



**Osservatorio Tributario n. 3/2024**  
**Maggio – Giugno 2024**

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

***In evidenza***

	<p>“Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, recante misure urgenti in materia di agevolazioni fiscali di cui agli art. 119 e 119-ter del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, altre misure urgenti in materia fiscale e connesse a eventi eccezionali, nonché relative all’amministrazione finanziaria”</p>
	<p><b>Legge 23 maggio 2024, n. 67</b></p>
	<p>“Revisione del Sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell’art. 20 della L. 9 agosto 2023, n. 111</p>
	<p><b>Decreto legislativo 14 giugno 2024 n. 87</b></p>
<b>ACCERTAMENTO</b>	<p>““Inesistenza” e “non-spettanza” dei crediti di imposta: i nodi irrisolti dietro alla pronuncia delle Sezioni Unite”</p>
	<p><b>M. FASOLA, in Riv. Dir. Trib. 2/2024</b></p>
<b>IRES</b>	<p>IRES – Consolidato – Addebiti tra società del gruppo – Accertamento in capo ad una società consolidata – Legittimità</p>
	<p><b>Cass., sez. Trib. 25 giugno 2024, n. 17433</b></p>
<b>REDDITI DI IMPRESA</b>	<p>“Riallineamento dei valori da operazioni straordinarie: stop ai regimi speciali con incremento dell’imposta sostitutiva”</p>
	<p><b>G. ALBANO, ne Il fisco 21/2024</b></p>
<b>OPERAZIONI STRAORDINARIE</b>	<p>“Circolazione delle perdite e operazioni straordinarie: libera compensabilità all’interno dei gruppi, con qualche vincolo”</p>
	<p><b>G. BECCARI, L. MIELE e A. PICA, in La Gest. Straord. Impr. 2/2024</b></p>
<b>OPERAZIONI STRAORDINARIE</b>	<p>“Regolamentata la fiscalità della scissione mediante scorporo”</p>
	<p><b>E. VIAL, ne Il fisco 21/2024</b></p>
<b>REGISTRO (Imposta di)</b>	<p>Registro (imposta di) – Transazione – Distinzione tra transazione novativa e conservativa</p>
	<p><b>Cass., sez. Trib. 27 maggio 2024, n. 14772</b></p>

**PROVVEDIMENTI EMANATI E PUBBLICATI IN G.U. DAL 1° MAGGIO AL 30 GIUGNO 2024**

Legge 23 maggio 2024, n. 67	Pag. 1
Decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87	“2
Decreto Ministeriale 29 aprile 2024	“2
Decreto 20 maggio 2024	“3
Decreto Ministeriale 20 maggio 2024	“3

**ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)**

““Inesistenza” e “non spettanza” dei crediti di imposta: i nodi irrisolti dietro alla pronuncia delle Sezioni Unite” di <b>M. FASOLA</b>	“4
Accertamento – Certificazione sostituti d’imposta – Tardiva trasmissione – Ravvedimento operoso <b>Circ. Agenzia delle entrate 31 maggio 2024, n. 12/E</b>	“5

**ACCORDI INTERNAZIONALI (in genere)**

Tassazione emolumenti erogati ad un soggetto residente in Italia dalle gestioni previdenziali svizzere – Applicazione dell’imposta sostitutiva <b>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 giugno 2024, n. 125</b>	“5
Libertà di stabilimento – Società stabilita in uno Stato membro ma che svolge la propria attività in un altro Stato membro – Normativa nazionale che prevede l’applicazione della legge dello Stato membro in cui una società svolge la propria attività – Restrizione alla libertà di stabilimento <b>Corte di Giust. UE 25 aprile 2024, ausa n. C-276/22</b>	“6

**AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI**

“Contributi agevolati ad enti no profit: rileva la causa liberale” di <b>I. IOANNONE e D. GRO</b>	“6
Enti del Terzo Settore – <i>Superbonus</i> – <i>Onlus</i> destinatarie dell’agevolazione <b>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 giugno 2024, n. 138</b>	“7
Agevolazioni – Impatriati – Rientro in Italia a seguito di distacco all’estero - Ammissibilità <b>Corte di Giust. Trib. I Milano, 6 maggio 2024, n. 1938/3/24</b>	“7

**AMNISTIA E CONDONO**

Condoni e sanatorie – Novità introdotte dal Decreto-legge 30 dicembre 2023, n. 215, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 febbraio 2024, n. 18, e decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39 – Ravvedimento speciale <b>Circ. Agenzia delle entrate 15 maggio 2024, n. 11/E</b>	“8
--	----

## ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

Fondi immobiliari – Proventi immobiliari partecipati indirettamente da OICR canadesi – Esenzione  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 maggio 2024, n. 104**

**Pag. 9**

### DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1, recante “Razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari” – Misure in materia di pagamento dei tributi, di comunicazioni obbligatorie e di servizi digitali – Chiarimenti  
**Circ. Agenzia delle entrate 2 maggio 2024, n. 9/E**

**“9**

### FONDI PENSIONE

Investimenti delle Casse di previdenza e Fondi Pensione – Rimborsi “*pro quota*” di capitale OICR e obbligo di reinvestimento – Investimento qualificato – Regime di esenzione  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 16 maggio 2024, n. 105**

**“9**

### IRES

IRES – Consolidato – Addebiti tra società del gruppo – Accertamento in capo ad una società consolidata - Legittimità  
**Cass., sez. trib. 25 giugno 2024, n. 17433**

**“10**

IRES – Versamenti infragruppo senza obbligo di restituzione – Liberalità - Deducibilità  
**Cass., sez. trib. 28 maggio 2024, n. 14925**

**“10**

### REDDITI DI IMPRESA

“Riallineamento dei valori da operazioni straordinarie: stop ai regimi speciali con incremento dell'imposta sostitutiva” di **G. ALBANO**

**“10**

“Perdite su crediti: la Corte di Cassazione detta la linea” di **G. FERRANTI**

**“12**

“Nuova opportunità di affrancamento delle riserve in sospensione di imposta” di **D. LIBURDI** e **M. SIRONI**

**“12**

Redditi di lavoro dipendente – Dematerializzazione e conservazione delle note spese e dei documenti giustificativi – Spese per il trasporto taxi - Deducibilità  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 giugno 2024, n. 142**

**“13**

### REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Contributi a forma di previdenza complementare per familiari a carico e lavoratori di prima occupazione” di **M. STURLA**

**“13**

Reddito di lavoro dipendente – Soggetto residente in Italia con datore di lavoro estero – Contributi versati dal datore di lavoro estero al servizio sanitario estero – Non imponibilità  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 giugno 2024, n. 124**

**“14**

Reddito di lavoro dipendente – Indennità corrisposta quale risarcimento per la perdita dei redditi di lavoro dipendente – Valenza sostitutiva del reddito non conseguito  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 6 giugno 2024, n. 130** **Pag. 14**

Reddito di lavoro dipendente – Retribuzioni convenzionali – Deducibilità dei contributi previdenziali versati all'estero  
**Cass. sez. trib. 27 giugno 2024, n. 17747** **“15**

### **REDDITI DIVERSI**

IRPEF – Imposta sostitutiva – Cessione di partecipazione – Valore periziato assunto come costo finale  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2024, n. 101** **“15**

### **RISCOSSIONE**

“Individuazione in due tempi degli atti ai quali estendere l’operatività dell’accertamento esecutivo”  
di **L. LOVECCHIO** **“15**

### **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

“Conferimenti di partecipazioni societarie secondo il regime del “realizzo controllato”  
di **P. ANGELUCCI, A. GALLIZIOLI e S. FORCINA** **“16**

“Circolazione delle perdite e operazioni straordinarie: libera compensabilità all’interno dei gruppi, con qualche vincolo” di **G. BECCARI, L. MIELE, A. PICA** **“17**

“Abusiva la scissione asimmetrica che ripristina le società *ante* fusione?” di **E. VIAL** **“18**

“Regolamentata la fiscalità della scissione mediante scorporo” di **E. VIAL** **“19**

Conferimento di partecipazioni detenute in nuda e piena proprietà di una *newco holding* unipersonale – Applicabilità del regime di realizzo controllato  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 maggio 2024, n. 116** **“20**

### **IVA**

“La scissione mediante scorporo e l’imposta sul valore aggiunto” di **G. FRANSONI** **“21**

IVA – Liquidazione IVA di gruppo – Divieto di attribuzione del credito IVA pregresso riversato in sede di definizione delle liti pendenti  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 maggio 2024, n. 111** **“22**

IVA – Nozione di stabile organizzazione – Idoneità, in termini di mezzi umani e tecnici, a ricevere e utilizzare i servizi per le proprie esigenze – Servizi prestati da altra società appartenente al Gruppo  
**Corte di Giust. UE 13 giugno 2024, causa n. C-533/22** **“22**

IVA – SGR – Fondo comune di investimento – Debito IVA – SGR non risponde  
**Cass., sez. trib. 12 giugno 2024, n. 16285** **“23**

## **REGISTRO (Imposta di)**

Registro (imposta di) – Agevolazioni – Cessione di immobili a favore di ETS  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 giugno 2024, n. 135**

**Pag. 23**

Registro (imposta di) – Transazione – Distinzione tra transazione novativa e conservativa  
**Cass., sez. trib. 27 maggio 2024, n. 14772**

**“23**

Registro (imposta di) – Conferimento immobili in società con sede in un altro stato UE –  
Rilevo il luogo di svolgimenti dell’attività direttiva e gestoria.  
**Cass., sez. trib. 24 giugno 2024, n. 17289**

**“24**

## Legislazione 3 2024

**Legge 23 maggio 2024, n. 67:** “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, recante misure urgenti in materia di agevolazioni fiscali di cui agli artt. 119 e 119-ter del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, altre misure urgenti in materia fiscale e connesse a eventi eccezionali, nonché relative all’amministrazione finanziaria” (in G.U. 28 maggio 2024, n. 123)

\*\*\*\*\*

La Legge ha convertito, con significative modifiche, il Decreto Legge 29 marzo 2024, n. 39.

Si segnalano di seguito le principali disposizioni:

Divieto di compensazione tra crediti di imposta “edilizi” e debiti previdenziali e INAIL (art. 4-bis, commi da 1 a 3)

La più importante novità normativa riguarda il divieto imposto alle banche, agli intermediari finanziari, alle società appartenenti ad un gruppo bancario e alle imprese di assicurazione (di seguito, i “*soggetti qualificati*”), cessionari di crediti di imposta relativi a bonus edilizi (incluso il *Superbonus*), di compensare i suddetti crediti con i propri debiti per contributi previdenziali, assistenziali e premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali. Tale divieto opera a partire dal 1° gennaio 2025, anche con riferimento a crediti di imposta sorti e/o acquistati in precedenza.

La violazione dell’obbligo citato comporta il recupero del credito indebitamente compensato, dei relativi interessi e l’applicazione di una sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato.

Rimodulazione delle detrazioni per spese sostenute dal 1° gennaio 2024 (art. 4-bis, commi 4 e 5)

Per le spese sostenute dal 1° gennaio 2024 in relazione agli interventi ammessi ai (i) *Superbonus*, (ii) *sisma-bonus* e (iii) *bonus* barriere architettoniche, viene aumentato, portandolo a dieci anni, l’arco temporale di detrazione. La modifica interessa i soli soggetti che sostengono le spese e le utilizzano in detrazione nella propria dichiarazione dei redditi e non riguarda invece i cessionari dei crediti d’imposta (ivi incluse le banche) o i soggetti che abbiano concesso lo sconto in fattura, per i quali la norma mantiene fermo l’originario arco temporale su cui effettuare la compensazione (vale a dire, 4 anni per i crediti da *Superbonus* e 5 anni per quelli relativi a *sisma-bonus* e *bonus* barriere architettoniche).

Rimodulazione dei tempi di utilizzo dei crediti d’imposta acquistati da “soggetti qualificati” ad un prezzo inferiore al 75% della detrazione corrispondente (art 4-bis, comma 6)

La norma prevede, (i) per le banche, gli intermediari finanziari, le società appartenenti ad un gruppo bancario e le imprese di assicurazione (i c.d. “*soggetti qualificati*”), (ii) che abbiano acquistato crediti di imposta relativi a *Superbonus*, *sisma-bonus* e *bonus* barriere architettoniche, dotati del codice univoco di identificazione, (iii) ad un prezzo inferiore al 75% del valore nominale del crediti<sup>(1)</sup>, la ripartizione delle rate annuali relative ai suddetti crediti utilizzabili a partire dall’anno 2025 in 6 rate annuali di pari importo, in luogo dell’originaria rateazione. È altresì previsto che (a) la quota di credito d’imposta non utilizzata nell’anno non potrà essere usufruita negli anni successivi né essere richiesta a rimborso, e che (b) le rate dei crediti d’imposta risultanti dalla nuova ripartizione non possono essere cedute ad altri soggetti, oppure ulteriormente ripartite.

