

## ***SINTESI INTERPELLI FEBBRAIO 2023***

*Per vedere il testo completo dell'interpello, cliccare sulla scritta riportante il numero e la data corrispondenti*

### **Risposta n. 220 del 22/02/2023**

#### **Consolidato Nazionale – Modalità e limiti di utilizzo di crediti trasferiti [articolo 7, comma 1, lett. b) del DM 1° marzo 2018]**

*Sono chiesti chiarimenti in merito alla riportabilità a nuovo da parte di una società consolidante (anche nel Modello CNM per il 2021, tenuto conto che per tale periodo d'imposta non sussista alcun debito Ires) di un credito IVA ricevuto da una società controllata, esposto nel quadro NX del Modello CNM per il 2020; tale credito, non utilizzato in compensazione, è stato riportato in avanti nel quadro CC del Modello CNM per l'anno 2020. A giudizio dell'Agenzia delle Entrate, considerato che la società consolidante non ha utilizzato tale credito IVA né per la compensazione del saldo Ires 2020 né per il pagamento degli acconti relativi al periodo di imposta 2021, non è consentito provvedere al riporto a nuovo dell'eccedenza di credito non utilizzata. Dunque, tale credito IVA può essere utilizzato esclusivamente per compensare il debito IRES risultante a titolo di saldo e di acconto dalla dichiarazione dei redditi del consolidato (CNM).*

***Prassi correlata:*** Interpelli nn. 191/2019, 133/2021 e 543/2022 (tali interpelli - cfr. anche la Circolare n. 54/E/2004 - precisano che le società consolidate possono trasferire alla società consolidante crediti di imposta per un ammontare non superiore all'IRES risultante a titolo di saldo e di acconto dalla dichiarazione dei redditi del consolidato (entro il limite di Euro 2 milioni, a decorrere dal 2022).

### **Risposta n. 217 del 16/02/2023**

#### **IVA – Rinuncia alla richiesta di rimborso ai fini dell'esonero dalla presentazione della garanzia – Articolo 38-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633**

*Nel caso di specie, una Società identificata ai fini IVA in Italia (che ha ottenuto conferma nel 2022 dal Centro operativo di Pescara circa il completamento della procedura di rimborso) chiede chiarimenti in relazione alla rinuncia alla richiesta di rimborso IVA e all'esonero della presentazione della garanzia prevista dall'art. 38-bis, comma 4, del Decreto IVA, con riferimento all'eccedenza detraibile maturata nel 3° trimestre 2020. L'Agenzia delle Entrate ammette, come principi di carattere generale, la revocabilità della manifestazione di volontà sottesa alla richiesta di rimborso, con rinuncia alla stessa, nonché la modificabilità della richiesta formulata (nei limiti emendativi delle dichiarazioni annuali e con esclusione di eventuali duplicazioni da rimborso a riporto/utilizzo dell'eccedenza detraibile in compensazione).*

***Prassi e giurisprudenza correlata:*** Interpelli nn. 231/2020, 292/2020, 289/2021 e 328/2022; cfr. anche la Circolare n. 35/E/2015 che richiama la Circolare n. 25/E/2012, nella quale è chiarito che in analogia a quanto disposto per le imposte sul reddito e per l'IRAP può essere revocata in tutto o in parte la richiesta di rimborso IVA al fine di utilizzare il credito in compensazione, mediante presentazione di una dichiarazione integrativa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di imposta successivo (cfr. art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998. Cfr. anche Cass., Ordinanza 15180/2014)

### **Risposta n. 211 del 13/02/2023**

## **IVA – Rimborso – Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà – Articolo 38–bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633**

