



# Tax Newsletter n. 12/2021

**Dicembre**

**Tax & Legal**

## **Highlights:**

### **Prassi**

Imposte sui redditi - Scissione parziale non proporzionale: la valutazione anti-abuso - Interpello n. 820 del 16 dicembre 2021

Imposte sui redditi - La disciplina di contrasto ai disallineamenti da ibridi - Interpello n. 833 del 17 dicembre 2021

Imposte sui redditi - L'emissione di strumenti finanziari partecipativi e la disapplicazione del regime Pex - Interpelli nn. 865, 866 e 867 del 28 dicembre 2021

### **Giurisprudenza**

Imposte sui redditi - Cessione di partecipazioni: rettifica del bilancio non rilevante per l'ufficio - Cass. civ. Sez. V, Sent., 20 dicembre 2021, n. 40692





# Indice

## Parte prima

### Legislazione

- 1 [Pagina 6](#) **Imposte sui redditi - Agevolazioni**  
Contributo a fondo perduto *start up*: definita la percentuale di fruizione - Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 365798 del 17 dicembre 2021
- 2 [Pagina 6](#) **IVA**  
Il differimento dell'esterometro al 1° luglio 2022 - Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 374343 del 23 dicembre 2021

## Parte seconda

### Prassi

- 1 [Pagina 7](#) **Imposte sui redditi**
  - Pex: la conversione di azioni di categoria in azioni ordinarie - Interpello n. 818 del 16 dicembre 2021
  - Scissione parziale non proporzionale: la valutazione anti-abuso - Interpello n. 820 del 16 dicembre 2021
  - Risoluzione di contratti per inadempimento: alcuni chiarimenti sotto il profilo fiscale - Interpelli nn. 823 e 824 del 17 dicembre 2021
  - Fusione societaria: la verifica del requisito di vitalità economica - Interpello n. 828 del 17 dicembre 2021
  - Il conferimento di partecipazioni intracomunitario - Interpello n. 830 del 17 dicembre 2021
  - La cessione di strumenti finanziari partecipativi - Interpello n. 831 del 17 dicembre 2021
  - La disciplina di contrasto ai disallineamenti da ibridi - Interpello n. 833 del 17 dicembre 2021
  - Identificazione di una società a partecipazione finanziaria anche per le società in liquidazione - Interpello n. 834 del 17 dicembre 2021
  - Il trattamento fiscale degli acconti sul riparto finale di liquidazione - Interpello n. 847 del 21 dicembre 2021
  - Regime degli impatriati: la tassazione delle ritenute da esercizio di *stock option* e da *bonus* pluriennali - Interpello n. 854 del 22 dicembre 2021
  - Controlled Foreign Companies*: i chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria - Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18/E del 27 dicembre 2021
  - Le perdite fiscali riportabili alla beneficiaria in caso di scissione parziale - Interpello n. 864 del 28 dicembre 2021
  - L'emissione di strumenti finanziari partecipativi e la disapplicazione del regime Pex - Interpelli nn. 865, 866 e 867 del 28 dicembre 2021
  - La trasformazione delle DTA in caso di conferimento di crediti - Interpello n. 868 del 29 dicembre 2021
  - Conferimento di partecipazioni a realizzo controllato: la definizione di holding - Interpello n. 869 del 29 dicembre 2021
  - Iscrizione dell'avviamento nel bilancio consolidato: i presupposti per fruire dell'affrancamento fiscale - Interpello n. 872 del 29 dicembre 2021

La fusione tra società francesi con partecipazioni in società italiane - Interpello n. 873 del 29 dicembre 2021

Meccanismo del Rol fiscale: l'utilizzo di fondi tassati - Interpello n. 876 del 29 dicembre 2021

Consolidato fiscale orizzontale: la riorganizzazione di un gruppo multinazionale - Interpelli nn. 877 e 878 del 29 dicembre 2021

L'affrancamento fiscale in una fusione tra entità *under common control* - Interpello n. 879 del 29 dicembre 2021

Il riporto di perdite fiscali pregresse nell'ambito di una fusione - Interpello n. 880 del 29 dicembre 2021

La deducibilità delle perdite su crediti prescritti - Principio di diritto n. 16 del 29 dicembre 2021

Regime del consolidato fiscale: la fusione tra soggetti non residenti - Interpello n. 885 del 30 dicembre 2021

La rilevanza della riserva di rivalutazione ai fini Ace - Interpello n. 889 del 30 dicembre 2021

Cessione di una partecipazione e fusione transfrontaliera: la valutazione anti-abuso - Interpello n. 892 del 31 dicembre 2021

Conferimento di ramo d'azienda: la deduzione dell'avviamento affrancato - Interpello n. 893 del 31 dicembre 2021

## 2

[Pagina 12](#)

### **Imposte sui redditi - Agevolazioni**

Somme ricevute a titolo di risarcimento danni: l'applicazione del regime del *Patent box* - Interpello n. 821 del 16 dicembre 2021

Cessione di beni in *leasing*: il *recapture* dell'iper-ammortamento - Interpello n. 826 del 17 dicembre 2021

Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali: l'utilizzo del bene in un cantiere estero - Interpello n. 829 del 17 dicembre 2021

Bonus R&D: la variazione dell'esercizio sociale - Interpello n. 846 del 21 dicembre 2021

Iper-ammortamento: l'ordine centralizzato effettuato dalla controllante - Interpello n. 863 del 28 dicembre 2021

*Patent box*: la fruizione del beneficio in un'unica soluzione e la determinazione del *nexus ratio* - Interpelli nn. 870 e 871 del 29 dicembre 2021

L'attività di ricerca e sviluppo commissionata da soggetti non residenti - Interpello n. 874 del 29 dicembre 2021

Iper-ammortamento: la mancata effettuazione dell'investimento a causa del Covid-19 - Interpello n. 875 del 29 dicembre 2021

Bonus investimenti in beni strumentali: il contratto complesso e la congruità dei costi - Interpelli nn. 895 e 896 del 31 dicembre 2021

Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo: la nozione di soggetto 'investitore' - Principio di diritto n. 17 del 31 dicembre 2021

# 3

[Pagina 14](#)

## **IVA**

Nazionalizzazione di società estera: l'utilizzo della partita IVA attribuita alla stabile organizzazione - Interpello n. 800 del 3 dicembre 2021

L'emissione delle note di variazione IVA in caso di procedure concorsuali - Interpello n. 801 del 3 dicembre 2021

