

# Studio Tributario e Societario



Tax Flash News

Prassi e Giurisprudenza

N.3 | Febbraio 2024

**Deloitte.**

# In questo numero:

## PRASSI

### Imposte Dirette

- Risposta a Interpello n. 53/2024 del 27 febbraio 2024 Società non operative – art. 30 della legge n. 724 del 1994 – società immobiliare – centro commerciale – unità immobiliari – locazione – unità non locate – richiesta disapplicazione – assenza condizioni per procedere alla disapplicazione.
- Risposta a Interpello n. 49/2024 del 22 febbraio 2024 Accordi di ristrutturazione dei debiti ex articolo 182-bis del R.D. n. 267 del 1942 – avvenuta omologazione – modifiche successive – ulteriore falcidia del debito – scrittura privata iscritta nel Registro delle imprese ma non omologata – maggiore sopravvenienza attiva – detassazione ex art. 88, co. 4-ter, del Tuir – non applicazione.
- Risposta a Interpello n. 39/2024 del 09 febbraio 2024 Articolo 1, commi da 37 a 45, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190. Modalità dichiarative da adottare per fruire del beneficio derivante dal Patent box successivamente all'accordo con l'AdE.
- Risposta a Interpello n. 41/2024 del 09 febbraio 2024 Articolo 4, comma 4, D.M. 28 novembre 2017 (cd. Decreto Patente box). Modalità di fruizione della Deduzione Patent box in ipotesi di accordo aggiuntivo.
- Risposta a Interpello n. 42/2024 del 09 febbraio 2024 Opzione per il riallineamento fiscale – modifica della scelta operata in dichiarazione – remissione in bonis ex articolo 2 del D.L. n. 16/2012.
- Risposta a Interpello n. 36/2024 del 08 febbraio 2024 Articolo 112, commi 5 e 6, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), art. 7 del D.M. 8 giugno 2011 e art. 5 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Imputazione temporale delle somme incassate a seguito del recesso anticipato da un Commodity Swap, contabilizzato in conformità all'OIC 32, nell'ambito di una “operazione programmata altamente probabile”. Derivati di copertura CFH.

### Operazioni straordinarie

- Risposta a Interpello n. 48/2024 del 22 febbraio 2024 Scissione – art. 173 del TUIR – agevolazioni fiscali – crediti d'imposta della scissa – ripartizione – criteri.
- Risposta a Interpello n. 35/2024 del 08 febbraio 2024 Articolo 173 del TUIR e articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212. Operazione di scissione totale asimmetrica verso due beneficiarie di nuova costituzione.
- Risposta a Interpello n. 37/2024 del 08 febbraio 2024 Articoli 172, comma 7, e 173, comma 10, del TUIR, e articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212. Operazione di scissione seguita dalla contestuale fusione della società oggetto di scissione nella beneficiaria.

## ACE

- Risposta a Interpello n. 33/2024 del 08 febbraio 2024 Aiuto alla crescita economica (ACE). Acquisizione o incremento di partecipazioni in società controllate già appartenenti al gruppo.
- Risposta a Interpello n. 32/2024 del 07 febbraio 2024 Articolo 19, comma 2, del D.L. n. 73/2021 (cd. ACE innovativa 2021 o Super ACE 2021). Periodo d'imposta non coincidente con anno solare

## GIURISPRUDENZA

### Imposte Dirette

- Cass., Sez. Trib., 26 febbraio 2024, n. 5073 - Imposte sui redditi - Reddito di impresa - AIUTO PER LA CRESCITA ECONOMICA (ACE) - Art.1, D.L. n. 201/2011 - Deduzione - Rendimento nozionale del nuovo capitale proprio - Aumenti di capitale deliberati successivamente al 31 dicembre 2010 - Periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2011 o successivi

### Imposta di registro

- Cass., Sez. Trib., 22 febbraio 2024, n. 4794 - Imposta di registro - DELEGAZIONE DI PAGAMENTO - Art. 1268, cod. civ. - Modificazione soggettiva del rapporto obbligatorio preesistente – Assunzione di obbligazione da nuovo soggetto nei confronti dell'originario creditore - Art. 9, Tariffa, d.P.R. n.131 del 1986 – Tassazione al 3%

