



Osservatorio Tributario n. 5/2024
Settembre – Ottobre 2024

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

In evidenza

| | |
|--|---|
| | Disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA" |
| | Decreto Legislativo 18 settembre 2024, n. 139 |
| | Modifica del decreto 29 aprile 2024 concernente l'approvazione del codice di condotta per i contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo" |
| | Decreto Ministeriale 3 ottobre 2024 |
| ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC | "CFC: il coordinamento con la disciplina GloBE" |
| | O. SALVINI, in Fisc. e Comm. Int. 10/2024 |
| REDDITI DI IMPRESA | "La compensabilità delle perdite nei gruppi e i "consolidati bara" |
| | A. GARCEA, in Corr. Trib. 10/2024 |
| OPERAZIONI STRAORDINARIE | "Ripartizione dei crediti di imposta nelle operazioni di scissione" |
| | A. BASI e S. SANTUARI, ne Il fisco 41/2024 |
| IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte) | Ipotecaria e catastale (imposte) – Soggettività passiva del <i>trust</i> - Insussistenza |
| | Cass., sez. trib. 20 febbraio 2024, n. 4575 |
| REGISTRO (Imposta di) | Registro (imposta di) – Accollo del debito obbligazionario – Applicazione dell'imposta di registro – Irrilevanza ai fini IVA |
| | Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 agosto 2024, n. 170 |
| TRUST | "Disciplina specifica per i trasferimenti derivanti da <i>trust</i> ed estensione dei benefici per i passaggi generazionali" |
| | E. MARVULLI, ne Il fisco 41/2024 |

PROVVEDIMENTI EMANATI E PUBBLICATI IN G.U. DAL 1° SETTEMBRE AL 30 OTTOBRE 2024

| | |
|---|---------------|
| Decreto legislativo 18 settembre 2024, n. 139 | Pag. 1 |
| Decreto Ministeriale 3 ottobre 2024 | “1 |
| Legge 7 ottobre 2024, n. 143 | “2 |
| Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze 11 ottobre 2024 | “2 |

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

| | |
|---|-----------|
| Accertamento – Disciplina del Concordato Preventivo Biennale – Cause di esclusione Circ. Agenzia delle entrate 17 settembre 2024, n. 18/E | “4 |
|---|-----------|

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme in genere)

| | |
|---|-----------|
| “Adempimento collaborativo: in assenza di <i>minimum holding period</i> applicabile la Direttiva Madre-Figlia” di S. CINQUEPALMI. | “4 |
|---|-----------|

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

| | |
|--|-----------|
| <i>Patent box</i> – Consolidato fiscale – Fusione inversa – Utilizzo dell’eccedenza di credito – Adempimenti dichiarativi Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 ottobre 2024, n. 204 | “5 |
| Agevolazioni – ACE – Riduzione della base per investimenti in titoli e valori mobiliari – Polizze assicurative - Esclusione Corte di Giust. Trib. I Milano, 21 ottobre 2024, n. 4121/17/24 | “6 |

ELUSIONE E ABUSO DEL DIRITTO

| | |
|---|-----------|
| Abuso del diritto – Acquisto di azioni proprie previamente rivalutate Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 ottobre 2024, n. 195 | “6 |
|---|-----------|

VIOLAZIONI E SANZIONI

| | |
|---|-----------|
| “Non riuscito il tentativo di giungere a una “più rigorosa distinzione normativa” tra crediti inesistenti e non spettanti”, di A. GIOVANARDI | “7 |
|---|-----------|

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

| | |
|---|-----------|
| “CFC: il coordinamento con la disciplina GloBE”, di O. SALVINI | “7 |
|---|-----------|

IRES

IRES – Consolidato fiscale – Revoca tardiva del regime – Limiti al ricorso alla remissione *in bonis*
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 1° ottobre 2024, n. 187

Pag.11

REDDITI DI CAPITALE

Redditi di capitale – Ritenuta sui dividendi – Rimborso – Nozione di beneficiario effettivo
Cass., sez. trib. 3 settembre 2024, n. 23628

“11

REDDITI DI IMPRESA

“La compensabilità delle perdite nei gruppi e i “consolidati bara””, di **A. GARCEA**

“11

“Deduzione maggiorata del costo per le nuove assunzioni: corsa a ostacoli per le società appartenenti a gruppi”, di **S. TRETTEL**

“ 14

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Deducibilità dei contributi esteri nella tassazione su base convenzionale: una questione ancora controversa”, di **A. MOCARELLI e S. BATTISTINI**

“15

Redditi di lavoro dipendente – Disposizioni in materia di benefici corrisposti ai lavoratori dipendenti -
Chiarimenti
Circ. Agenzia delle entrate 10 ottobre 2024, n. 19/E

“16

Redditi di lavoro dipendente – *Carried interest* – Qualificazione finanziaria del reddito
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 ottobre 2024, n. 209

“17

Reddito di lavoro dipendente – Distacco dei lavoratori – Esenzione dall'imposta sul reddito – Esclusione per il personale distaccato all'estero – Violazione libera prestazione di servizi - Insussistenza
Corte di Giust. UE 26 settembre 2024, causa n. C-387/22

“17

REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE

Tassazione separata – Indennità di fine rapporto erogate da un fondo di previdenza – Assimilazione a indennità equipollente al TFR – Tassazione separata
Cass., sez. trib. 22 ottobre 2024, n. 27341

“17

BOLLO (Imposta di)

Bollo (imposta di) – Comunicazioni relative a criptovalute – Si applica – Rapporti tra imposta di bollo e imposta sul valore delle cripto-attività (IVCA)
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 12 settembre 2024, n. 181

“18

IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI

Imposta sostitutiva sui finanziamenti – Cessione di crediti a garanzia di somme dovute per obbligazioni derivanti da *leasing* - Esclusione
Cass., sez. trib. 5 settembre 2024, n. 23873

Pag. 18

OPERAZIONI STRAORDINARIE

“Ripartizione dei crediti di imposta nelle operazioni di scissione” di **A. BASI** e **S. SANTUARI**

“18

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Ipotecaria e catastale (imposte) – Soggettività passiva del *trust* - Insussistenza
Cass., sez. trib. 20 febbraio 2024, n. 4575

“19

IVA

IVA – Consolidato fiscale – Cessione e compensazione del credito IVA trimestrale
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 12 settembre 2024, n. 180

“19

IVA – Liquidazione IVA di gruppo – Fusione per incorporazione
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 ottobre 2024, n. 202

“19

REGISTRO (Imposta di)

Registro (Imposta di) – Accollo del debito obbligazionario – Applicazione dell'imposta di registro – Irrilevanza ai fini IVA
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 agosto 2024, n. 170

“20

TRUST

“Disciplina specifica per i trasferimenti derivanti da *trust* ed estensione dei benefici per i passaggi generazionali”, di **E. MARVULLI**

“20

“Profili fiscali della rinuncia della posizione beneficiaria del *trust*”, di **E. VIAL**

“21

VARIE

“Adempimento collaborativo a regime con il decreto “Correttivo”, di **A. DODERO** e **B. FERRONI**

“21

“Terzo settore: novità su Fisco, contabilità e *governance*”, di **J. PETTINACCI** e **D. GRO**

“22

Legislazione 5 2024

Decreto legislativo 18 settembre 2024, n. 139: “Disposizioni per la razionalizzazione dell’imposta di registro, dell’imposta sulle successioni e donazioni, dell’imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall’IVA” (in G.U. 2 ottobre 2024, n. 231)

L’art. 1 definisce in modo più puntuale il perimetro applicativo dell’esenzione da imposta di successione e donazione per il trasferimento di aziende e partecipazioni di controllo.

Il beneficio spetta sia nel caso in cui per effetto del trasferimento è acquisito il controllo ai sensi dell’art. 2359, primo comma, n. 1), del Codice civile, sia nel caso in cui, per effetto del trasferimento, è integrato un controllo già esistente.

La nuova formulazione, inoltre, indica in modo puntuale le ipotesi in cui l’agevolazione è subordinata alla prosecuzione dell’attività e quelle in cui è subordinata al mantenimento della posizione di controllo o della titolarità della quota.

In tema di *trust*, il Decreto opera alcune modifiche che contribuiscono a recepire gli orientamenti interpretativi maturati fino ad oggi e a chiarire alcuni residui profili di incertezza.

Innanzitutto, vengono esplicitati i criteri di territorialità applicabili agli apporti in *trust*, ancorandoli alla residenza del disponente, al momento della separazione patrimoniale.

Viene poi recepita la lunga evoluzione giurisprudenziale che ha portato ad affermare, in contrasto con l’orientamento dell’Amministrazione finanziaria, l’imponibilità del trasferimento solo al momento della finale attribuzione ai beneficiari del *trust*. Viene però prevista la possibilità per il contribuente di derogare al principio di tassazione differita, optando per la tassazione anticipata al momento dell’apporto in *trust* da parte del disponente. Se al momento del conferimento le categorie di beneficiari non sono individuate, si applica l’aliquota più elevata, senza franchigie.

La possibilità di fruire della tassazione “in entrata” si applica anche ai *trust* già istituiti al momento dell’entrata in vigore del Decreto.

Per le liberalità indirette, viene ufficializzato l’orientamento dell’Agenzia delle entrate e della giurisprudenza, nel senso che:

- in presenza di una registrazione volontaria della liberalità indiretta, essa sconta l’imposta di donazione con le aliquote e le franchigie ordinarie (un milione di euro, 1,5 milioni di euro, 100.000 euro);
- mentre, in caso di accertamento della liberalità indiretta per effetto di una “confessione” resa dall’interessato nel corso di accertamenti relativi ad altri tributi, si applica l’aliquota più alta dell’8% sull’ammontare che supera le franchigie.

Viene definitivamente codificato l’ormai consolidato orientamento della Cassazione in merito all’inoperatività del c.d. “coacervo” tra donazioni e successioni (istituto vigente nel vecchio testo, ai sensi del quale le donazioni ricevute in vita avrebbero contribuito alla base imponibile in fase di successione).

Il coacervo si applica solo ai fini dell’erosione delle franchigie nell’imposta sulle donazioni.

Ai fini dell’imposta di registro, per gli atti recanti la cessione di aziende o complessi aziendali relativi a singoli rami di impresa trovano applicazione, in luogo di un’aliquota unica, le diverse aliquote previste per il trasferimento delle diverse tipologie di beni (mobili e immobili) che compongono il patrimonio aziendale, a patto che tali atti o i relativi allegati riportino una ripartizione del corrispettivo previsto per ciascuna tipologia di bene oggetto di trasferimento. Ai fini dell’applicazione delle diverse aliquote, le passività si imputano ai diversi beni aziendali (mobili e immobili) in proporzione del rispettivo valore.

Ancora in tema di aliquote differenziate, il Decreto stabilisce che per la cessione di crediti aziendali trasferiti insieme al compendio aziendale si applica la stessa aliquota prevista per la cessione di crediti sulla quota parte di corrispettivo ad essi imputata.

Il decreto prevede modifiche in tema di atti di divisione, in tema di diritti edificatori e in tema di contratti preliminari.

Modifiche sono previste in tema di pagamento dell’imposta di bollo.