*L'Agenzia delle Entrate - nel caso di specie, una Società non UE intende presentare tramite il proprio rappresentante fiscale in Italia una richiesta di rimborso IVA per un ammontare superiore ad Euro 30.000 avvalendosi dell'esonero dalla garanzia -, confermando i chiarimenti già forniti con la Circolare n. 35/E/15, precisa che il rappresentante fiscale può sottoscrivere la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui all'art. 47 del D.P.R. n. 445/2000 solo qualora il soggetto titolare del credito sia UE, o sia residente in uno Stato extra UE con il quale esiste una convenzione internazionale. In tutti gli altri casi, la solidità patrimoniale del soggetto titolare del credito deve essere documentata mediante certificati, ovvero attestazioni, rilasciati dalla competente autorità estera, unitamente alla traduzione in lingua italiana autenticata dall'autorità consolare italiana.*

**Prassi correlata:** Circolare n. 35/E/15

### **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**

*La Società Istante ALFA (società francese non stabilita, ma identificata ai fini IVA in Italia nel 2022) chiede di conoscere 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, e 2) le condizioni che devono essere soddisfatte ai fini del c.d. periodo minimo di detenzione previsto dall'art. 2 del D.M. 13 dicembre 1979, n. 344. L'Agenzia delle Entrate, con riferimento a tale ultimo quesito, ribadisce che 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.*

**Prassi correlata:** Risoluzione n. 22/E/2005; Interpello n. 544/2022 (nel quale, incidentalmente, è chiarito che non è ammissibile il ricorso alla remissione in bonis per esercitare tardivamente l'opzione per la liquidazione IVA di gruppo)

### **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**

*L'interpello concerne una riorganizzazione (i.e. fusione) il cui effetto è quello aggregare alcuni FIA immobiliari istituiti in Italia e riservati ad investitori professionali, analizzandone i riflessi ai fini delle imposte dirette e indirette (i.e. a quanto è dato sapere, è la prima volta che sono pubblicati chiarimenti in ordine al regime fiscale applicabile all'aggregazione di fondi di investimento alternativi immobiliari, istituiti in Italia e gestiti da una stessa SGR). Per quanto concerne l'IRES, è evidenziato che la fusione in oggetto (priva di effetti traslativi, nonché di corrispettivi a favore dei cc.dd. "Quotisti"- i.e. tre distinte società di diritto olandese interamente partecipate) non genera né redditi di capitale né redditi diversi. Ai fini IVA (nel caso di specie, è stata istituita per ciascun Fondo una contabilità separata), i trasferimenti di immobili per effetto dell'operazione di riorganizzazione devono essere equiparati ai passaggi interni di beni tra attività separate.*

**Prassi e giurisprudenza correlata:** Circolari nn. 11/E/2011 e 2/E/2012; Cass., sentenze nn. 12062/2019, 29888/2020 e 16605/2010 (nella sentenza n. 29888/2020 è precisato che il fondo comune non può essere configurato come autonomo soggetto di diritto, in ragione dell'assenza di una struttura organizzativa minima, di rilevanza anche esterna)

### **Risposta n. 207 dell'8/02/2023**

#### **Gestione di ATM – Trattamento ai fini IVA**

*Nel caso di specie, la Società Istante ALFA (che si occupa dell'attività di gestione degli sportelli automatici – ATM - collocati in Italia, i.e. ALFA è la stabile organizzazione italiana di BETA che ha sede nei Paesi Bassi) chiede di conoscere la modalità di accertamento del luogo di stabilimento dei committenti privati che si avvalgono di tali ATM, ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione. L'Agenzia delle Entrate rimette alla Società ALFA la valutazione circa l'idoneità del c.d. BIN (Bank Identification Number) della carta di debito/credito quale criterio per stabilire il luogo di stabilimento del cliente privato consumatore.*

