



**Osservatorio Tributario n. 6/2023
Novembre – Dicembre 2023**

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

<i>In evidenza</i>	
	<p>“Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale”</p> <p>Decreto-legislativo 27 dicembre 2023, n. 209</p>
	<p>“Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2024 e bilancio pluriennale per il triennio 2024-2026”</p> <p>Legge 30 dicembre 2023, n. 213</p>
	<p>“Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi”</p> <p>Decreto Legislativo 30 dicembre 2023, n. 216</p>
CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Corti di Giustizia Tributaria	<p>Contenzioso tributario – Corti di Giustizia Tributarie – Annullamento parziale in autotutela - Impugnabilità</p> <p>Cass., sez. trib. 22 marzo 2023, n. 8226</p>
ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC	<p>“CFC: opzioni semplificate per la verifica dei presupposti e il calcolo dell’imposta”</p> <p>G. ROLLE, ne II fisco 46/2023</p>
IRES	<p>Fusione e consolidato fiscale – Retrodatazione fiscale in ipotesi di fusione transfrontaliera per incorporazione di una società italiana da parte della controllante diretta francese e continuazione del consolidato fiscale con la stabile organizzazione della società estera incorporante</p> <p>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 29 dicembre 2023, n. 486</p>
REDDITI DI CAPITALE	<p>“La qualificazione fiscale degli strumenti finanziari partecipativi”</p> <p>G. ESCALAR in Corr. Trib. 1/2024</p>
OPERAZIONI STRAORDINARIE	<p>“Conferimento di partecipazioni: realizzo “controllato” anche se la minusvalenza non si deduce”</p> <p>G.M. COMMITTERI ne II fisco 1/2024</p>

PROVVEDIMENTI EMANATI E PUBBLICATI IN G.U. DAL 1° NOVEMBRE AL 31 DICEMBRE 2023

Legge 15 dicembre 2023, n. 191	Pag.1
Decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209	“1
Legge 30 dicembre 2023, n. 213	“2
Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216	“4
Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219	“5
Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220	“6
Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221	“6

STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

“Una visione d’insieme delle modifiche allo Statuto dei diritti del Contribuente: i principi generali”, di G. MELIS.	“8
---	----

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Accertamento – Recupero crediti inesistenti o non spettanti - Differenze Cass., SS.UU. 11 dicembre 2023 n. 34419	“8
--	----

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

<i>Superbonus</i> – Acquisto di credito di imposta da <i>bonus</i> fiscali – Rilevanza reddituale derivante dal differenziale tra credito di imposta spettante e costo d’acquisto Risp. Interpello Agenzia delle entrate 30 novembre 2023, n. 472.	“8
--	----

Agevolazioni – Regime impatriati – Non è necessario collegamento tra rientro e inizio dell’attività Corte di Giust. Trib. 10 luglio 2023, n. 2587/10/23.	“9
--	----

Agevolazioni – Regime degli impatriati – Prolungamento della durata per i cd. “vecchi impatriati” – mancata iscrizione AIRE - Ammissibilità Corte di Giust. Trib. I Milano 6 novembre 2023, n. 3889/7/23.	“9
---	----

AMNISTIA E CONDONO

Condoni e sanatorie – Ravvedimento speciale – Ambito di applicazione – Interpretazione autentica dell’art. 1, commi 174 e 176 della legge 29 dicembre 2022, n. 197 – Chiarimenti Ris. Agenzia delle entrate 6 dicembre 2023, n. 67/E.	“9
---	----

Condoni e sanatorie – Compensazione dei crediti trasferiti al Gruppo – Liquidazione IVA di Gruppo – Ravvedimento speciale Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 dicembre 2023, n. 475.	“10
--	-----

CONTENZIOSO TRIBUTAIO – Corti di Giustizia Tributarie

Contenzioso tributario – Corti di Giustizia Tributarie – Annullamento parziale in autotutela - Impugnabilità
Cass., sez. trib. 22 marzo 2023, n. 8226 **Pag.10**

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

“*Pillar Two e Globe Rules: Analisi della subject to tax rule (STTR)*”, di **S. PESIRI** **“10**

“CFC: opzioni semplificate per la verifica dei presupposti e il calcolo dell’imposta”, di **G. ROLLE** **“11**

IRES

“L’imposta straordinaria sugli *extra* profitti delle banche si adegua al parere della BCE” di **R. PARISOTTO**. **“13**

Fusione e consolidato fiscale – Retrodatazione fiscale in ipotesi di fusione transfrontaliera per incorporazione di una società italiana da parte della controllante diretta francese e continuazione del consolidato fiscale con la stabile organizzazione della società estera incorporante
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 29 dicembre 2023, n. 486. **“14**

REDDITI DI CAPITALE

“La qualificazione fiscale degli strumenti finanziari partecipativi”, di **G. ESCALAR.** **“15**

REDDITI DI IMPRESA

“Regime dei dividendi in entrata: questioni di (in)compatibilità con il diritto UE”, di **D.A. ROSSETTI e F. NICOLOSI.** **“15**

“La Cassazione estende il regime PEX alle società UE sulla base del diritto comunitario”, di **C. VALZ, L. LA PIETRA e G. GINEVRA.** **“16**

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Tassabile in capo al dipendente il rimborso delle spese di ricerca per le auto aziendali elettriche?”, di **G. GUARNIERO.** **“16**

“Il punto (interrogativo) sulla fiscalità internazionale del *remote working*”, di **G. MARIANETTI e C. CENCETTI.** **“17**

“Salve le retribuzioni convenzionali nel caso di trasferte in Italia: gli impatti sulla *Global Mobility*” di **G. MARIANETTI e S. VINCENZI.** **“18**

Redditi di lavoro dipendente – Credito per le imposte pagate all’estero – Imposte estere dei frontalieri - Detraibilità
Corte di Giust. Trib. II Emilia-Romagna 10 ottobre 2023, n. 944/12/23 **“19**

REDDITI DIVERSI

Redditi diversi – Plusvalenze derivanti dalla cessione di quote di OICR immobiliari italiani - Esenzione
Ris. Agenzia delle entrate 22 dicembre 2023, n. 76/E. Pag.19

OPERAZIONI STRAORDINARIE

“Il riporto delle perdite nella fusione tra consolidanti: effetti e possibili evoluzioni alla luce della legge delega”, di **G. CARBONE**. “20

“Conferimento di partecipazioni: realizzo “controllato” anche se la minusvalenza non si deduce”, di **G.M. COMMITTERI**. “20

IVA

“Operazioni straordinarie e Gruppo IVA: gli impatti sul regime di tassazione di Gruppo”, di **A. FOGLIA** e **F. CAPOGROSSI**. “21

IVA – Accordo transattivo di rinuncia all’azione – imponibilità
Interpello Agenzia delle entrate, DRE Lombardia n. 904-91/2023. “21

IVA – Attività di membro del Consiglio di amministrazione di una SPA – Attività economica esercitata in modo indipendente – Rilevanza ai fini IVA
Corte di Giust. UE 21 dicembre 2023, n. C-288/22. “22

VARIE

“Per le cripto-attività una disciplina criptica e anche un po' critica”, di **D. DEOTTO**. “22

“Tassazione delle cripto-attività ieri e oggi” di **M. PIAZZA**. “23

Imposta sostitutiva sulla rivalutazione del fondo per il trattamento di fine rapporto – Versamento a titolo di acconto.
Ris. Agenzia delle entrate 7 dicembre 2023, n. 68/E. “23

Legislazione

Legge 15 dicembre 2023, n. 191: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 18 ottobre 2023, n. 145, recante misure urgenti in materia economica e fiscale, in favore degli enti territoriali, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili” (in G.U. 16 dicembre 2023, n. 293)

Nella conversione in legge del decreto-legge 18 ottobre 2023 n. 145 sono state introdotte significative modifiche.

È stata modificata la disciplina dei prestiti concessi dal datore di lavoro ai dipendenti (art. 3, commi 3-*bis* e 3-*ter*). Intervenendo sull'art. 51, comma 4, lett. b) del TUIR è stata modificata la modalità di calcolo dei fringe benefit sotto forma di prestiti ai dipendenti. Sulla base della nuova disposizione, in caso di concessione di prestiti si assume il 50% della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di riferimento vigente alla data di scadenza di ciascuna rata o per i prestiti a tasso fisso, la data di concessione del prestito (non più quindi al TUR al 31 dicembre di ciascun anno) e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sugli stessi.

La modifica si applica a decorrere dal 2023, data di entrata in vigore della legge di conversione.

Il neo introdotto art. 4-*bis* ha rimesso in termini i contribuenti aderenti alla rottamazione *quater* (art. 1 commi 231 e seguenti della L. 197/2022) con riferimento ai versamenti in scadenza il 31 ottobre e il 30 novembre 2023 i quali si considerano tempestivi ove effettuati entro il 18 dicembre 2023. La modifica consente di considerare tempestivi, purché effettuati entro tale data, sia il versamento delle somme dovute in una unica soluzione, sia il versamento della seconda rata in scadenza il 30 novembre 2023.

In riferimento ai Piani individuali di Risparmio (art. 8, *quinquies*) viene rimossa la regola secondo cui ciascuna persona fisica può essere titolare di uno solo PIR Ordinario (la medesima modifica era stata operata per i PIR Alternativi dalla L. 234/2021). Diventa così possibile per lo stesso investitore detenere più di un PIR Ordinario, a condizione però che essi siano tutti intrattenuti con lo stesso intermediario o la medesima compagnia di assicurazione (la medesima condizione non è invece richiesta per i PIR Alternativi). Restano tuttavia fermi i limiti di investimento (40 mila euro annuali e 200 mila per tutta la durata dei piani) da riferire complessivamente ai PIR Ordinari detenuti nonché confermato in via normativa il principio per cui i PIR, sia Ordinari che Alternativi, non possono avere più di un titolare. Mancando una specifica decorrenza, la modifica è in vigore dal giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta della Legge di conversione.

Decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209: “Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale” (in G.U. 28 dicembre 2023, n. 301)

Le principali novità contenute nel Decreto riguardano:

- i nuovi criteri di determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli altri enti;
- la semplificazione del criterio di calcolo della tassazione effettiva delle società controllate estere (CFC) di cui all'art. 167 TUIR;
- le modifiche al regime degli impatriati e del rientro in Italia di imprese e professionisti;
- l'introduzione di un regime di imposizione minima dei gruppi multinazionali e nazionali di imprese (cd. *Global minimum tax*).

Con riguardo alla residenza fiscale delle società e degli enti, il Decreto (art. 2) – attraverso la riformulazione dell'art. 73, TUIR – rivede i criteri di collegamento da utilizzare a partire dal 1° gennaio 2024 per adeguarli a quelli presenti nelle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni o maggiormente utilizzati da altri Paesi. In base alla novella normativa, si considerano residenti in Italia le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno nel territorio dello Stato la “sede legale” o la “sede di direzione effettiva” o la “gestione ordinaria in via principale”. Rispetto ai parametri sinora previsti resta quindi invariato il riferimento alla sede legale mentre vengono abbandonati quelli della “sede dell'amministrazione” e dell'“oggetto principale”, sostituiti dalla “sede di direzione effettiva” e della “gestione ordinaria”. Tali nuovi criteri vengono peraltro direttamente definiti nel nuovo articolato, intendendosi (i) per “sede di direzione effettiva” la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche e (ii) per “gestione ordinaria” il continuo e coordinato compimento degli atti di gestione corrente riguardanti la società.

Con riguardo alla normativa delle società controllate estere (CFC) (art. 3) viene modificato l'art. 167 TUIR. Al riguardo il legislatore introduce un criterio semplificato di calcolo della tassazione effettiva delle entità estere. Tale criterio consente di utilizzare dati contabili del soggetto estero, in luogo dell'attuale calcolo analitico basato

su una serie di parametri definiti normativamente da confrontare con la tassazione che l'entità estera avrebbe avuto se fosse stata assoggettata ad imposizione in Italia (si ricorda che in base ai criteri di calcolo previsti da TUIR, ante Decreto, la qualifica di CFC si determina qualora la controllata abbia un livello di imposizione effettiva inferiore alla metà di quello che si sarebbe verificato laddove fosse stata residente in Italia). Più nello specifico, la tassazione effettiva estera è determinata come rapporto tra l'importo risultante dal bilancio d'esercizio delle imposte dovute, considerando anche le anticipate e differite, e l'utile ante imposte. La tassazione effettiva estera così determinata deve essere uguale o superiore al 15% per soddisfare i requisiti normativi in esame ed evitare, in assenza di esimenti, la tassazione per trasparenza dell'utile prodotto all'estero dall'entità non residente. Il calcolo semplificato dell'aliquota effettiva è possibile a condizione che il bilancio d'esercizio del soggetto controllato sia certificato da un revisore e che gli esiti di tale revisione siano utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato. I soggetti che non hanno un bilancio certificato devono continuare ed applicare il regime di calcolo analitico.