Decreto Ministeriale 3 ottobre 2024: “Modifica del decreto 29 aprile 2024 concernente l’approvazione del codice di condotta per i contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo” (in G.U. 5 ottobre 2024, n. 234)

Il D.M. ha apportato modifiche al Codice di condotta per i contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo.

È stata eliminata la previsione secondo cui il Codice di condotta viene sottoscritto tra Agenzia delle entrate e imprese contestualmente all'ingresso nel regime e si dà per presupposto che le previsioni del Codice saranno osservate a partire dal periodo di imposta nel corso del quale la richiesta di adesione al regime è trasmessa all'Agenzia delle entrate.

Per le imprese già ammesse al regime, il Codice impegna l'Agenzia e i contribuenti aderenti al regime a partire dalla data di entrata in vigore del D.M. 3.10.2024.

Legge 7 ottobre 2024, n. 143: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, recante misure urgenti di carattere fiscale, proroghe di termini normativi ed interventi di carattere economico" (in G.U.8 ottobre 2024, n. 236)

La legge di conversione del D.L. 9 agosto 2024, n. 143 è entrata in vigore il 9 ottobre 2024, prevedendo numerose novità rispetto al testo originario.

Tra le principali modifiche introdotte in sede di conversione di particolare importanza il cosiddetto "Bonus Natale" e il ravvedimento speciale per i soggetti che aderiscono al concordato preventivo biennale.

Contiene novità per il regime opzionale "neo residenti". Viene raddoppiato da 100.000 a 200.000 l'importo dell'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia, ai fini dell'art. 43 del codice civile, successivamente al 10 agosto 2024.

Tale regime fiscale agevolato è previsto dall'art. 24-bis del TUIR e consente ai neo-residenti di corrispondere, per l'intero reddito generato al di fuori del territorio italiano, un'imposta forfettaria di 200.000 euro (per le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia dal 10 agosto 2024) ovvero di 100.000 euro (per le persone fisiche che hanno trasferito la propria residenza fiscale in Italia prima del 10 agosto 2024), in sostituzione a quanto dovuto secondo la normativa fiscale ordinaria.

Possono optare per tale regime tutte le persone fisiche che decidono di spostare la propria residenza fiscale in Italia, a condizione che non siano stati residenti nel Paese per almeno 9 degli ultimi 10 anni.

Viene introdotta la possibilità, per alcuni lavoratori frontalieri che risiedono nei Comuni indicati nell'Allegato 1 al decreto, di optare per l'applicazione di una imposta sostitutiva sui redditi di lavoro dipendente percepiti in Svizzera. La somma da pagare, sostitutiva delle imposte sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali, ammonta al 25% delle imposte applicate nel Paese transalpino sullo stesso reddito.

Il nuovo regime fiscale sostitutivo trova applicazione per i redditi prodotti a decorrere dal periodo di imposta 2024.

Per poter rientrare nell'applicazione della nuova imposta:

- a) il lavoratore deve qualificarsi come frontaliere ai sensi dell'art. 2 dell'Accordo tra Italia e Svizzera;
- b) il lavoratore alla data del 23 dicembre 2020 (entrata in vigore dell'Accordo tra Italia e Svizzera), svolgeva (o aveva svolto a partire dal 31 dicembre 2018), un'attività di lavoro dipendente in Svizzera nei cantoni dei Grigioni, del Ticino e del Vallese per un datore di lavoro residente in Svizzera o avente una stabile organizzazione o una base fissa in Svizzera;
- c) i redditi su cui applicare la sostituzione devono essere assoggettati a tassazione in Svizzera secondo i criteri indicati nell'art. 3 dell'Accordo tra Italia e Svizzera.

Possono optare per l'imposta sostitutiva anche ai lavoratori dei Comuni della provincia di Brescia e di Sondrio il cui territorio si trova, totalmente o parzialmente, nella zona di 20 km dal confine con la Svizzera elencati nell'Allegato 2, per i quali ricorrono le condizioni di cui alle precedenti lettere a) e c) e che alla data del 23 dicembre 2020 (o tra il 31 dicembre 2018 a tale data) abbiano svolto un'attività di lavoro dipendente in Svizzera nei cantoni del Ticino e del Vallese per un datore di lavoro residente in Svizzera o avente una stabile organizzazione o una base fissa in Svizzera.

Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 11 ottobre 2024: "Riduzione da attività economica sostanziale (SBIE) (in GU n. 249 del 29 ottobre 2024)

Le regole sulla tassazione minima globale (*global minimum tax*) richiedono ai gruppi multinazionali o ai grandi gruppi nazionali di garantire un livello impositivo minimo, attraverso la riscossione di una c.d. *Top-Up Tax* nei confronti delle imprese (*Costituent Entities*) o entità a controllo congiunto (*Joint Ventures*) rientranti nel perimetro di consolidamento e localizzate nelle giurisdizioni a bassa tassazione.

Tale *Top-Up Tax* deve essere corrisposta laddove l'aliquota di tassazione effettiva (ETR), opportunamente determinata, risulti inferiore al *minimum rate*, fissato al 15%.

Il decreto reca le disposizioni attuative riguardanti la riduzione della base imponibile della *Global minimum tax* disciplinata dall'art. 35, D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209. La norma, in linea con quanto previsto dall'OCSE,

prevede che un importo del reddito rilevante può essere escluso dall'imposizione integrativa in quanto riferibile allo svolgimento, in un dato Paese, di un'attività economica sostanziale.

In particolare, l'atto regolamentare disciplina:

- la riduzione del reddito per attività economica sostanziale;
- la riduzione per spese salariali;
- i pagamenti basati su azioni;
- la riduzione per immobilizzazioni materiali;
- il *leasing*;
- la stabile organizzazione;
- l'entità trasparente.

Quanto alle disposizioni attuative per la determinazione della riduzione da attività economica sostanziale questa è pari alla somma del 5% delle "spese salariali ammissibili" e del 5% del valore contabile delle "immobilizzazioni materiali ammissibili". È previsto che l'aliquota a regime del 5% sia sostituita da percentuali di rendimento fisso più alte in fase di prima applicazione dell'imposizione integrativa e via via decrescenti per il decennio 2023-2032, sia per le immobilizzazioni materiali che per le spese salariali.

La riduzione per spese salariali è pari al 5% delle spese salariali ammissibili (costo aziendale, inclusi i contributi) relative ai dipendenti che esercitano la loro attività per il gruppo multinazionale o nazionale in un determinato Paese.

Le immobilizzazioni vanno considerate solo se utilizzate nell'esercizio dell'impresa. Il valore da considerare è quello medio tra il valore contabile netto all'inizio e alla fine dell'esercizio; per le immobilizzazioni acquistate o cedute nell'esercizio, il valore iniziale o finale si considera pari a zero. Per i beni acquisiti per il tramite di leasing finanziario, il beneficio compete solo in capo al locatario in relazione al diritto di uso.

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Prassi Amministrativa

Accertamento – Disciplina del Concordato Preventivo Biennale – Cause di esclusione

Circ. Agenzia delle entrate 17 settembre 2024, n. 18/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La Circolare dell’Agenzia delle entrate sul concordato preventivo biennale, oltre all’analisi normativa dell’istituto, contiene una sezione finale dedicata alla risposta a quesiti specifici.

Rispetto al requisito di accesso relativo alla situazione debitoria del contribuente, viene precisato che il vincolo ostativo relativo ai 5.000 euro:

- riguarda il complessivo ammontare dei debiti tributari o dei debiti contributivi, anche nel caso in cui esso sia composto da singoli debiti di importo unitario inferiore a detta soglia;
- va verificato sulla base della situazione debitoria esistente alla data del 31 dicembre 2023.

Inoltre, rilevano solo i debiti della società e non quelli dei singoli soci.

Una delle cause di esclusione dal concordato preventivo si verifica se, nel primo anno cui si riferisce la proposta, la società o l’ente sono interessati da operazioni di fusione, scissione, conferimento o di modifica della compagine sociale, per le società o le associazioni in cui all’art. 5 del TUIR.

Al riguardo viene precisato che assumono rilevanza anche le cessioni di ramo d’azienda che, pertanto, sono idonee a determinare l’esclusione dal concordato. Non rileva, invece, l’eventuale modifica della ripartizione delle quote di partecipazione all’interno della medesima compagine sociale.

L’esistenza di una causa di esclusione dagli ISA per il 2023 preclude l’accesso al concordato 2024-2025 anche qualora il modello ISA sia stato presentato solo ai fini statistici.

In ordine alla determinazione della maggiorazione degli acconti d’imposta dovuti da coloro che adottano il metodo storico, viene precisato che, in sede di saldo dell’imposta dovuta, tale maggiorazione sarà scomputata dal tributo principale cui si riferisce. In caso di opzione per l’imposizione sostitutiva sul reddito incrementale, per il versamento del saldo delle imposte, l’eventuale credito emergente sul tributo principale per effetto del versamento della maggiorazione di acconto sarà utilizzato in compensazione tramite modello F24 con le consuete modalità anche per il pagamento della stessa imposta sostitutiva.

L’Agenzia ha inoltre chiarito che viene considerato tassativo il termine per l’adesione al 31 ottobre 2024.

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme in genere)

Dottrina

“Adempimento collaborativo: in assenza di *minimum holding period* applicabile la Direttiva Madre-Figlia” di S. CINQUEPALMI, ne Il fisco 37/2024, pag. 3443

L’A. analizza i contenuti di alcune interessanti risposte fornite dall’Agenzia delle entrate in relazione a casistiche afferenti l’applicazione dell’art. 27-*bis* D.P.R. 600/73 in materia di ritenute sui dividendi erogati da società residenti in Italia a controllanti estere, che permette ad una società madre residente in uno Stato membro dell’Unione Europea che riceve dividendi di fonte italiana di poter alternativamente chiedere a rimborso la ritenuta subita per effetto della disciplina interna, ovvero

invocare direttamente la non applicazione della suddetta ritenuta al momento della distribuzione dei dividendi da parte della controllata.

L'applicazione di tale vantaggiosa disciplina soggiace, come noto, al rispetto di alcuni requisiti.

A tale riguardo, i recenti documenti di prassi analizzati hanno confermato la possibilità di applicare il citato art. 27-*bis* anche in caso di carenza di uno dei requisiti, in particolare del requisito del *minimum holding period* per quei contribuenti che manifestano la volontà di detenere le partecipazioni per un periodo superiore ai 12 mesi previsti dalla norma in attuazione della Direttiva Madre – Figlia.

Questa semplificazione viene letta dall'A. come una interessante apertura fornita dall'Agenzia delle entrate nell'ottica di concedere, ai contribuenti "affidabili", semplificazioni tali da agevolarne l'operatività e, al contempo, rendere maggiormente attrattivo il regime di adempimento collaborativo stesso. (EM)

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Prassi Amministrativa

Patent box – Consolidato fiscale – Fusione inversa – Utilizzo dell'eccedenza di credito – Adempimenti dichiarativi

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 ottobre 2024, n. 204, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito agli adempimenti dichiarativi per beneficiare del *Patent box*, relativamente ad un periodo d'imposta in cui era in essere il consolidato fiscale, poi cessato per effetto della fusione per incorporazione della società consolidante nella società consolidata. Nel caso oggetto di interpello, dopo la sottoscrizione dell'accordo di *ruling*, la società "ex consolidata" aveva presentato la dichiarazione integrativa a favore e, in qualità di incorporante della "ex consolidante", il modello CNM integrativo, il quale aveva evidenziato un credito IRES.

