



Osservatorio Tributario n. 1/2024
Gennaio – Febbraio 2024

**Rassegna di: Legislazione
Dottrina
Prassi Amministrativa
Giurisprudenza**

<i>In evidenza</i>	
	Razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari
	Decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1
	Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale
	Decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13
ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC	“CFC: calcolo del <i>tax rate</i> basato su dati contabili”
	G. ALBANO, ne II fisco 3/2024
ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC	“ <i>Tax rate test</i> semplificato per le CFC
	M. MARANI, in La Gest. Straord. Impr. 1/2024
REDDITI DI IMPRESA	Redditi di impresa – Sopravvenienza attiva a sopravvenuta insussistenza di passività – Imponibilità – Criteri di imputazione temporale
	Cass., sez. Trib. 26 gennaio 2024, n. 2517
REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE	“Applicazione dell’agevolazione per i lavoratori impatriati e regime transitorio”
	G. FERRANTI, ne II fisco 10/2024
REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE	“Frontalieri Italia-Svizzera: dal 2024 viene meno il trattamento favorevole per i lavoratori residenti in Italia”
	G. RENELLA, ne II fisco 6/2024
VARIE	VARIE – Imposta straordinaria calcolata sull’incremento del margine di interesse – Chiarimenti
	Circ. Agenzia delle entrate 23 febbraio 2024, n. 4/E

PROVVEDIMENTI EMANATI E PUBBLICATI IN G.U. DAL 1° GENNAIO AL 29 FEBBRAIO 2024

Decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1	Pag. 1
Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 8 febbraio 2024	“ 1
Decreto Legislativo 12 febbraio 2024 n. 13	“ 1
Legge 22 febbraio 2024, n. 17	“ 1
Legge 23 febbraio 2024, n. 18	“ 2

ACCORDI INTERNAZIONALI (In genere)

“Cessione di partecipazioni: esenzioni PEX anche per le società UE” di L. GAIANI .	“ 3
---	-----

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Agevolazioni – ACE – Operazioni di MLBO – Successivo reinvestimento dei soci nel capitale sociale della società incorporata – Natura abusiva della base ACE Risp. Interpello Agenzia delle entrate 29 gennaio 2024, n. 22	“ 3
Agevolazioni – ACE – Certificati di deposito – Diminuzione della base ACE Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2024, n. 31	“ 4
Agevolazioni – ACE – Acquisizione o incremento di partecipazioni in società controllate già appartenenti al gruppo – Esclusione. Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 febbraio 2024, n. 33	“ 4
Agevolazioni – <i>Patent box</i> – Modalità dichiarative da adottare per fruire del beneficio derivante dal <i>Patent box</i> successivamente all'accordo con l'AdE – Annualità non più accertabile Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 febbraio 2024, n. 39	“ 4
Agevolazione – Regime degli impatriati – Dichiarazione integrativa presentata oltre i 90 giorni – Preclusione Corte di Giust. II Lombardia Trib.20 dicembre 2023, n. 3763/5/2023	“ 4
Agevolazioni – Regime degli impatriati – Rilevanza dell'anno di rientro in Italia Corte di Giust. Trib. II Lombardia 13 febbraio 2024, n. 494/15/24	“ 4

VIOLAZIONI E SANZIONI

Violazioni e sanzioni – Istanza di rottamazione dei ruoli – Divieto di compensazione in presenza di ruoli scaduti – DL 78/2010 Risp. Interpello Agenzia delle entrate 28 febbraio 2024, n. 54	“ 5
---	-----

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

“CFC: calcolo del <i>tax rate</i> basato su dati contabili” di G. ALBANO	“ 5
---	-----

“Fusioni transfrontaliere: Retrodatazione ed impatti sul consolidato fiscale” di G. ALBANO	Pag. 7
“ <i>Tax rate test</i> semplificato per le CFC” di M. MARANI	“ 7
“Compatibilità delle agevolazioni fiscali con il Pillar 2” di F. MARCHETTI, F. RASI e A. DI FIALLUCA	“ 10

IRPEF

“La nuova definizione di residenza delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi” di C. QUARTANA e L. BOLIS	“ 11
IRPEF – Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi – Chiarimenti Circ. Agenzia delle entrate 6 febbraio 2024, n. 2/E	“ 11

IRES

“Esclusione dal reddito d’impresa dei componenti positivi e negativi derivanti da valutazione di crypto-attività” di S. CAPACCIOLI	“ 12
“I caratteri propri della scissione e lo scorporo” di S. SARCANGELO	“ 13
IRES – Scissione – Riserva in sospensione d’imposta – Affrancamento parziale – Modalità di ripartizione Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 gennaio 2024, n. 17	“ 14
IRES – Soggetti IAS/IFRS – Piani di <i>stock option</i> – <i>First time adoption</i> dei principi contabili internazionali – Rilevanza ai fini delle imposte dirette Risp. Interpello Agenzia delle entrate 29 gennaio 2024, n. 25	“ 14
IRES – Iper ammortamenti – Ammortamento e Interconnessione “tardiva” di beni in <i>leasing</i> – Decorrenza dell’agevolazione Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 febbraio 2024, n. 34	“ 14
IRES – Accordi di ristrutturazione dei debiti – Omologato – Modifiche successive con revisione di accordo non omologato – maggiore sopravvenienza attiva - Imponibilità Risp. Interpello Agenzia delle entrate 22 febbraio 2024, n. 49	“ 15
IRES – Esenzione da ritenuta su interessi e <i>royalties</i> – Nozione di beneficiario effettivo Cass., sez. trib. 8 gennaio 2024, n. 521	“ 15
Redditi di impresa – Sopravvenienza attiva a sopravvenuta insussistenza di passività – Imponibilità – Criteri di imputazione temporale Cass., sez. trib. 26 gennaio 2024, n. 2519	“ 15
IRES – Finanziamento concesso a società italiana da <i>subholding</i> europea controllata da società <i>extra</i> UE domiciliata in paradisi fiscali – Deducibilità costi <i>black list</i> – Esclusione Cass., sez. trib. 1° febbraio 2024, n. 2960	“ 16

REDDITI DI CAPITALE

“Disapplicazione della ritenuta sugli interessi pagati dai veicoli di cartolarizzazione” di A. BASI e A. OTTAVI	“ 16
“Polizze assicurative previdenziali miste o a contenuto finanziario: esenzione o imponibilità?” di F.V. BATTAGLIA, M. CESARI e M. ZANGRILLO	“ 17

“Più flessibile la disciplina dei PIR ordinari” di **S. CAPILUPI** Pag. 17

Redditi di capitale – Imposta sostitutiva sui *capital gain* – Regime di risparmio amministrato – Rimborso dell’eccedenza di versamento effettuato a titolo d’acconto - Ammissibilità
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 febbraio 2024, n. 28 “ 18

REDDITI DI IMPRESA

“Nuovo differimento per la deducibilità di svalutazioni e perdite su crediti per banche e assicurazioni” di **R. PARISOTTO** “ 19

Redditi di impresa – Sopravvenienza attiva a sopravvenuta insussistenza di passività – Imponibilità – Criteri di imputazione temporale
Cass., sez. trib. 26 gennaio 2024, n. 2517 “ 19

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Il nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati” di **S. BONAVITACOLA** “ 20

“Per gli impatriati reddito agevolabile entro 600 mila euro. Il Consorzio Studi e Ricerche fiscali del Gruppo Intesa Sanpaolo esamina il regime ex art. 5 del Dlgs 209/2023” di **L. CORSO** “ 20

“Nuovo regime fiscale per i lavoratori impatriati” di **G. FERRANTI** “ 20

“Lavoratori impatriati: condizioni per fruire del nuovo regime” di **G. FERRANTI** “ 20

“Applicazione dell’agevolazione per i lavoratori impatriati e regime transitorio” di **G. FERRANTI** “ 21

“Il nuovo regime dei lavoratori impatriati” di **L. GOBBI** e **N. MASNATA** “ 21

“Frontalieri Italia-Svizzera: dal 2024 viene meno il trattamento favorevole per i lavoratori residenti in Italia” di **G. RENELLA** “ 21

Redditi di lavoro dipendente – Deducibilità dei contributi di previdenza complementare per il lavoratore di prima occupazione
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2024, n. 30 “ 22

IVA

“Cessioni di partecipazioni: da parte di *holding* operative rilevanza ai fini del *pro-rata*” di **F. FOGLIA** e **F. CAPOGROSSI** “ 22

IVA – Gruppo IVA – Incorporazione soggetto esterno al gruppo – Presentazione della dichiarazione da parte dell’incorporante
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 febbraio 2024, n. 52 “ 23

IVA – Costi sostenuti da una società veicolo (SPV) in un’operazione di *merger leveraged buyout* (MLBO) – Detraibilità
Corte di Giust. Trib. II Lombardia, 20 dicembre 2023, n. 3755/17/23 “ 23

REGISTRO (Imposta di)

Registro (imposta di) – Residenza fittizia - Esterovestizione
Cass., sez. trib. 6 febbraio 2024, n. 3386

Pag. 24

TRUST

“I nuovi criteri di natura sostanziale che radicano in Italia la residenza fiscale delle società e dei *trust*”
di **E. MARVULLI**

“ 24

VARIE

VARIE – Imposta straordinaria calcolata sull’incremento del margine di interesse – Chiarimenti
Circ. Agenzia delle entrate 23 febbraio 2024, n. 4/E

“ 25

Reati tributari – Indebita compensazione – Crediti inesistenti – Definizione contenuta nell’art. 13
del D.Lgs. n. 471/1997 – Fini amministrativi – Rilevanza – Fini penali - Irrilevanza
Cass., sez. III pen. 2 gennaio 2024, n. 6

“ 26

Imposta sostitutiva sulle rivalutazioni – Istanza di rimborso in caso di mancato perfezionamento –
Termini di presentazione
Corte di Giust. Trib. 12 gennaio 2024, n. 100/19724

“ 26

Legislazione 1 2024

Decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1: “Razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari” (in G.U. 12 gennaio 2024, n. 9)

Tra le novità del provvedimento introdotte si segnalano:

- estensione del modello di dichiarazione del reddito semplificato delle persone fisiche a tutti i contribuenti non titolari di partita IVA;
- introduzione della dichiarazione dei redditi precompilata anche per le persone fisiche titolari di partita IVA;
- semplificazione della dichiarazione dei redditi per lavoratori dipendenti e pensionati;
- fissazione al 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta quale termine per la presentazione delle dichiarazioni fiscali;
- nuove disposizioni in tema di versamenti rateali delle imposte, mediante l'estensione della possibilità di effettuare pagamenti a rate entro la data del 16 dicembre;
- sospensione dell'invio ai contribuenti delle comunicazioni e degli inviti da parte dell'Agenzia delle entrate nei mesi di agosto e di dicembre, salvo casi di indifferibilità e urgenza;
- semplificazione dei pagamenti mediante il modello F24;
- semplificazione dei modelli di dichiarazione;
- incremento della soglia di importo minimo di versamento delle ritenute sui redditi di lavoro autonomo e dell'IVA.

Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 8 febbraio 2024: “Determinazione da parte delle imprese di assicurazione e riassicurazione della riserva indisponibile derivante dalla sospensione temporanea delle minusvalenze da valutazione per i titoli destinati a permanere non durevolmente nei bilanci di esercizio redatti secondo la disciplina contabile nazionale” (in G.U. 26 febbraio 2024, n. 47)

Vengono fissati i criteri che le imprese di assicurazione e riassicurazione devono seguire per determinare la riserva indisponibile derivante dalla sospensione temporanea di minusvalenze da valutazione per i titoli non iscritti tra le immobilizzazioni nei bilanci redatti secondo la disciplina contabile nazionale.

Decreto Legislativo 12 febbraio 2024, n. 13: “Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale” (in G.U. 21 febbraio 2024, n. 43).

Il Decreto emanato in forza della Legge 111/2023 di delega per la Riforma fiscale e in vigore dal 22 febbraio 2024, contiene le seguenti novità:

- l'introduzione del concordato preventivo biennale grazie al quale sarà possibile fissare per un biennio, previo accordo tra contribuente e Agenzia delle entrate, il reddito derivante dall'esercizio d'impresa o dall'esercizio di arti e professioni rilevante ai fini delle imposte sui redditi e IRAP;
- l'introduzione di una disciplina organica in tema di avvisi di recupero dei crediti di imposta;
- alcune modifiche in tema di accertamento con adesione e la reintroduzione, per gli atti emessi dal 30 aprile 2023, dell'adesione ai PVC con riduzione delle sanzioni a 1/6 del minimo.

L'art. 41 stabilisce, oltre alla regola generale secondo cui il decreto entra in vigore il giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta ufficiale, quindi il 22 febbraio 2024, che l'articolo 1 (riguardante la partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento) si applica con riferimento agli atti emessi dal 30 aprile 2024, mentre le disposizioni di cui al titolo II (riguardante la disciplina del concordato preventivo biennale) si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

Legge 22 febbraio 2024, n. 17: “Conversione in legge del decreto-legge 29 dicembre 2023, n. 212, recante misure urgenti relative alle agevolazioni fiscali di cui agli artt. 119, 119-ter e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020 n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77” (in G.U. 27 febbraio 2024, n. 48)

La legge in vigore dal 28 febbraio 2024, converte il DL 212/2023 e conferma quanto previsto dallo stesso DL in materia di bonus edilizi.

In particolare, viene confermato il riconoscimento del credito di imposta (in caso di opzione di cessione/sconto in fattura ai sensi dell'art. 121, DL 34/2020, fino al 31 dicembre 2023 nella misura del 110% o 90% a seconda dei casi) per i lavori Superbonus realizzati e asseverati entro il 31 dicembre 2023, anche se non ci sia l'ultimazione dell'intervento o il salto di due classi energetiche.

In tale contesto, non opera la riduzione al 70% dell'aliquota di agevolazione che l'art. 119, comma 8-bis, DL 34/2020 prevede a partire dal 1° gennaio 2024, per le spese sostenute relativamente agli interventi sui condomini e ai correlati interventi sui singoli immobili. A tal proposito, si ricorda che gli stati di avanzamento dei lavori effettuati, non possono comunque essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30% del medesimo intervento.

