

## **FOCUS 16/2020**

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

**Dal 1° al 31 DICEMBRE 2020**

#### **1. Risposta n. 565 del 1 dicembre 2020**

##### ***Trattamento fiscale dei proventi da strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati (carried interest)***

In un gruppo di società controllato da un fondo di private equity, quest'ultimo aveva attivato un piano di incentivazione del management in una società veicolo Delta, legato all'andamento delle varie società del gruppo.

In tale piano, le partecipazioni riservate al management sono di tipo sweet equity, ovvero senza alcuna garanzia di rendimento e con il più basso grado di privilegio. Non è previsto alcun *holding period*, ma i manager sono obbligati a cedere le partecipazioni in caso di interruzione del rapporto di lavoro.

Nello specifico è stato chiesto se i proventi da tali quote aventi diritti patrimoniali rafforzati, potessero essere qualificate come redditi di natura finanziaria e quindi soggetti a tassazione al 26%.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che vengono definiti diritti patrimoniali rafforzati o carried interest le remunerazioni spettanti ai membri del personale a titolo di compenso per la gestione del fondo stesso, che si sostanzia in una quota degli utili del fondo eccedente l'utile derivante dall'investimento.

Per i manager e dipendenti, secondo l'art. 60 del DL 50/2017, l'extrarendimento derivante dai carried interest viene qualificato come reddito di capitale o reddito diverso di natura finanziaria, anziché reddito da lavoro, se:

- l'impegno di investimento complessivo di tutti i dipendenti e amministratori comporta un esborso effettivo pari ad almeno l'1% dell'investimento complessivo effettuato dall'OICR;
- il diritto ai proventi è postergato rispetto a tutti gli altri soci o partecipanti;
- le azioni, le quote o gli strumenti finanziari sono mantenute dai dipendenti e amministratori o, in caso di decesso, dai loro eredi, per un periodo minimo di 5 anni o fino al cambio di controllo o di sostituzione del soggetto incaricato della gestione.

Quindi, secondo il parere dell'Agenzia delle Entrate, in tema di carried interest, la sussistenza di specifici requisiti è garanzia di un allineamento degli interessi e dei rischi dei manager rispetto a quelli degli altri investitori ai fini di una comune assunzione e condivisione del rischio societario.

Tale allineamento costituisce la ratio dell'assimilazione dei proventi disciplinati dalla disposizione ai redditi di natura finanziaria (di capitale o diversi), che opera a prescindere da qualsiasi legame con l'attività lavorativa prestata dai manager o dipendenti presso la società, ente od OICR.

Nel caso di specie, è stato rilevato che:



#### RISPOSTE

##### 1. Risposta n. 565 del 1 dicembre 2020

Trattamento fiscale dei proventi da strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati (carried interest)

##### 2. Risposta n. 567 del 4 dicembre 2020

Cessione nel "periodo di sospensione" di una partecipazione rivalutata - utilizzo del credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva versata

##### 3. Risposta n. 568 del 9 dicembre 2020

Conferimento di partecipazioni - regime a 'realizzo controllato'

##### 4. Risposta n. 574 del 10 dicembre 2020

Cessione ramo d'azienda

##### 5. Risposta n. 586 del 15 dicembre 2020

Credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi

##### 6. Risposta n. 587 del 15 dicembre 2020

Dividendi provenienti da paese black list

##### 7. Risposta n. 591 del 15 dicembre 2020

Società di comodo

##### 8. Risposta n. 593 del 15 dicembre 2020

Termini di emissione della nota di variazione

##### 9. Risposta n. 608 del 18 dicembre 2020

Separazione delle attività nel settore immobiliare

##### 10. Risposta n. 612 del 21 dicembre 2020

Rettifica della detrazione

##### 11. Risposta n. 616 del 23 dicembre 2020

Ritenuta sui canoni per licenze a non residente anche in presenza di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni

##### 12. Risposta n. 631 del 29 dicembre 2020

Autovetture in uso promiscuo ai dipendenti con IVA parzialmente indetraibile

##### 13. Risposta n. 633 del 31 dicembre 2020

Conferimento di ramo di azienda di stabile organizzazione in Italia tra soggetti non residenti

##### 14. Risposta n. 635 del 31 dicembre 2020

Operazione di scissione: il riparto delle posizioni soggettive

- i manager risultano obbligati a cedere la quota di partecipazione acquisita in caso di interruzione del rapporto di lavoro;
- si può verificare una penalizzazione in caso fuoriuscita dal piano di incentivazione ed è previsto un meccanismo crescente e progressivo, che garantisce un ritorno più favorevole dell'investimento ancorato al decorrere del tempo;
- la determinazione del prezzo di vendita è demandata al consiglio di amministrazione ed alla sua discrezionalità.

Questi elementi, quindi, portano ad escludere che i proventi in questione rappresentino una modalità di remunerazione del capitale investito inquadrabile tra i redditi di natura finanziaria, svolgendo, piuttosto, la funzione di integrare la retribuzione lavorativa dei manager.

Pertanto, l'AGE ha concluso che l'eventuale plusvalenza realizzata in caso di cessione delle quote ed i proventi collegati al possesso delle medesime costituiscono reddito da lavoro dipendente.

## **2. Risposta n. 567 del 4 dicembre 2020**

### ***Cessione nel "periodo di sospensione" di una partecipazione rivalutata - utilizzo del credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva versata***

La società istante nel 2018 ha rivalutato una partecipazione iscritta in bilancio, versando l'imposta sostitutiva ma nello stesso anno ha ceduto la partecipazione rivalutata a titolo oneroso, determinando così l'inefficacia della rivalutazione e l'insorgere di un credito d'imposta a suo favore, di importo superiore a 5.000,00 euro, pari all'imposta versata.

L'istante ha chiesto chiarimenti sulle modalità per ottenere il rimborso e, in particolare, se sia necessaria la preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi.

L'Agenzia delle Entrate ha ricordato che la cessione del bene rivalutato in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ossia durante il "periodo di sospensione", comporta il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione ed il riconoscimento in capo al cedente di un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni ceduti.

Inoltre, ha precisato che l'utilizzo del credito in compensazione deve essere subordinato alla presentazione della dichiarazione annuale da cui emerge il credito, indicandolo nel quadro RN, nel campo "altri crediti d'imposta", rigo RN14, colonna 4 del modello Redditi SC/2020.