I soggetti che hanno acquistato i crediti della specie per un corrispettivo pari o superiore alla preindicata soglia del 75%, al fine di evitare la rimodulazione delle rate, dovranno attestare tale circostanza in apposita dichiarazione all’Agenzia delle entrate, secondo le modalità che verranno stabilite in apposito Provvedimento del Direttore dell’Agenzia stessa. La dichiarazione andrà presentata mediante apposita dichiarazione telematica per i crediti acquistati prima del 1° gennaio 2025 e contestualmente alla accettazione della cessione per gli acquisti effettuati a partire da tale data.

La violazione degli obblighi sin qui descritti determina il recupero del credito indebitamente compensato, dei relativi interessi e l’applicazione di una sanzione del 30% del credito utilizzato. In caso di dichiarazioni mendaci, si applicano anche le relative sanzioni penali.

Blocco della c.d. cessione differita (art. 4-bis comma 7)

A partire dalla data di entrata in vigore della Legge di conversione del Decreto, ai contribuenti che abbiano cominciato a fruire in dichiarazione delle detrazioni relative a bonus edilizi, viene preclusa la possibilità di esercitare l’opzione per la cessione del credito relativamente alle singole rate residue non ancora fruite delle predette detrazioni.

---

<sup>1</sup> Per il *Superbonus* ciò equivale ad un prezzo di acquisto inferiore a euro 82,5 per ogni euro 110 di credito.

**Decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87:** “Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell’art. 20 della L. 9 agosto 2023, n. 111” (in G.U. 28 giugno 2024, n. 150)

\*\*\*\*\*

E’ stato approvato in via definitiva il Decreto Legislativo 14 giugno 2024, n. 87, recante revisione del sistema sanzionatorio tributario.

Tra le novità si segnalano:

- la tendenziale riduzione delle sanzioni amministrative ispirata al principio di una maggiore proporzionalità rispetto alla gravità delle violazioni contestate;
- la possibilità di acquisire nel processo penale l’esito definitivo del giudizio tributario e, d’altro canto, la possibilità di far valere con efficacia di giudicato nel processo tributario la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o perché l’imputato non lo ha commesso.

La dichiarazione infedele sarà punita in misura fissa del 70% (e non più dal 90 al 180%).

Non ci sarà più l’aumento del terzo per i redditi esteri non dichiarati.

Se viene presentata una dichiarazione integrativa prima di un qualsiasi controllo, la sanzione sarà del 50%.

Resta ovviamente fermo il principio del “favor rei” per le modifiche introdotte in materia penale-tributaria che, pertanto, troveranno applicazione anche per le violazioni precedenti a tale data. In tale ambito, si segnala che il testo definitivo introduce, ai fini della configurazione del reato di indebita compensazione, una nuova e più articolata definizione delle fattispecie di credito inesistente e di credito non spettante, rilevante anche ai fini della graduazione delle sanzioni amministrative applicabili, oltre al principio secondo cui la punibilità è esclusa quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito.

Le nuove sanzioni trovano applicazione per le violazioni commesse dall’1/9/2024.

**Decreto Ministeriale 29 aprile 2024:** “Approvazione del codice di condotta per i contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo” (in G.U. 7 giugno 2024, n. 132)

\*\*\*\*\*

La partecipazione al regime di cooperative compliance comporta, sia per l’Agenzia delle Entrate sia per il contribuente, l’assunzione di impegni funzionali al mantenimento di un rapporto di interlocuzione che sia caratterizzato da trasparenza, buona fede e collaborazione.

Il Decreto che dà attuazione a quanto previsto dall’articolo 5, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 128/2015, introduce un “codice di condotta” finalizzato ad indicare e definire gli impegni che, reciprocamente, assumono l’Amministrazione finanziaria e i contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo.

I soggetti già ammessi al regime hanno tempo fino al 5 ottobre 2024 (120 giorni successivi dall’entrata in vigore del Decreto, avvenuta il 7 giugno) per sottoscrivere il codice. Non sono ancora note la modalità attraverso le quali Agenzia e contribuente sottoscriveranno il “codice di condotta”.

I doveri dell’Agenzia delle Entrate sono ricondotti a tre macrocategorie:

1. collaborazione, correttezza e trasparenza. I rapporti con i contribuenti devono essere dall’Agenzia delle entrate improntati alla leale collaborazione e buona fede. L’Agenzia deve anche assumere un comportamento imparziale nella valutazione delle fattispecie. L’Agenzia delle entrate pianifica le proprie attività di controllo secondo criteri di proporzionalità sulla base del rischio inerente, cooperando con le direzioni regionali e con la Guardia di Finanza in modo da assicurare uniformità di indirizzo strategico e operativo. L’Agenzia effettua le valutazioni secondo principi di oggettività, ragionevolezza e proporzionalità. Le posizioni espresse dall’Agenzia vincolano l’Amministrazione finanziaria;

2. certezza preventiva. L’Agenzia si impegna a favorire un contesto fiscale di certezza, fornendo risposte alle richieste avanzate dal contribuente nel più breve tempo possibile e a pubblicare periodicamente sul proprio sito istituzionale le risposte fornite agli interpelli presentati dai contribuenti ammessi;

3. valutazione del sistema di controllo. Tra i doveri dell’Agenzia anche quello di comunicare periodicamente i risultati dell’attività di verifica in relazione all’architettura e all’efficacia dei controlli.

Tra i doveri dei contribuenti si segnalano:

1. trasparenza fiscale e comportamento etico;

2. bassa propensione al rischio fiscale (risk appetite). Questa sezione elenca un serie di impegni, quali, tra gli altri: l’applicazione della normativa in base alla lettera ma anche lo spirito e lo scopo della stessa; la sua interpretazione in modo ragionevole, ispirandosi ai principi di legalità e correttezza; evitare operazioni che producano effetti fiscali in contrasto con lo scopo delle disposizioni invocate o fenomeni di doppio vantaggio o che si traducano in costruzioni di puro artificio o in investimenti in Paesi a bassa fiscalità senza la presenza di scopi commerciali genuini o solide ragioni economiche;

3. efficace gestione del rischio fiscale e della Tax Compliance. In questa parte si evidenzia che il *Tax Control Framework* (o TCF) è lo strumento attraverso il quale deve avvenire la gestione del rischio fiscale. Il TCF deve prevedere, tra il resto, una chiara definizione di ruoli e responsabilità, un’efficace procedura di

rilevazione dei rischi fiscali e di strumenti volti ad attivare le eventuali azioni di rimedio e flussi informativi completi ed accurati verso gli organi di gestione aziendali e l'Amministrazione finanziaria;

4. relazione trasparente con le autorità fiscali. Tale sezione ripercorre gli obblighi informativi del contribuente in particolare nel caso di rischi fiscali significativi.

**Decreto 20 maggio 2024:** "Disposizioni attuative dei regimi transitori semplificati" (in G.U. 23 maggio 2024, n. 123)

\*\*\*\*\*

Come noto, la disciplina relativa alla *Global Minimum Tax* (GMT) è entrata in vigore il 1° gennaio 2024. In tale contesto, in data 20 maggio 2024, è stato pubblicato il Decreto che implementa nell'ordinamento italiano le disposizioni di attuazione dei regimi transitori semplificati (c.d. *Transitional CbCR Safe Harbour* o *TsH*) concordati a livello OCSE per il triennio 2024-2026. Il Decreto è tendenzialmente in linea con quanto definito a livello OCSE.

**Decreto Ministeriale 20 maggio 2024:** "Modifiche al decreto 15 giugno 2016 in materia di interpello per i contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo" (in G.U. 7 giugno 2024, n. 132)

\*\*\*\*\*

Il Decreto modifica la disciplina dell'interpello per i soggetti aderenti al regime di adempimento collaborativo, dando attuazione a quanto previsto nello specifico ambito dal D.Lgs. n. 221/2023<sup>2</sup>, a sua volta emanato in attuazione della Legge delega per la riforma fiscale (Legge n. 111/2023).

In particolare, prevede:

- la sospensione del termine di 45 giorni per la risposta all'istanza tra il 1° e il 31 agosto nonché ogni volta che sia obbligatorio chiedere un parere preventivo ad altra amministrazione, con la precisazione che se il suddetto parere non è reso dall'altra amministrazione entro il termine di sessanta giorni dalla richiesta, l'amministrazione risponde comunque all'istanza di interpello;
- che si considerano tempestive ai fini della disapplicazione delle sanzioni altrimenti previste le istanze di interpello presentate entro quarantacinque giorni dalla scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza e che, ai medesimi fini, si considerano esaurienti le istanze che contengono in modo chiaro ed univoco l'esposizione della soluzione proposta dal contribuente e del comportamento che lo stesso intende adottare;
- che l'Ufficio, prima di notificare una risposta sfavorevole ovvero parzialmente sfavorevole a un'istanza di interpello, comunica al contribuente uno schema di risposta contenente la sintetica illustrazione della propria posizione, assegnando un termine non inferiore a trenta giorni per eventuali osservazioni, con la peculiarità che il termine per la risposta all'istanza è in ogni caso sospeso per un periodo di sessanta giorni decorrenti dalla data della notifica del citato schema di risposta;
- l'attivazione del medesimo invito al contraddittorio prima di formalizzare qualsiasi posizione contraria a una comunicazione di rischio effettuata dal contribuente ai sensi dell'art. 5, comma 2, lett. b), D.Lgs. n. 128/2015.

---

<sup>2</sup> Cfr. l'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 221/2023 che ha introdotto nell'art. 6, D.Lgs. n. 128/2015, il seguente comma "2-bis *Nei riguardi dei contribuenti in regime di adempimento collaborativo, l'Agenzia delle Entrate, prima di notificare una risposta sfavorevole a un'istanza di interpello, ovvero prima di formalizzare qualsiasi altra posizione contraria a una comunicazione di rischio effettuata ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), invita il contribuente a un contraddittorio per illustrargli la propria posizione. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate disposizioni attuative del presente comma.*".



## **ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)**

### **Dottrina**

**“Inesistenza” e “non spettanza” dei crediti di imposta: i nodi irrisolti dietro alla pronuncia delle Sezioni Unite** di M. FASOLA, in Riv. Dir. Trib. 2/2024, pag. 132

Le Sezioni Unite si sono pronunciate sulla distinzione tra l'utilizzo di crediti di imposta inesistenti e non spettanti – da cui discendono rilevanti effetti sia quanto all'individuazione del termine della relativa azione di recupero, sia quanto al trattamento sanzionatorio dell'illecito – formulando un principio di diritto che, sebbene fondato su un articolato sforzo interpretativo, non è ancora risolutivo della questione.

L'A., dopo aver ripercorso l'evoluzione normativa e giurisprudenziale che ha condotto alla decisione delle sezioni unite, si sofferma sul principio di diritto enunciato dalla Suprema Corte.

In estrema sintesi, i giudici muovendo dal presupposto che le due categorie dell'inesistenza e della non spettanza sarebbero strutturalmente distinte e, sul piano logico, alternative hanno precisato che il credito è inesistente oppure esiste ma non è spettante, ricavandone da ciò, per esclusione, i confini della categoria dei crediti “non spettanti”.

I crediti la cui inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo automatico o formale sono in ogni caso da ritenersi non spettanti.

La pronuncia giunge così a formulare un principio di diritto in base al quale il credito è da considerarsi “inesistente” allorché “ricorrono congiuntamente i seguenti requisiti : a) il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, seppure sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo; b) l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* DPR 600/73 e all'art. 54-*bis* DPR 633/72; ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano i termini ordinari per l'attività di accertamento”.

La soluzione interpretativa della Corte si basa sull'elaborazione di una nozione di inesistenza fenomenica del credito, la non appartenenza alla realtà.

Lo specifico evento che determina l'insorgere del credito non esiste o non si è mai realizzato.