Con questa disposizione si introduce una misura di salvaguardia per chi non ha terminato gli interventi rientranti nella disciplina del Superbonus e per i quali sia stata esercitata l'opzione di cessione del credito/sconto in fattura (art. 121, comma 1, DL 34/2020), evitando che il mancato completamento degli interventi o il mancato conseguimento del miglioramento di due classi energetiche conduca al recupero dell'agevolazione.

Si segnala il DL 39/2024 che ha introdotto alcune misure in materia di Superbonus e utilizzo dei crediti.

In particolare, prevede:

- l'eliminazione, per gli interventi successivi all'entrata in vigore delle nuove norme, delle residue fattispecie per le quali risulta ancora vigente l'esercizio delle opzioni per lo sconto in fattura o per la cessione del credito, di cui all'art. 121 del DL 24/2020;
- l'eliminazione della possibilità di aderire alla remissione *in bonis* per coloro che non trasmettono la comunicazione di opzione entro il 4 aprile 2024;
- l'introduzione di misure volte ad acquisire maggiori informazioni inerenti alla realizzazione degli interventi agevolabili, con la previsione di sanzioni;
- la sospensione, fino a concorrenza dei debiti dovuti all'Erario, dell'utilizzabilità dei crediti di imposta inerenti i bonus edilizi in presenza di iscrizioni a ruolo o carichi affidati agli agenti della riscossione relativi imposte erariali nonché ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate per importi complessivamente superiori a euro 10.000,00;
- l'introduzione di misure volte a prevenire le frodi in materia di cessione dei crediti ACE riducendo a una la possibilità di cessione ed estendendo la responsabilità solidale del cessionario alle ipotesi di concorso nella violazione, nonché ampliando i controlli preventivi in materia di operazioni sospette.

Legge 23 febbraio 2024, n. 18: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 dicembre 2023, n. 215, recante disposizioni urgenti in materia di termini normativi” (in G.U. 28 febbraio 2024, n. 49)

La legge di conversione del DL 215/2023 in vigore dal 29 febbraio 2024 ha differito al 15 marzo 2024 il termine per effettuare il pagamento delle prime tre rate della definizione agevolata delle cartelle senza oneri aggiuntivi e senza perdere i benefici della pace fiscale.

I versamenti con scadenza il 31 ottobre 2023 (prima o unica rata) e il 30 novembre 2023 (seconda rata) già slittati al 18 dicembre 2023 ad opera della L. 191/2023 si considerano tempestivi se effettuati entro venerdì 15 marzo 2024.

Inoltre, entro lo stesso termine, è possibile pagare anche la terza rata in scadenza il 28 febbraio 2024.

In sede di conversione è stato previsto che i benefici prima casa “under 36” (esenzione dalle imposte d'atto e, per gli atti imponibili IVA, credito d'imposta pari all'IVA corrisposta in relazione all'acquisto, nonché esenzione dall'imposta sostitutiva sui mutui erogati per l'acquisto, la costruzione, la ristrutturazione degli immobili agevolati) sono applicabili ai contratti definitivi di compravendita immobiliare stipulati entro il 31 dicembre 2024, purché il contratto preliminare di acquisto sia stato sottoscritto e registrato entro il 31 dicembre 2023.

Sono stati riaperti i termini per il ravvedimento speciale di cui all'art. 1, commi 174-178, legge 197/2022. Questo istituto della pace fiscale si applica anche alle violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate, relative al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022. Il versamento delle somme deve essere effettuato in un'unica soluzione entro il 31 marzo 2024 oppure in quattro rate trimestrali di pari importo (31 marzo 2024; 30 giugno 2024; 30 settembre 2024; 20 dicembre 2024).

ACCORDI INTERNAZIONALI (In genere)

Dottrina

“Cessione di partecipazioni: esenzioni PEX anche per le società UE” di L. GAIANI, ne Il fisco 3/2024, pag. 253

La legge di bilancio 2024, con l'introduzione di un nuovo comma 2-*bis* nell'art. 68 TUIR, consente alle società estere, residenti nella UE o in Stati aderenti al SEE, che, per norma interna o convenzionale, devono tassare in Italia i *capital gain* derivanti dalla cessione di partecipazioni, di usufruire dell'esenzione PEX in presenza dei quattro requisiti dell'art. 87 TUIR (possesso ininterrotto per oltre 12 mesi interi; iscrizione della partecipazione nelle immobilizzazioni del primo bilancio dopo l'acquisto; esercizio da parte della partecipata di una impresa commerciale; residenza in Paesi non a fiscalità privilegiata).

La nuova PEX per le società estere è entrata in vigore il 1° gennaio 2024 e, in assenza di decorrenze specifiche, il nuovo regime si applica alle cessioni di partecipazioni perfezionate da tale ultima data. Per le società estere si porrà dunque il problema di dimostrare al Fisco italiano la sussistenza dei requisiti di cui al citato art. 87 che consentono l'applicazione della nuova norma.

Dovrebbe ritenersi sufficiente, in mancanza di diverse indicazioni della norma, che la residenza della società estera sia verificata nell'esercizio fiscale in cui avviene la cessione, senza estendere il requisito anche ad esercizi anteriori fino a quello in cui è stata acquistata la partecipazione.

Per quanto riguarda l'iscrizione della partecipazione nelle immobilizzazioni finanziarie del primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso, potrebbe riscontrarsi un problema laddove la legislazione dello Stato estero di residenza della società cedente non contempli l'obbligo di redazione del bilancio.

In questa situazione dovrebbe ritenersi che la PEX non possa essere applicata, mancando una delle condizioni previste dalla norma.

Una ulteriore problematica potrebbe verificarsi nel caso in cui la società estera rediga il bilancio secondo uno schema che non prevede la categoria delle immobilizzazioni finanziarie.

Ma il problema potrebbe essere superato, e quindi la condizione soddisfatta, qualora il bilancio venga redatto in conformità alla legislazione italiana e comunque nel rispetto degli schemi e principi previsti dalla IV Direttiva 78/660/CEE o in alternativa ai principi contabili internazionali, anche se non vi è nello stato patrimoniale una specifica voce "immobilizzazioni finanziarie".

Rimane l'ulteriore dubbio se detto requisito possa ritenersi sussistente anche nei casi in cui il bilancio della società estera non venga approvato secondo la legislazione del suo Paese.

A tal riguardo, l'A., richiamando la circolare n. 36/E/2004 che aveva sostenuto la necessità dell'approvazione del bilancio per poter usufruire della PEX, si chiede se questa indicazione – riguardante a suo tempo le sole società italiane – possa estendersi anche al regime delle società estere previsto dalla nuova disciplina. (EM)

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Prassi Amministrativa

Agevolazioni – ACE – Operazioni di MLBO – Successivo reinvestimento dei soci nel capitale sociale della società incorporata – Natura abusiva della base ACE

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 29 gennaio 2024, n. 22, nel sito web www.agenziaentrate.it

Ha natura abusiva il vantaggio fiscale legato alla creazione artificiosa di base ACE nelle operazioni di *merger leveraged buyout*.

Nella specie tale vantaggio indebito si è originato da una serie di operazioni in cui, sostanzialmente, i soci di una società hanno prima ceduto le relative partecipazioni ad una società veicolo per poi reinvestire il ricavato nel capitale della stessa società, fusa con la società target.

Anche se l'operazione di reinvestimento realizza un incremento patrimoniale della società veicolo, la stessa non determina l'immissione di nuove risorse finanziarie, violando in tal modo la *ratio* della disciplina dell'ACE.

Agevolazioni – ACE – Certificati di deposito – Diminuzione della base ACE

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2024, n. 31, nel sito web www.agenziaentrate.it

La sottoscrizione di certificati di deposito è suscettibile di ridurre la base ACE. Posto che la norma stabilisce che la base di computo dell'agevolazione è ridotta in ragione dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni, l'Agenzia ritiene che i certificati di deposito rappresentino una forma di raccolta di risparmio a fronte della quale la banca assume l'obbligo di corrispondere interessi a tasso fisso per un periodo prestabilito.

Il certificato di deposito ha, quindi, natura di investimento finanziario non destinato al rafforzamento patrimoniale dell'impresa e, come tale, è suscettibile di ridurre la base di calcolo dell'ACE

Agevolazioni – ACE – Acquisizione o incremento di partecipazioni in società controllate già appartenenti al gruppo – Esclusione.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 febbraio 2024, n. 33, nel sito web www.agenziaentrate.it

La riduzione della base ACE per l'acquisto di partecipazioni in società controllate già appartenenti al gruppo non opera ove la società cedente, beneficiaria del corrispettivo in denaro, non faccia parte del gruppo.

Agevolazioni – Patent box – Modalità dichiarative da adottare per fruire del beneficio derivante dal Patent box successivamente all'accordo con l'AdE – Annualità non più accertabile

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 febbraio 2024, n. 39 nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia ha chiarito che non è possibile recuperare il beneficio non fruito in relazione a periodi di imposta per i quali è scaduto il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi integrative.

Giurisprudenza

Agevolazione – Regime degli impatriati – Dichiarazione integrativa presentata oltre i 90 giorni – Preclusione

Corte di Giust. Trib. Il Lombardia 20 dicembre 2023, n. 3763/5/2023, nel sito web www.eutekne.it

Secondo la sentenza è precluso l'accesso al regime degli impatriati qualora la presentazione della dichiarazione integrativa a favore venga presentata oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza ordinaria.

Agevolazioni – Regime degli impatriati – Rilevanza dell'anno di rientro in Italia

Corte di Giust. Trib. Il Lombardia 13 febbraio 2024, n. 494/15/24, nel sito web www.eutekne.it

La sussistenza dei requisiti per accedere al regime degli impatriati deve essere valutata con riferimento alla normativa vigente pro tempore e non con riferimento a quella vigente nell'anno di presentazione della dichiarazione dei redditi.

VIOLAZIONI E SANZIONI

Prassi Amministrativa

Violazioni e sanzioni – Istanza di rottamazione dei ruoli – Divieto di compensazione in presenza di ruoli scaduti – DL 78/2010

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 28 febbraio 2024, n. 54, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che nel momento in cui il debitore presenta la domanda di rottamazione dei ruoli non opera il divieto di compensazione per ruoli scaduti, in ragione del fatto che, presentata la domanda di rottamazione, il debitore è considerato adempiente.

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“CFC: calcolo del *tax rate* basato su dati contabili” di G. ALBANO, ne il fisco, 3/2024, pag.247

Con il D.Lgs. n. 209/2023 in materia di fiscalità internazionale (d'ora in poi il “Decreto”) il legislatore è intervenuto tra l'altro sulla disciplina delle *Controlled Foreign Companies* (in breve *CFC*) con la finalità di semplificare i criteri di determinazione del *tax rate* delle controllate estere e di coordinare il regime CFC con le disposizioni attuative in materia di *Global Minimum Tax* (in breve GMT). Il Decreto, pur mantenendo inalterati i due presupposti di accesso al regime CFC - ossia l'assoggettamento della controllata estera a tassazione effettiva non “congrua” e il conseguimento di *passive income* per oltre 1/3 dei proventi complessivi - ha introdotto una nuova modalità semplificata, basata esclusivamente su dati contabili, per verificare il presupposto dell'adeguato livello di tassazione: la tassazione si considera congrua quando il *tax rate* contabile, calcolato come rapporto tra le imposte (correnti e differite) e l'utile ante imposte come risultanti dal bilancio non risulti inferiore al 15%. Si tratta di un criterio che consente di utilizzare dati contabili del soggetto estero in luogo dell'attuale calcolo analitico basato su una serie di parametri definiti a livello normativo da confrontare con la tassazione che l'entità estera avrebbe avuto se fosse stata assoggettata ad imposizione in Italia. In parallelo, è stata introdotta la facoltà di optare per l'applicazione di una imposta sostitutiva con aliquota del 15% in relazione ai redditi - determinati con modalità semplificate e basate sui dati di bilancio - conseguiti da tutte le controllate che conseguono *passive income* per oltre 1/3 dei proventi totali, indipendentemente dal livello di tassazione effettiva cui le stesse sono soggette. Infine, il Decreto, nel coordinare la disciplina CFC con le norme sulla GMT ha previsto che, ai fini del calcolo del livello di tassazione effettiva della controllata estera (calcolata con la logica del *jurisdictional blending*) si tenga conto anche dell'eventuale imposta minima nazionale equivalente dovuta nello Stato di localizzazione del soggetto controllato (cd. *Qualified Domestic Top Up Tax*).

Con riferimento alla nuova modalità di calcolo del livello di tassazione congrua, basata sui dati contabili e riservata solo a quelle entità estere con bilancio certificato, è precisato che possono verificarsi due risultati: *i*) livello di tassazione almeno pari al 15%, in questo caso la controllata estera - nonostante realizzi *passive income* in misura superiore a 1/3 dei proventi totali - non è considerata CFC, senza necessità di ulteriori conteggi e soprattutto senza dover effettuare confronti tra il *tax rate* estero (ETR) e quello virtuale italiano (VTR); *ii*) livello di tassazione inferiore al 15%, la controllata non sarà assoggettata automaticamente alla CFC ma si dovrà procedere ad applicare il confronto

tra ETR e VTR secondo le regole “classiche” finora vigenti, come disciplinate dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 27 dicembre 2021. Al riguardo, l’A. rammenta come una prima versione della nuova disposizione prevedesse che in caso di tax rate semplificato inferiore al 15% la controllata estera sarebbe stata attratta automaticamente al regime CFC e cioè senza la facoltà di procedere ad ulteriori verifiche. Le modifiche sono state caldegiate soprattutto dalla più attenta dottrina che aveva evidenziato le possibili distorsioni soprattutto nei casi in cui la controllata estera avrebbe goduto di un trattamento fiscale analogo a quello italiano (in *primis* veniva preso a riferimento il caso delle holding di partecipazione che conseguono dividendi in tutto o in parte detassati, cfr. anche A. Trabucchi – F. Vernassa, “*La nuova disciplina delle CFC mette a rischio le holding estere*, in *Il Sole 24 Ore* del 15 dicembre 2023, pag. 43). Come anticipato, tale distorsione è stata corretta con la versione finale del Decreto, che ha di fatto trasformato il nuovo tax rate del 15% in un semplice *safe harbour*, riconoscendo alle imprese interessate, in caso di mancato superamento del test semplificato, la possibilità di accedere ad un secondo livello di controllo e, quindi, di ricorrere al tradizionale confronto tra ETR e VTR.