## **3. Risposta n. 568 del 9 dicembre 2020**

### ***Conferimento di partecipazioni - regime a "realizzo controllato"***

Il caso in esame riguarda una persona fisica (Alfa) la quale detiene il 10% della società X (operativa) e il 72% della società Y (conferitaria), il cui restante capitale è detenuto dai suoi due figli al 14% ciascuno.

La società Y a sua volta detiene il 41% della società X e, a seguito del conferimento di Alfa, ne verrebbe a detenere il controllo di diritto.

Lo scopo dell'operazione di conferimento del 10% della società X, è il passaggio generazionale.



## RISPOSTE

### 1. Risposta n. 565 del 1 dicembre 2020

Trattamento fiscale dei proventi da strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati (carried interest)

### 2. Risposta n. 567 del 4 dicembre 2020

Cessione nel "periodo di sospensione" di una partecipazione rivalutata - utilizzo del credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva versata

### 3. Risposta n. 568 del 9 dicembre 2020

Conferimento di partecipazioni - regime a "realizzo controllato"

### 4. Risposta n. 574 del 10 dicembre 2020

Cessione ramo d'azienda

### 5. Risposta n. 586 del 15 dicembre 2020

Credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi

### 6. Risposta n. 587 del 15 dicembre 2020

Dividendi provenienti da paese black list

### 7. Risposta n. 591 del 15 dicembre 2020

Società di comodo

### 8. Risposta n. 593 del 15 dicembre 2020

Termini di emissione della nota di variazione

### 9. Risposta n. 608 del 18 dicembre 2020

Separazione delle attività nel settore immobiliare

### 10. Risposta n. 612 del 21 dicembre 2020

Rettificazione della detrazione

### 11. Risposta n. 616 del 23 dicembre 2020

Ritenuta sui canoni per licenze a non residente anche in presenza di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni

### 12. Risposta n. 631 del 29 dicembre 2020

Autovetture in uso promiscuo ai dipendenti con IVA parzialmente indetraibile

### 13. Risposta n. 633 del 31 dicembre 2020

Conferimento di ramo di azienda di stabile organizzazione in Italia tra soggetti non residenti

### 14. Risposta n. 635 del 31 dicembre 2020

Operazione di scissione: il riparto delle posizioni soggettive

Infatti il signor Alfa post conferimento e attraverso un patto di famiglia, donerebbe ai propri due figli una quota indivisa della società Y di almeno il 51% del capitale, così da attribuire ai medesimi il controllo di Y.

Inoltre, è stato chiarito che il valore economico della società conferita è superiore al valore riconosciuto fiscalmente in capo al signor Alfa e ciò determinerebbe uno squilibrio tra le quote di partecipazione dei soci nella conferitaria post conferimento, in quanto, ai fini del rispetto della neutralità del conferimento da parte di Alfa del 10% di X, questo deve avvenire al costo fiscale in capo ad Alfa.

Per consentire un riequilibrio, gli istanti, contestualmente al conferimento vorrebbero aumentare il capitale sociale della conferitaria Società Y mediante versamenti in denaro, al fine di imputare ai soci l'effettiva consistenza economica-patrimoniale delle rispettive quote di valore.

Gli istanti hanno chiesto se quest'ultima operazione di aumento di capitale possa entrare in conflitto con il criterio del conferimento a realizzo controllato.

L'Agenzia ha evidenziato che, ai fini del rispetto del realizzo controllato ex art.177 comma 2 TUIR, occorre prendere in considerazione solo l'incremento del patrimonio netto della società conferitaria corrispondente al singolo conferimento effettuato.

Pertanto, non emerge alcuna plusvalenza imponibile se il valore di iscrizione della partecipazione e, quindi, l'incremento di patrimonio netto effettuato dalla società conferitaria (riconducibile al conferimento) risulti pari all'ultimo valore fiscalmente riconosciuto in capo al conferente della partecipazione conferita.

Quindi, poiché nel caso di specie, al conferimento segue una "rideterminazione/ridistribuzione delle quote di capitale sociale", senza alterare la corretta imputazione dei valori fiscalmente riconosciuti delle quote dei soci della società, l'Agenzia ha ritenuto che la neutralità "indotta" non viene influenzata da un successivo aumento di capitale sociale a pagamento che dovesse interessare la società conferitaria.

#### **4. Risposta n. 574 del 10 dicembre 2020**

##### ***Cessione ramo d'azienda***

L'istante, (ALFA) società impegnata nella ricerca, sviluppo, produzione e commercializzazione di molecole innovative per la prevenzione e il trattamento delle patologie ha intenzione di vendere alla società Beta, dedita alla ricerca, sviluppo, produzione e commercializzazione di dispositivi medici e farmaci, i seguenti asset:

- autorizzazioni all'Immissione in Commercio di specialità medicinali;
- il marchio;
- i domini internet;
- il magazzino residuo già in capo all'acquirente.

La società Beta intende acquistare tali asset per commercializzare un farmaco in un nuovo contesto economico.

Gli asset oggetto di trasferimento, se presi singolarmente sono suscettibili di autonoma valutazione economica, pertanto Alfa ha chiesto se l'operazione rappresenti una cessione di ramo d'azienda o una vendita di beni.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che al fine di individuare una cessione d'azienda o di ramo, quanto ceduto deve essere di per sé un insieme organicamente finalizzato all'esercizio dell'attività d'impresa e autonomamente



#### RISPOSTE

##### 1. Risposta n. 565 del 1 dicembre 2020

Trattamento fiscale dei proventi da strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati (carried interest)

##### 2. Risposta n. 567 del 4 dicembre 2020

Cessione nel "periodo di sospensione" di una partecipazione rivalutata - utilizzo del credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva versata

##### 3. Risposta n. 568 del 9 dicembre 2020

Conferimento di partecipazioni - regime a 'realizzo controllato'

##### 4. Risposta n. 574 del 10 dicembre 2020

Cessione ramo d'azienda

##### 5. Risposta n. 586 del 15 dicembre 2020

Credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi

##### 6. Risposta n. 587 del 15 dicembre 2020

Dividendi provenienti da paese black list

##### 7. Risposta n. 591 del 15 dicembre 2020

Società di comodo

##### 8. Risposta n. 593 del 15 dicembre 2020

Termini di emissione della nota di variazione

##### 9. Risposta n. 608 del 18 dicembre 2020

Separazione delle attività nel settore immobiliare

##### 10. Risposta n. 612 del 21 dicembre 2020

Rettificazione della detrazione

##### 11. Risposta n. 616 del 23 dicembre 2020

Ritenuta sui canoni per licenze a non residente anche in presenza di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni

##### 12. Risposta n. 631 del 29 dicembre 2020

Autovetture in uso promiscuo ai dipendenti con IVA parzialmente indetraibile

##### 13. Risposta n. 633 del 31 dicembre 2020

Conferimento di ramo di azienda di stabile organizzazione in Italia tra soggetti non residenti

##### 14. Risposta n. 635 del 31 dicembre 2020

Operazione di scissione: il riparto delle posizioni soggettive

idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività da parte del cessionario.