È stata riconosciuta ai contribuenti la facoltà di utilizzare il metodo analitico anche nel caso di non superamento del criterio semplificato. Il che evita l'effetto non voluto, che il mancato superamento del criterio semplificato comporti necessariamente ed automaticamente l'applicazione della tassazione per trasparenza della CFC.

Viene infine introdotta anche la possibilità alternativa di evitare qualsiasi verifica qualora la controllante opti per l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari al 15% dell'utile contabile netto dell'esercizio risultante a seguito dell'applicazione dei principi contabili utilizzati ai fini del bilancio consolidato senza tenere in considerazione le rettifiche di consolidamento, la svalutazione di attivi e gli accantonamenti a fondi rischi, al fine di evitare eventuali manovre elusive volte a ridurre la base imponibile. L'opzione ha durata triennale e riguarda tutte le controllate estere che realizzano la condizione di conseguire proventi formati per oltre un terzo dai c.d. "passive income", a prescindere dal rispettivo livello di tassazione effettiva.

L'art. 5 riformula il regime dei lavoratori impatriati, introducendo un limite annuo di reddito assoggettato alla tassazione agevolata del 50% (ridotta al 40% in determinati casi) e modificando le condizioni di accesso, in particolar modo per trasferimenti di lavoratori infragruppo. Il periodo minimo di permanenza in Italia nel nuovo regime è pari a 4 anni. Per un completo esame del regime di rinvia alla ns. Circolare informativa n. 1/2024.

L'art. 6 introduce un regime agevolato del tutto nuovo per le attività economiche "trasferite" in Italia prevedendo la detassazione del 50% dei redditi derivanti dall'esercizio di attività d'impresa e di arti e professioni in forma associata, svolte in un Paese extra UE e "impatriate" in Italia.

Gli artt. da 8 a 60 sono dedicati alla disciplina sulla tassazione minima globale dei gruppi multinazionali, che trova applicazione dagli esercizi che decorrono a partire dal 31 dicembre 2023.

L'art. 61 infine, contiene disposizioni in materia di documentazione dei disallineamenti da ibridi, la cui attuazione è demandata ad un apposito DM.

Legge 30 dicembre 2023 n. 213: "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2024 e bilancio pluriennale per il triennio 2024-2026" (in S.O. n. 40 alla G.U. 30 dicembre 2023, n. 303)

Di seguito si illustrano le principali disposizioni di carattere tributario

Misure per il welfare aziendale – Innalzamento del limite per *fringe benefits* (art. 1, commi 16 e 17)

Per il solo 2024, viene innalzato da 258,27 euro a 1.000 euro il limite del valore dei beni ceduti e dei servizi prestati (*fringe benefits*) dal datore di lavoro ai lavoratori dipendenti e ai possessori di redditi assimilati che non concorrono a formare redditi di lavoro dipendente. Tale limite è ulteriormente elevato a 2.000 euro per i dipendenti con figli fiscalmente a carico che autocertificheranno al datore la sussistenza delle condizioni previste. Entro i suddetti limiti non concorrono a formare il reddito anche le somme eventualmente erogate o rimborsate ai medesimi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, delle spese per l'affitto della prima casa ovvero per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa.

Premi di produttività – Riduzione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva (art. 1, comma 18)

È riproposta anche per il 2024, la riduzione dal 10% al 5% dell'aliquota dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali applicabile alle erogazioni in denaro di premi di risultato legati ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione, da parte delle imprese del settore privato e dei professionisti, a favore dei lavoratori dipendenti con un reddito non superiore a 80 mila euro nell'anno precedente.

L'agevolazione si applica sull'ammontare del premio non eccedente i 3 mila euro.

Differimento parziale della deduzione 2024 e 2026 delle svalutazioni su crediti pregresse (art. 1, comma da 49 a 51)

A seguito delle modifiche che, dal periodo di imposta 2015, hanno reso integralmente deducibili nell'esercizio le svalutazioni e le rettifiche di valore dei crediti verso clientela delle banche e delle assicurazioni, è stato introdotto anche un regime transitorio che ha riscadenzato temporalmente e quantitativamente il recupero

fiscali delle svalutazioni effettuate negli anni precedenti ma non ancora dedotte in base alle disposizioni vigenti tempo per tempo (c.d. “svalutazioni pregresse”, deducibili in diciottesimi, noni, quinti, etc. a seconda dei casi). La disciplina delle suddette “svalutazioni pregresse” è stata nel tempo oggetto di vari interventi normativi (l’ultimo nel 2022) che ne hanno rimodulato, diluendolo, il riassorbimento, entro il periodo di imposta 2026.

Per esigenze di gettito, la Legge di Bilancio 2024 interviene di nuovo sulla materia per differire – in quote costanti – al 2027 e 2028 la deduzione fiscale dell’1% della quota di competenza del 2024 e del 3% della quota di competenza 2026.

In tal modo, e per l’effetto, si riduce dal 18% al 17% del complessivo importo delle svalutazioni pregresse, la deduzione usufruibile nel 2024 e dal 7,7% al 4,7% quella per il 2026. Resta invariata la deduzione di competenza 2025 (11%) mentre si determina nel 2% la deduzione da effettuare per ciascuna delle annualità 2027 e 2028.

Sono ste inoltre previste disposizioni specifiche per la determinazione degli acconti dei periodi di imposta interessati con lo scopo di far operare le nuove disposizioni già in sede di acconto per il 2024 e 2026 e solo in sede di saldo per il 2027 e 2028.

Rideterminazione del valore di acquisto delle partecipazioni quotate e non quotate (art. 1, commi 52 e 53)

La legge di Bilancio ripropone la facoltà di rideterminare il costo o valore di acquisto dei terreni (sia edificabili che agricoli) e delle partecipazioni, adeguandolo al relativo valore normale.

La rideterminazione è consentita relativamente a terreni e partecipazioni (quotate e non) posseduti al 1° gennaio 2024 al di fuori del regime di impresa ed opera dietro pagamento di un’imposta sostitutiva del 16%. L’imposta sostitutiva deve essere versata entro il 30 giugno 2024, con facoltà di rateizzazione in massimo 3 quote annuali di pari importo, a decorrere dalla medesima data (in caso di rateizzazione, sulle rate successive alla prima, è prevista l’applicazione di un tasso di interesse del 3%).

Per le partecipazioni non quotate e i terreni il valore normale deve essere asseverato da apposita perizia di stima, redatta e giurata entro la predetta data del 30 giugno 2024. Per le partecipazioni quotate rileva il valore normale determinato ai sensi dell’art. 9, comma 4, lett. a) TUIR (media aritmetica dei prezzi rilevati nell’ultimo mese) con riferimento al mese di dicembre 2023.

Al contrario dello scorso anno, non è previsto anche l’affrancamento dei redditi rivenienti da investimenti in OICR e dai contratti assicurativi.

Ritenuta sui c.d. “bonifici edilizi” (art. 1, comma 88)

A decorrere dal 1° marzo 2024, viene innalzata dall’8% al 11% la ritenuta d’acconto che grava sui beneficiari dei bonifici disposti dai contribuenti per usufruire della deducibilità o detraibilità delle spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di risparmio energetico (incluso il “superbonus”, c.d. bonifici edilizi). La ritenuta viene applicata dalle banche e da Poste Italiane S.p.A. al momento dell’accredito al beneficiario della somma bonificata.

Ritenute sulle provvigioni assicurative (art. 1, commi 89 e 90)

A partire dal 1° aprile 2024 viene meno il regime di esenzione da ritenute (v. art. 25-bis, comma 5 DPR 600/73) di cui godono le commissioni e provvigioni pagate dalle imprese assicurative per le prestazioni loro rese dagli agenti, mediatori e intermediari in genere (incluse le banche) per il collocamento dei prodotti assicurativi. Essendo applicata “per cassa”, la ritenuta trova ingresso sui pagamenti effettuati dal 1° aprile 2024, anche per provvigioni maturate anteriormente. La ritenuta è a titolo di acconto delle imposte sui redditi ed è applicata con aliquota del primo scaglione di reddito (23%) sulla base imponibile costituita dal 50% delle provvigioni (ridotta al 20% se i percipienti dichiarano al committente che si avvalgono di dipendenti in via continuativa).

Capital gain – Plusvalenze da cessione di metalli preziosi (art. 1, comma 92, lett. c)

Per la determinazione della plusvalenza delle cessioni di metalli preziosi nei casi di mancanza della documentazione del costo di acquisto, a partire dal 1° gennaio 2024, la plusvalenza sarà costituita dall’intero corrispettivo di cessione anziché dalla sola quota forfettaria del 25% sinora stabilita.

Divieto di compensazione nel mod. F24 e versamento unitario (art. 1, commi da 94 a 98)

A partire dal 1° luglio 2024 viene preclusa la possibilità di utilizzare la compensazione tramite modello F24 ai contribuenti che hanno (i) iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori oppure (ii) accertamenti esecutivi affidati all’agente della riscossione di importo complessivamente superiore a centomila euro, per i quali siano scaduti i termini di pagamento e gli importi siano ancora dovuti, o non siano stati accordati provvedimenti di sospensione. Il divieto di compensazione cessa a seguito della completa rimozione delle violazioni contestate.

Vengono infine modificate anche le disposizioni relative al pagamento della delega F24 estendendo l’obbligo di utilizzare solo i servizi di pagamento messi a disposizione dall’Agenzia delle entrate (venendo pertanto meno l’utilizzo dei canali di *home banking*) anche:

- nei casi di compensazioni nel mod. F24 con saldo a debito (per i soggetti non titolari di partita IVA tale obbligo è sinora previsto per le compensazioni con saldo zero);
- alle compensazioni di crediti per contributi e premi verso INPS e INAIL (finora escluse dall’obbligo).

Infine, i crediti contributivi verso INPS divengono compensabili solo a partire dal 15° giorno successivo alla presentazione della dichiarazione retributiva mensile (Uniemens) mentre i crediti verso l'INAIL a partire dal momento in cui risultano registrati negli archivi dell'Ente.

PEX dei soggetti non residenti (art. 1, comma 59, lett. a)

Viene estesa l'applicazione della Pex (art. 87 del TUIR) – *participation exemption* - ossia la normativa che dispone la parziale esenzione fiscale delle plusvalenze in presenza di specifiche condizioni – anche alle plusvalenze dei cedenti non residenti.

La legge di bilancio introduce il comma 2-*bis* nell'art.68 TUIR che disciplina la determinazione dei redditi diversi. Destinatari della norma sono le società e gli enti commerciali non residenti nel territorio dello Stato e privi di stabile organizzazione nel medesimo territorio, purché siano residenti in uno Stato appartenente all'Unione europea o allo Spazio economico europeo che consente un adeguato scambio di informazioni e soggetti ad un'imposta sul reddito delle società nello Stato di residenza. Per detti soggetti, le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate (di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 67 del TUIR), aventi i requisiti di cui alle lett. a), b), c) e d) del comma 1 dell'art. 87 del TUIR, per il 5% del loro ammontare, sono sommate algebricamente alla corrispondente quota delle relative minusvalenze. Se le minusvalenze sono superiori alle plusvalenze l'eccedenza è riportata in deduzione, fino a concorrenza del 5% dell'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate.

Decreto legislativo 30 dicembre 2023 n. 216: “Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi” (in G.U. 30 dicembre 2023, n. 303)

Le principali novità contenute nel Decreto riguardano:

- la riduzione, per l'anno 2024, da 4 a 3 degli scaglioni dell'IRPEF (0-28.000, 28.000-50.000, oltre 50.000 euro) a cui si applicano le relative aliquote, rispettivamente, del 23%, 35% e 43% (art. 11 del TUIR);
- la previsione di una diminuzione, per l'anno 2024, delle detrazioni (pari a 260 euro) per taluni oneri per i titolari di un reddito complessivo superiore a 50.000 euro;
- il differimento di alcuni termini per consentire l'adeguamento della fiscalità locale alla nuova articolazione dell'IRPEF, in vigore dal 1° gennaio 2024. Si prevede il differimento al 15 aprile 2024 del termine per modificare gli scaglioni e le aliquote delle addizionali regionali IRPEF applicabili per il periodo d'imposta 2024, nonché del termine per approvare le delibere comunali per modificare gli scaglioni e le aliquote delle addizionali comunali IRPEF per il periodo di imposta 2024;
- per l'anno 2024, la detrazione prevista dall'art. 13, comma 1, lett. a), primo periodo per i redditi di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati, in caso di reddito complessivo non superiore a 15.000 mila euro, è innalzata a 1.995 euro rispetto all'importo di 1.880 euro previsto per l'anno 2023;
- in conseguenza alla modifica di cui al punto precedente, si prevede che le somme erogate a titolo di trattamento integrativo siano riconosciute a favore dei contribuenti con reddito complessivo non superiore a 15.000 euro, a condizione che l'imposta lorda sia superiore all'importo della detrazione spettante ai sensi dell'art. 13 TUIR, diminuita dell'importo di 75 euro rapportato al periodo di lavoro nell'anno;
- nella determinazione degli acconti dovuti per i periodi di imposta 2024 e 2025 si deve assumere, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni relative alla riduzione delle aliquote da 4 a 3 e all'innalzamento delle detrazioni.

Maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni - Nelle more della completa revisione delle agevolazioni fiscali alle imprese, l'art. 4 introduce una maggiorazione del 20% per la deduzione del costo del lavoro relativo alle assunzioni a tempo indeterminato nel caso si sia verificato un incremento occupazionale netto. La maggiorazione – che può arrivare fino al 30% nel caso di particolari categorie di lavoratori svantaggiati – è per il momento temporanea, in quanto riconosciuta solo per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (e quindi per il solo anno 2024 per i soggetti solari). Essa, inoltre, è valevole per la determinazione del reddito ed ha perciò riguardo all'ambito delle imposte sui redditi (IRES e IRPEF) e non anche all'IRAP.

Dal punto di vista soggettivo, la misura riguarda i titolari di reddito d'impresa (società commerciali di capitali e di persone, imprenditori individuali, etc.) nonché i lavoratori autonomi esercenti arti e professioni. Con riferimento al primo ambito (quello dei titolari di reddito d'impresa), l'applicazione dell'agevolazione presuppone che l'impresa sia in condizioni di normale operatività (restandone perciò escluse quelle che versano in situazioni di liquidazione volontaria, giudiziale oppure che abbiano fatto ricorso ad istituti di

risoluzione della crisi di impresa di natura liquidatoria previsti dal codice della crisi d'impresa) e che abbia svolto la sua attività per almeno trecentosessantacinque giorni nel 2023.

Dal punto di vista oggettivo rileva l'incremento occupazionale che nel 2024 si verifica nel numero dei dipendenti a tempo indeterminato rispetto al numero dei dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel precedente anno 2023. Tale incremento deve essere poi nettato delle diminuzioni – sempre relative ai rapporti a tempo indeterminato - che si verificano nelle società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile.

Nessun beneficio viene comunque riconosciuto qualora alla fine del periodo di imposta 2024 il numero complessivo dei lavoratori dipendenti (sia a tempo indeterminato che determinato) risulti inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel precedente periodo di imposta 2023 (tale previsione ha lo scopo di premiare un incremento effettivo della base occupazionale e di evitare che il beneficio si estenda a chi stabilizza, anche mediante cessazione e nuova assunzione, rapporti a tempo determinato in rapporti a tempo indeterminato).

In relazione al *quantum* dell'agevolazione, il costo dell'incremento occupazionale da considerare è costituito dal minore importo tra il costo effettivo dei nuovi assunti e l'incremento complessivo del costo del personale che si verifica nel 2024 rispetto al 2023 come risultante dal conto economico ai sensi dell'articolo 2425, primo comma lettera B) numero 9) del codice civile. Per i soggetti che non redigono il conto economico secondo gli schemi del codice civile (quali i soggetti IAS adopter, gli intermediari finanziari e le imprese di assicurazione) dovrà aversi riguardo alle corrispondenti voci di costo ovvero, come chiarito nella Relazione illustrativa, alle componenti del costo del personale che sarebbero confluite nella voce di cui alla lettera B), numero 9) nel caso di adozione dello schema codicistico.

Infine, per motivi di cassa, disposizioni specifiche si occupano di neutralizzare gli effetti dell'agevolazione sulla determinazione degli acconti d'imposta. Si prevede infatti che per il 2024 non se ne debba tenere conto per il calcolo dell'acconto su base previsionale mentre per il 2025 sarà l'acconto su base storica a dovere essere rideterminato senza considerare il beneficio usufruito.

Abrogazione dell'ACE – A decorre dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (quindi dal 2024 per i soggetti con l'esercizio coincidente con l'anno solare), l'art. 5 dispone l'abrogazione dell'agevolazione ACE, restando comunque fermo il diritto all'utilizzo delle eccedenze ACE pregresse fino al loro esaurimento.

Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219: "Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente" (in G.U. 3 gennaio 2024, n. 2)

In attuazione della legge delega per la Riforma fiscale (legge 111/2023) viene emanato il Decreto legislativo contenente disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente. Tra le novità si segnalano:

- l'introduzione dell'autotutela obbligatoria e di quella facoltativa che si differenziano a seconda della manifesta o meno illegittimità dell'atto o dell'imposizione. L'errore è manifesto (autotutela obbligatoria) nei casi di errore di persona, di calcolo, errore sull'individuazione del tributo, errore materiale del contribuente e facilmente riconoscibile dall'ente impositore, come anche errore sul presupposto dell'imposta e derivante dalla mancata considerazione di pagamenti eseguiti, ed infine nei casi di mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza. Da questa distinzione deriva anche il corrispondente obbligo o facoltà dell'Amministrazione finanziaria di adozione del provvedimento di annullamento (totale o parziale) dell'atto o della rinuncia all'imposizione, anche in pendenza di giudizio salvo il caso in cui sussista già una sentenza passata in giudicato per evitare contrasti fra annullamento dell'atto e sentenza di merito favorevole al Fisco. Nelle ipotesi di atti divenuti definitivi per mancata impugnazione l'autotutela potrà intervenire entro un anno dalla definitività dell'atto illegittimo. Negli altri casi, in cui si ha una generica illegittimità o infondatezza della pretesa tributaria, il potere di autotutela è discrezionale e l'autotutela è ammessa anche in pendenza di giudizio e non è previsto un limite temporale, neppure in caso di definitività dell'atto, entro cui lo stesso potere possa essere esercitato;
- le modifiche alla disciplina delle istanze di interpello. Viene prevista la razionalizzazione dell'interpello attraverso misure volte a limitarne e scoraggiarne l'utilizzo con possibilità di richiedere il versamento di un contributo, da graduare in relazione a diversi fattori, quali la tipologia di contribuente o il valore della questione oggetto dell'istanza. In tale ambito si collocano le disposizioni tese alla razionalizzazione dell'istituto dell'interpello e alla riduzione dei casi di ricorso allo stesso. Si individuano così le seguenti tipologie di interpello: a) interpello interpretativo, b) interpello qualificatorio, c) interpello antiabuso, d) interpello disapplicativo, e) interpello probatorio, riservato solo ai soggetti aderenti al regime di adempimento collaborativo nell'ambito della specifica figura dell'interpello a questi dedicato (cd. interpello abbreviato), f) interpello ex art. 24-bis del TUIR (regime neo-residenti). Per la proposizione dell'interpello, viene prevista la corresponsione di un contributo la

cui misura, da graduare in funzione della tipologia del contribuente, del valore della rilevanza e della particolare complessità della questione rappresentata nell'istanza, è demandata ad un prossimo provvedimento del Ministro dell'economia e delle finanze.

Il termine di risposta alle istanze di interpello è fissato per tutte le tipologie a 90 giorni, ferma la facoltà per l'amministrazione finanziaria di chiedere documentazione integrativa. È disposta la sospensione dei termini di risposta nel periodo compreso tra il 1° e il 31 agosto di ogni anno; inoltre, se i termini scadono di sabato o in un giorno festivo non lavorativo, gli stessi sono prorogati al primo giorno lavorativo successivo.

La risposta all'interpello è espressamente indicata come atto non impugnabile.

Per quanto utile, si osserva che il riferimento della Relazione illustrativa al fatto che l'interpello probatorio "è riservato ai soggetti aderenti al regime di adempimento collaborativo nell'ambito della specifica figura dell'interpello a questi dedicato (c.d. interpello abbreviato)", esplicita la circostanza che nell'ambito di tale regime resta fermo il minor termine di risposta (45 giorni) previsto dalla speciale normativa di riferimento (art. 6 del D. Lgs. n. 128/2015), che non ha subito modifiche a riguardo.

Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220: "Disposizioni in materia di contenzioso tributario" (in G.U. 3 gennaio 2024, n. 2)

In attuazione della legge delega per la Riforma fiscale viene emanato il Decreto legislativo contenente disposizioni in materia di contenzioso tributario. Tra gli aspetti di maggiore interesse si segnalano:

- l'abrogazione della fase di reclamo-mediazione, con effetto immediato;
- l'introduzione della possibilità di stipulare una conciliazione giudiziale in Cassazione applicabile ai giudizi instaurati dal 5 gennaio 2024;
- le modifiche in tema di procura al difensore abilitato, che può avvenire anche su carta (modalità analogica) e poi scansionata (copia per immagine) e che dovrà contenere la dichiarazione di conformità ai sensi dell'art. 22, comma 2, Dlgs 82/2005. La novità di applica a partire da ricorsi di primo e di secondo grado notificati successivamente al 1°settembre 2024.

Il Decreto entra in vigore dal 4 gennaio 2024 e le disposizioni si applicano ai giudizi instaurati in primo e secondo grado con ricorso notificato successivamente al 1°settembre 2024, salvo alcune specifiche disposizioni che si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5 gennaio 2024.

Decreto legislativo 30 dicembre 2023 n. 221: "Disposizioni in materia di adempimento collaborativo" (in G.U. 3 gennaio 2023 n. 2)

In attuazione della legge delega per la Riforma fiscale viene emanato il Decreto legislativo contenente disposizioni in materia di adempimento collaborativo che modificano la normativa dell'originario D.Lgs. n. 128/2015.

Le modifiche rendono maggiormente pregnante la circostanza che il sistema di rilevazione e gestione del rischio (Tax Control Framework; "TCF") debba essere integrato con il sistema di governance e controllo interno, ampliandone inoltre l'ambito anche ai rischi fiscali derivanti dai principi contabili applicati (art. 1, comma 1, lett. a.1).

In quest'ottica viene introdotto l'obbligo che il TCF debba essere certificato (art. 1, comma 1, lett. a.2), anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili. Secondo la Relazione illustrativa la certificazione - effettuata da avvocati, commercialisti ed esperti contabili indipendenti di qualificata esperienza - ha la funzione di attestare che il TCF sia affidabile e integrato con il sistema di controllo dell'informativa finanziaria contabile così da assicurare la solidità del dato contabile posto a base dell'obbligazione tributaria. Toccherà ad un regolamento a cura del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto col Ministro della Giustizia, sentiti i rispettivi ordini professionali, identificare le caratteristiche delle suddette professionalità certificatrici e ad un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate tracciare le linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e del suo aggiornamento.

Si evidenzia che l'obbligo di certificazione in esame non riguarda però i soggetti che alla data di entrata in vigore del decreto sono già ammessi al regime di adempimento collaborativo (art. 1, comma 3), considerato che il loro TCF è stato già validato direttamente dall'Agenzia delle Entrate all'atto dell'ammissione al regime.

Le novità introdotte rafforzano le situazioni di interlocuzione preventiva prevedendone l'obbligo anche nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria si accinga a dare una risposta negativa ad un interpello o ad una comunicazione di rischio (art. 1, comma 1, lett.c.2).

Il Decreto prevede l'azzeramento delle sanzioni amministrative per le violazioni relative a rischi fiscali comunicati – mediante interpello o una comunicazione di rischio – in modo tempestivo ed esauriente, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali di riferimento e sempre che il comportamento sia esattamente corrispondente a quello rappresentato nella comunicazione (art. 1, comma 1, lett. c.3).

Parallelamente e in modo analogo, per l'ambito penale tributario, si introduce una causa di non punibilità per i casi di dichiarazione infedele derivanti da violazioni che riguardano rischi di natura fiscale relativi agli elementi attivi comunicati in modo tempestivo ed esauriente – per mezzo di interpello o comunicazione di rischio – prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali (art. 1, comma 1, lett. c.4). Sulla base della formulazione letterale della norma, la causa di non punibilità in esame è limitata ai soli elementi attivi sottratti a imposizione e non è riconosciuta per violazioni dipendenti da rischi fiscali relativi ad elementi passivi.

Sempre in tema di potenziamento degli aspetti premiali del regime, l'adozione di un TCF certificato comporta la riduzione di due anni dei termini di accertamento in materia di imposte sui redditi ed IVA (art. 1 comma 1, lett. c.6) che passano perciò al 31 dicembre del terzo (anziché del quinto) anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Per i soggetti che già sono ammessi al regime di adempimento collaborativo (per i quali la certificazione non è richiesta) la riduzione in parola si applica a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2024 (art.1, comma 3).