La modifica produce i suoi effetti anche ai fini della qualificazione dei dividendi esteri, in quanto l’art. 47-*bis* del TUIR considera assoggettate a regime fiscale privilegiato le società estere (non residenti in Stati UE e SEE) per le quali si verifichi la condizioni di cui al comma 4, lettera a), del medesimo art. 167, che risulta integrato appunto con le modifiche sul calcolo del tax rate semplificato. È importante ricordare che il calcolo semplificato è a condizione che il bilancio di esercizio del soggetto controllato sia certificato da un revisore e che gli esiti di tale revisione siano utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato. Va da sé che per i soggetti per i quali non sia disponibile un bilancio certificato bisogna continuare ad applicare il solo e più oneroso, in termini di *compliance*, regime di calcolo analitico.

L’ulteriore elemento di semplificazione introdotto nella disciplina CFC consiste nella possibilità di optare per l’applicazione di un’imposta sostitutiva in relazione ai redditi - determinati con modalità semplificate e basate sui dati di bilancio - relativi a tutte le società controllate che conseguono *passive income* per oltre 1/3 dei proventi totali - a prescindere dal livello di tassazione effettiva cui le stesse sono soggette (cfr. nuovo comma 4-*ter* inserito nell’art. 167, TUIR). L’opzione, che ha durata triennale (ulteriormente rinnovabile per periodi di 3 anni e salvo revoca) si applica con riferimento a tutte le controllate estere in capo alle quali si verifica di anno in anno il presupposto del conseguimento di *passive income* in misura superiore a 1/3, a prescindere dal livello di imposizione effettiva. Anche questa opzione è condizionata dalla circostanza che i bilanci delle controllate non residenti siano soggetti a revisione e certificazione “*in quanto ciò costituisce una minima garanzia di affidabilità delle loro risultanze contabili*”. Nel silenzio della norma, l’A., pur auspicando un chiarimento da parte dell’Agenzia delle Entrate, ritiene che nel caso in cui non tutte le entità estere presentino un bilancio certificato, stante l’approccio “*all in all out*”, l’opzione non sia di fatto esercitabile. La base imponibile dell’imposta sostitutiva è rappresentata dall’utile contabile netto, rettificato delle imposte iscritte in bilancio, e quindi dall’utile lordo, incrementato delle svalutazioni e degli accantonamenti ai fondi rischi, cioè di quelle poste non monetarie di matrice per lo più valutativa per le quali è maggiore il rischio di “*eventuali manovre volte ad artatamente ridurre la base imponibile*”. La Relazione illustrativa chiarisce che i dati contabili da utilizzare non sono quelli adottati per la redazione del bilancio locale ma quelli risultanti a seguito dell’applicazione dei principi contabili utilizzati ai fini del bilancio consolidato, senza tuttavia considerare le rettifiche di consolidamento. L’A. ritiene che nonostante l’evidente semplificazione insita nel regime opzionale, lo stesso non risulti particolarmente attrattivo sotto il profilo dell’onere fiscale, tenuto conto che non prevede ipotesi di esclusione dalla base imponibile e nemmeno la possibilità di scomputare le imposte pagate all’estero. Con riferimento a tale ultimo profilo, viene osservato come l’opzione risulti tanto meno conveniente quanto più elevato sia il livello di tassazione delle controllate estere, posto che il livello complessivo di tassazione risulterà pari alla somma delle imposte pagate nello Stato di localizzazione e la sostitutiva del 15% dovuta in Italia. La norma non chiarisce poi quale sia il regime fiscale in capo al percettore dei dividendi distribuiti dalla controllata estera e formati con utili assoggettati alla sostitutiva del 15%. Come noto, gli utili tassati per trasparenza ai sensi della normativa CFC sono integralmente esclusi da imposizione in capo al soggetto controllante fino a concorrenza dei redditi già tassati. Sul punto, quindi, l’A. ritiene che la medesima esclusione debba operare anche quando gli utili della controllata estera siano assoggettati ad imposta sostitutiva posto che la tassazione al 15% sostituisce di fatto la tassazione per trasparenza applicabile in base alla

disciplina CFC. Anche su questo aspetto, viene auspicato un chiarimento da parte dell'Agenzia. (WR)

“Fusioni transfrontaliere: Retrodatazione ed impatti sul consolidato fiscale” di G. ALBANO, in La Gest. Straord. Impr. 1/2024, pag. 24

L'A. analizza la risposta ad interpello 486/2023 nella quale l'Agenzia affronta due aspetti relativi alla fiscalità delle fusioni transfrontaliere finora rimasti privi di un orientamento ufficiale, ovvero la possibilità di retrodatare gli effetti fiscali dell'operazione e gli impatti della fusione sul regime del consolidato fiscale cui la società incorporata aderiva come consolidata prima della fusione.

Viene riconfermato quanto già espresso nella risoluzione 405/2019 e cioè che, così come per le fusioni domestiche, anche per quelle transfrontaliere è possibile retrodatare gli effetti fiscali di un'operazione di fusione laddove, in conformità ai principi adottati per la redazione del bilancio di esercizio, sia consentita e praticata la redazione degli effetti contabili dell'operazione.

In sintesi, la risposta ha ammesso la possibilità di retrodatare fiscalmente una fusione transfrontaliera sussistendo le condizioni di cui all'art. 172, comma 9, TUIR (inclusa quindi la retrodatazione contabile in conformità ai principi contabili adottati), qualora l'operazione si qualifichi come fusione sotto il profilo giuridico – formale e l'operazione non rappresenti un evento realizzativo ai fini fiscali ai sensi dell'art. 166 TUIR.

Mentre nella disciplina originaria del consolidato era preclusa alle stabili organizzazioni la possibilità di aderirvi, pena l'interruzione del consolidato, alla luce dell'ampliamento dell'ambito di applicazione del regime introdotto dal Decreto Internalizzazione, tale possibilità viene ora contemplata.

La fusione con una società estera ed esterna al consolidato comporta esclusivamente una nuova veste della consolidata che si trasforma da società di diritto italiano in stabile organizzazione di un soggetto estero, titolato a far parte della tassazione di gruppo.

Questa chiave di lettura è peraltro coerente con altre fattispecie espressamente contemplate nell'attuale quadro normativo, in cui il consolidato può proseguire nel caso in cui gli asset di una società appartenente al consolidato, a seguito di operazione straordinaria, confluiscono nella stabile organizzazione di un soggetto estero. Si pensi, al trasferimento all'estero della residenza della consolidata se viene mantenuta una stabile organizzazione in Italia della società che si trasferisce. In questo caso, la situazione che si viene a creare è la stessa che si verifica a seguito della fusione per incorporazione di una consolidata con una controllante estera ovvero che gli asset originariamente riconducibili ad un soggetto consolidato residente sono in seguito allocati ad una stabile organizzazione in Italia di un soggetto estero.

Se il trasferimento della residenza all'estero di una consolidata non interrompe il consolidato, non vi sono motivi per non prevedere la stessa disciplina anche in caso di fusione della consolidata con un soggetto estero che non dispone di una preesistente stabile organizzazione in Italia.

Peraltro, nel caso di interpello, sussistevano tutti gli ulteriori requisiti richiesti dall'art. 117 TUIR.

Pertanto, sussistendo tali condizioni, l'Agenzia si è espressa nel senso che la fusione di una società consolidata residente in una non residente, estranea al consolidato non interrompe il rapporto di consolidamento che prosegue con la stabile organizzazione risultante a seguito della fusione. (EM)

“Tax rate test semplificato per le CFC” di M. MARANI, in La Gest. Straord. Impr. 1/2024, pag. 69.

Come noto, la disciplina CFC risulta subordinata a due specifiche condizioni, il cd. *tax rate test* e il cd. *passive income test*. Con riferimento al *tax rate test*, il D.Lgs. n. 209/2023 ha apportato un vero e proprio stravolgimento per quanto attiene alla sua verifica. In base alle nuove disposizioni, il primo *alert* in materia CFC scatta quando i soggetti controllati non residenti sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore al 15%, livello di tassazione effettiva estera che *prima facie* va verificato utilizzando i dati contabili (a condizione che il bilancio estero sia stato oggetto di revisione e certificazione senza rilievi da parte di operatori professionali). In assenza di bilancio estero certificato o in caso di bilancio certificato con rilievo anche se la tassazione effettiva estera calcolata con il metodo contabile risulta inferiore al 15% è previsto il ritorno alla vecchia regola, cioè, viene verificato se i soggetti controllati non residenti sono o meno assoggettati ad una tassazione effettiva inferiore alla metà di quella cui

sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia. Tale verifica va determinata secondo le modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate. È prevista, infine, un’ultima via di uscita e cioè la facoltà di esercitare l’opzione per un’imposta sostitutiva del 15% su tutte le controllate che conseguono *passive income* per oltre un terzo dei loro proventi (sostitutiva anch’essa limitata ai soli bilanci certificati).

Fino alle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 209/2023, la disciplina CFC italiana ha operato come modificata dal D.Lgs. n. 142/2018. In base alle norme ivi contenute, la possibile attrazione a tassazione in Italia per trasparenza scattava al conseguimento di *passive income* per oltre un terzo dei proventi, ed al mancato superamento del *tax rate test*. Il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate (prot. n. 376652 del 27.12.2021) ha indicato i criteri per effettuare la verifica del *tax rate test*. Proprio il confronto richiesto dalla norma tra Effective Tax Rate (ETR) e Virtual Tax Rate italiano (VTR) ha fatto sorgere una serie di criticità e complicazioni di non poco conto, tra cui quelle legate alla necessità di considerare irrilevanti le variazioni non permanenti della base imponibile, con riversamento certo e predeterminato in base alla legge o per piani di rientro (es. gli ammortamenti). *Il nuovo tax rate test contabile e l’applicazione delle vecchie regole per chi non revisiona o non soddisfa il tax rate test contabile.*

Al ricorrere di certi requisiti, la verifica del livello di tassazione effettiva estera va seguita in modalità semplificata. Nella nuova formulazione normativa, la verifica del livello di tassazione effettiva dei soggetti controllati non residenti è infatti pari al rapporto tra: - la somma delle imposte correnti dovute e delle imposte anticipate e differite iscritte nel proprio bilancio di esercizio; e - l’utile ante imposte dell’esercizio risultante dal predetto bilancio. L’adozione di tale metodo è condizionata dalla circostanza che il bilancio di esercizio dei controllati esteri non residenti sia soggetto a revisione e certificazione da parte di operatori professionali a ciò autorizzati nello Stato estero di localizzazione dei soggetti controllati non residenti, i cui esiti siano utilizzati dal revisore del soggetto consolidante ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato. Va da sé che subordinando la norma l’applicazione di tale metodo semplificato all’esistenza di un bilancio annuale o consolidato del soggetto controllante italiano il metodo semplificato non è applicabile quando il soggetto controllante italiano è una persona fisica. In tali casi occorrerà accertarsi, utilizzando le regole dettate dal Provv. N. 376652/2021, che l’ETR non sia inferiore alla metà del VTR.

Quando: *i*) il bilancio di esercizio della controllata non residente non sia revisionato e certificato; oppure *ii*) lo sia ma non da parte di un operatore professionale a ciò autorizzato; oppure *iii*) il bilancio estero revisionato e certificato non passi il vaglio in Italia e, quindi, non sia utilizzato dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato della controllante; oppure *iv*) operato il calcolo dell’ETR secondo il metodo semplificato, la tassazione effettiva estera risulti inferiore al 15%, rimane comunque una porta aperta per soddisfare il *tax rate test* e sottrarsi alla disciplina CFC. In tutte le menzionate casistiche, infatti, la verifica dell’assoggettamento del soggetto controllato estero ad una tassazione congrua dovrà essere effettuata con la previgente modalità e cioè verificando che per i soggetti controllati non residenti non risulti un ETR inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia (VTR), determinata secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate. In altri termini, in assenza di bilancio estero certificato o in presenza di una tassazione estera “contabile” inferiore al 15%, si torna all’unica modalità di verifica che era propria del regime previgente.

Coordinamento con la normativa sulla Global Minimum Tax

Al fine di realizzare il necessario coordinamento della disciplina CFC con la normativa in materia di *Global Minimum Tax*, il D.Lgs. n. 209/2023 ha poi previsto che, ai fini del calcolo del livello di tassazione effettiva della controllata estera, si tenga conto dell’eventuale “*imposta minima nazionale equivalente*” dovuta nello Stato di localizzazione del soggetto controllato. L’esigenza di coordinamento deriva dalla circostanza che le regole sulla GMT non sono alternative al regime delle CFC e, pertanto, entrambe le discipline risultano contestualmente applicabili con potenziali effetti di doppia imposizione. Il legislatore ha quindi previsto che ai fini del calcolo della tassazione effettiva nello stato della controllata estera di cui al comma 4, lett. a), del TUIR deve appunto essere presa in considerazione anche l’imposta minima nazionale equivalente (QDTUT) definita nell’allegato A del decreto di recepimento della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio del 15 dicembre 2022, dovuta dal soggetto controllato non residente. Considerato che l’imposta minima nazionale equivalente si

applica su base giurisdizionale per tutte le società controllate localizzate nel medesimo Stato, ai fini dell'allocazione della quota dell'imposta alla singola società controllata estera, è previsto che l'imposta minima nazionale equivalente assolta rilevi in misura corrispondente al prodotto tra tale imposta e il rapporto tra il profitto eccedente relativo al soggetto controllato non residente e la somma di tutti i profitti eccedenti relativi alle imprese ed entità del gruppo soggette all'imposta minima nazionale equivalente calcolata in maniera unitaria con il soggetto controllato non residente.