L'Agenzia delle entrate ha innanzitutto ricordato che la quota di reddito agevolabile relativa ai periodi di imposta compresi tra la data di presentazione dell'istanza di *ruling* e la data di sottoscrizione dell'accordo può essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sottoscrizione del *ruling*.

In alternativa, è possibile presentare un'istanza di rimborso o una dichiarazione integrativa "a favore".

In particolare, la dichiarazione integrativa "a favore" può essere presentata entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento ex art. 43 del DPR 600/73. Inoltre, se la dichiarazione integrativa viene presentata oltre i termini di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, il credito di imposta può essere utilizzato in compensazione solo per pagare debiti maturati a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui è presentata la dichiarazione integrativa.

In tal caso il credito deve essere indicato nella dichiarazione relativa al periodo di imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa e concorre alla liquidazione della relativa imposta.

L'Agenzia delle entrate ha evidenziato che in caso di cessazione del consolidato, le eccedenze riportate a nuovo permangono nell'esclusiva disponibilità della società controllante.

Pertanto, in via di principio, è la società controllante che può disporre del maggior credito emergente dalle dichiarazioni integrative.

Nel caso di specie, considerato che la società "ex controllante-consolidante" è stata incorporata dalla società "ex controllata-consolidata", quest'ultima, quale successore universale a seguito della fusione inversa, è subentrata nella disponibilità dell'eccedenza di credito IRES maturata durante il consolidato.

Quanto agli adempimenti dichiarativi, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la società deve procedere alla presentazione del modello Redditi SC 2024, relativo al periodo di imposta 2023 compilando il quadro DI "dichiarazione integrativa"

Giurisprudenza

Corti di Giustizia Tributaria

Agevolazioni – ACE – Riduzione della base per investimenti in titoli e valori mobiliari – Polizze assicurative - Esclusione

Corte di Giust. Trib. I Milano, 21 ottobre 2024, n. 4121/17/24, nel sito web www.eutekne.it

Non sono suscettibili di ridurre la base ACE in virtù dell'investimento in titoli e valori mobiliari le somme impiegate in prodotti assicurativi.

L'art. 1, comma 1-bis, del D.Lgs. 58/98, che definisce i titoli e valori mobiliari, non ricomprende i prodotti di investimento assicurativo.

ELUSIONE E ABUSO DEL DIRITTO

Prassi Amministrativa

Abuso del diritto – Acquisto di azioni proprie previamente rivalutate

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 ottobre 2024, n. 195, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate ha esaminato i profili abusivi di una complessa operazione finalizzata a consentire ad alcuni soci di fuoriuscire dalla compagine sociale di una società, in concomitanza della cessione di un ramo d'azienda a un soggetto terzo, nell'ambito della quale viene previsto un acquisto di azioni proprie previamente rivalutate dai soci.

In particolare, nel caso sottoposto al vaglio dell'Agenzia, l'accordo di vendita prevede la cessione indiretta del ramo d'azienda (ossia il conferimento del ramo d'azienda in una *newco* e la successiva cessione della partecipazione) e l'ingresso di alcuni soci nella compagine sociale della società acquirente. A tal fine, i soci uscenti devono dimostrare di non essere più azionisti della società venditrice, mediante la cessione irrevocabile delle azioni o "il ritiro completo della loro partecipazione in detta società".

L'Agenzia osserva che la *ratio* della rivalutazione delle partecipazioni è quella di incentivare la loro circolazione, mentre devono ricondursi nell'ambito dell'art. 47, comma 7, del TUIR le operazioni mediante le quali la società attinge alle proprie riserve per consentire al socio di realizzare il proprio investimento.

Pertanto, le operazioni che consentono al socio di ottenere dal disinvestimento della propria partecipazione utili derivanti dalle riserve disponibili della società, senza che sia in alcun modo agevolata la circolazione delle partecipazioni, determinano un vantaggio fiscale indebito.

Nel caso esaminato, le operazioni sono inoltre prive di sostanza economica e inidonee a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.

VIOLAZIONI E SANZIONI

Dottrina

“Non riuscito il tentativo di giungere a una “più rigorosa distinzione normativa” tra crediti inesistenti e non spettanti” di A. GIOVANARDI, ne Il fisco 39/2024, n. 3617

L' A., prima di soffermarsi sulle nuove disposizioni introdotte con il D.Lgs. 14/6/2024 n. 87 che forniscono una nuova definizione dei crediti “inesistenti” e “non spettanti”, ne ripercorre brevemente la storia.

In relazione alla modifica normativa viene innanzitutto sottolineata la scelta di formulare norme qualificatorie che valgano contemporaneamente sia per l'ambito penale che per quello tributario.

Per quanto attiene poi alla struttura di fondo delle nuove disposizioni qualificatorie il legislatore ha abbandonato la configurazione in senso residuale della fattispecie dei crediti “non spettanti rispetto a quella dei crediti “inesistenti” su cui si fondava l'assetto previgente.

Passando al merito delle definizioni, e muovendo dall'analisi della nuova definizione di crediti “inesistenti”, l'A. osserva che rispetto alla previgente residua unicamente come elemento qualificatorio della fattispecie, la mancanza totale o parziale dei requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella normativa di riferimento.

In sostanza, da un lato la nozione di crediti “inesistenti” è stata delimitata, circoscrivendo la rilevanza della mancanza del presupposto ai soli requisiti chiaramente indicati dalla norma agevolativa come costitutivi del credito, dall'altro lato è stata significativamente ampliata, tenuto conto che, d'ora in poi, la rilevabilità della indebita compensazione in occasione dei controlli automatici o formali non sarà ostativa a considerare come inesistente il credito stesso.

A questa prima tipologia di crediti “inesistenti” viene ad affiancarsi una seconda che ha ad oggetto “crediti inesistenti fraudolenti”.

Vengono individuate tre diverse tipologie di crediti “non spettanti” e l'A. si concentra su ognuna di esse concludendo che i crediti “non spettanti” sono solo quelli per cui sussistono i requisiti soggettivi ed oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento il che, a ben vedere, consegnerebbe ancora una volta la categoria dei “non spettanti” alla residualità rispetto alla diversa fattispecie dei crediti “inesistenti”.

Nonostante la nuova definizione effettui qualche passo avanti rispetto all'assetto precedente, pur tuttavia permane ancora difficoltoso tracciare un netto confine tra le due categorie.

La soluzione, secondo l'A., sarebbe quella di circoscrivere il perimetro dei crediti “inesistenti” a quelli di origine fraudolenta.

Verrebbero così attratte alla categoria dei crediti “non spettanti” tutte quelle fattispecie in cui l'Amministrazione censura, sulla base di percorsi ermeneutici non sempre lineari, la legittimità dell'utilizzo del credito anche quando il contribuente ha realizzato una qualche attività che solo in via interpretativa può essere considerata diversa rispetto a quella che giustifica il riconoscimento dell'agevolazione. (EM)

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“CFC: il coordinamento con la disciplina GloBE” di O. SALVINI, in Fisc e Comm. Int. 10/2024, pag. 40.

La Direttiva UE 2022/2523 (in breve Direttiva UE) del Consiglio (datata 14 dicembre 2022), intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala operanti nell'Unione, ha convertito in diritto dell'Unione le

raccomandazioni dell'OCSE rilasciate nel contesto BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*) finalizzate ad assicurare che gli utili delle imprese multinazionali siano tassati nel luogo in cui sono svolte le attività economiche che li generano. La Direttiva stabilisce misure per la tassazione effettiva minima dei gruppi multinazionali e nazionali sotto forma di due regole intrecciate tra loro, insieme denominate "norme GloBE": IIR (*Income Inclusion Rule*), secondo la quale una controllante di un gruppo multinazionale o nazionale su larga scala calcola e versa la propria quota imputabile di imposta integrativa per le entità costitutive a bassa imposizione del gruppo; UTPR (*Undertaxed Profit Rule*), con la quale una entità costitutiva di un gruppo multinazionale ha un onere fiscale supplementare pari alla sua quota di imposta integrativa che non è stata applicata nell'ambito IIR per le entità costitutive a bassa imposizione del gruppo.

Per quanto riguarda, invece, il regime CFC, l'A. chiarisce che, pur in questo nuovo contesto, le condizioni pregiudiziali di accesso al regime sono rimaste uguali in relazione alla realizzazione di oltre 1/3 dei proventi quali *passive income* mentre sono mutate con riguardo alla tassazione effettiva. La disciplina CFC non si applica se il soggetto residente dimostra che quello controllato (non residente) svolge una attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali.

In tale ambito, l'A. sottolinea come il D.Lgs. n. 209/2023 ha recepito la Direttiva UE relativa alla GMT, introducendo un sistema coordinato di regole rivolte ai grandi gruppi multinazionali con la conseguenza che il suo recepimento ha avuto effetti sulle disposizioni interne relative alla fiscalità internazionale, facendo emergere la necessità di coordinare le disposizioni interne con questo nuovo meccanismo, in particolare il regime delle CFC di cui all'art. 167 del TUIR. Al riguardo, le novità qui sotto schematizzate, prevedono la sostituzione della lett. a) del comma 4 dell'art 167 TUIR e l'introduzione di tre nuovi commi (il 4-bis, 4-ter e 4-quater).

| Let. a) del comma 4 dell'art. 167 TUIR in vigore dal 12 gennaio 2019 | Let. a) del comma 4 dell'art. 167 TUIR in vigore dal 29 dicembre 2023 |
|--|---|
| <p>4. La disciplina del presente articolo si applica se i soggetti controllati non residenti integrano congiuntamente le seguenti condizioni:</p> <p>a) sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono indicati i criteri per effettuare, con modalità semplificate, la verifica della presente condizione, tra i quali quello dell'irrilevanza delle variazioni non permanenti della base imponibile;</p> | <p>La disciplina del presente articolo si applica se i soggetti controllati non residenti integrano congiuntamente le seguenti condizioni:</p> <p>a) sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore al 15 per cento. 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 d'esercizio e l'utile ante imposte dell'esercizio risultante dal predetto bilancio. A tal fine, il bilancio d'esercizio dei soggetti controllati non residenti deve essere oggetto di revisione e certificazione da parte di operatori professionali a ciò autorizzati nello Stato estero di localizzazione dei soggetti controllati non residenti, i cui esiti sono utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato. Se la condizione di cui al periodo precedente non è verificata o la tassazione effettiva è inferiore al 15 per cento, i soggetti controllanti devono verificare che i soggetti controllati non residenti sono assoggettati ad una tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia, determinata secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate;</p> |

| Comma 4-bis | Comma 4-ter | Comma 4-quater |
|--|---|---|
| <p>Ai fini del calcolo di cui al comma 4, lettera a), rileva anche l'imposta minima nazionale equivalente, definita nell'allegato A del decreto di recepimento della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 15 dicembre 2022, dovuta dal soggetto controllato non residente. Ai fini del precedente periodo, l'imposta minima nazionale equivalente dovuta nel Paese di localizzazione del soggetto controllato non residente, individuato ai sensi dell'articolo 12 del decreto di recepimento della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 15 dicembre 2022, rileva in misura corrispondente all'imposta minima nazionale equivalente moltiplicata per il rapporto tra il profitto eccedente relativo al soggetto controllato non residente e la somma di tutti i profitti eccedenti relativi alle imprese ed entità del gruppo soggette all'imposta minima nazionale equivalente calcolata in maniera unitaria con il soggetto controllato non residente.</p> | <p>In alternativa a quanto previsto al comma 4, lettera a), i soggetti controllanti di cui al comma 1, con riferimento ai soggetti controllati non residenti di cui ai commi 2 e 3, possono corrispondere, nel rispetto degli articoli 7 e 8 della direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016, un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari al 15 per cento dell'utile contabile netto dell'esercizio calcolato senza tenere in considerazione le imposte che hanno concorso a determinare detto valore, la svalutazione di attivi e gli accantonamenti a fondi rischi. Permanendo il requisito del controllo, l'opzione per l'imposta sostitutiva ha durata per tre esercizi del soggetto controllante ed è irrevocabile. Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per il successivo triennio a meno che non è revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione. La disposizione di cui al periodo precedente si applica al termine di ciascun triennio. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di comunicazione dell'esercizio e revoca dell'opzione. Nel caso di esercizio dell'opzione, essa è effettuata per tutti i soggetti controllati non residenti come definiti ai commi 2 e 3 e che integrano le condizioni di cui al comma 4, lettera b).</p> | <p>Le disposizioni di cui al comma 4-ter si applicano a condizione che i bilanci di esercizio sono oggetto di revisione e certificazione da parte di operatori professionali a ciò autorizzati nello Stato estero di localizzazione dei soggetti controllati non residenti, i cui esiti sono utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato.</p> |