Un ulteriore accorciamento di un anno è previsto per i soggetti che siano in possesso anche della certificazione tributaria prevista dall'art. 36 del D. Lgs. n. 241/1997 (c.d. visto "pesante").

Con norma di non immediata comprensione ed in modo inaspettato, per il fatto che nel regime di adempimento collaborativo il rapporto con i contribuenti è prerogativa esclusiva dell'Agenzia delle Entrate, il decreto prevede che la Guardia di finanza possa coordinarsi con l'Agenzia per l'esercizio dei poteri istruttori nei loro confronti (art. 1, comma 1, lett. d.1).

Si segnala che al fine di ampliare la platea di contribuenti ammissibili al regime (art. 1, comma 1, lett. d.2):

- viene progressivamente abbassata la soglia minima dei ricavi/volume d'affari richiesta per l'ammissione al regime, soglia che viene fissata a 750 milioni di euro a decorrere dal 2024, a 500 milioni dal 2026 e a 100 milioni dal 2028;
- anche al di sotto delle predette soglie, si consente l'accesso al regime a tutti i soggetti che fanno parte di un consolidato fiscale nazionale in cui almeno uno dei componenti è in possesso dei suddetti requisiti dimensionali ed a condizione che il gruppo adotti un TCF certificato.

Infine, per i soggetti che non possiedono i requisiti per accedere all'adempimento collaborativo è introdotta la possibilità di esercitare una opzione di durata biennale (rinnovabile tacitamente) per adottare comunque un TCF con le caratteristiche previste e cui sono comunque connessi benefici in termini di riduzione di sanzioni (art. 1, comma 1, lett. e.1).

STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Dottrina

“Una visione d’insieme delle modifiche allo Statuto dei diritti del Contribuente: i principi generali” di G. MELIS, ne Il fisco 47-48/2023, pag. 4464

Le modifiche ai principi generali dello Statuto dei diritti del contribuente contenute nello schema di Decreto Legislativo hanno una portata innovativa.

Esse comprendono l’ampliamento dei destinatari e delle norme costituzionali di riferimento, l’introduzione del divieto di analogia relativamente alla disciplina del presupposto e dei soggetti passivi, la definizione onnicomprensiva di tributo periodico, la introduzione della irretroattività delle presunzioni legali e la tutela rafforzata nell’affidamento nel caso di tributi unionali.

L’A. fornisce una visione di insieme dei principi generali riservando in un successivo intervento l’esame delle disposizioni relative alla fase attuativa del tributo. (EM)

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento – Recupero crediti inesistenti o non spettanti - Differenze

Cass., SS.UU. 11 dicembre 2023, n. 34419, nel sito web www.eutekne.it

La Cassazione ha individuato alcune fattispecie in cui il credito d’imposta indebitamente compensato è inesistente per carenza dei presupposti costitutivi.

Il credito non indicato in dichiarazione è inesistente, ma nella misura in cui sia la legge a prevederne l’indicazione a pena di decadenza.

In assenza di una legge che preveda l’indicazione a pena di decadenza si potrebbe rientrare nel concetto di “violazione delle modalità di utilizzo”.

La carenza dei presupposti costitutivi si verifica quando non vengono osservati gli obblighi di fare o di non fare per la compensazione del credito.

Ci sono i termini finali per la compensazione, sui quali la Cassazione effettua delle distinzioni.

Se il credito di imposta può essere esercitato solo entro un certo termine si è nell’inesistenza.

Invece se ci sono adempimenti procedurali, prima dei quali la compensazione è inibita o limiti quantitativi annui il credito è non spettante.

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Prassi Amministrativa

Superbonus – Acquisto di crediti d’imposta da *bonus* fiscali – Rilevanza reddituale derivante dal differenziale tra credito d’imposta spettante e costo d’acquisto

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 30 novembre 2023, n. 472, nel sito web www.agenziaentrate.it

Per le persone fisiche non titolari di reddito d'impresa e per le associazioni costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, l'Agenzia delle entrate ha sancito l'irrilevanza fiscale del differenziale tra le somme impiegate per acquisire il credito di imposta derivante da *bonus* edilizi e il valore nominale degli stessi che verrà utilizzato in compensazione, in considerazione del fatto che detto provento non rientra né tra i redditi di capitale, né tra i redditi di lavoro autonomo, né tra i redditi diversi.

Giurisprudenza

Corti di Giustizia Tributarie

Agevolazioni – Regime impatriati – Non è necessario collegamento tra rientro e inizio dell'attività.

Corte di Giust. Trib. 10 luglio 2023, n. 2587/10/23, nel sito web www.eutekne.it

La Corte di Giustizia ha affrontato il caso in cui la persona, trasferitasi in Italia a luglio 2019, ha iniziato l'attività lavorativa alle dipendenze di una società italiana a febbraio 2020.

I giudici valorizzano la circostanza per cui la norma non prescrive alcun periodo temporale minimo che debba intercorrere tra i due eventi, né richiede una disamina dei motivi soggettivi che avrebbero indotto il contribuente a rientrare in Italia.

La prassi dell'Agenzia delle entrate al contrario è solida nel richiedere, ai fini dell'accesso al regime degli impatriati, la sussistenza di un collegamento funzionale tra il rientro in Italia e l'inizio dell'attività lavorativa in tale Stato. Ciò, pur in assenza di previsioni normative in tal senso.

A una diversa conclusione è invece giunta la Corte di Giustizia, la prima giurisprudenza di merito, la quale ha ritenuto illegittimo il diniego dell'agevolazione basato sulla mancanza di un nesso causale tra il trasferimento e l'inizio dell'attività lavorativa.

Agevolazioni – Regimi degli impatriati – Prolungamento della durata per i cd “vecchi impatriati” – Mancata iscrizione AIRE - Ammissibilità

Corte di Giust. Trib. I Milano, 6 novembre 2023, n. 3889/7/23, nel sito web www.eutekne.it

La Corte di Giustizia Tributaria di Milano ha riconosciuto la possibilità, per i lavoratori rientrati dall'estero prima del 30.4.2019, di prorogare il regime impatriati anche senza il requisito dell'iscrizione all'AIRE.

I giudici di Milano hanno ritenuto non necessario il requisito in quanto adempimento meramente formale; la preclusione alla proroga in caso di omessa iscrizione determinerebbe quindi un'illegitima discriminazione tra lavoratori.

AMNISTIA E CONDONO

Prassi Amministrativa

Condoni e sanatorie – Ravvedimento speciale – Ambito di applicazione – Interpretazione autentica dell'art. 1, commi 174 e 176, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 - Chiarimenti

Ris. Agenzia delle entrate 6 dicembre 2023, n. 67/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

Il ravvedimento operoso speciale è ammesso per sanare la violazione di indebita compensazione di crediti non spettanti oppure inesistenti, ipotesi disciplinate dall'art. 13, comma 4 e 5, del D.lgs. 471/97.

Nel ravvedimento speciale rientrano le violazioni riguardanti le dichiarazioni “commesse relativamente al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d’imposta precedenti”. Nel caso dell’indebita compensazione, occorre sempre avere riguardo alla data in cui è stata commessa la violazione, sicché sono escluse dal ravvedimento speciale le indebite compensazioni effettuate dopo il 31 dicembre 2021, essendo a questi fini irrilevante il momento di presentazione della dichiarazione.

Occorre comunque che la dichiarazione sia stata presentata.

Le indebite compensazioni effettuate dopo il 31 dicembre 2021 2021 beneficiano quindi del ravvedimento ordinario ai sensi dell’art. 13 del D.lgs. 472/97.

Condoni e sanatorie – Compensazione dei crediti trasferiti al Gruppo – Liquidazione IVA di Gruppo – Ravvedimento speciale

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 dicembre 2023, n. 475, nel sito web www.agenziaentrate.it

La risposta ha chiarito che la sanzione prevista dall’art. 13, comma 6, del D.lgs. 471/97, sulla omessa/tardiva garanzia prestata dalla controllante per le compensazioni dei crediti di imposta, rientra nel ravvedimento speciale.

È quindi possibile pagare gli interessi legali, la sanzione ridotta a 1/18 presentando tardivamente la garanzia.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Corti di Giustizia Tributarie

Giurisprudenza

Contenzioso tributario – Corti di Giustizia Tributarie – Annullamento parziale in autotutela - Impugnabilità

Cass., sez. trib. 22 marzo 2023, n. 8226, nel sito web www.eutekne.it

La Suprema Corte stabilisce che, nel caso di mera riduzione quantitativa dell’originario credito erariale l’autoannullamento non comporta “nuova” imposizione, non si ha alcuna innovazione lesiva degli interessi del contribuente, sicché il provvedimento in autotutela non è autonomamente impugnabile, non essendo contemplato nell’elenco di cui all’art. 19, del D.lgs. 546/92.

Invece, nel caso di riduzione non disgiunta dalla ripresa a tassazione di altri profili impositivi mediante deduzione di presupposti e materie imponibili dapprima non rappresentati, il nuovo atto è impugnabile, per consentire al contribuente di contestare la nuova posizione assunta dall’ente impositore.

Per cui il nuovo atto notificato al contribuente, seppure ridotto, è considerato un nuovo avviso di accertamento, e ciò al pari dell’ipotesi dell’aumento.

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“*Pillar Two e Globe Rules: Analisi della subject to tax rule (STTR)*” di S. PESIRI, in Boll. Trib. 22/2023, pag. 1624.

Questo intervento analizza gli effetti della riforma a due pilastri e in particolare gli strumenti implementati a livello internazionale nell’ambito del *Pillar Two*. Come noto, il *Pillar Two* si basa oltre che sull’introduzione della global minimum tax su altre due regole: i) l’*Undertaxed Payment Rule*

(UTPR) e la *Subject to Tax Rule (STTR)*. L'A., che nel presente intervento si sofferma sugli aspetti della STTR, definisce brevemente la UTPR come un meccanismo di tassazione in virtù del quale si disconoscono i benefici fiscali eventualmente accordati ad una società allorché questa realizzi operazioni con un'impresa residente in uno degli Stati che non applicano l'IIR (*Income Inclusion Rule*).

La STTR è una "*treaty-based rule*", ossia una regola destinata ad essere inserita nei trattati bilaterali sottoscritti dai vari Stati, che copre nello specifico i pagamenti infragruppo di interessi, *royalties* e altre forme di reddito derivanti da transazioni effettuate tra soggetti appartenenti al medesimo gruppo ("*covered income*"). Questa regola trova applicazione allorché i redditi inerenti ai "*covered income*" siano assoggettati ad un'aliquota nominale inferiore al 9% nella giurisdizione di residenza: In tal caso, si consente alla "*source jurisdiction*", la cui potestà impositiva era stata limitata proprio in virtù di un trattato bilaterale, di tassare le somme non sufficientemente tassate con un'aliquota pari alla differenza tra il 9% (STTR) e quella applicata nello Stato di residenza. Per come è stata concepita anche la STTR è una sorta di *global minimum tax*, con differenti soglie e obiettivi rispetto alle altre regole previste dal *Pillar Two*, mirando ad evitare quei fittizi trasferimenti di ricchezza che, nel contesto delle imprese multinazionali, assumono spesso i connotati di artificiose operazioni infragruppo, a volte limitate dalla normativa sul TP e altre volte invece indecifrabili enigmi davanti ai quali anche le autorità fiscali si arrestano.

La STTR di fatto trova applicazione esclusivamente in relazione a quelli che vengono designati come "*covered income*" e soltanto qualora siano tassati con un "*adjusted nominal tax rate below 9%*"; inoltre è necessario che la potestà impositiva dello Stato della fonte sia stata limitata per effetto di trattati bilaterali, non potendo trovare, invece, applicazione in altre circostanze. In ogni caso la STTR garantisce al *source State* un vantaggio, ossia la facoltà - e non l'obbligo - di tassare il reddito lordo derivante dai *covered income* con un'imposta pari alla differenza tra la soglia minima stabilita dalla riforma e quella applicata nello Stato di residenza. Infine, va ricordata un'ulteriore limitazione al meccanismo descritto: la STTR non trova applicazione quando, in virtù di un paragrafo inserito nella Convenzione bilaterale, allo Stato della fonte sia consentito di tassare quei redditi con un'imposta pari a o superiore all'aliquota STTR. Per quanto riguarda il coordinamento con le regole GloBe, nel commentario l'OCSE afferma che l'applicazione delle STTR precederà quella delle GloBE, con la conseguenza che l'eventuale imposizione scontata in virtù dell'attivazione della STTR verrà computata nel calcolo delle "*adjusted covered taxes*" e dunque dell'effective tax rate scontato dal gruppo multinazionale.