Imposta sostitutiva per tutte le estere con passive income (purché certificate)

A parere dell'A. l'elemento di maggiore innovazione apportato dal D.Lgs n. 209/2023 consiste nei nuovi commi 4-ter e 4-quater inseriti nell'art.167 del TUIR, che hanno introdotto un regime facoltativo che, attraverso il pagamento di una imposta sostitutiva con aliquota del 15% (aliquota che si allinea a quella della GMT), prevede un'enorme semplificazione ai fini della determinazione della tassazione effettiva dei soggetti controllati esteri sia per la determinazione della base imponibile che dell'aliquota impositiva evitando così la tassazione per trasparenza di redditi esteri. Viene giustamente sottolineato che nel sistema finora vigente le complicazioni più grosse per gli operatori non attenevano tanto alle conseguenze dell'applicazione del regime quanto alle enormi difficoltà in cui gli operatori incorrevano nel calcolo del *tax rate test*. Le maggiori criticità si sono riscontrate in applicazione delle regole dettate dal Provv. n. 376652/2021 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate ed in particolare sono sorte dalla necessità di apportare le giuste variazioni ai dati di bilancio, risultanti dai rendiconti esteri, per arrivare a determinare l'ETR rettificato e con l'altrettanto non semplice stima del VTR ed il confronto tra i due indici. Il legislatore, come chiarito anche dalla relazione illustrativa al D.Lgs. n. 209/2023, ha voluto mettere a disposizione degli operatori un meccanismo alternativo di funzionamento della CFC. La controllante italiana può quindi accedere ad un regime impositivo che consente di corrispondere un'imposta sostitutiva sui redditi del 15% per tutti i soggetti controllati non residenti che non superano il *passive income test*, dunque che registrano proventi da cespiti per oltre un terzo. Al pari di quanto richiesto dal comma 4 lett. a) per poter accedere al calcolo del *tax rate test* basato su dati contabili, anche l'accesso all'imposta sostitutiva del 15% è applicabile solo in presenza di tutti i bilanci di esercizio revisionati e certificati senza rilievi. Posto che tutte le modalità comunicative saranno fissate con provvedimento del Direttore dell'AdE è intanto previsto che: i) permanendo il requisito del controllo, l'opzione per l'imposta sostitutiva, valida per tutti i soggetti controllati non residenti che integrano le condizioni di cui al comma 4, lett. b), in base alla regola dell'*all in all out*, ha durata triennale ed è irrevocabile; ii) al termine del primo triennio, e al termine di ciascun triennio, l'opzione si intende tacitamente rinnovata per il successivo triennio a meno che non venga revocata. Per come è formulata la norma si deve ritenere che la mancata revisione anche di un solo bilancio di una controllata estera non renda esercitabile l'opzione stessa. In egual maniera, se nel corso di applicazione del regime facoltativo (legittimamente adottato) una controllata estera smetta di certificare il suo bilancio o vi sia l'ingresso nel controllo di una controllata estera non certificata, il regime dovrebbe decadere. Quanto alle regole di determinazione, la base imponibile è calcolata partendo dal risultato economico di bilancio ante imposte della società controllata (o stabile organizzazione) estera calcolato: i) senza tener conto delle imposte (correnti e differite); ii) incrementandolo delle svalutazioni e degli accantonamenti ai fondi rischi e oneri, ovvero di quelle poste di natura meramente valutativa che potrebbero essere utilizzate per ridurre artificiosamente la base imponibile; iii) senza scomputare dal versamento della sostitutiva le imposte pagate all'estero (rendendo così l'opzione tanto meno conveniente quanto più elevato è il livello di tassazione delle controllate estere, posto che il livello complessivo di tassazione risulterà pari alla somma tra le imposte pagate nello Stato di localizzazione e la sostitutiva del 15% dovuta in Italia). La relazione illustrativa chiarisce, inoltre, che i dati contabili da utilizzare non sono quelli adottati per la redazione del bilancio locale ma quelli risultanti a seguito dell'applicazione dei principi contabili adottati dalla controllante per redigere il bilancio consolidato e senza tener conto delle rettifiche di consolidamento (cd. elisioni infragruppo). Nonostante la notevole semplificazione, l'A. sottolinea come il regime, non prevedendo ipotesi di

esclusione dalla base imponibile (ad esempio in relazione a plusvalenze e dividendi su partecipazioni in PEX), rende oltremodo penalizzate l'opzione per le controllate *holding*. (WR)

“Compatibilità delle agevolazioni fiscali con il Pillar 2” di F. MARCHETTI, F. RASI E A. DI FIALLUCA, ne il fisco 3/2024, pag. 241.

Questo intervento affronta i problemi derivanti dagli impatti che una agevolazione fiscale avrà sulla determinazione del GloBe ETR, impatto che potrà essere, a seconda dei casi, quello di diminuire l'importo delle *Covered taxes*, che si trovano al numeratore del rapporto che conduce all'individuazione dell'*Effective Tax Rate*, oppure quello di aumentare il *Net GloBE Income* che si trova al denominatore del medesimo rapporto. Gli AA. provano a verificare se le agevolazioni previste dalla Legge delega fiscale n. 111/2023 possano essere compatibili con la Direttiva UE 2022/2523 del Consiglio Europeo intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala dell'UE (*cd. global minimum tax*).

In linea di principio, gli incentivi fiscali che riducono le *Covered Taxes* impattano maggiormente sulla determinazione del *GloBE ETR* rispetto agli incentivi fiscali che incrementano il *Net GloBE Income*. Al riguardo, è importante distinguere tra incentivi fiscali concessi sotto forma di riduzione in diminuzione della base imponibile e incentivi fiscali erogati attraverso crediti d'imposta.

Gli incentivi fiscali che prevedono una riduzione della base imponibile vanno a loro volta distinti tra incentivi che prevedono una riduzione della base imponibile permanente e incentivi che garantiscono una variazione della base imponibile meramente temporanea. Gli incentivi di natura permanente determinano una riduzione delle *Covered taxes* e non incidono sul *Net Globe*, dal momento che si tratta di importi di derivazione prettamente contabile insensibili alle regole fiscali dell'ordinamento domestico. Gli incentivi che garantiscono una variazione della base imponibile temporanea (come la velocizzazione del periodo di ammortamento) non impattano sul GloBE ETR in virtù dell'inclusione delle imposte differite nelle *Covered taxes*. Questa conclusione non è valida però per quegli incentivi che garantiscono un *tax deferral* superiore ai cinque esercizi, dal momento che le DTL stanziare su differenze temporanee, il cui riassorbimento è oltre i 5 anni, non possono essere incluse nelle *Covered taxes* ma devono essere sterilizzate. Questi incentivi, quindi riducono il GloBE ETR sull'assunto che tale differimento impositivo sia equiparato ad uno strutturale risparmio di imposta, al pari delle variazioni permanenti.

Con riferimento agli incentivi fiscali erogati attraverso crediti di imposta, per verificarne l'impatto occorre distinguere, come proposto dalle *Administrative guidance*, tra: 1) *Qualified Refundable Tax Credit (QRTC)*; 2) *Marketable Transferable Tax Credits (MTTCs)*, che sono in pratica dei crediti d'imposta qualificati cedibili (negoziabili perché basati su una normativa che ne consente una qualche forma di circolazione); 3) *Non Qualified Refundable Tax Credit (Non-QRTC)*; 4) *Non Marketable Transferable Tax Credits (Non-MTTCs)*; 5) *Other Tax credits (OTCs)*. In estrema sintesi e senza pretesa di esaustività a parità di valore di credito fiscale, l'effetto negativo dei Non-QRTC e degli Other Tax Credits sarebbe superiore all'effetto dei crediti del tipo “QRTC” e “MTTCs”. Le GloBE rules chiariscono anche che i *tax credit* volti a stimolare un certo comportamento non sono mai imposte - cioè non danno mai luogo a *Covered taxes* - ma possono rilevare solo, a certe condizioni, come incremento della base imponibile cioè come maggior ricavo.

Gli AA. provano poi ad analizzare le interconnessioni contenute nelle disposizioni agevolative della Legge di delega fiscale con il quadro normativo previsto dal Pillar 2. Al riguardo, la disposizione di cui all'art. 6, lett. a) della L. n. 111/2023 potrebbe operare nell'ipotesi di nuovi investimenti o nuove assunzioni come una variazione in diminuzione permanente oppure come una riduzione definitiva delle imposte, con un impatto negativo sul GloBE ETR dovuto alla riduzione delle *covered taxes*. L'art. 6, lettera b) della Legge delega, potrebbe invece operare in due modi: i) attraverso una riduzione permanente della base imponibile secondo lo schema del superammortamento, con impatto negativo in termini GloBE posto che si ridurrebbero sia le *Covered taxes* che il *Net Globe*

Income; ii) come una riduzione temporanea della base imponibile sullo schema dell'ammortamento anticipato, che non avrebbe effetti sul GloBE ETR in virtù della inclusione delle imposte differite nelle *covered taxes* (sempre sul presupposto che tale incentivo non vada oltre i 5 anni, perché, come già spiegato, se si andasse oltre tale periodo l'incentivo verrebbe equiparato ad uno strutturale risparmio di imposta con la necessità di ridurre le *Covered taxes*, sterilizzando le relative DTL, con un definitivo impatto negativo sul GloBE ETR). Al di là delle ragioni collegate alla non linearità della scelta di reintrodurre lo strumento del superammortamento come riduzione permanente della base imponibile (visto che tale incentivo fu riformato trasformandolo in credito d'imposta) gli AA. sottolineano come l'adozione di questo modello tecnico produca effetti negativi ai fini del calcolo dell'ETR della società che volesse applicarlo. Si tratta quindi di una scelta non del tutto auspicabile soprattutto se si vuole perseguire l'obiettivo di attrarre investimenti di grandi società multinazionali nel nostro Paese. Il ricorso al modello dell' "ammortamento anticipato" (temporanea riduzione della base imponibile) sarebbe anch'esso anacronistico in quanto anch'esso fu soppresso con l'obiettivo di rendere l'imponibile fiscale sempre più vicino a quello civilistico e limitare il più possibile i cd. doppi binari. La soluzione prospettata dagli AA., per rendere tali agevolazioni maggiormente *compliant* con le regole del *Pillar 2*, sarebbe quella di trasformare questi incentivi da riduzioni permanenti della base imponibile (che riducono le *Covered taxes*) in crediti d'imposta QRTC compensabili orizzontalmente senza limiti temporali, con un minore impatto sul Globe ETR dato che agirebbero solo sul denominatore (Net GloBE Income) incrementandolo. Per farli assurgere al ruolo di QRTC, oltre alla compensabilità orizzontale senza limiti temporali, si potrebbe prevedere la possibilità di rimborso o, almeno, di cessione, nelle ipotesi in cui i beneficiari risultassero incapienti. Anche in sede di attuazione dell'art. 6, comma 1, lett. b) della Legge di riforma fiscale, si dovrebbero maggiormente considerare le esigenze dei contribuenti assoggettati alla normativa del *Pillar 2*. Al riguardo, gli AA. auspicano l'introduzione di incentivi fiscali che agiscano per il tramite di variazioni fiscali di natura temporanea, dal momento che tali forme di incentivazione fiscale non avrebbero alcun effetto negativo sul GloBE ETR, reintroducendo eventualmente forme di agevolazione fiscale come l'ammortamento anticipato che hanno il pregio di essere maggiormente neutre sotto il profilo delle *GloBE rules*. Anche per questi si potrebbe ipotizzare la trasformazione in crediti d'imposta QRTC compensabili orizzontalmente senza limite temporali. (WR)

IRPEF

Dottrina

“La nuova definizione di residenza delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi” di C. QUARTANA e L. BOLIS in *Fisc. Comm. Int.* 3/2024, pag. 30

Gli AA. hanno esaminato le disposizioni in materia di determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche alla luce delle modifiche al comma 2 dell'art. 2 del TUIR introdotte dall'art. 1 del D.lgs. n. 209/2023. Le modifiche che trovano applicazione a decorrere dal periodo di imposta 2024, in attuazione della legge delega, hanno perseguito la finalità di avvicinare la normativa domestica a quella internazionale. Tuttavia, gli AA. hanno osservato come tale finalità in realtà non è stata concretizzata in quanto il modello OCSE sulla cui base si sono confermate la maggior parte delle convenzioni contro le doppie imposizioni hanno una diversa definizione di domicilio fiscale. (GR)

Prassi Amministrativa

IRPEF – Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi – Chiarimenti

Circ. Agenzia delle entrate 6 febbraio 2024, n. 2/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in relazione alle novità in tema di IRPEF introdotte per il periodo di imposta 2024 dal D.Lgs. 216/2023, in attuazione della L. 111/2023 (Legge delega per la riforma fiscale).

Un chiarimento rilevante riguarda la modifica introdotta riguardante le somme erogate a titolo di "trattamento integrativo della retribuzione".

Per effetto della modifica, per il periodo di imposta 2024, tali somme sono riconosciute ai contribuenti titolari di redditi di lavoro dipendente (escluse le pensioni) e dei previsti redditi assimilati, con un reddito complessivo non superiore a 15.000 euro, a condizione che l'imposta lorda sia superiore all'importo della detrazione spettante ai sensi dell'art. 13, comma 1 del TUIR, diminuita dell'importo di 75 euro rapportato al periodo di lavoro.

A tal proposito l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, la riduzione di 75 euro si applica soltanto alla detrazione di cui all'art. 13 comma 1 lett. a) primo periodo vale a dire all'importo di 1955 euro spettante per il 2024 (come modificato dall'art. 1 comma 2 del D.Lgs. 216/2023), e non anche agli importi di cui al secondo e al terzo periodo della stessa lett. a).

La Circolare ha poi chiarito che, per quanto riguarda le detrazioni d'imposta e il "trattamento integrativo della retribuzione", il reddito complessivo è assunto al netto del reddito derivante dall'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze e che, nel calcolo del reddito complessivo da utilizzare per la determinazione delle agevolazioni, si deve tener conto anche:

- dei redditi assoggettati alla cedolare secca sulle locazioni e all'imposta sostitutiva in applicazione del regime forfetario di cui alla L. 190/2014;
- della quota di agevolazione ACE, di cui all'art. 1 del D.L. 201/2011.