Il legislatore è intervenuto *prima facie* rivedendo uno dei presupposti di applicazione della disciplina CFC; adeguandolo così all'aliquota minima d'imposta del 15% prevista dalla Direttiva UE 2022/2523. La tassazione effettiva delle controllate è pari al rapporto: Imposte correnti dovute (comprese imposte anticipate e differite stanziare in bilancio) / Utile ante imposte (come emerge sempre dal bilancio). Si tratta di una modalità di calcolo basata su dati contabili (desumibili dal bilancio), utilizzabile a condizione che il bilancio dei soggetti non residenti sia oggetto di revisione e

certificazione da parte di operatori professionali nello stato estero di localizzazione, i cui esiti siano utilizzati dal revisore ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato. Se ad esito di questo *test*, il *tax rate* risulta pari al 15%, la controllata estera, seppure realizzi *passive income* in misura superiore a 1/3 dei proventi totali, non è considerata assoggettata ad un regime fiscale privilegiato e, di conseguenza, la normativa CFC non risulta applicabile. Viceversa, se il bilancio della controllata estera non è certificato ovvero la tassazione effettiva risulta inferiore al 15%, è necessario procedere a confrontare il *tax rate* estero e quello virtuale italiano secondo le regole del Provvedimento n. 376652/2021 del Direttore dell'Agenzia delle entrate. Come noto, tale provvedimento stabilisce criteri complessi per determinare la tassazione effettiva estera (*ETR*) e quella virtuale interna (*VTR*). Se dalle risultanze del confronto la tassazione effettiva estera non risulterà inferiore alla metà del livello di tassazione figurativo interno (ancorché minore del 15%) la controllata non sarà considerata CFC mentre in caso contrario il reddito della controllata estera sarà tassato per trasparenza.

L'A. conclude questo argomento della trattazione ricordando che la modifica introdotta produce i suoi effetti anche sulla qualificazione dei dividendi esteri ai fini della relativa tassazione considerato che l'art. 47-*bis* del TUIR considera assoggettate a regime fiscale privilegiato le società estere per le quali si verifichi la condizioni di cui al comma 4, lett. a), dell'art. 167 TUIR.

Per coordinare la disciplina CFC con quella GloBE, visto che non si tratta di due discipline alternative, il legislatore ha inserito nell'art. 167 del TUIR il comma 4-*bis*. Al riguardo, in coerenza con le modifiche apportate dall'OCSE con l'*Administrative Guidance* del 1° febbraio 2023, è stata stabilita la prioritaria applicazione dell'imposta minima nazionale equivalente rispetto alle imposte applicabili dalla controllante in base alla disciplina CFC prevedendo che, ai fini del conteggio del livello di tassazione della controllata estera, sia se calcolato con le modalità semplificate (*tax rate* contabile/utile contabile) sia se effettuato con le regole più complesse esposte nel Provvedimento del 2021, rileva anche l'imposta minima nazionale equivalente (*QDMTT*) dovuta dal soggetto controllato non residente. L'A. sottolinea che considerato che la *QDMTT* si applica su base giurisdizionale mentre l'imposta CFC è calcolata singolarmente per ciascuna entità, la quota di imposta minima nazionale equivalente dovuta nel singolo paese di localizzazione del soggetto controllato non residente deve essere allocata alla singola controllata estera in misura corrispondente a detta imposta moltiplicata per il rapporto tra il profitto eccedente relativo al soggetto controllato non residente e la somma di tutti i profitti eccedenti relativi alle imprese ed entità del gruppo soggette a *QDMTT* calcolata in maniera unitaria con il soggetto controllato estero non residente.

Con Provv. n. 213637/2024 del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono state, inoltre, definite le modalità applicative dell'opzione prevista dal comma 4-*ter* dell'art. 167 TUIR, introdotto dal D.Lgs. n. 209/2023. Si tratta della facoltà accordata al soggetto controllante nei confronti di tutte le controllate che soddisfano alcune condizioni, di applicare un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, a prescindere dalla verifica del livello di tassazione effettiva estera delle controllate ai fini della disciplina CFC. L'imposta sostitutiva con aliquota del 15% è applicata sull'utile contabile netto dell'esercizio di ciascuna controllata, senza tener conto delle imposte che hanno concorso a determinare detto valore, della svalutazione degli attivi e degli accantonamenti ai fondi rischi. Al comma 4-*quater*, introdotto sempre dal Decreto, è specificato che, analogamente al *tax rate* semplificato, l'imposta sostitutiva possa applicarsi a condizione che i bilanci di esercizio siano oggetto di revisione e certificazione da parte di operatori professionali a ciò autorizzati nello Stato estero di localizzazione dei soggetti controllati non residenti, i cui esiti sono utilizzati dal revisore ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato. (WR)

IRES

Prassi Amministrativa

IRES – Consolidato fiscale - Revoca tardiva del regime – Limiti al ricorso alla remissione *in bonis*

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 1° ottobre 2024, n. 187, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate è intervenuta sulla possibilità di revocare il regime del consolidato fiscale, beneficiando dell'istituto della remissione *in bonis* ex art. 2, comma 1, del D.L. n. 16/2012.

L'Agenzia delle entrate ritiene che anche per il mancato esercizio della revoca dell'opzione possa trovare applicazione l'istituto della remissione *in bonis*, però, per poter effettuare una revoca "tardiva", occorre che il contribuente abbia al contempo tenuto un "comportamento concludente" compatibile con il regime ordinario e non abbia espresso altre opzioni.

REDDITI DI CAPITALE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di capitale – Ritenuta sui dividendi – Rimborso – Nozione di beneficiario effettivo

Cass., sez. trib. 3 settembre 2024, n. 23628, nel sito web www.eutekne.it

La Cassazione ha stabilito che, al fine di provare la natura di beneficiario effettivo della società non residente che ha richiesto il rimborso della ritenuta sui dividendi subita in Italia occorre effettuare tre test a cascata:

- il "*substantive business activity test*", finalizzato a verificare che la società svolga un'attività economica effettiva e non rappresenti una costruzione artificiosa;
- il "*dominion test*", che valuta la capacità della società di disporre liberamente dei redditi percepiti, senza che vi siano obblighi di rimettere il flusso reddituale a un terzo;
- il "*business purpose test*", che verifica le ragioni economiche dell'interposizione della società percipiente nel flusso reddituale"

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

"La compensabilità delle perdite nei gruppi e i "consolidati bara"", di A. GARCEA, in Corr. Trib. 10/2024, pag.789.

Lo schema di D.Lgs. approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 30 aprile 2024 ridefinisce i limiti al riporto delle perdite fiscali di cui agli articoli 84,172 e 173 del TUIR, attenendosi al principio della libera circolazione delle perdite maturate presso società che fanno parte del medesimo gruppo societario. Secondo la riforma, le perdite in questione non sarebbero più soggette a *test*, con la conseguenza che non subirebbero alcuna falcidia né nei casi di fusione/scissione, né in sede di

acquisto di partecipazioni di controllo da parte di altre società del gruppo e di modifica delle attività principali della partecipata. Nessuna variazione è stata apportata alla disciplina del consolidato fiscale, che consente la libera circolazione delle perdite maturate in costanza di opzione (dovendosi distinguere sempre tra perdite ante e post consolidato). Tuttavia, dalla Relazione illustrativa allo schema di Decreto si evince, pur non essendo state apportate modifiche alla disciplina del consolidato fiscale, la consapevolezza che tale disciplina possa essere strumentalizzata al punto di prefigurare l'ipotesi di sfruttamento indebito delle perdite mediante acquisizione e ripermetrazione dei cd. "consolidati bara". Infatti, tale ipotesi rientra tra quelle che potrebbero essere contrastate e contestate con il ricorso alla disciplina generale antiabuso ex art. 10-bis della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente).¹

La fattispecie a cui fa riferimento la Relazione è quella in cui un soggetto economico acquisisca il controllo di una *fiscal unit* che risulti titolare di perdite pregresse e subito dopo includa nel perimetro del consolidato, inserendola nella catena di controllo dello stesso consolidato, una società acquisita o una società redditizia già posseduta. In quel caso, visto che le perdite pregresse riportate a nuovo sono di pertinenza della *fiscal unit*, l'ingresso senza interruzione nella stessa *fiscal unit* consente di utilizzare tali perdite anche in compensazione con utili generati da società che vengano immesse nel perimetro del consolidato dopo la loro maturazione. In questo senso la possibilità di sfruttare le perdite relative al "consolidato bara" si realizza attraverso due principi cardine della disciplina del consolidato fiscale: i) da un lato, la regola secondo cui le perdite maturate in costanza dell'opzione sono attribuite *ab origine* alla *fiscal unit* (principio di spossessamento delle perdite); ii) dall'altro, la regola per cui in un consolidato già in corso è possibile aggiungere altre controllate senza alcuna interruzione del regime cosicché la *fiscal unit* può crescere ed espandersi al di sotto della medesima consolidante senza soluzione di continuità. A parere dell'A. non appare plausibile ipotizzare che in tutti i casi di circolazione di un consolidato titolare di perdite pregresse, con successiva realizzazione di operazioni di riorganizzazione del gruppo acquisito da parte del soggetto acquirente, debba giungersi a negare la possibilità di riporto e di utilizzo delle perdite in questione, invocando la clausola generale antiabuso. Si tratterebbe, precisa l'A., di una conclusione palesemente irragionevole e discriminatoria, dovendosi, invece, identificare criteri idonei a distinguere le fattispecie di commercio di "consolidati bara" da quelle che tali non sono.