Errata fatturazione: l'emissione della nota di credito e l'esercizio della detrazione IVA - Interpello n. 832 del 17 dicembre 2021

Gruppo IVA: il passaggio da identificazione diretta a stabile organizzazione - Interpello n. 837 del 20 dicembre 2021

Esportazioni senza trasferimento della proprietà: le modalità di assolvimento dell'IVA - Interpello n. 855 del 22 dicembre 2021

Passaggi interni di servizi nell'ambito di un gruppo IVA: la quantificazione della base imponibile - Interpello n. 856 del 22 dicembre 2021

Errata emissione di una nota di credito: il recupero dell'IVA assolta - Interpello n. 858 del 22 dicembre 2021

L'esonero dall'acconto nel primo anno di operatività del gruppo IVA - Interpello n. 859 del 23 dicembre 2021

Procedure concorsuali: l'emissione della nota di variazione IVA - Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20/E del 29 dicembre 2021

Aggiustamenti TP: il trattamento ai fini IVA - Interpello n. 884 del 30 dicembre 2021

# Parte terza

## **Giurisprudenza**

# 1

[Pagina 17](#)

## **Processo**

Nel caso di accertamento nei confronti di società di persone, l'annullamento dell'atto inficia anche la pretesa verso i soci - Cass. civ. Sez. V, Ord., 14 dicembre 2021, n. 39817

# 2

[Pagina 18](#)

## **Imposte dirette**

Cessione di partecipazioni: rettifica del bilancio non rilevante per l'ufficio - Cass. civ. Sez. V, Sent., 20 dicembre 2021, n. 40692

# Parte prima

## Legislazione

1

### Imposte sui redditi - Agevolazioni

Contributo a fondo perduto *start up*: definita la percentuale di fruizione - Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 365798 del 17 dicembre 2021

L'Amministrazione finanziaria ha fissato al 100% la percentuale effettiva di fruizione del contributo a fondo perduto *start up* riconosciuto ai sensi dell'art. 1-*ter* del D.L. n. 41/2021 conv. L. n. 69/2021 e del D.M. del 10 settembre 2021. In proposito, per i beneficiari che hanno presentato domanda entro i termini e che hanno superato i controlli previsti, l'importo spettante sarà pari all'intero ammontare risultante dall'ultima istanza validamente presentata, in assenza di rinuncia.

2

### IVA

Il differimento dell'esterometro al 1° luglio 2022 - Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 374343 del 23 dicembre 2021

Il Provvedimento recepisce la proroga, dal 1° gennaio al 1° luglio 2022, dell'efficacia delle modifiche riguardanti l'esterometro, con le quali si prevede l'invio dei dati al Sistema di Interscambio nel formato della fattura elettronica. In particolare, a fronte del rinvio della nuova disciplina così come disposto dal D.L. n. 146/2021 conv. L. n. 215/2021, la comunicazione delle operazioni con soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato dovrà essere effettuata, ancora per tutto il primo semestre 2022, nel rispetto delle modalità e dei termini attualmente in vigore.





# Parte seconda

## Prassi

1

### Imposte sui redditi

[Pex: la conversione di azioni di categoria in azioni ordinarie - Interpello n. 818 del 16 dicembre 2021](#)

Ai fini Pex, in caso di conversione di azioni di categoria in azioni ordinarie, il requisito dell'*holding period* previsto dall'art. 87, comma 1, lettera a), del TUIR, decorre dal momento in cui al detentore delle azioni di categoria è attribuito il rendimento in natura degli strumenti originariamente sottoscritti.

[Scissione parziale non proporzionale: la valutazione anti-abuso - Interpello n. 820 del 16 dicembre 2021](#)

Il passaggio del patrimonio della società scissa ad una o più società beneficiarie precostituite, che non usufruiscono di un regime di tassazione agevolato, non determina la fuoriuscita degli elementi trasferiti dal regime ordinario d'impresa. In particolare, i plusvalori relativi ai componenti patrimoniali delle società beneficiarie concorreranno alla formazione del reddito secondo le regole impositive in vigore al momento in cui tali beni saranno fuoriusciti dall'impresa.

[Risoluzione di contratti per inadempimento: alcuni chiarimenti sotto il profilo fiscale - Interpelli nn. 823 e 824 del 17 dicembre 2021](#)

La somma percepita a titolo di risarcimento dagli altri soci, derivando dall'adozione di una delibera assembleare illegittima ma escludendo un eventuale perdita di valore della partecipazione, costituisce una sopravvenienza attiva imponibile ai sensi dell'art. 88 del TUIR.

D'altro canto, ai fini del computo dell'*holding period*, è necessario tener conto della data originaria d'acquisto della partecipazione da parte del proprietario/cedente, dovendo assumere quale valore di carico quello fiscalmente riconosciuto antecedentemente alla vendita.

[Fusione societaria: la verifica del requisito di vitalità economica - Interpello n. 828 del 17 dicembre 2021](#)

Nell'ambito di un'operazione di fusione, il requisito di vitalità economica disciplinato dall'art. 172, comma 7, del TUIR, deve essere verificato nell'esercizio antecedente a quello in cui la fusione viene deliberata e nel periodo interinale che termina alla data di effetto dell'operazione.

Qualora l'anzidetto periodo interinale sia ricompreso nel 2020 e i ricavi abbiano subito in tale arco temporale una contrazione significativa per effetto della crisi sanitaria, la norma può essere disapplicata con la conseguente possibilità di riportare in avanti le perdite, le eccedenze di interessi passivi e di ACE, nella misura in cui la società non abbia manifestato ulteriori segni di depotenziamento dell'attività.

[Il conferimento di partecipazioni intracomunitario - Interpello n. 830 del 17 dicembre 2021](#)

L'operazione di conferimento di partecipazioni posta in essere in ambito intracomunitario costituisce un'operazione fiscalmente neutrale che non comporta, per il soggetto conferente, il realizzo di plusvalenze su azioni o quote date in cambio, a patto che le azioni o quote ricevute assumano il medesimo valore fiscale di quelle conferite.



#### [La cessione di strumenti finanziari partecipativi - Interpello n. 831 del 17 dicembre 2021](#)

In caso di cessione di strumenti finanziari partecipativi, è possibile beneficiare del regime Pex ai sensi dell'art. 87 del TUIR, a condizione che sussista il requisito di iscrizione dei suddetti titoli tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio d'esercizio chiuso durante il periodo di possesso, nonché il requisito della commercialità. La mancanza anche solo di uno dei predetti requisiti comporta la deducibilità dell'eventuale minusvalenza conseguita, secondo quanto disposto dall'art. 101, comma 1, del TUIR.

