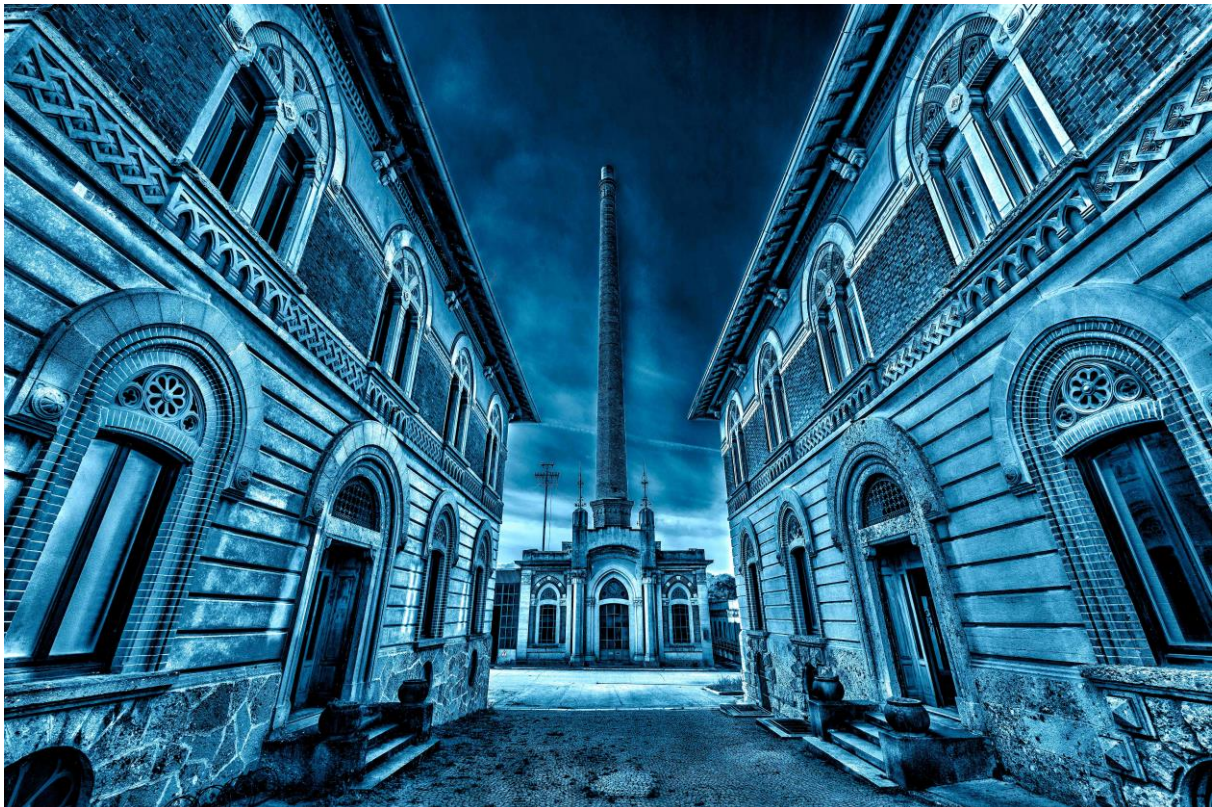


# Tax & Legal News

FOCUS: Limiti al riporto delle perdite fiscali



## SCADENZE FISCALI

---

### FOCUS

---

- LIMITI AL RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI

### NEWS

---

#### SOCIETÀ E BILANCIO

- LE ISTRUZIONI DI UNIONCAMERE E NOTARIATO PER L'ISCRIZIONE DEGLI ATTI SOCIETARI

#### OPERAZIONI STRAORDINARIE

- L'ACQUIRENTE DELL'AZIENDA NON SUBENTRA NELLE POSIZIONI FISCALI RELATIVE AI FONDI RISCHI

#### IMPOSTE DIRETTE

- GLI AFFITTI BLOCCATI GIUSTIFICANO L'USCITA DAL REGIME DELLE SOCIETÀ DI COMODO

#### IMPOSTE INDIRETTE

- QUOTE DI PMI ESENTI IN SUCCESSIONE SOLO SE PREVEDONO IL DIRITTO DI VOTO

#### CREDITI DI IMPOSTA

- PER IL 2022 IL CREDITO PER INVESTIMENTI IMMATERIALI 4.0 SALE AL 50 %
- LE NORME DI AGEVOLAZIONE DEVONO ESSERE INDICATE ANCHE NEL DOCUMENTO DI TRASPORTO