A queste situazioni vengono assimilate le ipotesi in cui il credito, pur se regolarmente sorto, sia venuto meno per consumazione, perché già utilizzato dal soggetto interessato e, comunque, le ipotesi in cui il credito, pur se esistente, è in realtà di titolarità di un soggetto diverso.

All'inesistenza fenomenica la Corte affianca poi l'inesistenza giuridica, che si verifica quando “la fattispecie è carente di un elemento costitutivo; in tal caso la verifica richiede l'esegesi puntuale delle norme, tenuto conto dei principi regolatori della specifica imposta”.

Così delimitata la nozione di “inesistenza”, se ne ricava, per esclusione, quella di “non spettanza”.

La ricostruzione offerta dalla Corte presta il fianco a non pochi dubbi.

Quello meno convincente è rappresentato dall'esatta definizione della categoria della inesistenza.

La nozione di inesistenza fenomenica è ambigua e non fornisce un criterio univoco per qualificare le fattispecie concrete ma lascia intendere che la Corte abbia ricompreso le sole fattispecie concrete in cui i fatti invocati a fondamento del credito non siano mai venuti materialmente ad esistenza.

Secondo l'A. il punto nodale, che nella motivazione della pronuncia non è neppure affiorato, sta a monte, e coincide, precisamente, con l'esigenza di una preliminare indagine di carattere sistematico sui rapporti che intercorrono tra il procedimento di recupero e l'ordinario procedimento di accertamento, nonché tra i regimi sanzionatori che nei due casi si rendono applicabili, e prima ancora, sui diversi tipi di credito di imposta previsti dal nostro ordinamento, cui corrispondono differenti modalità di utilizzo del credito e, dunque, anche differenti esigenze di controllo e repressione dei relativi illeciti.

Il punto fermo è che la distinzione tra “crediti inesistenti” e “non spettanti” assume rilievo nel contesto dei procedimenti di recupero, e questi attengono essenzialmente ai crediti indebitamente compensati – che possono essere eccedenze di imposta – crediti agevolativi e anche crediti da indebito derivanti da errori dichiarativi.

Pur condividendo il medesimo regime di utilizzo (compensazione orizzontale), tali crediti si distinguono profondamente per quanto attiene al momento genetico, da cui discendono conseguenze diverse.

Nonostante l'esistenza di una medesima disciplina per il relativo recupero, le esigenze di controllo risultano essere profondamente diverse con la conseguenza che questa non sembrerebbe poter trovare applicazione uniforme per le due categorie di crediti.

Lo schema di decreto delegato in materia di sanzioni si propone di riformulare le definizioni di crediti “inesistenti” e “non spettanti” facendo propria la nozione di inesistenza fenomenica proposta dalla Sezioni Unite, definendo come “inesistente” “il credito per il quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo” e come “non spettante” “il credito, diverso da quello inesistente, fondato” su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità”. (EM)

\*\*\*\*\*

Il decreto legislativo 14 giugno 2024 n.87 riguardante la “revisione del sistema sanzionatorio tributario, pubblicato nella G.U del 28 giugno 2024, n. 150, commentato nella legislazione, contiene una definizione delle fattispecie di credito inesistente e di credito non spettante.

### **Prassi Amministrativa**

#### **Accertamento – Certificazione sostituti d'imposta – Tardiva trasmissione – Ravvedimento operoso**

Circ. Agenzia delle entrate 31 maggio 2024, n. 12/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'invio telematico della Certificazione Unica oltre i termini ordinari è ravvedibile, così come l'invio di una nuova certificazione corretta in caso di errore.

La tardiva trasmissione telematica delle Certificazioni Uniche, o l'invio di nuove certificazioni per correggere quelle errate, comporta infatti l'applicazione di una sanzione di 100 euro per ogni certificazione, senza possibilità, in caso di violazioni plurime, di applicare il cumulo giuridico.

Tuttavia, se la Certificazione è correttamente trasmessa entro 60 giorni dalla scadenza, la sanzione è ridotta a un terzo.

### **ACCORDI INTERNAZIONALI (in genere)**

#### **Prassi Amministrativa**

#### **Tassazione emolumenti erogati ad un soggetto residente in Italia dalle gestioni previdenziali svizzere – Applicazione dell'imposta sostitutiva**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 giugno 2024, n. 125, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia delle entrate è intervenuta sulla tassazione degli emolumenti erogati ad un soggetto residente in Italia dalle gestioni previdenziali svizzere AVS e LPP.

In particolare, è stata fatta richiesta di erogazione anticipata dell'AVS che sarà corrisposta sotto forma di rendita mensile, mentre le somme della gestione LPP vengono corrisposte sotto forma di riscatto *una tantum*.

Secondo la Convenzione tra Italia e Svizzera per evitare le doppie imposizioni internazionali, gli emolumenti in esame vengono tassati esclusivamente nello Stato di residenza del contribuente.

Pertanto, gli emolumenti per le pensioni AVS e LPP sono imponibili esclusivamente in Italia se il percipiente risulta ivi residente.

L'art. 76 comma 1-*ter* della L. 413/91 ha uniformato il regime fiscale delle rendite AVS e LPP ovunque percepite dai residenti in Italia con quelle che applicano la ritenuta alla fonte del 5%.

In particolare, la norma afferma che si applica l'imposizione sostitutiva del 5% per le somme ovunque corrisposte senza l'intervento nel pagamento da parte di intermediari finanziari italiani e in qualunque altra forma e titolo erogate, anche maturate sulla base di contributi previdenziali tassati alla fonte.

La circostanza che le somme in esame possano essere "erogate in qualunque forma" estende l'ambito applicativo della norma sia alle somme erogate sotto forma di rendita dall'assicurazione AVS che a quelle corrisposte sotto forma di capitale della gestione LPP.

### **Giurisprudenza**

**Libertà di stabilimento – Società stabilita in uno Stato membro ma che svolge la propria attività in un altro Stato membro – Normativa nazionale che prevede l'applicazione della legge dello Stato membro in cui una società svolge la propria attività – Restrizione alla libertà di stabilimento**

Corte di Giust. UE 25 aprile 2024, aUSA n. C-276/22, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

La Corte di Giustizia UE ha stabilito che la disciplina nazionale che preveda, come quella italiana, l'applicazione della legge dello Stato membro in cui si trova l'oggetto principale dell'attività di una società che abbia trasferito la sede legale in un altro Stato membro è incompatibile con il principio della libertà di stabilimento.

### **AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI**

#### **Dottrina**

**"Contributi agevolati ad enti no profit: rileva la causa liberale"** di I. IOANNONE e D. GRO, ne Il fisco 21/2024, pag. 1975

Gli AA. prendono spunto da un quesito sottoposto all'Amministrazione finanziaria riguardante la possibilità, per i fondatori e/o partecipanti di una fondazione – ente del Terzo settore – di fruire dei benefici fiscali in tema di erogazioni liberali di cui all'art. 83 D.Lgs 117/2017 (Codice del Terzo settore CTS) anche con riguardo ai conferimenti iniziali, in denaro o in natura, erogati nei confronti dell'ente di appartenenza.

Nel rispondere negativamente, l'Agenzia ha precisato che l'art. 83 del CTS trova applicazione con esclusivo riguardo alle donazioni e non anche agli atti di dotazione delle fondazioni, difettando questi dello spirito di liberalità o *animus donandi*.

Gli AA., dopo aver esaminato la disciplina civilistica delle donazioni si soffermano sulla fiscalità degli apporti in denaro erogati da persone fisiche o giuridiche che rivestono un ruolo nella governance dell'ente beneficiario, o vi partecipano a diverso titolo.

L'art. 83 del CTS ha introdotto un nuovo sistema premiale finalizzato ad incentivare le erogazioni liberali sia in denaro che in natura destinate alle realtà iscritte al Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS).

Più in dettaglio, i donanti persone giuridiche possono dedurre le liberalità, in denaro o in natura, erogate in favore degli ETS, entro il limite del 10% del reddito complessivo dichiarato.

L'accesso al beneficio fiscale è, tuttavia, subordinato al rispetto di alcune condizioni, sia da parte del donante, sia da parte dell'ETS beneficiario.

Una di queste condizioni è che l'ETS beneficiario utilizzi le liberalità ricevute per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civilistiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Dunque, nel caso in cui l'ente del terzo settore utilizzi le somme ricevute per svolgere attività non orientate al perseguimento di finalità socialmente rilevanti, l'accesso ai benefici fiscali di cui al citato art.83 del CTS sarà precluso ai soggetti donanti.

*Rebus sic stantibus*, l'inquadramento di un determinato contributo in termini di erogazione liberale non può prescindere da una verifica sulla concreta sussistenza degli elementi caratterizzanti le donazioni: in primi luogo, l'assenza di una qualsiasi controprestazione del soggetto beneficiario nei confronti della parte erogatrice, secondo la gratuità dell'atto di disposizione patrimoniale. Ai fini della qualificazione di tali rapporti in termini di liberalità, quindi, oltre, come detto, all'assenza di sinallagmaticità, occorrerà verificare l'estraneità dell'erogazione rispetto ad un qualsiasi vincolo giuridico in essere tra le parti, ed anche la mancanza di un interesse ulteriore rispetto a quello di attribuire al donatario un vantaggio economico disinteressato.

Ragion per cui, secondo quanto precisato dall'Agenzia, i conferimenti iniziali al fondo di dotazione di una fondazione, in quanto strettamente correlati alla costituzione dell'ente, difetterebbero del carattere di liberalità necessario per l'applicazione dell'art. 83 del CTS.

In tal caso, infatti, ci si troverebbe di fronte ad un negozio a titolo gratuito economicamente interessato.

E d'altronde anche la circostanza che un determinato versamento sia espressamente previsto e imposto dallo Statuto dell'ente comporterebbe di per sé il venir meno della libera spontaneità tipica delle erogazioni liberali

Non potendo prescindere dalla ratio del citato art. 83 – che è quella di incentivare gli apporti a favore degli ETS – gli AA., superando i confini evidenziati dall'Agenzia, purtuttavia ritengono che l'ipotesi classica di erogazioni al fondo di gestione, effettuata dal fondatore al di fuori di qualsiasi obbligo giuridico, per supportare i progetti di interesse generale dell'Ente del Terzo settore, dovrebbe invece poter fruire della deducibilità. (EM)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Enti del Terzo Settore – Superbonus – Onlus destinatarie dell'agevolazione**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 giugno 2024, n. 138, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia delle entrate fornisce alcuni chiarimenti in merito all'ambito applicativo del *superbonus* per *onlus*.

La *onlus* già iscritta nella relativa Anagrafe unica, che successivamente si registra nel RUNTS e acquista la qualifica di ETS, può continuare a beneficiare del *superbonus*.

L'ente che, pur possedendo tutti i requisiti necessari, non sia stato precedentemente iscritto all'Anagrafe unica delle *onlus* (acquisendo la qualifica di *onlus*), ma sia stato registrato direttamente al RUNTS (registro nel quale non esiste un'apposita sezione per le *onlus*), non può beneficiare del *superbonus*, poiché non acquista la qualifica di *onlus*, ma solo quella di ETS.

### **Giurisprudenza**

#### **Agevolazioni – Impatriati – Rientro in Italia a seguito di distacco all'estero - Ammissibilità**

Corte di Giust. Trib. I Milano, 6 maggio 2024, n. 1938//3/24, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

L'agevolazione del regime degli impatriati spetta anche al contribuente rientrato dall'estero in Italia al termine di un distacco temporaneo, a prescindere dalla risposta negativa dell'Agenzia delle entrate a un preventivo interpello.

I giudici hanno evidenziato che la norma agevolativa non esclude dal beneficio l'ipotesi di rientro a seguito di distacco.

Le risoluzioni e le circolari ministeriali, in quanto subordinate nella gerarchia delle fonti, non possono modificare o integrare la legge.

## **AMNISTIA E CONDONO**

### **Prassi Amministrativa**

**Condoni e sanatorie – Novità introdotte dal Decreto-legge 30 dicembre 2023, n. 215, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 febbraio 2024, n. 18, e decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39 – Ravvedimento speciale**

Circ. Agenzia delle entrate 15 maggio 2024, n. 11/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

La circolare fornisce alcuni chiarimenti in tema di ravvedimento operoso speciale ex art. 197/2022 specie con riguardo all'ambito applicativo dell'estensione prevista dal D.L. 29 marzo 2024, n. 39. Si tratta di un istituto molto simile al ravvedimento ordinario che si differenzia da quest'ultimo in quanto la riduzione delle sanzioni è a 1/18 del minimo e le somme possono essere pagate in forma rateale.