#### [La disciplina di contrasto ai disallineamenti da ibridi - Interpello n. 833 del 17 dicembre 2021](#)

L'eccedenza del componente negativo di reddito oggetto di doppia deduzione, compensata nella giurisdizione del pagatore a fronte di redditi considerabili non a doppia inclusione, non rientra nell'ambito di applicazione delle disposizioni anti-ibridi secondo quanto previsto dall'art. 6, comma 2, lettera b), del Decreto ATAD.

#### [Identificazione di una società a partecipazione finanziaria anche per le società in liquidazione - Interpello n. 834 del 17 dicembre 2021](#)

Ai fini della qualificazione di una società come società di partecipazione finanziaria o non finanziaria, i test previsti dall'art. 162-bis, commi 2 e 3, del TUIR, inerenti la prevalenza delle partecipazioni rispetto al totale dell'attivo patrimoniale, devono essere effettuati anche dalle società in liquidazione, le quali sono tenute a comportarsi, a questi fini specifici, in modo analogo alle società in bonis.

#### [Il trattamento fiscale degli acconti sul riparto finale di liquidazione - Interpello n. 847 del 21 dicembre 2021](#)

Nel caso in cui una società in liquidazione decida, ai sensi dell'art. 2491, comma 2, del Codice civile, di distribuire ai soci un acconto sul riparto finale, trovano applicazione le ordinarie regole fiscali concernenti la distribuzione di riserve di utili e, pertanto in tal caso, non trova attuazione il principio di derivazione rafforzata che ha ad oggetto la determinazione del reddito complessivo.

#### [Regime degli impatriati: la tassazione delle ritenute da esercizio di \*stock option\* e da bonus pluriennali - Interpello n. 854 del 22 dicembre 2021](#)

L'opzione finalizzata a prolungare per ulteriori 5 anni il regime dei vecchi impatriati di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, prevista dall'art. 5, comma 2-bis, del D.L. n. 34/2019 conv. L. n. 58/2019, non può essere esercitata prima del decorso dell'originario quinquennio di agevolazione.

In aggiunta, con riguardo alla misura della ritenuta da operare sui redditi di lavoro dipendente derivanti dall'esercizio di *stock option* e da bonus pluriennali, è stato chiarito che, in applicazione del principio di cassa, gli stessi devono essere assoggettati ad imposizione fiscale secondo le modalità e le percentuali di tassazione in vigore nel periodo d'imposta in cui il reddito è assoggettato a tassazione in capo al dipendente che beneficia del regime speciale degli impatriati.





### [Controlled Foreign Companies: i chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria - Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18/E del 27 dicembre 2021](#)

La Circolare commenta la disciplina delle *Controlled Foreign Companies* contenuta all'interno dell'art. 167 del TUIR. In proposito, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito ai requisiti soggettivi e oggettivi necessari per l'applicazione del regime, nonché alle modalità di determinazione del livello impositivo estero effettivo ai fini del confronto con quello virtuale italiano. Oltre a ciò, sono state fornite indicazioni con riguardo alla circostanza esimente per disapplicare la disciplina CFC, alla determinazione e tassazione del reddito del soggetto controllato e, in ultimo, all'applicazione della disciplina in presenza di operazioni straordinarie.

### [Le perdite fiscali riportabili alla beneficiaria in caso di scissione parziale - Interpello n. 864 del 28 dicembre 2021](#)

Nell'ipotesi di scissione parziale, se il patrimonio netto trasferito dalla scissa alla beneficiaria è inferiore alle perdite fiscali da attribuire, il diritto al riporto di tali perdite, in deroga alle limitazioni previste dall'art. 173, comma 10, del TUIR, è vincolato alla dimostrazione inerente la capacità del ramo d'azienda trasferito di produrre reddito in modo autonomo. Quando ciò non è possibile, occorre dimostrare che le plusvalenze latenti sui beni trasferiti, valorizzate a valore corrente anziché a valore storico, portano all'ottenimento di un patrimonio netto a valori anch'essi correnti di importo superiore alle perdite fiscali trasferite.

### [L'emissione di strumenti finanziari partecipativi e la disapplicazione del regime Pex - Interpelli nn. 865, 866 e 867 del 28 dicembre 2021](#)

In caso di strumenti finanziari partecipativi emessi da una società a fronte del credito vantato da una banca verso la medesima, sulla base di quanto contenuto nell'art. 113 del TUIR, gli intermediari finanziari possono presentare istanza di interpello ex L. n. 212/2000 all'Agenzia delle Entrate, affinché non trovi applicazione il regime Pex per la cessione di partecipazioni derivanti dalla conversione in azioni dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria. Di conseguenza, ai fini della disapplicazione del regime Pex, è necessario che gli strumenti finanziari partecipativi ricevuti dagli intermediari finanziari siano assimilabili alle azioni ai sensi dell'art. 44, comma 2, lettera a), del TUIR.

### [La trasformazione delle DTA in caso di conferimento di crediti - Interpello n. 868 del 29 dicembre 2021](#)

Per quanto concerne la facoltà di trasformare le DTA derivanti da perdite fiscali ed eccedenze ACE in crediti d'imposta, la cessione onerosa a terzi di crediti pecuniari vantati verso debitori inadempienti, quale presupposto di accesso al beneficio fiscale, include le ipotesi di conferimento di crediti in cui la conferente diviene titolare di una partecipazione sociale, di quote o azioni del cessionario. Inoltre, la nozione di valore nominale, cui è collegato il limite quantitativo entro il quale è consentita la trasformazione delle DTA in crediti d'imposta, non comprende gli interessi scaduti che il cessionario ha contrattualmente diritto di esigere dal debitore.



### [Conferimento di partecipazioni a realizzo controllato: la definizione di holding - Interpello n. 869 del 29 dicembre 2021](#)

Il criterio per la qualificazione come holding di una società le cui partecipazioni sono oggetto di conferimento ai sensi dell'art. 177, comma 2-*bis*, del TUIR, non può essere rinvenuto in quello indicato nell'art. 162-*bis* del TUIR, ma deve tener conto del rapporto tra il valore corrente delle partecipazioni detenute dalla società scambiata e il suo valore corrente complessivo alla data in cui il conferimento ha efficacia giuridica.