#### FISCALITÀ INTERNAZIONALE

- TRANSFER PRICE: LE ISTRUZIONI UFFICIALI SULL'INTERVALLO DI LIBERA CONCORRENZA
- IL METODO TNMM NEL TRANSFER PRICE SI APPLICA SE ESISTONO LE CONDIZIONI PER LA COMPARABILITÀ

## SCADENZE FISCALI

---

### 15 giugno

#### **Soggetti IVA: adempimenti contabili**

Emissione e registrazione delle fatture differite relative a beni consegnati o spediti nel mese solare precedente e risultanti da documento di trasporto o da altro documento idoneo ad identificare i soggetti tra i quali è stata effettuata l'operazione nonché delle fatture riferite alle prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione effettuate nel mese solare precedente

### 16 giugno

#### **Sostituti d'imposta**

Versamento ritenute operate ne mese precedente

L'elenco completo delle prossime scadenze fiscali può essere consultato al seguente link:

<https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php>

## FOCUS

---

### LIMITI AL RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI

L'Agenzia delle Entrate ha preso in considerazione dure recenti interPELLI che riguardano la possibilità o meno di riportare nei periodi di imposta successivi le perdite fiscali conseguite dalle imprese.

Ricordiamo preliminarmente che le risposte vanno inquadrare alla luce del dettato normativo dell'articolo 84 del Tuir, nell'ambito del quale il comma 1 detta le regole per il riporto, mentre il successivo comma 3 introduce le limitazioni: *“Le disposizioni del comma 1 non si applicano nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori. La limitazione si applica anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti di cui al comma 5 dell'articolo 96, relativamente agli interessi in deducibili, nonché a quelle di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, relativamente all'aiuto alla crescita economica.”*

Esaminiamo in dettaglio le due prese di posizione dell'Amministrazione finanziaria, che riguardano rispettivamente il caso in cui il cambiamento del controllo non riguardi direttamente la società interessata, bensì la sua controllante, e il caso in cui l'attività originaria venga mutata in affitto di azienda.

#### **Il cambio “indiretto” del controllo**

Di particolare interesse è il caso esaminato nella risposta all'interpello 39 del 20 gennaio 2021, nel quale la cessione della maggioranza non ha riguardato direttamente la società che detiene le perdite fiscali, ma la sua controllante. Secondo l'Agenzia, però, ancorché la lettera della norma non sembri attribuire rilievo al trasferimento di una partecipazione di maggioranza nel soggetto che controlla indirettamente la società che riporta le perdite, occorre comunque rifarsi alla ratio ispiratrice della norma, che come emerge dalla relazione governativa al d.lgs. n. 358/1997, è quella di contrastare il fenomeno del "commercio di bare fiscali", in quanto la circolazione disapprovata dal sistema potrebbe avvenire anche indirettamente attraverso la cessione della società che controlla la "bara".

Pertanto, ragioni di ordine sistematico inducono a ritenere che le limitazioni dell'articolo 84, comma 3, del TUIR siano applicabili anche nel caso di specie dal momento che il cambio di controllo della maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto è realizzato indirettamente attraverso la cessione della sua controllante indiretta.

#### **L'affitto di azienda**

La risposta ad interpello 22.4.2022 n. 214 prende in considerazione il divieto al riporto delle perdite nel caso di società per le quali variano la maggioranza dei soci e l'attività svolta. In particolare, nella fattispecie prospettata l'attività non cambia, ma diventa oggetto di un contratto di affitto di azienda, per cui verrà svolta da soggetti terzi.