**Giurisprudenza unionale correlata:** CGUE, sentenza 3 ottobre 2019, C42/18

### **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**

*La Società ALFA - che ha stipulato con GAMMA, società di leasing, un contratto di sale & lease back avente ad oggetto un immobile per essere utilizzato dalla stessa (i.e. ALFA) secondo la destinazione d'uso di magazzino - chiede chiarimenti in merito al regime IVA applicabile. L'Agenzia delle Entrate (pur non esprimendosi con riferimento al trattamento IVA del contratto nella fattispecie oggetto di interpello) precisa che i principi espressi sul tema dalla giurisprudenza di legittimità non possono essere applicati in via generalizzata a tutte le operazioni di sale & lease back, dovendosi privilegiare invece una valutazione case by case (ad esempio, i chiarimenti resi dai giudici di legittimità nella sentenza n. 11023/2021 se e nella misura in cui le specifiche clausole del contratto di sale & lease back attribuiscono all'utilizzatore le prerogative essenziali riconducibili al proprietario)*

**Prassi e giurisprudenza unionale e nazionale correlata:** Risoluzione n. 3/E/2023; CGUE, sentenza 27 marzo 2019, Causa C-201/18; Cass., sentenze nn. 11023/2021, 17710/2021, 36076/2021 e 40930/2021

### **Risposta n. 203 del 7/02/2023**

#### **Errata applicazione dell'inversione contabile ex articolo 6, comma 9–bis3, del dlgs18 dicembre 1997, n. 471 – Recupero dell'IVA non detratta**

*L'interpello (il caso di specie riguarda la Società ALFA, concessionario dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, abilitata all'esercizio e alla raccolta a distanza di giochi pubblici, che ha acquistato da terzi una serie di servizi che sono necessari e indispensabili alla stessa raccolta) fornisce alcuni chiarimenti sull'errata applicazione del meccanismo dell'inversione contabile e sul recupero dell'IVA non detratta. L'Agenzia delle Entrate ribadisce che il cessionario/committente debitore dell'imposta può correggere l'errore commesso tramite delle annotazioni contabili di senso contrario a quelle erroneamente eseguite e che intende neutralizzare, salva l'ipotesi in cui non abbia potuto esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta (lo stesso vale nelle ipotesi in cui le operazioni siano soggette all'inversione contabile). La relativa normativa - precisa l'Interpello - prevede espressamente la possibilità di recuperare l'IVA non detratta tramite il ricorso alla nota di variazione, ove sussistano i tempi, ovvero in alternativa mediante la richiesta di rimborso.*

**Prassi correlata:** Interpelli nn. 477/2022, 760/2021 e 583/2020.

### **Risposta n. 202 del 7/02/2023**

#### **Articolo 44–bis del Decreto–legge del 30 aprile 2019 n. 34 - Individuazione del periodo d'imposta di riferimento per determinare le perdite fiscali rilevanti**

*L'Agenzia delle Entrate si pronuncia in merito all'individuazione del periodo di imposta al quale occorre fare riferimento al fine di determinare le perdite fiscali rilevanti con riferimento ad una operazione di fusione (nel caso di specie la Banca ALFA 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). È specificato che le perdite fiscali rilevanti ai fini della trasformazione in crediti di imposta delle DTA, a fronte della cessione dei crediti deteriorati - cfr. art. 44-bis, comma 1, D.L. 34/2019 - corrispondono a quelle "maturate" alla data di cessione dei crediti (i.e. perdite relative all'ultimo periodo di imposta chiuso anteriormente alla predetta data di cessione).*

**Prassi correlata:** Interpello n. 193/2021 (è illustrata la disciplina della trasformazione delle DTA in credito di imposta).

### **Risposta n. 201 del 7/02/2023**

#### **Regime delle "società di investimento immobiliare quotate" ("SIIQ"), previsto dall'art. 1, comma 119 ss., legge 27 dicembre 2006, n. 296 - Possibilità per la stabile organizzazione che possieda solo partecipazioni in SIINQ, in assenza di immobili, di optare per il Regime SIIQ, in presenza di tutti gli altri requisiti di legge e criteri di calcolo del cd. "Profit Test"**

*Si veda l'Interpello n. 195 del 7/02/2023, di cui di seguito.*

**Prassi correlata:** Circolare n. 8/E/2008 e n. 32/E/2015 nella quale è specificato che le SIIQ non assumono la veste di OICR, e pertanto dal punto di vista impositivo i redditi prodotti dalle stesse sono sottoposti ad imposizione secondo le regole di determinazione proprie del reddito di impresa, seppur adottando il particolare regime previsto per la c.d. gestione esente. Cfr. la Direttiva AIFM sui gestori di fondi di investimento alternativi (FIA), recepita in Italia dal Decreto Legislativo 4 marzo 2014, n. 44).