### [Iscrizione dell'avviamento nel bilancio consolidato: i presupposti per fruire dell'affrancamento fiscale - Interpello n. 872 del 29 dicembre 2021](#)

Al fine di beneficiare dell'affrancamento fiscale sul valore dell'avviamento risultante da bilancio consolidato, occorre che la società abbia iscritto nel proprio bilancio individuale le partecipazioni di controllo detenute per effetto di operazioni traslative o acquisitive, e che la stessa società faccia parte di un gruppo che, a seguito di tale iscrizione, abbia rilevato nel bilancio consolidato dell'esercizio in corso una voce a titolo di avviamento.

### [La fusione tra società francesi con partecipazioni in società italiane - Interpello n. 873 del 29 dicembre 2021](#)

L'operazione di fusione per incorporazione realizzata tra due società di capitali residenti in Francia e prive di una stabile organizzazione in Italia, una delle quali titolare di una partecipazione in una società italiana, può configurarsi quale operazione fiscalmente neutrale ai sensi dell'art. 172 del TUIR anche nell'ipotesi in cui tale operazione non venga disciplinata dalla Direttiva UE 2009/133/CE, purché risultino rispettate contemporaneamente le seguenti condizioni: l'operazione si qualifichi come fusione ai sensi della legge italiana, i soggetti coinvolti abbiano una forma giuridica omologa a quella prevista per le società di diritto italiano e l'operazione produca effetti in Italia sulla posizione fiscale di almeno un soggetto coinvolto.

### [Meccanismo del Rol fiscale: l'utilizzo di fondi tassati - Interpello n. 876 del 29 dicembre 2021](#)

Per quanto riguarda la determinazione del Rol fiscale, ai fini dell'utilizzo di fondi tassati che si erano stratificati in parte prima del periodo d'imposta 2019 e in parte dopo l'anzidetto periodo ed in mancanza di specifiche indicazioni da parte del regime transitorio di cui all'art. 13, comma 3, del D.Lgs. n. 142/2018, occorre imputare preliminarmente le eventuali rettifiche agli importi accantonati in data meno recente.

### [Consolidato fiscale orizzontale: la riorganizzazione di un gruppo multinazionale - Interpelli nn. 877 e 878 del 29 dicembre 2021](#)

Nell'ambito del consolidato orizzontale tra società residenti in Italia, controllate dalla medesima controllante non residente, il conferimento di partecipazioni nelle società italiane operato dalla controllante diretta a favore di una società extra-UE non rappresenta una causa di interruzione del predetto regime fiscale. D'altro canto, rappresenta invece una causa di interruzione, la cessione di partecipazioni nella società conferitaria mediante la quale la *ex* controllante del regime di consolidato fuoriesce dalla catena di controllo. In ogni caso, il consolidato fiscale può proseguire, previa presentazione di un interpello probatorio ai sensi dell'art. 124, comma 5, del TUIR, attraverso una nuova designazione ad opera della nuova controllante estera.



### [L'affrancamento fiscale in una fusione tra entità \*under common control\* - Interpello n. 879 del 29 dicembre 2021](#)

Nell'ipotesi in cui l'operazione di fusione tra entità *under common control* comporti, in base alla corretta applicazione dei principi contabili, il verificarsi di un disallineamento tra i valori contabili iscritti in bilancio e i corrispondenti valori fiscali, la stessa operazione configurerebbe un presupposto per l'accesso al riallineamento dei valori di cui all'art. 15, commi 10 e ss., del D.L. n. 185/2008 conv. L. n. 2/2009, mediante l'assolvimento dell'imposta sostitutiva sui valori netti residui risultanti al momento della fusione.

### [Il riporto di perdite fiscali pregresse nell'ambito di una fusione - Interpello n. 880 del 29 dicembre 2021](#)

In linea generale, le perdite fiscali delle società partecipanti ad un'operazione di fusione possono essere portate in diminuzione dal reddito della società risultante dalla fusione per la parte del loro ammontare che non eccede quello del patrimonio netto della società che riporta le perdite. Inoltre, dal conto economico della società le cui perdite sono oggetto di riporto, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è deliberata, deve risultare un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare di spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi precedenti.

### [La deducibilità delle perdite su crediti prescritti - Principio di diritto n. 16 del 29 dicembre 2021](#)

La prescrizione del credito costituisce un evento idoneo a consentire la deduzione della relativa perdita dal reddito d'impresa, a prescindere dall'eventuale applicazione del principio di derivazione rafforzata. Sul punto, l'Amministrazione finanziaria ha inoltre chiarito che l'avvenuta prescrizione del credito stesso rappresenta il momento limite oltre il quale la deduzione non è più ammessa.

### [Regime del consolidato fiscale: la fusione tra soggetti non residenti - Interpello n. 885 del 30 dicembre 2021](#)

Al verificarsi di un'operazione di fusione per incorporazione tra soggetti non residenti, il regime del consolidato fiscale ex art. 117 del TUIR della società incorporante può proseguire senza soluzione di continuità, se permangono tutti i requisiti di controllo prescritti dalla normativa attualmente in vigore rispetto alle società consolidate italiane esistenti.

### [La rilevanza della riserva di rivalutazione ai fini Ace - Interpello n. 889 del 30 dicembre 2021](#)

La riserva di rivalutazione concorre a formare la base Ace in proporzione agli ammortamenti stanziati sui maggiori valori iscritti in bilancio. Più nel dettaglio, le riserve di rivalutazione, iscritte a seguito di leggi speciali e costituite successivamente all'esercizio 2010, si considerano disponibili e rilevanti ai fini della base Ace solo al momento del realizzo, il quale avviene mediante l'ammortamento del maggior valore.

### [Cessione di una partecipazione e fusione transfrontaliera: la valutazione anti-abuso - Interpello n. 892 del 31 dicembre 2021](#)

Nell'ambito di una riorganizzazione di gruppo, la cessione di una partecipazione seguita da una fusione transfrontaliera è stata ritenuta un'operazione abusiva ai sensi dell'art. 10-bis della L. n. 212/2000, in quanto, in tal caso, la suddetta operazione è stata considerata fiscalmente più conveniente rispetto alla cessione diretta di un immobile seguita dalla messa in liquidazione.



### Conferimento di ramo d'azienda: la deduzione dell'avviamento affrancato - Interpello n. 893 del 31 dicembre 2021

Con riferimento ad un conferimento di ramo d'azienda, il soggetto conferente assume quale valore delle partecipazioni ricevute il valore fiscale dell'azienda conferita ad eccezione dell'avviamento mentre, il soggetto conferitario, in virtù del principio di neutralità fiscale subentra in tutti i valori fiscali che l'azienda conferita aveva presso il conferente, senza considerare l'avviamento. Di conseguenza, il soggetto conferente che si sia avvalso della disciplina del riallineamento di cui all'art. 15, comma 10, del D.L. n. 185/2008 conv. L. n. 2/2009, dovrà continuare a dedurre il valore fiscale dell'avviamento precedentemente affrancato.