# Prassi

## Imposte Dirette

### **Risposta a Interpello n. 53/2024 del 27 febbraio 2024 Società non operative – art. 30 della legge n. 724 del 1994 – società immobiliare – centro commerciale – unità immobiliari – locazione – unità non locate – richiesta disapplicazione – assenza condizioni per procedere alla disapplicazione.**

Con la risposta a interpello in oggetto l’Agenzia delle Entrate ha esaminato una richiesta di disapplicazione della disciplina delle società c.d. non operative ai sensi dell’art. 30 della Legge 23 dicembre 1994, n. 724 per il periodo d’imposta xx ottobre 2021–xx settembre 2022 (e successivi), con riferimento ad una società immobiliare avente ad oggetto la locazione e l’affitto dei punti vendita (i.e., unità immobiliari) di un centro commerciale, sito all’interno di un complesso immobiliare di cui è proprietaria, rigettando la richiesta di disapplicazione in quanto le argomentazioni addotte dall’istante non erano state idonee a giustificare la stessa.

Nello specifico, nel caso analizzato, la società istante evidenzia di essere una società immobiliare, avente a oggetto sociale la locazione e l’affitto dei punti vendita (i.e., unità immobiliari) di un centro commerciale, sito all’interno di un complesso immobiliare di cui è proprietaria. Nell’istanza, la società rileva che, delle unità in cui si divide il centro commerciale alcune risultano sfitte. La società afferma poi che, nel periodo d’imposta xx ottobre 2021 al xx settembre 2022, avrebbe affrontato congiunture economiche sfavorevoli, ritenute eccezionali e tali da giustificare la disapplicazione della predetta disciplina per l’esercizio indicato in virtù di oggettive situazioni che la giustificerebbero.

Preliminarmente, va rilevato che la Società argomenta la propria richiesta di disapplicazione sostenendo, tra l’altro, che “il valore di mercato dell’immobile (i.e., il centro commerciale di cui è proprietaria) non corrisponde al valore del costo storico”. E il fatto che il valore dell’immobile di proprietà della Società, in base al quale viene determinato il reddito minimo presunto, non rifletta il valore di mercato dello stesso immobile, comporterebbe secondo la Società la quantificazione di un “reddito minimo di riferimento non realistico”. L’Agenzia non ritiene fondata tale argomentazione, rilevando che la semplice circostanza che il valore di mercato dell’immobile posseduto dalla società sia inferiore al suo costo fiscalmente riconosciuto (determinato ai sensi dell’art. 110, comma 1, del TUIR) non può ex se fondare la richiesta disapplicazione della disciplina sulle società non operative.

Anche la lamentata sussistenza di congiunture economiche sfavorevoli (i.e., “condizioni [sfavorevoli] del mercato (crisi del settore)” e “impossibilità di effettuare sopralluoghi [...]”) non convincono l’Agenzia che ha modo di notare che anche tali argomenti siano da ritenere insufficienti per fondare la richiesta di disapplicazione dato che il generico richiamo a tali congiunture sfavorevoli non può costituire una causa oggettiva di disapplicazione, dovendo il soggetto interessato a invocarle produrre la documentazione dalla quale si trae la prova dell’asserita crisi e i riflessi in concreto avuti sul soggetto stesso.

Infine, neppure la lamentata impossibilità di modificare i contratti di locazione in corso è ritenuto argomento idoneo a supportare la richiesta dato che secondo l’Agenzia non può trovare applicazione quanto affermato nella circolare 9 luglio 2007, n. 44/E, par. 2.5, secondo la quale, nel caso in cui una società che subentra in un contratto di locazione, la richiesta di disapplicazione della disciplina sulle società non operativa può essere accolta sul presupposto che la determinazione del canone pattuito non sia riconducibile alla volontà del contribuente subentrante nel contratto di locazione stipulato antecedentemente alla data di acquisto dell’immobile; ciò in quanto il nuovo proprietario non ha potuto influenzare il relativo contenuto, definito da soggetti terzi indipendenti.

