

## SINTESI INTERPELLI MARZO 2023

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

### Risposta n. 269 del 30/03/2023

#### **Fondi pensione – Esternalizzazione funzioni fondamentali – Esenzione IVA – Recupero IVA medio tempore applicata – Mancata tempestiva emissione note di variazione – Rimborso ex articolo 30–ter**

*Il caso di specie è relativo ad una Società che presta, in regime di esternalizzazione a favore di Fondi pensione integrativi, servizi di revisione interna; tale funzione costituisce una funzione fondamentale, di cui tali Fondi devono dotarsi. Si chiedono chiarimenti (anche) in merito alle modalità di correzione delle fatture emesse nel 2021 in regime di imponibilità, e di recupero dell'IVA addebitata ai Fondi e versata in eccesso all'Erario, nel caso fosse riconosciuta l'esenzione ai servizi in questione. L'Agenzia delle Entrate ritiene che nel caso di specie si possa ricorrere all'emissione di apposita nota di variazione, di cui all'articolo 26 del Decreto IVA, con riferimento alle sole operazioni per le quali non risulta decorso il limite temporale di un anno dalla data di emissione della fattura.*

**Prassi correlata:** Risoluzione n. 114/E/2011 (sono richiamati i principi espressi dalla CGUE, con riferimento all'esenzione prevista dalla direttiva unionale per le operazioni di gestione dei fondi comuni di investimento. Per la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, la nozione di gestione di fondi comuni di investimento è una nozione autonoma del diritto unionale che non può essere delimitata dalla legislazione interna degli Stati Membri, ma che deve essere interpretata uniformemente al fine di evitare divergenze nell'applicazione del regime IVA da uno Stato Membro all'altro); cfr. anche Interpello n. 583/2022, che riconosce l'esenzione IVA all'esternalizzazione della funzione fondamentale di revisione interna, effettuata da un Fondo pensione nel rispetto delle condizioni previste dal D. Lgs. n. 252/2005.

### Risposta n. 268 del 29/03/2023

#### **IVA – Note di variazione in ipotesi di scioglimento dei contratti ex articolo 169–bis del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 – Articolo 26, comma 2, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633**

*L'Agenzia delle Entrate chiarisce il trattamento ai fini IVA delle note di variazione, nel caso di una Società titolare di concessione di gestione di un porto turistico (attualmente in concordato preventivo) che è stata autorizzata allo scioglimento dei contratti pendenti relativi ai diritti d'uso degli spazi acquei e delle opere a terra. È precisato che - in considerazione del fatto che le operazioni originariamente fatturate non hanno subito una variazione retroattiva a causa dell'avvenuto scioglimento dei contratti e che il corrispettivo originariamente fatturato è stato interamente incassato - non si possa procedere all'emissione di note di variazioni in diminuzione IVA, con riferimento alle operazioni già fatturate e incassate.*

**Prassi e giurisprudenza nazionale e unionale correlata:** Interpello n. 38/2023; Cass., sentenze nn. 8008/2022 e 26568/2020; CGUE, sentenze C-330/1995 e C-246/16 (l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta Direttiva - che riguarda i casi di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale e riduzione di prezzo dopo che l'operazione è stata effettuata - obbliga gli Stati membri a procedere alla riduzione della base imponibile e, quindi, dell'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo).

### Risposta n. 265 del 21/03/2023

## **Proventi distribuiti da un Fondo immobiliare – Esenzione da ritenuta, articolo 7, comma 3, decreto-legge n. 351 del 2001**

*Nel caso di specie (la Società Istante è una società lussemburghese che detiene il 100% di un Fondo Immobiliare chiuso italiano) si chiedono chiarimenti in ordine al regime di esenzione da ritenuta alla fonte sui proventi derivanti da un Fondo Immobiliare. Nello specifico, viene chiesto se il requisito della vigilanza (i.e. della SEC) debba essere verificato in capo all'Advisor, oppure anche o esclusivamente in capo ai cc.dd. General Partner. L'Agenzia delle Entrate, in aderenza a precedenti interventi di prassi, richiama i requisiti normativamente richiesti affinché i proventi da partecipazione in fondi immobiliari italiani percepiti da OICR esteri Whit List possano godere del regime di non imponibilità (i.e. l'OICR estero in base alla normativa vigente nello Stato in cui è istituito deve possedere i requisiti sostanziali e le finalità di investimento dei fondi e degli organismi italiani, a prescindere dalla forma giuridica e ancorché privo di soggettività tributaria, e a condizione che ci sia vigilanza sul fondo od organismo o sul soggetto incaricato della gestione).*

**Prassi correlata:** Risoluzione n. 54/E/2013; Circolare n. 2/E/2012 (cfr. anche la Risoluzione n. 78/E/2017, nella quale è stato chiarito che i fondi gestiti da Advisor disciplinati dall'Investment Adviser Act of 1940 e soggetti alla vigilanza della Securities and Exchange Commission – SEC - hanno gli stessi requisiti sostanziali nonché le stesse finalità di investimento dei fondi e degli organismi italiani).