## 2

### Imposte sui redditi - Agevolazioni

#### Somme ricevute a titolo di risarcimento danni: l'applicazione del regime del *Patent box* - Interpello n. 821 del 16 dicembre 2021

Se la somma forfettaria percepita dalla società concorre alla determinazione del reddito nel 2021, la stessa società non potrà più esercitare l'opzione per beneficiare dell'agevolazione *Patent box* nel periodo d'imposta 2021 (modello redditi 2022), in quanto l'art. 6 del D.L. n. 146/2021 conv. L. n. 215/2021 ha abrogato le disposizioni contenute nell'art. 1, commi da 37 a 45, della L. n. 190/2014.

#### Cessione di beni in *leasing*: il *recapture* dell'iper-ammortamento - Interpello n. 826 del 17 dicembre 2021

Con riferimento ai beni iper-ammortizzabili acquisiti in *leasing*, il periodo di sorveglianza previsto per l'eventuale *recapture* dell'agevolazione ai sensi dell'art. 7, comma 2, del D.L. n. 87/2018 conv. L. n. 96/2018, si determina sulla base del tempo teorico di ammortamento calcolato applicando i coefficienti stabiliti dal D.M. del 31 dicembre 1988, come se il soggetto avesse acquisito, fin dall'origine, il bene in proprietà.

#### Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali: l'utilizzo del bene in un cantiere estero - Interpello n. 829 del 17 dicembre 2021

Nell'ambito del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali ex L. n. 178/2020, se il cantiere estero in cui viene collocato temporaneamente il macchinario non ha caratteristiche tali da rappresentare una vera e propria struttura produttiva, sarà possibile riconoscere il beneficio dell'agevolazione fiscale alla società residente in Italia.

#### Bonus R&D: la variazione dell'esercizio sociale - Interpello n. 846 del 21 dicembre 2021

La riserva di rivalutazione concorre a formare la base Ace in proporzione agli ammortamenti stanziati sui maggiori valori iscritti in bilancio. Più nel dettaglio, le riserve di rivalutazione, iscritte a seguito di leggi speciali e costituite successivamente all'esercizio 2010, si considerano disponibili e rilevanti ai fini della base Ace solo al momento del realizzo, il quale avviene mediante l'ammortamento del maggior valore.



### [Iper-ammortamento: l'ordine centralizzato effettuato dalla controllante - Interpello n. 863 del 28 dicembre 2021](#)

Ai fini dell'iper-ammortamento e con riguardo ad un gruppo societario, l'ordine di un bene strumentale con versamento di un acconto pari al 20%, effettuato dalla società controllante che agisce in qualità di gestore centralizzato degli acquisti del gruppo, vale come prenotazione dell'investimento oggetto di agevolazione fiscale.

### [Patent box: la fruizione del beneficio in un'unica soluzione e la determinazione del \*nexus ratio\* - Interpelli nn. 870 e 871 del 29 dicembre 2021](#)

Nell'ambito del *Patent box*, qualora si desideri fruire del beneficio fiscale in un'unica soluzione, la variazione in diminuzione deve essere riportata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stato sottoscritto l'accordo di *ruling* con l'Agenzia delle Entrate, senza possibilità di optare per l'anticipo al periodo d'imposta precedente nell'ipotesi in cui l'accordo sia stato sottoscritto prima della presentazione della relativa dichiarazione.

Oltre a ciò, con riguardo alla determinazione del *nexus ratio*, affinché i costi relativi agli informatori scientifici di cui agli accordi di *co-promotion* possano considerarsi quali costi direttamente collegati ad uno specifico bene immateriale agevolato, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, fatti salvi tutti i requisiti specifici previsti dalla disciplina del *Patent box*, è necessario che il bene risulti tracciato attraverso un adeguato sistema di rilevazione contabile ed extracontabile.

### [L'attività di ricerca e sviluppo commissionata da soggetti non residenti - Interpello n. 874 del 29 dicembre 2021](#)

Per quanto concerne il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo applicabile dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, la mancata riproposizione di una norma analoga a quella contenuta nell'art. 3, comma 1-*bis*, del D.L. n. 145/2013 conv. L. n. 9/2014, non permette di considerare fiscalmente agevolabile l'attività di ricerca e sviluppo svolta in forza di contratti stipulati con committenti non residenti.

### [Iper-ammortamento: la mancata effettuazione dell'investimento a causa del Covid-19 - Interpello n. 875 del 29 dicembre 2021](#)

Con riferimento agli investimenti in beni strumentali prenotati entro il 31 dicembre 2019, con sottoscrizione del contratto e versamento dell'acconto pari almeno al 20% del costo di acquisizione, qualora gli stessi investimenti non siano stati realizzati entro il 31 dicembre 2020, a causa delle restrizioni imposte dall'emergenza sanitaria legata al diffondersi del Covid-19, l'impresa non potrà beneficiare dell'iper-ammortamento ma potrà fruire del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali ex art. 1, comma 185, della L. n. 160/2019 oppure ex art. 1, comma 1056, della L. n. 178/2020, a seconda del termine lungo in cui ricade il momento di effettuazione dell'investimento (30 giugno 2021 o 30 giugno 2022), in quanto si tratta di discipline agevolative succedutesi senza soluzione di continuità.



### [Bonus investimenti in beni strumentali: il contratto complesso e la congruità dei costi - Interpelli nn. 895 e 896 del 31 dicembre 2021](#)

Nell'ambito del bonus investimenti in beni strumentali, ai fini della corretta individuazione del momento di effettuazione dell'investimento in caso di sottoscrizione di un contratto complesso, non è sufficiente la consegna del bene mobile ai sensi dell'art. 109, comma 2, del TUIR, ma è necessario lo svolgimento di ulteriori attività affinché si concretizzi il requisito della certezza disposto dall'art. 109, comma 1, del TUIR. Oltre a ciò, in sede di eventuale controllo, occorre dimostrare la congruità dei costi di posa in opera rispetto al costo dei beni strumentali a cui si riferiscono producendo tutti gli elementi tecnici, economici, commerciali e settoriali che giustificano il sostenimento e la capitalizzazione degli oneri ai sensi dell'OIC 16 e la loro rilevanza come oneri accessori di diretta imputazione ai sensi dell'art. 110, comma 1, lettera b), del TUIR.