In conclusione, l'A. sottolinea come la nuova era della fiscalità internazionale, più volte annunciata in ambito OCSE, non può e non deve riscontrarsi solo nell'*Income Inclusion Rule* (IIR) ma deve riferirsi anche alle altre due regole previste nell'ambito del *Pillar Two* e cioè l'UTPR e la STTR, che devono intendersi meccanismi dotati di vita propria, posti a salvaguardia della regola primaria che resta appunto rappresentato dall'IIR. L'A. intende precisare, cioè, che ognuna delle regole proposte nell'ambito della riforma ha in realtà una propria ragion d'essere così come risulta portatrice di obiettivi ben delineati e autonomi meccanismi di funzionamento. La stessa STTR, i cui tratti sono stati delineati nel presente intervento, può considerarsi elemento cardine del *Pillar Two*. Come detto, le regole della STTR e della *global minimum tax* sono accomunate dal medesimo intento anche se differiscono sotto alcuni aspetti fondamentali: *in primis*, la STTR non richiede il raggiungimento di particolari limiti quantitativi in relazione alle soglie di fatturato ma il "*triggering event*" è piuttosto ancorato alla tipologia di pagamento (requisito oggettivo) e alla relazione fra i soggetti (requisito soggettivo). I redditi che rientrano nel campo di applicazione sono poi connessi al mondo delle *royalties* e degli interessi, ricomprendendo tutti i pagamenti che hanno la medesima natura; al contrario la IIR ha come unico parametro di riferimento quello della tassazione effettivamente scontata in una certa giurisdizione, la quale non può essere inferiore al 15%, pena l'attivazione del meccanismo della *top-up tax*. Infine, diversa è la soglia minima da rispettare, che nel caso della STTR è fissata "solamente" al 15%. (WR)

"CFC: opzioni semplificate per la verifica dei presupposti e il calcolo dell'imposta" di G. ROLLE, ne Il fisco, 46/2023, pag.4375.

In questo intervento l'A. si sofferma su uno degli ambiti della riforma fiscale, contenuto nel decreto in materia di fiscalità internazionale, ed in particolare sulla disciplina delle società controllate estere (CFC). L'articolo fa riferimento allo schema di Decreto delegato, presentato alle Commissioni parlamentari, nella versione conosciuta all'epoca in cui è andato in stampa. Si precisa che lo schema di decreto legislativo (Atto del Governo n. 90), è stato approvato in via definitiva dal Consiglio dei Ministri il 19 dicembre 2023 e pubblicato sulla G.U. n. 301/2023 come D.lgs. n. 209/2023 ed è entrato in vigore il 29 dicembre 2023. Viene fin da subito chiarito che in ambito CFC l'intervento del legislatore delegato è articolato su tre ambiti che possono così riassumersi: *i)* introduzione di una modalità semplificata di verifica del presupposto del livello di tassazione effettiva; *ii)* presa in conto, ai fini del calcolo della tassazione effettiva, dell'eventuale "imposta minima nazionale equivalente"; *iii)* introduzione di una imposta sostitutiva sul reddito delle società controllate estere.

Calcolo semplificato del livello di imposizione effettiva

Viene introdotto accanto al criterio attuale, che assume ora un ruolo subordinato, un criterio semplificato per il calcolo del livello di imposizione effettiva. In estrema sintesi, il nuovo criterio prevede che il livello di tassazione effettiva venga determinato sulla base del rapporto tra la somma delle imposte correnti dovute risultanti dal bilancio di esercizio, considerando anche le imposte anticipate e differite, e l'utile ante imposte dell'esercizio risultante dal predetto bilancio ed il relativo presupposto di applicazione del regime CFC risulta integrato se detto rapporto risulti inferiore al 15%. L'applicazione del criterio semplificato è subordinata alla condizione che il bilancio del soggetto controllato estero sia oggetto di revisione e certificazione da parte di operatori professionali autorizzati nello Stato estero di localizzazione e che gli esiti di tale revisione siano utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato. Va da sé che i soggetti che non dispongono di bilanci certificati devono continuare ad applicare il solo regime di calcolo analitico. Per effetto di tali modifiche, quindi, da un lato si semplifica drasticamente il calcolo del livello effettivo di imposizione estero, in quanto si evitano tutte le rettifiche previste nel Provvedimento, dall'altro viene meno la necessità di determinare, ai fini del raffronto, l'imposta "virtuale" dovuta nell'ipotesi di residenza in Italia, in quanto l'aliquota effettiva estera viene confrontata semplicemente con la soglia del 15% fissata *ex lege*. Inoltre, il testo novellato dell'art. 167 prevede che i due criteri siano ad applicazione successiva e cioè il criterio ordinario entra in gioco solo in caso di mancato raggiungimento della soglia del 15% prevista dal criterio semplificato. Ciò significa che, se il soggetto controllato estero presenta un tax rate semplificato non inferiore al 15%, non sono richiesti ulteriori calcoli in capo al soggetto controllante italiano e la disciplina CFC non trova applicazione. L'A. sottolinea come la misura della soglia, le modalità di calcolo e il rapporto tra criterio semplificato ed ordinario evocano quelle previste nell'ambito del *Pillar Two*, in particolare quelle relative ai *Safe Harbour*, che prevedono, tra i fattori che determinano l'esclusione transitoria dall'applicazione delle *IIR (Income Inclusion Rule)* il *Simplified ETR*. La differenza tra questo livello di imposizione minima e quello previsto in ambito *Pillar Two* sta nel fatto che questo si applica per singolo soggetto controllato mentre in ambito *Globe* il calcolo opera a livello di giurisdizione (*Jurisdictional basis*). Inoltre, mentre nella disciplina italiana la fonte dei dati è il bilancio, in ambito OCSE è previsto che il calcolo delle informazioni venga effettuato sulla base del *CBCR*. Infine, la nuova disposizione domestica assume al numeratore le imposte di competenza iscritte *tout court* nel conto economico, nel senso che non sono previste modifiche, le linee guida OCSE impongono ai fini del *Pillar Two* di considerare le sole *covered taxes*, eliminando quelle stanziare a fronte di *utp (uncertain tax positions)*. È da valutare poi secondo l'A. l'applicabilità del nuovo calcolo semplificato anche in ordine all'individuazione dei regimi a fiscalità privilegiata (c.d."regimi *black*") rilevanti agli effetti della tassazione dei dividendi e della disciplina sulla *participation exemption*.

Coordinamento fra CFC e Pillar Two

Il nuovo comma 4-*bis* dell'art. 167, TUIR, prevede che, ai fini del calcolo del livello di imposizione effettiva, rileva anche l'imposta minima nazionale equivalente, così come definita nell'allegato A del Decreto di recepimento della Direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 14 dicembre 2022, dovuta dal soggetto controllato non residente. Siccome tale imposta minima nazionale equivalente è applicata su base giurisdizionale per tutte le società estere localizzate in un medesimo Stato, la disposizione in commento ne prevede l'allocazione alle singole società controllate, in proporzione al rispettivo ammontare dei profitti eccedenti rispetto al totale dei profitti eccedenti determinati nella giurisdizione.

Imposta sostitutiva sui redditi delle CFC

Con la riforma in commento viene introdotta l'opzione per l'alternativa applicazione di una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari al 15% dell'utile contabile netto dell'esercizio. L'opzione, per la quale è prevista una durata minima di tre esercizi, si applica con riferimento a tutte le controllate in capo alle quali si verifica il presupposto dell'attività svolta. In altri termini, l'imposta sostitutiva è dovuta, in caso di opzione, per tutte le controllate che esercitano attività incluse in quelle "geograficamente mobili" di cui all'articolo 167, comma 4, lett. b) del TUIR, a prescindere dal rispettivo livello d'imposizione effettiva. La base imponibile è rappresentata dall'utile lordo dell'imposta, rettificato in aumento delle svalutazioni e accantonamenti, stante, come chiarisce la Relazione, la loro natura di costi non monetari, per i quali è maggiore il rischio di eventuali manovre volte artatamente a ridurre la base imponibile. Gli AA., pur evidenziando come il nuovo regime opzionale rechi una evidente semplificazione, pongono all'attenzione dei lettori due interessanti osservazioni. *In primis*, il regime sostitutivo sembra condurre ad un onere fiscale superiore a quello previsto dal regime di tassazione separata previsto in assenza di opzione, ciò non tanto per il mancato riconoscimento del credito per le imposte estere (effetto in gran parte compensato dall'applicazione di una aliquota più bassa rispetto a quella ordinaria) ma in particolare per l'assenza di variazioni in diminuzione a fronte di proventi esclusi o esenti (tipicamente quelli derivanti da partecipazione). In altri termini, il regime sostitutivo non sembra essere di particolare interesse per le società controllate *holding*. In secondo luogo, l'A. ritiene che il quadro risultante dalle nuove disposizioni configuri, nel complesso, tre diversi criteri di calcolo del reddito di una controllata estera, ossia i due previsti dall'art. 167 comma 4, lett. a) del TUIR e quello che conduce alla determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva. Per i soggetti controllanti italiani che rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina del *Pillar Two* sono poi previsti ulteriori criteri ai fini del calcolo del reddito qualificato. Viene auspicata quindi una opportuna convergenza fra tali criteri. Infine, l'A. ritiene che anche per il regime CFC ordinario, non toccato dalla riforma, sia arrivato il momento di pensare all'introduzione di alcune semplificazioni di un sistema che appare eccessivamente complesso. (WR)

IRES

Dottrina

“L'imposta straordinaria sugli *extra* profitti delle banche si adegua al parere della BCE” di R. PARISOTTO, ne Il fisco 40/2023, pag. 3766

L'art. 26 del D.L. n. 104/2023 ha introdotto una imposta straordinaria calcolata sull'incremento del margine di interesse per l'anno 2023 a carico delle banche.

Nella conversione in Legge n.136/2023 la disposizione è stata rivista attraverso la correzione di alcuni aspetti critici del decreto, tenendo conto delle osservazioni formulate dalla BCE al riguardo.

L'A., dopo aver illustrato i punti salienti della disposizione contenuta nel D.L. citato, e riportato la posizione dell'ABI e della BCE al riguardo, si sofferma sulle modifiche introdotte in sede di conversione.

In particolare:

- la base di calcolo dell'imposta (aliquota 40%) è ora unica, vale a dire l'incremento del margine di interesse (voce 30 del conto economico) al 31 dicembre 2023, se anno solare, rispetto al 31 dicembre 2021, laddove superiore al 10%. In precedenza, occorre scegliere il maggiore incremento tra 2023/2021, piuttosto che tra 2023/2022. L'A. ritiene pacifica la circostanza che l'imposta sia dovuta sulla sola parte che eccede per almeno il 10% il margine dell'esercizio 2021;
- l'imposta ha un limite quantitativo fissato allo 0,26% dell'importo complessivo dell'esposizione al rischio, in luogo del precedente 0,1% dell'attivo, come rilevato al 31 dicembre 2022, se anno solare. Viene sottolineato come la scelta di una diversa base di riferimento sia stata giustificata dalla necessità di non fare gravare l'imposta straordinaria sugli investimenti in titoli aventi ai fini di vigilanza rischio nullo;

- anziché versare l'imposta (entro il sesto mese successivo alla chiusura dell'esercizio 2023), è consentito un accantonamento per un importo pari a 2,5 volte l'ammontare dell'imposta ad una riserva non distribuibile avente le caratteristiche per la computabilità negli elementi di capitale primario. La nuova norma prende dunque in considerazione anche situazioni caratterizzate da una perdita di esercizio. In tale caso la società – attraverso l'assemblea dei soci – potrà attingere dagli utili/riserve degli anni precedenti.

L'A. rileva come nulla viene detto invece a proposito di banche in fase di avvio laddove, pur in presenza di un incremento del margine di interesse, non vi sia utile né nell'esercizio 2023, né in esercizi precedenti, stante la fase di avvio delle attività. Peraltro, la medesima situazione si verifica per le filiali italiane di banche estere, avendo queste unicamente un fondo di dotazione, ma essendo sprovviste delle ordinarie delibere societarie. L'eventuale successiva distribuzione della anzidetta riserva comporta di dover versare l'imposta originariamente calcolata maggiorata degli interessi. In pratica, laddove la banca decidesse per la distribuzione, per l'A., da un lato si porrebbe il dubbio circa la possibile distribuzione di una sola quota piuttosto che l'intera riserva e, dall'altro, la conferma che gli interessi sono dovuti solo sull'imposta a prescindere dalla circostanza che la riserva sia stata creata in misura pari a 2,5 volte.

Considerato che la riserva è pari a 2,5 volte l'imposta, sarà necessario capire quale potrebbe essere l'imposta dovuta ed i relativi interessi laddove la riserva fosse distribuita solo in parte;

è fatto divieto di traslare l'onere dell'imposta sulla clientela.

