

**Risposta n. 43/2023**

***OGGETTO: Riorganizzazione gruppo di imprese di assicurazione, operazioni di recesso e di conferimento con trasferimento di lavoratori dipendenti – disciplina IRES ed IRAP.***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

**QUESITO**

Le Società Istanti ALFA, BETA, DELTA, GAMMA e EPSILON fanno parte del Gruppo assicurativo OMEGA, attivo sia nel ramo danni che nel ramo vita.

In particolare, DELTA è la holding capogruppo delle Società localizzate in Italia.

La ALFA fornisce alle società del Gruppo un'ampia serie di servizi attraverso una propria struttura in termini di risorse umane e tecniche riferibili a contratti di servizio riguardanti infrastrutture tecnologiche, applicativi *software* e altre prestazioni di servizi accessorie alle attività svolte a favore dei propri soci.

In data \_\_\_\_\_, la ALFA era partecipata da GAMMA per il \_\_\_\_per cento, da BETA per il \_\_\_\_ per cento, da DELTA per il \_\_\_\_ per cento, e da EPSILON per il \_\_\_\_ per cento.

In data \_\_\_\_\_, il Gruppo OMEGA ha annunciato un ampio processo di riorganizzazione finalizzato a ridimensionare le attività del gruppo in Europa e in Asia per concentrarsi sui mercati principali di \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_. In particolare, nell'istanza si rappresenta che, nel corso dell'anno 2021, è prevista la cessione delle attività italiane del Gruppo OMEGA ad altri Gruppi internazionali, tra cui \_\_\_\_\_. Le attività del Gruppo OMEGA e la forza lavoro presente in Italia devono essere, conseguentemente, riorganizzate in funzione della cessione a diversi soggetti, considerato che ciascuno di essi acquisirà una specifica attività del Gruppo.

Il riassetto delle attività italiane prevede la riorganizzazione della forza lavoro della ALFA la cui attività, come già evidenziato, è ad esclusivo beneficio delle società appartenenti al Gruppo. Anche la capogruppo DELTA intende trasferire dipendenti alle partecipate.

Il Gruppo OMEGA ha quindi deliberato la riallocazione dei dipendenti del Gruppo tramite varie operazioni, fra cui:

1) il recesso di GAMMA dalla ALFA per l'intera quota posseduta che è stato realizzato il \_\_\_\_\_ 2020. Il valore della quota è stato liquidato mediante il trasferimento, con cessione individuale di contratti di lavoro ex art. 1406 c.c., di n. \_\_\_\_ rapporti di lavoro dalla ALFA a GAMMA ("Perimetro GAMMA"). Il valore del Perimetro GAMMA è stimato sulla base di una perizia di un esperto indipendente. Il Recesso GAMMA, di tipo "convenzionale" in quanto effettuato in deroga alle previsioni dell'art. 2473 del c.c.

e mediante annullamento della quota del socio receduto, ha determinato la nascita di un credito di GAMMA nei confronti della ALFA per un valore pari al valore di mercato della quota posseduta alla data di dichiarazione di recesso. La liquidazione della quota di GAMMA è stata, quindi, realizzata attraverso l'assegnazione da parte della ALFA del Perimetro GAMMA. Il valore dei rapporti di lavoro assegnati a GAMMA (il Perimetro GAMMA) è coincidente con il valore corrente della quota del socio recedente;

2) il recesso di BETA dalla ALFA per l'intera quota posseduta ("Recesso BETA") che è stato realizzato il \_\_\_\_\_ 2021, mediante il trasferimento di circa n. \_\_\_\_\_ rapporti di lavoro dalla ALFA a BETA ("Perimetro BETA 1") mediante cessione individuale di contratti di lavoro ex art. 1406 c.c. Il valore del Perimetro BETA 1 è stimato sulla base di una perizia di un esperto indipendente. Nel caso del Recesso BETA, a differenza di quello sopra descritto di GAMMA, il valore dei rapporti di lavoro assegnati a BETA (il Perimetro BETA 1) è superiore al valore della quota del socio recedente. Il maggior valore del Perimetro BETA 1 rispetto al valore mercato della quota nel capitale della ALFA ha pertanto comportato l'iscrizione di un credito di quest'ultima nei confronti del socio recedente;

3) il trasferimento - mediante conferimento in conto patrimonio (senza aumento del capitale sociale) - da DELTA a BETA di circa n. \_\_\_\_\_ rapporti di lavoro ("Conferimento BETA"), che avverrà mediante cessione individuale di contratti di lavoro ex art. 1406 c.c.;

4) il trasferimento - mediante conferimento in conto patrimonio (senza aumento del capitale) - da DELTA a GAMMA di alcuni rapporti di lavoro;

5) il trasferimento - mediante conferimento in conto patrimonio (senza aumento del capitale sociale) - da DELTA a EPSILON di alcuni rapporti di lavoro ("Conferimento EPSILON").