Inoltre non è possibile, fissare a priori, quali e quanti beni e rapporti siano necessari a costituire o, meglio, ad identificare, il nucleo indispensabile per determinare l'esistenza di un'azienda o di un suo ramo, poiché non assume esautiva rilevanza il semplice complesso di beni, in sé considerato, ma anche i legami giuridici e di fatto tra gli stessi, nonché la destinazione funzionale del loro insieme.

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che gli asset oggetto di trasferimento - seppure suscettibili di autonoma valutazione economica ove presi singolarmente - se ceduti contestualmente e preordinati fra loro con lo scopo di soddisfare una specifica "area di mercato" presente in un nuovo contesto economico su scala nazionale precedentemente non presidiato, possono essere ragionevolmente considerati suscettibili di una valutazione unitaria quale cessione di ramo d'azienda.

Pertanto, l'operazione in oggetto è qualificabile come cessione di ramo d'azienda e non come cessione di singoli beni quindi va esclusa dal campo di applicazione dell'IVA e va assoggettata a imposta di registro in misura proporzionale.

## **5. Risposta n. 586 del 15 dicembre 2020**

### ***Credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi***

L'istante, società operante nel settore della lavorazione della pietra di dolomite, ha chiesto all'Agenzia delle Entrate se gli investimenti in beni strumentali nuovi, per ammodernare l'impianto di trasporto a teleferica che consente di portare da monte a valle la materia prima estratta, posso fruire del credito d'imposta che ha sostituito le discipline del super e iperammortamento.

Oltre alla conferma che l'impianto in argomento rientra nell'allegato A della legge n. 232/2016, l'istante ha chiesto un chiarimento circa il corretto coefficiente di ammortamento, applicabile al suddetto impianto.

L'Agenzia ha ricordato che, in linea di principio, l'applicazione di un coefficiente di ammortamento previsto per un diverso settore di attività, in relazione a beni che presentano caratteristiche simili dal punto di vista del loro impiego e della vita utile, è ammesso esclusivamente nell'ipotesi di una mancata espressa indicazione del bene utilizzato, da parte del possessore, tra quelli ammortizzabili nel gruppo di appartenenza.

Quindi, considerato che, la tabella ministeriale non prevede alcun coefficiente di ammortamento specifico, l'amministrazione conclude accordando l'utilizzo del coefficiente di ammortamento del 15%.

Mentre per quanto riguarda il quesito riguardante la possibilità di beneficiare del credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, previsto al posto dell'iperammortamento, l'Agenzia, ha chiesto un parere in merito alla direzione generale per la politica industriale, la competitività e le piccole e medie imprese del MISE, il quale ha dato il via libera alla fruizione del *tax credit*.

Il MISE ha anche ricordato che l'applicazione del credito d'imposta resta subordinata alla verifica di una serie di requisiti previsti dalla disciplina e al loro mantenimento per tutto il periodo di fruizione dell'agevolazione e che, inoltre, la società deve produrre una perizia tecnica semplice di un ingegnere o di un perito industriale, oppure un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, da cui risulti che i beni possiedono tali requisiti e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.



## RISPOSTE

### 1. Risposta n. 565 del 1 dicembre 2020

Trattamento fiscale dei proventi da strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati (carried interest)

### 2. Risposta n. 567 del 4 dicembre 2020

Cessione nel "periodo di sospensione" di una partecipazione rivalutata - utilizzo del credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva versata

### 3. Risposta n. 568 del 9 dicembre 2020

Conferimento di partecipazioni - regime a 'realizzo controllato'

### 4. Risposta n. 574 del 10 dicembre 2020

Cessione ramo d'azienda

### 5. Risposta n. 586 del 15 dicembre 2020

Credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi

### 6. Risposta n. 587 del 15 dicembre 2020

Dividendi provenienti da paese black list

### 7. Risposta n. 591 del 15 dicembre 2020

Società di comodo

### 8. Risposta n. 593 del 15 dicembre 2020

Termini di emissione della nota di variazione

### 9. Risposta n. 608 del 18 dicembre 2020

Separazione delle attività nel settore immobiliare

### 10. Risposta n. 612 del 21 dicembre 2020

Rettificazione della detrazione

### 11. Risposta n. 616 del 23 dicembre 2020

Ritenuta sui canoni per licenze a non residente anche in presenza di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni

### 12. Risposta n. 631 del 29 dicembre 2020

Autovetture in uso promiscuo ai dipendenti con IVA parzialmente indetraibile

### 13. Risposta n. 633 del 31 dicembre 2020

Conferimento di ramo di azienda di stabile organizzazione in Italia tra soggetti non residenti

### 14. Risposta n. 635 del 31 dicembre 2020

Operazione di scissione: il riparto delle posizioni soggettive

Per i beni di costo inferiore a 300 mila euro, tale adempimento può essere costituito da una dichiarazione resa dal legale rappresentante.

## **6. Risposta n. 587 del 15 dicembre 2020**

### ***Dividendi provenienti da paese black list***

Il quesito riguarda alcuni utili formati nel 2017 e distribuiti nel 2019 alla controllante italiana Alfa dalla controllata Beta residente in paese a fiscalità privilegiata.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in linea generale, si prevede la tassazione integrale degli utili provenienti da società o enti residenti o localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata, ferma restando la possibilità di dimostrare, che non è stato conseguito l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Nel caso di specie non si considerano provenienti da un paradiso fiscale i dividendi distribuiti da una società a fiscalità privilegiata che corrispondono a utili "formati" in annualità in cui la società estera era considerata a fiscalità ordinaria, secondo le regole vigenti nel medesimo periodo di "formazione" dell'utile.

## **7. Risposta n. 591 del 15 dicembre 2020**

### ***Società di comodo***

L'Istante è una società avente ad oggetto l'attività di compravendita e di gestione immobiliare che aveva acquistato un complesso immobiliare che, ad oggi, rappresenta l'unico bene detenuto dalla Società.