Restano ferme l'indeducibilità dell'imposta, sia ai fini IRES che IRAP, così come l'applicabilità delle vigenti norme in materia di imposte dirette per ciò che concerne le fasi di accertamento, sanzioni, riscossione e contenzioso.

Nonostante le rilevanti modifiche il provvedimento necessiterebbe ancora di migliori definizioni.

In particolare, l'A. è dell'avviso che sia indispensabile una individuazione più puntuale circa:

- la determinazione della base imponibile ed in particolare sulla portata dell'espressione "ricompresi" riferita agli interessi di cui alla voce 30 del conto economico;
- la conferma circa la debenza dell'imposta sulla parte eccedente l'incremento del 10%;
- la possibilità o meno di effettuare versamenti parziali e di conseguenza minori accantonamenti;
- la documentazione dimostrativa dell'esposizione al rischio sul quale conteggiare il limite massimo;
- l'impatto di operazioni straordinarie poste in essere nei periodi di imposta interessati;
- le appropriate procedure/deliberazioni per la creazione della riserva non distribuibile pari a 2,5 volte l'imposta, ivi compreso il riscontro con gli enti di vigilanza a conferma della computabilità nel capitale primario di classe I;
- le modalità contabili di rappresentazione del potenziale onere fiscale a seguito della eventuale distribuzione della riserva;
- la possibilità di una distribuzione parziale della riserva e le eventuali modalità operative;
- l'applicazione dell'imposta per le start up in assenza di risultati economici positivi pregressi e parimenti per le filiali italiane di banche estere. (EM)

Prassi Amministrativa

Fusione e consolidato fiscale – Retrodatazione fiscale in ipotesi di fusione transfrontaliera per incorporazione di una società italiana da parte della controllante diretta francese e continuazione del consolidato fiscale con la stabile organizzazione della società estera incorporante

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 29 dicembre 2023, n. 486, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate ammette la continuazione del regime del consolidato fiscale nazionale in caso di fusione transfrontaliera con la quale la società italiana risulta incorporata dalla società francese estera al consolidato quando, a seguito dell'incorporazione, la società incorporante non

residente provvederà a costituire una stabile organizzazione in cui confluirà l'intero patrimonio della società italiana.

In merito alla possibilità di retrodatare gli effetti della fusione, si afferma che tale facoltà risulta ammissibile quando conforme ai principi contabili adottati per la redazione del bilancio d'esercizio.

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

“La qualificazione fiscale degli strumenti finanziari partecipativi” di G. ESCALAR, in Corr. Trib. 1/2024, pag. 68

L'A. non condivide la presa di posizione dell'Agenzia delle entrate, che in talune risposte ad interpellanti ha sostenuto che non sarebbero simili alle azioni ai sensi della lett. a) dell'art.44, comma 2, TUIR, gli strumenti finanziari partecipativi emessi da società residenti dietro un apporto di crediti a fondo perduto qualora attribuiscono anche il diritto a partecipare alla distribuzione del capitale o di riserve di capitale fino a concorrenza del loro valore nominale.

In particolare l'Agenzia ha ritenuto che il riconoscimento di tale diritto non consentirebbe di soddisfare la condizione che la relativa remunerazione sia totalmente costituita dalla partecipazione ai risultati economici degli emittenti per il fatto che i titolari di tali strumenti avrebbero avuto diritto a partecipare anche alla distribuzione di poste non rappresentate da utili, quali il capitale sociale o le riserve di capitale, e non avrebbero potuto ricevere la distribuzione di un importo superiore a quello del loro valore nominale.

L'A. dopo aver ricostruito la genesi e la ratio del citato articolo, giunge alla conclusione che gli SFP possono invece essere considerati simili alle azioni, anche se attribuiscono la partecipazione alle distribuzioni di capitale o di riserve di capitale, in quanto la partecipazione a tali distribuzioni non costituisce una remunerazione e tali strumenti possono assicurare una remunerazione variabile nel *quantum* oltre che nell'*an*.

Il diritto a partecipare alle distribuzioni di capitale attribuito ai titolari di SFP emessi a fronte di apporti di capitale a fondo perduto non può risultare configurabile come una remunerazione, poiché comporta il riconoscimento ai loro titolari del diritto di partecipare a tali distribuzioni in funzione restitutoria degli apporti eseguiti, analogamente a quanto avviene per i versamenti dei soci non imputati a capitale. (EM)

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Regime dei dividendi in entrata: questioni di (in)compatibilità con il diritto UE” di D.A. ROSSETTI e F. NICOLOSI, ne Il fisco 1/2024, pag. 9

Il regime dei dividendi distribuiti da soggetti UE è identico a quello dei dividendi di fonte interna, conseguentemente non è possibile rilevare a tal riguardo alcuna discriminazione all'interno dell'Unione Europea.

Sussiste invece una disparità di trattamento nel regime di tassazione dei dividendi *black* non UE (interamente tassabili) rispetto ai dividendi di fonte italiana (esclusi da imposizione per il 95%).

Il problema che si pone è se tale discriminazione, pur non riferibile ai soggetti UE, sia suscettibile di determinare una violazione del diritto unionale.

Il trattamento fiscale dei dividendi può ricadere sia nella sfera di applicazione dell'art 49 TFUE, riguardante la libertà di stabilimento, che in quella dell'art 63 TFUE, relativo alla libertà di circolazione dei capitali.

In astratto, entrambe le libertà possono rilevare ai fini dei dividendi.

La distinzione tra le due libertà rileva essenzialmente in quanto, la libertà di stabilimento è garantita solo ai soggetti UE, mentre la libertà di circolazione di capitali è garantita anche ai soggetti non UE. La disciplina italiana in tema di dividendi non presuppone alcuna soglia partecipativa minima.

Di conseguenza, eventuali discriminazioni nel trattamento dei non residenti sono tutelate dalla libertà di circolazione dei capitali e, conseguentemente, e possono essere fatte valere anche dai soggetti non UE.

È vero che, conformemente con quanto espresso dalla Corte di Giustizia Europea, il regime di tassazione integrale viene in parte disapplicato laddove il contribuente dimostri che il soggetto emittente non è una struttura artificiosa.

Pur tuttavia tale dimostrazione permette solo di ottenere un'esclusione da imposizione per il 50% dei dividendi ricevuti.

Con riferimento alla restante porzione di dividendi integralmente imponibili permane quindi una violazione del diritto unionale. (EM)

“La Cassazione estende il regime PEX alle società UE sulla base del diritto comunitario” di C. VALZ, L. LA PIETRA e G. GINEVRA, in Fisc. e comm. Int. 12/2023, pag. 18

La Suprema Corte di Cassazione con due recenti sentenze (la n. 21261 del 19 luglio 2023 e la n. 27267 del 25 settembre 2023) ha definitivamente sancito che la disparità di trattamento sofferta da società residenti nell'Unione Europea senza stabile organizzazione in Italia, alle quali è precluso il regime PEX, viola il diritto comunitario in quanto ingiustificatamente discriminatoria e pertanto in contrasto con il principio di libera circolazione dei capitali, stabilendo quindi che l'anzidetto regime agevolativo previsto dall'art. 87 TUIR debba essere esteso alle società residenti in Stati appartenenti all'Unione Europea senza stabile organizzazione in Italia.

Illustrati i fatti di causa e il percorso argomentativo seguito dai giudici di legittimità, gli AA. sottolineano l'importanza delle citate sentenze in quanto legittimano la presentazione di richieste di rimborso, ovvero confermano la legittimità di quelle già presentate, da parte di società estere residenti nell'Unione Europea relativamente alle maggiori imposte pagate in relazione alla realizzazione di plusvalenze che rispettano i requisiti PEX, perché in contrasto con il diritto comunitario e suggeriscono la necessità di una modifica della normativa italiana con l'obiettivo di rimuovere detta disparità di trattamento.

Anzi, per gli AA. detta modifica dovrebbe essere estesa anche in favore delle società residenti in Paesi extra-Ue che consentono un adeguato scambio di informazioni con l'Italia. (EM)

A tal riguardo si segnala che nella Legge di bilancio 2024 (art. 1, comma 59) è stata inserita una specifica disposizione normativa (che modifica l'art.68 TUIR) che estende l'applicabilità del regime Pex alle plusvalenze realizzate su partecipazioni qualificate in società italiane da parte di società ed enti commerciali residenti in uno Stato appartenente all'Unione Europea o allo Spazio economico europeo che consenta un adeguato scambio di informazioni.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Tassabile in capo al dipendente il rimborso delle spese di ricarica per le auto aziendali elettriche?” di G. GUARNIERO, ne Il fisco 44/2023, pag. 4151.

L'A. ha analizzato la risposta a interpello n. 421 25 agosto 2023 con cui l'Agenzia delle entrate ha ritenuto tassabile i rimborsi dell'energia elettrica riconosciuti al dipendente per la ricarica presso la propria abitazione, avvalendosi di colonnine e strumentazione messa a disposizione dalla stessa azienda, di autovettura concessa in uso promiscuo. Il consumo di energia, a parere dell'AdE, non

rientra tra i beni e servizi forniti dal datore di lavoro (c.d. “*fringe benefit*”), ma costituisce un rimborso di spese sostenuto dal lavoratore. Inoltre, le somme che il datore di lavoro corrisponde al lavoratore a titolo di rimborso spese costituiscono ordinariamente, per quest’ultimo, reddito di lavoro dipendente, ad eccezione delle spese rimborsate nell’esclusivo interesse del datore di lavoro, anticipate dal dipendente per snellezza operativa, quali ad esempio l’acquisto di beni strumentali di piccolo valore (es. carta della fotocopiatrice o della stampante, pile della calcolatrice, ecc.), e fatte salve specifiche deroghe previste dal medesimo art. 51, comma 5, del TUIR per il rimborso analitico delle spese per trasferte. La stessa AdE ha inoltre chiarito che al fine di stabilire l’importo da assoggettare a tassazione in capo al dipendente va invece valutata l’installazione delle infrastrutture (*wallbox*, colonnine di ricarica e contatore a defalco) effettuata presso l’abitazione del dipendente.

La soluzione a cui è giunta l’Amministrazione finanziaria non è condivisa dall’A. il quale evidenzia come tale posizione interpretativa potrebbe paradossalmente rischiare di costituire un ostacolo alla diffusione delle auto elettriche. (GR)

“Il punto (interrogativo) sulla fiscalità internazionale del *remote working*” di G. MARIANETTI e C. CENCETTI, ne Il fisco 40/2023, pag. 3782

Il breve articolo contiene una disamina della Circolare n. 25 E/2023 dell’Agenzia delle entrate, che, secondo l’A., non è altro che una sistematizzazione delle varie posizioni già espresse, senza un vero e proprio contenuto di novità.

L’A., dopo un punto sul quadro normativo di riferimento, illustra i chiarimenti offerti dall’Agenzia delle entrate.

In relazione alla normativa italiana sulla residenza, l’Agenzia conferma che i criteri di radicamento della residenza fiscale delle persone fisiche restano quelli previsti dall’art. 2 del TUIR e non subiscono alcun mutamento per coloro che svolgono un’attività lavorativa in *smart working*.

A tal riguardo vengono fornite alcune esemplificazioni volte a chiarire le principali questioni controverse che afferiscono la determinazione della residenza fiscale in caso di svolgimento della prestazione da remoto.

La circolare asserisce la necessità di coordinamento delle disposizioni convenzionali con il diritto interno, sul quale tuttavia prevalgono.

Anche in questo caso l’Agenzia passa in rassegna alcune risposte ad interpello, significative per la definizione dei concetti di base come quello di “abitazione permanente”.

La circolare contiene un intero paragrafo attinente alle due specifiche norme agevolative applicabili: regime speciale per i lavoratori impatriati e regime speciale per docenti e ricercatori.

Viene confermato che per l’accesso ai suddetti regimi speciali è la nozione di residenza fiscale ai sensi dell’art. 2 TUIR ad assumere rilevanza e chiarita la differenza tra i due regimi speciali.

Mentre è ammesso l’accesso all’agevolazione impatriati da parte del lavoratore che, trasferendo la residenza in Italia, continua a lavorare da remoto per un soggetto estero, la medesima conclusione non vale per i docenti e ricercatori, per i quali è invece condizione necessaria la sussistenza di un collegamento tra il trasferimento della residenza in Italia e lo svolgimento dell’attività dalla quale deriva la produzione del reddito oggetto di agevolazione.

Una volta definita la residenza fiscale del contribuente occorre analizzare come si articola concretamente la potestà impositiva dei Paesi coinvolti.

Al riguardo, per prima cosa, l’art 15, par.1, del Modello OCSE fissa un principio di tassazione concorrente tra Stato di residenza e Stato della fonte; secondo poi, dispone la tassazione esclusiva nel Paese di residenza al ricorrere congiunto di alcune specifiche condizioni.