In estrema sintesi, la riassegnazione dei lavoratori dipendenti tra le varie Società del Gruppo avviene tramite due tipologie di operazioni: il "Recesso" dalla ALFA con assegnazione al socio uscente dei contratti di lavoro dipendente e il "Conferimento" in conto patrimonio, da parte della capogruppo DELTA, dei contratti di lavoro dipendente alle sue partecipate.

Le rilevazioni contabili del Conferimento GAMMA e del Conferimento EPSILON sia in capo alla conferente DELTA sia in capo alle conferitarie GAMMA e EPSILON seguiranno il medesimo schema contabile e fiscale del Conferimento BETA.

Le Società Istanti evidenziano che i gruppi di lavoratori dipendenti trasferiti sopra descritti (ad esempio, i lavoratori ricompresi nel Perimetro GAMMA) fanno attualmente parte di plurime articolazioni aziendali che non sono funzionalmente autonome. Si tratta, pertanto, non già di trasferimenti di rami d'azienda ma di semplici trasferimenti di contratti di lavoro subordinato. Il trasferimento dei contratti di lavoro si caratterizza per la circostanza che ciascun dipendente è titolare di uno specifico *know-how* maturato in vigenza del rapporto di lavoro con la ALFA.

Inoltre, le medesime Società Istanti evidenziano che i gruppi di lavoratori dipendenti non sono qualificabili come bene immateriale, distintamente rilevabile in bilancio. Sulla base del parere dell'esperto contabile fornito alle Società del Gruppo (allegato all'istanza di interpello) il valore del *know-how* implicito nei rapporti di

lavoro trasferiti non è 'capitalizzabile' tra le immobilizzazioni ma piuttosto deve essere integralmente imputato a conto economico tra gli oneri di esercizio.

Per quanto riguarda l'iscrizione del valore del *know-how* implicito nei contratti trasferiti, in sede di documentazione integrativa, le Società Istanti hanno precisato quanto segue. Tale valore è stato iscritto in via transitoria nella voce 'altri costi oneri pluriennali' e successivamente integralmente imputato tra i costi del conto economico nella voce 'altri oneri del conto non tecnico'. Non è prevista contabilmente l'ipotesi alternativa di capitalizzazione di tale costo nello stato patrimoniale ed il suo successivo ammortamento in quote da imputare al conto economico in più esercizi.

Ciò premesso, la Società Istanti pongono i seguenti quesiti.

**Quesito n. 1.** A seguito del Recesso BETA (così come nel caso del Recesso GAMMA) il debito della ALFA per la liquidazione del valore della quota posseduta da BETA verrà estinto con l'assegnazione a quest'ultima di taluni rapporti di lavoro subordinato.

Dal punto di vista fiscale, tale assegnazione comporta l'emersione di una plusvalenza in capo alla ALFA - tassabile ai fini IRES ai sensi dell'articolo 86, co. 1, lett. c), del TUIR - determinata in misura pari alla differenza tra il 'valore normale' del *know-how* implicito nei rapporti di lavoro subordinato e il relativo costo fiscalmente riconosciuto (quest'ultimo nullo).

Tuttavia, la circostanza che la plusvalenza in capo alla ALFA sia principalmente determinata dal valore del *know-how* implicito nei contratti di lavoro trasferiti al socio recedente pone dei dubbi circa la rilevanza della stessa ai fini IRAP, posto che tale componente positivo rilevato a conto economico non sarebbe correlato a componenti

negativi dedotti dalla base imponibile IRAP nel medesimo esercizio o negli esercizi precedenti.

La ALFA chiede chiarimenti in merito al corretto trattamento ai fini dell'IRAP della plusvalenza che verrà realizzata a seguito del trasferimento del valore del *know-how* implicito nei contratti di lavoro subordinato.

**Quesito n. 2.** In sede di liquidazione del valore della quota posseduta nella ALFA, BETA rileverà contabilmente una plusvalenza pari alla differenza tra il valore contabile della partecipazione 'stralciata' e la quota proporzionale del valore del *know-how* implicito nei rapporti di lavoro trasferiti. Inoltre, la quota non proporzionale comporterà la rilevazione - nel bilancio di BETA - di un debito nei confronti della ALFA.

