALFA che BETA hanno ottenuto un numero di partita IVA italiano il 13 luglio 2022.

ALFA chiede chiarimenti sui seguenti aspetti:

1. se il regime di liquidazione IVA di gruppo possa essere applicato quando tutti i partecipanti sono soggetti passivi non stabiliti in Italia, ma con registrazione IVA italiana (come nel caso di specie);
2. se il "*periodo minimo di detenzione*" previsto dall'art. 2 del D.M. 13 dicembre 1979, n. 344, debba ritenersi soddisfatto nel caso in cui: (i) il rapporto di controllo sia in essere tra i soggetti passivi non stabiliti in Italia da prima del 1° luglio dell'anno solare (2022) precedente a quello (2023) in cui diventerà efficace l'opzione per il regime della liquidazione IVA di gruppo; ma (ii) i soggetti passivi non stabiliti abbiano ottenuto un numero di partita IVA italiano tra il 1° luglio e il 31 dicembre dell'anno solare (2022) precedente a quello (2023) in cui diventerà efficace l'opzione per il regime della liquidazione IVA di gruppo.

Risposta: L'Agenzia delle Entrate, tenuto conto dei chiarimenti forniti nella Risoluzione n. 22/E/2005, chiarisce che ALFA e BETA possano optare per la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo dal 1° gennaio 2023 (nel presupposto che siano entrambe società di diritto francese, che abbiano una forma giuridica equivalente a quella delle società di capitali di diritto italiano, e che tra loro sussista il rapporto di controllo previsto dall'art. 2 del citato D.M. 13 dicembre 1979, n. 344, da una data antecedente al 1° luglio 2022).

Con riferimento al secondo quesito, è precisato (cfr. anche l'Interpello n. 544/2022, i.e. "*l'identificazione ai fini IVA in Italia dei partecipanti alla procedura di liquidazione IVA di gruppo è un requisito che deve sussistere a partire dal 1° gennaio dell'anno di applicazione della medesima, avendo l'opzione effetto su tutte le operazioni effettuate a partire da tale data*") che non sussistano impedimenti affinché la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo abbia effetto dal 1° gennaio 2023 (considerato che ALFA e BETA si sono identificate in Italia nel 2022).

Coordinamento: Ufficio Studi (Ignazio La Candia - Responsabile operativo Ufficio Studi).

Team di revisione:

Paolo Arginelli (International Tax practice); Christian Giuliano (Tax Litigation & Ruling practice); Ignazio La Candia (International Tax practice); Laura Magnani (Corporate Tax practice); Felice Andrea Pannunzio (Tax Banking & Finance practice); Mario Tenore (Tax Private client & High Net Worth Individual practice).

Hanno collaborato: Francesco Andria, Federico Balbiano, Luca Biestro, Lorenzo Bonizzi, Marco Luigi Bossi, Edoardo Catinari, Enrico Cosentino, Elisa Costa, Federica Crespi, Monica Da Dalt, Marianna Di Federico, Martina Di Liddo, Camilla Durante, Sara Elmadhi, Filippo Faccin, Elisa Ferrara, Marta Foppa, Giulia Ghidini, Filippo Greco, Mirna Izzi, Valerio Lucini, Benedetta Maestroni, Nicholas Mariani, Michael Marini, Eva Morando, Leonardo Nassani, Astrid Nicastrì, Francesco Palladino, Pietro Pennuto, Gabriele Perotto, Giorgia Rosati, Marta Rossi, Andrea Saraco, Giada Valassina, Elia Vandì.

IL PRESENTE TAX RULING UPDATES RAPPRESENTA UNO STRUMENTO MERAMENTE INFORMATIVO, IL CUI CONTENUTO NON VA UTILIZZATO COME BASE PER EVENTUALI DECISIONI OPERATIVE.

PER ULTERIORI INFORMAZIONI, VI INVITIAMO AD INVIARE UN'EMAIL A: UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM