



**Osservatorio Tributario n. 2/2024**  
**Marzo – Aprile 2024**

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

<b><i>In evidenza</i></b>	
	<p>“Misure urgenti in materia di agevolazioni fiscali di cui agli artt. 119 e 119-ter del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 luglio 2020, n. 77, altre misure urgenti in materia fiscale e connesse a eventi eccezionali, nonché relative all’Amministrazione finanziaria”</p> <p><b>Decreto Legge 29 marzo 2024, n. 39</b></p>
	<p>“Individuazione degli atti per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi dell’art. 6-bis della L. 27 luglio 2000, n. 212” (in G.U. 30 aprile 2024, n. 100)</p> <p><b>Decreto Ministeriale 24 aprile 2024</b></p>
<b>ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC</b>	<p>“<i>Determinazione del GloBE Income</i>”</p> <p><b>L. BARONE e G. FRANSONI, ne Il fisco 17/2024</b></p>
<b>ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC</b>	<p>“L’esercizio del <i>test</i> di tassazione congrua per le CFC”</p> <p><b>E. MACARIO, in Corr. Trib. 4/2024</b></p>
<b>IRES</b>	<p>IRES – Disposizioni in materia di imprese estere controllate (CFC) – Definizione delle modalità applicative del regime opzionale di imposizione sostitutiva</p> <p><b>Prov. Agenzia delle entrate 30 aprile 2024, n. 213637</b></p>
<b>REDDITI DI IMPRESA</b>	<p>“Fusioni transfrontaliere: retrodatazione ed impatti sul consolidato fiscale”</p> <p><b>G. ALBANO, La Gest. Straord. Impr. 1/2024</b></p>
<b>REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE</b>	<p>Redditi di lavoro dipendente – Imposta sostitutiva – Inapplicabilità del regime agevolativo in assenza di obiettivi aziendali incrementali</p> <p><b>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 marzo 2024, n. 59</b></p>
<b>RISCOSSIONE</b>	<p>Riscossione - Ritenute – Termine per rimborso – Pagamento mediante ritenuta alla fonte – Imposta risultata indebita – Successivo accertamento di non debenza della prestazione –Obbligo di restituzione al soggetto erogatore – Termine iniziale per l’istanza di rimborso – Esecuzione della ritenuta.</p> <p><b>Cass., sez. Trib. 25 marzo 2024, n. 7936</b></p>

**PROVVEDIMENTI EMANATI E PUBBLICATI IN G.U. DAL 1° MARZO AL 30 APRILE 2024**

Decreto-legge 2 marzo 2024, n. 19	Pag. 1
Decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39	“1
Decreto Ministeriale 24 aprile 2024	“2
Legge 29 aprile 2024, n. 56	“2

**STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE**

“Il “nuovo” servizio di consultazione semplificata tra luci e ombre dell’attuale disciplina” di <b>A.L. CAZZATO</b>	“4
--	----

**ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)**

“L’adempimento collaborativo a confronto con le <i>best practice</i> in ambito di <i>tax control framework</i> ” di <b>E. BARBIANI</b>	“4
Accertamento – Dichiarazioni fiscali - Chiarimenti <b>Circ. Agenzia delle entrate 11 aprile 2024, n. 8/E</b>	“5
Accertamento – Interpello – Risposta interlocutoria – Valore <b>Corte di Giust. Trib. I Oristano 25 marzo 2024, n. 46/2/24</b>	“6

**ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)**

“Disallineamenti da ibridi nell’ambito della <i>Global Minimum Tax</i> ” di <b>S. GRILLI</b>	“6
--	----

**AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI**

“La stretta sulla cessione dei crediti da super ACE e le nuove interpretazioni nell’ultimo avvio di agevolazione” di <b>L. GAIANI</b>	“6
Aiuto alla crescita economica (ACE) – Certificati di deposito <b>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2024, n. 31</b>	“8

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

“Riforma fiscale: rimangono dubbi sui poteri del giudice tributario” di <b>S. CAPOLUPO</b>	“8
--	----

## ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

“Determinazione del <i>GloBE Income</i> ” di <b>L. BARONE</b> e <b>G. FRANSON</b>	Pag. <b>9</b>
“ <i>Pillar 2</i> : i crediti d'imposta qualificati e non qualificati” di <b>T. DI TANNO</b>	“ <b>11</b> ”
“L'esercizio del <i>test</i> di tassazione congrua per le CFC” di <b>E. MACARIO</b>	“ <b>13</b> ”

### IRPEF

“Il costo fiscale delle azioni attribuite agli “impatriati” nell'ambito di piani di <i>stock option</i> ” di <b>P. SCARIONI</b> e <b>A. F. MARTINO</b>	“ <b>15</b> ”
--	---------------

IRPEF – Base imponibile – Risarcimento danni – Danno patrimoniale effettivo – Interessi su detta sorte capitale – Somma liquidata – Stessa natura della sorte capitale – Art. 6, TUIR – Tassazione – Esclusione <b>Cass., sez. trib. 23 aprile 2024, pag. 10933</b>	“ <b>15</b> ”
--	---------------

### IRES

“I nuovi criteri di natura sostanziale che radicano in Italia la residenza fiscale delle società e dei <i>trust</i> ” di <b>E. MARVULLI</b>	“ <b>16</b> ”
---	---------------

IRES – Errori contabili – Correzione – OIC <i>adopter</i> – Rilevanza nel periodo di imputazione a bilancio – Trattamento fiscale delle poste correttive <b>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 marzo 2024, n. 73</b>	“ <b>17</b> ”
--	---------------

IRES – Fusione e contestuale scissione totale asimmetrica – Neutralità fiscale – Abuso del diritto – Sussiste <b>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 29 marzo 2024, n. 84</b>	“ <b>18</b> ”
---	---------------

IRES – Disposizioni in materia di imprese estere controllate (CFC) – Definizione delle modalità applicative del regime opzionale di imposizione sostitutiva <b>Prov. Agenzia delle entrate 30 aprile 2024, n. 213637</b>	“ <b>18</b> ”
---	---------------

IRES – Finanziamenti infruttiferi infragruppo alla controllata estera – Legittimità <b>Cass., sez. trib. 19 marzo 2024, n. 7361</b>	“ <b>19</b> ”
--	---------------

### REDDITI DI CAPITALE

“Dubbi sulla tassazione della previdenza complementare nella fase di accumulo”, di <b>E. MIGNARRI</b>	“ <b>19</b> ”
---	---------------

### REDDITI DI IMPRESA

“Fusioni transfrontaliere: retrodatazione ed impatti sul consolidato fiscale” di <b>G. ALBANO</b>	“ <b>20</b> ”
---	---------------

### REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“ <i>Welfare green</i> : via libera dall'Agenzia delle entrate” di <b>G. MARIANETTI</b> e <b>M. MASNATA</b>	“ <b>21</b> ”
---	---------------

“Prorogato per il solo 2024 il regime di favore sui premi di produttività” di <b>G. SBARAGLIA</b>	<b>Pag.21</b>
“I dubbi sull’ambito del <i>welfare</i> aziendale e sui profili temporali dei premi di produttività” di <b>G. SEPIO e G: SBARAGLIA</b>	“22
Redditi di lavoro dipendente – Trattamento fiscale delle somme erogate alle lavoratrici madri. <b>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 1° marzo 2024, n. 57</b>	“22
Redditi di lavoro dipendente – Imposta sostitutiva – Inapplicabilità del regime agevolativo in assenza di obiettivi aziendali incrementali <b>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 marzo 2024 n. 59</b>	“22
Redditi di lavoro dipendente – Erogazioni liberali in natura di modico valore – <i>Fringe benefit</i> <b>Circ. Agenzia delle entrate 7 marzo 2024, n. 5/E</b>	“23
Redditi di lavoro dipendente – Oneri deducibili – Deducibilità dei contributi versati per la partecipazione alle forme di previdenza complementare per i lavoratori di prima occupazione successiva al 1° gennaio 2007 – Contributi versati a favore dei soggetti fiscalmente a carico <b>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 22 marzo 2024, n. 76</b>	“23

### RISCOSSIONE

Riscossione - Ritenute – Termine per rimborso – Pagamento mediante ritenuta alla fonte – Imposta risultata indebita – Successivo accertamento di non debenza della prestazione – Obbligo di restituzione al soggetto erogatore – Termine iniziale per l’istanza di rimborso – Esecuzione della ritenuta. <b>Cass., sez. trib. 25 marzo 2024, n. 7936</b>	“24
Riscossione – Imposte dirette e IVA – Rimborso – Consolidato di Gruppo – Soggettività tributaria – Esclusione – Legittimazione processuale – Società consolidata. <b>Cass., sez. trib. 2 maggio 2024, n. 11868</b>	“24

## Legislazione 2 2024

### **Decreto-legge 2 marzo 2024, n. 19:** “Ulteriori disposizioni urgenti per l’attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza” (in G.U. 2 marzo 2024, n. 52)

\*\*\*\*\*

Il Decreto contiene ulteriori disposizioni per l’attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza.

Tra le misure di interesse si segnalano, in particolare l’istituzione del “Piano Transizione 5.0” (art. 38). Sono introdotti meccanismi di incentivazione in favore delle imprese per sostenere la transizione digitale ed energetica delle stesse. L’agevolazione riguarda le imprese che negli anni 2024 e 2025 effettuano nuovi investimenti in strutture produttive ubicate in Italia, nell’ambito di progetti di innovazione da cui conseguano una riduzione dei consumi energetici. Il nuovo sistema di incentivi prevede il riconoscimento di un credito d’imposta, proporzionale alla spesa sostenuta per gli investimenti effettuati, utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante modello F24 ai sensi dell’art. 17 del D.Lgs. n. 241/97. Sono previste aliquote più elevate e crescenti in base al livello di efficienza e un tetto massimo di spesa agevolabile di 50 milioni di euro.

Il sostegno al processo di trasformazione digitale e la svolta green delle imprese residenti e delle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti spetta a prescindere dalla dimensione dell’impresa stessa, dalla forma giuridica, dal settore economico e dal regime fiscale adottato per la determinazione del reddito. Le modalità di attuazione dell’agevolazione sono stabilite con decreto del Ministro delle imprese e del *made in Italy*, adottato di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze, sentito il Ministro dell’ambiente e della sicurezza energetica, da adottare entro 30 giorni dall’entrata in vigore del decreto-legge.

### **Decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39:** “Misure urgenti in materia di agevolazioni fiscali di cui agli artt. 119 e 119-ter del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 luglio 2020, n. 77, altre misure urgenti in materia fiscale e connesse a eventi eccezionali, nonché relative all’Amministrazione finanziaria” (in G.U. 29 marzo 2024, n. 75)

\*\*\*\*\*

Il decreto entra in vigore dal 30 marzo 2024. L’intervento normativo riguarda in particolare:

#### Bonus edilizi – Sconto in fattura e cessione del credito (art. 1)

Il decreto (art. 1) blocca a partire dal 30 marzo 2024 lo sconto in fattura e la cessione dei crediti di imposta relativamente alle poche fattispecie residuali ancora vigenti. Sono fatti salvi solo gli interventi relativi agli immobili danneggiati dagli eventi sismici del centro Italia, entro uno specifico tetto di spesa complessiva per lo Stato fissata in 400 milioni per il 2024, nonché gli interventi già in corso per cui sia stata presentata la CILAS (nel caso del *superbonus*) ovvero siano stati già stipulati contratti e versato un acconto (per altri bonus minori e barriere architettoniche)

#### Compensazione di crediti e debiti fiscali mediante mod. F24 (art. 4)

Il Decreto (art. 4) interviene sulla materia delle compensazioni di crediti e debiti fiscali nel mod. F24 dei soggetti che non sono in regola con il pagamento dei debiti erariali.

La disciplina era stata, da ultimo, oggetto di modifica con la Legge di Bilancio 2024 che, a partire dal 1°luglio 2024, dettava una preclusione assoluta di compensazione di crediti e debiti fiscali per i contribuenti che presentavano iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori oppure accertamenti esecutivi affidati all’agente della riscossione di importo complessivamente superiore a centomila euro, per i quali fossero scaduti i termini di pagamento e non fossero stati accordati provvedimenti di sospensione. Era altresì espressamente previsto che il divieto di compensazione cessasse solo con la integrale estinzione delle violazioni contestate.

Ora, sempre con decorrenza dal 1° luglio 2024:

- vengono esclusi dal divieto di compensazione i crediti previdenziali e INAIL nonché i debiti erariali oggetto di piani di rateazione in corso di validità;
- in luogo della previsione secondo la quale il divieto di compensazione cessa solo con la integrale estinzione delle violazioni contestate viene fatto espresso rinvio alla disposizione dell’art. 31, comma 1, quarto periodo, del D.L. n. 78/2010, che consente “il pagamento anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte”.