### [Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo: la nozione di soggetto 'investitore' - Principio di diritto n. 17 del 31 dicembre 2021](#)

Ai fini del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo ex art. 3 del D.L. n. 145/2013 conv. L. n. 9/2014, non si considera 'investitore' un soggetto istituzionalmente deputato ex legge allo svolgimento di attività soggette ad un sistema regolatorio pubblico, il quale prevede un meccanismo di finanziamento delle attività totalmente derivante dall'addebito ai consumatori di una tariffa che copre integralmente il rischio. A tale riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che si considerano soggetti 'investitori' le imprese che investono risorse in attività di ricerca e sviluppo e ne sostengono i costi, assumendosi il rischio e avvalendosi di eventuali benefici.

## 3

### **IVA**

#### [Nazionalizzazione di società estera: l'utilizzo della partita IVA attribuita alla stabile organizzazione - Interpello n. 800 del 3 dicembre 2021](#)

La società estera che trasferisce la propria sede legale nel territorio dello Stato italiano, all'interno del quale possiede già una stabile organizzazione, può continuare ad utilizzare il numero di partita IVA attribuita a quest'ultima, sempreché venga rispettato il principio di reciprocità di cui all'art. 16 delle preleggi del Codice civile sulla base del quale alle società straniere sono riconosciuti gli stessi diritti previsti per le società italiane qualora queste ultime possano beneficiare dei medesimi diritti nello Stato estero.

#### [L'emissione delle note di variazione IVA in caso di procedure concorsuali - Interpello n. 801 del 3 dicembre 2021](#)

Con riferimento alle procedure concorsuali aperte fino alla data di entrata in vigore del D.L. n. 73/2021 conv. L. n. 106/2021 (c.d. Decreto Sostegni-*bis*), l'emissione della nota di variazione in diminuzione da parte del cedente o prestatore, in caso di mancato pagamento del corrispettivo, non è ammessa prima che si sia verificata l'infruttuosità della procedura stessa.



### [Errata fatturazione: l'emissione della nota di credito e l'esercizio della detrazione IVA - Interpello n. 832 del 17 dicembre 2021](#)

La nota di variazione in diminuzione *ex art.* 26 del D.P.R. n. 633/1972 può essere operata solo a fronte di una fattura emessa e regolarmente registrata nelle specifiche situazioni individuate dalla norma ed entro precisi limiti temporali che, in caso di errori e/o accordi sopravvenuti tra le parti, sono individuati in un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile originaria. Inoltre, il cessionario o committente, se sussiste il presupposto sostanziale di effettuazione dell'operazione e quello formale di possesso di una valida fattura, conserva il diritto alla detrazione IVA, il quale potrà essere esercitato al più tardi entro la data di presentazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno.

### [Gruppo IVA: il passaggio da identificazione diretta a stabile organizzazione - Interpello n. 837 del 20 dicembre 2021](#)

Nel caso in cui una società di diritto tedesco identificata ai fini IVA in Italia ai sensi dell'art. 35-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 e aderente alla liquidazione IVA di gruppo nella veste di controllata, decida di istituire una stabile organizzazione nel territorio dello Stato chiudendo la precedente posizione IVA italiana, può continuare a partecipare alla liquidazione IVA di gruppo nella 'nuova' veste giuridica che andrà ad assumere per effetto del passaggio da identificazione diretta a stabile organizzazione.

### [Esportazioni senza trasferimento della proprietà: le modalità di assolvimento dell'IVA - Interpello n. 855 del 22 dicembre 2021](#)

Con riferimento all'operazione di esportazione di un bene senza trasferimento della proprietà, destinato alla lavorazione in un Paese terzo e alla successiva importazione in Italia sottoforma di prodotto compensatore, l'IVA sul servizio di perfezionamento reso dal fornitore extra-UE deve essere assolta con il meccanismo dell'autofattura nel rispetto dei termini disposti dagli artt. 17 e 21 del D.P.R. n. 633/1972, ovvero entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

### [Passaggi interni di servizi nell'ambito di un gruppo IVA: la quantificazione della base imponibile - Interpello n. 856 del 22 dicembre 2021](#)

Per quanto concerne la liquidazione IVA di gruppo, ai fini della determinazione della base imponibile relativa ai passaggi interni di servizi tra attività separate, occorre considerare il valore normale dei servizi stessi ovvero l'intero importo che il destinatario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la prestazione, dovrebbe pagare a un prestatore indipendente, in condizioni di libera concorrenza, al fine di ottenere i servizi nel tempo e nel luogo di tale prestazione. In tal caso, qualora non siano accertabili le prestazioni di servizi analoghe, il valore cui fare riferimento coincide con quello relativo alle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione delle prestazioni ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. n. 633/1972.

### [Errata emissione di una nota di credito: il recupero dell'IVA assolta - Interpello n. 858 del 22 dicembre 2021](#)

In merito al recupero dell'IVA assolta a seguito di un'errata emissione di una nota di variazione in diminuzione, al fine di garantire la neutralità dell'IVA, in linea generale, non si ravvisano impedimenti all'applicazione dell'art. 60, ultimo comma, del D.P.R. n. 633/1972, anche all'ipotesi in cui in capo al cedente sia stata accertata un'indebita detrazione dell'IVA relativa ad una nota di variazione emessa tardivamente, in violazione dell'art. 26, commi 2 e 3, del Decreto sopracitato.





### [L'esonero dall'acconto nel primo anno di operatività del gruppo IVA - Interpello n. 859 del 23 dicembre 2021](#)

Con riferimento al regime IVA di gruppo, il versamento in acconto di cui all'art. 6, comma 2, della L. n. 405/1990 non è dovuto da coloro che, nel corso del periodo d'imposta, hanno iniziato un'attività d'impresa arte o professione, né dai soggetti passivi per i quali venga a mancare il parametro storico o previsionale cui commisurare l'acconto.

### [Procedure concorsuali: l'emissione della nota di variazione IVA - Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20/E del 29 dicembre 2021](#)

La Circolare fornisce chiarimenti in merito al recupero dell'IVA su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali a seguito della modifica dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 ad opera del D.L. n. 73/2021 conv. L. n. 106/2021. A tale riguardo, in caso di assoggettamento del cessionario o committente ad una procedura concorsuale, la nota di variazione IVA non è più subordinata alla preventiva insinuazione del credito al passivo ma deve essere emessa entro il termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per l'emissione della nota di variazione in diminuzione, mentre il termine entro cui esercitare il diritto alla detrazione corrisponde, al più tardi, con il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione dell'anzidetta nota di variazione. In tal caso, *il dies a quo* coincide con la data in cui il debitore viene assoggettato a procedura concorsuale.