Il D.L. 29 marzo 2024, n. 39 ha: (i) riaperto i termini per fruire del ravvedimento operoso speciale per le violazioni riguardanti le dichiarazioni, validamente presentate, relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e ai periodi d'imposta precedenti, prevedendo quale termine perentorio il 31 maggio 2024, per il pagamento delle prime 5 rate e per la rimozione delle violazioni; (ii) esteso il suddetto ravvedimento operoso speciale alle violazioni concernenti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022.

Per i pagamenti e fermo il termine del 31 maggio 2024 per rimuovere la violazione, c'è un "doppio binario":

- per le violazioni riguardanti le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022, gli importi possono essere pagati in 4 rate, scadenti il 31 maggio 2024, il 30 giugno 2024, il 30 settembre 2024 e il 20 dicembre 2024 (salvo pagamento in unica soluzione entro il 31 maggio);
- per le violazioni riguardanti le dichiarazioni relative ai periodi d'imposta in corso sino al 31 dicembre 2021, entro il 31 maggio 2024 occorre pagare le prime cinque rate (scadute il 30 settembre 2023, il 31 ottobre 2023, il 30 novembre 2023, il 20 dicembre 2023 e il 31 marzo 2024) e restano invariati i termini per il pagamento delle restanti tre rate, fissati al 30 giugno 2024, al 30 settembre 2024 e al 20 dicembre 2024.

In relazione alla riapertura dei termini per le violazioni commesse sino all'anno 2021, la circolare fornisce importanti chiarimenti.

Vi rientrano i contribuenti che:

- non hanno perfezionato il ravvedimento entro il 30 settembre 2023 (per mancato pagamento delle somme/prima rata e/o per mancata rimozione della violazione);
- hanno perfezionato il ravvedimento solo per alcune annualità;
- hanno perfezionato il ravvedimento solo per alcune violazioni commesse in relazione ad una singola annualità.

Di contro, restano esclusi coloro i quali hanno perfezionato il ravvedimento entro il 30 settembre (quindi, hanno pagato le somme/prima rata e hanno rimosso la violazione), ma sono decaduti dalla dilazione per mancato pagamento di rate successive alla prima.

## **ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC**

### **Prassi Amministrativa**

## **Fondi immobiliari – Proventi derivanti da fondi immobiliari partecipati indirettamente da OICR canadesi – Esenzione**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 maggio 2024, n. 104, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia ha ammesso l'applicazione del regime di esenzione da ritenuta ex art. 7, comma 3, del D.L.n. 351/2001 dei proventi derivanti dalla partecipazione a fondi immobiliari italiani percepiti da un fondo pensione canadese attraverso la partecipazione totalitaria in una società veicolo anch'essa canadese.

E' necessario che venga fornita un'autocertificazione del fondo pensione canadese che attesti la residenza dello stesso in tale Paese *white list*, nonché l'attestazione rilasciata dall'Autorità competente dello Stato di residenza dalla quale si evince il soddisfacimento del requisito della vigilanza prudenziale.

## **DICHIARAZIONE DEI REDDITI**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1, recante “Razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari” – Misure in materia di pagamento dei tributi, di comunicazioni obbligatorie e di servizi digitali – Chiarimenti**

Circ. Agenzia delle entrate 2 maggio 2024, n. 9/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia delle entrate ha illustrato le novità recate dal D.Lgs. n. 1/2024 che riguardano:

- le semplificazioni relative al pagamento dei tributi;
- la razionalizzazione delle comunicazioni obbligatorie, nello specifico la comunicazione di cessazione dell'incarico di depositario delle scritture contabili e la messa a regime della semestralizzazione dei termini di invio dei dati delle spese sanitarie e veterinarie al Sistema tessera sanitaria;
- il rafforzamento dei servizi digitali e gli incentivi all'utilizzo di strumenti elettronici;
- la sospensione dell'invio di comunicazioni e inviti.

Per quanto riguarda le semplificazioni relative al pagamento dei tributi, l'aspetto più rilevante riguarda la rateizzazione dei versamenti delle somme, dovute a titolo di saldo e di primo acconto, risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA:

- la proroga al 16 dicembre (rispetto alla fine del mese di novembre previsto in precedenza) del termine per concludere il piano di rateizzazione, aggiungendo così una rata;
- la medesima scadenza per il versamento delle rate successive alla prima al giorno 16 di ciascun mese per tutti i contribuenti (al posto di scadenze differenziate tra soggetti titolari e non titolari di partita IVA)

## **FONDI PENSIONE**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Investimenti delle Casse di previdenza e Fondi Pensione – Rimborsi “pro quota” di capitale OICR e obbligo di reinvestimento – Investimento qualificato – Regime di esenzione**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 16 maggio 2024, n. 105, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

L'Agenzia è intervenuta sull'applicazione dell'art. 1, commi 88-96, della Legge n. 232/2016 (che ha introdotto un regime di non imponibilità per i redditi derivanti da investimenti qualificati effettuati dalle Casse di Previdenza e Fondi Pensione), chiarendo che, per gli investimenti qualificati delle Casse

di previdenza e dei Fondi Pensione agevolati, i rimborsi anticipati proporzionali su iniziativa del gestore non comportano obbligo di reinvestimento, a differenza dei rimborsi con annullamento delle quote, che invece comportano l'obbligo di reinvestire nei 90 giorni.

L'agevolazione prevede che i redditi finanziari, sia di capitale che diversi, derivanti da tali investimenti qualificati non siano assoggettati all'imposta sul reddito, per le Casse di previdenza e non concorrano alla formazione della base imponibile per i Fondi Pensione.

Inoltre, per poter beneficiare dell'agevolazione, gli strumenti finanziari devono essere detenuti per almeno cinque anni. In caso di rimborso degli investimenti qualificati prima del decorso dei cinque anni sussiste un obbligo di reinvestimento entro 90 giorni sempre in "strumenti qualificati"

## **IRES**

### **Giurisprudenza**

#### **IRES – Consolidato – Addebiti tra società del gruppo – Accertamento in capo ad una società consolidata - Legittimità**

Cass., sez. trib. 25 giugno 2024, n. 17433, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

L'ordinanza ha sancito l'inammissibilità dello spostamento di oneri tra società incluse nel medesimo consolidato nazionale, pur se con tali operazioni infragruppo non varia l'imponibile di gruppo.

Ad avviso della Cassazione, la tassatività e l'inderogabilità delle norme che attengono alla determinazione del reddito impediscono, indipendentemente dalla correttezza della base imponibile complessiva, l'arbitraria traslazione di elementi reddituali da una società all'altra.

#### **IRES – Versamenti infragruppo senza obbligo di restituzione – Liberalità - Deducibilità**

Cass., sez. trib. 28 maggio 2024, n. 14925, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

L'attribuzione patrimoniale gratuita senza obbligo di restituzione, effettuata spontaneamente tra due società appartenenti allo stesso gruppo, assume natura di liberalità, non rilevando la distinzione civilistica tra atti a titolo gratuito non liberali e liberalità. L'onere sopportato dalla "donante" è, quindi, deducibile soltanto se risultano rispettati i limiti di cui all'art. 100 del TUIR.

## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

**“Riallineamento dei valori da operazioni straordinarie: stop ai regimi speciali con incremento dell'imposta sostitutiva”** di G. ALBANO, ne Il fisco, 21/2024, pag.1941.

L'art. 13 dello schema di Decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri lo scorso 30 aprile<sup>(3)</sup> attua il criterio direttivo previsto dalla Legge delega per la riforma fiscale che prevede, tra gli altri, la "razionalizzazione e semplificazione dei regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili, al fine di prevedere una disciplina omogenea e un trattamento uniforme per tutte le fattispecie rilevanti a tal fine, comprese quelle di cambiamento dell'assetto contabile, e di limitare possibili arbitraggi tra realizzi non imponibili e assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti". Con l'entrata in vigore delle nuove regole, ed in particolare con l'innalzamento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva, viene di fatto

---

<sup>3</sup> Al momento di andare in stampa il Decreto non risulta ancora pubblicato.



eliminata la finalità di arbitraggio, venendo sostanzialmente meno qualsiasi forma di convenienza tra pagamento anticipato dell'imposta sostitutiva e recupero fiscale futuro dei maggiori valori oggetto di affrancamento. Infatti, con l'incremento dell'imposta sostitutiva a livelli molto prossimi all'imposizione ordinaria i possibili arbitraggi vengono sostanzialmente eliminati in radice, con la conseguenza che le future opzioni per il riallineamento avranno come unica finalità quella di eliminare la gestione di doppi binari, con un impatto in termini di riduzione degli oneri amministrativi, che possono emergere a seguito di operazioni straordinarie.

Al fine di comprendere appieno la portata delle modifiche, l'A. si sofferma brevemente sulla disciplina attuale che, come noto, si può suddividere in due macro aree: *i)* riallineamento ordinario ex art. 176, comma 2-ter TUIR; *ii)* riallineamento derogatorio ex art. 15, commi 10, 10-bis e 10-ter D.L. n. 185/2008. Il riallineamento ordinario dei valori in capo alla conferitaria (incorporante, beneficiaria) avviene mediante pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRES/IRAP (determinata in base a degli scaglioni ad aliquota variabile 12, 14 e 16%) con "recupero" in termini di maggiori ammortamenti deducibili secondo le regole ordinarie (es: avviamento e marchi in diciotto esercizi). Per quanto riguarda invece il regime derogatorio, il riallineamento dei valori in capo alla conferitaria (incorporante, beneficiaria) si realizza mediante pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRES/IRAP ad aliquota fissa del 16%, con "recupero" in termini di maggiori ammortamenti deducibili in cinque periodi di imposta (avviamento e marchi), indipendentemente dall'imputazione a conto economico. In questo caso, il riconoscimento dei maggiori valori (ai fini dell'ammortamento) decorre dal periodo d'imposta successivo a quello del versamento.

In questo contesto normativo, si inserisce l'intervento del legislatore delegato, che opera essenzialmente su due direttrici: *i)* da un lato, l'innalzamento della tassazione sostitutiva, con l'introduzione di una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi del 18% e di una imposta sostitutiva dell'IRAP del 3%; *ii)* dall'altro, attraverso l'abrogazione dei regimi di affrancamento speciale. In pratica, viene mantenuto un unico regime per il riallineamento a seguito di operazioni straordinarie con un *appeal* decisamente inferiore rispetto al passato a causa dell'incremento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva (che passa dal 12, 14, 16% al 18% più 3% più eventuali addizionali). Inoltre, l'opzione per il riallineamento, a differenza di quanto avveniva in passato, non comporterà alcuna accelerazione del processo di ammortamento in relazione ai beni (attività) oggetto di affrancamento. La previsione di due distinte aliquote, una per l'IRES e l'altra per IRAP, potrebbe portare a ritenere che nel nuovo regime sarà possibile optare per l'affrancamento anche ai fini di uno solo dei due tributi, anche se l'A. ritiene che tale aspetto meriterebbe una conferma ufficiale.

L'ambito oggettivo del riallineamento resterebbe invariato, continuando a riguardare i maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta dall'avente causa dell'operazione di conferimento, fusione o scissione. Il riferimento ai "singoli elementi dell'attivo", locuzione non contenuta nell'attuale formulazione del comma 2-ter dell'art. 176, dovrebbe comportare l'applicazione dell'imposta sostitutiva non più condizionata al riallineamento per categorie omogenee di immobilizzazioni materiali, con la conseguenza che dovrebbe essere superata la previsioni in tal senso dell'art. 1, comma 2, del D.M. 25 luglio 2008 che, a tal fine, prevede: *i)* la distinzione dei beni immobili in 5 categorie (aree fabbricabili; aree non fabbricabili; fabbricati strumentali per destinazione; fabbricati strumentali per natura; fabbricati non strumentali); *ii)* il raggruppamento dei beni mobili, inclusi impianti e macchinari, in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento; *iii)* l'applicazione per le immobilizzazioni immateriali, incluso l'avviamento, distintamente per ciascuna attività.

Resta invariato l'effetto temporale dell'opzione rispetto all'attuale regime del TUIR, per cui i maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva si considerano riconosciuti a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione. Cambiano, invece, le tempistiche del versamento delle imposte sostitutive, che dovrà essere effettuato in un'unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione in luogo del versamento in tre rate annuali (30-40-30%) previsto dalla normativa attuale.