L'Istante aveva intrapreso una ristrutturazione radicale del complesso immobiliare acquistato, conclusa nel dicembre 2019, tuttavia a seguito di un'attività di verifica dell'Istante, è emerso che la società dovesse considerarsi come non operativa.

Sul tema è stato chiesto all'Agenzia delle Entrate di confermare la legittimità della disapplicazione del regime per il periodo d'imposta o in caso contrario se il regime si possa disapplicare parzialmente per il periodo in cui l'immobile era sottoposto a ristrutturazione (1° gennaio 2019 - 9 dicembre 2019).

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che in questo caso è ammissibile la disapplicazione del regime di tassazione previsto per le società di comodo in quanto si è in presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi.

## **8. Risposta n. 593 del 15 dicembre 2020**

### ***Termini di emissione della nota di variazione***

Nel caso esaminato il curatore fallimentare non aveva notificato il provvedimento di chiusura del fallimento al creditore, il quale è venuto a conoscenza della conclusione del procedimento, casualmente, soltanto dopo la scadenza del termine utile per la variazione in diminuzione dell'imposta prevista dall'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.

L'istante ha chiesto se la nota di variazione possa essere emessa, al più tardi, entro 90 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione IVA e se la nota di credito emessa nei sopra menzionati termini debba confluire nella dichiarazione relativa all'anno in cui è stata emessa la nota



## RISPOSTE

### 1. Risposta n. 565 del 1 dicembre 2020

Trattamento fiscale dei proventi da strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati (carried interest)

### 2. Risposta n. 567 del 4 dicembre 2020

Cessione nel "periodo di sospensione" di una partecipazione rivalutata - utilizzo del credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva versata

### 3. Risposta n. 568 del 9 dicembre 2020

Conferimento di partecipazioni - regime a 'realizzo controllato'

### 4. Risposta n. 574 del 10 dicembre 2020

Cessione ramo d'azienda

### 5. Risposta n. 586 del 15 dicembre 2020

Credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi

### 6. Risposta n. 587 del 15 dicembre 2020

Dividendi provenienti da paese black list

### 7. Risposta n. 591 del 15 dicembre 2020

Società di comodo

### 8. Risposta n. 593 del 15 dicembre 2020

Termini di emissione della nota di variazione

### 9. Risposta n. 608 del 18 dicembre 2020

Separazione delle attività nel settore immobiliare

### 10. Risposta n. 612 del 21 dicembre 2020

Rettifica della detrazione

### 11. Risposta n. 616 del 23 dicembre 2020

Ritenuta sui canoni per licenze a non residente anche in presenza di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni

### 12. Risposta n. 631 del 29 dicembre 2020

Autovetture in uso promiscuo ai dipendenti con IVA parzialmente indetraibile

### 13. Risposta n. 633 del 31 dicembre 2020

Conferimento di ramo di azienda di stabile organizzazione in Italia tra soggetti non residenti

### 14. Risposta n. 635 del 31 dicembre 2020

Operazione di scissione: il riparto delle posizioni soggettive

di variazione, ovvero nella dichiarazione relativa all'anno in cui è sorto il diritto a recuperare l'imposta.

L'Agenzia delle Entrate ha ricordato che la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa, al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione, a regime, entro il 30 aprile.

Inoltre, l'Agenzia fa presente che il termine di presentazione della dichiarazione IVA 2020, normalmente fissato al 30 aprile 2020, per effetto del decreto Cura Italia è stato differito al 30 giugno 2020.

Nel caso prospettato nell'istanza, il presupposto per la restituzione è costituito dalla scadenza del termine per opporre reclamo al decreto di chiusura del fallimento, con il quale l'infruttuosità della procedura è divenuta definitiva.

Ne consegue che, il presupposto per operare la variazione si è verificato nel 2019, la nota di variazione in diminuzione poteva essere emessa al più tardi entro il 30 giugno 2020.

## **9. Risposta n. 608 del 18 dicembre 2020**

### ***Separazione delle attività nel settore immobiliare***

L'istante è una SGR, gestore di un Fondo i cui immobili costituenti il "patrimonio iniziale" sono concessi in locazione in regime di imponibilità IVA per opzione ex art. 10, comma 1, n. 8 del DPR n. 633/72.

L'istante ha intenzione di effettuare un'ulteriore operazione di investimento che avrebbe portato ad acquisire in esenzione immobili strumentali da locare in regime di esenzione.

Al fine di evitare detti effetti negativi del pro rata e della rettifica della detrazione da variazione del pro rata stesso superiore a 10 punti percentuali, la società istante intenderebbe separare, ai fini IVA, l'attività di locazione di fabbricati strumentali in regime di imponibilità e l'attività di locazione di fabbricati strumentali in regime di esenzione.

Secondo il parere dell'Agenzia delle Entrate, la possibilità di optare per l'applicazione separata dell'imposta per i "soggetti che effettuano sia locazioni o cessioni, esenti da imposta, di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa che comportano la riduzione della percentuale di detrazione, sia locazione o cessioni di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività" presuppone un criterio di separazione basato non solo sul regime IVA (esenzione o imponibilità) applicato all'operazione, "ma anche sulla categoria catastale del fabbricato (abitativo ovvero diverso dall'abitativo)" dove per diverso dall'abitativo si intende strumentale.

L'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che all'interno di ciascuna delle attività separate di cessione e di locazione, è possibile separare, rispettivamente, le cessioni di fabbricati abitativi esenti da IVA dalle cessioni di altri fabbricati, nonché le locazioni di fabbricati abitativi esenti da quelle di altri fabbricati.

I sub-settori di attività delle "cessioni di altri fabbricati" e delle "locazioni di altri fabbricati" saranno costituiti, pertanto, non solo da operazioni imponibili ma, altresì, da operazioni esenti (ad esempio, rispettivamente, cessioni e locazioni di fabbricati strumentali in regime di esenzione).

In virtù di ciò, si ritiene che non sia consentita un'ulteriore separazione di attività basata esclusivamente sul regime fiscale (di esenzione o di imponibilità) applicato alle cessioni o locazioni dei beni immobili classificabili sotto il (comune) profilo catastale degli immobili strumentali.