Per l'individuazione dei "consolidati bara", l'A. propone due criteri: a) il primo fondato su un approccio analitico e; b) il secondo, invece, basato sulle potenzialità reddituali della *fiscal unit*. Per quanto riguarda l'approccio analitico, il primo *step* da seguire può essere rappresentato dalla cosiddetta verifica controfattuale, basata sulla valutazione di quanto sarebbe accaduto in assenza dell'opzione per il consolidato. Cioè, in altri termini, si deve accertare cosa sarebbe accaduto se il consolidato si

¹ Si riporta lo stralcio della Relazione illustrativa con riferimento a questo passaggio: "Il nuovo quadro normativo che omologa le perdite infragruppo conseguite nei periodi in cui le società interessate dalla fusione, come poc'anzi precisato, rientrano nello stesso perimetro di gruppo, non è perfettamente allineato con la disciplina del consolidato che, come noto, non impedisce che le perdite generate all'interno del consolidato siano compensate con utili futuri realizzati nell'ambito dello stesso consolidato, anche se il soggetto economico sia cambiato a seguito dell'ingresso nel regime della tassazione di gruppo di una o più società. La soluzione adottata, che si è ritenuto opportuno non modificare, è motivata da esigenze di semplificazione, posto che, sul piano teorico, quella più rigorosa, nel rispetto del principio del subentro nelle posizioni fiscali che caratterizza le operazioni di fusione e scissione, come anche più sopra delineato, avrebbe limitato la circolabilità delle perdite all'interno del perimetro di consolidato originario, obbligando, in tal caso, a una scomposizione del reddito complessivo globale del consolidato in tanti "sezionali" in funzione delle diverse scadenze delle opzioni esercitate con le società di volta in volta subentranti nel consolidato. La scelta adottata, tuttavia, si presta a usi strumentali con finalità elusive. Si pensi, infatti, sotto il profilo tributario, all'operazione condotta dal soggetto detentore delle partecipazioni nella società in utile che acquisisce il controllo del consolidante e, quindi, del consolidato con perdite da riportare a nuovo, e, di seguito cede la società allo stesso consolidante al solo scopo di includerla nel consolidato e compensare così gli utili con le perdite di questo. Tale operazione, che può essere definita come commercio di "consolidato bara fiscale" (che consiste nella possibilità di compensare gli utili generati da una società con le perdite prodotte da un qualunque consolidato, mediante l'acquisizione, da parte della controllante della società in utile, delle partecipazioni di una consolidante con perdite riportabili - da consolidato - e successiva ripermetrazione del consolidato stesso, con inclusione della società in utile), non appare diversa, sotto il profilo degli obiettivi perseguiti, dall'acquisizione con successiva fusione di società in perdita (cd. bara fiscale), a lungo diffuso strumento di elusione fiscale contrastato dall'art. 172, comma 7, del TUIR, e successivamente anche dal comma 3 dell'art. 84 del TUIR, introdotto per arginare il commercio di "bare fiscali" realizzato attraverso la cessione delle partecipazioni e cambiamento dell'attività svolta. Pertanto, al realizzo di operazioni finalizzate al commercio di "consolidato bara fiscale" l'amministrazione finanziaria potrà contrapporre l'applicazione dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente, nel presupposto che le stesse aggirino il principio generale di divieto di compensazione intersoggettiva delle perdite pregresse (anche infragruppo se realizzate all'interno di perimetri di gruppo differenti)".

fosse interrotto al momento del suo trasferimento al soggetto acquirente e le perdite residue fossero state attribuite alle società che ne facevano parte. Se, quindi, a seguito di questa riattribuzione virtuale le società in questione avessero comunque superato i *test* di vitalità e capacità reddituali previsti dal TUIR, non dovrebbe essere possibile considerare il consolidato nel complesso come un “consolidato bara”. Il principio sottolineato dall’A. è che in assenza di bare fiscali a livello di singole società non può esserci spazio per ravvisare l’esistenza di un “consolidato bara”, cioè nel senso che se le società che formano il consolidato sono società che producono redditi e quindi non sono bare, perché ancora vitali, anche il consolidato fiscale, a cui queste partecipano, nel suo complesso non può che ritenersi vitale posto che il consolidato altro non è che la somma algebrica di tutti i risultati reddituali delle società che per effetto dell’opzione a questo aderiscono. L’A. sostiene, inoltre, che, se il consolidato non è un “consolidato bara” non appare fondato ritenere che la sua circolazione, così come il successivo utilizzo delle sue perdite in via diretta o indiretta da parte del nuovo soggetto acquirente, nuovo soggetto economico, possa integrare un’ipotesi di abuso, questo perché anche se una società *stand alone* venisse trasferita potrebbe riportare le sue perdite in quanto non è una bara e quindi il soggetto le potrà sfruttare in parità con questo.

Viene poi passato in rassegna il secondo criterio, cioè quello alternativo fondato sulla potenzialità reddituale della *fiscal unit*. In realtà, se non si è in grado di ricostruire analiticamente la capacità delle singole *legal entity* di assorbire le perdite e, comunque, anche laddove si fosse riusciti nella ricostruzione e questa verifica avesse avuto esito negativo, per escludere la sussistenza di fattispecie abusiva sembra appropriato fare affidamento sulla capacità reddituale complessiva del consolidato stesso. Conclusa tale verifica, se la *fiscal unit*, a prescindere da ogni altra operazione di circolazione/rivitalizzazione, e quindi nella sua configurazione originaria, è in grado di assorbire le perdite riportate a nuovo dalla *fiscal unit*, non appare fondato sostenere che il soggetto che lo abbia acquisito e successivamente riorganizzato, anche con l’inserimento di attività o società redditizie, abbia potuto conseguire un qualche vantaggio fiscale indebito, con la conseguenza che deve ritenersi esclusa l’attivazione dell’articolo 10-*bis* della L. n. 212/2000. In questo caso, per stimare la compatibilità tra le perdite della *fiscal unit* e la sua capacità reddituale, l’A. avanza delle proposte concrete, sostenendo che si potrebbe partire dalle risultanze del bilancio consolidato relativo alla *fiscal unit*, estrapolando i ricavi e le spese del personale dipendente per dimostrare appunto la vitalità economica adeguata nonché un patrimonio netto contabile capiente ad assorbire le perdite. In ogni caso, ancora più decisiva e certamente prevalente rispetto ai dati contabili del consolidato - che potrebbe essere anche espressione di un diverso perimetro rispetto a quello della *fiscal unit* ovviamente perché non tutte le società che appartengono al consolidato civilistico devono per forza far parte del consolidato fiscale - è la presenza di potenzialità reddituali non inferiori alle perdite. A tale riguardo, l’A. cita la circolare n. 31/E del 2022 dell’AdE, in cui viene affermato che per poter applicare correttamente i limiti al riporto delle perdite di cui all’articolo 173 del TUIR, bisogna talvolta fare riferimento a criteri alternativi a quelli tradizionali in particolare ammettendo che possa assumere rilevanza la presenza di plusvalori latenti relativi ai beni oggetto dell’operazione e che questa circostanza sia rappresentativa, allo stesso tempo, sia della vitalità del compendio scisso sia delle sue capacità di riassorbire le perdite trasferite alla beneficiaria. Un’ipotesi di lavoro suggerita dall’A. potrebbe essere quella di prendere in considerazione la presenza di plusvalori latenti nell’ambito del perimetro oggetto della *fiscal unit* acquisita in modo per certi versi analogo a quanto affermato con riguardo alla scissione di patrimoni compositi. Se, quindi, nella misura in cui le perdite riportate trovino copertura nei plusvalori latenti della medesima *fiscal unit*, è da ritenersi che al contempo vi siano i requisiti di vitalità economica e di capacità reddituale che avrebbero comunque consentito al consolidato di utilizzare legittimamente le perdite *pro tempore* accumulate. L’identificazione di plusvalori latenti nell’ambito della *fiscal unit* oggetto di acquisizione dovrebbe essere, almeno sul piano pratico, qualcosa di più agevole da identificare, posto che il trasferimento di società appartenenti al consolidato, che riporta le perdite, in genere è accompagnato da perizie di stima del valore corrente del gruppo acquisito che consentono, quindi, di ricostruire e di evidenziare questi plusvalori latenti nel gruppo acquisito. In conclusione, l’A. sostiene che fino a concorrenza dei plusvalori in questione il diritto al riporto e all’utilizzo delle perdite fiscali della *fiscal unit* dovrebbe ritenersi intatto e, di conseguenza, non soggetto ad alcuna limitazione.

L’A. traccia poi un parallelismo tra la fattispecie in esame e quella di acquisto di una società-bara fiscale che riporta perdite pregresse con modifica dell’attività principale da essa svolta. Poiché l’articolo 84 del TUIR circoscrive il divieto di utilizzo delle perdite della società acquisita, anche

quando si tratti di una bara, alla presenza di alcuni requisiti che attengono alla modalità e alla tempistica dell'eventuale cambiamento dell'attività prevalente, i medesimi requisiti dovrebbero essere previsti nei casi di ripermetroazione dei consolidati bara.

Infine, l'A. esplora le conseguenze dell'applicazione della disciplina antiabuso in presenza di una fattispecie di commercio di "consolidato bara" nei termini descritti dalla Relazione illustrativa allo schema di Decreto, ritenendo che il disconoscimento della possibilità di utilizzare le perdite fiscali della *fiscal unit* non dovrebbe riguardare *tout court* l'intero ammontare delle perdite riportate dal consolidato. Il vantaggio indebito andrebbe riferito, con eventuale sterilizzazione, solo per quella quota che deriva dall'eventuale allargamento del perimetro del consolidato originario dopo la sua acquisizione: più in particolare, l'abuso è rappresentato da quel *quid pluris* derivante dalla circolazione del consolidato bara e dovrebbe, quindi, identificarsi con i soli utilizzi delle perdite in compensazione con gli imponibili apportati al consolidato dalle società già possedute dall'acquirente immesse nel consolidato dopo la sua acquisizione. Per contro, il divieto di compensazione non dovrebbe riguardare imponibili apportati dalle società che già facevano parte del perimetro originale della *fiscal unit*, visto che tale compensazione sarebbe spettata a prescindere anche al dante causa. In questo senso, il trasferimento all'acquirente di una *fiscal unit* che risulti titolare di perdite pregresse di per sé non consente di realizzare un vantaggio fiscale indebito. L'A. sottolinea che l'eventuale disconoscimento dovrebbe comunque in ogni caso essere limitato alle sole perdite pregresse antecedenti all'acquisizione del consolidato e non anche a quelle subite in un momento successivo. Obiettivo delle considerazioni espone è quello di provare a risolvere, con argomentazioni di tipo logico-sistematico, un problema pratico di natura obiettiva: quello di garantire alle operazioni di acquisizione dei gruppi societari che abbiano aderito al consolidato fiscale condizioni di certezza in merito alla possibilità di utilizzare in futuro perdite pregresse non inferiori a quello riscontrabile nelle operazioni di acquisizione di società *stand alone*. Il generico riferimento all'applicazione della clausola generale antiabuso rende, a parere dell'A., incerta la fruibilità di tali perdite del gruppo acquisito confluite nel consolidato, perché rischia appunto di far dipendere questo aspetto dall'apprezzamento - molto opinabile - della validità delle ragioni economiche sottostanti alle operazioni di aggregazione/riorganizzazione effettuate post acquisizione. In conclusione, l'A. auspica che in sede di attuazione della delega il legislatore introduca anche ulteriori disposizioni di coordinamento con gli articoli 84, 172 e 173 del TUIR, anche per la circolazione dei consolidati in perdita, in modo da fornire indicazioni più precise sugli eventuali limiti da osservare ai fini del loro riporto/utilizzo in esito a successive operazioni di riorganizzazione non interruttive del regime di tassazione di gruppo. (WR)

Il decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, recante la revisione del regime impositivo dei redditi (IREPF- IRES) è stato pubblicato nella GU del 16 dicembre 2024. Diversamente da quanto auspicato dall'A., il decreto non ha introdotto disposizioni di coordinamento degli artt. 84, 172 e 173 del TUIR concernenti la "circolazione" dei consolidati in perdita.