In aggiunta si segnala che l’art. 4 del Decreto interviene anche nello specifico ambito dei crediti scaturenti dai c.d. “*bonus edilizi*” presenti nella piattaforma telematica dell’Agenzia delle entrate ad essi dedicata. Per tali crediti, infatti, è introdotto uno specifico divieto di compensazione in presenza di debiti erariali di importo complessivamente superiore a diecimila euro, scaduti da oltre trenta giorni e per i quali non siano in essere provvedimenti di sospensione o di rateazione. In tali circostanze, la sospensione si applica fino a concorrenza dei predetti debiti (con la conseguenza che la

compensazione può continuare ad essere effettuata per l'ammontare dei crediti eccedenti) e fermi restando i termini di utilizzo annuale delle singole quote di credito (i crediti di cui si sia eventualmente sospesa la compensazione vengono pertanto persi allo spirare naturale dell'annualità cui si riferiscono). La norma contiene, altresì, un espresso rinvio alle disposizioni sopra illustrate che vietano la compensazione – *tout court* e non solo fino a concorrenza dei debiti fiscali – quando la situazione debitoria scaduta è superiore a centomila euro.

Vengono introdotte alcune misure volte a prevenire le frodi in materia di cessione dei crediti ACE.

E' previsto l'obbligo di comunicazione preventiva degli investimenti – che le società intendono effettuare e che consentono la fruizione di agevolazioni con crediti d'imposta – per l'acquisto di beni strumentali per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e design e ideazione estetica, nonché per le attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica.

\*\*\*\*\*

Il decreto è stato convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 maggio 2024 n. 67.

Tra le principali novità si segnalano:

- il divieto, con effetto dal 1° gennaio 2025, per alcuni soggetti qualificati (banche, intermediari finanziari, società appartenenti ad un gruppo bancario e imprese di assicurazione), di compensare i propri crediti di imposta derivanti da cessione del credito con contributi previdenziali, assistenziali e premi per l'assicurazione contro già infortuni sul lavoro e le malattie professionali;
- la rimodulazione in dieci anni della detraibilità delle spese sostenute nel 2024 relative al Superbonus, Bonus barriere architettoniche e Sisma-bonus. L'obbligo di ripartizione in dieci anni interessa i soli soggetti che sostengono le spese e le utilizzano in detrazione nella propria dichiarazione dei redditi e non riguarda invece i cessionari dei crediti d'imposta (ivi incluse le banche) o i soggetti che abbiano concesso lo sconto in fattura, per i quali la norma mantiene fermo l'originario arco temporale su cui effettuare la compensazione (vale a dire, 4 anni per i crediti da Superbonus e 5 anni per quelli relativi a sisma-bonus e bonus barriere architettoniche);
- per le banche, gli intermediari finanziari, le società appartenenti ad un gruppo bancario e le imprese di assicurazione (i c.d. "*soggetti qualificati*"), che abbiano acquistato crediti di imposta relativi a Superbonus, sisma-bonus e bonus barriere architettoniche, dotati del codice univoco di identificazione, ad un prezzo inferiore al 75% del valore nominale del credito, la ripartizione delle rate annuali relative ai suddetti crediti utilizzabili a partire dall'anno 2025 in 6 rate annuali di pari importo, in luogo dell'originaria rateazione. È altresì previsto che (a) la quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non potrà essere usufruita negli anni successivi né essere richiesta a rimborso, e che (b) le rate dei crediti d'imposta risultanti dalla nuova ripartizione di cui ai periodi precedenti non possono essere cedute ad altri soggetti, oppure ulteriormente ripartite. I soggetti che hanno acquistato i crediti della specie per un corrispettivo pari o superiore alla preindicata soglia del 75%, al fine di evitare la rimodulazione delle rate, dovranno attestare tale circostanza in apposita dichiarazione all'Agenzia delle Entrate, secondo le modalità che verranno stabilite in apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia stessa. La dichiarazione andrà presentata mediante apposita dichiarazione telematica per i crediti acquistati prima del 1° gennaio 2025 e contestualmente alla accettazione della cessione per gli acquisti effettuati a partire da tale data. La violazione degli obblighi sin qui descritti determina il recupero del credito indebitamente compensato, dei relativi interessi e l'applicazione di una sanzione del 30% del credito utilizzato. In caso di dichiarazioni mendaci, si applicano anche le relative sanzioni penali;
- il divieto, per i contribuenti che abbiano già fruito in dichiarazione dei redditi sotto forma di detrazione delle agevolazioni derivanti dagli interventi edilizi, della possibilità di esercitare l'opzione per la cessione del credito relativamente alle singole rate residue non ancora fruito delle predette detrazioni;
- Viene prevista una deroga allo sconto in fattura o della cessione del credito di imposta anche per gli interventi realizzati in comuni dei territori colpiti da eventi sismici, in relazione ad immobili danneggiati da detti eventi nelle regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria;
- Il bonus ristrutturazioni dal 2025 sarà pari al 36% e dal 2028 al 2033 pari al 30%.

**Decreto Ministeriale 24 aprile 2024:** "Individuazione degli atti per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi dell'art. 6-*bis* della L. 27 luglio 2000, n. 212" (in G.U. 30 aprile 2024, n. 100)

\*\*\*\*\*

Il Decreto individua una serie di atti relativi all'accertamento fiscale esclusi dall'obbligo del contraddittorio preventivo.

Si tratta di atti per i quali non è prevista la procedura che richiede agli uffici fiscali di emettere uno schema d'atto e lasciare al contribuente 60 giorni di tempo per presentare le proprie controdeduzioni o per accedere e ottenere una copia dei documenti del fascicolo.

Tra gli atti esclusi del contraddittorio preventivo si segnalano:

- i ruoli e le cartelle di pagamento, gli atti di intimazione di pagamento e ogni altro atto emesso dall'Agenzia per il recupero dei carichi affidati;
- gli accertamenti parziali e gli atti di recupero predisposti esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati;
- gli atti di intimazione autonomi e gli atti di intimazione emessi per decadenza della rateazione;
- gli avvisi di liquidazione per decadenza delle agevolazioni fiscali ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali.

**Legge 29 aprile 2024, n. 56:** "Conversione in legge, con modificazioni, del DL 2 marzo 2024, n. 19, recante ulteriori disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza" (in S.O. n. 19 alla G.U. 30 aprile 2024, n. 100)

\*\*\*\*\*

La legge di conversione del Decreto PNRR-Bis (D.L. 2 marzo 2024, n. 19, recante ulteriori disposizioni per l'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza), in vigore dal 1° maggio 2024, conferma la gran parte delle disposizioni previste dal Decreto legge. In ambito fiscale vengono confermate:

- le disposizioni agevolative volte a sostenere la transizione digitale ed energetica delle imprese (cd. Piano Transizione 5.0). Si tratta di un credito di imposta che spetta a tutte le imprese residenti e alle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti che negli anni 2024 e 2025 effettuano nuovi investimenti in strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, nell'ambito di progetti di innovazione che conseguono una riduzione dei consumi energetici;
- le disposizioni che dispongono la pubblicazione sul sito del MASE dell'elenco delle asseverazioni rendicontate relative alle detrazioni fiscali per interventi di efficientamento energetico finanziati con risorse del PNRR.

## **STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE**

### **Dottrina**

**“Il “nuovo” servizio di consultazione semplificata tra luci e ombre dell’attuale disciplina”** di A.L. CAZZATO, ne Il fisco 12/2024, pag. 1111

L’A. delinea i tratti salienti del nuovo servizio di consultazione semplificata – partendo dall’analisi della base giuridica dell’istituto, dalla collocazione del servizio all’interno dello Statuto del contribuente (art. 10-*nonies*) e dal testo della Legge delega – e traccia le linee di demarcazione rispetto all’istituto dell’interpello ipotizzandone, nel contempo, i possibili sviluppi futuri.

Si tratta di un servizio che non trova significativi precedenti né nell’ambito delle attività riconducibili all’interpello o alla consulenza giuridica – di cui la consulenza semplificata rappresenta una evoluzione – né nell’ambito dei servizi di informazione e assistenza, purtuttavia gli viene riconosciuta la stessa natura degli altri strumenti di orientamento interpretativo, ossia delle risposte ad interpello e consulenza giuridica.

L’articolo si conclude con alcuni spunti di riflessione su questioni rimaste ancora aperte.

In particolare, non risultano ancora chiari i contorni del servizio e cioè se il servizio di consultazione semplificato verrà gestito secondo le logiche dei servizi completamente automatizzati o di quelli connotati dalla presenza di un elemento decisionale umano.

Si pensi ad esempio alla previsione di poter fruire del servizio non solo personalmente ma anche attraverso un intermediario specificamente delegato. La previsione solleva degli interrogativi non solo sulle modalità di conferimento delle delega ma anche sulla sua ampiezza e sul controllo esercitabile dall’Amministrazione.

Analoghe perplessità valgono a proposito della perimetrazione del dubbio esposto dal contribuente. Mentre infatti per le istanze di interpello esiste una disciplina dettagliata per la definizione del contenuto delle istanze, in relazione al servizio di consultazione semplificata viene previsto solamente che il contribuente possa inoltrare una richiesta relativa a casi concreti evidenziandone un dubbio di ordine interpretativo o applicativo, senza accenno né al grado di dettaglio della descrizione della fattispecie concreta, né alla necessità di indicare la norma cui il predetto dubbio inerisce.

Per valutare la portata innovativa del servizio, bisognerà aspettare a vedere se e come il servizio di consultazione in fase applicativa mutuerà dalla disciplina dell’interpello. (EM)

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

### **Dottrina**

**“L’adempimento collaborativo a confronto con le *best practice* in ambito di *tax control framework*”** di E. BARBIANI, in Corr. Trib. 3/2024, pag. 232

Il D.lgs. n. 221/2023 introduce le misure volte ad incentivare l’adempimento spontaneo dei contribuenti.

Oltre ad ampliare la platea dei soggetti potenzialmente ammissibili (società o stabili organizzazioni in Italia con ricavi di esercizio oppure fatturato ai fini IVA pari ad almeno 750 milioni di euro, a partire



dal 2026 non inferiore a 500 milioni e dal 2028 non inferiore a 100 milioni) sono state introdotte importanti novità in termini di effetti premiali e di strumenti di *assurance*.

Tra queste, l'A. si sofferma in particolare sull'obbligo di certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale o *Tax Control Framework* per i soggetti che intendono accedere al regime dal 2024, quale strumento di sostanziale inversione in capo all'Amministrazione dell'onere di dimostrare, in caso di esclusione dal regime, che il sistema di gestione e di controllo del rischio fiscale non è idoneo principalmente riguardo alla capacità di comunicare all'Ufficio in maniera tempestiva ed esauriente i rischi fiscali significativi e le operazioni di pianificazione fiscale.

Il Decreto ha introdotto, per i contribuenti che non possiedono i requisiti soggettivi previsti per l'ammissione al regime, la facoltà di poter adottare un *Tax Control Framework*, con opzione biennale rinnovabile, informando con apposita comunicazione l'Agenzia delle entrate.

Tale strumento costituisce una novità rilevante per i contribuenti di medie e piccole dimensioni che intendono monitorare i propri rischi fiscali attraverso un TCF così da poter beneficiare di vantaggi premiali (riduzione ad un terzo delle sanzioni amministrative per fattispecie di rischio comunicate con interpello preventivo).

L'A. suggerisce che venga chiarito espressamente che, in capo al contribuente che abbia predisposto la mappa rischi fiscali per il TCF opzionale, tale documentazione non possa essere utilizzata a suo sfavore in sede di accertamento e contenzioso, a tutela dell'affidamento dello stesso. Essendo l'accesso al regime una facoltà e non un obbligo, l'A. è del parere che il TCF integrato debba essere adottato dai soli soggetti che intendano accedere al regime e non dall'intero gruppo in consolidato fiscale, nonostante che la norma faccia riferimento al gruppo di imprese.

Nonostante che i requisiti del TCF per il regime di adempimento collaborativo siano in linea con il *Tax Control Framework* stabilito dall'OCSE, purtroppo sino ad oggi non si è ancora addivenuti ad un modello uniforme di gestione del rischio.

L'aspettativa, dunque, sarebbe quella che le linee operative possano supportare i contribuenti nell'adozione di una mappa dei rischi standardizzata, mettendo a fattor comune le *best practice*, adottate dalle società ammesse al regime, per l'adozione del TFC ed una efficace gestione dei flussi informativi interni ed esterni all'organizzazione.

Alcuni aspetti fondamentali del TCF si presterebbero agevolmente ad una razionalizzazione e standardizzazione sia per facilitare l'adozione di modelli di TCF da parte dei contribuenti che per velocizzare il processo di istruttoria dell'Ufficio ed il rilascio della certificazione TCF da parte di professionisti.