## **Risposta n. 264 del 21/03/2023**

### **Imputazione temporale ai fini della determinazione della base imponibile IRES ed IRAP della sopravvenienza attiva derivante da una sentenza - Assoggettamento ad imposizione nell'esercizio di rilevazione contabile**

*Si chiede di sapere se l'imputazione temporale all'esercizio al 31 dicembre 2019 di una sopravvenienza attiva correlata allo stralcio dei debiti eseguita ai fini contabili possa assumere rilevanza anche ai fini della determinazione della base imponibile IRES ed IRAP per il 2019. È precisato che, nel caso di specie (relativo ad un soggetto OIC Adopter), tale componente positivo di reddito debba concorrere alla determinazione della base imponibile delle imposte dirette nell'esercizio in cui è stato contabilizzato. L'interpello si esprime anche sulla disposizione agevolativa prevista in materia di versamento IRAP (i.e. art. 24, comma 1, D.L. n. 34/2020, n. 34, il quale dispone che per i soggetti con ricavi non superiori a 250 milioni di euro non è dovuto il versamento del saldo dell'IRAP relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019, fermo restando il versamento dell'acconto dovuto per il medesimo periodo di imposta) e sulla disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato.*

**Prassi e giurisprudenza nazionale correlata:** Interpello n. 119/2018 (con riferimento ad un lodo arbitrale ICC, International Chamber of Commerce, l'Amministrazione finanziaria ha individuato la corretta imputazione temporale dei componenti positivi da esso derivanti - con rilevanza anche fiscale, trattandosi di soggetto OIC adopter - nell'esercizio in cui il lodo risulti definitivo e vincolante tra le parti, in base alle regole di arbitrato della Camera di Commercio internazionale); Cass., sentenze nn. 1310/1996 e 10981/2009 (la Corte di Cassazione riafferma il principio consolidato nel nostro ordinamento tributario dell'inderogabilità delle regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi; precisa inoltre che l'applicazione di detto principio non implica di per sé la conseguenza, parimenti vietata, della doppia imposizione, che è evitabile dal contribuente con la richiesta di restituzione della maggior imposta, la quale è proponibile nei limiti ordinari della prescrizione ex art. 2935 c.c. a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione alla annualità non di competenza).

## **Risposta n. 263 del 21/03/2023**

### **Operazione di finanziamento e scissione - Valutazione abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212**

*L'interpello si esprime sui (possibili) profili abusivi – ai fini delle imposte dirette - di una "concatenazione" di atti, nell'ambito dei quali assume rilevanza, in una fase intermedia, una scissione parziale e proporzionale a favore di una società beneficiaria con la stessa compagine della società scindenda, avente ad oggetto unicamente liquidità. Come rappresentato nell'Interpello, la concatenazione dei fatti e degli atti precedenti e successivi alla scissione dimostra come gli stessi siano preordinati all'estinzione del debito da finanziamento che la beneficiaria ha nei riguardi della società scindenda, almeno sino a concorrenza dell'importo di tale debito. L'Agenzia delle Entrate ritiene tale concatenazione di atti abusiva: uno dei motivi adottati a tal fine è che la prospetta scissione non risponde ad alcuna esigenza di riorganizzazione aziendale né della società scindenda, né della beneficiaria, ma determina esclusivamente la patrimonializzazione della beneficiaria attuata (fino a concorrenza del debito da finanziamento), in violazione delle norme che prevedono la tassazione dei dividendi distribuiti.*

**Prassi e giurisprudenza nazionale correlata:** Risoluzioni nn. 97/E/2017, 52/E/2015 e 56/E/2007; Cass., civile sez. lav., sentenza n. 9897/1998; Cass. Sezione penale, Sezione V, n. 10201/2013.

### **Risposta n. 262 del 21/03/2023**

#### **Aiuto alla crescita economica – Articolo 5, comma 8, D.M. 3 agosto 2017 – Conferimento di ramo d'azienda e cessione di partecipazioni**

*Sono forniti chiarimenti in relazione alla disciplina ACE in un processo di riorganizzazione finalizzato all'ingresso in un gruppo di alcuni Fondi di private equity (i.e. conferimento a valori correnti di un ramo di azienda in una NewCo e cessione ad una società veicolo delle relative partecipazioni). L'Agenzia delle Entrate precisa che al fine di evitare che si generino asimmetrie nel calcolo della base ACE, a prescindere dalla tecnica contabile adottata al momento della cessione delle partecipazioni oggetto di conferimento, l'eventuale incremento di capitale proprio ai fini ACE deve essere sempre considerato pari alla differenza tra il corrispettivo della cessione delle partecipazioni nella conferitaria e il valore contabile dei beni che la componevano esistenti in capo al conferente prima dell'originario conferimento. In ipotesi di cessione di una quota di tali partecipazioni, tale calcolo deve essere parametrato alla percentuale di partecipazioni oggetto di cessione (nel caso di specie, 50%).*

### **Risposta n. 261 del 21/03/2023**

#### **Credito d'imposta imprese "non energivore" – Autoconsumo di energia elettrica – Decreto-legge del 21 marzo 2022, n. 21**

*Si chiede di sapere se una Società (non energivora e non gasivora), che mediante un cogeneratore a gas produce energia elettrica che viene interamente utilizzata per autoconsumo, possa fruire del credito di imposta (i.e. credito d'imposta imprese "non energivore", cfr. art. 3, d.l. n. 21/2022, e art. 6, comma 3, d.l. n. 115/2022), in relazione all'energia auto consumata nel secondo e terzo trimestre 2022. L'Agenzia delle Entrate, sulla base dell'interpretazione letterale delle norme sopra citate, esclude la possibilità che tale Società possa fruire del credito di imposta in relazione all'energia elettrica oggetto di autoconsumo.*

### **Risposta n. 260 del 21/03/2023**

**Articolo 11, comma 1, lett. c), legge 27 luglio 2000, n.212 - Operazione di conferimento di ramo d'azienda a favore di una società neocostituita, seguito dalla cessione della partecipazione totalitaria in quest'ultima a favore di una società terza ed indipendente e stipula di un contratto d'affitto d'azienda tra la società neocostituita e la medesima società acquirente**