## RISPOSTE

### 1. Risposta n. 565 del 1 dicembre 2020

Trattamento fiscale dei proventi da strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati (carried interest)

### 2. Risposta n. 567 del 4 dicembre 2020

Cessione nel "periodo di sospensione" di una partecipazione rivalutata - utilizzo del credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva versata

### 3. Risposta n. 568 del 9 dicembre 2020

Conferimento di partecipazioni - regime a 'realizzo controllato'

### 4. Risposta n. 574 del 10 dicembre 2020

Cessione ramo d'azienda

### 5. Risposta n. 586 del 15 dicembre 2020

Credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi

### 6. Risposta n. 587 del 15 dicembre 2020

Dividendi provenienti da paese black list

### 7. Risposta n. 591 del 15 dicembre 2020

Società di comodo

### 8. Risposta n. 593 del 15 dicembre 2020

Termini di emissione della nota di variazione

### 9. Risposta n. 608 del 18 dicembre 2020

Separazione delle attività nel settore immobiliare

### 10. Risposta n. 612 del 21 dicembre 2020

Rettifica della detrazione

### 11. Risposta n. 616 del 23 dicembre 2020

Ritenuta sui canoni per licenze a non residente anche in presenza di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni

### 12. Risposta n. 631 del 29 dicembre 2020

Autovetture in uso promiscuo ai dipendenti con IVA parzialmente indetraibile

### 13. Risposta n. 633 del 31 dicembre 2020

Conferimento di ramo di azienda di stabile organizzazione in Italia tra soggetti non residenti

### 14. Risposta n. 635 del 31 dicembre 2020

Operazione di scissione: il riparto delle posizioni soggettive

## **10. Risposta n. 612 del 21 dicembre 2020**

### ***Rettifica della detrazione***

Il caso specifico attiene a una società (Beta) che, prima di entrare a far parte del Gruppo Alfa, godeva di un diritto alla detrazione integrale dell'IVA sugli acquisti e che, a seguito dell'adesione al gruppo IVA ha perso del tutto.

Questo perché in sede di costituzione del Gruppo Alfa, era stata esercitata sia l'opzione per la separazione di alcune attività, sia l'opzione per la dispensa dagli adempimenti in relazione alle attività "non separate", e l'attività esercitata da Beta è confluita in quest'ultima.

L'istante, quindi si è posto il dubbio circa la corretta modalità per rettificare la detrazione IVA in sede di dichiarazione IVA relativa al 2019, sia con riferimento ai beni ammortizzabili, sia con riferimento ad alcuni servizi acquistati da Beta prima dell'ingresso nel Gruppo.

L'Agenzia ha ricordato che l'opzione per la dispensa dagli adempimenti, ha l'effetto di rendere indetraibile l'IVA assolta su tutti gli acquisti effettuati dal Gruppo, ove utilizzati nelle attività per le quali è efficace l'opzione medesima.

Nello specifico nell'ambito di un gruppo IVA, se in presenza di operazioni esenti si verifica una variazione della percentuale di detrazione superiore a dieci punti, il gruppo IVA deve eseguire la rettifica della detrazione IVA relativa a tutti i beni e i servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati, nonché relativa ai beni ammortizzabili per i quali non sono ancora trascorsi 4 anni da quello della loro entrata in funzione ovvero, se si tratta di beni immobili, 9 anni da quello della loro entrata in funzione.

Tale rettifica poi deve essere eseguita in un'unica soluzione nell'anno in cui opera il nuovo regime della detrazione.

## **11. Risposta n. 616 del 23 dicembre 2020**

### ***Ritenuta sui canoni per licenze a non residente anche in presenza di Convenzione contro le doppie imposizioni***

La società istante ha chiesto informazioni in merito all'applicazione della ritenuta sui canoni per licenze a non residente, anche in presenza di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che nell'ordinamento interno, l'applicazione delle imposte sui redditi nei confronti dei soggetti non residenti è disciplinata dall'articolo 23 del Testo unico delle imposte sui redditi, che alla lettera c) del comma 2 considera prodotti in Italia i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico se corrisposti da soggetti residenti in Italia.

Tali compensi assumo rilevanza fiscale in base a quanto previsto dall'articolo 67, comma 1, lettera g), del Tuir, secondo cui costituiscono redditi diversi i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, salvo il disposto della lettera b) del comma 2 dell'articolo 53 del medesimo testo unico.

Pertanto, i compensi in oggetto costituiscono redditi diversi ai sensi del predetto articolo 67 se il soggetto beneficiario di tale reddito non è l'autore o l'inventore del bene immateriale, ma ha acquisito il diritto allo sfruttamento economico dello stesso a titolo oneroso o a titolo gratuito.



## RISPOSTE

### 1. Risposta n. 565 del 1 dicembre 2020

Trattamento fiscale dei proventi da strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati (carried interest)

### 2. Risposta n. 567 del 4 dicembre 2020

Cessione nel "periodo di sospensione" di una partecipazione rivalutata - utilizzo del credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva versata

### 3. Risposta n. 568 del 9 dicembre 2020

Conferimento di partecipazioni - regime a 'realizzo controllato'

### 4. Risposta n. 574 del 10 dicembre 2020

Cessione ramo d'azienda

### 5. Risposta n. 586 del 15 dicembre 2020

Credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi

### 6. Risposta n. 587 del 15 dicembre 2020

Dividendi provenienti da paese black list

### 7. Risposta n. 591 del 15 dicembre 2020

Società di comodo

### 8. Risposta n. 593 del 15 dicembre 2020

Termini di emissione della nota di variazione

### 9. Risposta n. 608 del 18 dicembre 2020

Separazione delle attività nel settore immobiliare

### 10. Risposta n. 612 del 21 dicembre 2020

Rettifica della detrazione

### 11. Risposta n. 616 del 23 dicembre 2020

Ritenuta sui canoni per licenze a non residente anche in presenza di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni

### 12. Risposta n. 631 del 29 dicembre 2020

Autovetture in uso promiscuo ai dipendenti con IVA parzialmente indetraibile

### 13. Risposta n. 633 del 31 dicembre 2020

Conferimento di ramo di azienda di stabile organizzazione in Italia tra soggetti non residenti

### 14. Risposta n. 635 del 31 dicembre 2020

Operazione di scissione: il riparto delle posizioni soggettive

Costituiscono redditi di lavoro autonomo, invece, i compensi che derivano dalla utilizzazione economica dei predetti beni da parte dell'autore.

Inoltre, ai sensi dell'articolo 71, comma 1, del Tuir, i redditi di cui alla lettera g) del comma 1 dell'articolo 67 costituiscono reddito per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 25 per cento se i diritti dalla cui utilizzazione derivano sono stati acquistati a titolo oneroso.