Come nell'ambito della revisione legale dei conti e dell'*internal audit* sono messi a disposizione standard internazionali per lo svolgimento delle attività, così anche per il *Tax Control Framework* risulta ormai imprescindibile la formazione di linee guida condivise a livello internazionale in grado di fornire un quadro di riferimento per l'adozione di tali sistemi. (EM)

## **Prassi Amministrativa**

### **Accertamento – Dichiarazioni fiscali - Chiarimenti**

Circ. Agenzia delle entrate 11 aprile 2024, n. 8/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia delle entrate ha analizzato le novità in materia di dichiarazioni fiscali recate dal Dlgs. 8 gennaio 2024, n. 1 (c.d. "Adempimenti") e dall'art. 38 del D.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13, contenente disposizioni in materia di accertamento tributario e concordato preventivo biennale.

In particolare, le principali novità riguardano:

- l'estensione dell'ambito di utilizzo del modello 730;
- la semplificazione della dichiarazione precompilata;
- la modifica dei termini di presentazione delle dichiarazioni.

Per quanto riguarda l'estensione dell'ambito di utilizzo del modello 730, la circolare ricorda che è possibile presentare il modello 730/2024 anche per indicare i dati relativi alla rivalutazione dei terreni posseduti al 1° gennaio 2023, dichiarare determinati redditi di capitale di fonte estera assoggettati a

imposta sostitutiva , assolvere agli adempimenti relativi al monitoraggio delle attività estere di natura finanziaria o patrimoniale e determinare le relative imposte nel nuovo quadro W.

Vi è la possibilità di presentare il modello 730/2024 con la modalità “senza sostituto d’imposta” anche nel caso in cui sia presente un sostituto d’imposta tenuto a effettuare il conguaglio.

Viene confermato che il termine del 15 ottobre 2024 per la presentazione dei modelli Redditi e IRAP, relativi al periodo di imposta 2023 riguarda tutti i contribuenti, indipendentemente dal fatto che aderiscono o meno al concordato preventivo.

## Giurisprudenza

### **Accertamento – Interpello – Risposta interlocutoria – Valore**

Corte di Giust. Trib. I Oristano 25 marzo 2024, n. 46/2/24, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

La risposta interlocutoria ad una istanza di interpello, seppure motivata dalla necessità di un confronto con una diversa amministrazione, equivale ad una condivisione della soluzione prospettata dal contribuente nella medesima istanza.

Di conseguenza, i successivi atti posti in contrasto con tale soluzione non possono essere considerati legittimi.

## **ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)**

### Dottrina

**“Disallineamenti da ibridi nell’ambito della Global Minimum Tax”** di S. GRILLI ne Il fisco 15/2024, pag. 1409

Nel dicembre del 2023 l’*Inclusive Framework* dell’OCSE ha pubblicato la *administrative guidance* che ha previsto le regole applicabili alle transazioni poste in essere all’interno di gruppi multinazionali con lo scopo di sfruttare le asimmetrie dei principi contabili applicabili alle imprese interessate che sono localizzate in differenti Paesi.

Si tratta di previsioni diverse da quelle già introdotte nel nostro ordinamento dalla c.d. Direttiva ATAD 2, che hanno in comune solo la volontà di neutralizzare le transazioni che utilizzano le asimmetrie nei principi contabili e nella disciplina fiscale delle imprese interessate.

L’*administrative guidance* identifica tre tipologie di accordi di arbitraggio rilevanti – che sono considerati pericolosi - ciascuno dei quali è oggetto di separata analisi ed illustrazione da parte dell’A. (EM)

## **AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI**

### Dottrina

**“La stretta sulla cessione dei crediti da super ACE e le nuove interpretazioni nell’ultimo avvio di agevolazione”** di L. GAIANI, ne Il fisco 17/2024, pag. 1567

L’art.5 del D.L. n. 39/2024 introduce rilevanti vincoli alla trasferibilità dei crediti di imposta derivanti dalla “super-ACE”.

In particolare: il divieto di cessioni successive alla prima, la solidarietà del cessionario per il recupero di credito e interessi in caso di concorso nella violazione ed, infine, l'estensione delle misure anti-frode già previste per i crediti da Superbonus.

L'intervento lascia aperti alcuni interrogativi.

Un primo riguarda la portata del richiamo all'art. 9, comma 1, del decreto sulle sanzioni tributarie che prevede che, in caso di concorso, ogni persona soggiace alla sanzione per essa disposta dalla legge.

Si tratta di una norma di carattere generale la cui applicazione doveva ritenersi pacifica anche prima del richiamo normativo, a meno che non serva per introdurre la responsabilità solidale in passato non prevista.

A tal proposito dovrà essere comunque stabilita l'effettiva decorrenza di quest'ultima responsabilità e dunque se, in presenza di violazioni cui hanno concorso, i cessionari rispondano anche per cessioni già stipulate prima del 30 marzo 2024.

E comunque la nuova responsabilità solidale dei cessionari non è ben coordinata con l'esonero da responsabilità prevista per i cessionari che utilizzano crediti frutto di violazioni da parte del cedente o del titolare originario della deduzione da SUPER-ACE.

L'A. segnala la rilevante differenza tra la nuova disposizione e quella analoga del D.L. n. 34/2020, riguardante la responsabilità dei cessionari dei crediti da detrazioni per agevolazioni edilizie che prevede la responsabilità solidale dei cessionari dei crediti solamente in concorso nella violazione con dolo o colpa grave.

Nelle more della conversione in legge del citato decreto, due risposte ad interpello diffuse dall'Agenzia delle entrate (nn. 31 e 73/2024) meritano una particolare attenzione e l'A. le illustra nel dettaglio.

La risposta n. 31 ha affermato che rientrano nell'ambito degli strumenti finanziari oggetto della sterilizzazione i certificati di deposito emessi da banche a fronte di vincoli di somme depositate, nonostante essi non rientrino nella definizione di titoli e valori mobiliari indicata nell'art.5, comma 3, del D.M. 3 agosto 2017

Tale ultimo provvedimento, emanato in attuazione della norma istitutiva dell'ACE, afferma che per i titoli e valori mobiliari, deve farsi riferimento, ai fini dell'applicazione della sterilizzazione, alla nozione di cui all'art.1, comma 1-bis, del T.U.F che contiene un elenco di strumenti finanziari, tra i quali non compaiono né i certificati di deposito e né i depositi bancari vincolati.

L'interpretazione delle entrate, superando il dato normativo, si basa sulla finalità della norma (art.1, comma 6-bis, D.L. 201/2011) che imporrebbe di includere nel calcolo della sterilizzazione ogni operazione che si pone come investimento finanziario di liquidità.

La tesi dell'Agenzia non convince l'A. per due ordini di motivi.

In primo luogo, perché non sembra legittimo che una risposta ad interpello possa ampliare il contenuto della norma laddove un Decreto ministeriale – disposizione attuativa di fonte superiore – abbia individuato nel dettaglio e in modo tassativo l'ambito oggettivo della sterilizzazione.

Nel merito, poi, i depositi bancari, pur se vincolati, non rientrano, come detto, nella definizione né di strumenti finanziari, né in quella più ristretta di valori mobiliari, secondo quanto stabilito dal T.U.F..

Ed anche in tema di classificazione contabile, i depositi bancari vincolati non sono inclusi nell'ambito delle voci dedicate ai titoli e strumenti finanziari.

La risposta n. 73, in materia di ricadute fiscali della correzione di errori contabili prevista dal D.L.73/2022, che ha stabilito che tale metodo non si estende all'ACE.

L'impatto fiscale che l'errore contabile ha avuto sull'utile destinato a riserva (e, dunque, sulla base ACE) andrebbe corretto, non già direttamente nell'esercizio in cui avviene la correzione (come invece previsto per le altre ricadute fiscali), quanto ripresentando "a catena" le dichiarazioni dei redditi riferite all'esercizio successivo a quello in cui fu commesso l'errore e a quelli seguenti.

Anche questa interpretazione suscita non poche perplessità sia perché si basa sulle istruzioni della Relazione al D.M. attuativo dell'ACE, ritenendole ancora applicabili, e quindi antecedente all'introduzione del richiamato metodo semplificato in vigore dal 2022, sia perché si riferisce ad un caso di correzione di un errore rilevante - e dunque corretto dalla società a riduzione del patrimonio netto - senza chiarire se essa si estenda anche alle situazioni di correzioni di errori non rilevanti che transitano nel conto economico.

A tal riguardo, l'A. è del parere che le conclusioni a cui è giunta l'Agenzia in merito alla necessità di presentazione di dichiarazioni integrative, non possano che estendersi anche agli errori non rilevanti corretti sul conto economico. (EM)

## Prassi Amministrativa

### **Aiuto alla crescita economica (ACE) – Certificati di deposito**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2024, n. 31, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

La sottoscrizione di certificati di deposito comporta la diminuzione della base ACE ai sensi dell'art. 1, comma 6-*bis*, del D.L. n. 201/2011, che stabilisce che la base di computo sia ridotta in ragione dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni.

In sintesi, la norma prevede che, per i soggetti diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione, la variazione in aumento del capitale proprio non abbia effetto (e debba quindi essere sterilizzata) sino a concorrenza di detti incrementi.

Il caso esaminato riguarda la sottoscrizione di certificati di deposito a 18 mesi a tasso predeterminato, emessi da un istituto bancario a fronte dell'addebito del conto corrente da parte dell'emittente e immissione nel portafoglio titoli detenuto dalla società.

Poiché si tratta di un investimento di natura finanziaria, con vincoli di indisponibilità delle somme (diversamente a quanto accade al denaro depositato su di un conto corrente) non destinato al rafforzamento patrimoniale dell'impresa, scatta la riduzione di cui sopra.

L'Agenzia delle entrate giunge a questa conclusione superando la disciplina di riferimento (art. 1, comma 1-*bis* D.lgs. 58/98 TUF) ma comporta non pochi dubbi interpretativi considerando che (nel caso specifico) la "non negoziabilità sul mercato" dei certificati sottoscritti ne comporterebbe la non inclusione nell'ambito applicativo della stessa.

Se ci si attendesse rigorosamente alla nozione di valori mobiliari del TUF, la sottoscrizione i certificati di deposito non dovrebbe comportare la riduzione della base agevolativa in quanto non rientranti.

La linea adottata dall'Amministrazione finanziaria permette il superamento di quanto specificamente previsto dalla disciplina di riferimento, guardando alla natura dell'investimento e privilegiando la sostanza dell'operazione.

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

### Dottrina

**“Riforma fiscale: rimangono dubbi sui poteri del giudice tributario”** di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 9/2024, pag. 813

La riformulazione dei poteri dei giudici tributari operati con il D.Lgs. 220/2023 lascia immutati nella sostanza gli stessi problemi sollevati nel tempo dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

In particolare, non sono state apportate modifiche sostanziali alla prova testimoniale, né sono stati chiariti i dubbi attinenti alla prova testimoniale orale e a quelli sull'acquisizione d'ufficio del PVC.

Per quanto riguarda la disciplina della prova testimoniale in forma scritta, a decorrere dal 4 gennaio 2024 la notifica dell'intimazione e del modulo di deposizione testimoniale potrà essere effettuata anche in via telematica.

Nel corso dell'annuale confronto con i funzionari dell'Agenzia delle entrate, su specifico quesito, è stato chiarito che, in attesa che venga emanato il relativo provvedimento di approvazione del modello, potrà essere utilizzato il modello di testimonianza scritto approvato per il processo civile.

A tal riguardo l'A. pone due interrogativi rimasti irrisolti.

Il primo riguarda l'ipotesi, che non trova soluzione nemmeno negli atti preparatori, secondo cui si potrebbe ritenere ammissibile nel processo tributario sia la prova testimoniale scritta che quella orale.

Tale affermazione troverebbe una conferma nel fatto che i giudici tributari applicano anche le norme del Codice di procedura civile. Essendo stato abolito il divieto della prova testimoniale scritta, si potrebbe dedurre, implicitamente, la possibilità di ammettere nel processo tributario anche la prova testimoniale orale, sempre per effetto del generale rinvio alle norme del Codice di procedura civile. Poiché con il D.lgs. n. 220/2023 questo problema non è stato affrontato, resta da capire se detta omissione sia frutto di una chiara volontà a continuare ad escludere la testimonianza orale.

Resta irrisolto anche un secondo rilevante interrogativo riguardante le dichiarazioni di terzi.

In particolare, andrebbe chiarito se l'ammissione della prova testimoniale scritta, addirittura anche senza il consenso delle parti, importi o meno la loro esclusione.

In altri termini, l'A. si chiede cosa succede in caso di contrasto tra prova testimoniale scritta e dichiarazione di terzi, al netto, ovviamente, dell'autonomo potere valutativo del giudice.

L'A. è dell'avviso che tra i due strumenti probatori non vi sia contrapposizione. Anzi, trattandosi di strumenti nella differente disponibilità del giudice e delle parti, la potenziale contrapposizione potrebbe addirittura risultare molto utile al fine di pervenire ad una conclusione del giudizio che sia effettivamente rispettoso della verità sostanziale.

Un altro dei problemi rimasti insoluti riguarda la possibilità o meno per il giudice tributario di disporre d'ufficio l'acquisizione del verbale di constatazione, la cui redazione si pone come importante fase endoprocedimentale finalizzata all'emissione dell'atto impositivo - a sua volta impugnato davanti al giudice tributario - in quanto raccoglie e descrive le attività ispettive e di controllo attuate dalla Guardia di Finanza e dai funzionari delle Agenzie fiscali, le presunte violazioni, i riferimenti normativi etc.

Si è posto l'interrogativo se, in caso di omesso deposito da parte dell'Agenzia delle Entrate o del ricorrente, la Corte possa disporre la sua acquisizione di ufficio.

Sul punto, da sempre, dottrina e giurisprudenza pervengono a conclusioni differenti, ancorché non sempre con le medesime motivazioni.

Secondo la giurisprudenza è legittimo l'ordine da parte della Corte di Giustizia tributaria all'Ufficio di produrre il processo verbale, atteso che nel processo tributario è attribuito al giudice, sempre nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, un potere di indagine che può esercitare qualora dagli atti non risultino sufficienti elementi di giudizio.

Secondo la dottrina, invece, il giudice non può sopperire alle carenze istruttorie delle parti. Detto potere può essere esercitato soltanto ove sussista un'obiettiva situazione di incertezza, al fine di integrare gli elementi di prova.

La carenza probatoria dell'Ufficio per effetto della mancata produzione del processo verbale deve essere valutata in relazione alle singole situazioni.

In sostanza, fermo restando il potere integrativo verbale del giudice, non è previsto un vero e proprio potere d'ufficio in supplenza della parte probatoria inerte e perciò, non si può affermare un principio di carattere generale, ma occorre comunque distinguere le diverse ipotesi: PVC non allegato ma richiamato dal provvedimento impositivo; PVC allegato al provvedimento impositivo, ma non prodotto in giudizio.

Qualora il PVC non allegato sia meramente richiamato dal provvedimento impositivo che, dunque, non riporta parti di esso, il giudice, sempre con onere motivazionale in merito, dovrà verificare se il semplice richiamo abbia integrato di per sé un indizio sufficiente sul piano probatorio.

Per converso, nell'ipotesi di PVC allegato al provvedimento, ma non prodotto in giudizio, la Corte di Giustizia potrà disporre l'acquisizione senza che ciò implichi esercizio dei poteri di integrazione probatoria, trattandosi di attività preordinata alla completezza di un atto impositivo già agli atti processuale.

L'interrogativo posto dall'A. deve essere valutato tenendo sempre presente che il processo tributario è a cognizione piena e perciò deve sempre tendere all'accertamento sostanziale del rapporto controverso, nei limiti del *petitum* sostanziale, con la conseguenza che i poteri del giudice devono essere intesi nel senso più ampio possibile. (EM)

## Dottrina

“**Determinazione del GloBE Income**” di L. BARONE e G. FRANSONI, ne Il fisco 17/2024, pag. 1594.

La *Global Minimum Tax* si compone di distinti insiemi di regole ciascuno con un certo grado di autonomia e, come tale, rispondente ai propri principi. Uno di questi insiemi è quello relativo alla determinazione del denominatore della frazione da cui si ricava l'ETR (il *Globe Income*), che è un reddito normalizzato. L'ETR (ossia l'*effective tax rate* giurisdizionale) è una misura fondamentale ed è dato dal rapporto tra le imposte complessivamente maturate in ciascun periodo (le *Covered Tax*) e il *GloBE Income*.

La centralità dell'ETR nel sistema complessivo implica anche la centralità del *GloBE Income* come denominatore di quel rapporto. In questo intervento gli AA. analizzano proprio il *GloBE Income* limitandosi a tracciarne i tratti generali consapevoli che un esame approfondito implicherebbe, invece, un discorso molto più esteso ed approfondito.

Gli AA. partono dall'assunto fondamentale che per determinare un'aliquota effettiva occorre necessariamente individuare una base imponibile effettiva. La soluzione prescelta dall'impostazione della *Global Minimum Tax* (GMT) è stata quella di considerare come base imponibile effettiva (nota anche come *GloBE Income or Loss*) l'utile calcolato ai fini dell'informazione contabile, sul presupposto che le regole proprie dell'informazione contabile sono quelle che esprimono un risultato di periodo maggiormente oggettivo in quanto non influenzata da esigenze ed interessi di natura fiscale. Su tale presupposto, quindi, le *Model Rules* stabiliscono che il *GloBE Income* è determinato per derivazione dal risultato contabile netto di esercizio calcolato in conformità ai principi contabili prima delle rettifiche di consolidamento, aggiustato poi per effetto di una serie di variazioni in aumento e in diminuzione. In particolare, l'art. 22 del D.Lgs. n. 209/2023, al comma 1, dispone, conformemente alle *Model Rules*, che il punto di partenza per determinare l'importo del reddito o della perdita rilevante è costituito dall'utile o dalla perdita contabile netta ("*Financial accounting net income or loss*" o in breve *FANIL*), conseguiti da ciascuna impresa in un dato esercizio, cui sono apportate alcune variazioni in aumento o in diminuzione previsti nei successivi articoli del Decreto. Il Commentario giustifica questa scelta in ragione della maggiore omogeneità, a livello internazionale, dei principi contabili rispetto alle regole di determinazione del reddito imponibile. In realtà gli AA. osservano che l'omogeneità a livello internazionale delle regole contabili sussiste in quanto queste non sono influenzate da quelle considerazioni di carattere fiscale che gli Stati introducono per la determinazione del reddito imponibile. La prima regola afferma che per utile o perdita contabile netti si intendono il risultato contabile netto dell'impresa riferito ad un esercizio, calcolato in applicazione dei principi contabili utilizzati dalla controllante capogruppo ai fini della preparazione del bilancio consolidato, prima delle rettifiche di consolidamento che eliminano le operazioni infragruppo. Gli AA. chiariscono che il bilancio consolidato svolge un ruolo fondamentale non tanto per la determinazione delle grandezze alla base del calcolo dell'ETR ma perché serve ad individuare i principi contabili di riferimento, che sono quelli in base ai quali potrà essere determinato il *FANIL* per ciascuna *Constituent Entity*. In altri termini, i principi contabili che devono essere presi a riferimento sono quelli impiegati ai fini del bilancio consolidato dalla capogruppo controllante.

La determinazione del *FANIL* è solo la prima fase del complesso di operazioni che conducono alla determinazione del *GloBE Income*. Il secondo *step* è infatti rappresentato dagli *adjustments* che sono tassativamente individuati dall'art. 3 delle *Model Rules*. La disciplina degli *adjustments* deve essere considerata, se non propriamente derogatoria, quantomeno speciale rispetto ai risultati cui si perviene attraverso l'applicazione dei principi contabili. Infatti, la funzione delle rettifiche deve essere quella di realizzare un adeguamento della base imponibile della *Global Minimum Tax*. A parere degli AA., inoltre, al *FANIL* deve essere riconosciuta una funzione centrale e predominante nella definizione della GMT mentre le rettifiche sono funzionali solo a realizzare alcuni specifici e puntuali adattamenti, probabilmente anche quantitativamente rilevanti o particolarmente impegnativi sotto il profilo dell'applicazione pratica ma che restano comunque marginali rispetto alla definizione della "grandezza" economica che l'intera disciplina del *Pilar Two* intende assoggettare al livello minimo del 15% (questa è quella che viene definita tesi della "centralità" del *FANIL*).

Sotto il profilo concettuale ed applicativo gli AA. rilevano che i singoli *adjustment* hanno giustificazioni differenziate. Il *Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two)* dell'OCSE pone in evidenza questa differenziazione suddividendo gli *adjustments* in tre categorie, a seconda che essi siano diretti a: *i)* realizzare un migliore allineamento con il reddito imponibile; *ii)* assicurare una corretta allocazione dell'imponibile fra le diverse giurisdizioni; *iii)* implementare taluni principi generali di tassazione. Pur ritenendo valida la classificazione operata dall'OCSE, gli AA. propongono un diverso criterio di classificazione degli *adjustments* che consiste nel ripartire le diverse ipotesi di rettifiche in due categorie principali, la prima delle quali può essere suddivisa in tre sottocategorie. La prima, classificazione, quella cioè nelle due sottocategorie principali, è operata distinguendo le rettifiche del FANIL a seconda che: *a)* siano giustificate dalle regole interne alla GMT in quanto intese a garantire il funzionamento corretto e quindi la loro coerenza interna (rettifiche strutturali); *b)* siano fondate su ragioni esterne alla disciplina GMT ossia determinate dall'esigenza di soddisfare interessi rilevanti ma non necessariamente implicati dalla disciplina medesima, cosicché si potrebbe definire questa categoria come quella delle rettifiche *extra-strutturali*.

#### Le rettifiche strutturali

Si tratta di quelle rettifiche giustificate dall'esigenza generale di eliminare eventuali incoerenze del risultato contabile espresso dal FANIL rispetto alla complessiva disciplina della GMT. Rientrano in questa categoria: le *Net Taxes Expense*; i *Gain or Loss from disposition of assets and liabilities excluded under Article 6.3 delle Model Rules*; gli *Asymmetric Foreign Currency Gains or Loss*; gli *Included Revaluation Method Gain or Loss*; le *Stock Based Compensation*; le *Accrued Pension Expenses*; i *Prior Period Errors and Changes in Accounting*; gli *Excluded Dividends*; gli *Excluded Equity Gain or Loss*.

Gli AA., come anticipato, sostengono che la categoria delle rettifiche *extra-strutturali* appare suscettibile di una ulteriore suddivisione che tenga conto del fatto che gli elementi essenziali, nell'ambito dell'imposta globale minima, sono tre: 1) l'ETR; 2) il *GloBE Income*; 3) l'ambito giurisdizionale di applicazione dell'ETR medesimo. Sulla base di questa suddivisione, sembrerebbe possibile distinguere - anche ai fini concettuali e interpretativi - le rettifiche a seconda che esse siano dirette a realizzare la coerenza strutturale dell'imposta minima globale rispetto all'ETR, ovvero al *Global Income*, oppure ancora rispetto alla delimitazione *jurisdictional* di calcolo dell'ETR.

#### Le rettifiche extra strutturali

Hanno come comune denominatore il fatto che il risultato economico contabile espresso dal FANIL comprende l'effetto di alcuni componenti che, secondo le regole tributarie comunemente adottate dalla generalità delle giurisdizioni ricomprese nell'*inclusive Framework*, non dovrebbero avere rilevanza ai fini della determinazione delle imposte sui redditi. Possono essere ascritte a questa categoria: le *policy disallowed expenses*; l'*international shipping income*; la *exclusion of certain insurance company income*.

L'effetto degli *adjustment* è diversificato a seconda che si tratti di *adjustment* positivi (ossia di variazioni in aumento) o di *adjustment* negativi (ossia di variazioni in diminuzione). Gli *adjustment* positivi riducono - *ceteris paribus* - l'ETR in quanto aumentano il *Globe Income* senza modificare l'ammontare delle *Covered Taxes*. Si verifica, cioè, un aumento del denominatore a parità di numeratore. Gli *adjustment* negativi, invece, sono tendenzialmente neutrali rispetto all'ETR perché alla variazione in diminuzione del FANIL si accompagna la variazione in diminuzione delle *adjusted covered taxes* per un importo pari alle imposte corrispondenti al componente oggetto di variazione in diminuzione. Ovviamente, se il componente negativo oggetto di variazione non aveva concorso alla formazione della base imponibile ai fini delle *Covered Taxes* l'effetto dell'*adjustment* sull'ETR sarà incrementativo. (WR)

**“Pillar 2: i crediti d'imposta qualificati e non qualificati”** di T. DI TANNO, ne Il fisco 10/2024, pag. 923.

Come noto, il *Pillar 2* mette a confronto elementi omogenei al fine di stabilire in modo oggettivo se la tassazione di un soggetto d'imposta, operante in un determinato ordinamento, paga un'imposta effettiva pari ad almeno il 15% di una base imponibile tendenzialmente uguale per tutti. L'obiettivo, come più volte sottolineato dalla dottrina, è molto ambizioso anche perché si deve cimentare con notevoli differenze sia dal lato della base imponibile sia dal lato delle imposte correlate, che devono essere reali e non meramente figurative. Le imposte figurative sono molto diffuse e fra di esse un

ruolo di spicco spetta alle detrazioni e ai crediti d'imposta, che possono dar luogo a scelte molto diverse frutto delle politiche dei singoli governi nazionali. Gli incentivi possono essere di carattere finanziario o di carattere fiscale e questi ultimi sono generalmente erogati attraverso crediti d'imposta (*Tax Credits*). È chiaro che i *Tax Credits* assumono una pluralità di forme ed è altrettanto palese che il *Pillar 2* ha dovuto affrontare il problema ed indentificare un trattamento quanto più possibile semplice ed omogeneo. Le *Globe Rules* chiariscono che i *Tax Credits* volti a stimolare un certo comportamento non sono "imposte" in senso tecnico ma rilevano a certe condizioni, come incremento della base imponibile (cioè, come maggior ricavo).