Infine, la nuova disciplina non prevede più il meccanismo di *recapture* in caso di realizzo dei beni riallineati prima del quarto periodo d'imposta successivo all'esercizio dell'opzione. A tal proposito, la relazione illustrativa chiarisce che si trattava di una disposizione finalizzata a contrastare arbitraggi che non ha più ragion d'essere visto che la previsione di una aliquota più elevata dell'imposta sostitutiva elimina *ab origine* qualsiasi pratica di arbitraggio.



La regola generale prevede che la disciplina del nuovo art. 176 del TUIR si applichi alle operazioni straordinarie effettuate a partire dal 1° gennaio 2024, a prescindere dal periodo d'imposta di riferimento mentre per le operazioni straordinarie effettuate fino al 31 dicembre 2023 continuano ad applicarsi le (più favorevoli) disposizioni previgenti con applicazione dell'imposta sostitutiva a scaglioni. L'individuazione del momento in cui l'operazione si considera effettuata è quella in cui la stessa è perfezionata. Inoltre, per la necessità di esaurire quanto prima gli effetti della disciplina previgente, è previsto che l'esercizio dell'opzione in base alle regole pregresse – per le operazioni effettuate nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023 – può essere effettuato esclusivamente nella dichiarazione dei redditi relativa al medesimo periodo d'imposta 2023. Di fatto, tale previsione limita la possibilità di esercitare l'opzione solo nella dichiarazione relativa al 2023. (WR)

**“Perdite su crediti: la Corte di Cassazione detta la linea”** di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 6/2024, pag. 487

L'Agenzia delle entrate in più occasioni ha affermato che ai fini della deducibilità delle perdite su crediti in caso di rinuncia volontaria al credito, l'impresa è tenuta a dimostrare o l'insolvenza del debitore o che qualsiasi azione sarebbe stata inutile a causa della sua comprovata incapacità di far fronte alle obbligazioni assunte.

La giurisprudenza di legittimità si è invece espressa in senso difforme dalla posizione dell'Agenzia sostenendo che non è necessario che il creditore provi di essersi attivato per conseguire una dichiarazione giudiziale di insolvenza o di aver infruttuosamente esperito le azioni esecutive e che la scelta imprenditoriale di transigere con il proprio debitore non rende indeducibile la perdita in quanto l'imprenditore può legittimamente compiere operazioni antieconomiche in base a considerazioni di strategia generale e alla convenienza economica a mantenere i rapporti con il debitore.

L'A. condivide l'indirizzo interpretativo nonostante l'Agenzia non abbia a tutt'oggi ancora aderito al predetto orientamento. (EM)

**“Nuova opportunità di affrancamento delle riserve in sospensione di imposta”** di D. LIBURDI e M. SIRONI, ne Il fisco 20/2024, pag. 1853

Il testo dello schema di D.Lgs. finalizzato ad un intervento strutturale in materia di IRPEF ed IRES contiene anche una misura del tutto estranea e non strutturale al provvedimento stesso: la facoltà di affrancamento, totale o parziale, dei saldi attivi di rivalutazione e delle riserve in sospensione di imposta esistenti nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023 e che residuano nel bilancio successivo.

Per quanto riguarda l'aspetto soggettivo, la norma si applica a quei soggetti IRES o IRPEF in relazione ai quali è possibile evidenziare la specifica posta di patrimonio oggetto, poi, di eventuale affrancamento totale o parziale con il pagamento dell'imposta sostitutiva del 10%.

A differenza di alcuni precedenti normativi, l'aliquota fissata per l'affrancamento totale o parziale delle riserve o del fondo in sospensione di imposta esistenti in bilancio è fissata in modo unitario.

L'A. dedica un approfondimento specifico all'ipotesi in cui la società che evidenzia una riserva in sospensione di imposta nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2024 abbia effettuato detto stanziamento per effetto dell'operazione di riallineamento a fronte del quale abbia vincolato una quota del capitale sociale, in assenza di capienza delle riserve, in quanto, in questo caso, “l'imputazione a capitale della riserva non fa venir meno la sospensione di imposta”.

L'aspetto problematico potrebbe risiedere nel fatto che, in virtù del dettato letterale della norma, non viene specificato che l'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta con pagamento di imposta sostitutiva nella misura del 10% si applichi anche nel caso di imputazione al capitale della riserva in questione.

In relazione alle modalità applicative dell'imposta sostitutiva la norma è molto stringata.

Il richiamo alla obbligatorietà del versamento in quattro rate appare poco comprensibile nel senso che non si riscontrano particolari condizioni ostative rispetto ad un comportamento che anticipi la tempistica di pagamento dell'imposta sostitutiva.

Poiché la norma fa riferimento all'esistenza della riserva nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024, mentre la liquidazione ed il versamento dell'imposta sostitutiva avverrà, di fatto, nel corso del 2025, il problema che potrebbe porsi è quello del corretto trattamento in capo alla società di eventuali distribuzioni che, potenzialmente, potrebbero essere non rilevanti per la società stessa al momento di presentazione della dichiarazione ovvero al momento di versamento dell'imposta sostitutiva del 10% per effetto dell'avvenuto affrancamento.

Considerato che la condizione necessaria per procedere all'affrancamento totale o parziale è quella di esistenza della riserva nel bilancio in corso al 31 dicembre 2024, si deve ritenere che la società possa comunque trattare detta distribuzione come non rilevante ai fini della determinazione del reddito di periodo laddove venga liquidata l'imposta sostitutiva. (EM)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Dematerializzazione e conservazione delle note spese e dei documenti giustificativi – Spese per il trasporto taxi - Deducibilità**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 giugno 2024, n. 142, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia delle entrate ha ribadito che la conformità delle procedure di dematerializzazione delle note spese e dei documenti che giustificano le spese sostenute dai dipendenti durante le trasferte di lavoro è condizionata al fatto che vengano garantiti i requisiti di immodificabilità, integrità e autenticità dei documenti dematerializzati richiesti dal Codice dell'amministrazione digitale.

Con specifico riguardo alle spese per il trasporto in taxi, viene specificato che, ove non sia richiesta la fattura, la contabile rilasciata dal mezzo di pagamento elettronico non è sufficiente a identificare la spesa sostenuta ai fini della deducibilità del costo; è necessario che la stessa sia correlata a un giustificativo di spesa rilasciato dal prestatore dal quale sia possibile individuare i dati essenziali della spesa (data, nome del prestatore, percorso, corrispettivo).

### **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

#### **Dottrina**

**“Contributi a forma di previdenza complementare per familiari a carico e lavoratori di prima occupazione”** di M. STURLA, ne Il fisco 20/2024, pag. 1879

L'ordinamento pensionistico obbligatorio italiano è in continua riforma per la necessità di contemperare gli obiettivi di riduzione della spesa previdenziale con l'introduzione di maggiore flessibilità nell'accesso al diritto alla pensione, circostanza che causa incertezza nel futuro delle fasce più giovani della popolazione e che, invece, dovrebbero essere maggiormente incentivati ad aderire a forme di previdenza complementare.

A tale proposito, sotto il profilo fiscale, l'art. 8, comma 4, del D.Lgs. n. 252/2007 prevede che i contributi versati a forme di previdenza complementare siano deducibili dal reddito complessivo ai fini IRPEF, per un importo annuo non superiore a euro 5.164,57. Tale diritto alla deduzione è esteso, dal successivo comma 5 dell'art. 8 del citato decreto, anche ai contributi versati nell'interesse di familiari a carico, di cui all'art. 12 del TUIR. Inoltre, il comma 6 del richiamato art. 8 del D.Lgs. n. 252/2007, aumentando il *plafond* di deducibilità, consente ai cd. “lavoratori di prima occupazione” (successivamente al 1°.1.2007) di dedurre dal reddito complessivo i contributi versati a forme pensionistiche complementari per un importo annuo non superiore a euro 7.746,86, con facoltà di

utilizzare, entro i venti anni di partecipazione successivi al quinto, la quota eccedente la misura ordinaria di euro 5.164,57.

Con le risposte ad istanze di interpello n. 30/2024 e n. 76/2024 l'Agenzia delle entrate affronta, rispettivamente, le seguenti questioni concernenti i lavoratori di prima occupazione: *i)* il *dies a quo* a partire dal quale un soggetto può considerarsi tale, individuando tale momento nell'adesione ad una forma di previdenza complementare che consenta la deducibilità dei contributi dal reddito assoggettato a tassazione esclusivamente in Italia; *ii)* la concorrenza alla determinazione dell'ulteriore *plafond* di deducibilità di euro 7.746,86 di tutti i contributi versati e dedotti dal lavoratore di prima occupazione nei primi cinque anni di partecipazione alle forme pensionistiche complementari, siano essi con riferimento alla propria posizione che per conto dei familiari a carico. Nonostante le richiamate risposte mostrino un nuovo interesse per gli incentivi all'adesione a favore dei giovani lavoratori, persiste un elevato grado di incertezza in relazione ad alcuni aspetti applicativi delle norme in materia e al coordinamento tra il diritto alla deduzione dei contributi versati a forme di previdenza complementare nell'interesse dei familiari a carico (art. 8, comma 5, D.Lgs. n. 252/2007) e alla spettanza dell'ulteriore *plafond* di deducibilità in capo ai lavoratori di prima occupazione (art. 8, comma 6, D.Lgs. n. 252/2007). Ad avviso dell'A., non resta che auspicare specifici ed ulteriori chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria. (SG)

### **Prassi Amministrativa**

**Reddito di lavoro dipendente – Soggetto residente in Italia con datore di lavoro estero – Contributi versati dal datore di lavoro estero al servizio sanitario estero – Non imponibilità**  
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 giugno 2024, n. 124, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

Non sono imponibili in Italia come *fringe benefit* i contributi versati ai servizi sanitari in favore del dipendente residente in Italia, ma solo “nella misura in cui gli stessi sono ritenuti obbligatori in base alla vigente normativa interna statunitense”.

Ai fini dell'effettiva esclusione dal reddito, l'Agenzia specifica che è necessaria un'attestazione, da parte delle competenti autorità degli Stati Uniti, che certifichi l'obbligatorietà dei versamenti effettuati in favore del lavoratore residente in Italia.

Solo in presenza di questa attestazione, che il contribuente deve procurarsi a sua cura ed esibire in caso di richiesta, i versamenti non devono essere considerati *fringe benefit* in Italia.

**Reddito di lavoro dipendente – Indennità corrisposta quale risarcimento per la perdita dei redditi di lavoro dipendente – Valenza sostitutiva del reddito non conseguito**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 6 giugno 2024, n. 130, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia delle entrate si occupa del risarcimento per la perdita del reddito di lavoro dipendente e, in particolare, del trattamento fiscale dell'indennità risarcitoria ex art. 39, comma 2, del D.Lgs. n. 81/2015 riconosciuta alla lavoratrice per effetto della sentenza del giudice del lavoro.

L'Agenzia ritiene che l'indennità risarcitoria sia qualificabile quale risarcimento del danno consistente nella perdita di redditi di lavoro dipendente e come tale ha una valenza sostitutiva del reddito non conseguito ai sensi dell'art. 6 del TUIR.

In tale caso, si applica l'art. 17, comma 1, lett. *b)*, del TUIR il quale prevede la tassazione separata per gli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti.

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Reddito di lavoro dipendente – Retribuzioni convenzionali – Deducibilità dei contributi previdenziali versati all'estero**

Cass. sez. trib. 27 giugno 2024, n. 17747, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

La Corte di Cassazione ha stabilito che, per i redditi determinati con le retribuzioni convenzionali di cui all'art. 51, comma 8-*bis*, del TUIR, è ammessa la deducibilità dei contributi versati nello Stato estero in ottemperanza a disposizioni di legge.

Secondo la Suprema Corte, in particolare, in assenza di una norma espressa che escluda la deducibilità dei contributi dal reddito complessivo (art. 10, comma 1, lett. e) del TUIR, infatti, ammette in modo espresso tale scomputo), nella determinazione di quest'ultimo quegli oneri devono essere dedotti, anche se di essi è esclusa la deducibilità ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente di cui all'art. 51, comma 8-*bis*, del TUIR.