Secondo le Entrate, per quanto riguarda la corretta definizione della modifica dell'attività principale in fatto esercitata, affinché la stessa possa essere considerata sintomo di elusività dell'operazione e rilevare, quindi, come condizione (tra le altre) ostativa al riporto delle perdite, si ritiene che la preclusione antielusiva specifica possa scattare, in linea teorica, sia laddove vi sia il passaggio dell'attività principale svolta dalla società da un comparto merceologico ad un altro, sia, a determinate condizioni, quando il cambiamento avvenga nell'ambito dello stesso comparto merceologico e comporti una espansione/riattivazione della principale attività un tempo esercitata (e da cui sono conseguite le perdite). Ciò deve essere associato, però, alla circostanza che siano apportate risorse aggiuntive rispetto a quelle fisiologicamente a disposizione della società che riporta le perdite, e che tali risorse siano riconducibili, direttamente o indirettamente, al soggetto che acquisisce (o acquisirà) il controllo della società che riporta le perdite.

Con riferimento al caso di specie, è necessario valutare se configuri un cambio di attività rilevante ai fini dell'articolo 84, comma 3, del TUIR il cambiamento consistente dal passaggio da una gestione attiva ad una gestione passiva, esercitata attraverso l'affitto dell'unica azienda.

In questa ipotesi l'attività posta in essere resta circoscritta a quella da sempre costituente l'oggetto sociale previsto nell'atto costitutivo ed è svolta nello stesso comparto merceologico. L'interposizione del contratto di affitto d'azienda non realizza un sostanziale azzeramento dell'attività oggetto di trasferimento, che continuerà ad essere esercitata con la medesima struttura sia per il concedente (seppur indirettamente), sia per l'affittuario.

La conclusione a cui perviene l'Agenzia è pertanto favorevole alla prosecuzione di riporto delle perdite fiscali.

## NEWS

### SOCIETÀ E BILANCIO

---

#### **LE ISTRUZIONI DI UNIONCAMERE E NOTARIATO PER L'ISCRIZIONE DEGLI ATTI SOCIETARI**

##### **Orientamenti Unioncamere e CNN del 26.5.2022**

La commissione tecnica congiunta tra Unioncamere e Consiglio nazionale del notariato ha diffuso un documento che riassume gli orientamenti relativi al deposito presso il registro delle imprese degli atti societari.

Le fattispecie prese in considerazione sono le seguenti:

- 1) partecipazioni societarie rimaste intestate a società di persone cancellate dal registro delle imprese;
- 2) modifica di intestazione di quote o di partecipazioni societarie conseguenti ad atti di fusione, scissione;
- 3) trasferimento di partecipazioni societarie ricomprese in atti traslativi di azienda o rami d'azienda;
- 4) indicazione dei codici fiscali di persone fisiche non residenti in relazione ad atti di acquisizione di partecipazioni in società di nazionalità italiana;
- 5) modello procura – legittimazione al notaio per iscrizione di atti o fatti;
- 6) accettazione dell'ufficio di amministratore in società di capitali.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

### **L'ACQUIRENTE DELL'AZIENDA NON SUBENTRA NELLE POSIZIONI FISCALI RELATIVE AI FONDI RISCHI**

**Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 26.5.2022 n. 305**

L'Agenzia delle Entrate conferma che la cessione di azienda è un atto realizzativo che rappresenta una cesura totale tra la posizione fiscale del cedente e quella dell'acquirente, il quale non subentra quindi nelle posizioni fiscali del cedente.

Ne consegue che non rileva il fatto che nel bilancio del cedente siano presenti fondi rischi non dedotti fiscalmente: il soggetto acquirente potrà iscriverne - sussistendone i relativi presupposti e sempre nel rispetto delle regole contabili - a titolo originario i fondi in esame con piena rilevanza fiscale.

Il successivo utilizzo di tali fondi (frutto di una autonoma valutazione dell'acquirente in sede di acquisto dell'azienda, iscritti direttamente nello stato patrimoniale) seguirà le proprie regole contabili con il conseguente riconoscimento fiscale.