Infatti, anche se l'art. 5 del D.Lgs. 216/2023 ha abrogato l'ACE a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, nel caso in cui l'importo del rendimento nozionale superi il reddito complessivo netto, l'eccedenza può essere riportata nei periodi d'imposta successivi senza alcun limite quantitativo e temporale, fino ad esaurimento dei relativi effetti.

In relazione alle altre novità si ricorda che il D.Lgs. 216/2023 ha previsto, per il periodo d'imposta 2024 la riduzione da quattro a tre degli scaglioni di reddito e delle relative aliquote applicabili e l'introduzione di una riduzione delle detrazioni d'imposta spettanti in relazione a taluni oneri normativamente previsti sostenuti dai contribuenti che possiedono un reddito complessivo superiore a 50.000 euro.

In relazione all'applicazione delle nuove disposizioni, la circolare n. 2/2024 non prevede un "regime transitorio".

IRES

Dottrina

"Esclusione dal reddito d'impresa dei componenti positivi e negativi derivanti da valutazione di cripto-attività" di S. CAPACCIOLI, ne Il fisco 8/2024 pag. 753

La legge di bilancio 2023 ha disciplinato la rilevanza tributaria delle cripto-attività attraverso la modifica dell'art. 110 TUIR, disponendo che non concorrono alla formazione del reddito i componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione delle cripto-attività, prescindendo dall'imputazione al conto economico.

Al fine di un suo corretto inquadramento la disposizione dovrebbe essere analizzata alla luce dei principi contabili, nazionali e internazionali, che però, allo stato attuale, non contengono una definizione di cripto-attività.

In attesa di futuri sviluppi, l'Agenzia ha affermato (circolare n. 30/2023) che dovranno essere applicate di volta in volta le norme tributarie relative alle qualificazioni e classificazioni che le cripto-attività assumono in bilancio.

La posizione di prassi è troppo generica e mal si concilia con la varietà delle cripto-attività e soprattutto non tiene in debita considerazione i documenti in materia a livello internazionale.

L'argomento è complesso poiché sotto il termine cripto-attività albergano numerosi concetti, talvolta anche incompatibili tra loro, e per questo è necessaria una distinzione terminologica e concettuale, prima di tutto tra cripto-valute e cripto-attività.

La distinzione non è presente nella normativa e assume rilievo per i principi contabili e la corretta rappresentazione in bilancio.

L'*Interpretations Committee* dello IASB ha pubblicato un documento interpretativo ove considera la detenzione delle cripto-valute iscrivibili in bilancio tra le rimanenze – IAS 2 o tra le immobilizzazioni finanziarie – IAS 38, mentre ancora nessuna posizione è stata presa nei confronti delle cripto-attività che, in attesa del lavoro dell'EFRAG, sfuggono a definizioni per i principi contabili.

L'assenza di definizione di cripto-attività nei principi contabili nazionali ed internazionali deve essere intesa come necessità di corretto inquadramento, stante la prevalenza della sostanza sulla forma, ragione per cui la norma della legge di bilancio 2023 assume un ruolo residuale e di chiusura rispetto a tutte le valutazioni per quelle cripto-attività che non assumono configurazioni già coperte dai principi contabili. (EM)

“I caratteri propri della scissione e lo scorporo” di S. SARCANGELO, in La Gest. Straord. Impr. 6/2023, pag. 6

La scissione mediante scorporo è un'operazione attraverso la quale una società assegna parte del suo patrimonio ad una o più società di nuova costituzione e a sé stessa le relative azioni o quote, continuando la propria attività.

Delineata brevemente la figura della scissione, l'A. manifesta le sue perplessità sul fatto che lo scorporo possa essere considerato effettivamente una modalità della scissione.

Anche se la fattispecie dello scorporo mutua la sua disciplina da quella della scissione, pur tuttavia se ne differenzia sotto alcuni sostanziali profili.

I due elementi immanenti nella scissione, e cioè - la riorganizzazione patrimoniale che si estrinseca attraverso la riallocazione di tutto o parte del patrimonio della società scissa ad una o più beneficiarie preesistenti o di nuova costituzione e la destinazione delle partecipazioni delle società beneficiarie o dei soli effetti della scissione, ai soci della scissa – non sono rinvenibili nello scorporo.

Lo scorporo infatti è operazione che non determina riallocazione degli elementi patrimoniali della scissa privando quest'ultima di tali beni con conseguente diminuzione del patrimonio netto della scissa.

Si registra nell'attivo patrimoniale della società che procede allo scorporo una surrogazione reale pari allo sbilancio tra attivo e passivo, sbilancio che sarà coperto con il valore delle partecipazioni della beneficiaria, il tutto in applicazione del principio di continuità dei valori di bilancio.

Nella scissione, invece, il riferimento alla riallocazione del patrimonio della società scissa nei patrimoni delle società beneficiarie va intesa come una operazione che modifica i patrimoni delle società partecipanti incrementandoli ovvero deprimendoli, ma che attraverso i riflessi sulle partecipazioni dei soci determina una riorganizzazione aziendale.

Tutto ciò non si rinviene nello scorporo in quanto, come detto, la società che procede allo scorporo non decrementa il proprio patrimonio ma vi frappone solo un ulteriore schermo societario le cui partecipazioni al capitale non sono destinate ai soci, bensì al proprio attivo patrimoniale.

In altre parole, viene a mancare il concetto di riallocazione in quanto l'attività è sempre riferibile alla società scorporata, che, non a caso, non subisce decremento patrimoniale, ma esclusivamente, come detto, surrogazione reale. I soci non vengono in nulla coinvolti nello scorporo, se non solo per le scelte operative.

Lo scorporo è operazione che mantiene la sua matrice gestoria.

Alla luce di queste considerazioni, per l'A. la figura dello scorporo non avrebbe dovuto trovare collocazione nell'ambito della scissione, in quanto c'è una incompatibilità funzionale tra i due istituti.

La collocazione dello scorporo nella scissione può avere come ratio solo quella di mutuarne parte della disciplina o di meglio sfruttarne alcuni suoi passaggi procedurali.
Per tutto quanto sopra detto, l'A. ritiene che lo scorporo sia un istituto autonomo se non addirittura subalterno alla scissione con la quale non condivide la giustificazione causale. (EM)

Prassi Amministrativa

IRES – Scissione – Riserva in sospensione d'imposta – Affrancamento parziale – Modalità di ripartizione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 gennaio 2024, n. 17, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia esamina la modalità di esecuzione di una scissione effettuata nel "periodo di sorveglianza" (il quale termina per le rivalutazioni condotte ai sensi dell'art. 110 DL 104/2020, all'inizio del quarto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata affermata).
Il saldo attivo di rivalutazione che si riferisce a beni diversi, ed è stato affrancato parzialmente, deve essere ripartito tra società scissa e società beneficiaria in proporzione al maggior valore rivalutato dei singoli beni.

IRES – Soggetti IAS/IFRS – Piani di *stock option* – *First time adoption* dei principi contabili internazionali – Rilevanza ai fini delle imposte dirette

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 29 gennaio 2024, n. 25, nel sito web www.agenziaentrate.it

La fattispecie esaminata dall'Agenzia si riferisce ad una società che ha applicato i principi contabili internazionali a decorrere dal bilancio chiuso al 31 dicembre 2021 e che alla data di passaggio agli IAS/IFRS, aveva una serie di piani di *stock option* in favore di amministratori, dipendenti e collaboratori.

In sede di FTA, dovendo applicare retrospettivamente il principio IFRS 2, la società aveva rilevato "cumulativamente" i predetti costi con riferimento ai periodi anteriori alla prima adozione degli IAS/IFRS (2019 e 2020) rilevando una riserva negativa di FTA (trattandosi di oneri di competenza degli esercizi qualora la società avesse da sempre applicato i principi contabili internazionali); successivamente, con riferimento al primo esercizio di applicazione dei principi medesimi (2021), la stessa società ha contabilizzato i costi delle *stock option* in parola nel relativo conto economico.

In tale ottica, chiedeva la deducibilità di tali costi, ai fini IRES e IRAP; tanto per la quota rilevata in sede di FTA, in considerazione del fatto che tali costi non discendono da operazioni qualificabili come "operazioni pregresse", quanto per la quota rilevata a conto economico.

Nella risposta l'Agenzia delle entrate ha chiarito che i costi imputati a Conto economico relativi a piani di *stock option* di competenza del primo esercizio di adozione dei principi contabili IAS/IFRS sono deducibili ai fini delle imposte sui redditi.

Al contrario, i costi dei piani di *stock option*, relativi a periodi di imposta antecedenti alla prima adozione degli IAS/IFRS, rilevati in un'apposita riserva in sede di *First time adoption* (FTA), non assumono rilevanza fiscale.

IRES – Iper ammortamenti – Ammortamento e Interconnessione "tardiva" di beni in *leasing* – Decorrenza dell'agevolazione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 febbraio 2024, n. 34 nel sito web www.agenziaentrate.it

Il chiarimento richiesto all'Agenzia delle entrate concerne le modalità di suddivisione dell'iper-ammortamento nel corso del periodo di imposta. In particolare, considerando la data dell'interconnessione come momento iniziale di imputazione dell'importo degli ammortamenti da recuperare – pari alla differenza tra l'agevolazione in misura "piena" (iper-ammortamenti) e quella "ordinaria" (super-ammortamento) maturata dal momento del collaudo dei beni e fino al momento dell'interconnessione –, si chiede se il momento finale dell'imputazione del suddetto importo debba

essere individuato nella scadenza contrattuale dei leasing oppure nel quinto anno successivo la data dell'interconnessione.

L'Agenzia ha ricordato che la fruizione dell'iper-ammortamento dipende dal momento di effettuazione dell'investimento e di entrata in funzione del bene e che solo da quest'ultimo è possibile beneficiare dell'agevolazione, a condizione che nel medesimo periodo di imposta avvenga anche l'interconnessione del bene. Nel caso in cui, invece, l'interconnessione sia effettuata in un periodo d'imposta successivo, è da tale periodo che si può fruire dell'iper-ammortamento.

Di conseguenza, la "tardiva" interconnessione del bene al sistema aziendale determina lo slittamento in avanti del *dies a quo* per fruire del maggior beneficio e il conseguente slittamento del termine finale di fruizione, restando invece impregiudicato il diritto all'agevolazione.

In ogni caso, l'interconnessione "tardiva" deve dipendere da circostanze oggettive, che devono essere documentate e dimostrate dal contribuente e non da comportamenti discrezionali o strumentali.

Le quote di iper-ammortamento sono deducibili in un arco temporale maggiore rispetto alla durata civilistica del *leasing* e devono replicare l'originario piano di deduzione fiscale dei canoni, come definito al momento di realizzo dell'investimento.

IRES – Accordi di ristrutturazione dei debiti – Omologato – Modifiche successive con revisione di accordo non omologato – maggiore sopravvenienza attiva - Imponibilità

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 22 febbraio 2024, n. 49, nel sito web www.agenziaentrate.it

Le maggiori sopravvenienze attive realizzate a seguito della revisione di un accordo di ristrutturazione omologato per il quale non sia stato rinnovato il giudizio di omologato, non sono riconducibili alla previsione di cui all'art. 88, comma 4-*ter*, del TUIR e concorrono interamente alla formazione della base imponibile IRES.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRES – Esenzione da ritenuta su interessi e *royalties* – Nozione di beneficiario effettivo

Cass., sez. trib. 8 gennaio 2024, n. 521, nel sito web www.eutekne.it

La nozione di beneficiario effettivo va intesa, nel contesto della direttiva 2003/49/CE su interessi e *royalties*, quale norma sostanziale, tesa a ripartire il potere impositivo, e non come clausola antiabuso. Dall'abuso in senso tecnico, che viene a esistere laddove vi siano costruzioni artificiali messe in piedi al fine di beneficiare in modo surrettizio di esenzioni fiscali, vanno distinte le verifiche tese ad appurare se la società percipiente risponda ai requisiti della direttiva per l'esenzione o il rimborso delle ritenute.

La condizione di beneficiario effettivo, secondo la Suprema Corte, "costituisce appunto un requisito da soddisfare affinché spettino i benefici concessi dalla direttiva e, come tale non deve essere confuso con l'applicazione delle norme antiabuso", conseguentemente, se in base ai fatti e alle circostanze il percipiente non può qualificarsi come beneficiario effettivo, "i benefici della direttiva non spettano e possono essere disconosciuti senza ricorrere alle norme antiabusive".

La qualifica di beneficiario effettivo, in definitiva, deve sottostare a una verifica di carattere necessariamente sostanziale e non può coincidere con la mera presa d'atto dell'attribuzione formale di tale titolo.

Imposta di registro capitalizzata – Deducibilità per competenza

Cass., sez. trib. 26 gennaio 2024, n. 2519, nel sito web www.eutekne.it

L'art. 99, comma 1, TUIR, laddove prevede che «le altre imposte» - ovvero le imposte diverse dalle imposte sui redditi e da quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa - sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento, stabilisce la deducibilità secondo un principio di cassa in deroga al principio di competenza di cui all'art. 109, comma 1, TUIR. La deduzione per cassa, tuttavia, non può trovare applicazione, ritornando ad operare l'imputazione per competenza:

- a) nel caso in cui i tributi siano direttamente e strettamente correlati a componenti positivi imponibili, in quanto oggetto di specifica traslazione economica sui corrispettivi. In questo caso, le imposte sono deducibili nell'esercizio di competenza, atteso che l'applicazione del principio di cassa (posticipando la deduzione dei componenti negativi rispetto a quelli positivi) porterebbe a tassare un reddito solo apparente, in contrasto con i principi di capacità contributiva e di separazione dei periodi di imposta;
- b) nel caso in cui i tributi divengano oneri accessori di componenti negativi di reddito, assumendo la medesima natura e disciplina dei costi ai quali afferiscono. In tale ipotesi, infatti, gli oneri fiscali, in ragione della loro accessorietà, assumono la medesima natura e disciplina dei costi ai quali afferiscono.

Il caso esaminato dalla Corte di Cassazione riguarda la deducibilità dell'imposta di registro relativa all'acquisto di un immobile strumentale rientrante nella fattispecie sub b).