### **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**

*Sono forniti chiarimenti in relazione al regime patent box, con particolare riferimento al caso di una Società (i.e. ALFA) che 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 del suddetto Accordo riguarda un knowhow di processo tecnicoindustriale, il cui utilizzo è riferibile all'interezza 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. L'Agenzia delle Entrate specifica che tale perdita deve essere recuperata ad abbattimento dei redditi lordi agevolabili prodotti negli anni successivi, a cominciare dal 2018, fino al completo esaurimento. Con riferimento al 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 recapture della perdita maturata nel precedente periodo.*

**Prassi correlata:** Circolari nn. 36/E/2015 (è precisato che le perdite generate in vigenza del regime del Patent Box devono essere recuperate, fino al loro completo esaurimento, attraverso il meccanismo di "recapture") e 11/E/2016.

### 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"**

*Nel caso di specie, la Società ALFA (soggetto OIC adopter che adotta il principio di derivazione rafforzata) esercita attività di locazione di beni per la pulizia ad operatori professionali, ed acquista le relative attrezzature direttamente dai produttori. Al fine di finanziare tali acquisti, ALFA pone in essere 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; in alcuni casi, ALFA cede alla propria controllante BETA i prodotti acquistati realizzando una plusvalenza. L'Agenzia delle Entrate concorda con il trattamento contabile prospettato da ALFA (che assumerà pertanto rilievo anche ai fini IRES e IRAP), ossia la ripartizione di detta plusvalenza realizzata nel conto economico - sia nel caso del lease back che nel caso del lease back indiretto, per l'intervento della controllante BETA - in base alla tecnica dei risconti, in funzione della durata del contratto di locazione sottoscritto (cfr. art. 2425- bis, comma 4, c.c.).*

**Prassi correlata:** Risoluzione n. 77/E/2017; cfr., anche il punto 17 dell'OIC 11, nel quale si legge 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".

### 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**

*Si chiede di sapere se l'opzione per il regime SIIQ/SIINQ esercitata il 28 dicembre 2021 (a tale data, l'Istante non era in possesso dei requisiti richiesti dalla norma, sopravvenuti al 1° gennaio 2022 per effetto delle modifiche recate dalla Legge di bilancio 2022) possa intendersi correttamente perfezionata già dal periodo di imposta 2022, sanando il tardivo adempimento mediante la remissione in bonis, oppure se debba essere inviata una nuova comunicazione, al fine di esercitare l'opzione per il 1° gennaio 2023. L'Agenzia delle Entrate ritiene che ALFA sia in possesso del requisito soggettivo (i.e. forma giuridica) richiesto dalla normativa già all'inizio del primo periodo di imposta dal quale intende avvalersi del regime (i.e. 1° gennaio 2022), e pertanto possa applicare lo stesso a decorrere dal 2022. L'interpello si sofferma, inoltre, sui relativi obblighi comunicativi.*

**Prassi correlata:** Circolare n. 9/E/2022 (è precisato che possono qualificarsi come SIINQ non solo le società per azioni, ma anche le società in accomandita per azioni e le società a responsabilità limitata non quotate residenti nel territorio dello Stato, svolgenti anch'esse attività di locazione immobiliare in via prevalente, a condizione che il relativo capitale sociale non sia inferiore a euro 50.000, limite previsto per la costituzione delle società per azioni dall'art. 2327 c.c.)