### **Risposta a Interpello n. 49/2024 del 22 febbraio 2024 Accordi di ristrutturazione dei debiti ex articolo 182-bis del R.D. n. 267 del 1942 – avvenuta omologazione – modifiche successive – ulteriore falcidia del debito – scrittura privata iscritta nel Registro delle imprese ma non omologata – maggiore sopravvenienza attiva – detassazione ex art. 88, co. 4-ter, del Tuir – non applicazione.**

Con la risposta a interpello in oggetto l’Agenzia delle Entrate ha esaminato il trattamento fiscale in merito all’applicazione del regime di detassazione delle sopravvenienze attive previsto dall’art. 88, comma 4ter, del TUIR in caso di intervenuta modifica di un accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267 (di seguito, anche “art. 182-bis”) (ora art.57 del Codice della Crisi d’impresa ex D.Lgs. n. 14/2019 e successive modifiche), non sottoposto a un rinnovato giudizio di omologazione, concludendo che le maggiori sopravvenienze attive realizzate a seguito della revisione di un accordo di ristrutturazione omologato ex art. 182-bis e per il quale non sia stato rinnovato il giudizio di omologa, non sono riconducibili alla previsione di cui all’art. 88, comma 4-ter, del TUIR e, pertanto, concorrono

interamente alla formazione della base imponibile IRES; beneficiano, infatti, della detassazione prevista dal comma 4-ter dell'art. 88 del TUIR solo le sopravvenienze direttamente generate dall'accordo di ristrutturazione omologato dal Tribunale e non anche le maggiori sopravvenienze derivanti da accordi successivamente conclusi dell'impresa debitrice con i suoi creditori per i quali non sia stato rinnovato il relativo giudizio di omologazione.

### **Risposta a Interpello n. 39/2024 del 09 febbraio 2024 Articolo 1, commi da 37 a 45, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190. Modalità dichiarative da adottare per fruire del beneficio derivante dal Patent box successivamente all'accordo con l'AdE. Risposta a Interpello n. 41/2024 del 09 febbraio 2024 Articolo 4, comma 4, D.M. 28 novembre 2017 (cd. Decreto Patente box). Modalità di fruizione della Deduzione Patent box in ipotesi di accordo aggiuntivo.**

Con le risposte a interpello in oggetto l'Agenzia delle Entrate è tornata ad occuparsi del precedente regime Patent box, di cui all'art. 1, commi 37-45, della Legge n. 190/2014, fornendo chiarimenti in merito alle modalità di fruizione del beneficio. In particolare, il caso affrontato nella risposta n. 39 riguarda una società che nel 2018 ha concluso un accordo di ruling con l'Agenzia delle Entrate per utilizzo diretto di beni immateriali relativamente ai periodi d'imposta dal 2015 al 2019. La società, pur potendo recuperare il beneficio Patent box già con la dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta 2018, è però rimasta inerte e non ha presentato alcuna dichiarazione integrativa.

L'Agenzia delle Entrate ha affermato che il contribuente poteva recuperare il beneficio non fruito per i periodi d'imposta dal 2017 al 2019, in relazione ai quali, nel 2023, non erano ancora decorsi i termini per la presentazione delle dichiarazioni integrative a favore (cfr., art. 2 del DPR n. 322/1998 e art. 43 del DPR 600/1973). Tale facoltà era, invece, preclusa in relazione al beneficio relativo ai periodi d'imposta 2015 e 2016, posto che si trattava di periodi d'imposta per i quali, nel 2023, erano decorsi i termini di accertamento e non era più possibile presentare la dichiarazione integrativa a favore o istanza di rimborso.

Le stesse modalità valgono per gli anni che sono oggetto di un accordo aggiuntivo per la risposta n. 41. Tale fattispecie riguarda, invece, una società che nel 2022 ha sottoscritto un atto di modifica di un accordo di ruling già sottoscritto nel 2019 (per gli anni 2016-2020), che ha determinato il riconoscimento di una maggiore quota di reddito agevolabile limitatamente ai periodi d'imposta 2019 e 2020. L'Agenzia delle Entrate ha affermato che il contribuente può fruire dell'agevolazione o mediante la presentazione delle dichiarazioni integrative relative ai periodi di imposta 2019 e 2020 o mediante l'indicazione del beneficio complessivo nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2022.