*Nel caso di specie è prospettata un'operazione straordinaria che si caratterizza per la seguente concatenazione di atti societari: 1) conferimento di un ramo di azienda in una NewCo; 2) cessione della partecipazione totalitaria della NewCo alla Società Istante; 3) stipulazione di un contratto di affitto di un "sotto ramo d'azienda" tra la NewCo e la Società Istante. Tale contratto di affitto prevede una clausola derogatoria dell'art. 2561, comma 2, c.c., in base alla quale sarà la NewCo a iscrivere, ammortizzare e dedurre i beni inclusi nel ramo d'azienda. L'Agenzia delle Entrate precisa che il conferimento in neutralità fiscale (art. 176 TUIR) e la successiva cessione della partecipazione in regime PEX rappresenta una legittima modalità indiretta di circolazione d'azienda, alternativa alla cessione diretta. Inoltre, afferma che l'art. 102, comma 8, TUIR (in tema di ammortamento dei beni materiali) riconosce piena valenza fiscale agli effetti derivanti dall'applicazione della clausola derogatoria, di cui al citato art. 2561, comma 2, cc.*

**Prassi correlata:** Risoluzione n. 97/2017 (un trasferimento di azienda o di ramo di azienda può avvenire sia in modo diretto, attraverso un atto di cessione d'azienda/ramo d'azienda, sia in modo indiretto, attraverso la cessione della partecipazione di un soggetto societario "contenente" l'azienda) e Interpello n. 138/2019.

### **Risposta n. 259 del 21/03/2023**

**Credito d'imposta per imprese non energivore e non gasivore – Determinazione dell'agevolazione – Articoli 3 e 4 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della legge 20 maggio 2022, n. 51, e successivi interventi normativi**

*Il caso di specie concerne una Società che utilizza, nei propri processi industriali e come fonte di riscaldamento dei propri locali l'energia termica, acquistata sotto forma di vapore da una società partecipata, che la produce a partire dal gas naturale. Il corrispettivo corrisposto per l'acquisto dell'energia termica è indicizzato al prezzo del gas. Come precisato nell'Interpello, il credito di imposta previsto per l'acquisto di gas naturale previsto a favore delle imprese non gasivore è circoscritto al solo gas naturale; ne consegue che la Società Istante (peraltro non intestataria dei POD e dei PDR collegati all'utenza del gas) non potrà usufruire dei crediti di imposta previsti per le imprese non gasivore.*

**Prassi correlata:** Circolari nn. 36/E/2022, 25/E/2022 e 13/E/2022; cfr. anche Interpello n. 597/2022, dove è precisato che la presenza di un meccanismo di rivalutazione dei corrispettivi dovuti da una società per l'acquisto di energia termica e il conseguente addebito di un maggior costo legati ad un processo di indicizzazione non possono essere assimilati ad un vero e proprio ribaltamento del costo del gas, restando estranei al meccanismo di calcolo dell'agevolazione delineato dal Legislatore.

### **Risposta n. 258 del 21/03/2023**

**Credito d'imposta per le imprese non energivore – Possibilità di fruire del beneficio anche per le imprese in amministrazione straordinaria – Articolo 3 del decreto-legge 21 marzo 2022 n. 21 convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51 e successivi interventi normativi**

*Sono chiesti chiarimenti in ordine alla fruibilità da parte di una Società non energivora (in procedura di amministrazione straordinaria per le grandi imprese in crisi avente la finalità di risanamento della società con continuazione dell'esercizio d'impresa) del credito di imposta di cui all'art. 3 del D.L. n. 21/2022. L'Agenzia delle Entrate precisa che, in assenza di un'espressa preclusione normativa alla fruizione del credito di imposta in argomento da parte delle società in difficoltà, possano beneficiare dello stesso sia gli enti commerciali sia gli enti non commerciali, nel presupposto che esercitino anche un'attività commerciale. Con la conseguenza che, nel caso di specie, la Società Istante (sottoposta alla procedura di amministrazione*

straordinaria volta alla prosecuzione dell'esercizio dell'attività d'impresa e al mantenimento della forza lavoro occupata) potrà fruire del credito di imposta per le imprese non energivore.

**Prassi correlata:** Risoluzioni nn. 64/E/2011 e 115/E/2002; sito <https://www.rna.gov.it/>, FAQ 14, dove si precisa che il credito di imposta spetta anche alle imprese in difficoltà; cfr. anche Circolari nn. 5/E/2016 (è precisato che sono esclusi dal novero dei beneficiari del credito i soggetti sottoposti a procedure concorsuali non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica, così come avviene tipicamente nel caso di fallimento e di liquidazione coatta) e 9/E/2021.

## **Risposta n. 257 del 20/03/2023**

### **Aliquota IVA dispositivi medici – n. 114) della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633**

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che la cessione di un prodotto oftalmico in formato monodose è soggetta ad aliquota IVA del 10% (prodotto classificato nella Voce 3004, effettuata da ADM).