Con specifico riferimento ai soggetti non residenti, è prevista l'applicazione di una ritenuta sui canoni corrisposti a titolo di diritto d'autore ai sensi dell'articolo 25 del DPR 600/1973 trenta per cento a titolo di imposta sulla parte imponibile del loro ammontare.

Infine, l'Agenzia ha precisato tale ritenuta sui canoni corrisposti a fronte dell'utilizzo di beni immateriali, si applica anche nei confronti dei soggetti che sono residenti in Stati con cui l'Italia ha concluso una Convenzione internazionale per evitare le doppie imposizioni, con una aliquota solitamente inferiore al 30 per cento, e salvo che la Convenzione stessa non preveda una tassazione esclusiva nello Stato di residenza del percettore.

## **12. Risposta n. 631 del 29 dicembre 2020**

### ***Autovetture in uso promiscuo ai dipendenti con IVA parzialmente indetraibile***

L'istante ha chiesto se sia possibile beneficiare della detrazione integrale dell'IVA relativa ai costi di acquisto e di impiego dei veicoli concessi in uso promiscuo al personale dipendente, tramite autofatturazione dell'IVA calcolata sull'intero importo del fringe benefit tassato in busta paga.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'art. 19-bis, comma 1, lettere c) e d), DPR n. 633/1972, riconosce nella misura del 40% l'ammontare di IVA detraibile relativa alle spese di acquisto e impiego dei "veicoli stradali a motore" utilizzati ad uso promiscuo.

La risoluzione n. 6/DPF del 20 febbraio 2008 ha chiarito che tale limitazione non opera per i veicoli che:

- formano oggetto dell'attività propria dell'impresa;
- sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, con conseguente onere della prova a carico del contribuente;
- sono impiegati dagli agenti e rappresentanti di commercio.

Il documento di prassi ha precisato, inoltre, che è possibile fruire della detrazione integrale dell'imposta anche in ipotesi di veicoli assegnati in uso promiscuo al personale dipendente in presenza di addebito a carico del lavoratore del corrispettivo relativo all'uso privato del veicolo.

In tal caso, infatti, l'utilizzo del veicolo può considerarsi integralmente inerente all'attività di impresa, stante la configurabilità di una prestazione di servizi resa dal datore di lavoro in favore del proprio dipendente dietro corrispettivo.

Qualora invece, l'assegnazione delle autovetture aziendali in uso promiscuo ai dipendenti avvenga senza un corrispettivo specifico addebitato per l'utilizzo dei mezzi in questione, non è possibile beneficiare della detraibilità integrale dell'IVA in quanto l'impiego dei veicoli in questione non configura un'operazione (prestazione di servizi) rilevante ai fini IVA.

Ne consegue che è preclusa anche la possibilità di detrarre integralmente l'IVA afferente ai veicoli utilizzati in uso promiscuo mediante autofatturazione, quale autoconsumo di servizi.



## RISPOSTE

### 1. Risposta n. 565 del 1 dicembre 2020

Trattamento fiscale dei proventi da strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati (carried interest)

### 2. Risposta n. 567 del 4 dicembre 2020

Cessione nel "periodo di sospensione" di una partecipazione rivalutata - utilizzo del credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva versata

### 3. Risposta n. 568 del 9 dicembre 2020

Conferimento di partecipazioni - regime a 'realizzo controllato'

### 4. Risposta n. 574 del 10 dicembre 2020

Cessione ramo d'azienda

### 5. Risposta n. 586 del 15 dicembre 2020

Credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi

### 6. Risposta n. 587 del 15 dicembre 2020

Dividendi provenienti da paese black list

### 7. Risposta n. 591 del 15 dicembre 2020

Società di comodo

### 8. Risposta n. 593 del 15 dicembre 2020

Termini di emissione della nota di variazione

### 9. Risposta n. 608 del 18 dicembre 2020

Separazione delle attività nel settore immobiliare

### 10. Risposta n. 612 del 21 dicembre 2020

Rettifica della detrazione

### 11. Risposta n. 616 del 23 dicembre 2020

Ritenuta sui canoni per licenze a non residente anche in presenza di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni

### 12. Risposta n. 631 del 29 dicembre 2020

Autovetture in uso promiscuo ai dipendenti con IVA parzialmente indetraibile

### 13. Risposta n. 633 del 31 dicembre 2020

Conferimento di ramo di azienda di stabile organizzazione in Italia tra soggetti non residenti

### 14. Risposta n. 635 del 31 dicembre 2020

Operazione di scissione: il riparto delle posizioni soggettive

### **13. Risposta n. 633 del 31 dicembre 2020**

#### ***Conferimento di ramo di azienda di stabile organizzazione in Italia tra soggetti non residenti***

L'operazione analizzata ha ad oggetto il conferimento dell'intera azienda di una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente a favore di un altro soggetto non residente.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in coerenza, con quanto previsto per le fusioni e le scissioni, la neutralità fiscale dei conferimenti di azienda intra-comunitari è regolata con un rimando alle disposizioni sul conferimento di cui all'articolo 176 del TUIR.

Infatti, l'articolo 176, comma 2, contiene una disposizione specifica in base alla quale la disciplina del conferimento d'azienda si applica anche se il conferente e/o il conferitario siano soggetti non residenti.

Ne consegue che i conferimenti aventi ad oggetto rami d'azienda afferenti a una stabile organizzazione in Italia di un soggetto comunitario, a favore di un soggetto residente in altro Stato membro, possono avvenire in regime di neutralità fiscale.

Nel conferimento in specie quindi, non si determina alcun realizzo delle plusvalenze o delle minusvalenze relative all'azienda oggetto del conferimento per quanto riguarda i beni effettivamente mantenuti in Italia e ivi confluiti in una (altra) stabile organizzazione, sempreché la conferitaria subentri nella posizione della conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda conferita.

Per quanto riguarda le conseguenze fiscali sui titoli ricevuti dal conferente, gli articoli da 179 a 181 non recano alcuna specifica disciplina in merito e solo l'articolo 176, comma 4, del TUIR stabilisce che le partecipazioni ricevute dai soggetti che hanno effettuato i conferimenti, in regime di neutralità fiscale, si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita e assumono quale loro valore fiscalmente riconosciuto, quello dell'azienda o del ramo d'azienda oggetto del conferimento.