### **Risposta a Interpello n. 42/2024 del 09 febbraio 2024 Opzione per il riallineamento fiscale – modifica della scelta operata in dichiarazione – remissione in bonis ex articolo 2 del D.L. n. 16/2012.**

Con la risposta a interpello in oggetto l'Agenzia delle Entrate ha esaminato la possibilità di modificare, mediante ravvedimento operoso o remissione in bonis, la dichiarazione dei redditi 2020 relativa al periodo d'imposta 2019, per rettificare il contenuto dei campi ove è stata esercitata "erroneamente" – come riferisce l'istante – una opzione (i.e., quella per riallineamento dei valori ex art. 176, comma 2-ter, del TUIR), in luogo di quella che effettivamente il contribuente intendeva scegliere (i.e., opzione per il riallineamento di cui all'art. 1, commi da 696 a 704, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160), concludendo che tale facoltà è esclusa, in quanto:

- con l'istituto del ravvedimento operoso (disciplinato dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997) è possibile definire una irregolarità fiscale (i.e., errori, omissioni, versamenti tardivi o carenti), provvedendo spontaneamente alla rimozione formale della violazione commessa e, contestualmente, al pagamento dell'imposta dovuta, degli interessi e della sanzione in misura ridotta in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni stesse, mentre detto istituto non può essere utilizzato per modificare scelte o correggere errori o omissioni compiuti in applicazione di regimi opzionali;
- l'istituto della remissione in bonis (disciplinato dall'art. 2, comma 1, del D.L. n. 16/2012) è volto a evitare che, in determinate circostanze, al contribuente, in possesso di requisiti sostanziali normativamente richiesti, sia preclusa la possibilità di fruire di benefici fiscali o di regimi opzionali, mentre, a parere dell'Amministrazione Finanziaria, nel caso descritto non si ravvisa alcuna distonia che avrebbe potuto dar luogo all'applicazione della disciplina in commento.

Alla luce delle considerazioni suesposte, all'istante è preclusa la possibilità di emendare l'opzione espressa nella dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta 2019.

**Risposta a Interpello n. 36/2024 del 08 febbraio 2024 Articolo 112, commi 5 e 6, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), art. 7 del D.M. 8 giugno 2011 e art. 5 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Imputazione temporale delle somme incassate a seguito del recesso anticipato da un Commodity Swap, contabilizzato in conformità all'OIC 32, nell'ambito di una "operazione programmata altamente probabile". Derivati di copertura CFH.**

Con la risposta a interpello in oggetto l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il trattamento fiscale, in termini di corretta imputazione temporale, delle somme incassate a seguito della cessazione anticipata di un Commodity Swap, contabilizzato in conformità all'OIC 32, designato di copertura di flussi finanziari CFH (c.d. "cash flow hedge") nell'ambito di una "operazione programmata altamente probabile", concludendo che tale provento concorre alla determinazione del reddito ai fini IRES secondo le corrette imputazioni temporali rilevate in bilancio, in applicazione del principio di derivazione rafforzata, e ai fini IRAP in base al principio di c.d. "presa diretta dal bilancio" essendo contabilizzato in una voce di conto economico rilevante ai fini del tributo regionale.

L'Agenzia delle Entrate – pur non entrando nel merito né della correttezza delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni operate dal contribuente nei propri bilanci in base ai principi contabili adottati, né delle circostanze che consentono di considerare soddisfatti i requisiti in materia di hedge accounting, anche ai fini fiscali, nonché della correttezza della condotta contabile osservata dall'istante a seguito dell'interruzione della relazione di copertura – ha ritenuto, in applicazione del combinato disposto degli artt. 83 e 112, commi 5 e 6, del TUIR e – per espresso richiamo operato dall'art. 2, comma 1, lettera b) del D.M. 3 agosto 2017 – dell'art. 7, commi da 2 a 4, del D.M. 8 giugno 2011, che il provento derivante dalla cessazione anticipata del Commodity Swap concorra alla determinazione del reddito ai fini IRES secondo le corrette imputazioni temporali rilevate in bilancio, in applicazione del principio di derivazione rafforzata. I relativi periodi d'imposta.

## **Operazioni straordinarie**

**Risposta a Interpello n. 48/2024 del 22 febbraio 2024 Scissione – art. 173 del TUIR – agevolazioni fiscali – crediti d'imposta della scissa – ripartizione – criteri.**

Con la risposta a interpello in oggetto l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il trattamento fiscale circa la corretta interpretazione del disposto dell'art. 173, comma 4, del TUIR (si ricorda che tale comma 4 prescrive che *"Dalla data in cui la scissione ha effetto, a norma del comma 11, le posizioni soggettive della società scissa, ivi compresa quella indicata nell'articolo 86, comma 4, e i relativi obblighi strumentali sono attribuiti alle beneficiarie e, in caso di scissione parziale, alla stessa società scissa, in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste, salvo che trattisi di posizioni soggettive connesse specificamente o per insiemi agli elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari"*) in merito ai criteri di ripartizione di taluni crediti d'imposta di natura agevolativa nell'ambito della rappresentata operazione di scissione, concludendo che i crediti d'imposta da ricerca sviluppo, pubblicità, società benefit, sanificazione e non energivore non costituiscono posizioni soggettive nella scissione, cosicché possono essere ripartiti secondo la volontà delle parti: pertanto laddove nell'ambito del progetto di scissione non sia stata prevista alcuna ripartizione di tali crediti, questi ultimi si devono ritenere rimasti in capo alla scissa.