“Deduzione maggiorata del costo per le nuove assunzioni: corsa a ostacoli per le società appartenenti a gruppi” di S. TRETTEL, ne Il fisco 32-33/2024, pag. 3019

L'A. ha esaminato il contenuto del D.M. 25 giugno 2024, recante le disposizioni attuative della maggiore deduzione ai fini delle imposte sui redditi commisurata al costo delle nuove assunzioni con contratti a tempo indeterminato effettuate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (cfr. art. 4 del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 216). In particolare, è stato evidenziato come il provvedimento pur risolvendo, in senso favorevole ai contribuenti, la maggior parte dei numerosi dubbi sollevati, abbia confermato la complessità dell'attuazione della disposizione, soprattutto in presenza di gruppi societari, anche a carattere internazionale. Infatti, la norma prevede che per poter accedere all'agevolazione è necessario che si verifichi un incremento netto avendo riguardo a tutte le società del gruppo, sterilizzando i distacchi infragruppo. Si ricorda, infine, che il Disegno di Legge di Bilancio 2025 ha previsto (cfr. articolo 70) la proroga per ulteriori 3 esercizi dell'agevolazione in parola. (GR).

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Deducibilità dei contributi esteri nella tassazione su base convenzionale: una questione ancora controversa” di A. MOCARELLI e S. BATTISTINI, ne Il fisco 39/2024, n. 3633

Gli AA., prendendo spunto da una recente sentenza della Corte di Cassazione, la n. 17747/2024, affrontano la *vexata quaestio* della deducibilità dei contributi esteri nella tassazione su base convenzionale, relativamente ai redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero da lavoratori fiscalmente residenti in Italia. Nella citata sentenza, gli ermellini hanno stabilito che, per i redditi determinati con le retribuzioni convenzionali (ex art. 51, comma 8-bis, del TUIR) è ammessa la deducibilità dei contributi versati nello Stato estero in ottemperanza alle disposizioni di legge.

Vengono poi ricostruiti i termini della questione attraverso un breve *excursus*. L'art. 51, comma 8-bis, del TUIR, nel prevedere il ricorso alle retribuzioni convenzionali in caso di prestazioni di lavoro subordinato rese all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo da dipendenti che nell'arco di 12 mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, deroga in modo espresso alle disposizioni dell'art. 51, commi da 1 a 8, e quindi anche al comma 2, lett. a) dello stesso art. 51, che legittima la deducibilità dal reddito di lavoro subordinato dei contributi obbligatori. Da tale ricostruzione normativa, sembrerebbe *prima facie* che i suddetti contributi obbligatori risulterebbero in deducibili dal reddito convenzionale. Tuttavia, nella risposta all'interrogazione parlamentare n. 7-01021 del 1° febbraio 2001, si era convenuto che, in deroga al dato letterale della disposizione di cui al comma 8-bis e in considerazione della circostanza che i contributi sarebbero comunque oneri deducibili dal reddito complessivo del contribuente ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. e), del TUIR, il datore di lavoro italiano potesse riconoscere in deduzione tali contributi già in adempimento dei propri obblighi di sostituzione di imposta. Gli AA. ricordano anche che alla citata interrogazione parlamentare ha fatto seguito anche la risoluzione n. 8-00075 del 2001, con la quale la VI Commissione ha ritenuto che l'impossibilità di portare in deduzione i contributi previdenziali e assistenziali dal reddito determinato su base convenzionale, comporti una disparità di trattamento ai fini fiscali tra reddito di lavoro dipendente prodotto in Italia e reddito prodotto all'estero. Gli AA. pur sottolineando che non risultano al riguardo prese di posizione ufficiali dell'Amministrazione finanziaria, richiamano la Circolare n. 17/E del 2015 della stessa AdE, in cui viene chiarito, pur senza riferimenti espliciti alla deduzione dei contributi versati all'estero, che il reddito di lavoro dipendente di fonte estera tassato con le retribuzioni convenzionali deve essere dichiarato nel quadro RC del modello dichiarativo al netto dei contributi pagati nello Stato estero. Nel tempo questa incertezza ha fatto sorgere diversi contenziosi, ancora oggi pendenti, con l'Amministrazione finanziaria che, dal canto suo, non ha mai trasfuso in un documento ufficiale di prassi i contenuti della citata risalente interrogazione parlamentare, disconoscendo spesso la deduzione di detti contributi e recuperandoli a tassazione.

La sentenza della Cassazione n. 17747/2024 si riferisce ad un soggetto residente in Italia con attività lavorativa in Svizzera, che, a seguito di controllo formale ex art. 36-ter del DPR n. 600/1973, si era visto recuperare a tassazione da parte dell'Ufficio i contributi previdenziali versati in Svizzera in relazione all'attività lavorativa ivi prestata e portati in deduzione dall'imponibile italiano, determinato con le retribuzioni convenzionali. La Cassazione ha respinto il ricorso dell'Agenzia delle entrate, ritenendo che è possibile riconoscere in deduzione i contributi versati nello Stato estero, anche in regime di tassazione del reddito di lavoro dipendente su base convenzionale. Gli AA. forniscono anche una sintesi delle modalità tecniche per far valere tale deduzione (esposizione nel rigo RP21 del Modello Redditi o nel rigo E21 del Mod. 730).

Infine, gli AA. ritengono opportuno valutare se le conclusioni raggiunte dagli ermellini potrebbero condurre ad una diversa quantificazione dell'imposta estera accreditabile ai sensi dell'art. 165, comma 10, del TUIR (cd. *foreign tax credit*), anche alla luce delle indicazioni fornite a suo tempo dall'Amministrazione finanziaria ai fini della determinazione del credito per imposte estere spettante al lavoratore a fronte della doppia imposizione subita sul reddito di lavoro dipendente prodotto

all'estero. In pratica, secondo l'art. 36, comma 30, del DL n. 223/2006, che ha esteso ai redditi determinati sulla base delle retribuzioni convenzionali il principio stabilito nell'art. 165, comma 10, del TUIR, *“nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente”*. Di conseguenza, anche alla luce dei chiarimenti forniti a suo tempo dall'AdE, ai fini della determinazione dell'imposta estera accreditabile in capo al dipendente, occorre riproporzionare l'imposta estera in base al rapporto tra la retribuzione convenzionale e il reddito estero di lavoro dipendente che sarebbe stato tassabile in Italia in via ordinaria, come se il dipendente avesse prestato la propria attività lavorativa entro i confini nazionali. Secondo gli AA., la citata sentenza della Cassazione n. 17747/2024 produrrebbe degli effetti anche ai fini della determinazione del credito di imposta spettante al contribuente che ha prestato la propria attività di lavoro subordinato all'estero. Infatti, visto che la Suprema Corte ha ritenuto i contributi previdenziali e assistenziali versati all'estero come oneri deducibili in base all'art. 10, comma 1, lett. e, del TUIR, e come tali deducibili dal reddito complessivo del contribuente e non già dalla sua retribuzione convenzionale, ne dovrebbe conseguire che i predetti contributi non andrebbero a ridurre né il numeratore né il denominatore del suddetto rapporto (retribuzione convenzionale/ reddito estero determinato con criteri analitici italiani), cosa che invece era data per assodata dagli operatori del settore sulla base della più volte citata interrogazione parlamentare. Aderendo all'impostazione della sentenza della Corte di Cassazione n. 17747/2024 si giunge, a parità di condizioni e di reddito complessivo, ad una diversa e più favorevole quantificazione dell'imposta estera detraibile in capo al dipendente/contribuente. Gli AA. auspicano un consolidamento dell'indirizzo della Corte di Cassazione in materia e, soprattutto, una pronuncia ufficiale da parte dell'Amministrazione finanziaria che metta veramente la parola fine alla questione della deducibilità dei contributi esteri nella tassazione su base convenzionale e alla connessa quantificazione dell'imposta estera detraibile in capo al contribuente. (EM)

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – Disposizioni in materia di benefici corrisposti ai lavoratori dipendenti - Chiarimenti

Circ. Agenzia delle entrate 10 ottobre 2024, n. 19/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

Con la Circolare, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti sull'indennità una tantum di 100 euro, prevista dall'art. 2-*bis* del D.L. n. 113/20024, per i lavoratori dipendenti in possesso di specifiche condizioni.

Il lavoratore deve avere:

- reddito complessivo non superiore a 28.000,00 euro nel 2024;
- imposta lorda, determinata sui redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 49 del TUIR percepiti, di importo superiore a quello della detrazione spettante ex art. 13, comma 1 del TUIR;
- coniuge non separato e almeno un figlio, entrambi fiscalmente a carico, oppure, in alternativa, almeno un figlio fiscalmente a carico e in presenza di un nucleo familiare monogenitoriale.

L'indennità potrà essere fruita in busta paga o nella dichiarazione dei redditi.

Con la successiva Circolare n. 22/E del 19 novembre 2024 l'Agenzia ha fornito istruzioni in merito alle modifiche intervenute per effetto dell'art. 2 del D.L. n. 167/2024 che ha modificato il citato art. 2-*bis* del D.L. n. 113/2024 con riguardo, in particolare, all'ambito di applicazione della norma, ampliandone la platea dei beneficiari. Infatti, diversamente dalla formulazione originaria della norma, non è più richiesto, per la spettanza del bonus, il requisito relativo al coniuge fiscalmente a carico o all'appartenenza a un nucleo familiare monogenitoriale. È previsto inoltre che l'indennità in argomento non spetti al lavoratore dipendente coniugato o convivente il cui coniuge, non legalmente ed effettivamente separato, o convivente sia beneficiario della stessa indennità.

Redditi di lavoro dipendente – *Carried interest* – Qualificazione finanziaria del reddito

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 ottobre 2024, n. 209, nel sito web www.agenziaentrate.it

Con la risposta l'Agenzia delle entrate ha analizzato la possibilità di qualificare come redditi di natura finanziaria i proventi nonostante non venga rispettato l'impegno minimo all'investimento (pari all'1% dell'investimento complessivo).

Si precisa che, sebbene la presenza di clausole di *leavership* possa costituire in astratto un elemento suscettibile di attrazione dei redditi in oggetto nella categoria del reddito di lavoro, viene valorizzata la concomitanza dei seguenti elementi:

- l'importo dell'investimento;
- l'adeguata remunerazione spettante del *manager* per la propria attività lavorativa;
- l'esposizione a un reale rischio di perdita del capitale investito;
- l'assenza di clausole esplicite che ricolleghino l'*extra* rendimento allo svolgimento dell'attività lavorativa per un determinato periodo di tempo.