IRES – Finanziamento concesso a società italiana da *subholding* europea controllata da società *extra* UE domiciliata in paradisi fiscali – Deducibilità costi *black list* – Esclusione

Cass., sez. trib. 1° febbraio 2024, n. 2960, nel sito web www.eutekne.it

La sentenza ha stabilito che il regime di indeducibilità dei costi "*black list*", disciplinato dagli artt. 110 commi 9-*bis* e seguenti del TUIR, non può essere fatto valere in via presuntiva dagli Uffici per il solo fatto che la controparte dell'impresa italiana, residente nell'Unione europea, è a sua volta controllata da una controllante di ultima istanza residente in un paradiso fiscale.

La contestazione ha ad oggetto un finanziamento ad una società italiana effettuato da una *subholding* lussemburghese, a sua volta controllata da una capogruppo con sede nelle isole Vergini Britanniche. Per la Cassazione, l'operazione aveva esaurito i propri effetti, nella valutazione della normativa in esame, all'interno dell'Unione europea, a nulla perciò rilevando il fatto che la società lussemburghese fosse controllata da una società con sede in uno Stato incluso nella "*black list*" allora vigente.

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

“Disapplicazione della ritenuta sugli interessi pagati dai veicoli di cartolarizzazione” di A. BASI e A. OTTAVI, ne Il fisco 6/2024, pag. 531.

Nonostante l'Agenzia delle entrate abbia fornito negli ultimi anni diversi chiarimenti, restano ancora ampi margini di incertezza in ordine all'applicabilità dell'esenzione da ritenuta di cui all'art. 26, comma 5-*bis*, DPR 600/73 anche agli interessi pagati dai veicoli di cartolarizzazione. Gli AA. espongono le ragioni in base alle quali ritengono che sia applicabile l'esenzione.

Requisito indispensabile per beneficiare dell'esenzione è l'esercizio di attività di impresa che indubbiamente viene svolta anche dalle società di cartolarizzazione, in *primis* perché, dovendo essere costituite sotto una delle forme previste per le società di capitali, vi rientrano a pieno titolo per presunzione assoluta, indipendentemente dal fatto che i crediti che formano oggetto di ciascuna

operazione di cartolarizzazione costituiscono un patrimonio separato rispetto a quello della SPV e a quello relativo ad altre operazioni di cartolarizzazione, essendo vincolati al soddisfacimento esclusivo dei diritti incorporati nei titoli emessi per finanziare l'acquisto dei crediti, nonché al pagamento dei costi dell'operazione.

Un ulteriore elemento a sostegno del fatto che le SPV esercitano attività di impresa si ricava dalla circostanza che le stesse rientrano tra i soggetti titolari dei requisiti soggettivi per aderire al Gruppo IVA.

Ed ancora, una ulteriore motivazione a supporto dell'applicazione dell'esenzione da ritenuta sugli interessi connessi a finanziamenti ricevuti dalle società veicolo si rinviene nella *ratio* dell'art. 1, comma 214, Legge 30 dicembre 2020, n. 178, che, modificando l'art.1, lett. b), della Legge n. 130/1999, ha ampliato le fonti di finanziamento a disposizione delle società veicolo.

Per effetto di detta modifica, tali società possono ora ottenere i fondi necessari per acquistare i crediti in sofferenza tramite finanziamenti erogati da "soggetti autorizzati all'attività di concessione dei finanziamenti" avendo a disposizione, quindi, una fonte di finanziamento ulteriore oltre quella classica che attiene alla emissione dei titoli garantiti dai crediti in sofferenza acquisiti.

Impedire l'applicazione dell'esenzione ex art. 26 citato agli interessi connessi ai finanziamenti ricevuti dalle società veicolo significherebbe, nei fatti, e in contrasto con la recente modifica legislativa, sfavorire tale fonte di finanziamento rispetto all'emissione di titoli i cui relativi interessi pagati dall'emittente godono di una disciplina di particolare favore se sottoscritti da soggetti esteri fiscalmente residenti in Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni, c.d. Paesi *white list*.

Non sarebbe garantita una parità di trattamento tra sottoscrittori esteri di titoli emessi in sede di cartolarizzazione e i finanziatori esteri residenti nei medesimi Paesi, in quanto i primi beneficerebbero dell'esenzione da imposta sostitutiva, mentre i secondi subirebbero una ritenuta sugli interessi percepiti dalla società veicolo. (EM)

“Polizze assicurative previdenziali miste o a contenuto finanziario: esenzione o imponibilità?” di F.V. BATTAGLIA, M. CESARI e M. ZANGRILLO, ne Il fisco 2/2024, pag. 127

L'assicurazione sulla vita risponde a diverse esigenze e l'individuazione del corretto regime fiscale dipende appunto da queste molteplici variabili.

Mentre in materia di fiscalità diretta il quadro di insieme può dirsi sufficientemente chiaro, non altrettanto lo è per l'imposizione indiretta perché in questo ambito non si può prescindere da una analisi approfondita delle singole clausole contrattuali, le quali sono molto spesso rimesse all'interpretazione dei giudici.

Manca ad oggi una disciplina di prassi organica che regoli esplicitamente anche i profili di imposizione indiretta e la ragione principale di tale carenza interpretativa risiederebbe, secondo gli AA., nel ruolo della giurisprudenza nell'interpretazione dei singoli contratti, interpretazione spesso ondivaga.

Comunque, in estrema sintesi: le polizze Ramo I (aventi una funzione meramente assicurativo-previdenziale) garantiscono la protezione a scadenza del capitale investito e non sono soggette al tributo successorio, ma il pagamento di una eventuale prestazione ricorrente programmata sconterebbe immediatamente, quale reddito di capitale, l'imposta sostitutiva del 26%; le polizze Ramo III non garantiscono (in tutti i casi) il capitale a scadenza e possono beneficiare del differimento della tassazione a scadenza sulle prestazioni ricorrenti o riscatti parziali, con esenzione da imposta sulle successioni e donazioni da valutare caso per caso; le Polizze Ramo V (in cui la componente di rischio finanziario è massima) beneficiano del differimento della tassazione dei riscatti parziali a scadenza, ma sono suscettibili di essere riclassificate come "prodotto finanziario" ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni e dunque di scontare la relativa imposta. (EM)

“Più flessibile la disciplina dei PIR ordinari” di S. CAPILUPI, ne Il fisco 4/2024, pag. 359

La disciplina dei PIR è stata oggetto di svariate modifiche e l'A. ne ripercorre l'evoluzione fino all'ultima modifica contenuta nel Decreto Anticipi (D.L. 18 ottobre 2023, n. 145) che ha consentito

agli investitori di detenere contemporaneamente più piani di risparmio ordinari presso il medesimo intermediario.

Dopo aver brevemente illustrato i requisiti essenziali che detti Piani debbono possedere per usufruire dell'agevolazione fiscale consistente nell'immediata applicazione del regime di non imponibilità dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria, l'A. pone alcune questioni che andrebbero affrontate in maniera organica per eliminare le difficoltà operative della gestione dello strumento da parte degli intermediari.

In particolare, occorre tener conto che la composizione del patrimonio, differente a seconda della data della sua costituzione, che deve essere rispettata in ciascun anno solare per almeno i due terzi dell'anno stesso, comporta per l'intermediario l'onere di effettuare un controllo continuo per assicurare la rispondenza delle attività in cui è investito il piano ai vincoli di composizione previsti dalla normativa.

Tale verifica deve essere effettuata anche dagli OICR affinché possano considerarsi PIR *compliant*. Diversamente, nel caso di investimenti qualificati, diversi da OICR *compliant*, i vincoli devono essere rispettati in capo al titolare del piano.

Le maggiori difficoltà si riscontano nell'ambito dei PIR alternativi, con riferimento ai Fondi di investimento alternativi (FIA) istituiti in forma chiusa. In tal caso, infatti, ai gestori incombe una maggiore responsabilità nell'effettuazione della verifica di conformità dello strumento finanziario, non potendo fare affidamento al controllo preventivo effettuato sul regolamento del fondo dall'Autorità di vigilanza.

Un'altra difficoltà riguarda l'eccessiva rigidità della tempistica prevista dalla norma per evitare la ripresa a tassazione dei redditi nel caso di mancato rispetto del vincolo di detenzione quinquennale degli strumenti finanziari detenuti.

Si tratta della previsione in base alla quale tutti gli strumenti finanziari in cui è investito il piano sono soggetti ad un vincolo di detenzione quinquennale e, in caso di cessione degli strumenti finanziari prima del compimento del quinquennio, i redditi percepiti durante il periodo di investimento e i redditi realizzati attraverso la loro dismissione sono soggetti ad imposta sostitutiva in misura corrispondente a quella prevista dalle norme ordinarie.

Per evitare tale *recapture*, il controvalore conseguito in occasione della cessione deve essere reinvestito negli strumenti finanziari qualificati entro 90 giorni. Detto controvalore viene considerato dall'Amministrazione come ammontare ricevuto in occasione del rimborso comprensivo di eventuale plusvalenza e minusvalenza.

L'A. rileva come il rispetto di entrambe le condizioni previste per evitare il *recapture* – reinvestimento dell'esatto controvalore ricevuto e il termine di 90 giorni – abbia creato non pochi problemi operativi che potrebbero essere superati concedendo tempi più lunghi per la scelta degli investimenti da reintrodurre nel piano individuando inoltre una soglia minima entro la quale il controvalore debba essere reinvestito. (EM)

Prassi Amministrativa

Redditi di capitale – Imposta sostitutiva sui *capital gain* – Regime di risparmio amministrato – Rimborso dell'eccedenza di versamento effettuato a titolo d'acconto - Ammissibilità

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 febbraio 2024, n. 28, nel sito web www.agenziaentrate.it

Con la risposta a interpello è stato ammesso il rimborso dell'eccedenza di versamento effettuato a titolo di acconto dell'imposta sostitutiva ex art. 6 del D.Lgs 461/1997 da parte del soggetto cessionario del credito che non esercita servizi di amministrazione e custodia di titoli.

La norma presuppone l'utilizzo dell'acconto versato in misura eccedente al dovuto in un'ottica di prosecuzione dell'attività di offerta di servizi di custodia e amministrazione di titoli, quote o certificati, per i quali i contribuenti effettuano l'opzione per il regime del risparmio amministrato.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Nuovo differimento per la deducibilità di svalutazioni e perdite su crediti per banche e assicurazioni” di R. PARISOTTO, ne Il fisco 4/2024, pag. 355

Effettuata la ricostruzione fiscale del trattamento fiscale delle svalutazioni dei crediti verso la clientela da parte degli intermediari finanziari (banche e assicurazioni), l’A. si sofferma sulla legge di bilancio 2024 che, al pari di quanto già avvenuto in analoghi provvedimenti degli anni passati, è nuovamente intervenuta nei confronti di banche e assicurazioni, modificando sia in termini quantitativi che temporali le svalutazioni deducibili ai fini IRES e IRAP.

In una tabella prospettica viene illustrata l’evoluzione dei limiti quantitativo-temporali alla deducibilità svalutazioni e perdite su crediti a partire dal 2016 fino al 2028.

Nel dettaglio: la deducibilità prevista inizialmente (D.L. n. 83/2015); la deducibilità post modifica disposta dalla legge di bilancio 2019; la deducibilità post modifica disposta dalla legge di bilancio 2020; la deducibilità post modifica disposta dal D.L. Energia n. 17 del 1° marzo 2022 ed infine la deducibilità *post* modifica della legge di bilancio 2024.

L’A. non rileva specifici punti di criticità interpretativi o applicativi, motivo per il quale ritiene validi tutti i chiarimenti forniti di volta in volta dall’Agenzia, fermo ovviamente l’effetto finanziario negativo per le imprese interessate.

Trattandosi di deduzioni fiscali dilazionate nel tempo rispetto al periodo di rilevazione civilistica, operano a questi fini le previsioni di cui al principio contabile internazionale IAS 12, ora ripreso anche nei principi OIC, con conseguenti iscrizioni nell’attivo delle c.d. “differenze attive” (DTA). Quelle riferibili a svalutazioni crediti sono trasformabili in crediti di imposta.

La modifica introdotta con la Legge di bilancio 2024 non comporta variazioni all’ammontare delle DTA già riportato in bilancio. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di impresa – Sopravvenienza attiva a sopravvenuta insussistenza di passività – Imponibilità – Criteri di imputazione temporale

Cass., sez. trib. 26 gennaio 2024, n. 2517, nel sito web www.eutekne.it

La Corte di Cassazione si è pronunciata in merito all’imponibilità delle sopravvenienze attive derivanti dalla sopravvenuta insussistenza di passività, soffermandosi, in modo particolare, sui criteri di imputazione temporale.

In tema di reddito di impresa, la sopravvenuta insussistenza di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi, che costituisce sopravvenienza attiva, si realizza in tutti i casi in cui, per qualsiasi ragione, e dunque indipendentemente dal sopraggiungere di eventi gestionali straordinari o comunque imprevedibili, una posizione debitoria, già annotata come tale, debba ritenersi cessata, e assuma quindi in bilancio una connotazione attiva, come liberazione di riserve con il conseguente assoggettamento a imposizione, in riferimento all’esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio e acquista certezza.

Viene considerata una sopravvenienza attiva anche il venire meno di un costo contabilmente rappresentato da uno storno di fattura o dall’emissione di una nota di credito e deve essere assoggettata a imposizione in riferimento all’esercizio in cui la posta attiva acquista certezza.