### REDDITI DIVERSI

#### Prassi Amministrativa

#### **IRPEF – Imposta sostitutiva – Cessione di partecipazione – Valore periziato assunto come costo finale**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2024, n. 101, nel sito web [www.ilsole24ore.it](http://www.ilsole24ore.it)

In base al regime transitorio previsto dall'art. 14, comma 9, D.Lgs. n. 461/1997, in caso di cessione di partecipazioni detenute al 28 gennaio 1991, ai fini della determinazione della plusvalenza/minusvalenza può essere assunto, in luogo del costo o del valore di acquisto, il valore sulla base del patrimonio della società partecipata risultante a tale data da un'apposita perizia di stima asseverata.

A tale fine, è necessario che nel modello Unico 1999 della società sia stato riportato il valore periziato e i dati identificativi dell'estensore della perizia.

La mancata indicazione di tali informazioni non consente al socio di utilizzare, quale costo finale della partecipazione, il valore risultante dalla perizia.

### RISCOSSIONE

#### Dottrina

**“Individuazione in due tempi degli atti ai quali estendere l’operatività dell’accertamento esecutivo”** di L. LOVECCHIO, ne Il fisco 19/2024, pag. 1755

Lo schema di decreto attuativo della legge delega per la riforma fiscale in materia di riscossione (cfr. art. 18 della L. n. 111/2023) prevede l'estensione dell'ambito di operatività dell'accertamento esecutivo ad una numerosa tipologia di nuovi atti, ma di fatto si limita a indicare i nuovi ambiti di operatività dell'accertamento esecutivo, lasciando ad un apposito decreto, già previsto nell'art. 29, comma 1, lett. h), D.L. n. 78/2010, il compito di provvedervi concretamente. Pertanto, la

pubblicazione del decreto legislativo non attribuirà a nuovi atti la qualifica di atto impositivo, in quanto detta qualifica è comunque demandata ad un decreto ad esito di un procedimento di attuazione a due stadi che, ad avviso dell'A., non sembra giustificato sotto il profilo della funzionalità dell'attività di produzione normativa. (SG)

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

### **Dottrina**

**“Conferimenti di partecipazioni societarie secondo il regime del “realizzo controllato”** di P. ANGELUCCI, A. GALLIZIOLI e S. FORCINA, ne il fisco, 24/2024, pag.2257.

L'art. 18 dello schema di Decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri lo scorso 30 aprile <sup>(4)</sup> introduce alcune modifiche alla disciplina del TUIR in materia di conferimenti e in particolare nei seguenti ambiti: *i)* conferimenti di partecipazioni effettuati nell'esercizio dell'attività di impresa; *ii)* conferimenti di azienda; *iii)* conferimenti di partecipazioni di controllo e qualificate effettuate da soggetti non nell'esercizio dell'attività di impresa. Gli AA. analizzano in particolare le modifiche che lo schema intende apportare agli scambi di partecipazioni di controllo e qualificate di cui al comma 2 e *2-bis* dell'art. 177 del TUIR che disciplinano il regime cd. di realizzo controllato, estendendolo ai conferimenti di: *a)* partecipazioni di controllo e qualificate in società estere; *b)* partecipazioni che incrementano il controllo anche in assenza di obblighi legali o di vincoli statuari; *c)* partecipazioni “qualificate” in società partecipate anche da familiari del conferente; *d)* partecipazioni qualificate anche in presenza di partecipazioni indirettamente non qualificate.

Con riferimento alla prima modifica - estensione del regime di realizzo controllato alle partecipazioni in società estere - verrebbe esteso il regime di realizzo controllato anche ai conferimenti in società estere, indipendentemente dal fatto che la società partecipata sia residente in uno Stato appartenente all'UE o al di fuori di essa. È necessario però che la società estera conferita sia dotata di assemblea ordinaria. Tale estensione consentirebbe, da un lato, di superare i profili di incompatibilità nell'ambito del diritto comunitario e, dall'altro, di agevolare processi riorganizzativi in cui le partecipazioni in società non residenti detenute da persone fisiche residenti sono conferite a favore di una società residente.

Il secondo intervento consiste nella soppressione dal comma 2 dell'art. 177 del TUIR dell'inciso “*in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario*”, con la conseguenza che qualsiasi conferimento che porta ad incrementare la percentuale di controllo da parte della conferitaria potrebbe beneficiare del regime di realizzo controllato.

L'ulteriore intervento elimina il requisito della unipersonalità della società conferitaria, prevedendo che, nel caso in cui la conferitaria sia partecipata, oltre che dal conferente, anche da altri soggetti, l'applicabilità del regime di “realizzo controllato” è subordinata alla circostanza che questi ultimi siano familiari del conferente ai sensi dell'art. 5, comma 5, TUIR (e quindi il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado).

L'ultima significativa modifica che il Decreto intenderebbe apportare riguarda la verifica del requisito della qualificazione delle partecipazioni indirettamente conferite in società *holding*. Al riguardo, pur continuando a prevedere che nel caso di conferimenti di partecipazioni in società holding sia necessario verificare il superamento delle soglie di qualificazione rispetto a tutte le partecipazioni dirette e indirette, lo schema di D.Lgs.: *a)* fornisce una definizione di società holding, individuandola in quella generale recata dall'art. 162-*bis* del TUIR. In altri termini, la natura stessa di *holding* deve essere accertata ai sensi dell'art. 162-*bis* del TUIR, ossia a valori contabili e non a valori correnti; *b)* stabilisce che, in relazione alle partecipazioni indirette, solo quelle detenute tramite controllate anche esse qualificabili come *holding* sono rilevanti ai fini della verifica e, pertanto, in presenza di una società non rientrante nella definizione dell'art. 162-*bis* del TUIR, non è necessario valutare le

---

<sup>4</sup> Al momento di andare in stampa il Decreto non risulta ancora pubblicato.

partecipazioni da esse detenute; c) prevede un approccio semplificato per le società quotate in mercati regolamentati, considerandole in ogni caso come società non *holding*, con la conseguenza che una società quotata è da ritenersi sempre operativa e non è mai una *holding*; d) stabilisce che, ai fini dell'applicabilità del regime di realizzo controllato, è sufficiente che il superamento della soglia minima percentuale sia verificato per le partecipate che rappresentano più della metà del valore contabile delle partecipazioni oggetto di verifica. (WR)

**“Circolazione delle perdite e operazioni straordinarie: libera compensabilità all'interno dei gruppi, con qualche vincolo”** di G. BECCARI, L. MIELE, A. PICA, in La Gest. Straord. Impr. 2/2024, pag. 38.

L'art. 6 lett. e) n. 2) e n. 3) della L. n. 111/2023 reca i criteri direttivi per il riordino delle norme riguardanti il regime di compensazione delle perdite fiscali e la loro circolazione fra soggetti coinvolti in operazione straordinaria. In particolare, è prevista: i) una omogeneizzazione dei limiti e delle condizioni di compensazione delle perdite fiscali; ii) la modifica delle disposizioni riguardanti il riporto delle perdite nell'ambito delle operazioni straordinarie, senza penalizzare quelle conseguite a partire dall'ingresso dell'impresa nel gruppo societario; iii) la revisione del limite quantitativo (cd. *equity test*) rappresentato da un nuovo valore del patrimonio netto. Gli AA. analizzano i contenuti dello schema di Decreto legislativo approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 30 aprile scorso <sup>(5)</sup>.

La finalità alla base dei criteri direttivi previsti dalla legge delega è stata quella di uniformare i limiti e le condizioni di riporto delle perdite fiscali e degli altri *tax asset* (i.e. eccedenze di interessi passivi indeducibili ed eccedenze ACE) nell'ambito delle operazioni straordinarie, considerata la disomogeneità emergente dai diversi criteri previsti dall'art. 84 e dagli artt. 172 e 173 del TUIR, nonostante si tratti di norme aventi la medesima finalità. Con l'obiettivo di omogeneizzare, quindi, le diverse previsioni in materia, il Decreto è intervenuto sull'art. 84, comma 3, del TUIR, eliminando la condizione di “vitalità” consistente nella presenza di un numero minimo di dipendenti, condizione che non è invece presente negli artt. 172 e 173 del TUIR. Resta invariata, invece, l'applicazione della disposizione antielusiva relativa ad un mutamento nell'attività della società rispetto a quella da essa svolta nei periodi di imposta in cui sono state realizzate le perdite, condizione non necessaria ai fini dell'applicabilità dei limiti di cui agli artt. 172 e 173. Gli AA. sottolineano giustamente che si è trattato, quindi, solo di una omogeneizzazione parziale delle previsioni dell'art. 84 rispetto a quelle recate dagli artt. 172 e 173 del TUIR.

Le nuove disposizioni in materia di fusione (e scissione) previste dal Decreto prevedono anche il superamento del limite quantitativo al riporto delle perdite fiscali rappresentato dal patrimonio netto contabile della società dotata delle perdite stesse, stabilendo ora che le perdite fiscali delle società partecipanti ad una operazione di fusione/scissione siano riportabili in misura non superiore all'ammontare del valore economico del patrimonio netto, risultante da una relazione giurata di stima redatta da un soggetto terzo, della società che ha in dote le perdite. In estrema sintesi, la disapplicazione della norma antielusiva specifica di cui al nuovo art. 172, comma 7, del TUIR, da un lato, si basa su un indicatore più attendibile che corrisponde, appunto, al valore economico del patrimonio netto e, dall'altro, necessita dell'intervento di un soggetto terzo indipendente e qualificato. Per esigenze di semplificazione, in assenza di relazione giurata di stima, resta applicabile il limite del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale, di cui all'art. 2501-*quater*, codice civile, senza tener conto dei conferimenti/versamenti effettuati negli ultimi 24 mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa. Resta fermo il rispetto degli indici di vitalità economica (ammontare dei ricavi e costi del personale) sia con riferimento all'esercizio precedente a quello di efficacia della fusione sia relativamente al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio nel corso del quale la fusione ha efficacia e la data di efficacia della fusione.

Inoltre, lo schema di D.Lgs. stabilisce che in caso di retrodatazione degli effetti fiscali, le limitazioni previste al comma 7 trovino applicazione anche in relazione alla perdita che si sarebbe generata nel

---

<sup>5</sup> Al momento di andare in stampa il Decreto non risulta ancora pubblicato

periodo che intercorre tra l'inizio del periodo di imposta e la data di efficacia giuridica della fusione solo però per l'incorporata e non anche per l'incorporante come era previsto fino ad ora.

La modifica più sostanziale consiste sicuramente nella finalità di evitare penalizzazioni delle perdite conseguite a partire dall'ingresso dell'impresa nel gruppo societario, perché in tal caso non si verifica il fenomeno delle cd. bare fiscali che si intende contrastare. Gli AA. sottolineano che tramite il riconoscimento del gruppo societario quale entità economica autonoma viene riconosciuto il principio della libera compensabilità, senza limiti, delle perdite conseguite in periodi di imposta nei quali le società partecipanti alla fusione erano già parte dello stesso gruppo, non essendo consentita, per contro, la compenetrazione tra tali perdite e i redditi realizzati tra società successivamente acquisite dal gruppo per effetto di una fusione. Di fatto, viene esteso al gruppo aziendale quanto già previsto in caso di operazione straordinarie poste in essere tra società che hanno optato per il consolidato nazionale ex art. 117 e ss. del TUIR, e che, quindi, operano come "gruppo fiscale", nell'ipotesi di operazioni che non interrompono il consolidato e con riferimento alle perdite già maturate in costanza di regime.

Sotto il profilo della disciplina transitoria, il legislatore delegato ha stabilito una netta distinzione tra perdite conseguite ante riforme e perdite conseguite successivamente, scelta adottata anche per ridurre gli effetti negativi sul gettito erariale. Da un lato, il principio di libera compensabilità opera a partire dalle operazioni effettuate dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto, dall'altro, si è stabilito che le perdite conseguite fino al periodo d'imposta chiuso antecedentemente a detta data dovranno, in ogni caso, soggiacere alle condizioni e ai limiti dettati dalle previgenti disposizioni anche nel caso in cui le stesse siano state conseguite nell'ambito del gruppo. In altri termini, non troveranno applicazione le disposizioni di favore relative alla disciplina riguardante le operazioni realizzate tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo economico mentre risulteranno già applicabili le disposizioni relative al valore economico del patrimonio netto (e l'abrogazione del requisito del numero minimo di dipendenti ex art. 84 del TUIR). Inoltre, la mancata applicazione del comma 7-ter alle perdite conseguite fino al 2023 fa sì che queste non possono mai considerarsi omologate sia se hanno superato il vecchio test da art. 84 sia quello da artt. 172, 173 del TUIR.