Sulla base del parere dell'esperto contabile, il valore del *know-how* implicito nei rapporti di lavoro trasferiti non è 'capitalizzabile' tra le immobilizzazioni ma viene integralmente 'spesato' a conto economico tra gli oneri di esercizio.

BETA chiede chiarimenti in merito alle corrette modalità di deduzione ai fini IRES e IRAP dei costi correlati al trasferimento del valore del suddetto *know-how*.

**Quesito n. 3.** Analoga incertezza a quella descritta nel Quesito n. 1 si presenta con riferimento al Conferimento BETA (nonché al Conferimento GAMMA e al Conferimento EPSILON) per quanto riguarda (i) il trattamento ai fini dell'IRAP della plusvalenza che emerge in capo alla conferente (DELTA) dal conferimento del valore del *know-how* implicito nei contratti di lavoro subordinato inclusi nel Perimetro BETA 2 (nonché nel Perimetro GAMMA e nel Perimetro EPSILON) e (ii) la deducibilità di tale valore - ai fini IRES e IRAP - in capo alla società conferitaria. Anche nel caso di tali conferimenti in BETA, GAMMA e EPSILON, il valore del *know-how*

implicito nei rapporti di lavoro conferiti non sarà capitalizzato ma piuttosto viene iscritto integralmente tra gli oneri dell'esercizio, neutralizzando l'aumento del patrimonio netto derivante inizialmente dal valore conferito da DELTA.

Anche in tale circostanza la plusvalenza registrata da DELTA all'atto del conferimento del valore del *know-how* implicito nei contratti di lavoro trasferiti non sarebbe correlata a componenti negativi dedotti dalla base imponibile IRAP nel medesimo esercizio o negli esercizi precedenti posto che: (i) il valore del *know-how* implicito nei contratti di lavoro trasferiti non è stato oggetto di acquisizione a titolo oneroso ma si tratta di un valore autoprodotta e (ii) sin dalla sua costituzione DELTA non ha dedotto dalla base imponibile IRAP alcun componente negativo specificamente riferibile al predetto valore.

DELTA chiede quindi chiarimenti in merito al corretto trattamento ai fini dell'IRAP della plusvalenza che verrà realizzata a seguito del trasferimento del valore del *know-how* implicito nei contratti di lavoro subordinato inclusi all'atto del Conferimento BETA (nonché del Conferimento GAMMA e del Conferimento EPSILON).

**Quesito n. 4.** BETA, GAMMA e EPSILON chiedono chiarimenti in merito alle corrette modalità di deduzione ai fini IRES e IRAP del valore del *know-how* implicito nei contratti di lavoro subordinato all'atto del Conferimento BETA, del Conferimento GAMMA e del Conferimento EPSILON.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Con riferimento al **Quesito n. 1**, le Società Istanti ritengono che la plusvalenza che origina dall'assegnazione dei contratti di lavoro dipendente in sede di recesso sia

irrilevante ai fini IRAP. La plusvalenza è connessa al valore del *know-how* dei dipendenti. Si tratta di un valore immateriale che, seppure associabile ai lavoratori dipendenti trasferiti, in quanto implicito nei rapporti di lavoro ceduti al socio recedente, presenta una propria autonomia ovvero una correlazione solo indiretta con i costi sostenuti dalla ALFA in relazione al personale trasferito.

La plusvalenza contabilizzata derivante dall'assegnazione del valore immateriale autoprodotta e oggetto di assegnazione al socio recedente, non dovrebbe assumere rilevanza ai fini IRAP in ossequio al generale principio di correlazione e all'interpretazione estensiva che è stata data di tale principio.

Le Istanti confermano di non aver dedotto dalla base imponibile IRAP alcun componente negativo specificamente riferibile al *know-how* dei dipendenti. Per quanto riguarda gli oneri per dipendenti, quali salari, TFR, oneri contributivi e similari, le Istanti precisano che tali costi sono stati dedotti dalla base imponibile IRAP secondo le norme di legge (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dal 2015 il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato è integralmente deducibile dalla base imponibile IRAP ai sensi art. 11, co. 4-octies, del d.lgs. 446/1997).

Per quanto riguarda il **Quesito n. 2**, le Società Istanti ritengono che il valore del *know-how* implicito nei rapporti di lavoro trasferiti dalla ALFA ai soci recedenti costituisca un 'costo' fiscalmente riconosciuto sia ai fini IRES che ai fini IRAP e sia deducibile dalla base imponibile ai fini IRES ed IRAP integralmente, essendo imputato al conto economico dell'esercizio di sostenimento.