### [Aggiustamenti TP: il trattamento ai fini IVA - Interpello n. 884 del 30 dicembre 2021](#)

Una società italiana per le vendite di beni alle proprie controllate europee adotta, nella documentazione di *transfer pricing*, il metodo del confronto del prezzo interno ed effettua un *sanity check* con il metodo del margine netto della transazione. Dato che è emersa una redditività al di sopra del quartile superiore, si rende necessario emettere delle fatture dalla società italiana alle società europee per ridurre la loro redditività. Tali aggiustamenti, non essendo correlati con le cessioni originarie di beni e non concretizzando una rettifica in aumento dell'imponibile IVA, sono esclusi dal campo di applicazione dell'anzidetta imposta.



# Parte terza

## Giurisprudenza

1

### Processo

Nel caso di accertamento nei confronti di società di persone, l'annullamento dell'atto inficia anche la pretesa verso i soci - Cass. civ. Sez. V, Ord., 14 dicembre 2021, n. 39817

La vicenda origina dalla parziale invalidità della rettifica nei confronti di una società di persone. Essa comporta, di necessità, il travolgimento dell'accertamento nei confronti dei soci.

Secondo i giudici, in caso di redditi tassati secondo il regime della trasparenza, la ratio del litisconsorzio necessario e la conseguente riunione dei procedimenti relativi a società e soci risponde alla necessità di garantire la massima omogeneità e il massimo coordinamento possibile tra risultati processuali, evitando quei contrasti tra giudicati che potrebbero altrimenti venire in essere in caso di parcellizzazione del contenzioso tributario in relazione a rapporti omogenei, ancorché distinti in ragione della pluralità dei soggetti coinvolti nella fattispecie costitutiva dell'obbligazione, e connotati dalla sostanziale unitarietà dell'atto impositivo.

Tale situazione fa sì che il ricorso, benché proposto da uno o più obbligati, abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, ma la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, perché funzionale alla parità di trattamento dei coobbligati e al rispetto della loro capacità contributiva, imponendo tra essi il litisconsorzio necessario, che, in ambito tributario, rinviene il suo presupposto proprio nella inscindibilità dell'oggetto del ricorso.

Ciò comporta che l'unicità del fatto costitutivo della pretesa impositiva, in uno con la pluralità degli obbligati, rende irrilevante la definitività dell'accertamento afferente i singoli soci, i quali sono legittimamente chiamati in causa anche quando non sia più possibile, per essi, la proposizione di autonoma impugnazione per essere ormai decorso il termine di decadenza, atteso che la rettifica del reddito da partecipazione del socio ai fini Irpef discende direttamente, presupponendolo, dalla rideterminazione di quello della società, in questo sostanziandosi il carattere della unicità del presupposto impositivo, e che soltanto la possibilità concessa ad esso di opporre all'Ufficio la sentenza a sé favorevole, ad esempio per impugnare la cartella esattoriale e gli atti successivi della riscossione, col solo limite della irripetibilità di quanto già pagato, giustifica la stessa sua chiamata, risolvendosi altrimenti essa in un'inutile attività processuale.

Sulla base di quanto sopra, deve allora ritenersi che il principio espresso dalle Sezioni unite, secondo cui, per gli accertamenti divenuti "*definitivi perché non impugnati*", "*vale la regola già ricordata della non autonoma impugnabilità e della opponibilità all'amministrazione finanziaria del giudicato favorevole al contribuente, che si formi nel giudizio nel quale lo stesso intervenga come litisconsorte, con il solo limite della irripetibilità di quanto pagato*", non debba essere relegato ai soli casi in cui la definitività dell'accertamento derivi dalla sua mancata impugnazione, ma si estenda anche alle ipotesi in cui essa derivi dal passaggio in giudicato della pronuncia che ha confermato l'atto impositivo per il socio, essendo la rettifica dei redditi di quest'ultimo derivata da quella operata nei confronti della società, come si è detto, sicché la caducazione di quest'ultima elide il presupposto della pronuncia sulla prima, siccome insuscettibile di vita autonoma.



Alla stregua di quanto detto, la Cassazione formula il seguente principio di diritto: *"In caso di redditi tassati secondo il regime della trasparenza, l'unicità del fatto costitutivo della pretesa impositiva si sostanzia nel rapporto di diretta derivazione della rettifica dei redditi dei soci ai fini IRPEF dalla rideterminazione di quelli della società di persone, che ne costituisce il presupposto, sicché l'annullamento dell'atto impositivo relativo a quest'ultima ha effetto, ai sensi dell'art. 336 c.p.c., comma 1, anche sulle parti della sentenza afferenti all'avviso di accertamento emesso nei confronti dei soci (c.d. espansivo interno della riforma o della cassazione), siccome da esso dipendenti, anche quando questo sia definitivo per essere ormai decorso il termine di decadenza ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma 6, ovvero per non essere stati autonomamente impugnati i capi della pronuncia che lo riguardano ovvero per essere stato questo confermato con sentenza passata in giudicato, risolvendosi altrimenti l'integrazione del contraddittorio conseguente al litisconsorzio necessario tra le parti in un inutile attività processuale".*

## 2

### Imposte dirette

Cessione di partecipazioni: rettifica del bilancio non rilevante per l'ufficio - Cass. civ. Sez. V, Sent., 20 dicembre 2021, n. 40692

La società contribuente aveva acquisito, nell'anno 1998, la quota di partecipazione di controllo in una S.p.A., con allocazione in bilancio nell'attivo circolante tra le attività finanziarie non immobilizzate. In data 10 luglio 2003 la partecipazione veniva ceduta realizzando un plusvalore. Tuttavia, nella dichiarazione dei redditi per l'anno di imposta 2003, il contribuente effettuò una variazione in diminuzione per l'importo differenziale, considerato come plusvalenza e non come ricavo, optando per l'imposta sostitutiva prevista dal D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 1, comma 3.

Tale variazione in diminuzione trovava la sua ragione nella riapprovazione, da parte dell'assemblea societaria, dei bilanci di esercizio per gli anni dal 1998 al 2002, essendosi ritenuto di procedere alla correzione dei pregressi dati contabili, iscrivendo la partecipazione, non più tra l'attivo circolante, ma tra le immobilizzazioni finanziarie.