### 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 forfetario della "tonnage tax", di cui agli articoli da 155 a 161 del TUIR**

*La Società ALFA (compagnia di navigazione specializzata nel trasporto marittimo, che ha aderito al regime della "Tonnage tax") ha effettuato un piano di investimenti finalizzati all'efficientamento energetico; inoltre, il Gruppo a cui tale Società appartiene intende implementare nuovi progetti finalizzati alla dimostrazione dell'efficienza energetica delle nuove navi, con l'obiettivo di ottenere i cc.dd. TEE, ossia i Titoli di Efficienza Energetica. L'Agenzia delle Entrate, partendo dall'assunto che tali titoli rappresentano uno strumento di incentivazione alla riduzione del consumo energetico, ritiene condivisibile la soluzione proposta dalla Società di assoggettare i componenti positivi di reddito originati dall'iscrizione in bilancio dei TEE al regime della Tonnage tax, essendo direttamente connessi ad operazioni riconducibili all'attività agevolata di trasporto marittimo.*

**Prassi correlata:** Circolare n. 72/E/2007; cfr. anche la piattaforma del Gestore Mercati Energetici (GME)

### **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**

*La Società istante ALFA - stabile organizzazione italiana di una società immobiliare di diritto francese quotata - che ha incorporato la società italiana BETA, che ha optato per il regime SIIQ, pone 4 quesiti in ordine alle modalità di determinazione del parametro di prevalenza reddituale (i.e. Profit Test), conseguenti all'obbligo di rilevare tra i proventi del Conto Economico della Branch SIIQ i flussi derivanti dalla distribuzione di riserve di capitale da parte delle società partecipate, in applicazione dei principi contabili nazionali e del c.d. "Metodo del Costo". A giudizio dell'Agenzia delle Entrate, la soluzione proposta da ALFA (volta a considerare irrilevante i componenti positivi di reddito in argomento ai fini del Profit Test) non appare condivisibile, in quanto non idonea a risolvere la presunta disparità di trattamento generata dalla scelta di un diverso metodo di contabilizzazione delle partecipazioni.*

**Prassi correlata:** Circolare n. 8/E/2008 e n. 32/E/2015 (in tale Circolare, sono stati forniti chiarimenti in relazione alle modalità di determinazione del parametro reddituale e sono stati individuati i componenti da escludere ai fini del Profit Test, partendo dalla ratio sottesa alle esclusioni individuate nel c.d. Decreto SIIQ)

### **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"**

*L'interpello fornisce chiarimenti in merito all'art. 5 del Decreto Patent Box - il quale prevede che "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) - nel caso di operazioni di acquisto di ramo di azienda. È specificato che la cessione di ramo di azienda non presenta la natura di operazione neutrale, con la conseguenza che la Società ALFA non ha titolo per subentrare nella posizione giuridica dei soggetti cedenti (e dunque non può automaticamente subentrare nell'opzione esercitata dal dante causa).*

***Prassi correlata:*** Circolari nn. 36/E/2015 e 11/E/2016 nella quale è specificato che le operazioni che consentono il subentro nella posizione del dante causa sono riconducibili alle sole operazioni di fusioni tra aziende, scissioni di aziende e conferimenti di aziende.

### **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.**

*L'Interpello fornisce chiarimenti sul credito di imposta previsto per le imprese energivore, nonché sul "Quadro Temporaneo Russia-Ucraina" di crisi per misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia a seguito dell'aggressione della Russia contro l'Ucraina (Comunicazione 2022/C 131 I/01). L'Agenzia delle Entrate - pur ritenendo che la questione non sia di sua competenza - specifica che l'assenza nella formulazione della norma [nel caso di specie, l'art. 4 del DL. 17/2022] di riferimenti espliciti all'applicabilità della disciplina contenuta nel suddetto "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".*

***Prassi correlata:*** Circolari nn. 13/E/2022 e 20/E/2022; cfr. anche il Quesito n. 5 delle FAQ del 26 novembre 2021, riportate nel portale "Energivori" disponibile sul sito di CSEA