In conclusione, gli AA. ritengono che l'intervento più significativo dello schema di Decreto sia rappresentato dalla previsione che consente la libera compensabilità delle perdite fiscali realizzate in un periodo di imposta in cui la società che ne è dotata faceva già parte dello stesso gruppo cui appartiene l'altra società partecipante all'operazione di riorganizzazione. Il nuovo scenario, che attribuisce rilevanza al gruppo societario quale unico soggetto economico, afferma un principio che anche dal punto di vista operativo consentirà una significativa semplificazione, e sicuramente una sostanziale riduzione degli interpelli disapplicativi di cui al comma 7 dell'art. 172 del TUIR che sono quindi destinati gradualmente ad esaurirsi. (WR)

**“Abusiva la scissione asimmetrica che ripristina le società ante fusione?”** di E. VIAL, ne II fisco 22/2024, pag. 2076

L'A. esamina le conclusioni dell'Agenzia delle Entrate rilasciate con la risposta ad interpello n. 84/2024 che ha ritenuto abusiva una scissione asimmetrica volta a separare tre soci, in considerazione del fatto che la società scindenda dava vita a tre beneficiarie che sostanzialmente esistevano anteriormente ad una fusione.

L'operazione, in concreto, non era volta a separare dei compendi patrimoniali sociali, ma semplicemente a sostituire una cessione di quote con una fusione ed una scissione asimmetrica.

La risposta, pertanto, affronta un caso nuovo e, quindi, non mette in discussione la legittimità delle scissioni asimmetriche volte a separare i soci.

Dopo aver illustrato nel dettaglio la situazione di partenza e riesaminato un caso per certi versi simile a quello oggetto di analisi affrontato dall'Agenzia qualche anno addietro, l'A. è del parere che siano ancora valide le conclusioni dell'Agenzia e cioè che la scissione asimmetrica presenta profili di abuso quando assume una valenza assegnatoria ma non quando è semplicemente volta alla divisione dei soci.

Mentre l'analisi condotta porta a ritenere che l'operazione prospettata possa legittimamente essere considerata abusiva, le possibili argomentazioni a difesa del contribuente vengono ritenute un po' deboli.

L'aspetto più problematico è sicuramente rappresentato dal fatto che la soluzione della cessione di quote in luogo del mix fusione/scissione sarebbe stata sicuramente più lineare ed immediata.

E comunque l'A. nelle conclusioni ribadisce come l'intervento di prassi non metta in alcun modo in discussione le precedenti risposte dell'Agenzia volte a legittimare le scissioni asimmetriche destinate a superare la compagine sociale.

Il problema del caso affrontato dalla risposta sta nel fatto che la scissione non è la sola operazione realizzata. La stessa, infatti, è preceduta da una fusione. (EM)

**“Regolamentata la fiscalità della scissione mediante scorporo”** di E. VIAL, ne Il fisco 21/2024, pag. 1947

Nell'articolo viene illustrato il regime fiscale della scissione mediante scorporo che è stato regolamentato dall'art. 17 della bozza del Decreto Legislativo per la riforma fiscale, aggiungendo i commi da 15-*ter* a 15-*quinquies* all'art. 173 TUIR.

Viene confermata espressamente la neutralità fiscale di questa particolare tipologia di scissione.

Nell'esclusione dell'applicabilità del comma 10 dell'art. 173 TUIR, - secondo cui nelle operazioni di scissione le perdite fiscali sono riportabili nei limiti del patrimonio netto e previo superamento del test di vitalità - il legislatore non ha fatto altro che recepire l'orientamento espresso dall'Agenzia nella circolare n. 31/22 che ha chiarito che la norma limitante il riporto delle perdite torni applicabile solamente nei casi in cui sia possibile una compensazione intersoggettiva delle perdite stesse.

Il test di vitalità e del patrimonio netto, in ipotesi di scissione, trova applicazione solo in presenza di una società beneficiaria preesistente all'operazione di scissione stessa.

Quindi, anche nelle scissioni mediante scorporo le perdite fiscali dovranno essere in parte attribuite alla società beneficiaria in quanto le stesse rappresentano una posizione soggettiva che deve essere attribuita in proporzione al patrimonio contabile rimasto o assegnato.

Un problema dibattuto e ora risolto attiene alla ripartizione del costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni.

In linea generale, nella scissione tradizionale, il costo fiscalmente riconosciuto di ciascun socio viene ripartito tra la società scissa e la società beneficiaria di modo che la somma dei costi fiscalmente riconosciuti nella scissa e nella beneficiaria risulti pari al costo fiscale del socio nella società scindenda.

L'Agenzia delle entrate in un primo momento ha precisato che la ripartizione doveva avvenire in proporzione ai patrimoni contabili rimasti alla scissa o assegnati alla beneficiaria. Successivamente ha invece ritenuto che la ripartizione dovesse avvenire in proporzione ai patrimoni economici.

Mutuare questo principio alla scissione mediante scorporo avrebbe creato non poche complicazioni ed allora la questione è stata risolta dalla nuova lett. a) del comma 15-*ter* dell'art. 173 TUIR, secondo cui, “la società scissa assume, quale valore delle partecipazioni ricevute, un importo pari alla differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto delle attività e quello delle passività soggetto a scorporo, anche se non configurano un'azienda, rilevato alla data di efficacia della scissione ai sensi dell'art. 2506 c.c.”.

Nessuna menzione viene fatta al costo fiscalmente riconosciuto in capo al socio della scissa.

La conclusione naturale è che lo stesso debba rimanere immutato.

Come era ragionevole attendersi, la società beneficiaria subentra sul costo fiscalmente riconosciuto dei beni ad essa trasferiti. Si tratta di una naturale conseguenza del regime di neutralità fiscale cui è soggetta l'operazione.

Molto interessante è anche l'ulteriore previsione secondo cui “ai fini del computo del periodo di possesso delle partecipazioni ricevute dalla società scissa si tiene conto anche del periodo di possesso delle attività e passività oggetto di scorporo”.

In sostanza, analogamente a quanto avviene nel caso di conferimento di azienda, il periodo di detenzione in capo alla scissa dei beni trasferiti alla beneficiaria, viene trasfuso come *holding period* della partecipazione ottenuta a seguito della scissione.

Nella scissione mediante scorporo trova applicazione il comma 4 del citato art.173, in quanto espressamente richiamato dal nuovo comma 15-*ter*.



Pertanto, anche in questa scissione le posizioni soggettive dovranno essere ripartite in proporzione ai valori dei patrimoni contabili rimasti e trasferiti.

Il problema che l'A. evidenzia è legato al fatto che, nella scissione mediante scorporo, il patrimonio della scissa non diminuisce in quanto, a fronte dei trasferimenti di elementi dell'attivo e del passivo, il valore contabile dei beni trasferiti viene rimpiazzato dalla partecipazione iscritta.

In sostanza, nel patrimonio della scissa non si tiene conto della partecipazione iscritta a seguito della scissione e, parimenti, non si tiene conto nemmeno delle variazioni intervenute negli ultimi periodi.

Il legislatore inoltre stabilisce che "tra le posizioni soggettive da ripartire con il criterio proporzionale di cui al comma 4 non sono ricompresi i crediti di imposta e le eccedenze d'imposta a credito della società scissa "

Si tratta di una previsione che mira sostanzialmente a superare l'irragionevole presa di posizione assunta dall'Agenzia con la risposta n. 368/2023 che aveva affermato che il credito IRAP della scissa doveva qualificarsi come posizione soggettiva da doversi ripartire quindi tra scissa e beneficiaria ai sensi dell'art. 173, comma 4, citato.

L'A. affronta una questione ampiamente dibattuta anche in dottrina che riguarda la natura delle riserve attribuite alla beneficiaria o rimaste alla scissa.

In linea generale, nella scissione il patrimonio netto espunto dalla scissa equivale contabilmente al patrimonio netto assegnato alla beneficiaria.

Le riserve in sospensione di imposta devono essere attribuite in proporzione ai patrimoni contabili assegnati o rimasti, a meno che non siano specificamente connesse ad alcuni elementi dell'attivo, nel qual caso seguiranno il relativo elemento.

Nessuna previsione normativa invece per le riserve di utili e di capitali non in sospensione di imposta. In dottrina era stata avanzata l'idea che le riserve della beneficiaria dovessero assumere natura di riserve di capitale e che la società scissa conservasse le sue precedenti riserve, alla stregua di ciò che accade in ipotesi di conferimento di beni.

Questa impostazione è stata accolta dalla lettera f) del comma 1 dell'art. 17 della bozza di Decreto. Il legislatore ha infatti previsto che a seguito della scissione:

- le riserve iscritte nel bilancio dell'ultimo esercizio della società scissa prima della data di efficacia della scissione mantengono il loro regime fiscale;
- al patrimonio netto delle società beneficiarie, rilevato al momento della loro costituzione, si applica il regime fiscale del capitale e delle riserve di cui all'art. 47, comma 5.

Un caso molto interessante è disciplinato dalla lettera g).

Si tratta dell'ipotesi della scissione mediante scorporo implementata da una società non residente ed avente ad oggetto una stabile organizzazione italiana, che viene assegnata ad una società residente che deve essere di nuova costituzione.

Nel caso in cui la società estera invece di conferire la stabile organizzazione, la scinda a favore di una partecipata neo costituita si potrebbe porre il problema della destinazione della partecipazione a finalità estranee all'attività di impresa.

Se non che la questione è stata esplicitamente risolta da legislatore stabilendo che "l'assegnazione alla scissa delle partecipazioni nella beneficiaria non comporta alcuna tassazione, a prescindere dal mantenimento in Italia di una stabile organizzazione della società scissa nel cui patrimonio sono comprese tali partecipazioni".

Ciò sta a significare che se viene scisso un ramo di stabile, la partecipazione rimane inserita nella sfera di impresa e l'operazione di scissione è pacificamente neutra.

Tuttavia, se viene scissa l'intera stabile organizzazione, per cui la partecipazione non potrà più essere iscritta nella sfera d'impresa, non potrà essere operata alcuna tassazione, nemmeno l'*exit tax*.

Viene da ultimo presa in considerazione la previsione di cui al comma 15-*quater*, che stabilisce che in caso di scissione mediante scorporo a favore di una beneficiaria esistente, torni applicabile la norma relativa alle limitazioni relative al riporto delle perdite fiscali, previsione che appare però, in prima battuta, priva di senso, in quanto trattasi di una fattispecie già espressamente esclusa dall'art. 2506.1 c.c.. Il legislatore delegato, ragionevolmente, ha voluto tenere conto della massima n. 209/2023 del Consiglio Notarile di Milano, secondo cui la scissione mediante scorporo può essere realizzata anche a favore di beneficiarie già esistenti. (EM)

## Prassi Amministrativa

### **Conferimento di partecipazioni detenute in nuda e piena proprietà in una *newco holding* unipersonale – Applicabilità del regime di realizzo controllato**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 maggio 2024, n. 116, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

Un soggetto effettua un unico conferimento di partecipazioni detenute in nuda e piena proprietà in una *newco holding* unipersonale. L'Agenzia conferma che alla fattispecie è applicabile il regime di realizzo controllato di cui all'art. 177, comma 2-*bis*, del TUIR, in quanto tale conferimento complessivamente integra le soglie di qualificazione di cui alla lett. a) della norma citata.

La *ratio* della disposizione che introduce questo regime è quella di favorire la conversione di partecipazioni qualificate detenute direttamente in partecipazioni detenute indirettamente (attraverso una *holding* partecipata dal conferente).

## IVA

### Dottrina

**“La scissione mediante scorporo e l'imposta sul valore aggiunto”** di G. FRANSONI, in La Gest. Straord. Impr. 2/2024, pag. 60

Dopo aver fornito il quadro regolamentare precedente all'introduzione della disciplina della scissione mediante scorporo di cui all'art. 2506.1 c.c., l'A. individua quale parte dell'attuale disciplina della scissione deve ritenersi sicuramente applicabile sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto, allo scorporo.

In particolare, l'A. si chiede se il regime di esclusione dal campo di applicazione dell'imposta riservato alla scissione, tanto che abbia ad oggetto singoli beni, quanto ove abbia ad oggetto aziende o complessi aziendali, sia estensibile anche allo scorporo.