Sotto il profilo del computo delle imposte emergono differenze a seconda della classificazione del credito di imposta. Le *Administrative Guidance* di luglio 2023 distinguono tra:

- a) *Qualified Refundable Tax Credit*; ("QRTC");
- b) *Marketable Transferable Tax Credits* ("MTTC");
- c) *Investment Tax Credits* ("ITC");
- d) *Non-Qualified Refundable Tax Credit* ("Non-QRTC");
- e) *Non Marketable Transferable Tax credits* ("Non-MTTC");
- f) *Other Tax Credits* ("OTC").

La versione italiana di questa classificazione emerge dal D.lgs. n. 209/2023 (il "Decreto"), ed in particolare nell' Allegato A, che prova a chiarire il significato di tali espressioni. Il tentativo compiuto dal legislatore è apprezzabile ma i risultati, come sottolinea l'A., non sono del tutto soddisfacenti e necessitano di ulteriori affinamenti. La verità è che si è arrivati a questa classificazione perché c'erano determinati paesi che avevano crediti molto particolari e le semplici due macrocategorie (*Qualified* e *Non Qualified*) non erano sufficienti a ricomprendere tutte queste casistiche.

#### Crediti d'imposta qualificati e trasferibilità

Viene chiarito cosa debba intendersi per QRTC, nella versione italiana tradotto come credito d'imposta rimborsabile qualificato, precisando che la definizione che fissa il Decreto lascia comunque molto a desiderare. Sarebbe tale, dunque, il credito di imposta rimborsabile concepito in modo tale da dover essere pagato in contanti o equivalente a contanti a un'impresa entro quattro anni dalla data in cui la stessa ha diritto a ricevere il credito d'imposta rimborsabile ai sensi della legislazione del Paese che concede il credito. La definizione OCSE si presenta sicuramente più ampia, ma allo stesso tempo imprecisa, perché prevede che i QRTC siano i crediti idonei ad essere compensati con qualsiasi debito verso lo Stato. Si tratta in buona sostanza di un credito d'imposta disponibile entro 4 anni da quando una *Constituent Entity* ha maturato il diritto presentandosi come "*paid as cash*" or "*available as cash equivalents*".

Nel sistema normativo italiano si conoscono i crediti d'imposta compensabili o rimborsabili. La compensazione è possibile solo a fronte di un debito di natura in senso lato fiscale nei confronti dello Stato o anche di altre entità locali. È possibile, in assenza di compensazione o in presenza di compensazione solo parziale del credito, chiedere i crediti a rimborso. Il punto è che per nessuno dei crediti d'imposta domestici è prevista la rimborsabilità entro 4 anni. L'A., infatti, sottolinea giustamente che un conto è la spettanza del credito e altro conto è la liquidità, cioè il momento dell'effettivo incasso. Se la definizione in questione dovesse essere letta nel modo più rigoroso si dovrebbe concludere che tutti i crediti d'imposta italiani attualmente in circolazione non rientrano nella categoria dei QRTC, dovendo invece essere ricondotti alla ben meno ambita categoria dei NQRTC. Il trattamento ai fini *GloBE* dei QRTC dipende dalla modalità di contabilizzazione. Al riguardo, i QRTC possono essere contabilizzati nei modi più diversi, e cioè come: *i*) altri proventi (CE), in contropartita di Crediti verso l'erario (SP); *ii*) altri proventi (CE) in contropartita della riduzione del Fondo imposte dell'esercizio (SP); *iii*) Credito verso erario (SP) in contropartita della riduzione del valore dell'immobilizzazione cui è pertinente (SP) e, quindi, senza passaggio a conto economico. Trattandosi di un universo difficilmente riconducibile ad uno schema unico, le *GloBE Rules* prendono posizione limitandosi a stabilire che l'ammontare del credito d'imposta ricevuto: *a*) rileva come elemento incrementativo del reddito di esercizio (aumenta, cioè, la base imponibile (*GloBE Income* or *Loss*)); *b*) non influenza il calcolo delle imposte dovute per l'esercizio, che significa dire che le *Covered Taxes* vanno computate al lordo senza tener conto del QRTC e, quindi, per l'intero ammontare dell'importo dovuto.

Per quanto riguarda il valore da attribuire al QRTC viene precisato che, al momento della sua prima emersione ed iscrizione, questo è certamente pari al suo valore nominale. Se ne dovrebbe valutare nel tempo l'effettiva godibilità considerato che i QRTC sono caratterizzati da una natura sintetizzata



nel termine *cash equivalent*, il che vuol dire rimborsabilità indiscussa seppure entro 4 anni dall'emersione. Potrebbe quindi discutersi solo eventualmente del tasso di attualizzazione applicabile.

L'A. sottolinea come in sede OCSE stiano emergendo delle indicazioni meno rigorose (e per questo contraddittorie) sul tema della piena rimborsabilità. Si sta, cioè, ipotizzando di sottoporre a valutazione i crediti in questione sul presupposto che colui che li origina (*Originator*) possa avere una prospettiva fiscale incapace di compensare il credito in questione e possa conseguentemente perseguire l'alternativa di cedere tutto o parte del credito stesso. Al riguardo, l'A. fa notare che, se si introducono elementi valutativi basati sulla capienza o meno del debito d'imposta del quadriennio successivo in testa a colui che ha originato il credito, ciò porta con sé la constatazione che il credito in questione non è assistito dalla garanzia della piena ed indiscussa rimborsabilità entro 4 anni ma più modestamente solo dalla riconosciuta compensabilità nel medesimo periodo. In base a questo approccio i mancati utilizzi dei crediti d'imposta in questione e quindi la parte non utilizzata e scaduta dovrebbe essere portata in riduzione del *GloBE Income*. È ovvio che, se tale orientamento dovesse consolidarsi il sistema tributario italiano potrebbe recuperare appieno una larga parte dei crediti d'imposta attualmente accordati e non riconoscibili come QRTC alla luce della versione interpretativa più rigorosa.

I QRTC possono formare oggetto di successivo trasferimento ed assumere quindi la denominazione di *Marketable Transferable Tax Credits (MTTC)*. La riflessione sulla trasferibilità fa quindi emergere la categoria dei MTTC (*Marketable Transferable Tax Credits*), la cui traduzione italiana è credito d'imposta negoziabile. Gli MTTC sono dei QRTC cedibili, basati cioè su una normativa che ne consente una qualche forma di circolazione. Il Decreto entra nel merito, azzardando alcune soluzioni la cui bontà deve essere verificata, distinguendo innanzitutto tra il regime applicabile al produttore del QRTC (cioè l'*Originator*) da quello relativo all'acquirente (*Purchaser*). Al rispetto delle condizioni previste dal Decreto l'MTTC (cioè l'originario QRTC messo in vendita e diventato MTTC) subisce lo stesso trattamento dell'originario QRTC ai fini della determinazione delle *covered taxes*, cioè non si riduce il valore di quanto dovuto all'erario, ai fini dell'ETR, con la conseguenza che il relativo valore contabile si assume pieno ancorché pagabile mediante compensazione con il MTTC. L'A. poi si occupa di chiarire la sorte delle differenze tra *i)* il valore facciale del credito ed il prezzo di vendita dello stesso in testa all'*Originator*; *ii)* il prezzo di acquisto ed il suo utilizzo; *iii)* il prezzo di eventuale rivendita per il *Purchaser*.

#### Crediti d'imposta collegati ad un investimento

Gli ITC (*Investments Tax Credits*) sono crediti d'imposta derivanti da norme che agevolano determinate categorie di investimento. Le modalità di contabilizzazione sono varie: *i)* il credito può essere contabilizzato a riduzione del costo dell'investimento con conseguente utilizzo immediato dello stesso; *ii)* l'investimento può essere contabilizzato nel suo ammontare pieno e decrementato di anno in anno del relativo credito d'imposta in correlazione con la tempistica di ammortamento dell'immobilizzazione agevolata. Le istruzioni alle regole GloBE li assimilano apparentemente agli QRTC, pur lasciando al contribuente libertà di manovra sulle modalità di contabilizzazione. Resta ferma il principio dell'imputazione del credito quale voce da portare in aumento del reddito di periodo mentre nessun rilievo avrà in ogni caso sulla determinazione delle *covered taxes*, visto che esse rileveranno per il loro teorico ammontare nonostante la possibilità di assolverle per il tramite degli ITC.

#### Crediti d'imposta non qualificati

Sono tutti crediti d'imposta a cui mancano le caratteristiche per essere definiti crediti d'imposta qualificati rimborsabili. Il trattamento loro attribuito è semplicemente l'irrelevanza sia ai fini della determinazione delle *covered taxes* – che restano quelle effettivamente pagate senza dover tener conto della parte assolta via Non QRTC – sia ai fini della determinazione del *GloBE Income*. (WR)

**“L'esercizio del test di tassazione congrua per le CFC”** di E. MACARIO, in Corr. Trib. 4/2024, pag. 336

Con il D.Lgs. n. 209/2023, il legislatore ha proceduto alla revisione dell'ETR *test*, al coordinamento della disciplina CFC con quella del *Pillar 2* e all'introduzione di un regime semplificato di imposizione sostitutiva per le controllate estere.

L'articolo si occupa in particolare della revisione dei presupposti per la qualificazione di una entità come CFC.

La qualificazione di una entità estera come CFC e l'applicazione del relativo regime di attrazione del reddito a tassazione in Italia, dipende sostanzialmente da due condizioni: il livello di tassazione dell'entità estera (*ETR test*) e la presenza significativa di proventi appartenenti a determinate categorie, caratterizzate da uno scarso grado di radicamento con il luogo dove vengono registrati e tassati.

Il precedente impianto normativo (art. 167, comma 4, TUIR) prevedeva di porre a confronto la tassazione effettiva all'estero della controllata, calcolata tenendo conto delle sole imposte correnti, con alcuni aggiustamenti, senza dare rilevanza alla fiscalità differita estera, con quella che la controllata avrebbe subito ove fosse stata assoggettata in Italia, con una tassazione parimenti basata sulle sole imposte correnti virtuali italiane con aggiustamenti, senza dare rilevanza alla fiscalità differita virtuale italiana.

Il test risultava fallito nel caso in cui il soggetto controllato non residente fosse stato assoggettato ad una tassazione effettiva inferiore alla metà di quella cui sarebbe stato soggetto qualora residente in Italia.

Su questo impianto il legislatore è intervenuto mutuando le regole che disciplinano l'imposta minima globale (*Pillar 2*) e chiarendo che l'imposta minima equivalente dovuta sulla base del *Pillar 2* rileva ai fini dell'*ETR test*.

Tenuto conto che le regole del *Pillar 2* vengono applicate su base giurisdizionale, in caso di presenza di più controllate in una medesima giurisdizione, l'eventuale imposta minima equivalente dovuta deve essere imputata alla singola entità in proporzione al rapporto tra il profitto eccedente della controllata e il totale del profitto eccedente delle imprese del gruppo soggette all'imposta minima nazionale equivalente.

Il *test* sulla tassazione effettiva abbandona l'anzidetto criterio del confronto tra la tassazione corrente locale e la tassazione virtuale italiana e assume come riferimento un livello assoluto di tassazione: il test risulta fallito se l'entità estera è assoggettata a tassazione effettiva inferiore al 15%.

La tassazione effettiva dei soggetti controllati non residenti è pari al rapporto tra la somma delle imposte correnti dovute e delle imposte anticipate e differite iscritte nel proprio bilancio di esercizio e l'utile ante imposte dell'esercizio risultante dal medesimo bilancio.

Ai fini del calcolo del nuovo *ETR test*, rilevano le imposte sul reddito determinate nel bilancio di esercizio della controllata estera.

Il decreto legislativo non specifica se rilevino i dati del bilancio individuale, ma per coerenza con il precedente impianto, il riferimento dovrebbe essere il bilancio individuale, seppure, rispetto al regime di imposizione sostitutiva previsto per le CFC dal medesimo decreto, rilevino i dati utilizzati per il bilancio consolidato.

L'attenzione al dato contabile costituisce la vera svolta, che, valorizzando la rilevazione delle imposte secondo il principio di competenza economica, utilizza la fiscalità differita senza aggiustamenti per gestire gli effetti sull'*ETR test* delle differenze temporanee.

In precedenza, invece, la fiscalità differita non aveva rilevanza propria e lo strumento per minimizzare l'impatto degli spostamenti temporali degli imponibili derivanti dalle diverse regole fiscali applicate era rappresentato dalla sterilizzazione di alcune variazioni fiscali di carattere temporaneo. Inoltre, sempre l'attenzione al dato contabile permette di superare alcune discrasie che caratterizzavano il precedente approccio dell'Amministrazione che escludeva dal computo delle imposte rilevanti i pagamenti effettuati dall'entità estera successivamente alla presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia.

Il nuovo *ETR test* mostra dunque significative potenzialità in termini di effettiva semplificazione dell'approccio alla verifica della congruità della tassazione delle controllate estere, privilegiando il dato contabile e introducendo una efficace gestione delle differenze temporanee, che dovrebbero sterilizzare gli effetti dei disallineamenti tra la disciplina fiscale locale e quella domestica.

A tal riguardo, l'A. in 2 tabelle, che ricomprendono due periodi di imposta, sviluppa l'esecuzione del test secondo il nuovo metodo di calcolo, ipotizzando la presenza di variazioni in aumento e in diminuzione di carattere permanente e temporaneo.

Un aspetto che merita attenzione è quello che attiene alla verifica del livello di tassazione congrua nei casi di risultato ante imposte negativo della controllata estera.

Nonostante nelle nuove disposizioni non si individui un chiaro percorso per la verifica della congruità del livello di tassazione rispetto alle entità con risultato ante imposte negativo, l'A. ritiene che il nuovo *test ETR* non sia applicabile.

Lo strumento alternativo dovrebbe essere rappresentato dall'approccio ATAD, anche se il doppio *test* vanifica il processo di semplificazione.

In presenza di un consistente numero di controllate estere, il doppio binario rischia di aumentare sensibilmente gli oneri di compliance delle società controllanti italiane rispetto al fenomeno CFC.

D'altra parte, non sembra neppure ipotizzabile una soluzione aprioristica che consideri il *test* sempre superato in caso di risultato ante imposte negativo.

Una siffatta soluzione stresserebbe i profili di disallineamento del nuovo impianto con le regole previste dalla Direttiva ATAD, che costituisce un minimum standard a cui gli Stati membri devono adeguarsi. (EM)

## **IRPEF**

### **Dottrina**

**“Il costo fiscale delle azioni attribuite agli “impatriati” nell’ambito di piani di *stock option*”** di P. SCARIONI e A. F. MARTINO in Corr. Trib. 4/2024, pag. 345

Gli AA. hanno esaminato la tassazione in capo ad un lavoratore dipendente assegnatario di *stock option* (art. 51, comma 2, lett. g, TUIR) che ha optato per l'applicazione della disciplina prevista per i cd. lavoratori impatriati (art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 oggi sostituito dall'art. 5 del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209), concludendo che anche il *fringe benefit* attribuito al dipendente tramite l'esercizio dell'opzione fruirà della tassazione agevolata prevista per tale categoria di dipendenti. Gli stessi AA. hanno osservato come ai fini del calcolo della plusvalenza realizzata che si genera al momento della cessione del titolo a terzi risultano incerti i criteri da utilizzare per la determinazione del costo fiscale dell'azione (coincide con il suo valore normale alla data di esercizio dell'opzione? oppure deve essere considerato il minor valore effettivamente tassato come reddito di lavoro dipendente, in aggiunta allo strike price corrisposto dal lavoratore?). Al riguardo, si condivide la soluzione prospettata dai commentatori, che propendono per considerare il valore normale alla data di esercizio dell'opzione per ragioni di ordine logico-sistematico, di coerenza legislativa e di natura tecnica. (GR).

### **Giurisprudenza**

**IRPEF – Base imponibile – Risarcimento danni – Danno patrimoniale effettivo – Interessi su detta sorte capitale – Somma liquidata – Stessa natura della sorte capitale – Art. 6, TUIR – Tassazione – Esclusione**

Cass., sez. trib. 23 aprile 2024, pag. 10933 nel sito web [www.assonime.it](http://www.assonime.it)

Se la sorte capitale serve a ristorare un "danno patrimoniale effettivo", in base al disposto dell'art. 6, comma 2, ultimo periodo, TUIR la somma liquidata a titolo di interessi sulla detta sorte capitale acquista fiscalmente la stessa natura di quest'ultima, dovendosene dunque escludere la qualificazione come reddito imponibile.

## **IRES**

## Dottrina

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

L'articolo contiene un'analisi dettagliata degli aspetti che sono stati coinvolti dalla riforma della residenza fiscale degli enti societari.

In estrema sintesi, le modifiche comportano il superamento del requisito dell'oggetto principale come elemento di collegamento personale dell'imposizione – che ha da sempre rappresentato un elemento di criticità nella valutazione della residenza fiscale – e una diversa formulazione del requisito della sede dell'amministrazione, sostituito dai criteri di natura sostanziale della sede della direzione effettiva e la gestione ordinaria in via principale, riguardanti il luogo in cui sono assunte in modo continuo e coordinato, rispettivamente, le decisioni strategiche e gli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso.

Il concetto di attività di direzione, deve essere inteso nel senso che non è sufficiente che in un luogo si localizzi occasionalmente un singolo atto, ma occorre una continuità temporale delle decisioni strategiche che elevi il luogo a sede effettiva della società.

L'A. fa notare come la nozione della sede di direzione effettiva, non sempre identificabile in modo agevole, non rappresenti una novità assoluta nell'ordinamento interno, ma si ponga in una certa continuità con il concetto di sede dell'amministrazione operante come componente dell'elemento materiale del collegamento personale all'imposizione reddituale delle società nel testo previgente.

Ed in effetti sia la dottrina tributaria che la recente giurisprudenza di legittimità si sono occupate del concetto di sede dell'amministrazione ritenendo che essa andasse intesa come il luogo da cui promanano gli impulsi volitivi della gestione, attribuendo rilevanza alla sede dove abitualmente si incontrano gli amministratori.

L'inserimento del nuovo criterio della sede di direzione effettiva risponde all'esigenza di allineare l'ordinamento interno con il criterio ancora oggi utilizzato a livello convenzionale, per evitare contestazioni.

L'A. si chiede se la nuova nozione di direzione effettiva sia sufficiente ad escludere che la società capogruppo italiana, che esercita le proprie prerogative sulle società controllate estere, determini in modo automatico la residenza fiscale in Italia di queste ultime.

L'appartenenza ad un gruppo non può certamente determinare ex se la residenza delle controllate nel Paese in cui è localizzata la controllante.

A tal riguardo lo stesso ritiene corretto affermare che l'attrazione della residenza fiscale delle controllate nel Paese della controllante sia ipotizzabile solo se, con una valutazione caso per caso, sussista un rapporto di dominazione che si può manifestare o con la avocazione da parte della controllante delle funzioni operative o con la compressione forzosa di prerogative proprie della controllata.

L'introduzione delle nozioni della sede di direzione effettiva, in cui rientrano le attività relative alle decisioni strategiche, e della gestione ordinaria in via principale, riguardanti la gestione corrente, dovrebbero dissipare i dubbi sulla determinazione della residenza fiscale delle *holding* immobiliari e di partecipazione.

In tali società, infatti, se l'attività di direzione strategica e ordinaria in via principale sono effettivamente svolte all'estero attraverso una struttura idonea allo scopo, non dovrebbero più sorgere dubbi sulla residenza.

L'abrogazione espressa del concetto di oggetto principale quale criterio di collegamento personale all'imposizione della società risolve il contrasto che poteva sorgere tra le nozioni di residenza fiscale legata all'oggetto principale e quella di stabile organizzazione, attribuendo all'attività esercitata rilevanza solo ai fini dell'identificazione della stabile organizzazione.

Le novità introdotte hanno effetto anche sulla residenza fiscale del *trust*.

Il criterio della sede legale, rimasto immutato dopo la riforma, continua ad essere inapplicabile al *trust*.

Con il venir meno del requisito dell'oggetto principale possono ritenersi ormai superate le indicazioni contenute nella circolare n. 34/2022, in cui l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che l'oggetto principale “era strettamente legato alla tipologia di *trust*”.

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

Quanto alla sede della direzione effettiva, che coincide con il luogo in cui sono assunte le decisioni strategiche riguardanti l'ente nel suo complesso, assumerà rilievo il luogo in cui il *trustee* esercita abitualmente la sua attività strategica e adotta le decisioni di maggior rilievo relative al *trust*.

Il criterio della sede di direzione effettiva consentirà di superare il dualismo contenuto nella prassi tra trust dotati di struttura organizzativa e trust privi di organizzazione.

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

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

Così come resta confermata la copresenza di criteri di natura sostanziale – oggi la sede della direzione effettiva e la gestione ordinaria in via principale – direttamente valutabili dall'Amministrazione da un punto di vista fattuale, per evitare che società costituite all'estero e operanti in Italia aggirino impropriamente il sistema della tassazione globale dei redditi nel nostro Paese.

Riguardo all'ambito temporale, si continua a far riferimento all'anno solare ai fini fiscali (maggior parte del periodo di imposta) e non viene introdotto il criterio del frazionamento del periodo di imposta in caso di trasferimento in corso d'anno, il cd. *split-year*, con la possibilità di essere considerato fiscalmente residente in Italia anche solo per una parte del periodo di imposta.

La scelta è discutibile perché il frazionamento del periodo di imposta è una ipotesi contemplata dal Modello OCSE ed utilizzata in alcune Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia.

L'A. osserva da ultimo l'assenza nella riforma di un adeguato coordinamento tra le nuove norme sulla residenza ai fini delle imposte dirette e la disciplina prevista in tema di imposta sulle successioni e donazioni internazionali. (EM)

### **Prassi Amministrativa**

#### **IRES – Errori contabili – Correzione – OIC *adopter* – Rilevanza nel periodo di imputazione a bilancio – Trattamento fiscale delle poste correttive**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 marzo 2024, n. 73 nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia fornisce chiarimenti in merito alla disciplina sulla correzione degli errori contabili così come modificata dapprima dalla legge 122/2022 e poi dalla legge 197/2022.

La risposta conferma l'applicazione agli errori corretti nel 2022 e relativi a componenti di reddito di competenza di precedenti esercizi.

In secondo luogo, la risposta precisa che la disciplina deve essere riferita agli errori che sono qualificabili come tali secondo i principi contabili, indipendentemente dalla loro rilevanza (e quindi sia agli errori rilevanti che a quelli non rilevanti), mentre non trova applicazione agli errori che sono conseguenza di una non corretta applicazione di norme fiscali.

La risposta affronta e chiarisce altre due questioni.

La prima attiene al trattamento fiscale delle poste correttive. Secondo l'Agenzia le poste correttive rilevano nell'esercizio in cui viene operata la correzione, ma la correzione dell'errore non incide, modificandola, sulla natura del componente reddituale corretto.

In via generale, precisa l'Agenzia, le previsioni introdotte dalla legge 122/2022 non consentono di derogare alle altre norme fiscali che limitano o riducono la rilevanza fiscale dei componenti negativi

di reddito, i quali sono deducibili per l'importo che sarebbe stato deducibile nel periodo di imposta in cui l'errore è stato commesso.

La deduzione, cioè, non può avvenire per un importo maggiore di quello cristallizzato nel singolo periodo di imposta interessato dall'errore contabile.

Resta fermo che anche i componenti rilevanti ai fini fiscali a seguito della correzione degli errori contabili concorreranno a determinare il ROL.

La seconda questione attiene all'aiuto alla crescita economica (ACE).

L'Agenzia delle entrate sostiene che le poste conseguenti alla correzione di errori contabili sono irrilevanti ai fini ACE.

### **IRES – Fusione e contestuale scissione totale asimmetrica – Neutralità fiscale – Abuso del diritto - Sussiste**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 29 marzo 2024, n. 84, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

Costituisce fattispecie di abuso del diritto una riorganizzazione effettuata mediante fusione di tre società, partecipate in misura paritaria da tre soci, e successiva scissione asimmetrica.

Il risultato, infatti, aggirerebbe la disciplina dei trasferimenti a titolo oneroso di partecipazioni, perché consentirebbe ai soci di effettuare una permuta, in assenza di alcun effetto di tipo riorganizzativo sulle società.

L'Agenzia delle entrate facendo leva principalmente sulla circostanza che i patrimoni delle tre società post scissione sarebbero identici a quelli delle tre società originarie, afferma che non sarebbero rispettate le finalità riorganizzative della fusione e della scissione, e che il percorso scelto surrogerebbe un trasferimento delle partecipazioni tra i soci (operazione sempre realizzativa, anche se effettuata tramite permuta).

### **IRES – Disposizioni in materia di imprese estere controllate (CFC) – Definizione delle modalità applicative del regime opzionale di imposizione sostitutiva**

Prov. Agenzia delle entrate 30 aprile 2024, n. 213637, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

Il provvedimento definisce come esercitare il regime opzionale di imposizione che, attraverso il pagamento del 15% sull'utile contabile netto della controllata, consente al soggetto residente di evitare l'imputazione per trasparenza del reddito della controllata estera che sarebbe assoggettata al regime CFC.

L'opzione può essere esercitata dal soggetto controllante "di ultimo livello" all'interno nel quadro FC e ha efficacia a partire dal periodo d'imposta oggetto di dichiarazione.