**Prassi correlata:** Capitolo 30 della Nomenclatura combinata di cui all'allegato I del Regolamento di esecuzione (UE) 2017/1925 della Commissione del 12 ottobre 2017, che modifica l'allegato I del Regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica e alla tariffa doganale comune; tale Capitolo riguarda i Prodotti farmaceutici, e in particolare la voce 3004 - Medicamenti (esclusi i prodotti della voce 3002, 3005, e 3006) costituiti da prodotti anche miscelati, preparati per scopi terapeutici o profilattici, presentati sotto forma di dosi (compresi i prodotti destinati alla somministrazione per assorbimento percutaneo) o condizionati per la vendita al minuto; cfr. Interpelli nn. 51/2022, 646/2021, 607/2020, 220/2020 e 32/2020).

## **Risposta n. 256 del 17/03/2023**

### **IRES - Interpretazione del combinato disposto dei commi 3-bis, lett. b) e 3-ter dell'articolo 89 del TUIR - Esenzione della remunerazione derivante da partecipazioni avente i requisiti per l'applicazione del regime della Direttiva "madre-figlia"**

L'Interpello concerne il regime di esenzione da ritenuta nel caso di partecipazioni che hanno i requisiti per poter beneficiare della Direttiva Madre -Figlia. È precisato che, ai fini dell'assimilazione alle azioni, le partecipazioni emesse da soggetti non residenti devono presentare le seguenti caratteristiche: 1) la relativa remunerazione deve essere costituita esclusivamente da utili, ossia deve essere rappresentativa di una partecipazione ai risultati economici della società emittente; 2) tale remunerazione deve essere totalmente indeducibile dal reddito della società emittente, secondo le regole proprie vigenti nel Paese estero di residenza. Tale quadro normativo non è mutato a seguito della riforma del 2016 (i.e. art. 26, L. 122/2016), che ha modificato l'articolo 89 TUIR, introducendo nel testo normativo i commi 3-bis e 3-ter).

**Prassi correlata e dottrina notarile:** Circolari nn. 4/E/2006, 26/E/2004; Massima n. 189 emessa il 16 giugno 2020 dal Consiglio notarile di Milano (la Circolare n. 4/E precisa che i sopra citati 2 requisiti (i.e. "doppio equity") devono sussistere sia ai fini dell'assimilazione alle azioni degli strumenti finanziari esteri sia ai fini dell'assimilazione delle azioni estere, ossia delle vere e proprie partecipazioni al capitale o al patrimonio di società estere).

## **Risposta n. 254 del 17/03/2023**

### **Trattamento IVA di lavori di manutenzione ordinaria da eseguirsi su imbarcazione in regime di temporanea importazione**

Sono forniti chiarimenti in ordine al regime IVA applicabile ai lavori di manutenzione ordinaria eseguite su una imbarcazione (utilizzata per fini privati), introdotta in Italia in regime di temporanea importazione. L'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato la normativa di riferimento, precisa che essendo tale imbarcazione un bene di provenienza estera non ancora definitivamente importato e trattandosi di lavori di manutenzioni ordinaria, possa essere applicato (agli stessi) il regime di non imponibilità, di cui all'art. 9,

comma 1, n. 9, del Decreto IVA. Inoltre, qualora la prestazione sia già stata assoggettata ad IVA il soggetto estero dovrà agire nei confronti dei fornitori per ottenerne il rimborso dell'imposta.

**Prassi correlata:** Nota AdE, Protocollo n. 173272/2022 (è precisato che gli interventi di ordinaria manutenzione da effettuarsi sull'imbarcazione, attualmente in regime di temporanea importazione, possano fruire del regime di non imponibilità previsto dall'art. 9, comma 1, n. 9 del decreto IVA). Cfr. anche Risoluzione n. 47/2001 nella quale è stato precisato che il Legislatore tributario non ha subordinato l'applicazione del regime di non imponibilità ad uno specifico regime doganale, ma ha inteso individuare i trattamenti (i.e. lavorazioni effettuate in Italia) sui beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati (i.e. in temporanea importazione), ovvero su beni nazionali, nazionalizzati e comunitari, che possono fruire, al ricorrere delle relative condizioni, del regime di non imponibilità.

## **Risposta n. 253 del 17/03/2023**

### **Chiarimenti in merito alle modalità di versamento dell'IVA relativa ad annualità precedenti da parte di un soggetto non identificato in Italia**

La fattispecie concerne una Società (che ha aderito al regime OSS dal 1° gennaio 2022) stabilita nell'UE che offre ai propri clienti, business e privati, prestazioni di servizi di telecomunicazione, servizi di tele-radiodiffusione e servizi elettronici; tale Società ha errato nell'individuare il luogo di imponibilità IVA delle prestazioni di servizi erogate nel periodo di imposta 2016-2021 a committenti non soggetti passivi stabiliti in Italia. L'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato la normativa di riferimento, non ritiene percorribile poter utilizzare il regime OSS per regolarizzare il debito IVA relativo alle prestazioni di servizi elettronici rese nel periodo 2016-2021 a privati consumatori stabiliti nello Stato. Ne consegue che la Società dovrà verificare con il proprio Stato di identificazione la possibilità di effettuare una registrazione tardiva al MOSS, al fine di regolarizzare l'imposta dovuta in Italia.

**Prassi correlata:** Circolare n. 22/E/2016, relativa alle prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici, Territorialità, e al Regime speciale del Mini One Stop Shop (MOSS).