**Risposta a Interpello n. 35/2024 del 08 febbraio 2024 Articolo 173 del TUIR e articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212. Operazione di scissione totale asimmetrica verso due beneficiarie di nuova costituzione.**

Con la risposta a interpello in oggetto l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il trattamento fiscale ai fini dell'abuso del diritto di un'operazione di riorganizzazione degli assetti societari da attuarsi in più fasi, consistente, in sintesi, nella scissione asimmetrica non proporzionale verso due beneficiarie di nuova costituzione, concludendo con un parere favorevole nei confronti della prospettata operazione stante l'assenza di profili di abuso del diritto sia con riferimento al comparto delle imposte dirette che a quello delle imposte indirette, a condizione che la scissione sia finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale da parte di ciascuna società partecipante all'operazione e che i beni non siano destinati a società di mero godimento.

L'agenzia, come anticipato, affinché non siano ravvisabili profili elusivi in relazione al comparto delle imposte dirette, ritiene che siano essenziali le seguenti condizioni:

- 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 imponibile ai sensi dell'art. 86, comma 1, lettera c), e comma 3, del TUIR 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 usufruendo del regime di neutralità fiscale;

- la scissione si caratterizzi come operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale da parte di ciascuna società partecipante all'operazione, con l'impiego nel caso specifico, anche delle risorse finanziarie messe a disposizione di ciascuna beneficiaria che, come sostenuto nell'istanza di interpello, "continuerebbero ad essere utilizzate in modo strumentale all'attività d'impresa nei fatti esercitata per gli investimenti ritenuti più appropriati da ciascuno dei gruppi familiari";
- nessun asset societario, frutto degli investimenti operati con la "liquidità", sia impiegato per raggiungere obiettivi esclusivamente personali oppure familiari o, in generale, estranei ad un contesto imprenditoriale;
- da ciascuna società post-scissione non provengano flussi finanziari, diversi dai dividendi, a favore dei rispettivi soci (per esempio, a titolo di prestito/garanzia);
- in definitiva, rileva il principio per cui le finalità perseguite attraverso la scissione rappresentata muovono da interessi propri delle società coinvolte e non da interessi dei singoli soci.

### **Risposta a Interpello n. 37/2024 del 08 febbraio 2024 Articoli 172, comma 7, e 173, comma 10, del TUIR, e articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212. Operazione di scissione seguita dalla contestuale fusione della società oggetto di scissione nella beneficiaria.**

Con la risposta a interpello in oggetto l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il trattamento fiscale ai fini dell'abuso del diritto di un'operazione di riorganizzazione di un gruppo multinazionale, da attuarsi in più fasi tramite scissione parziale e successiva fusione della scissa (e di altre società) nella beneficiaria della scissione, concludendo che tali operazioni non presentano profili elusivi ai fini delle imposte dirette, costituendo una legittima alternativa al normalmente più gravoso regime dell'assegnazione di beni o della liquidazione di società, nel presupposto – rispettivamente – che la scissione non sia, di fatto, volta all'assegnazione dei beni della scissa attraverso la formale attribuzione dei medesimi a società di "mero godimento" e che la fusione garantisca il mantenimento dei beni in regime di impresa delle società coinvolte e la continuità dei valori fiscali.

In proposito, l'Agenzia delle Entrate precisa che (come chiarito in precedenti documenti – cfr., risposte a interpello n. 282/2021, n. 335/2022 e n. 503/2022), affinché non siano ravvisabili profili elusivi, è necessario che la scissione non sia, di fatto, volta all'assegnazione dei beni della scissa attraverso la formale attribuzione dei medesimi 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 (cfr., Risoluzione 98/E del 26 luglio 2017); in altri termini, come precisato con risoluzione n. 97/E del 25 luglio 2017, "affinché non siano ravvisabili profili di abuso del diritto, la scissione deve caratterizzarsi come un'operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale da parte di ciascuna società partecipante", con l'impiego degli asset coinvolti esclusivamente nello svolgimento delle attività prospettate in istanza.