Qualora invece la partecipazione ottenuta a fronte del conferimento, venga assegnata alla stabile organizzazione "conferente" e poi trasferita alla sua casa madre ovvero venga assegnata direttamente (all'atto del conferimento) alla casa madre, l'eventuale plusvalenza realizzata da detta stabile "conferente" sarà assoggettata ad imposizione e considerata esente (parzialmente) o, in alternativa, l'eventuale minusvalenza indeducibile, solo nel caso in cui la partecipazione in parola possieda i requisiti indicati dall'articolo 87 del TUIR.

### **14. Risposta n. 635 del 31 dicembre 2020**

#### ***Operazione di scissione: il riparto delle posizioni soggettive***

Nell'ambito di una scissione, la società ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento delle posizioni fiscali soggettive rappresentate dal diritto a effettuare le deduzioni fiscali derivanti dell'affrancamento operato dei maggiori valori iscritti degli asset iscritti nel bilancio a seguito della scissione.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito preliminarmente che l'articolo 173, comma 4, del TUIR regola il passaggio di alcune posizioni soggettive della scissa legate al frazionamento, sui soggetti coinvolti nell'operazione, di elementi patrimoniali anche eterogenei appartenenti al soggetto scisso.



#### RISPOSTE

1. Risposta n. 565 del 1 dicembre 2020

Trattamento fiscale dei proventi da strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati (carried interest)

2. Risposta n. 567 del 4 dicembre 2020

Cessione nel "periodo di sospensione" di una partecipazione rivalutata - utilizzo del credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva versata

3. Risposta n. 568 del 9 dicembre 2020

Conferimento di partecipazioni - regime a 'realizzo controllato'

4. Risposta n. 574 del 10 dicembre 2020

Cessione ramo d'azienda

5. Risposta n. 586 del 15 dicembre 2020

Credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi

6. Risposta n. 587 del 15 dicembre 2020

Dividendi provenienti da paese black list

7. Risposta n. 591 del 15 dicembre 2020

Società di comodo

8. Risposta n. 593 del 15 dicembre 2020

Termini di emissione della nota di variazione

9. Risposta n. 608 del 18 dicembre 2020

Separazione delle attività nel settore immobiliare

10. Risposta n. 612 del 21 dicembre 2020

Rettificazione della detrazione

11. Risposta n. 616 del 23 dicembre 2020

Ritenuta sui canoni per licenze a non residente anche in presenza di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni

12. Risposta n. 631 del 29 dicembre 2020

Autovetture in uso promiscuo ai dipendenti con IVA parzialmente indetraibile

13. Risposta n. 633 del 31 dicembre 2020

Conferimento di ramo di azienda di stabile organizzazione in Italia tra soggetti non residenti

14. Risposta n. 635 del 31 dicembre 2020

Operazione di scissione: il riparto delle posizioni soggettive

Con la locuzione generica "posizioni soggettive", si intende ogni situazione attiva e passiva generata dalla normativa sulle imposte dirette (IRES e IRAP) in capo alla scissa, ovverosia tutte quelle situazioni di potere e di dovere che avrebbero spiegato effetti nell'attività di misurazione del reddito della scissa nei periodi successivi alla scissione.

Il criterio di riparto delle posizioni soggettive tra i soggetti partecipanti a una scissione è basato sulla regola (generale) della ripartizione proporzionale corrispondente alle quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste per effetto della scissione, derogata (in via sussidiaria), in presenza di una connessione specifica, individuale o per insiemi, fra una singola posizione soggettiva e i suoi (uno o più) corrispondenti elementi patrimoniali interessati dalla scissione.

In sintesi, si possono verificare due "tipi" di posizioni soggettive:

- quelle non connesse a elementi del patrimonio scisso o rimasto (queste posizioni sono oggetto di ripartizione proporzionale);
- quelle connesse in modo specifico a singoli elementi o per insiemi a elementi del patrimonio scisso o rimasto (queste posizioni "seguono" il ramo aziendale o l'asset a cui si riferiscono).

Con riferimento alla regola della connessione specifica, essa si applica ogni qualvolta il diritto all'esercizio e al mantenimento della posizione soggettiva sia subordinato al "possesso" dell'asset che ne ha determinato la genesi ed è vincolato al mantenimento dello stesso.

Ne consegue che la rivalutazione effettuata e tutte le condizioni di contorno (effetti fiscali revocati in presenza di atti di realizzo anteriormente al quarto periodo di imposta successivo a quello del pagamento dell'imposta) si possono qualificare nella scissione come posizioni soggettive che seguono la regola sussidiaria di connessione al bene specifico.

Questo porta a ritenere cogente il rispetto del periodo di sorveglianza, costituito dai tre periodi di imposta successivi a quello in cui è avvenuto il pagamento dell'imposta sostitutiva, anche per la società destinataria del bene.

Infatti, conclude l'AGE, con la Circolare n. 57/E del 25 settembre 2008, in merito all'analoga previsione contenuta al comma 2-ter dell'articolo 176 del TUIR, è stato precisato che gli atti di realizzo, ai fini del recapture, devono intervenire entro la fine del terzo periodo d'imposta successivo a quello del pagamento dell'imposta sostitutiva.

Inoltre, sempre in base alla medesima Circolare, i "beni" devono intendersi realizzati in caso di alienazione, conferimento di beni, assegnazione ai soci, autoconsumo o destinazione a finalità estranee, mentre non rilevano i trasferimenti effettuati in occasione di operazioni fiscalmente neutrali (fusioni, scissioni e conferimenti d'azienda).

### **15. Risposta n. 638 del 31 dicembre 2020**

#### ***Deducibilità perdite su crediti cancellati in bilancio in base all'IFRS 9***

La società istante ha chiesto se gli elementi certi precisi, cui è subordinata la deducibilità delle perdite su crediti, sussistono non solo nei casi in cui la cancellazione del credito sia operata per effetto degli atti dispositivi o degli eventi estintivi indicati nel paragrafo 3.2.3 dell'IFRS 9.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'articolo 101, comma 5 del TUIR stabilisce che le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e che tali elementi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili.



### RISPOSTE

[15. Risposta n. 638 del 31 dicembre 2020](#)

Deducibilità perdite su crediti cancellati in bilancio in applicazione dell'IFRS 9

[16. Risposta n. 642 del 31 dicembre 2020](#)

Scissione parziale proporzionale: continuazione consolidato fiscale

[17. Risposta n. 643 del 31 dicembre 2020](#)

Credito R&S: trasferimento per fusione

Tale disposizione normativa è stata emanata in un contesto normativo in cui, per i soggetti IAS/IFRS, la cancellazione dei crediti in bilancio era regolata dallo IAS 39, che consentiva la derecognition di un'attività finanziaria nelle ipotesi di:

- scadenza dei diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dalla stessa;
- trasferimento dei diritti contrattuali a ricevere i flussi finanziari dell'attività finanziaria, realizzando il sostanziale trasferimento di tutti i rischi e benefici della proprietà dell'attività finanziaria;
- mantenimento dei diritti contrattuali a ricevere i flussi finanziari dell'attività finanziaria, con assunzione di un'obbligazione contrattuale a pagare i flussi finanziari a uno o più beneficiari, realizzando il sostanziale trasferimento di tutti i rischi e benefici della proprietà dell'attività finanziaria.