## **Risposta n. 250 del 16/03/2023**

### **Inopponibilità del contratto di rent to buy alla procedura esecutiva – obblighi di fatturazione e di versamento IVA – articoli 21, comma 1, e 17, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972**

Nel caso di specie, con una procedura esecutiva avviata nei confronti della Società BETA e di una persona fisica da parte di un ente creditizio, è stato disposto il pignoramento degli immobili da questi posseduti, oggetto di due contratti di rent to buy stipulati con un'altra Società (i.e. DELTA), la quale a sua volta ha sublocato tali immobili a soggetti terzi. È emersa una sproporzione tra i canoni di locazione stipulati con terzi conduttori e quanto previsto nei suddetti contratti di rent to buy. A giudizio dell'Agenzia delle Entrate, la Società BETA (ovvero, nell'ipotesi di sua inerzia il custode giudiziale) dovrà fatturare a titolo di canoni di godimento del contratto di rent to buy nei confronti di DELTA l'importo rideterminato dal Giudice dell'Esecuzione pari ai canoni di locazione; si dovrà dare evidenza nella parte descrittiva del documento contabile che il pagamento viene eseguito direttamente dai terzi conduttori, versando l'IVA relativa.

**Prassi correlata:** Circolare n. 14/E/2019; Risoluzioni nn. 62/E/2006 e 158/E/2005.

## **Risposta n. 249 del 13/03/2023**

### **Qualificazione di proventi derivati da un piano di performance share**

L'interpello si esprime sui profili fiscali di un piano di performance share, nel caso di una Società che è entrata a far parte di un Gruppo che ha adottato un piano di performance share per gli anni dal 2019 al 2023; tale piano prevede l'assegnazione di un premio in forma di attribuzione gratuita di azioni proprie della Società per l'amministratore delegato e parte del management. Come si legge nell'Interpello, tale Società nel 2018 è stata oggetto di un'operazione di acquisizione quale società target da parte di una Special Purpose

*Acquisition Company quotata al listino Euronext Growth Milan e successivamente oggetto di fusione inversa della SPAC. È precisato che le azioni assegnate al management non costituiscono reddito di natura finanziaria, dal momento che nel caso di specie non si assiste al conseguimento di proventi derivanti da strumenti finanziari con diritti patrimoniali rafforzati, ma alla mera assegnazione delle azioni della Società. L'assegnazione e il trasferimento delle azioni al management a titolo di premio deve, pertanto, qualificarsi come reddito di lavoro dipendente o assimilato, in relazione al quale la Società deve assumere e adempiere agli obblighi del sostituto di imposta.*

**Prassi correlata:** Circolare n. 25/E/2017 (è precisato che nel caso di specie le azioni ricevute dall'amministratore delegato e dai manager non costituiscono il rendimento di uno strumento finanziario avente diritti patrimoniali rafforzati, con la conseguenza che non è possibile invocare la presunzione di cui all'art. 60 del Decreto-legge n. 50/2017, c.d. carried interest).

## **Risposta n. 243 del 7/03/2023**

### **Vincoli di investimento in società quotate – PIR Alternativi – Articolo 13-bis, comma 2-bis, decreto-legge 26/10/2019, n. 124**

*L'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in relazione ai PIR Alternativi, con particolare riferimento ai cc.dd. "vincoli di investimento" (nel caso di specie, la Società Istante è una SGR fiscalmente residente in Italia che gestisce un FIA, riservato mobiliare, che opera nel settore del private equity). L'Agenzia delle Entrate osserva che ad oggi è possibile costituire esclusivamente PIR 3.0 (ordinari) e PIR Alternativi; qualora gli investimenti conferiti nel PIR siano costituiti anche esclusivamente da quote ovvero azioni di un OICR PIR compliant alla normativa PIR, ai fini della verifica dei vincoli di investimento in capo a quest'ultimo si potrà fare riferimento alla politica di investimento indicata nel regolamento di gestione dell'OICR italiano, o nel caso di OICR estero alla documentazione di offerta pubblicata. Inoltre, la SGR è tenuta a verificare le caratteristiche degli investimenti dell'attivo del Fondo alla data di acquisto.*

**Prassi correlata:** sono forniti chiarimenti in merito alla disciplina fiscale dei PIR nelle Circolari nn. 10/E/2022, 19/E/2021 e 3/E/2018 (si considerano investimenti qualificati anche le quote o azioni di OICR residenti nel territorio dello Stato o in Stati UE o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo che rispettano i vincoli di investimento dell'attivo in strumenti finanziari "qualificati" nel rispetto delle condizioni poste dalla normativa PIR, cd. "OICR PIR compliant). La Circolare n. 19/E chiarisce che, con riferimento specifico ai FIA chiusi ("riservati" e "non riservati"), il regime PIR si applica sin dall'avvio del fondo, durante la fase temporale necessaria al raggiungimento degli obiettivi di composizione del portafoglio stabilita nel regolamento o nei documenti costitutivi del fondo, in funzione della sua politica di investimento).

## **Risposta n. 242 del 6/03/2023**

### **Stabile organizzazione – Corretta individuazione dell'attività svolta in Italia, servizi di investimento, ente creditizio – Iscrizione all'albo tenuto da Banca d'Italia ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del TUB – Disciplina fiscale ai fini IRES e IRAP**

*Il quesito oggetto di interpello concerne la possibilità per una stabile organizzazione italiana di un ente creditizio comunitario di applicare la disciplina IRES e IRAP tipica delle imprese di investimento, e non quella specifica delle banche in ragione della circostanza per cui non avrebbe svolto alcuna delle attività tipiche delle banche. È di diverso avviso l'Agenzia delle Entrate che ritiene che detta stabile organizzazione debba determinare il proprio reddito sulla base dell'apposito rendiconto economico e patrimoniale redatto secondo gli schemi di bilancio delle banche, introdotti dal Provvedimento della Banca d'Italia del 22 dicembre 2005, nonché applicare tutte le regole previste per gli enti creditizi ai fini IRES e IRAP (compresa l'addizionale del 3,5% prevista per gli intermediari finanziari, dalla quale per espressa previsione di legge sono escluse le sole*

società di gestione dei fondi comuni di investimento e le SIM). Infatti, tale stabile organizzazione a partire dal 2021 risulta iscritta nell'apposito albo tenuto da Banca d'Italia in qualità di succursale di banca comunitaria, e come tale è autorizzata a svolgere tutte le attività svolte dalle Banche in Italia.