L'Amministrazione Finanziaria inoltre osserva che anche rispetto alla successiva fusione che non è ravvisabile, nel caso in esame, il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito. Considerata, infatti, la strategia del Gruppo volta a dismettere le società non più necessarie rispetto all'attuale struttura del business e a sfruttare le sinergie delle diverse entità, l'estinzione di una società appare legittimamente conseguibile con un'operazione di fusione per incorporazione, che rappresenta una "piena alternativa", sotto il profilo fiscale, rispetto alla liquidazione della società stessa.

## **ACE**

### **Risposta a Interpello n. 33/2024 del 08 febbraio 2024 Aiuto alla crescita economica (ACE). Acquisizione o incremento di partecipazioni in società controllate già appartenenti al gruppo.**

Con la risposta a interpello in oggetto l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il trattamento fiscale ai fini della determinazione della base dell'agevolazione ACE con riferimento alla corretta interpretazione della disposizione antielusiva di cui all'art.10, comma 3, lettera a) del D.M. 3 agosto 2017 (c.d. "Nuovo Decreto ACE"), concludendo che l'acquisto (o l'incremento) di una partecipazione in una società già appartenente al gruppo da un soggetto terzo estraneo al gruppo (destinatario del relativo corrispettivo in denaro) non può rientrare nel novero delle operazioni potenzialmente elusive elencate nella citata norma e, pertanto, non va sterilizzato perché non duplica la base ACE.

Sul punto, si ricorda che l'art.10, comma 3, lettera a) del D.M. 3 agosto 2017 prescrive la riduzione della base di calcolo dell'agevolazione ACE fino a concorrenza dei corrispettivi per l'acquisizione o l'incremento di partecipazioni in società controllate già appartenenti ai soggetti del gruppo.

L'Agenzia delle Entrate premesso che la ratio della norma consiste nell'impedire che la stessa somma di denaro già conferita nel gruppo accresca il capitale proprio di più entità giuridiche appartenenti al medesimo gruppo d'impresе, ritiene che le disposizioni si applicano esclusivamente in relazione ai flussi di denaro veicolati all'interno dei gruppi societari (sia verso soggetti residenti che non residenti), volendo evitare che attraverso movimentazioni di "flussi denaro tra soggetti del gruppo" si possa determinare una moltiplicazione dell'agevolazione in capo a più soggetti giuridici (a fronte di un'unica immissione di denaro).

Questo ragionamento è alla base della constatazione per cui i corrispettivi pagati per l'acquisizione di partecipazioni detenute da soggetti extra gruppo non devono essere sterilizzati. Secondo l'Agenzia da ciò consegue che il prezzo pagato per l'acquisizione del 39,5% della partecipazione di cui già si detiene il 60,5% non riduce la base ACE se (come nel caso esaminato) il soggetto beneficiario delle somme non fa parte del gruppo.

### **Risposta a Interpello n. 32/2024 del 07 febbraio 2024 Articolo 19, comma 2, del D.L. n. 73/2021 (cd. ACE innovativa 2021 o Super ACE 2021). Periodo d'imposta non coincidente con anno solare**

Con la risposta a interpello in oggetto l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il trattamento fiscale ai fini della determinazione della base dell'agevolazione cd. Super ACE 2021 in caso di periodo d'imposta maggiore di 12 mesi con inizio il 3 dicembre 2020 e termine il 31 dicembre 2021, concludendo che, in tal caso, la maggiorazione si applica sull'utile di bilancio accantonato ad aprile 2022.

Nel caso analizzato, una società presenta un primo esercizio sociale che decorre dal 3 dicembre 2020 al 31 dicembre 2021. L'utile del primo esercizio è stato mandato a riserva. La norma della Super Ace fa riferimento al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020, che nel caso specifico – come sostenuto dal contribuente istante – sarebbe il periodo d'imposta che va dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022.

L'Agenzia concorda con la tesi dell'istante, che presenta un primo periodo d'imposta "allargato" in relazione al fatto che il tasso di rendimento nozionale del 15% della Super ACE non dovrà essere ragguagliato alla durata del periodo di imposta superiore a 12 mesi, come invece previsto nella determinazione dell'ACE ordinaria (art. 2, comma 1, del D.M. 3 agosto 2017). Inoltre, l'utile dell'esercizio 2021 che l'assemblea di approvazione del bilancio tenutasi in data 4 aprile 2022 ha deliberato di non distribuire assumerà rilevanza ai fini della Super ACE con l'aliquota del 15 % fino a concorrenza dell'importo di 5 milioni normativamente previsto, nel periodo d'imposta 2022.