## IMPOSTE DIRETTE

### GLI AFFITTI BLOCCATI GIUSTIFICANO L'USCITA DAL REGIME DELLE SOCIETÀ DI COMODO

**Cassazione, Ordinanza 23.5.2022 n. 16472**

La Cassazione ha ritenuta corretta la posizione di una società immobiliare che, in presenza di canoni di locazione prefissati, ha dichiarato un reddito imponibile inferiore a quello determinabile con le regole per le società non operative.

L'ordinanza ribadisce inizialmente che l'onere della prova contraria deve essere inteso «*non in termini assoluti quanto piuttosto in termini economici, aventi riguardo alle effettive condizioni di mercato*» (Cass. 20.6.2018 n. 16204; Cass. 12.2.2019, n. 4019; Cass. 5-4.12.2019, n. 31626; Cass. 1.2.2019, n. 3063; Cass. 28.5.2020, n. 10158).

Quanto al caso di specie, secondo la Commissione Regionale, la circostanza della non modificabilità dei canoni degli immobili locati non rilevarebbe in quanto i canoni convenuti non sarebbero congrui, ma antieconomici, con riferimento alla tipologia degli immobili locati, non essendo sufficiente valutarne la coerenza rispetto ai valori OMI, come sostenuto dalla società. La Suprema corte conclude invece che questa argomentazione è carente sotto diversi profili. Innanzitutto, essa è ambigua, e comunque non specifica, in ordine all'individuazione del momento rispetto al quale valutare la congruità economica dei canoni, che, sul presupposto incontestato della disciplina vincolata del rinnovo dei contratti e della vigenza nell'anno d'imposta accertato, deve essere quello della stipula iniziale.



## IMPOSTE INDIRECTE

### QUOTE DI PMI ESENTI IN SUCCESSIONE SOLO SE PREVEDONO IL DIRITTO DI VOTO

#### Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 13.5.2022 n. 262

L'oggetto dell'interpello presentato all'Agenzia delle Entrate riguarda l'applicabilità di esenzione dall'imposta di successione e donazione ad una operazione che riguarda una holding familiare, nella forma di s.r.l., connotata dalla previsione statutaria di diverse categorie di quote, caratterizzate da diritti diversi tra loro e/o da mancanza di diritto di voto, anche in deroga all'articolo 2468, commi 2 e 3, e all'articolo 2479, comma 5, del codice civile come previsto dall'attuale normativa delle società a responsabilità limitata PMI.

L'Agenzia ricorda preliminarmente che l'articolo 3, comma 4-ter, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 dispone che *"I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile."*

Proprio sulla base del tenore letterale della norma, nel caso di specie si ritiene che l'esenzione possa essere invocata in sede di dichiarazione di successione solo in relazione al trasferimento mortis causa delle categorie di quote di partecipazione che consentono ai beneficiari di acquisire oppure integrare il controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1, del codice civile, ossia la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria, mentre l'esenzione non trova applicazione per le categorie di quote che non attribuiscono il diritto di voto.

## CREDITO DI IMPOSTA

### **PER IL 2022 IL CREDITO PER INVESTIMENTI IMMATERIALI 4.0 SALE AL 50 %**

#### **Decreto legge 17 maggio 2022, n. 50, Articolo 21**

Le nuove norme di supporto alle imprese hanno elevato al 50 % la misura del credito di imposta per l'acquisto di beni strumentali immateriali 4.0.

L'articolo 21 del decreto legge 17 maggio 2022 n. 50 prevede infatti questa nuova misura per gli investimenti aventi ad oggetto beni compresi nell'allegato B annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232.

Sono interessati gli investimenti effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

### **LE NORME DI AGEVOLAZIONE DEVONO ESSERE INDICATE ANCHE NEL DOCUMENTO DI TRASPORTO**

#### **Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 18.5.2022 n. 270**

Secondo le norme di agevolazione, le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere il chiaro riferimento alle disposizioni dell'articolo 1, commi da 1054 a 1058-ter, della legge 27 dicembre 2020, n. 178.

Secondo l'Agenzia, la medesima funzione è assolta dei documenti che certificano la consegna del bene quali il «documento di trasporto», per i quali resta fermo il citato obbligo.