Nel caso di specie, questi fattori sono stati ritenuti determinanti ai fini della qualificazione dei redditi derivanti dagli strumenti finanziari partecipativi come redditi di natura finanziaria.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

Reddito di lavoro dipendente – Distacco dei lavoratori – Esenzione dall'imposta sul reddito – Esclusione per il personale distaccato all'estero – Violazione libera prestazione di servizi – Insussistenza

Corte di Giust. UE 26 settembre 2024, causa n. C-387/22, nel sito web www.eutekne.it

Secondo la sentenza della Corte di Giustizia sono legittime le legislazioni degli Stati membri che concedono esenzioni ai redditi di lavoro dipendente se i lavoratori subordinati prestano la propria opera sul territorio nazionale, escludendole invece in caso di distacco; ciò a condizione, da valutare da parte del giudice del rinvio, che tali esenzioni siano idonee a realizzare l'obiettivo perseguito e che le restrizioni alle libertà fondamentali rispettino il principio di proporzionalità.

REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Tassazione separata – Indennità di fine rapporto erogate da un fondo di previdenza – Assimilazione a indennità equipollente al TFR – Tassazione separata

Cass., sez. trib. 22 ottobre 2024, n. 27341, nel sito web www.eutekne.it

La Corte di Cassazione ha stabilito che alla tassazione separata sulla liquidazione dell'indennità di fine rapporto erogata dal Fondo di previdenza, che non è alimentato da un contributo previdenziale posto direttamente a carico dei lavoratori dipendenti, non si applica la detrazione di cui all'art. 19, comma 2-*bis*, ultimo periodo, del TUIR.

L'indennità supplementare erogata dal Fondo all'atto della cessazione del rapporto di lavoro ha funzione previdenziale ed è assimilabile alle "indennità equipollenti", con la conseguenza che si applica la tassazione separata.

È imponibile per un importo che si determina riducendo l'ammontare netto di una somma pari a 309,87 euro per ciascun anno di servizio, mentre non si applica l'ulteriore riduzione prevista nell'ultimo periodo dello stesso comma 2-bis se non c'è il versamento "diretto" di contributi a carico dei dipendenti.

BOLLO (Imposta di)

Prassi Amministrativa

Bollo (Imposta di) – Comunicazioni relative a criptovalute – Si applica – Rapporti tra imposta di bollo e imposta sul valore delle cripto-attività (IVCA)

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 12 settembre 2024, n. 181, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che il soggetto che detiene cripto-attività presso un "prestatore di servizi di portafoglio digitale" italiano, iscritto nel Registro Operatori Valute Virtuali, non è tenuto ad applicare l'imposta sul valore delle cripto-attività (IVCA), se il gestore ha applicato l'imposta di bollo sulle comunicazioni relative alle cripto-attività.

IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposta sostitutiva sui finanziamenti – Cessione di crediti a garanzia di somme dovute per obbligazioni derivanti da *leasing* – Esclusione

Cass., sez. trib. 5 settembre 2024, n. 23873, nel sito web www.eutekne.it

L'imposta sostitutiva mutui non può trovare applicazione alla cessione di crediti a scopo di garanzia di obbligazioni derivanti da contratti di *leasing*, in quanto manca il requisito oggettivo della natura finanziaria o creditizia dell'operazione.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Dottrina

"Ripartizione dei crediti di imposta nelle operazioni di scissione" di A. BASI e S. SANTUARI, ne Il fisco 41/2024, pag. 3801

Nell'ambito delle operazioni di scissione societarie, uno degli aspetti più critici attiene alla ripartizione dei crediti di imposta in quanto non è sempre agevole stabilire se essi rientrano o meno nella nozione di posizione soggettiva di cui all' art.173, comma 4, TUIR.

Nell'articolo vengono analizzati i recenti orientamenti di prassi - non univoci – tra cui la risposta n. 368/2023 dell'Agenzia delle entrate, che ha stabilito che i crediti IRAP devono essere ripartiti proporzionalmente tra le società coinvolte ai sensi del succitato articolo e la risposta n. 48/2024, che ha invece escluso dalla nozione di posizione soggettiva alcuni crediti di imposta di natura agevolativa, consentendo di ripartirli secondo la volontà delle parti. (EM)

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Ipotecaria e catastale (imposte) – Soggettività passiva del *trust* - Insussistenza

Cass., sez. trib. 20 febbraio 2024, n. 4575, nel sito web www.eutekne.it

È inammissibile l'atto impositivo emesso, e poi notificato, nei confronti del *trust*, anziché del *trustee*, posto che il *trust* è un ente privo di personalità giuridica, costituito da un mero insieme di beni e rapporti destinati a un fine determinato, formalmente intestati al *trustee*, che è l'unico soggetto che, nei rapporti con terzi, è titolare dei diritti conferiti nel patrimonio vincolato.

Il caso di specie riguardava la tassazione dell'atto di costituzione del *trust* con conferimento immobiliare.

IVA

Prassi Amministrativa

IVA – Consolidato fiscale – Cessione e compensazione del credito IVA trimestrale

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 12 settembre 2024, n. 180, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate ha negato a una società che partecipa a un consolidato fiscale la possibilità di trasferire alla consolidante tutti i crediti IVA esposti nel modello TR.

Sono liberamente cedibili a terzi non tutti i crediti IVA esposti nel modello TR, ma solo quelli chiesti a rimborso, essendo invece esclusa la cessione dei crediti chiesti in compensazione.

Le norme che disciplinano l'istituto del consolidato ammettono il trasferimento dei crediti d'imposta, ai fini della loro compensazione con l'IRES della fiscal unit, emergenti dalla dichiarazione annuale delle società partecipanti al detto istituto. I crediti trasferibili non sono quelli chiesti a rimborso, sicché è irrilevante che per effetto dell'art. 5, comma 4-ter, del D.L. n. 70/1988 sia ammessa la cessione dei crediti trimestrali IVA chiesti a rimborso.

Resta ferma, comunque, la possibilità di trasferire al consolidato, ai fini della compensazione con l'IRES dovuta, l'eccedenza a credito IVA emergente dalla dichiarazione annuale.

IVA – Liquidazione IVA di gruppo – Fusione per incorporazione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 ottobre 2024, n. 202, nel sito web www.agenziaentrate.it

Una società che partecipa al regime IVA di gruppo in veste di controllata e che, a seguito dell'incorporazione di due società, subentra in una seconda procedura in veste di controllante può scegliere quale rapporto proseguire, cessando l'altra procedura a partire dal mese o trimestre in corso alla data in cui ha effetto la fusione.

L'Agenzia afferma che non è possibile accedere contestualmente a due distinte procedure di liquidazione IVA di gruppo, l'una in qualità di controllante e l'altra in qualità di controllata.

REGISTRO (Imposta di)

Prassi Amministrativa

Registro (imposta di) – Accollo del debito obbligazionario – Applicazione dell'imposta di registro – Irrilevanza ai fini IVA

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 agosto 2024, n. 170, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'atto mediante il quale la società capogruppo si accolla, con effetto liberatorio, il debito nascente dal titolo obbligazionario emesso da altra società appartenente al gruppo, previa messa a disposizione da parte di quest'ultima della provvista in denaro necessaria per fronteggiare gli impegni connessi al prestito obbligazionario, è soggetto, in linea generale, all'imposta di registro e non rientra nell'ambito di applicazione dell'IVA.

Non rientra nel campo di applicazione dell'IVA in ragione dell'impossibilità di considerare il pagamento della provvista in denaro quale corrispettivo di una prestazione erogata dalla capogruppo alla debitrice originaria e, così, dell'assenza del rapporto sinallagmatico integrante il presupposto oggettivo del tributo.

TRUST

Dottrina

“Disciplina specifica per i trasferimenti derivanti da *trust* ed estensione dei benefici per i passaggi generazionali” di E. MARVULLI, ne Il fisco 41/2024, pag. 3793

Il D.Lgs. n. 139/2024 ha introdotto una specifica disciplina sui trasferimenti derivanti da *trust* e altri vincoli di destinazione ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Vengono previste nuove regole sulla territorialità dei *trust* che contemplano l'apporto del bene in *trust*, e quindi il suo distacco dal disponente, quale momento rilevante per la verifica dei requisiti sulla territorialità, sia dal punto di vista soggettivo che oggettivo.

Rientrano nell'ambito applicativo del tributo donativo e successorio i *trust* che realizzano un trasferimento a titolo gratuito attraverso cui il beneficiario finale otterrà un arricchimento senza corrispettivo e alcun altro vantaggio o beneficio in capo al disponente.

Sono di conseguenza esclusi da tassazione i *trust* che hanno uno scopo non liberale, come ad esempio i *trust* di garanzia o liquidatori.

L'imposta si applica al momento del trasferimento dei beni ai beneficiari che sono i soggetti passivi di imposta.

Le novità sostanziali del decreto riguardano il regime di favore previsto per i passaggi generazionali di aziende e partecipazioni societarie.

Di notevole impatto è il chiarimento sul concetto di “integrazione” del controllo per i trasferimenti di quote ed azioni di società di capitali e l'espressa estensione dell'agevolazione ai trasferimenti aventi ad oggetto quote di società estere residenti in Paesi collaborativi.

In sostanza, nel caso di trasferimento intergenerazionale di azioni o quote emessi da società per azioni, in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata residenti nel territorio dello Stato, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito il controllo di cui all'art. 2359, comma 1, n. 1) c.c. (c.d. controllo di diritto) oppure è integrato un controllo già esistente.

L'A. osserva che per i trasferimenti effettuati dopo il 1° gennaio 2025 potrà dirsi senza dubbio superata la posizione dell'Agenzia delle entrate che limitava il godimento dell'agevolazione ai soli trasferimenti in cui l'avente causa non disponesse, prima della cessione gratuita, del controllo di diritto della società, vale a dire di un numero di quote o azioni tale da consentirgli di essere titolare del 50%+1 dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

Di conseguenza, rientreranno nel perimetro della norma agevolativa anche i trasferimenti di partecipazione di minoranza in cui il beneficiario integri ulteriormente una partecipazione preesistente già di controllo.

E' invece ancora incerto se i trasferimenti di quote di società "senza impresa" (società semplici, *holding* di partecipazione o società immobiliari) possano beneficiare dell'agevolazione, pur considerando che la nuova formulazione legislativa prevede il requisito della prosecuzione dell'esercizio "dell'attività di impresa" solo riguardo all'ipotesi del trasferimento di aziende o rami di esse e non anche al passaggio di quote o azioni societarie.

La questione merita al più presto un intervento chiarificatore anche se il tenore letterale della norma indurrebbe a ritenere agevolabili anche i trasferimenti di *holding*. (EM)

"Profili fiscali della rinuncia della posizione beneficiaria del *trust*" di E. VIAL, ne Il fisco 40/2024, pag. 3725

L'A. esamina la risposta ad interpello n. 165/2024 nella quale l'Agenzia affronta il tema della fiscalità indiretta connessa alla retrocessione dei beni dal trustee ai disponenti a seguito della rinuncia alle posizioni beneficiarie.

In particolare, l'Agenzia afferma che la retrocessione non sconta l'imposta di donazione, sconta l'imposta di registro in misura fissa e che le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in maniera fissa.