In merito al **Quesito n. 3**, ai fini dell'IRAP si ritiene che, per le stesse ragioni esposte nel Quesito n. 1, il valore del *know-how* dei dipendenti trasferito per effetto del Conferimento BETA (nonché del Conferimento GAMMA e del Conferimento EPSILON) sia escluso dal campo di applicazione dell'IRAP.

Infine, con riferimento al **Quesito n. 4**, le Società Istanti ritengono che il valore del *know-how* implicito nei contratti di lavoro subordinato conferiti a BETA (nonché GAMMA e EPSILON) debba avere rilevanza fiscale in forza del c.d. "principio di continuità dei valori fiscali" secondo cui ad un componente positivo di reddito tassato in capo al conferente (la plusvalenza relativa al valore del *know-how* implicito nei rapporti di lavoro subordinato trasferiti e tassabile in capo a DELTA) debba corrispondere un costo fiscalmente riconosciuto in capo alla conferitaria.

Inoltre, l'individuazione del periodo d'imposta nel quale tali costi concorrono alla formazione della base imponibile di BETA (nonché GAMMA e EPSILON) dipende dalla qualificazione di tali costi ai fini civilistici/contabili.

L'integrale imputazione del valore del *know-how* implicito nei contratti di lavoro subordinato conferiti a BETA (nonché a GAMMA e a EPSILON) al conto economico dell'esercizio di conferimento (quello di perfezionamento del recesso) vale anche sul piano fiscale, nel rispetto degli artt. 83 e 109, comma 4, del TUIR.

Tale conclusione risulta inoltre applicabile anche ai fini IRAP, in ossequio al principio di derivazione dal conto economico della base imponibile IRAP.

**PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

I quesiti oggetto di interpello riguardano il corretto trattamento fiscale ai fini IRES e IRAP delle operazioni di recesso e di conferimento con cui sono stati trasferiti alcuni lavoratori dipendenti e il relativo *know-how* tra le Società del Gruppo OMEGA, interessate da un processo di riorganizzazione aziendale.

Come evidenziato nell'istanza, il riassetto organizzativo della forza lavoro delle Società viene attuato tramite due tipologie di operazioni. La prima è il recesso delle società GAMMA e BETA dalla ALFA. A fronte del recesso i due soci (GAMMA e BETA) vantano un credito nei confronti della ALFA. Tale credito viene estinto mediante il trasferimento al socio di un gruppo di lavoratori dipendenti che posseggono uno specifico *know-how*.

Il secondo tipo di operazione è il trasferimento di lavoratori dipendenti e del relativo *know-how* dalla controllante DELTA alle società BETA, GAMMA e EPSILON, interamente partecipate. Le tre operazioni avvengono mediante un conferimento da parte di DELTA alle sue controllate. Nell'ambito del conferimento non è previsto l'aumento del capitale sociale delle conferitarie, ma viene contabilizzato l'incremento della voce "altre riserve".

Ciò premesso in generale, con riferimento agli specifici quesiti posti si rappresenta quanto segue.

Preliminarmente, a fattor comune della presente risposta, si osserva che il parere è nel presupposto che, come dichiarato nell'istanza di interpello, i "gruppi di lavoratori" trasferiti tra le varie Società non rappresentino un'azienda o un ramo d'azienda.

Sul punto le Società Istanti si sono limitate a fornire detta precisazione senza porre alcun dubbio al riguardo o formulare alcun quesito specifico.

Il **Quesito n. 1** riguarda l'imponibilità ai fini IRAP della plusvalenza realizzata dalla ALFA nell'ambito dell'operazione di recesso. La medesima problematica è alla base del **Quesito n. 3**, riguardante le operazioni di conferimento effettuate da DELTA. Al riguardo, si osserva che la ALFA determina la base imponibile IRAP secondo le disposizioni dell'articolo 5 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Il comma 1 del citato articolo 5 dispone che *"per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), non esercenti le attività di cui agli articoli 6 e 7, la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio"*.

Il medesimo articolo 5, comma 5, stabilisce che *"indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa"*.

Alla *holding* DELTA si applicano le disposizioni dell'articolo 6, comma 9, del decreto legislativo n. 446 del 1997 che afferma *"per le società di partecipazione non finanziaria e assimilati, la base imponibile è determinata aggiungendo al risultato derivante dall'applicazione dell'articolo 5 la differenza tra gli interessi attivi e proventi assimilati e gli interessi passivi e oneri assimilati. Gli interessi passivi concorrono alla formazione del valore della produzione nella misura del 96 per cento del loro ammontare"*.