Il provvedimento precisa che l'opzione ha effetto anche per le controllate a qualunque titolo acquisite nel periodo di efficacia dell'opzione purché ricorrano i requisiti relativi alla produzione di *passive income* e alla certificazione dei bilanci senza che sia necessaria una nuova opzione.

In merito all'applicazione dell'imposta sostitutiva del 15% si precisa che la base imponibile è rappresentata dall'utile contabile netto della controllata che deve essere calcolato a partire dal risultato contabile ottenuto dall'applicazione dei principi contabili utilizzati ai fini del bilancio consolidato, senza tuttavia considerare le rettifiche di consolidamento e le eventuali svalutazioni dei valori degli attivi e gli accantonamenti a fondi rischi.

Inoltre, l'imposta sostitutiva calcolata sull'utile contabile netto dell'esercizio deve essere liquidata e versata dal soggetto controllante in proporzione alla quota di partecipazione agli utili allo stesso spettante, direttamente o indirettamente.

In caso di controllo indiretto per il tramite di soggetti residenti o di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, i redditi di ciascuna controllata sono imputati a tali soggetti e stabili organizzazioni per il tramite dei quali si verifica il controllo indiretto che provvedono alla liquidazione dell'imposta sostitutiva in proporzione alle rispettive quote di partecipazione.

Nel caso in cui al soggetto controllante siano stati imputati redditi di più controllate deve essere compilato un rigo per ciascuna controllata.

Il provvedimento conferma anche che l'imposta sostitutiva del 15% comporta l'esclusione dell'utile contabile netto dalla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi del socio controllante in sede di percezione del relativo flusso reddituale.

Si precisa inoltre che non è riconosciuto il credito per le imposte pagate all'estero dalle controllate i cui redditi siano stati assoggettati a imposta sostitutiva.

In caso di esercizio dell'opzione, viene meno per il soggetto controllante che abbia precedentemente optato per il monitoraggio l'obbligo di tracciare i valori fiscalmente riconosciuti degli elementi patrimoniali, dei redditi e delle perdite delle controllate estere, fino alla revoca o cessazione dell'opzione.

### **Giurisprudenza**

#### **IRES – Finanziamenti infruttiferi infragruppo alla controllata estera – Legittimità**

Cass., sez. trib. 19 marzo 2024, n. 7361, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

Il caso di specie ha ad oggetto il finanziamento concesso dalla Capogruppo italiana alle controllate estere, con riferimento al quale l'Agenzia delle entrate ha recuperato a tassazione gli interessi attivi astrattamente maturati in capo alla controllante residente.

I giudici di legittimità osservano che un finanziamento infruttifero, o a tasso non di mercato, non può essere sindacato in sé, essendo possibile per il contribuente dimostrare le ragioni economiche che hanno portato a finanziarie, con le specifiche modalità adottate, la propria partecipata.

Nel caso di specie, i giudici di merito avrebbero dovuto verificare se il tasso di interesse preso in considerazione dall'Ufficio fosse quello riscontrabile in relazione a finanziamenti aventi caratteristiche sufficientemente comparabili, erogabili a soggetti aventi il medesimo *credit rating* dell'impresa debitrice associata.

### **REDDITI DI CAPITALE**

#### **Dottrina**

**“Dubbi sulla tassazione della previdenza complementare nella fase di accumulo”**, di E. MIGNARRI, ne Il fisco 9/2024, pag. 855.

Nell'ambito della previdenza complementare, l'A. esamina la disciplina fiscale contenuta nell'art.17 del D.Lgs. n. 252/2005, che prevede la tassazione del risultato della gestione maturato annualmente dalle forme pensionistiche complementari, con applicazione dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 20%. Tale norma costituisce la disposizione di riferimento per quanto concerne la gestione delle risorse nella fase di accumulo, cioè del periodo che intercorre tra l'inizio delle contribuzioni e l'erogazione delle prestazioni in capitale o in rendita e che avviene con la maturazione dei requisiti di accesso alle prestazioni previsti nel regime obbligatorio di appartenenza e con il possesso di almeno cinque anni di partecipazione alle forme pensionistiche complementari. L'articolo offre una panoramica sul regime applicabile nella fase di accumulo in base alla tipologia di forma pensionistica (a contribuzione definita, a prestazione definita etc.), soffermandosi sull'attuazione della delega fiscale che dovrebbe far allineare il trattamento tributario delle forme di previdenza complementare con quello applicato ai rendimenti della previdenza privata obbligatoria (Casse di previdenza), unificando l'imposizione sui redditi finanziari conseguiti nella fase di accumulo ed eliminando, o comunque riducendo, la doppia tassazione che penalizza i rendimenti delle Casse e dei relativi trattamenti pensionistici e assistenziali dei professionisti iscritti. Cesserà, quindi, il vigente regime di tassazione che prevede, per la previdenza complementare, l'applicazione in via ordinaria del regime del risparmio gestito, caratterizzato dalla tassazione sul risultato netto maturato in ciascun periodo di imposta.

L'A., in particolare, solleva dubbi con riguardo all'applicazione della ritenuta sui proventi, corrisposti a dette forme di previdenza complementare, qualificabili come altri redditi di capitale, diversi da quelli per i quali sia prevista l'applicazione di imposte sostitutive, di cui all'art. 26, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973. Dubbi che, se non risolti, sembrerebbero destinati a rimanere anche dopo l'attuazione della delega fiscale che prevede la revisione del sistema di tassazione dei rendimenti delle attività delle forme pensionistiche complementari secondo il principio di cassa (ora è sul maturato), con possibilità di compensazione, attraverso la tassazione del risultato realizzato annuale della gestione e con il mantenimento di un'aliquota di imposta agevolata in ragione della finalità pensionistica. (SG)

## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

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

L'A. effettua una lettura della risposta ad interpello n. 468/23, nella quale l'Agenzia delle entrate ha analizzato due aspetti relativi alla fiscalità delle fusioni transfrontaliere rimasti fino a quel momento privi di un orientamento ufficiale, ovvero la possibilità di retrodatare gli effetti fiscali dell'operazione e gli impatti della fusione sul regime del consolidato fiscale cui la società incorporata aderiva come consolidata prima della fusione.

Riguardo al primo aspetto, viene evidenziato come in realtà l'Agenzia non si esprima sulle condizioni alle quali la retrodatazione sarebbe consentita, limitandosi solamente a confermare la propria precedente posizione ovvero l'ammissibilità della retrodatazione degli effetti fiscali di un'operazione di fusione laddove, in conformità ai principi adottati per la redazione del bilancio di esercizio, sia consentita e praticata la retrodatazione degli effetti contabili dell'operazione.

Quindi, così come per le fusioni domestiche, anche per quelle transfrontaliere, è necessario verificare preliminarmente se le regole contabili di volta in volta applicabili consentano la retrodatazione degli effetti contabili della fusione.

In particolare, in presenza di fusioni transfrontaliere bisognerebbe anche coordinare la disciplina dell'art. 179 TUIR (che si limita a rinviare all'art. 172 TUIR) con le regole di localizzazione del reddito di impresa.

E sotto tale profilo viene evidenziato che il presupposto per consentire la retrodatazione fiscale dell'operazione è rappresentato, oltre che, come detto, dalla retrodatazione in conformità ai principi contabili applicati, anche dall'assenza di effetti realizzativi ai fini fiscali ai sensi dell'art. 166 TUIR.

Il secondo quesito sottoposto con l'istanza verteva sugli effetti dell'operazione di fusione sul consolidato fiscale orizzontale cui la società italiana incorporata partecipava in qualità di consolidata. Alla luce dell'ampliamento dell'ambito di applicazione del regime introdotto dal Decreto Internalizzazione – per cui le stabili organizzazioni possono oggi aderire alla tassazione di gruppo in qualità di consolidate, mentre tale possibilità era originariamente preclusa – le disposizioni che impongono l'interruzione della tassazione di gruppo in caso di una società consolidata in una società esterna al consolidato, andrebbero interpretate, secondo l'A., considerando che all'epoca in cui sono state formulate, le stabili organizzazioni non potevano partecipare al regime in qualità di consolidate, mentre oggi tale possibilità è espressamente ammessa.

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

Tale impostazione, peraltro, sarebbe coerente con le fattispecie, espressamente contemplate nell'attuale normativa, in cui il consolidato può proseguire nel caso in cui gli asset di una società appartenente al consolidato, a seguito di operazione straordinaria, confluiscono nella stabile organizzazione di un soggetto estero.

A titolo esemplificativo viene citato il trasferimento all'estero della residenza della consolidata se viene mantenuta una stabile organizzazione in Italia della società che si trasferisce.



La fattispecie è significativa perché la situazione che si viene a creare è la medesima che si verifica a seguito della fusione per incorporazione di una consolidata con una controllante estera (UE/SEE) ovvero che gli asset originariamente riconducibili ad un soggetto consolidato residente sono in seguito allocati ad una stabile organizzazione in Italia di un soggetto UE/SEE.

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

Ed è così che l'Agenzia si è espressa, sostenendo la tesi per cui la fusione di una società consolidata residente in una società non residente (estranea al consolidato) non interrompe il rapporto di consolidamento, che prosegue perciò con la stabile organizzazione risultante a seguito della fusione. (EM)

## **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

### **Dottrina**

**“Welfare green: via libera dall’Agenzia delle entrate”** di G. MARIANETTI e M. MASNATA, ne Il fisco 18/2024, pag. 1685

Gli AA. hanno commentato la risposta ad interpello n. 74/2024 con cui l'AdE ha chiarito il trattamento fiscale da applicare ai servizi di mobilità sostenibile previsti all'interno di piani di welfare aziendale. In particolare, l'AdE ha esaminato un'iniziativa promossa da una società nell'ambito di un piano di welfare aziendale per la fruizione di servizi di mobilità sostenibile per il tragitto casa-lavoro-casa da parte dei propri lavoratori dipendenti. Al riguardo, l'AdE ha ritenuto che tale iniziativa risponda a finalità di “utilità sociale” (articolo 100, comma 1, TUIR) e, pertanto, i relativi redditi sono da considerarsi non imponibili ai fini IRPEF (art. 51, comma 2, lett. f), TUIR).

Gli AA. hanno osservato come le indicazioni contenute nella risposta in esame rafforzino un orientamento oramai consolidato e costituiscano un precedente per tutti i datori che intendono introdurre piani di mobilità sostenibile. Hanno tuttavia osservato come permangano potenziali difficoltà applicative e soprattutto sembrano attuabili prevalentemente, se non esclusivamente, nell'ambito dei grandi centri urbani. (GR).

**Prorogato per il solo 2024 il regime di favore sui premi di produttività”** di G. SBARAGLIA, ne Il fisco 11/2024, pag. 1013

La legge di bilancio per il 2024 contiene rilevanti modifiche per quanto concerne il reddito di lavoro dipendente.

Più nello specifico, oltre alle misure fiscali in tema di *welfare* aziendale, è stato prorogato per il solo 2024 il regime di favore riservato ai premi di risultato.

Si tratta di una modifica che, di fatto, proroga e conferma la riduzione dell'aliquota sui premi di risultato dal 10 al 5% operata dalla precedente Legge di bilancio per tutto il 2023.

Le novità introdotte riguardano dunque l'aliquota applicabile e il suo mero ambito temporale, mentre le regole di accesso al regime agevolativo restano le medesime.

Devono considerarsi erogati nel 2024 anche i premi percepiti dal lavoratore nei primi dodici giorni del mese di gennaio dell'anno successivo a quello cui si riferiscono, ovverosia entro il 12 gennaio 2025.

A rilevare ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta è il momento di erogazione del premio, che segue il criterio di cassa, essendo del tutto irrilevante il momento di misurazione dell'obiettivo incrementale.