# Giurisprudenza

## Imposte Dirette

**Cass., Sez. Trib., 26 febbraio 2024, n. 5073 - Imposte sui redditi - Reddito di impresa - AIUTO PER LA CRESCITA ECONOMICA (ACE) - Art.1, D.L. n. 201/2011 - Deduzione - Rendimento nozionale del nuovo capitale proprio - Aumenti di capitale deliberati successivamente al 31 dicembre 2010 - Periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2011 o successivi**

La deduzione, dal reddito complessivo delle società e degli enti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR, dell'ACE, prevista dall'art. 1, comma 1, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, corrispondente al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio, si applica soltanto agli aumenti di capitale deliberati successivamente al 31 dicembre 2010, e quindi a far data dai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2011 o successivi.

## Imposte di registro

**Cass., Sez. Trib., 22 febbraio 2024, n. 4794 - Imposta di registro - DELEGAZIONE DI PAGAMENTO - Art. 1268, cod. civ. - Modificazione soggettiva del rapporto obbligatorio preesistente - Assunzione di obbligazione da nuovo soggetto nei confronti dell'originario creditore - Art. 9, Tariffa, d.P.R. n.131 del 1986 – Tassazione al 3%**

La delegazione di pagamento, ai sensi dell'art. 1268, cod. civ., è un negozio mediante il quale si ottiene una modificazione soggettiva di un rapporto obbligatorio preesistente, senza alcuna modifica dell'oggetto dell'obbligazione originaria. Conseguentemente, la delegazione di pagamento non si configura se all'originaria obbligazione pecuniaria sono sostituite obbligazioni diverse e nel contratto concluso tra le parti, pur essendovi l'assunzione di un'obbligazione da parte di un nuovo soggetto nei confronti dell'originario creditore (promessa) e l'autorizzazione, da parte del debitore, nei confronti del creditore, ad accettare la prestazione del terzo (jussum accipiendi), manca del tutto l'incarico gestorio (jussum delegatorio) e, cioè, l'incarico del delegante al delegato, si applica l'imposta di registro in misura proporzionale al 3 %, ai sensi dell'art. 9 della parte I della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 e non quella in misura fissa .

Nel caso di specie, i Giudici hanno escluso la configurabilità della delegazione di cui all'art. 1268 cod.civ. in quanto, da un lato, vi è stata una modifica oggettiva dell'originaria obbligazione e, dall'altro, è mancata l'assunzione dell'incarico gestorio.

# Contatti

## **Bari**

Corso Vittorio Emanuele II, 60  
Tel. 080 8680801  
Fax 080 8680802

## **Bologna**

Via A. Testoni, 3  
Tel. +39 051 65821  
Fax. +39 051 228976

## **Catania**

Viale XX Settembre 70  
Tel. +39 095 6147211  
Fax. +39 095 6147212

## **Firenze**

Via Pier Capponi, 24.  
Tel. +39 055 2671211  
Fax. +39 055 292251

## **Genova**

Piazza della Vittoria, 15/34  
Tel. +39 010 5317811  
Fax. +39 010 585319

## **Milano**

Via Tortona, 25  
Tel. +39 02 83324111  
Fax. +39 02 83324112

## **Napoli**

Via Riviera di Chiaia 180  
Tel. +39 081 2488200  
Fax. +39 081 2488201

## **Padova**

Via N. Tommaseo, 78/C  
Tel. +39 049 7927977  
Fax. +39 049 7927988

## **Parma**

Via Paradigna, 38  
Tel. 051 65821  
Fax 051 228976

## **Roma**

Via Vittorio Veneto, 89  
Tel. +39 06 489901  
Fax. +39 06 4740131

## **Torino**

Galleria San Federico, 54  
Tel. +39 011 55421  
Fax. +39 011 5620395

## **Treviso**

Viale Fratelli Bandiera, 3  
Tel. 049 7927977  
Fax 049 7927988

## **Varese**

P.zza Montegrappa, 12  
Tel 0332 1858342  
Fax 02 83324112

La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l., per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).

©2024 Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l.