Tali considerazioni devono ritenersi applicabili anche a seguito dell'introduzione del nuovo principio contabile IFRS 9, il quale stabilisce che l'entità deve ridurre direttamente il valore contabile lordo dell'attività finanziaria quando non ha ragionevoli aspettative di recuperarla integralmente o parzialmente. La svalutazione costituisce un caso di eliminazione contabile.

In altri termini, considerato che l'ipotesi introdotta dall'IFRS 9 di riduzione del valore contabile del credito è basata su valutazioni di natura meramente estimativa, l'AGE ritiene che tale riduzione di valore non rientri nella presunzione di cui all'articolo 101, comma 5 del TUIR prevista in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili.

Diversamente, infatti, si attribuirebbe rilevanza reddituale a un fenomeno valutativo in assenza di una specifica previsione normativa e in deroga alla regola generale di irrilevanza delle valutazioni prevista negli articoli 83 e 110 del TUIR.

Tale conclusione, peraltro, appare coerente con quanto espressamente disciplinato dal legislatore in materia di riduzione di valore iscritta in bilancio in contropartita della rilevazione del fondo a copertura perdite per perdite attese su crediti di cui al paragrafo 5.5 dell'IFRS 9, in cui le rettifiche di valore derivanti da valutazioni sono assoggettate al regime ordinario delle svalutazioni dei crediti, ivi compresa la necessità di dimostrare gli elementi certi e precisi ai fini della deducibilità della perdita.

#### **16. Risposta n. 642 del 31 dicembre 2020**

##### ***Scissione parziale proporzionale: continuazione consolidato fiscale***

La società istante, ALPHA, ha chiesto se a seguito della sua scissione parziale proporzionale, il consolidato possa continuare in capo alla beneficiaria (BETA) poiché quest'ultima, all'esito della scissione, risulterà titolare di tutte le partecipazioni delle società, già detenuta da Alpha, appartenenti al consolidato.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per effetto della scissione, la società scissa "esce" definitivamente dal regime della tassazione di gruppo (avendo perso il controllo di tutte le sue consolidate) e la beneficiaria "subentra" in toto nella titolarità delle partecipazioni nelle società già consolidate dalla Società.

Il fatto che nei confronti della scissa, originaria consolidante, vengano meno gli effetti della tassazione di gruppo, non esclude la possibilità per la beneficiaria di "continuare" il consolidato già facente capo alla scissa (anteriormente alla scissione).

Infatti, la possibilità di chiedere (e di ottenere) la continuazione del consolidato da parte della beneficiaria non viene affatto subordinata alla permanenza in capo



#### RISPOSTE

##### 15. Risposta n. 638 del 31 dicembre 2020

Deducibilità perdite su crediti cancellati in bilancio in applicazione dell'IFRS 9

##### 16. Risposta n. 642 del 31 dicembre 2020

Scissione parziale proporzionale: continuazione consolidato fiscale

##### 17. Risposta n. 643 del 31 dicembre 2020

Credito R&S: trasferimento per fusione

alla scissa della qualifica di consolidante e della conseguente sua permanenza nella fiscal unit originaria (ancorché priva di alcune partecipate-consolidate).

Inoltre, alle eventuali partecipazioni non trasferite dalla società scissa alla beneficiaria si applica la norma, per cui la scissione non modifica gli effetti derivati dall'opzione alla tassazione di gruppo da parte della scissa.

Dunque, l'eventuale esistenza, in capo alla scissa, di partecipazioni non trasferite alla beneficiaria e il permanere dei requisiti per il consolidamento in relazione a dette partecipazioni sono condizioni che consentono l'altrettanta eventuale ma non necessaria continuazione del suo originario consolidato.

La loro mancanza, infatti, non assume alcuna rilevanza nei confronti della posizione della beneficiaria e non è ritenuta ostativa alla continuazione dell'originario consolidato in capo a quest'ultima, con riferimento naturalmente alle partecipazioni ad essa trasferite.

### **17. Risposta n. 643 del 31 dicembre 2020**

#### ***Credito R&S: trasferimento per fusione***

La società istante ha chiesto lumi sul trasferimento della titolarità del credito Ricerca & Sviluppo nell'ambito di una fusione.

L'AGE ha chiarito che il trasferimento della titolarità di un simile credito è ammissibile unicamente nei casi in cui specifiche norme prevedono, al verificarsi dell'operazione, una confusione di diritti e obblighi dei diversi soggetti giuridici interessati come ad esempio, nei casi di fusione, successione per decesso dell'imprenditore individuale, scissione.

Ugualmente i crediti di tal natura possono essere trasferiti nell'ambito della cessione del ramo d'azienda che lo ha generato.

L'AGE ha però precisato che anche il trasferimento dei crediti d'imposta (il Credito R&S nel caso di specie) attraverso una o più delle suddette operazioni, rimane soggetta alla verifica dei presupposti di fattispecie abusiva ex articolo 10-bis della L. n. 212 del 2000, pur in presenza del formale rispetto delle norme applicate.

\*\*\*\*\*

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 7 giugno 2021

**Dott.ssa Claudia De Falco**

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

**Dott. Alfredo Scaramuzza**

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

**Dott. Marco Fiorentino**

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



## RISPOSTE

[15. Risposta n. 638 del 31 dicembre 2020](#)

Deducibilità perdite su crediti cancellati in bilancio in applicazione dell'IFRS 9

[16. Risposta n. 642 del 31 dicembre 2020](#)

Scissione parziale proporzionale: continuazione consolidato fiscale

[17. Risposta n. 643 del 31 dicembre 2020](#)

Credito R&S: trasferimento per fusione

Fiorentino Associati sostiene

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



ASSOCIAZIONE CAMPANA DO.NO  
dolore no  
ONLUS



CODICE FISCALE  
**95033380635**

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

CON IL TUO  
**5xMille**

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

#### **DISCLAIMER**

*Il presente focus ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico, né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.*