La circolare riprende il disposto dell’art. 15 e conferma che la modalità di svolgimento dell’attività lavorativa in *smart working*, non inficia il criterio del luogo della prestazione ai fini dell’imponibilità del reddito.

A tal fine, porta l’esempio del soggetto non residente che svolge fisicamente attività di lavoro dipendente in Italia in *smart working* e che per tale ragione vede tassato in Italia tale reddito, anche nel caso in cui il datore di lavoro sia un soggetto estero.

Nella circolare l’Agenzia dedica un paragrafo ai principali temi riguardanti la fiscalità di impresa ovvero stabile organizzazione e base fissa.

Con un approccio molto accademico, quasi dogmatico, l’Agenzia ha affermato che la modalità di svolgimento dell’attività lavorativa – quindi in presenza o in *smart working* – non altera “i tradizionali criteri di attribuzione della potestà impositiva dettati dalle previsioni convenzionali”.

A chiusura dell’analisi, l’A. rileva come l’assenza di un contenuto realmente inedito della Circolare abbia comportato che i punti interrogativi più importanti siano rimasti tali.

Da un lato l’Agenzia ha fermamente ribadito l’applicazione della nozione di residenza fiscale delle persone fisiche come previsto dall’art. 2 TUIR e, dall’altro, non è stata esaustiva nel fornire dei veri e propri chiarimenti circa la corretta conciliazione tra detta previsione domestica e gli eventuali contrasti con le disposizioni riguardanti la fiscalità di impresa, prime fra tutte, quelle concernenti la possibile configurazione di una stabile organizzazione della società estera datrice di lavoro nel Paese in cui il dipendente svolge la prestazione lavorativa in *smart working*.

Difatti il nodo nevralgico era, ed è ancora oggi, la conciliazione tra fiscalità del dipendente e fiscalità dell’impresa: tra attrazione della tassazione del dipendente nel Paese in cui svolge la prestazione in modalità da remoto e conseguente configurabilità di una stabile organizzazione del datore di lavoro estero.

L’A. si chiede quanto saranno ancora attuali i chiarimenti resi dalla Circolare successivamente all’introduzione delle modifiche al concetto di residenza fiscale in attuazione dalla Legge delega per la riforma fiscale. (EM)

“Salve le retribuzioni convenzionali nel caso di trasferte in Italia: gli impatti sulla *Global Mobility*” di G. MARIANETTI e S. VINCENZI, ne Il fisco 42/2023, pag. 3943

La risposta ad interpello n. 428/2023 dell’Agenzia delle entrate chiarisce che lo svolgimento di attività lavorativa in Italia in regime di trasferta non è ostativo all’applicazione del regime di tassazione su base convenzionale previsto dall’art. 51, comma 8-*bis*, del TUIR.

Conclusione condivisa dagli AA. Che, dopo un esaustivo riepilogo del quadro normativo di riferimento, analizzano nel dettaglio il contenuto della menzionata risposta, valutandone i possibili impatti nella gestione del *Global Mobility*.

Il comma 8-*bis* dell’art.51, comma 1, TUIR prevede uno specifico regime per i lavoratori che operano all’estero, disponendo che il reddito di lavoro dipendente prestato all’estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, da dipendenti che nell’arco dei dodici mesi soggiornano nello stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali.

Il presupposto implicito è, ovviamente, che tali contribuenti possano qualificarsi come fiscalmente residenti in Italia, posto che solo in tal caso il reddito prodotto all’estero potrebbe essere assoggettato ad imposizione nel nostro Paese.

Nel corso degli anni, con varie risposte, l’Amministrazione ha avuto modo in più occasioni di commentare detto regime, fino ad arrivare a questa ultima risposta che ha fornito un importantissimo chiarimento in merito alla possibilità di svolgere attività lavorativa in Italia.

In dettaglio, l’Agenzia ha analizzato il caso di un *manager* italiano distaccato in Germania presso la consociata estera della società datrice di lavoro. Il lavoratore veniva, da un lato, chiamato a svolgere l’attività lavorativa in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto in Germania, presso la distaccataria, per tutta la durata del distacco, e, dall’altro, lo stesso effettuava trasferte in Italia.

Oggetto del quesito era proprio l’impatto dei giorni trascorsi in Italia rispetto alla possibilità di applicare il regime di tassazione su base convenzionale.

In base ad una lettura rigorosa dei presupposti applicativi della norma, i giorni di lavoro svolti in Italia in regime di trasferta, sarebbero potuti risultare in aperto contrasto con i prescritti requisiti di continuità ed esclusività dell’attività lavorativa all’estero.

Tuttavia, l’Agenzia ha chiarito che la circostanza che il lavoratore, per esigenze aziendali e nell’esclusivo interesse della consociata effettua occasionalmente trasferte in Italia, non fa venir meno il carattere di esclusività e di continuità del rapporto di lavoro presso la consociata estera, ritenendo, conseguentemente, che, nel caso di specie, il reddito potesse essere determinato ai sensi del citato art. 51, comma 8-*bis*, del TUIR.

Gli AA. si interrogano su quali siano le conseguenze dell'adozione di una *policy* di *smart working* nel contesto in cui il dipendente continuerebbe a svolgere la medesima attività che caratterizza l'incarico estero da remoto per determinati periodi di tempo.

Nello specifico, pensando al caso di un dipendente che mantiene la propria residenza fiscale in Italia, si chiedono se gli eventuali giorni di lavoro da remoto trascorsi in Italia, facciano venir meno la possibilità di applicare la retribuzione convenzionale e, in particolare, se questi giorni indeboliscano il profilo di continuità ed esclusività richiesto dalla norma, fermo restando che il dipendente soggiorni all'estero per almeno 183 giorni nell'arco di un anno.

Data l'apertura che l'Amministrazione ha dato con la risposta n.428, sembrerebbe che anche un numero limitato di giorni di lavoro da remoto in Italia non sia ostativo alla retribuzione convenzionale. Parrebbe logico ritenere che i giorni di lavoro da remoto trascorsi in Italia in modo occasionale e regolamentati da una *policy* aziendale non debbano far venire meno il carattere di continuità alla stregua delle trasferte trascorse in Italia, fermi restando i requisiti previsti dalla norma.

Infatti, in entrambi i casi il dipendente soggiornerebbe all'estero per più di 183 giorni nell'arco di dodici mesi e i periodi in Italia sarebbero occasionali, garantendo la sufficiente stabilità all'estero.

Inoltre, se da un lato la trasferta in Italia è dovuta per esigenze aziendali, anche il lavoro da remoto, se regolamentato da una *policy* e concesso in modo limitato, lo sarebbe.

Va da sé che in assenza di una *policy*, sarebbe più difficile dimostrare l'esigenza aziendale del lavoro da remoto occasionale e questo potrebbe far sorgere dubbi sull'applicazione della retribuzione convenzionale.

Infine, vi è similitudine tra la trasferta e l'attività occasionale da remoto, perché in entrambi i casi l'attività viene svolta nell'esclusivo interesse della società estera.

Dal punto di vista pratico le società che vorranno implementare queste forme ibride di lavoro dovranno strutturarsi con una *policy* per dimostrare che il fenomeno del lavoro agile è regolamentato, limitato e previsto contrattualmente e dovranno monitorare i giorni di trasferta e i giorni di remoto dall'Italia per verificare i relativi adempimenti, in qualità di sostituti di imposta e le eventuali modifiche da apporre in sede di conguaglio all'applicazione della retribuzione convenzionale. (EM)

Giurisprudenza

Redditi di lavoro dipendente – Credito per le imposte pagate all'estero – Imposte estere dei frontalieri - Detraibilità

Corte di Giust. Trib. II Emilia-Romagna 10 ottobre 2023, n. 944/12/23, nel sito web www.eutekne.it

I lavoratori frontalieri, il cui reddito è assoggettato a franchigia in Italia, possono beneficiare del credito per le imposte pagate all'estero in misura piena; in tal caso, non trova, infatti, applicazione la limitazione prevista dall'art. 165 comma 10 del TUIR per i redditi di fonte estera che concorrono solo parzialmente alla formazione dell'imponibile.

REDDITI DIVERSI

Prassi Amministrativa

Redditi diversi – Plusvalenze derivanti dalla cessione di quote di OICR immobiliari italiani – Esenzione.

Ris. Agenzia delle entrate 22 dicembre 2023, n. 76/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

Le plusvalenze che gli organismi d'investimento, i fondi pensione e gli altri investitori istituzionali esteri costituiti in Paesi appartenenti alla *white list* ex DM 4.9.96 realizzano in caso di cessione di partecipazioni in fondi comuni di investimento immobiliari italiani restano escluse da imposizioni in Italia, per effetto dell'art. 5, comma 5, del D.Lgs. 461/97, anche se il fondo comune è

prevalentemente investito in immobili situati nel territorio dello Stato e se riveste forma giuridica societaria.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Dottrina

“Il riporto delle perdite nella fusione tra consolidanti: effetti e possibili evoluzioni alla luce della legge delega” di G. CARBONE, in La Gest. Straord. Impr. 5/2023, pag. 22)

La fusione tra due società consolidanti comporta una serie di adempimenti operativi per la gestione delle perdite fiscali generatasi nell'ambito della tassazione di gruppo della società incorporata, le quali devono essere riattribuite alle società che le hanno generate, dovendosi considerare alla stregua di perdite pregresse.

Tali complessità saranno superate per effetto delle modifiche normative contenute nella Legge Delega.

In particolare, verrà adottato un sistema simile a quello già previsto per il trasferimento dell'ACE, ovverosia sarà possibile trasferire alla fiscal unit, non la perdita *tout court* realizzata, bensì esclusivamente per un importo pari ai redditi imponibili positivi realizzati dalle altre società aderenti alla tassazione di gruppo, con la conseguenza che eventuali eccedenze non trasferite restano in capo alla società che le ha generate.

Un simile meccanismo semplificherà non poco, l'operatività, facendo venir meno tutti gli adempimenti relativi alla riattribuzione delle perdite fiscali alle società che le hanno realizzate, nel caso di interruzione o revoca della tassazione consolidata. (EM)

“Conferimento di partecipazioni: realizzo “controllato” anche se la minusvalenza non si deduce” di G.M. COMMITTERI, ne Il fisco 1/2024, pag. 16.

Il documento di prassi n. 56/E/2023 che ha fatto chiarezza sul tema dell'applicabilità del regime del “realizzo controllato” ai conferimenti di partecipazioni minusvalenti, offre all'A. l'occasione per fare il punto sulle operazioni di conferimento di partecipazioni effettuate ai sensi dell'art.177, commi 2 e 2-bis, del TUIR.

L'Agenzia delle entrate ha affermato il principio che l'indeducibilità della minusvalenza non comporta l'inapplicabilità del regime del realizzo controllato, che resta opzione validamente utilizzabile dal contribuente.

In altre parole, la circostanza che, all'esito del conferimento, il contribuente consegua una partecipazione nella conferitaria di valore contabile inferiore al costo fiscale della partecipazione originaria nella società, le cui quote sono state oggetto di conferimento, non pregiudica l'applicabilità del regime del realizzo controllato, ma produce soltanto l'effetto della non deducibilità della minusvalenza in capo al conferente.

Benché la risposta non si occupi della tematica relativa al valore fiscale della partecipazione conferita, quando il valore di scambio della partecipazione sia inferiore al valore fiscale della partecipazione in capo al conferente, l'A. ritiene che il conferente assuma come valore fiscale della partecipazione ricevuta il medesimo valore della partecipazione conferita se la conferitaria iscrive nelle proprie scritture contabili la partecipazione ricevuta al medesimo valore fiscale che la stessa aveva in capo al conferente (non emergendo alcun reddito imponibile in capo al conferente).

Diversamente si assisterebbe ad una diminuzione del valore fiscale della partecipazione detenuta dal conferente nell'ambito di una operazione caratterizzata da evidenti principi di neutralità.

Va rilevato come il reddito imponibile in capo al conferente sia la diretta conseguenza del valore di iscrizione della partecipazione nelle scritture contabili della conferitaria (valore che, evidentemente, sarà pari all'incremento del patrimonio netto determinato dal conferimento), e che per questo il regime viene definito “a neutralità indotta” giacché, appunto, la neutralità per il conferente è

determinata dal fatto che la conferitaria iscriva la partecipazione ad un valore non eccedente quello fiscalmente riconosciuto alla partecipazione in capo al conferente stesso. (EM)

IVA

Dottrina

“Operazioni straordinarie e Gruppo IVA: gli impatti sul regime di tassazione di Gruppo” di A. FOGLIA e F. CAPOGROSSI, in Corr. Trib. 1/2024, pag. 54

Gi AA. riassumono sinteticamente i principi interpretativi afferenti al regime del gruppo IVA e segnatamente l'impatto sul gruppo di alcune operazioni straordinarie poste in essere dai soggetti partecipanti a detto regime.