Non rileva, dunque, il momento in cui l’eliminazione della posta passiva sia stata contabilmente annotata altrimenti renderebbe derogabile il principio di imputazione per competenza. Rileva, invece,

il momento in cui si è acquisita la giuridica certezza della inesistenza della posta passiva, cioè il momento in cui si è verificato il fatto di gestione che ha prodotto il venir meno della posta passiva.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Il nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati” di S. BONAVITACOLA, in Fisc. Comm. Int. n. 2/2024, pag. 24

L'A. si è occupato delle modifiche apportate dall'art. 5 del D.lgs. n. 209/2023 al regime dei lavoratori impatriati, soffermandosi, in particolare, ad analizzare la misura e la durata dell'agevolazione fiscale, nonché le condizioni richieste per poter potervi accedere. È stato analizzato altresì il regime transitorio che consente di avvalersi delle vecchie regole per coloro che hanno trasferito la propria residenza anagrafica entro il 31 dicembre 2023. È stato, infine, sottolineato come la nuova normativa porta alla conclusione del regime previsto per i rapporti di lavoro sportivo, fatti salvi i contratti che sono stati stipulati entro la stessa data. (GR)

“Per gli impatriati reddito agevolabile entro 600 mila euro. Il Consorzio Studi e Ricerche fiscali del Gruppo Intesa Sanpaolo esamina il regime ex art. 5 del Dlgs 209/2023” di L. CORSO, in Eutekne-Info del 15 marzo 2024

L'A. ha commentato alcuni passaggi della Circolare n. 1/2024 del Consorzio sul nuovo regime fiscale degli impatriati approvato in attuazione della delega fiscale. In particolare, l'A., si è soffermato a commentare il punto in cui è stato trattato il nuovo limite annuo di 600 mila euro che è stato considerato come soglia, superato il quale si ha una tassazione piena sulla differenza. Inoltre, l'A. ha posto in rilievo la posizione secondo cui la nuova previsione di un periodo di permanenza estera più ampio (6 o 7 anni) in caso di rapporti con il medesimo datore di lavoro ovvero con società del medesimo gruppo societario dovrebbe comportare il superamento della preclusione all'accesso all'agevolazione in caso di rientro da distacco estero. In merito al periodo transitorio, l'A. ha richiamato la posizione del Consorzio secondo cui si potrebbe ritenere superabile il rigido dettato normativo in caso di mancata iscrizione all'AIRE all'atto dell'espatrio qualora il lavoratore sia in grado di provare l'effettiva permanenza estera. (GR)

“Nuovo regime fiscale per i lavoratori impatriati” di G. FERRANTI, ne Il fisco 4/2024, pag. 313

L'A. si è occupato del nuovo regime degli impatriati introdotto dall'art. 5 del D.lgs. n. 209/2023, soffermandosi sul suo ambito soggettivo di applicazione e sulle condizioni richieste per fruire dell'agevolazione che sono connesse alla residenza fiscale del lavoratore all'estero (per i tre periodi d'imposta precedenti al suo trasferimento in Italia) e nel nostro Paese (per almeno 4 anni). La disamina parte della nozione di residenza che è stata modificata dall'art. 1 dello stesso decreto e si focalizza sulla disciplina transitoria applicabile ai fini del regime in esame. L'A. ha, tra l'altro, messo in luce come sono rimaste invariate le agevolazioni fiscali stabilite per i c.d. neo-residenti e per i docenti e ricercatori rientrati in Italia, la cui disciplina risulta adesso divergere ancora di più da quella stabilita per i lavoratori impatriati. (GR)

“Lavoratori impatriati: condizioni per fruire del nuovo regime” di G. FERRANTI, ne Il fisco 8/2024, pag. 707

L'A. torna ad occuparsi del nuovo regime dei lavoratori impatriati facendo il *focus* sulle condizioni richieste dalla normativa per potervi accedere. Nella sua ampia disamina l'A. si è, in particolare, soffermato a commentare (i) i reintrodotti requisiti di elevata qualificazione o specializzazione (già presente nel testo originario dell'art. 16 del D.lgs. n. 147/2015), evidenziando come dalle disposizioni citate dalla norma agevolativa non è facile circoscriverli e come sia utile, tenendo conto delle dovute differenze, dei chiarimenti contenuti nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 17/E/2017; (ii) i casi in cui i lavoratori vengano a svolgere in Italia attività in continuità con quelle estere; (iii) le ipotesi di rientro dal distacco all'estero; (iv) le ipotesi di svolgimento dell'attività in regime di *smart working* nonché (v) Il collegamento tra il trasferimento di residenza e l'inizio dell'attività in Italia. (GR)

“Applicazione dell’agevolazione per i lavoratori impatriati e regime transitorio” di G. FERRANTI, ne Il fisco 10/2024, pag. 913

L'A. è tornato a trattare il tema del nuovo regime fiscale degli impatriati soffermandosi in questa occasione su alcuni aspetti ancora dubbi. In particolare, ha esaminato il caso dei lavoratori che al momento del trasferimento all'estero non si erano iscritti all'AIRE e che pertanto non hanno avuto la possibilità di iscriversi all'Anagrafe della popolazione residente entro il 31 dicembre 2023. Tali soggetti formalmente non potrebbero avvalersi del regime transitorio avendo mantenuto l'iscrizione presso il registro della popolazione residente in Italia. Inoltre, l'A. ha esaminato la complessa questione relativa alla situazione dei lavoratori provenienti da Paesi extra-UE che prima di iscriversi all'Anagrafe della popolazione residente devono completare una complessa procedura immigrativa che comporta una lunga tempistica. È stato inoltre fatto un focus sulla nuova misura di detassazione. L'A. ha osservato come la norma delegata non abbia precisato se il limite annuo di detassazione (600.000 euro) sia da considerare come una soglia o una franchigia. Al riguardo, ha esplicitamente condiviso la posizione del Consorzio (Circolare CSRF n. 1/2024) che ha considerato il limite di 600 mila euro come un tetto, superato il quale la tassazione piena si ha per la sola differenza. Inoltre, con riguardo al nuovo periodo di permanenza minimo in Italia post rimpatrio, l'A. ha citato la posizione del Consorzio con la citata Circolare secondo cui il datore di lavoro, in qualità di sostituto d'imposta, sia tenuto ad interrompere il riconoscimento dell'agevolazione dal primo periodo di paga utile e a recuperare in sede di conguaglio da cessazione le imposte non applicate nel periodo d'imposta oggetto di agevolazione, mentre spetta all'Amministrazione finanziaria procedere al recupero dei benefici goduti negli anni pregressi, oltre agli interessi. Infine, sempre richiamando la Circolare n. 1/CSRF, l'A. ha commentato la norma che prevede per i soggetti che trasferiscono la propria residenza anagrafica in Italia nel 2024 il prolungamento del periodo di durata dell'agevolazione per ulteriori tre periodi di imposta qualora il contribuente sia divenuto proprietario, entro la data del 31 dicembre 2023 e, comunque, nei dodici mesi precedenti al trasferimento, di un'unità immobiliare di tipo residenziale adibita ad abitazione principale in Italia. (GR)

“Il nuovo regime dei lavoratori impatriati” di L. GOBBI e N. MASNATA in Book 24 - Riforma fiscale 3 - Fiscalità internazionale, Il Sole 24 Ore

Gli AA. hanno fornito una interessante sintesi delle novità introdotte dall'art. 5 del D.lgs. n. 209/2023 e, in particolare, delle utili tavole di confronto tra le disposizioni vigenti dal 2024 e la normativa previgente di cui all'art. 16 del D.lgs. n. 147/2015. Gli AA. hanno altresì trattato i casi in cui può trovare ancora applicazione il regime previgente in forza delle previsioni transitorie contenute nel decreto internazionale. (GR)

“Frontalieri Italia-Svizzera: dal 2024 viene meno il trattamento favorevole per i lavoratori residenti in Italia” di G. RENELLA, ne Il fisco 6/2024, pag. 557

L'A. ha commentato la Legge n. 83/2023 con cui l'Italia ha ratificato l'Accordo stipulato in data 23 dicembre 2020 con la Confederazione svizzera per l'imposizione dei lavoratori frontalieri, sia italiani che svizzeri. L'Accordo, che rivede il precedente Accordo del 1974 nonché alcune disposizioni della

Convenzione contro le doppie imposizioni del 9 marzo 1976, prevede una tassazione concorrente nello “Stato di residenza” del lavoratore e nello “Stato della fonte”, con il datore di lavoro che è tenuto ad applicare una ritenuta alla fonte. Gli “attuali” frontalieri italiani che lavorano per datori svizzeri, invece, mantengono la più vantaggiosa tassazione esclusiva in Svizzera prevista dall’Accordo del 1974 (regime transitorio). L’A. ha evidenziato che permangono alcune perplessità, anche dopo i chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate con la circolare n. 25/E/2023, per l’applicazione del regime transitorio, tenendo conto dell’asimmetria tra l’entrata in vigore della Legge di ratifica (1° luglio 2023) e l’applicazione dell’Accordo del 2020 (1° gennaio 2024) che lascia spazio a qualche dubbio circa il regime applicabile ai soggetti divenuti frontalieri tra il 1° luglio e il 31 dicembre 2023. Sul punto l’A. è del parere che (i) fino al 31 dicembre 2023 i redditi prodotti dovevano essere tassati in via esclusiva in Svizzera, mentre (ii) dal 2024 va applicato il nuovo regime di tassazione concorrente. (GR)

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – Deducibilità dei contributi di previdenza complementare per il lavoratore di prima occupazione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2024, n. 30, nel sito web www.agenziaentrate.it

Con la risposta l’Agenzia delle entrate è intervenuta sulla deducibilità dei contributi di previdenza complementare per il lavoratore di prima occupazione, prevista dall’art. 8, comma 6, del D.Lgs. n. 252/2005.

Il citato comma 6 – in deroga al criterio di carattere generale – consente ai lavoratori di prima occupazione successiva al 1° gennaio 2007, in caso di versamenti di contributi di importo inferiore al limite di 5.164,57 euro nei primi 5 anni di partecipazione, di conservare l’importo residuo delle deduzioni annuali di cui non si sono avvalsi e di utilizzare il *plafond* così accumulato entro i 20 anni successivi.

Ciò premesso, l’Agenzia afferma che l’ulteriore *plafond* di deducibilità va determinato considerando i primi 5 anni di adesione alla forma pensionistica complementare che consentono al lavoratore la deduzione dal reddito complessivo dei contributi versati.

IVA

Dottrina

“Cessioni di partecipazioni: da parte di *holding* operative rilevanza ai fini del *pro-rata*” di F. FOGLIA e F. CAPOGROSSI, in Corr. Trib. 2/2024, pag. 159

Sulla base dei principi enucleati dal legislatore, dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa in tema di *pro-rata*, gli AA. si interrogano se, e in base a quali condizioni, un’operazione di cessione di partecipazioni debba essere inclusa nel calcolo del *pro-rata* di detrazione ovvero restarne esclusa. A tal riguardo, nelle more dell’attuazione della delega fiscale, la cessione di partecipazioni da parte di *holding* industriali va valutata attentamente al fine di accertare in concreto se siano svolte congiuntamente ed abitualmente attività imponibili ed esenti tali da permettere l’applicazione del meccanismo del *pro-rata*.

La valutazione non può basarsi solo su elementi aprioristici (ad esempio la qualifica di *holding*) ma si deve accertare in concreto se l’operazione di alienazione rientri o meno nell’attività propria dell’impresa.

Diversamente, qualora, alla luce dei predetti elementi, l’operazione assumesse una connotazione occasionale o meramente strumentale all’attività (imponibile) propria dell’impresa, non dovrebbe

considerarsi nel calcolo del *pro-rata*, trovando bensì applicazione il criterio di indetraibilità specifica. (EM)

Prassi Amministrativa

IVA – Gruppo IVA – Incorporazione soggetto esterno al gruppo – Presentazione della dichiarazione da parte dell’incorporante

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 febbraio 2024, n. 52, nel sito web www.agenziaentrate.it

Se un soggetto partecipante a un Gruppo IVA incorpora società esterne al gruppo, ricade sull’incorporante l’obbligo di presentare la dichiarazione annuale IVA per conto delle incorporate con riferimento alla parte dell’anno di imposta antecedente l’operazione straordinaria.

Gli eventuali debiti risultanti dalle singole dichiarazioni annuali delle incorporate dovranno essere estinti separatamente, mentre le eventuali eccedenze a credito dovranno essere chieste a rimborso. Essendo infatti le incorporate soggetti esterni al Gruppo IVA, i risultati delle singole dichiarazioni annuali non possono essere trasferiti al gruppo.

Giurisprudenza

Corti di Giustizia Tributarie

IVA – Costi sostenuti da una società veicolo (SPV) in un’operazione di *merger leveraged buyout* (MLBO) – Detraibilità

Corte di Giust. Trib. Il Lombardia, 20 dicembre 2023, n. 3755/17/23, nel sito web www.eutekne.it

La Corte di Giustizia tributaria della Lombardia ha stabilito che è legittima la detrazione dell’IVA sui c.d. “*transaction costs*” (consulenze, spese legali, due diligence, ecc.) sostenuti da una società veicolo (SPV) nell’ambito di un’operazione di MLBO (*merger leveraged buyout*) conclusasi con la fusione della società operativa (target) nella SPV e con contestuale prosecuzione dell’attività commerciale da parte del nuovo soggetto economico.

La Corte di Giustizia Tributaria ritiene che, se la società ha condotto operazioni, anche solo propedeutiche alla realizzazione della gestione caratteristica, esse valgono al fine di inquadrare l’ente come soggetto passivo ai fini IVA e confermano sul piano operativo la natura “dinamica” della società che non si è limitata alla mera detenzione delle partecipazioni.

La Corte stabilisce che si debba avere riguardo alla qualificazione sostanziale e non formale della “*holding*” come titolare della soggettività passiva ai fini IVA.

L’innovativa sentenza della Corte Milanese si pone in netto contrasto con la consolidata posizione della prassi amministrativa che nega il diritto alla detrazione IVA in relazione ai costi sostenuti, nell’ambito delle operazioni di MLBO.

REGISTRO (Imposta di)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Residenza fittizia - Esterovestizione

Cass., sez. trib. 6 febbraio 2024, n. 3386, nel sito web www.eutekne.it

La sentenza della Cassazione si occupa del caso di una società che ha ricevuto un avviso di liquidazione per maggiore imposta di registro, a causa della presunta residenza, secondo l'Agenzia delle entrate, in Italia e non nel Regno Unito come dichiarato.

A tal riguardo la Suprema Corte afferma che “il contrasto del fenomeno dell'esterovestizione societaria assume valenza di principio generale dell'ordinamento applicabile non soltanto alle imposte sui redditi ma anche alle imposte indirette, trovando il suo fondamento nel diritto tributario europeo”.