Assodato che lo scorporo di una azienda o di un complesso aziendale rientra nell'esclusione, l'A. si chiede se la medesima esclusione opera anche rispetto agli scorpori aventi ad oggetto singoli beni. Il tema non consente di pervenire a soluzioni univoche.

La circostanza che l'art. 2, comma 3, lett. f), DPR 633/72 – secondo il quale le scissioni unitamente alle fusioni sono sempre escluse dal campo di applicazione dell'IVA, indipendentemente se abbiano ad oggetto aziende ovvero singoli beni, è irrilevante al fine di stabilire se tale regime si applichi anche allo scorporo.

Il problema potrebbe essere risolto avendo riguardo alla *ratio* di tale esclusione.

Ma, da questo punto di vista, appare impossibile far leva sulla *ratio* originaria della disposizione, posto che quella *ratio* ha perso completamente il suo fondamento essendo venuto meno il regime di imposizione nell'ambito dell'imposta di registro delle operazioni contemplate dall'art. 2 citato che richiedeva l'applicazione di una regola di alternatività fra IVA e imposta di registro che, come noto, implica l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa relativamente alle operazioni soggette a imposta sul valore aggiunto.

L'A. ritiene che non si possa affermare con certezza che lo scorporo di un singolo bene o di una porzione del patrimonio che non configura una universalità parziale di beni non sia ricompreso nel perimetro delle operazioni escluse di cui al citato art. 2.

Vi sono però molti elementi che legittimano dubbi e questo emerge con maggiore evidenza se si considera che l'Agenzia recentemente ha ritenuto di giustificare l'esclusione delle scissioni dal campo di applicazione dell'imposta con l'argomento impiegato per individuare la *ratio* delle operazioni aventi ad oggetto aziende o rami d'azienda, ossia sulla base di elementi che non ricorrerebbero nel caso dello scorporo avente ad oggetto singoli beni.

Dando per scontato che l'universalità totale di beni sia nozione coincidente con quella di azienda, risulta essenziale stabilire cos'è un'universalità parziale di beni (che implica l'esclusione) e cosa non lo è.

Mentre nella Direttiva 2006/112/CE è assente una precisa nozione di universalità totale o parziale di beni, la giurisprudenza unionale, anche tenuto conto degli importanti contributi offerti dalla dottrina, si è invece attestata su una nozione più aperta rispetto a quella del codice civile., dando rilevanza al complesso di rapporti giuridici, quindi anche a dei meri rapporti contrattuali, che nel loro insieme possono risultare sufficienti allo svolgimento dell'attività.

Questo, secondo l'A, sembrerebbe poter indicare che una universalità parziale di beni potrebbe avere un perimetro meno ampio di quello proprio di un ramo di azienda, rilevando in sé, la sua mera sufficienza allo svolgimento di una attività in modo del tutto indipendente dal fatto di rappresentare un'articolazione dell'azienda da cui è distaccata. (EM)

### **Prassi Amministrativa**

#### **IVA – Liquidazione IVA di gruppo – Divieto di attribuzione del credito IVA pregresso riversato in sede di definizione delle liti pendenti**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 maggio 2024, n. 111, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

Come noto, la procedura dell'IVA di gruppo consente alle società, legate da rapporti di controllo ed in possesso di specifici requisiti, di procedere alla liquidazione periodica dell'IVA in maniera unitaria, mediante compensazione dei debiti e dei crediti risultanti dalle liquidazioni di tutte le società partecipanti e da queste trasferiti al gruppo.

Nell'ambito di tale procedura vige, dal 2008, il divieto di attribuzione del credito di imposta pregresso. Pertanto, da tale data vanno tenuti separati gli importi di credito IVA maturati antecedentemente all'ingresso di una società nella procedura di liquidazione IVA di gruppo da quelli realizzati successivamente al suo ingresso.

Il credito della partecipante, quindi, resta nella disponibilità del soggetto in capo al quale si è formato e potrà essere utilizzato in compensazione nel modello F24 ovvero richiesto a rimborso, al ricorrere dei presupposti di legge. Questo principio vale anche per l'eventuale credito IVA pregresso derivante dal riversamento del tributo in sede di definizione delle liti pendenti.

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Giustizia UE**

#### **IVA – Nozione di stabile organizzazione – Idoneità, in termini di mezzi umani e tecnici, a ricevere e utilizzare i servizi per le proprie esigenze – Servizi prestati da altra società appartenente al Gruppo**

Corte di Giust. UE 13 giugno 2024, causa n. C-533/22 nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

Non si può ritenere che una società disponga di una stabile organizzazione in uno Stato membro per il solo fatto che in tale Stato essa riceva servizi da un'altra società appartenente al medesimo gruppo o perché i due soggetti sono legati tra loro da un contratto di prestazioni di servizi.

Per l'esistenza di una stabile organizzazione, occorre, inoltre, che i mezzi umani e tecnici di cui la società dispone nello Stato membro siano distinti da quelli mediante i quali le vengono forniti i suddetti servizi.

Secondo la Corte di Giustizia, la circostanza che due soggetti, giuridicamente indipendenti, appartengano ad un medesimo gruppo, non può integrare di per sé stessa l'esistenza di una stabile organizzazione della società beneficiaria delle prestazioni di servizi fornite dalla seconda società

## Corte di Cassazione

### **IVA – SGR – Fondo comune di investimento – Debito IVA – SGR non risponde**

Cass., sez. trib. 12 giugno 2024, n. 16285, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

In caso di estinzione di un fondo comune di investimento, non si può configurare una diretta responsabilità della società di gestione del risparmio (SGR), che ha amministrato tale fondo, con riferimento al mancato pagamento dell'IVA.

Pertanto, la SGR non risponde con il proprio patrimonio, in via sussidiaria o solidale, degli eventuali debito IVA che gravano sul fondo comune estinto.

## **REGISTRO (Imposta di)**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Registro (imposta di) – Agevolazioni – Cessione di immobili a favore di ETS**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 giugno 2024, n. 135, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che le agevolazioni, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, per i trasferimenti di immobili a favore di ETS trovano applicazione, anche al contratto di vendita a rate con riserva della proprietà, essendo equiparato ad una normale vendita.

In tal caso, i 5 anni durante i quali l'ente deve utilizzare i beni acquistati per scopi istituzionali decorrono dalla data della stipula dell'atto di compravendita con patto di riservato dominio e non dal momento del trasferimento (che si realizza con il pagamento dell'ultima rata di prezzo).

### **Giurisprudenza**

## Corte di Cassazione

#### **Registro (imposta di) – Transazione – Distinzione tra transazione novativa e conservativa**

Cass., sez. trib. 27 maggio 2024, n. 14772, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

La Cassazione, con la sentenza, ha fornito indicazioni sulla distinzione tra transazione novativa e transazione conservativa ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.

La natura novativa assume rilievo essenziale, perché, in presenza di novazione, il principio di alternatività IVA/Registro non opera, in quanto le precedenti obbligazioni già soggette a IVA risultano estinte e sostituite da nuove obbligazioni non soggette a IVA.

La Suprema Corte precisa che si ha transazione novativa quando viene "creato un nuovo rapporto contrattuale che si sostituisce integralmente al precedente, determinandone l'estinzione". La natura novativa implica una incompatibilità tra il rapporto preesistente e quello che deriva dall'accordo transattivo, per cui le "nuove" obbligazioni assunte dalle parti risultano "oggettivamente diverse da quelle preesistenti".

L'efficacia novativa non riguarda singole obbligazioni, bensì l'intera vicenda contrattuale: la transazione, infatti, è un contratto la cui causa è la composizione della lite (presente o futura) "a cui consegue la costituzione di nuovi rapporti contrattuali in sostituzione dei pregressi". Rispetto alla transazione semplice, la transazione novativa si prefigge l'obiettivo ulteriore di estinguere e sostituire il precedente rapporto esistente tra le parti.

**Registro (imposta di) – Conferimento immobili in società con sede in un altro stato UE – Rileva il luogo di svolgimenti dell'attività direttiva e gestoria.**

Cass., sez. trib. 24 giugno 2024, n. 17289, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

Ai fini dell'imposta di registro, nel caso in cui vengono conferiti ad una società con sede in Lussemburgo immobili ubicati in Italia, rileva il luogo di svolgimento dell'attività direttiva e gestoria non l'ubicazione dei beni.

### Dottrina

ALBANO G., "Riallineamento dei valori da operazioni straordinarie: stop ai regimi speciali con incremento dell'imposta sostitutiva" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>Pag. 10</b>
ANGELUCCI P., GALLIZIOLI A., FORCINA S., "Conferimenti di partecipazioni societarie secondo il regime del "realizzo controllato" <b>(OPERAZIONI STRAORDINARIE)</b>	<b>"16</b>
BECCARI G., MIELE L., PICA A., "Circolazione delle perdite e operazioni straordinarie: libera compensabilità all'interno dei gruppi, con qualche vincolo" <b>(OPERAZIONI STRAORDINARIE)</b>	<b>"17</b>
FASOLA M., ""Inesistenza" e "non spettanza" dei crediti di imposta: i nodi irrisolti dietro alla pronuncia delle Sezioni Unite" <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>"4</b>
FERRANTI G., "Perdite su crediti: la Corte di Cassazione detta la linea" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>"12</b>
FRANSONI G., "La scissione mediante scorporo e l'imposta sul valore aggiunto" <b>(IVA)</b>	<b>"21</b>
IOANNONE I. e GRO D., "Contributi agevolati ad enti no profit: rileva la causa liberale" <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	<b>"6</b>
LIBURDI D., SIRONI M., "Nuova opportunità di affrancamento delle riserve in sospensione di imposta" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>"12</b>
LOVECCHIO L., "Individuazione in due tempi degli atti ai quali estendere l'operatività dell'accertamento esecutivo" <b>(RISCOSSIONE)</b>	<b>"15</b>
STURLA M., "Contributi a forma di previdenza complementare per familiari a carico e lavoratori di prima occupazione" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>"13</b>
VIAL E., "Abusiva la scissione asimmetrica che ripristina le società <i>ante</i> fusione?" <b>(OPERAZIONI STRAORDINARIE)</b>	<b>"18</b>
VIAL E., ""Regolamentata la fiscalità della scissione mediante scorporo" <b>(OPERAZIONI STRAORDINARIE)</b>	<b>"19</b>

### Prassi Amministrativa

Circ. Agenzia delle entrate 2 maggio 2024, n. 9/E <b>(DICHIARAZIONE DEI REDDITI)</b>	<b>"9</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2024, n. 101 <b>(REDDITI DIVERSI)</b>	<b>"15</b>

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 maggio 2024, n. 104 <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>Pag. 9</b>
Circ. Agenzia delle entrate 15 maggio 2024, n. 11/E <b>(AMNISTIA E CONDONO)</b>	“8
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 16 maggio 2024, n. 105 <b>(FONDI PENSIONE)</b>	“9
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 maggio 2024, n. 111 <b>(IVA)</b>	“22
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 maggio 2024, n. 116 <b>(OPERAZIONI STRAORDINARIE)</b>	“20
Circ. Agenzia delle entrate 31 maggio 2024, n. 12/E <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“5
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 giugno 2024, n. 124 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“14
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 giugno 2024, n. 125 <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (in genere))</b>	“5
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 6 giugno 2024, n. 130 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“14
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 giugno 2024, n. 135 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	“23
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 giugno 2024, n. 138 <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	“7
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 giugno 2024, n. 142 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“13

### Giurisprudenza

Corte di Giust. UE 25 aprile 2024, ausa n. C-276/22 <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (in genere))</b>	“6
Corte di Giust. Trib. I Milano, 6 maggio 2024, n. 1938//3/24 <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	“7
Corte di Giust. UE 13 giugno 2024, causa n. C-533/22 <b>(IVA)</b>	“22
Cass., sez. trib. 27 maggio 2024, n. 14772 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	“23
Cass., sez. trib. 28 maggio 2024, n. 14925 <b>(IRES)</b>	“10
Cass., sez. trib. 12 giugno 2024, n. 16285 <b>(IVA)</b>	“23
Cass., sez. trib. 24 giugno 2024, n. 17289 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	“24

Cass., sez. trib. 25 giugno 2024, n. 17433  
**(IRES)**

**Pag. 10**

Cass. sez. trib. 27 giugno 2024, n. 17747  
**(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)**

**“15**