L'obbligo non si estende invece al verbale di collaudo o di interconnessione, che riguarda univocamente i beni oggetto dell'investimento e non è quindi attribuibile a beni diversi da quelli cui il relativo contenuto fa riferimento.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### **TRANSFER PRICE: LE ISTRUZIONI UFFICIALI SULL'INTERVALLO DI LIBERA CONCORRENZA** **Agenzia delle Entrate, Circolare 24.5.2022 n. 16**

La circolare dell'Agenzia delle Entrate 24.5.2022 n. 16 fornisce agli uffici le istruzioni operative in merito alla corretta interpretazione della nozione di "intervallo di libera concorrenza", come anche specificato nell'articolo 6 del Decreto del 14 maggio 2018, in sede di applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 110, comma 7, del TUIR ovvero delle disposizioni contenute nei Trattati contro le Doppie Imposizioni stipulati dall'Italia conformi a quanto previsto nell'articolo 9 del Modello di Convenzione OCSE.

Secondo le conclusioni raggiunte nel documento:

- la corretta applicazione del metodo più appropriato per la determinazione dei prezzi di trasferimento può portare a ottenere anziché un unico valore, un intervallo di valori tutti conformi al principio di libera concorrenza;
- in questi casi è possibile ricorrere all'intera gamma di valori all'interno dell'intervallo di libera concorrenza (cd. "full range") se tutte le operazioni individuate nell'intervallo sono parimenti comparabili;
- se, invece, alcune delle transazioni comprese nell'intervallo dovessero presentare difetti di comparabilità che non possono essere identificati o quantificati in modo affidabile e, quindi, rettificati, è preferibile l'utilizzo di "metodi statistici" (al fine di rafforzarne l'affidabilità) e di un valore compreso nell'intervallo ristretto. Il ricorso, invece, ad un valore il più possibile centrale all'interno dell'intervallo (anche al fine di minimizzare il rischio di errore dovuto alla presenza di tali difetti) deve essere limitato ai casi in cui l'intervallo non comprende valori caratterizzati da sufficiente grado di comparabilità neppure per considerare affidabile qualsiasi punto compreso nell'intero intervallo ristretto tramite strumenti statistici e deve, in ogni caso, essere specificamente motivato.

### **IL METODO TNMM NEL TRANSFER PRICE SI APPLICA SE ESISTONO LE CONDIZIONI PER LA COMPARABILITÀ**

#### **Cassazione, Sentenza 17.5.2022 n. 15668**

La scelta del metodo per la determinazione dei prezzi di trasferimento tra imprese multinazionali e delle regole della sua applicazione implica un necessario adeguamento alle norme che disciplinano la materia e all'interpretazione che ne è derivata tenendo conto dei criteri indicati dall'OCSE nelle Linea Guida sui Prezzi di Trasferimento per le Imprese Multinazionali e le Amministrazioni Fiscali.

In particolare l'affidabilità del metodo TNMM (Transactional Net Margin Method), secondo la prassi e l'interpretazione prevalente, deve passare attraverso i seguenti passaggi:

- scelta della parte testata per l'analisi;
- determinazione dei risultati finanziari relativi alle transazioni controllate;
- selezione del periodo di indagine;
- identificazione delle società comparabili;
- rettifiche contabili al bilancio della parte testata e differenze nelle prassi contabili, purché tali adeguamenti siano appropriati e possibili;

- valutazione delle opportunità o necessità di effettuare eventuali adeguamenti per tenere conto delle differenze tra la parte testata e le società comparabili identificate in termini di rischi assunti o funzioni svolte;
- selezione di un indicatore affidabile del livello di profitto di redditività (cosiddetto Profit Level Indicator, o PLI).

Nel caso oggetto di controversia, la mancata verifica da parte della CTR delle circostanze allegate dalla contribuente ha determinato, in sostanza, la pretermissione dell'analisi di comparabilità per la selezione del TNMM applicato alla fattispecie, e quindi, della procedura di identificazione delle transazioni comparabili e di utilizzo delle informazioni di rilievo per garantire l'affidabilità dell'analisi e la conformità del principio di libera concorrenza, ovvero, l'affidabilità del TNMM prescelto.