**Prassi correlata:** Interpello n. 179/2022

### **Risposta n. 241 del 6/03/2023**

#### **Credito d'imposta per imprese non energivore – Individuazione del parametro iniziale di riferimento in caso di fusione – Articolo 3 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 e successivi interventi normativi**

*L'Interpello interviene sulla disciplina del credito di imposta previsto per le imprese non energivore, nel contesto di una operazione di fusione per incorporazione (nel caso di specie, una Società nel corso del 2021 ha fuso per incorporazione le sue due società controllate). L'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato la normativa e la prassi di riferimento, ribadisce che la spettanza del credito è collegata alla titolarità del POD, con la conseguenza che non è possibile utilizzare i dati di consumo relativi a POD intestati alle singole società incorporate. Detto altrimenti, la Società non può utilizzare i dati di consumo relativi a POD intestati a tali società, in quanto soggetti giuridici intestatari in via autonoma di diverse utenze nel periodo antecedente all'operazione di riorganizzazione.*

**Prassi correlata:** Quesito 5, FAQ del 26 novembre 2021 relative al DM 21 dicembre 2017, riportate nel portale "Energivori" disponibile sul sito di CSEA (è precisato che il Legislatore ha essenzialmente collegato la spettanza del beneficio alla titolarità del POD da parte dell'impresa). Cfr. anche l'Interpello n. 512/2022.

### **Risposta n. 240 del 6/03/2023**

#### **Sopravvenienze attive – Proventi derivanti da insussistenza di passività – Art. 88 TUIR**

*Sono forniti chiarimenti in ordine al trattamento fiscale dei proventi derivanti da insussistenza di passività; è precisato che ai fini della disciplina prevista dall'art. 88 TUIR rilevano i) il carattere sopravvenuto del c.d. "fatto generatore", nonché ii) la stretta relazione con un componente economico (o con una passività patrimoniale) che abbia concorso alla formazione del reddito imponibile in un periodo precedente l'insorgere della sopravvenienza stessa.*

**Prassi correlata:** Interpello n. 71/2019 (con riferimento ad una fattispecie avente ad oggetto la tassazione di sopravvenienze attive emergenti dalla cancellazione di debiti iscritti in bilancio, a seguito del disconoscimento ai fini fiscali di costi in precedenza imputati al conto economico, è stato chiarito che tale sopravvenienza non costituiva un componente di reddito tassabile, ai sensi dell'art. 88 TUIR; non costituisce sopravvenienza attiva tassabile l'insussistenza di una passività derivante da componenti che non hanno concorso a formare il reddito imponibile); cfr. anche Risoluzione n. 813/1979 e Circolare n. 73/E/1994.

### **Risposta n. 239 del 6/03/2023**

#### **IVA – Aliquota del 5% somministrazioni di energia termica prodotta con gas metano tramite rete di teleriscaldamento con riferimento al periodo 1° ottobre 2022 – 31 dicembre 2022**

*La Società Istante (che opera nel settore energetico, occupandosi principalmente della gestione, manutenzione, conduzione e potenziamento di impianti di centrali termiche, cogenerazione e teleriscaldamento, nell'ambito della produzione e distribuzione di energia elettrica e termica) pone vari quesiti: in particolare, in uno di questi si chiede di sapere se trovi applicazione l'aliquota IVA ridotta 5% (cfr.*

art. 5, comma 2, Decreto "Aiuti-bis") all'energia termica prodotta esclusivamente mediante la combustione di gas naturale anche nel caso in cui sia fornita attraverso una rete di teleriscaldamento, ma non nell'ambito del Servizio Energia. L'Agenzia delle Entrate precisa che tale aliquota ridotta non trova applicazione nel caso di specie, in quanto la somministrazione di energia termica prodotta con gas metano attraverso una rete di teleriscaldamento nell'ambito di contratti diversi dal contratto "Servizio Energia" non rientra nell'ambito applicativo dell'art. 5, comma 2, citato (che è da intendersi come quale norma agevolativa di stretta interpretazione, non suscettibile pertanto di interpretazione estensiva).

**Prassi e giurisprudenza unionale correlata:** Circolari nn. 20/E/2022 e 17/E/2021; Risoluzioni nn. 47/E/2022 e 284/E/2022; CGUE, sentenze C-492/08, C-573/15 e C-44/11 (è precisato che le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione, e non vi è spazio per ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni dalle stesse espressamente considerati).

## **Risposta n. 235 del 2/03/2023**

### **Articolo 172 del TUIR. Costi di transazione imputati ad incremento del valore fiscale della partecipazione, ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), del TUIR**

Si chiede di conoscere il trattamento fiscale applicabile ai costi di transazione (si tratta di costi di intermediazione bancaria e finanziaria, commissioni, ecc.) sostenuti nel corso del 2021 da una Società – Bidco - relativi all'operazione di acquisizione di una partecipazione totalitaria in altra Società, seguita da una fusione per incorporazione. È precisato che, nel presupposto che Bidco abbia correttamente rappresentato in bilancio gli oneri in esame, gli stessi se capitalizzati al valore delle partecipazioni incrementano il valore fiscale della sopra citata partecipazione totalitaria. Ai fini IRAP, detti costi mantengono la loro originaria classificazione quali costi accessori rispetto al costo della partecipazione acquisita, e quindi non concorreranno alla formazione della base imponibile del tributo regionale.