Seppure negli anni, l'Agenzia delle entrate ha fornito molteplici documenti interpretativi circa gli effetti delle operazioni straordinarie sul regime IVA di gruppo, il ventaglio delle possibilità, fino ad oggi, non è comunque completo, lasciando più di qualche casistica all'interpretazione del contribuente.

Su tutte, gli AA. si riferiscono alle vicende che coinvolgono le *holding* statiche, atteso che i principi generali devono intrecciarsi con la peculiarità della carenza di soggettività passiva ai fini IVA.

In relazione alle numerose interpretazioni amministrative, viene sottolineato come i requisiti partecipativi e di carattere temporale previsti dalle norme sono finalizzati ad evitare il consolidamento in un unico soggetto di imposta di entità che, non essendo stabilmente appartenenti ad un gruppo, transitino al suo interno solo temporaneamente per poi fuoriuscirne all'ottenimento dei benefici fiscali connessi a tali procedure.

D'altra parte, è la stessa Agenzia a circoscrivere la portata dei principi pubblicati, affermando che debbano essere comunque coordinati con i principi generali che trovano applicazione, caso per caso, nei confronti della singola operazione.

In ragione di tali presupposti si può affermare la continuazione del gruppo IVA nell'ipotesi in cui un soggetto appartenente al gruppo IVA incorpori la *sub-holding* statica.

Si tratterebbe di un'operazione totalmente interna alla catena partecipativa, che non comporterebbe alcuna modifica sostanziale dell'assetto del gruppo, determinando piuttosto l'accorpamento del soggetto controllato nel soggetto controllante.

I requisiti per avvalersi del gruppo IVA (già esistenti in capo alla società fusa) dovrebbero trasferirsi *ipso iure* in capo alla società incorporante, giacché ad essa si trasferiscono a titolo universale tutti i diritti e gli obblighi già in capo alla società incorporata.

Gli AA. ritengono pertanto che un'operazione di fusione che veda un partecipante al gruppo IVA incorporato nella propria *holding* statica comporti l'ingresso dell'incorporante nel medesimo gruppo IVA senza soluzione di continuità, atteso che non muterebbe il reale perimetro del gruppo né sarebbe ampliato il novero delle attività esercitate dal gruppo stesso. (EM)

Prassi Amministrativa

IVA – Accordo transattivo di rinuncia all'azione – Imponibilità

Interpello Agenzia delle entrate, DRE Lombardia n. 904-91/2023, nel sito web www.eutekne.it

La DRE Lombardia ha confermato l'orientamento dell'Agenzia delle entrate che ritiene assoggettabile a IVA il corrispettivo ricevuto a fronte dell'accordo transattivo, essendo irrilevante l'eventuale effetto “novativo” della transazione.

Confermando tale indirizzo, la DRE Lombardia ha stabilito che i corrispettivi ricevuti “a saldo e stralcio” del credito in sede di transazione dalla curatela fallimentare, quale controvalore della rinuncia al contenzioso per il risarcimento dei danni verso gli amministratori della società debitrice,

rientrano nell'ambito di applicazione IVA, integrando il presupposto oggettivo dell'art. 3, comma 1 del DPR 633/72.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

IVA – Attività di membro del Consiglio di amministrazione di una SPA – Attività economica esercitata in modo indipendente – Rilevanza ai fini IVA

Corte di Giust. UE 21 dicembre 2023, n. C-288/22, nel sito web www.eutekne.it

Un soggetto membro di un Consiglio di amministrazione di una società per azioni esercita attività economica se fornisce a titolo oneroso una prestazione di servizi alla società, connotata dal carattere della stabilità; la suddetta attività non è esercitata in modo indipendente se il soggetto non agisce per conto proprio né sotto la propria responsabilità e non sopporta i relativi rischi economici.

VARIE

Dottrina

“Per le crypto-attività una disciplina criptica e anche un po' critica” di D. DEOTTO, ne Il fisco 45/2023, pag. 4267

La disciplina tributaria delle crypto-attività, inserita attraverso la Legge di bilancio 2023, mostra molti limiti per la complessità tecnica della materia.

Nel breve articolo vengono segnalate le questioni più critiche.

Il comma 127 della Legge, nel recepire le precedenti indicazioni dell'Agenzia, ripropone l'equiparazione reddituale delle criptovalute alle valute estere.

In particolare, la Legge stabilisce che le plusvalenze relative a operazioni aventi ad oggetto crypto-attività eseguite prima del 1° gennaio 2023 si considerano realizzate ai sensi dell'art.67 TUIR e le relative minusvalenze possono essere portate in diminuzione ai sensi del successivo art. 68, comma 5.

La norma così come formulata, considerato che il citato art. 67 disciplina svariate ipotesi, non può essere considerata una norma di natura interpretativa, ma costituisce una norma transitoria e, come tale, priva di qualsivoglia contenuto precettivo.

Una seconda criticità rilevata deriva dal fatto che la norma stabilisce che il costo o valore di acquisto è documentato con elementi certi e precisi a cura del contribuente e che, in mancanza, il costo è pari a zero.

La criticità deriva dal fatto che il concetto di certezza e precisione mal si attaglia alle crypto-attività.

Nella pratica esistono due modalità di transazione: *on-chain*, vale a dire in maniera decentralizzata; *off-chain*, eseguite in una piattaforma o tramite un intermediario. In ambedue i casi però non esiste un preciso riferimento temporale, sicché risulta molto difficile accostare il concetto di “certo e preciso” a tali transazioni, con la conseguenza che in tali casi risulta impossibile la deduzione dei costi.

Si tratta di un aspetto da non sottovalutare, perché la soluzione di non portare in deduzione alcun costo appare discriminatoria nei confronti delle altre fattispecie imponibili previste dal citato art. 67 TUIR.

L'A. critica la posizione dell'Agenzia delle entrate che continua a sostenere che in passato, nonostante l'assenza di una specifica disposizione percettiva in tale senso, le criptovalute andavano comunque indicate nel quadro RW.

Non è così, perché il dettato normativo risulta ora netto, facendo quindi luce anche sul passato: l'obbligo di indicazione per tutte le cripto-attività (cripto- valute comprese) nel quadro RW si ha solamente dal periodo di imposta 2023. In passato, come detto, non esisteva invece alcuna disposizione che stabiliva l'obbligo di dichiarazione per le sole cripto-valute.

Un'altra criticità attiene alla sanatoria delle cripto-attività. A tal riguardo viene sottolineata l'evidente incongruenza che si ha in relazione al fatto che la legge prevede una regolarizzazione per il passato per un qualcosa che la stessa Legge di bilancio 2023 regola solo da questo anno. (EM)

“Tassazione delle cripto-attività ieri e oggi” di M. PIAZZA, in Fisc. e comm. Int. 10/2023, pag. 5

L'orientamento secondo cui la disciplina delle attività finanziarie (disposta dal comma 127 dell'art.1 della legge di bilancio 2023) varrebbe prima del 2023 anche per le cripto-attività non è unanimemente condiviso.

Questa disposizione sarebbe invece stata formulata non come una interpretazione autentica delle norme previgenti, ma come una norma transitoria di raccordo tra vecchio e nuovo regime.

In particolare, il citato comma 127 prevede una norma transitoria per consentire l'utilizzo di minusvalenze relative ad operazioni aventi ad oggetto cripto-attività già realizzate alla data del 1° gennaio 2023, consentendone la deduzione dalle plusvalenze ai sensi dell'art.68, comma 5, TUIR.

In altri termini, il legislatore sembra aver dato per scontato che fino all'entrata in vigore della Legge 197/2022 (legge di bilancio 2023) le cripto attività fossero soggette ad imposizione anche se con un regime diverso (quello dei redditi finanziari), preoccupandosi di precisare che per i redditi delle operazioni eseguite prima del 1° gennaio 2023 continua ad applicarsi il vecchio regime e di dettare un regime transitorio per le plusvalenze.

Illustrata la definizione di criptovaluta contenuta nell'art.1, comma 2 del D.lgs. n. 231/2007 (antiriciclaggio), che è così ampia da poter essere considerata valida per ogni cripto-attività, l'A. esamina il regime fiscale in vigore dal 2023 (EM).

Prassi Amministrativa

Imposta sostitutiva sulla rivalutazione del fondo per il trattamento di fine rapporto – Versamento a titolo di acconto

Ris. Agenzia delle entrate 7 dicembre 2023, n. 68/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'acconto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del TFR, da versare entro il 16 dicembre di ogni anno, può essere calcolato:

- sul 90% delle rivalutazioni maturate nell'anno solare precedente, tenendo conto quindi anche delle rivalutazioni relative ai TFR erogati nel corso di detto anno (c.d. “metodo storico”);
- sul 90% delle rivalutazioni che maturano nello stesso anno per il quale l'acconto è dovuto (cd. “metodo presuntivo”).

Se il calcolo dell'acconto si rivela insufficiente rispetto all'imposta dovuta sulla rivalutazione del fondo TFR, l'insufficiente versamento sarà soggetto alla sanzione di cui all'art. 13 del D.lgs. 471/97 (con possibilità di regolarizzare tramite ravvedimento operoso).

Dottrina

CARBONE G., “Il riporto delle perdite nella fusione tra consolidanti: effetti e possibili evoluzioni alla luce della legge delega” (OPERAZIONI STRAORDINARIE)	Pag.20
COMMITTERI G.M., “Conferimento di partecipazioni: realizzo “controllato” anche se la minusvalenza non si deduce” (OPERAZIONI STRAORDINARIE)	“20
DEOTTO D., “Per le cripto-attività una disciplina criptica e anche un po' critica” (VARIE)	“22
ESCALAR G., “La qualificazione fiscale degli strumenti finanziari partecipativi” (REDDITI DI CAPITALE)	“15
FOGLIA A., CAPOGROSSI F., “Operazioni straordinarie e Gruppo IVA: gli impatti sul regime di tassazione di Gruppo” (IVA)	“21
GUALNIERO G., “Tassabile in capo al dipendente il rimborso delle spese di ricerca per le auto aziendali elettriche?” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“16
MARIANETTI G., CENCETTI C., “Il punto (interrogativo) sulla fiscalità internazionale del <i>remote working</i> ” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“17
MARIANETTI G., VINCENZI S., “Salve le retribuzioni convenzionali nel caso di trasferte in Italia: gli impatti sulla <i>Global Mobility</i> ” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“18
MELIS G., “Una visione d’insieme delle modifiche allo Statuto dei diritti del Contribuente” (STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)	“8
PESIRI S., “ <i>Pillar Two</i> e <i>Globe Rules</i> : Analisi della <i>subject to tax rule</i> (STTR)” (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	“10
PIAZZA M., “Tassazione delle cripto-attività ieri e oggi” (VARIE)	“20
PARISOTTO R., “L’imposta straordinaria sugli extra profitti delle banche si adegua al parere della BCE” (IRES)	“13
ROLLE G., “CFC: opzioni semplificate per la verifica dei presupposti e il calcolo dell’imposta” (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	“11
ROSSETTI D.A., NICOLOSI F., “Regime dei dividendi in entrata, questioni di (in)compatibilità con il diritto UE” (REDDITI DI IMPRESA)	“15
VALZ C, LA PIETRA L. e GINEVRA G., “La Cassazione estende il regime PEX alle società UE sulla base del diritto comunitario”, (REDDITI DI IMPRESA)	“16

Prassi Amministrativa

Interpello Agenzia delle entrate, DRE Lombardia n. 904-91/2023. (IVA)	Pag.21
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 30 novembre 2023, n. 472. (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“8
Ris. Agenzia delle entrate 6 dicembre 2023, n. 67/E. (AMNISTIA E CONDONO)	“9
Ris. Agenzia delle entrate 7 dicembre 2023, n. 68/E. (VARIE)	“23
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 dicembre 2023, n. 475. (AMNISTIA E CONDONO)	“10
Ris. Agenzia delle entrate 22 dicembre 2023, n. 76/E. (REDDITI DIVERSI)	“19
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 29 dicembre 2023, n. 486. (IRES)	“14

Giurisprudenza

Cass., sez. trib. 22 marzo 2023, n. 8226 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Corti di Giustizia Tributarie)	“10
Corte di Giust. Trib. 10 luglio 2023, n. 2587/10/23. (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“9
Corte di Giust. Trib. II Emilia-Romagna 10 ottobre 2023, n. 944/12/23 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“19
Corte di Giust. Trib. I Milano 6 novembre 2023, n. 3889/7/23. (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“9
Cass., SS.UU. 11 dicembre 2023 n. 34419 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)	“8
Corte di Giust. UE 21 dicembre 2023, n. C-288/22. (IVA)	“22