Dopo un breve *exkursus* della disciplina correlato con le novità introdotte dalla legge di bilancio, l'analisi si sofferma sul regime previdenziale dei premi di risultato e dei benefit scelti dal dipendente in sostituzione del premio in forma monetaria. (EM)

**“I dubbi sull’ambito del *welfare* aziendale e sui profili temporali dei premi di produttività”** di G. SEPIO e G. SBARAGLIA, ne Il fisco 14/2024, pag. 1283

Gli AA. hanno commentato i chiarimenti forniti dall’AdE con circolare n. 5/E/2024 in merito alle novità apportate in materia di reddito di lavoro dipendente dalla Legge n. 213/2023 (Legge di bilancio 2024) e dal D.L. n. 145/2023 (Decreto Anticipi). In particolare, con tale documento di prassi l’Amministrazione finanziaria si è soffermata a trattare la nuova soglia di esenzione prevista per il 2024 per i *fringe benefit* assegnati dal datore di lavoro ai propri dipendenti e, nello specifico, sull’anticipo o rimborso delle spese per le utenze domestiche, le spese per l’affitto e il rimborso degli interessi da mutuo relativi alla prima casa. Con tale circolare l’AdE ha circoscritto il concetto di “prima casa” al concetto di abitazione principale, ha fornito indicazioni in merito alle “spese per l’affitto” e sugli oneri documentali richiesti per accedere alla nuova e temporanea forma di esenzione. Nello stesso documento di prassi l’AdE si è soffermata sulla riduzione dal 10 al 5% dell’imposta sostitutiva sui premi di risultato estesa anche all’esercizio 2024. Gli AA. rilevano come nonostante i chiarimenti forniti dall’AdE sussistono ancora diversi punti da chiarire, come a titolo d’esempio l’ambito oggettivo dei *fringe benefit*, i relativi oneri documentali e gli obblighi informativi. (GR)

### **Prassi Amministrativa**

**Redditi di lavoro dipendente – Trattamento fiscale delle somme erogate alle lavoratrici madri.**  
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 1° marzo 2024, n. 57, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L’Agenzia delle entrate ha affermato che le somme riconosciute sotto forma di welfare alle lavoratrici madri che fruiscono della maternità facoltativa o del congedo parentale pari alla differenza tra il 100% della retribuzione lorda e l’indennità di maternità o congedo parentale a carico dell’INPS, costituiscono reddito di lavoro dipendente ai sensi dell’art. 51, comma 1, del TUIR.

Ai fini dell’applicabilità del regime di favore previsto dalle disposizioni contenute nell’art. 51, comma 2, del TUIR, occorre che i benefit siano messi a disposizione della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti.

Nella fattispecie oggetto di interpello, tenuto conto del fatto che lo status di maternità non sembra idoneo a individuare una categoria di dipendenti, l’Agenzia ritiene che tali somme rispondano a finalità retributive in quanto trattasi di un’erogazione in sostituzione di somme costituenti retribuzione fissa o variabile.

**Redditi di lavoro dipendente – Imposta sostitutiva – Inapplicabilità del regime agevolativo in assenza di obiettivi aziendali incrementali**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 marzo 2024 n. 59 nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L’Agenzia delle entrate ha ribadito che ai fini dell’applicazione dell’imposta sostitutiva sui premi di risultato è necessario che sussistano in modo concorrente le seguenti condizioni:

- il raggiungimento degli obiettivi prefissati sia collegato con l’erogazione del premio;
- sia misurato e verificato un valore incrementale rispetto a quello registrato in riferimento all’anno precedente.

Se tali condizioni non sono interamente soddisfatte l’agevolazione non potrà trovare applicazione. Come chiarito in più documenti di prassi, ai fini dell’applicazione dell’imposta sostitutiva è necessario che, nell’arco di un periodo congruo definito nell’accordo, sia stato realizzato l’incremento di almeno uno degli obiettivi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione e che tale incremento possa essere verificato attraverso indicatori numerici definiti dalla stessa contrattazione collettiva.

Nella fattispecie oggetto di intervento, l’Agenzia ha ritenuto non applicabile la detassazione sui premi di risultato in quanto il conseguimento del c.d. “parametro ferie”, individuato quale obiettivo di efficienza cui correlare l’agevolazione fiscale, non determina di per sé l’erogazione del premio (che è correlato al raggiungimento degli obiettivi aziendali, funzionali e comportamentali).

**Redditi di lavoro dipendente – Erogazioni liberali in natura di modico valore – Fringe benefit**  
Circ. Agenzia delle entrate 7 marzo 2024, n. 5/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti sulle novità introdotte in tema di redditi di lavoro dipendente dalla legge di bilancio 2024 e dal c.d. D.L. "Anticipi", tra cui la nuova disciplina dei fringe benefit 2024.

Viene prevista una nuova soglia temporanea di non imponibilità dei fringe benefit per il 2024, fissata a 1.000 euro per tutti e a 2.000 euro solo per i dipendenti con figli a carico.

Tra le novità introdotte da tale norma, vi è la possibilità di agevolare, attraverso l'erogazione diretta o il rimborso delle somme, le "spese per l'affitto della prima casa" o quelle "per gli interessi di mutuo relativo alla prima casa".

La norma fa riferimento alla nozione di "prima casa", senza ulteriori precisazioni in merito alla relativa portata.

A tal fine, l'Agenzia delle entrate ritiene che rilevi la nozione di "abitazione principale" prevista per l'applicazione delle detrazioni di cui agli artt. 15 comma 1, lett. b) (interessi passivi per mutui) e 16 (canoni di locazione) del TUIR.

In particolare, in materia di detrazione per interessi passivi per mutuo ipotecario, per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente.

Con riguardo poi alla locuzione "spesa per l'affitto", secondo l'Agenzia delle entrate deve farsi riferimento al canone risultante dal contratto di locazione regolarmente registrato e pagato nell'anno.

Viene inoltre chiarito che in relazione alle spese rimborsate ai sensi della norma in commento, il contribuente non potrà beneficiare delle agevolazioni previste per le medesime spese quali ad esempio, la detrazione prevista, per l'abitazione principale, degli interessi passivi per mutui o dei canoni di locazione, in quanto queste ultime, poiché oggetto di rimborso, non possono essere considerate effettivamente sostenute.

In relazione ai profili documentali, è necessario che il datore di lavoro acquisisca e conservi, per eventuali controlli, la relativa documentazione per giustificare la somma spesa e la sua inclusione nel limite di cui all'art. 51, comma 3, del TUIR.

In alternativa, il datore di lavoro può acquisire una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesti il ricorrere, in capo al medesimo dichiarante, dei presupposti previsti dalla norma.

**Redditi di lavoro dipendente – Oneri deducibili – Deducibilità dei contributi versati per la partecipazione alle forme di previdenza complementare per i lavoratori di prima occupazione successiva al 1° gennaio 2007 – Contributi versati a favore dei soggetti fiscalmente a carico**  
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 22 marzo 2024, n. 76, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

Il comma 6 dell'art. 8, D.Lgs. n. 252/2005 – in deroga al criterio di carattere generale (che prevede la deducibilità dal reddito complessivo per un importo non superiore a 5.164,57 euro) – consente ai lavoratori di prima occupazione successiva al 1° gennaio 2007, in caso di versamenti di contributi di importo inferiore al limite di 5.164,57 euro nei primi 5 anni di partecipazione, di conservare l'importo residuo delle deduzioni annuali di cui non si sono avvalsi e di utilizzare il plafond così accumulato entro i 20 anni successivi.

Sul punto, l'Agenzia precisa che, qualora nei primi cinque anni di partecipazione alle forme pensionistiche complementari il lavoratore di prima occupazione abbia versato – in aggiunta ai contributi per la propria posizione – anche contributi per i familiari a carico (per consentire la loro adesione alle forme di previdenza complementare), deducendoli dal proprio reddito complessivo, anche tali contributi concorrono alla determinazione dell'ulteriore plafond di deducibilità.

**RISCOSSIONE**

**Riscossione - Ritenute – Termine per rimborso – Pagamento mediante ritenuta alla fonte – Imposta risultata indebita – Successivo accertamento di non debenza della prestazione – Obbligo di restituzione al soggetto erogatore – Termine iniziale per l'istanza di rimborso – Esecuzione della ritenuta.**

Cass., sez. trib. 25 marzo 2024, n. 7936, nel sito web [www.assonime.it](http://www.assonime.it)

In tema di restituzione delle somme non dovute versate dal sostituto d'imposta, l'impossibilità per il contribuente di recuperare per intero le imposte indebitamente trattenute mediante il meccanismo compensativo della deduzione dell'onere dalla complessiva base imponibile, nei limiti della capienza, previsto dall'art. 10, comma 1, lett. d-bis), t.u.i.r. (vigente *ratione temporis*), ovvero il mancato esercizio di tale facoltà, non preclude il ricorso all'ordinaria procedura di rimborso dei versamenti diretti ex art. 38 D.P.R. n. 602 del 1972, mediante presentazione della relativa domanda nel termine decadenziale (stabilito, in via residuale, dall'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992), trattandosi di azione avente portata generale in materia tributaria, non preclusa, salvo contraria disposizione di legge, da ulteriori modalità di recupero del pagamento indebito, la cui utilizzazione è prevista a più limitati fini ed è rimessa alla libera scelta del contribuente.

In tema di rimborso di imposte dirette, si applica l'art. 38 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 – e non l'art 21 D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, avente carattere residuale - per l'ipotesi di imposta che pur legittimamente corrisposta, a mezzo di ritenuta alla fonte, all'atto del pagamento della prestazione che ne costituisce il presupposto, sia risultata indebita in ragione del successivo accertamento che quest'ultima non è dovuta, con conseguente obbligo di restituzione al soggetto erogatore. Conseguentemente il *dies a quo* per la domanda di rimborso non coincide con quello in cui è stata eseguita la ritenuta, ma con quello in cui il contribuente è tenuto alla restituzione della prestazione principale.

**Riscossione – Imposte dirette e IVA – Rimborso – Consolidato di Gruppo – Soggettività tributaria – Esclusione – Legittimazione processuale – Società consolidata.**

Cass., sez. trib. 2 maggio 2024, n. 11868, nel sito web [www.assonime.it](http://www.assonime.it)

In tema di consolidato fiscale nazionale, al gruppo non è riconosciuta la soggettività tributaria, che permane in capo alle singole società.

Conseguentemente legittimata alla proposizione dell'istanza di rimborso è la consolidata che ha chiesto il rimborso IRES in relazione all'investimento ambientale effettuato secondo l'agevolazione prevista dall'art. 6 della L. n. 388/2000 (c.d. Tremonti ambiente).

**Dottrina**

ALBANO G., “Fusioni transfrontaliere: retrodatazione ed impatti sul consolidato fiscale” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>Pag. 20</b>
BARBIANI E., L’adempimento collaborativo a confronto con le <i>best practice</i> in ambito di <i>tax control framework</i> <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“4
BARONE L., FRANSON G., “ <i>Determinazione del GloBE Income</i> ” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)</b>	“9
CAPOLUPO S., “Riforma fiscale: rimangono dubbi sui poteri del giudice tributario” <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	“8
CAZZATO A.L., “Il “nuovo” servizio di consultazione semplificata tra luci e ombre dell’attuale disciplina” <b>(STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)</b>	“4
DI TANNO T., “ <i>Pillar 2: i crediti d’imposta qualificati e non qualificati</i> ” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)</b>	“11
GAIANI L., “La stretta sulla cessione dei crediti da super ACE e le nuove interpretazioni nell’ultimo avvio di agevolazione” <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	“6
GRILLI S., “Disallineamenti da ibridi nell’ambito della <i>Global Minimum Tax</i> ” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	“6
MACARIO E., “L’esercizio del <i>test</i> di tassazione congrua per le CFC” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)</b>	“13
MARIANETTI G., MASNATA M., “ <i>Welfare green: via libera dall’Agenzia delle entrate</i> ” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“21
MARVULLI E., “I nuovi criteri di natura sostanziale che radicano in Italia la residenza fiscale delle società e dei <i>trust</i> ” <b>(IRES)</b>	“16
MIGNARRI E., “Dubbi sulla tassazione della previdenza complementare nella fase di accumulo” <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	“19
SBARAGLIA G., “Prorogato per il solo 2024 il regime di favore sui premi di produttività” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“21
SEPIO G., SBARAGLIA G., “I dubbi sull’ambito del <i>welfare</i> aziendale e sui profili temporali dei premi di produttività” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“22
SCARIONI P., MARTINO A.F., “Il costo fiscale delle azioni attribuite agli “impatriati” nell’ambito di piani di <i>stock option</i> ” <b>(IRPEF)</b>	“15

**Prassi Amministrativa**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2024, n. 31 <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	“8
---	----

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 1° marzo 2024, n. 57 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>Pag. 22</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 marzo 2024 n. 59 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“22</b>
Circ. Agenzia delle entrate 7 marzo 2024, n. 5/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“23</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 marzo 2024, n. 73 <b>(IRES)</b>	<b>“17</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 22 marzo 2024, n. 76 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“23</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 29 marzo 2024, n. 84 <b>(IRES)</b>	<b>“18</b>
Circ. Agenzia delle entrate 11 aprile 2024, n. 8/E <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“5</b>
Prov. Agenzia delle entrate 30 aprile 2024, n. 213637 <b>(IRES)</b>	<b>“18</b>

#### Giurisprudenza

Corte di Giust. Trib. I Oristano 25 marzo 2024, n. 46/2/24 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“6</b>
Cass., sez. trib. 19 marzo 2024, n. 7361 <b>(IRES)</b>	<b>“19</b>
Cass., sez. trib. 25 marzo 2024, n. 7936 <b>(RISCOSSIONE)</b>	<b>“24</b>
Cass., sez. trib. 23 aprile 2024, pag. 10933 <b>(IRPEF)</b>	<b>“15</b>
Cass., sez. trib. 2 maggio 2024, n. 11868 <b>(RISCOSSIONE)</b>	<b>“24</b>