**Prassi correlata:** Interpello n. 166/2022 (relativo alla deducibilità di costi sostenuti da una società "bidco" (OIC adopter) per l'acquisizione di una società "target" (IAS adopter), la quale, nel corso del medesimo esercizio, aveva incorporato mediante fusione inversa la controllante con effetti contabili e fiscali retrodatati. L'Agenzia delle Entrate conferma la deducibilità degli oneri imputati a conto economico nel presupposto che la Società Istante avesse correttamente rappresentato in bilancio gli oneri in esame).

## **Risposta n. 233 del 1/03/2023**

### **Interpello antiabuso – Valutazione antiabuso di una scissione parziale non proporzionale asimmetrica di disponibilità liquide, immobili e relativi rapporti contrattuali nell'ambito di un processo di spin-off immobiliare – Articolo 173, comma 1, del TUIR ed articolo 4, comma 1, lett. b) del D.P.R. n. 131/1986**

L'Agenzia delle Entrate fornisce alcuni chiarimenti in ordine alla abusività di una scissione parziale non proporzionale asimmetrica (finalizzata, tra l'altro, ad attribuire il ramo immobiliare a una società già operativa nel settore della gestione immobiliare) chiarendo, in linea con precedenti interventi di prassi, che non può essere considerata abusiva la scissione in cui le finalità muovono da interessi propri delle società coinvolte, e non dai singoli soci. Peraltro, nel caso di specie, la scissione costituisce un'operazione finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale, e nessun asset societario sarà utilizzato per raggiungere obiettivi personali, familiari dei soci o comunque estranei all'esercizio dell'attività di impresa.

**Prassi correlata:** Interpello n. 496/2022 (relativo ad una operazione di scissione preceduta da un conferimento ai sensi dell'art. 177, comma 2, TUIR. È stato precisato che affinché non sia ravvisabile la sussistenza di profili elusivi, occorre che la scissione non sia di fatto volta a surrogare lo scioglimento del

*vincolo societario da parte dei soci, o di alcuno di essi, e l'assegnazione agli stessi del patrimonio aziendale, attraverso la formale attribuzione dei relativi beni a società di "mero godimento", non connotate da alcuna operatività, al solo scopo di rinviare sine die la tassazione delle plusvalenze latenti sui beni trasferiti e/o delle riserve di utili in capo ai soci, usufruendo del regime di neutralità fiscale proprio della scissione).*

### **Risposta n. 232 del 1/03/2023**

#### **IVA – Rilevanza della mancata restituzione del deposito cauzionale previsto dal contratto di affitto in attuazione di accordo transattivo – Artt. 3 e 15 del D.P.R. n. 633 del 1972**

*L'interpello si sofferma sui profili IVA delle somme definite nell'ambito di accordi di natura transattiva, enfatizzando la nozione di "funzione economica" delle somme definite nell'ambito di tali accordi. In buona sostanza, a giudizio dell'Agenzia delle Entrate andrebbe verificato se le stesse costituiscano l'effettivo corrispettivo di una prestazione di servizi fornita nell'ambito di un rapporto giuridico caratterizzato da prestazioni sinallagmatiche, ovvero se tali somme siano versate a titolo di liberalità, ovvero abbiano natura meramente risarcitoria. Nel caso di specie, dall'analisi degli elementi negoziali emerge l'esistenza di uno scambio di prestazioni reciproche/sinallagmatiche (i.e. una Società rinuncia a richiedere la restituzione del deposito cauzionale fissato in un contratto di affitto a fronte dell'impegno assunto da un'altra Società di rinunciare all'esercizio di qualsiasi richiesta e/o pretesa nei suoi confronti), con la conseguenza che è integrato il presupposto oggettivo dell'IVA. L'ammontare trattenuto sulla base dell'accordo transattivo è, dunque, da assoggettare a imposta.*

**Prassi correlata:** *Interpello nn. 212/2022 e 356/2021 (le cc.dd. prestazioni sinallagmatiche costituiscono condizione sintomatica della sussistenza di nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto).*

### **Risposta n. 231 del 1/03/2023**

#### **Crediti d'imposta energia elettrica – Acquisto di gas naturale impiegato per la produzione di energia elettrica destinata all'autoconsumo – Decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34**

*Si rimanda alla sintesi dell'Interpello n. 261/2023, di cui sopra.*

### **Risposta n. 230 del 1/03/2023**

#### **IVA – Cessioni intracomunitarie – Comunicazione numero identificativo IVA iscritto nell'archivio VIES – Art. 41, primo comma, lett. b) Decreto-legge n. 331 del 1993**

*Nel caso di specie, si chiede di sapere (tra l'altro) se ai fini di determinare lo status di soggetto passivo IVA di alcuni clienti stabiliti in altri Stati UE si debba fare riferimento alle informazioni presenti nella banca dati VIES. È precisato che, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità alle cessioni intracomunitarie, la comunicazione da parte del cessionario del numero identificativo IVA iscritto nell'archivio VIES assume valenza sostanziale e non formale. Inoltre, qualora il cessionario non abbia comunicato al fornitore un numero di identificazione valido iscritto alla banca dati VIES al momento della cessione, l'operazione non potrà beneficiare del regime di non imponibilità.*

**Documenti unionali correlati:** *Commissione UE, Note esplicative del dicembre 2019, relative alle modifiche del sistema dell'IVA nell'UE apportate dalla direttiva "quick fixes": ai fini dell'art. 138 della Direttiva IVA è rilevante solo il numero di identificazione IVA che dispone di un prefisso con cui può essere identificato lo Stato membro che lo ha attribuito. Questo è l'unico numero di identificazione IVA che lo Stato*

membro di identificazione include nella banca dati VIES, e quindi l'unico numero di identificazione IVA che il cedente è in grado di verificare (par. 4.3.4.).