TRUST

Dottrina

“I nuovi criteri di natura sostanziale che radicano in Italia la residenza fiscale delle società e dei *trust*” di E. MARVULLI, in La Gest. Straord. Impr. 1/2024, pag. 58

L'articolo fornisce un'analisi dettagliata dei nuovi criteri per la determinazione della residenza fiscale delle società e degli enti introdotti dall'art. 2 del decreto di attuazione in materia di fiscalità internazionale che ha sostituito il comma 3 dell'art. 73 TUIR, modificando di conseguenza il successivo comma 5-*bis* in tema di esterovestizione societaria.

La riforma non ha stravolto del tutto il sistema fiscale della residenza fiscale e, in estrema sintesi, si può dire che le modifiche comportano il superamento del requisito dell'oggetto principale come elemento di collegamento personale all'imposizione e una diversa formulazione del requisito della sede dell'amministrazione, sostituito dai criteri di natura sostanziale della sede della direzione effettiva e della gestione ordinaria in via principale.

In continuità con la normativa in vigore prima della riforma, resta il riferimento al criterio formale della sede legale quale elemento di collegamento personale all'imposizione, certo e di immediata verifica, legato al luogo di costituzione della società risultante dall'atto costitutivo e dallo Statuto.

Così come resta confermata la copresenza di criteri di natura sostanziale - oggi la sede della direzione effettiva e la gestione ordinaria in via principale - direttamente valutabili dall'Amministrazione finanziaria per evitare che società ed enti costituiti all'estero e operanti in Italia aggirino impropriamente il sistema di tassazione globale dei redditi nel nostro Paese.

La nozione di sede della direzione effettiva, non sempre identificabile in modo agevole, si pone in una certa continuità con il concetto di sede dell'amministrazione fino ad oggi operante, e il suo inserimento risponde all'esigenza di allineare l'ordinamento interno con il criterio ancor oggi utilizzato a livello convenzionale, per evitare contestazioni e rischi di doppie imposizioni.

Ai fini della determinazione del concetto di direzione effettiva rilevano soltanto le decisioni che hanno un concreto carattere manageriale, mentre ai fini del criterio della gestione ordinaria in via principale rilevano le attività di gestione ordinaria, attinenti al normale funzionamento della società o dell'ente nel suo complesso.

La scelta di abbandonare il concetto di “oggetto principale” è stata influenzata, oltre che da alcune criticità legate all'applicazione di tale criterio alle stabili organizzazioni, alle società di mero godimento e alle società estere che possiedono l'unico immobile in Italia, anche dal fatto che a livello internazionale questo criterio è pressoché sconosciuto, oltre ad essere ignorato a livello convenzionale.

Alla luce delle modifiche di cui sopra, la residenza del *trust* dovrà quindi essere ridefinita in base ai criteri sostanziali in cui il concetto di sede dell'amministrazione si è sdoppiato, ossia la sede della direzione effettiva e la gestione ordinaria in via principale.

Quanto alla sede di direzione effettiva, che, come detto, coincide con il luogo in cui sono assunte le decisioni strategiche riguardanti l'ente nel suo complesso, assumerà rilievo ai fini della

individuazione della residenza fiscale il luogo in cui il *trustee* esercita abitualmente la sua attività strategica e adotta le decisioni di maggior rilievo relative al *trust*.

Questo criterio consentirà di superare il dualismo contenuto nei documenti di prassi amministrativa tra *trust* dotati di struttura organizzativa, in cui la sede coincideva con il luogo di promanazione degli impulsi strategici e *trust* privi di organizzazione, in cui la residenza fiscale dell'ente coincideva con il domicilio fiscale del *trustee*.

Anche per i *trust* la gestione ordinaria in via principale rileverà come componente autonoma, distinta e alternativa rispetto alla sede di direzione effettiva, assumendo rilevanza il luogo dove si svolgono concretamente le attività di gestione ordinaria, attinenti al normale funzionamento dell'ente nel suo complesso.

Non vengono modificate le disposizioni delle fattispecie antielusive di collegamento personale all'imposizione dei *trust*.

Riguardo all'ambito temporale, è stato scelto di continuare a fare riferimento all'anno solare e di non introdurre il criterio del frazionamento del periodo di imposta in caso di trasferimento in corso d'anno - il cd. *Split-year* - con la possibilità di essere considerato fiscalmente residente in Italia anche solo per una parte del periodo di imposta.

La scelta è discutibile perché il frazionamento del periodo di imposta è una ipotesi contemplata dal modello OCSE ed utilizzata in alcune Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia ed inoltre la sua previsione avrebbe contribuito a ridurre i casi di perdita del collegamento personale con l'Italia nei casi di trasferimento di residenza prima della metà dell'anno. (EM)

VARIE

Prassi Amministrativa

VARIE – Imposta straordinaria calcolata sull'incremento del margine di interesse – Chiarimenti

Circ. Agenzia delle entrate 23 febbraio 2024, n. 4/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La Circolare ha fornito chiarimenti in merito:

- all'ambito soggettivo di applicazione dell'imposta straordinaria, alla determinazione della base imponibile e alla soglia relativa all'ammontare massimo;
- alle modalità e ai termini per il versamento dell'imposta;
- alle regole per la costituzione di una riserva non distribuite, in alternativa al versamento.

Dal punto di vista soggettivo, la Circolare specifica che rientrano nell'ambito soggettivo dell'imposta straordinaria sia le banche costituite in forma di società per azioni, sia le banche popolari e le banche di credito cooperativo, costituite nella forma di società cooperative per azioni a responsabilità limitata con scopo mutualistico.

Sono considerati soggetti passivi dell'imposta non solo i soggetti residenti nel territorio italiano, ma anche le stabili organizzazioni di banche non residenti autorizzate all'esercizio dell'attività bancaria. In relazione al calcolo della base imponibile su cui applicare l'aliquota del 40%, il margine di interesse è da considerare nella sua interezza, così come risulta dalla voce 30 del conto economico, senza apportare aggiustamenti o rettifiche. La base imponibile è pari alla differenza, se positiva, tra la voce 30 del conto economico relativo all'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2024 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, il bilancio di riferimento è quello chiuso al 31 dicembre 2023) e la voce 30 del conto economico relativo all'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, il bilancio di riferimento è quello chiuso al 31 dicembre 2021) aumentata del 10 per cento.

Nel caso in cui il suddetto margine di interesse relativo all'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022 sia negativo, è da considerare pari a zero, al fine di confrontarlo con il margine relativo all'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2024.

L'ammontare dell'imposta straordinaria, in ogni caso, non può essere superiore a una quota pari allo 0,26 per cento dell'ammontare dell'importo complessivo dell'esposizione a rischio su base

individuale con riferimento alla data di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023.

L'imposta straordinaria deve essere versata entro il sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2024.

I soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare versano quindi l'imposta entro il 1° luglio 2024 (in quanto il 30 giugno è un giorno festivo).

Per quanto riguarda i soggetti che approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, il termine per il versamento dell'imposta scade il mese successivo a quello di approvazione del bilancio.

I soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, se il termine di cui sopra scadeva nel 2023, dovevano effettuare il versamento entro il 31 gennaio 2024.

In luogo del versamento dell'imposta straordinaria, è possibile destinare in sede di approvazione del bilancio relativo all'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2024 (bilancio 2023 per i soggetti "solari"), un importo, pari a 2,5 volte il valore dell'imposta, a una riserva non distribuibile.

Non è possibile porre un vincolo di destinazione su utili futuri e le banche devono fornire un'esplicita evidenza della costituzione della riserva e delle relative movimentazioni nella nota integrativa al bilancio.

In relazione alla costituzione della riserva, non è ammesso il versamento parziale dell'imposta, con contestuale costituzione della riserva corrispondente alla quota parte non pagata.

La sospensione dell'obbligo di versamento dell'imposta viene meno qualora si realizzi, indirettamente e di fatto, un'attribuzione della riserva ai soci e la riserva venga anche solo parzialmente distribuita.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Reati tributari – Indebita compensazione – Crediti inesistenti – Definizione contenuta nell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 – Fini amministrativi – Rilevanza – Fini penali - Irrilevanza

Cass., sez. III pen. 2 gennaio 2024, n. 6, nel Il fisco 6/2024, pag. 573

Ai fini della configurabilità del reato di indebita compensazione, ex art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000, per "crediti inesistenti" non si deve fare riferimento alla definizione contenuta nell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, secondo la quale si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli; tale definizione è applicabile solo agli illeciti amministrativi e non alle fattispecie penali.

Imposta sostitutiva sulle rivalutazioni – Istanza di rimborso in caso di mancato perfezionamento – Termini di presentazione

Corte di Giust. Trib. II Lombardia 12 gennaio 2024, n. 100/19/24, nel sito web www.eutekne.it

Secondo la sentenza ove la rivalutazione dei beni d'impresa (nel caso di specie, quella prevista dall'art. 15 del D.L. 185/2008) non si perfezioni, la società ha il diritto al rimborso dell'imposta sostitutiva.

I termini per avanzare la richiesta di rimborso non sono i 48 mesi dal versamento dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 38 del DPR 602/73, ma i due anni dal momento in cui si verifica il presupposto per la restituzione a norma dell'art. 21 del D.Lgs. 546/92. Nel caso in esame, questo momento è individuato in quello in cui la società è venuta a conoscenza dell'inefficacia della rivalutazione, a sua volta fissato nel giorno in cui è stata ricevuta la risposta all'istanza di interpello con cui è stato comunicato il diniego.

Dottrina

ALBANO G., “CFC: calcolo del <i>tax rate</i> basato su dati contabili” (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	Pag. 5
ALBANO G., “Fusioni transfrontaliere: Retrodatazione ed impatti sul consolidato fiscale” (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	“ 7
BASI A., OTTAVI A., “Disapplicazione della ritenuta sugli interessi pagati dai veicoli di cartolarizzazione” (REDDITI DI CAPITALE)	“ 16
BATTAGLIA F.V., CESARI M., ZANGRILLO M., “Polizze assicurative previdenziali miste o a contenuto finanziario: esenzione o imponibilità?” (REDDITI DI CAPITALE)	“ 17
BONAVITICOLA S., “Il nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 20
CAPACCIOLI S., “Esclusione dal reddito d’impresa dei componenti positivi e negativi derivanti da valutazione di cripto-attività” (IRES)	“ 12
CAPILUPI S., “Più flessibile la disciplina dei PIR ordinari” (REDDITI DI CAPITALE)	“ 17
CORSO L., “Per gli impatriati reddito agevolabile entro 600 mila euro. Il Consorzio Studi e Ricerche fiscali del Gruppo Intesa Sanpaolo esamina il regime ex art. 5 del Dlgs 209/2023” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 20
FERRANTI G., “Applicazione dell’agevolazione per i lavoratori impatriati e regime transitorio” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 21
FERRANTI G., “Lavoratori impatriati: condizioni per fruire del nuovo regime” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 20
FERRANTI G., “Nuovo regime fiscale per i lavoratori impatriati” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 20
FOGLIA F., CAPOGROSSI F., “Cessioni di partecipazioni: da parte di <i>holding</i> operative rilevanza ai fini del <i>pro-rata</i> ” (IVA)	“ 22
GAIANI L., “Cessione di partecipazioni: esenzioni PEX anche per le società UE” (ACCORDI INTERNAZIONALI (In genere))	“ 3
GOBBI L., MASNATA N., “Il nuovo regime dei lavoratori impatriati” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 21
MARANI M., “ <i>Tax rate test</i> semplificato per le CFC” (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	“ 7
MARCHETTI F., RASI F. e DI FIALLUCA A., “ <i>Compatibilità delle agevolazioni fiscali con il Pillar 2</i> ” (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	“ 10

MARVULLI E., "I nuovi criteri di natura sostanziale che radicano in Italia la residenza fiscale delle società e dei <i>trust</i> " (TRUST)	Pag. 24
PARISOTTO R., "Nuovo differimento per la deducibilità di svalutazioni e perdite su crediti per banche e assicurazioni" (REDDITI DI IMPRESA)	" 19
QUARTANA C., BOLIS L., "La nuova definizione di residenza delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi" (IRPEF)	" 21
RENELLA G., "Frontalieri Italia-Svizzera: dal 2024 viene meno il trattamento favorevole per i lavoratori residenti in Italia" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 21
SARCANGELO S., "I caratteri propri della scissione e lo scorporo" (IRES)	" 13

Prassi Amministrativa

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 gennaio 2024, n. 17 (IRES)	" 14
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 29 gennaio 2024, n. 22 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	" 3
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 29 gennaio 2024, n. 25 (IRES)	" 14
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 febbraio 2024, n. 28 (REDDITI DI CAPITALE)	" 18
Circ. Agenzia delle entrate 6 febbraio 2024, n. 2/E (IRPEF)	" 11
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2024, n. 30 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 22
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2024, n. 31 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	" 4
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 febbraio 2024, n. 33 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	" 4
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 febbraio 2024, n. 34 (IRES)	" 8
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 febbraio 2024, n. 39 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	" 4
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 22 febbraio 2024, n. 49 (IRES)	" 14
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 febbraio 2024, n. 52 (IVA)	" 23
Circ. Agenzia delle entrate 23 febbraio 2024, n. 4/E (VARIE)	" 25

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Cass., sez. III pen. 2 gennaio 2024, n. 6 (VARIE)	“ 26
Cass., sez. trib. 8 gennaio 2024, n. 521 (IRES)	“ 15
Cass., sez. trib. 26 gennaio 2024, n. 2517 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 19
Cass., sez. trib. 26 gennaio 2024, n. 2519 (IRES)	“ 15
Cass., sez. trib. 1° febbraio 2024, n. 2960 (IRES)	“ 16
Cass., sez. trib. 6 febbraio 2024, n. 3386 (REGISTRO (Imposta di))	“ 24

Corti di Giustizia Tributarie

Corte di Giust. Trib. II Lombardia, 20 dicembre 2023, n. 3755/17/23 (IVA)	“ 23
Corte di Giust. II Lombardia Trib.20 dicembre 2023, n. 3763/5/2023 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 4
Corte di Giust. Trib. 12 gennaio 2024, n. 100/19724 (VARIE)	“ 26
Corte di Giust. Trib. II Lombardia 13 febbraio 2024, n. 494/15/24 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 4