L'Ufficio contestò la rilevanza giuridica delle operazioni di rettifica dei bilanci di esercizio e notificò due avvisi di accertamento, relativi a IRES e IRAP, per gli anni di imposta 2003 e 2004.

Avverso gli avvisi la società propose distinti ricorsi che la Commissione tributaria provinciale, previa riunione, rigettò.

La decisione, appellata dalla contribuente, è stata confermata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna la quale ha dichiarato l'appello, in parte, inammissibile, e, in parte, infondato.

La Cassazione, confermando la corretta applicazione della legge da parte di giudici di merito e dopo avere dichiarato infondato il secondo motivo di ricorso (l'asserita non applicazione della specifica contestazione di operazione elusiva ex art. 37-bis, D.P.R. 600/1973), si è soffermata su aspetti prettamente civilistico-contabili.

Con il terzo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione, da parte della C.T.R., del D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 1, laddove il giudice di appello aveva, da un canto, ritenuto non sussistere i presupposti per usufruire dell'imposta sostitutiva, dall'altro, ritenuto non convincente né fondata la tesi della contribuente sulla necessità di ricondurre la realtà formale di bilancio alla realtà sostanziale del fatto economico, eliminando in tale modo l'errore contabile e di diritto.



Secondo la ricorrente la C.T.R. aveva palesemente errato in quanto, da un lato, sussistevano tutti i presupposti fattuali e giuridici per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, dall'altro, la possibilità del contribuente di emendare la dichiarazione dei redditi era, ormai, pacificamente riconosciuta dalla giurisprudenza.

Secondo la Cassazione la rettifica del reddito d'impresa da parte dell'AdE è stata operata, correttamente, perché si è constatato che la procedura di riapprovazione dei bilanci di esercizio del triennio in esame non era idonea a far ritenere sussistenti i presupposti giuridici e fattuali per potere, legittimamente, ricorrere all'applicazione dell'imposta sostitutiva prevista dal D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 1, comma 3.

Difatti, detta norma prevede testualmente che, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, il requisito della iscrizione della partecipazione "*nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci*" deve sussistere al momento in cui avviene la cessione della partecipazione e, correttamente, il giudice di appello, sulla base di un accertamento in fatto (conforme a quello del primo giudice), ha ritenuto che, nella specie, tale presupposto non fosse sussistente, essendo pacifico che la partecipazione azionaria in oggetto, dalla data di acquisto (1998) a quella di vendita (2003) era stata sempre iscritta, nei relativi bilanci di esercizio (con contestuale nota esplicativa dell'amministratore e parere favorevole del collegio sindacale) nell'attivo circolante tra le "*attività finanziarie non immobilizzate*" con la precisazione della "*destinazione alla rivendita*".

La C.T.R. ha, altrettanto correttamente, ritenuto legittimo l'operato dell'Ufficio che ha escluso la sussistenza dei presupposti per procedere alla correzione degli errori di bilancio, consentita dal principio OIC 29, in quanto l'iscrizione della partecipazione tra le attività finanziarie non immobilizzate non era in alcun modo riconducibile ad un errore 'correggibile' ai sensi di detto principio contabile.

In particolare, il principio OIC 29, nel colmare il vuoto normativo nell'ambito del procedimento da seguire per emendare eventuali errori compiuti nella redazione del bilancio, definisce, in primo luogo la nozione di errore e indica il corretto comportamento da assumere in funzione della significatività dell'errore e del suo effetto sull'informativa di bilancio. Mentre gli errori non determinanti possono essere corretti attraverso la semplice rettifica della posta patrimoniale interessata dall'errore con contropartita nella voce "*proventi ed oneri straordinari*" del conto economico, gli errori determinanti, ovverossia quegli errori che renderebbero il bilancio inattendibile, implicano l'utilizzo di tre differenti tipologie di rettifica, tra le quali rientra la correzione dei bilanci degli esercizi precedenti.

Il principio contabile, inoltre, specifica (punto 37) che gli errori non devono essere confusi con i cambiamenti di stima né con i cambiamenti di principi contabili.

Nel caso in esame, la società, non ha mai specificato - se non in memoria deducendo un'ipotetica falsità dei bilanci - perché l'asserito (e ripetuto negli anni) errore nell'appostazione in bilancio fosse della gravità idonea a rendere i relativi bilanci nulli (circostanza cui il principio OIC 29 riconduce, quale rimedio, la correzione dei bilanci degli anni precedenti) laddove, di contro, il comportamento posto in essere, e ripetuto nei vari bilanci di esercizio, di contabilizzare la partecipazione in oggetto nell'attivo circolante tra le 'attività finanziarie non costituenti immobilizzazioni' con la precisazione della 'destinazione alla rivendita' appare riconducibile ad una scelta discrezionale dell'imprenditore.

Ne consegue la correttezza, sul punto, della sentenza impugnata che, come tale, rimane immune da censura.



**Studio Associato**  
**Consulenza legale e tributaria**

**Contatti**

[IT-FM-TPP@kpmg.it](mailto:IT-FM-TPP@kpmg.it)

**Sedi**

**Milano**

Via Vittor Pisani 31, 20124  
T: +39 02 676441

**Ancona**

Via 1° Maggio 150/A, 60131  
T: +39 071 2916378

**Bologna**

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131  
T: +39 051 4392711

**Firenze**

Viale Machiavelli 29, 50125  
T: + 39 055 261961

**Genova**

Piazza della Vittoria 15/12, 16121  
T: +39 010 5702225

**Napoli**

Via F. Caracciolo 17, 80122  
T: +39 081 662617

**Padova**

Piazza Salvemini 2, 35131  
T: +39 049 8239611

**Perugia**

Via Campo di Marte 19, 06124  
T: +39 075 5734518

**Pescara**

Piazza Duca D'Aosta 31, 65121  
T: +39 085 4210479

**Roma**

Via Curtatone 3, 00185  
T: +39 06 809631

**Torino**

Corso Vittorio Emanuele II 48, 10123  
T: +39 011 883166

**Verona**

Via Leone Pancaldo 68, 37138  
T: +39 045 8114111



[kpmg.com/it/socialmedia](https://kpmg.com/it/socialmedia)

© 2022 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Limited, società di diritto inglese. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi utilizzati su licenza dalle entità indipendenti dell'organizzazione globale KPMG.

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.