In sede di documentazione integrativa, a seguito di specifica richiesta, le Società Istanti hanno chiarito che nell'ambito dell'operazione di recesso la plusvalenza relativa al trasferimento dei dipendenti è stata contabilizzata dalla ALFA nella voce A5 del conto economico "altri ricavi e proventi". La medesima contabilizzazione è stata eseguita dalla Società DELTA nell'ambito delle operazioni di conferimento.

Trattandosi di una voce rilevante ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta, si ritiene che la relativa plusvalenza sia imponibile ai fini IRAP sia per la ALFA (Quesito 1) che per DELTA (Quesito 3).

Il **Quesito n. 2** è relativo alla deducibilità ai fini IRES e IRAP dei componenti rilevati dalla Società BETA nell'ambito dell'operazione di recesso. La medesima questione si pone per le Società BETA, GAMMA e EPSILON nelle operazioni di conferimento (**Quesito n. 4**).

Più precisamente, secondo quanto rappresentato nell'istanza di interpello, la Società Istanti utilizzano i principi contabili nazionali OIC nella redazione del bilancio.

L'articolo 83, comma 1, del TUIR stabilisce che *"per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili"*.

L'articolo 109, comma 4, del TUIR afferma che *"le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza"*.

Inoltre, si ricorda che sono deducibili i costi che si riferiscono ad attività ed operazioni che concorrono a formare il reddito, secondo quanto stabilito dall'articolo 109, comma 5, del TUIR.

Come affermato nell'istanza, sulla base del parere dell'esperto contabile, il valore del *know-how* implicito nei rapporti di lavoro trasferiti non è "capitalizzabile" tra le immobilizzazioni, ma deve essere integralmente imputato a conto economico tra gli oneri di esercizio.

Facendo riferimento alle due tipologie di operazioni descritte dalle Società Istanti, nell'ipotesi del "recesso", il socio uscente non riceve un bene iscrivibile nell'attivo dello stato patrimoniale, ma rileva un onere d'esercizio a conto economico pari al valore del *know-how* dei dipendenti.

La medesima situazione si verifica nell'ambito del "conferimento". La società conferitaria a fronte dell'incremento delle riserve di capitale non iscrive un bene nell'attivo patrimoniale, ma rileva un costo nel conto economico dell'esercizio.

In questa sede, coerentemente con le regole di istruttoria delle istanze di interpello, il parere è reso sulla base di quanto affermato nell'istanza di interpello e nel parere redatto dall'esperto contabile che si assumono in questa sede acriticamente. Su tali aspetti, ivi inclusa la corretta applicazione dei principi contabili resta impregiudicato ogni potere dell'amministrazione finanziaria in sede di successivi controlli (cfr. circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, par. 3.1).

Alla luce delle considerazioni che precedono, si ritiene che, coerentemente alla soluzione interpretativa prospettata dalle Istanti, BETA possa dedurre ai fini IRES l'onere relativo al trasferimento dei dipendenti, trattandosi di un costo imputato a conto economico nell'esercizio in cui avviene l'operazione di recesso. Alle medesime conclusioni, si giunge per quanto riguarda il costo imputato a conto economico dalle Società BETA, GAMMA e EPSILON, nell'ambito dell'operazione di conferimento.

E' appena il caso di precisare che l'operazione di recesso sarà considerata realizzativa ai fini IRES per la ALFA ai sensi dell'articolo 86, comma 1, lettera c), del TUIR come, fra l'altro, affermato dalla stessa interpellante. Inoltre, è confermata la natura realizzativa dei conferimenti effettuati dalla DELTA, in base alle disposizioni dell'articolo 9, comma 5, del TUIR.

In merito alla deducibilità ai fini IRAP della medesima componente negativa si osserva che la stessa sarà considerata deducibile a condizione che confluisca in una voce rilevante ai fini della determinazione del valore della produzione netta. Per le Società del Gruppo GAMMA che sono classificate come imprese di assicurazione, si farà riferimento alle specifiche disposizioni dell'articolo 7 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

In particolare, nella documentazione integrativa si afferma che il costo corrispondente al *know-how* dei dipendenti è stato contabilizzato nella voce del conto economico "Conto non tecnico 8 altri oneri". Di conseguenza, il costo non sarà deducibile, trattandosi di una voce non rilevante nella determinazione della base imponibile IRAP delle imprese di assicurazione.

**(firmato digitalmente)**