### **Risposta n. 229 del 1/03/2023**

#### **Determinazione dell'agevolazione cosiddetta "Super ACE" di cui all'articolo 19 del decreto-legge n. 73 del 25 maggio 2021, convertito in legge con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106 ed irrilevanza dell'ACE "negativa" relativa agli esercizi precedenti**

*L'interpello fornisce chiarimenti in ordine all'agevolazione super ACE, con particolare riferimento al caso di Società che, essendo subentrata nelle posizioni soggettive dell'incorporata a seguito di una fusione perfezionata nel 2022, chiede di conoscere la corretta determinazione dell'agevolazione maturata nel 2021 in capo al quest'ultima. L'Agenzia delle Entrate puntualizza che la normativa di riferimento richiede un calcolo analitico della Super ACE, circoscritto alle sole operazioni rilevanti effettuate nel 2021. Con la conseguenza che le "sterilizzazioni" da computare ai fini della Super ACE sono solamente quelle derivanti dalle operazioni effettuate nel periodo compreso tra l'1/1/2021 e il 31/12/2021.*

### **Risposta n. 227 del 1/03/2023**

#### **Cessione ramo d'azienda a società inattiva – Inutilizzo dei requisiti della cessionaria per l'esonero dalla prestazione della garanzia dei crediti IVA chiesti a rimborso – Art. 38-bis del dPR 26 ottobre 1972, n. 633**

*A giudizio dell'Agenzia delle Entrate (nel caso di specie, la Società istante ALFA, Società inattiva, intende proseguire l'attività produttiva svolta dalla controllante BETA previo conferimento del relativo ramo d'azienda), i rimborsi IVA si riferiscono al profilo soggettivo del richiedente il rimborso, e non anche alla specifica attività cui si riferisce l'eccedenza di credito IVA. Ne consegue che essi non si trasferiscono automaticamente con l'attività acquisita a seguito di una operazione straordinaria. Inoltre, la cessione di un'azienda determina la cessione dei rapporti e dei crediti di imposta vantati dal cedente nei confronti dell'erario, ma non dei requisiti soggettivi del cedente.*

**Prassi e giurisprudenza nazionale correlata:** Circolari nn. 6/E/2015 (i.e. per esercizio dell'attività di impresa si intende l'effettivo svolgimento dell'attività stessa, che ha inizio con la prima operazione effettuata e non con la sola apertura della partita IVA) e 32/E/2014; Cass, Ordinanza n. 16492/2020 (è chiarito che rispetto all'originario credito Iva il cedente perde per effetto del conferimento d'azienda ogni legittimazione, mentre l'intera posizione resta tralata sul cessionario, che dunque può utilizzare il credito in detrazione ovvero chiederne il rimborso, non assumendo alcun rilievo ostativo - atteso l'avvenuto trasferimento dell'intera posizione - la diversità dei contribuenti).

### **Risposta n. 225 del 1/03/2023**

#### **Operatori finanziari – Comunicazioni obbligatorie all'anagrafe tributaria – Articoli 7, comma 6, del dPR 29 settembre 1973, n. 605 e 11, comma 2, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201**

*Si chiedono chiarimenti in relazione alla normativa relativa alle comunicazioni obbligatorie all'anagrafe tributaria, nel caso di una Società autorizzata dalla CONSOB all'esercizio del servizio di investimento di ricezione e trasmissione di ordini, che fornisce anche servizi di ricerche in materia di investimenti e di analisi finanziaria. L'Agenzia delle Entrate, in coerenza con precedenti indirizzi di prassi, ricorda che costituisce oggetto di comunicazione all'anagrafe tributaria qualsiasi "rapporto" intrattenuto con la clientela: dunque,*

*ricadono in tale comunicazione tutte le attività che hanno carattere continuativo esercitabili dagli intermediari finanziari, ossia i servizi offerti continuativamente al cliente.*

**Prassi correlata:** Circolare n. 32/E/2006 (è precisato che la categoria dei rapporti è relativa a tutte le attività aventi carattere continuativo, con ciò intendendo un riferimento temporale congruo, esercitabili dagli intermediari finanziari, ovvero ai servizi offerti continuativamente al cliente, instaurando con quest'ultimo un complesso di scambio all'interno di una forma contrattuale specifica e durevole nel tempo. Oggetto della comunicazione sono, in generale, i rapporti intrattenuti direttamente con il cliente e formalizzati contrattualmente, elencati nell'Allegato 2 al Provvedimento AdE 22 dicembre 2005, e riportati anche nell'Allegato 1 dell'analogo Provvedimento del 19 gennaio 2007; cfr. anche Risoluzione n. 18/E/2007, nonché l'Interpello n. 267/2022, nel quale è precisato che costituisce oggetto di comunicazione qualsiasi rapporto intrattenuto con la clientela od operazione compiuta al di fuori di un rapporto continuativo, per conto proprio ovvero per conto o a nome di terzi).