Dalla risposta non è chiaro se i beni retrocessi ai disponenti debbano essere gli stessi o possano anche variare.

L'A. ritiene che la non applicazione dell'imposta di donazione prescindendo dalla tipologia dei beni trasferiti al disponente, che quindi ben potrebbero essere diversi da quelli originariamente apportati. Un ulteriore profilo di criticità riscontrato dall'A. potrebbe collegarsi alle variazioni di valore dei beni tra il momento in cui questi sono disposti in *trust* e il momento in cui gli stessi sono retrocessi al disponente, ma la conclusione a cui giunge è la irrilevanza della valutazione dell'identità del valore economico. (EM)

VARIE

Dottrina

"Adempimento collaborativo a regime con il decreto "Correttivo" di A. DODERO e B. FERRONI, ne Il fisco 36/2024, pag. 3323

Il D.Lgs. n. 108/2024 reca disposizioni integrative e correttive di quanto già disposto con il D.Lgs. n. 221/2023 in materia di regime di adempimento collaborativo.

Il Decreto, superando l'approccio prudenziale che aveva caratterizzato la prima fase di attuazione della delega, apporta significative novità al nuovo impianto dell'istituto: esclusione della rilevanza penale per i rischi fiscali comunicati preventivamente; estensione dell'esimente amministrativa e penale per i periodi di imposta precedenti; ammissione di soggetti che appartengono ad un medesimo gruppo di imprese; regime opzionale dei contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo, ma che comunque optano per l'adozione di un TCF certificato.

Altra novità rilevante riguarda i contribuenti già ammessi al regime al 18 gennaio 2024: questi soggetti, per quanto non tenuti alla certificazione del TCF, dovranno attestare l'efficacia operativa con modalità poi definite con decreto ministeriale.

Il Decreto correttivo interviene anche nella razionalizzazione dei benefici sulla riduzione dei termini di accertamento, disponendo che la riduzione di due anni dei termini decadenziali di accertamento riconosciuta per l'ingresso in adempimento collaborativo, previa adozione di un TCF, e quella di un ulteriore anno riconosciuta ai contribuenti con visto pesante, non sono cumulabili con l'accorciamento di due anni concesso ai soggetti che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati per operazioni di ammontare superiore a 500 euro.

Gli AA. nel commentare le novità di cui sopra mettono in luce le questioni problematiche ancora aperte, quali le modalità per identificare e formare i professionisti abilitati a certificare il TCF, nonché il perimetro applicativo e i contenuti della certificazione con riferimento ai principi contabili, oltre che gli impatti sulla governance delle imprese per l'adesione al nuovo Codice di condotta.

Per quanto riguarda i gruppi di imprese, viene modificata la disciplina dei requisiti soggettivi di ingresso al regime, prevedendo l'accesso per le imprese che fanno parte del gruppo inteso in senso civilistico.

Non è stata, invece, prevista la possibilità di estensione al gruppo, in caso di presenza all'interno dello stesso di una entità legittimata solo per via dell'interpello nuovi investimenti ma non per il superamento delle soglie dimensionali *pro tempore* vigenti.

In tali fattispecie, potranno beneficiare dell'opportunità dell'adempimento collaborativo più società solo qualora siano tutte coinvolte nell'esecuzione dell'investimento, sicché di fatto ciascuna di esse, indipendentemente dall'appartenenza al gruppo civilistico, eserciterà un diritto proprio a proporre istanza di accesso al regime in quanto destinataria della risposta positiva all'interpello nuovi investimenti.

Per quanto attiene alla certificazione del TCF, il decreto, andando oltre la previsione della delega, ne ha previsto l'obbligatorietà ed ha disciplinato con grande rigore la disciplina sanzionatoria per la certificazione infedele da cui può derivare l'esclusione dell'impresa dall'adempimento collaborativo. Se tale conseguenza è comprensibile per il caso di falsa attestazione di attività e controlli oggettivamente non effettuati, lo è molto meno per quanto attiene l'onorabilità e l'indipendenza del professionista.

Ulteriori elementi di criticità sono rinvenibili nella mancata previsione di una norma transitoria che consenta alle imprese di presentare istanza di ammissione al regime nel corso dell'anno 2024, pur in assenza della certificazione TFC, tenuto conto dei dilatati tempi di definizione del quadro normativo ed operativo di riferimento per il rilascio della certificazione, e nella definizione del requisito della specifica professionalità richiesto ai certificatori che saranno iscritti in apposito elenco dai rispettivi ordini professionali. (EM)

“Terzo settore: novità su Fisco, contabilità e governance” di J. PETTINACCI e D. GRO, ne Il fisco 35/2024, pag. 3259

La legge n. 104/2024 introduce significative novità alla disciplina civilistica, fiscale e contabile degli enti del Terzo settore.

Viene prevista la possibilità di svolgere assemblee sociali da remoto, anche in assenza di specifiche previsioni statutarie.

Vengono ampliate le ipotesi in cui la perdita della qualifica di ONLUS non comporta l'obbligo di devoluzione del patrimonio: vale a dire, prevedendo che la perdita della qualifica di ONLUS, se avvenuta in conseguenza all'iscrizione dell'ente nel Registro unico nazionale del Terzo Settore (RUNTS), non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente.

Ciò significa che una ONLUS che scelga di accedere al terzo settore non sarà tenuta a devolvere il patrimonio accumulato nel corso dei periodi d'imposta di fruizione delle disposizioni di cui al D.Lgs 460/1997.

Sempre al fine di scongiurare gli effetti devolutivi del patrimonio vengono prese in considerazione due realtà per cui l'assunzione della qualifica di ETS risulti preclusa *ex lege*: ONLUS sottoposte a direzione, coordinamento o controllo da soggetti esclusi dal Terzo settore e *trust* ONLUS.

Questi ultimi, infatti, con la definitiva abrogazione della disciplina di cui al D.Lgs. n. 460/1997, si sarebbero trovati nella condizione di dover devolvere il patrimonio incrementale accumulato poiché impossibilitati a iscriversi al RUNTS per mancanza di soggettività giuridica.

Con l'intervento operato dalla Legge 104/2024, invece, si consente al trust ONLUS di continuare ad operare anche al di fuori del RUNTS, mantenendo salva la disponibilità del proprio patrimonio, senza alcun obbligo di devoluzione conseguente alla definitiva operatività delle disposizioni fiscali riservate agli enti del Terzo Settore.

Vengono introdotte previsioni di raccordo tra enti sportivi dilettantistici all'interno del Terzo settore.

Altre significative novità vengono introdotte in tema di redazione del bilancio degli ETS, distinguendo l'adempimento a seconda del volume di entrate dell'ente e per la prima volta del possesso o meno di autonomia patrimoniale perfetta.

Quindi, sintetizzando:

- gli enti con personalità giuridica con entrate superiori a 60.000 euro l'anno, hanno l'obbligo di redigere il bilancio di esercizio articolato in stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione;
- gli enti privi di personalità giuridica con entrate superiori a 60.000 euro, ma contenute entro un ammontare annuo pari a 299.999,99 euro, hanno la possibilità di redigere il bilancio nella forma del rendiconto per cassa;
- gli enti, con o senza personalità giuridica, con entrate contenute entro la soglia limite di 60.000 euro, possono adottare una modalità di rendicontazione ancora più semplificata rispetto al tradizionale rendiconto per cassa, aggregando entrate e uscite in macro-categorie.

Alcuni aspetti andrebbero tuttavia chiariti meglio, specie con riguardo alla disciplina contabile, che, da un lato introduce una nuova semplificazione per gli enti di minori dimensioni e, dall'altro, restringe la possibilità di redigere il rendiconto per cassa ai soli enti privi di personalità giuridica. EM)

Dottrina

| | |
|---|-----|
| BASI A., SANTUARI S., “Ripartizione dei crediti di imposta nelle operazioni di scissione” (OPERAZIONI STRAORDINARIE) | “18 |
| CINQUEPALMI S., “Adempimento collaborativo: in assenza di <i>minimum holding period</i> applicabile la Direttiva Madre-Figlia” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)) | “4 |
| DODERO A., FERRONI B., “Adempimento collaborativo a regime con il decreto “Correttivo” (VARIE) | “21 |
| GARCEA A., “La compensabilità delle perdite nei gruppi e i “consolidati barà”” (REDDITI DI IMPRESA) | “11 |
| GIOVANARDI A., “Non riuscito il tentativo di giungere a una “più rigorosa distinzione normativa” tra crediti inesistenti e non spettanti” (VIOLAZIONI E SANZIONI) | “7 |
| MARVULLI E., “Disciplina specifica per i trasferimenti derivanti da <i>trust</i> ed estensione dei benefici per i passaggi generazionali” (TRUST) | “20 |
| MOCARELLI A., BATTISTINI S., “Deducibilità dei contributi esteri nella tassazione su base convenzionale: una questione ancora controversa” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) | “15 |
| PETTINACCI J., GRO D., “Terzo settore: novità su Fisco, contabilità e governance” (VARIE) | ”22 |
| SALVINI O., “CFC: il coordinamento con la disciplina CloBE” (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC) | “7 |
| TRETTEL S., “Deduzione maggiorata del costo per le nuove assunzioni: corsa a ostacoli per le società appartenenti a gruppi” (REDDITI DI IMPRESA) | “14 |
| VIAL E., “Profili fiscali della rinuncia della posizione beneficiaria del <i>trust</i> ” (TRUST) | “21 |

Prassi Amministrativa

| | |
|---|-----|
| Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 agosto 2024, n. 170 (REGISTRO (Imposta di)) | “20 |
| Risp. Interpello Agenzia delle entrate 12 settembre 2024, n. 180 (IVA) | “19 |
| Risp. Interpello Agenzia delle entrate 12 settembre 2024, n. 181 (BOLLO (Imposta di)) | “18 |
| Circ. Agenzia delle entrate 17 settembre 2024, n. 18/E (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)) | “4 |

| | |
|---|-----|
| Risp. Interpello Agenzia delle entrate 1°ottobre 2024, n. 187 (IRES) | “11 |
| Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 ottobre 2024, n. 195 (ELUSIONE E ABUSO DEL DIRITTO) | “6 |
| Circ. Agenzia delle entrate 10 ottobre 2024, n. 19/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) | “16 |
| Risp Interpello Agenzia delle entrate 15 ottobre 2024, n. 202 (IVA) | “19 |
| Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 ottobre 2024, n. 204 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI) | “5 |
| Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 ottobre 2024, n. 209 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) | “17 |

Giurisprudenza

Corte di Giustizia EU

| | |
|--|-----|
| Corte di Giust. EU 26 settembre 2024, causa n. 387/22 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) | “17 |
|--|-----|

Corte di Cassazione

| | |
|--|-----|
| Cass., sez. trib. 20 febbraio 2024, n. 4574 (IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)) | “19 |
| Cass., sez. trib. 3 settembre 2024, n. 23628 (REDDITI DI CAPITALE) | “11 |
| Cass., sez. trib. 5 settembre 2024, n. 23873 (IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI) | “18 |
| Cass., sez. trib. 22 ottobre 2024, n. 27341 (REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE) | “17 |

Corte di Giustizia Tributaria

| | |
|--|----|
| Corte di Giust. Trib. I Milano, 21 ottobre 2024, n. 4121/17/24 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI) | “6 |
|--|----|