



**Osservatorio Tributario n. 6/2024
Novembre – Dicembre 2024**

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

<i>In evidenza</i>	
	Revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF-IRES) Decreto Legislativo 13 dicembre 2024, n. 192
	Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2025 e bilancio pluriennale per il triennio 2025-2027 Legge 30 dicembre 2024, n. 207
ACCORDI INTERNAZIONALI	"La qualificazione fiscale degli strumenti finanziari partecipativi in ambito convenzionale" D. DI VITTORIO e A. ZAIMAJ, in Corr. Trib. 1/2025
IRES	IRES – Residenza delle società – Sede di direzione effettiva – Gestione ordinaria in via principale Circ. Agenzia delle entrate 4 novembre 2024, n. 20/E
REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE	Redditi di lavoro dipendente – Incentivi corrisposti per attività svolte nei periodi di imposta antecedenti a quello di erogazione – Regime di tassazione Risp. Interpello Agenzia delle entrate 25 novembre 2024, n. 227
BOLLO (Imposta di)	"Applicazione anticipata dell'imposta di bollo sui contratti di assicurazioni: possibili rischi di squilibri competitivi" C. LO PORTO e D.A. DONATI, ne Il fisco 45/2024
OPERAZIONI STRAORDINARIE	"Scissione per scorporo, come cambia il regime fiscale" M. PIAZZA, in La Sett. Fisc. n. 49/2024
OPERAZIONI STRAORDINARIE	"La scissione con scorporo della <i>branch</i> : questioni aperte e vantaggi operativi" A. VITALI e F. PACCAGNELLA, in Corr. Trib. 11/2024

PROVVEDIMENTI EMANATI E PUBBLICATI IN G.U. DAL 1° NOVEMBRE AL 31 DICEMBRE 2024

Decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173	Pag.1
Decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 174	“1
Decreto del Ministero dell'Economica e delle Finanze 12 novembre 2024, n. 212	“1
Legge 14 novembre 2024 n, 166	“1
Decreto Legislativo 14 novembre 2024, n. 175	“2
Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 21 novembre 2024	“2
Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 6 dicembre 2024	“2
Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 6 dicembre 2024	“2
Legge 9 dicembre 2024, n. 189	“3
Decreto Legislativo 13 dicembre 2024, n. 192	“3
Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 20 dicembre 2024	“4
Legge 30 dicembre 2024, n. 207	“5

STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

“Nuova attività interpretativa del Fisco per deflazionare il ricorso all’interpello: limiti e possibili rischi discriminatori”, di G. STANCATI	“10
---	-----

ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

Adempimento collaborativo – Nuovo modello di adesione Provv. Agenzia delle entrate 17 dicembre 2024, n. 450193	“11
--	-----

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

“Il consolidato fiscale e l’accertamento”, di S. CHIRICHIGNO.	11“
Accertamento – Autotutela tributaria obbligatoria e facoltativa – Chiarimenti Circ. Agenzia delle entrate 7 novembre 2024, n. 21/E	12“

ACCORDI INTERNAZIONALI (In genere)

“La qualificazione fiscale degli strumenti finanziari partecipativi in ambito convenzionale”, di D. DI VITTORIO e A. ZAIMAJ	“12
--	-----

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Agevolazioni – Impatriati – Lavoratore distaccato - Applicabilità
Corte di Giust. Trib. II Lombardia, 10 settembre 2024, n. 2343/8/24

Pag. 14

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI

“Allargato l’obbligo di tracciabilità delle spese di trasferta e di rappresentanza”, di **N. FORTE**

“14

IRPEF

IRPEF – Premi versati dal datore di lavoro per le polizze a tutela del rischio morte
(c.d. polizze vita) – Regime fiscale

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 6 novembre 2024, n. 218

“15

IRES

IRES – Residenza delle società – Sede di direzione effettiva – Gestione ordinaria in
via principale

Circ. Agenzia delle entrate 4 novembre 2024, n. 20/E

“15

IRES – Operazioni straordinarie – Utilizzo in compensazione dei crediti fiscali presenti
nel cassetto fiscale delle scissa/incorporata

Principio di diritto 15 novembre 2024, n. 4/2024

“16

IRES – Iscrizione delle partecipazioni tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio - Esenzione
Cass., sez. trib. 14 novembre 2024, n. 29442

“16

REDDITI DI IMPRESA

“Errori contabili, ora le correzioni hanno anche valenza fiscale”, di **M. DAMIANI**

“17

“Nuovo regime di deduzione dei costi da *stock option*”, di **F. MARIOTTI** e **S. TRETTEL**

“17

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Produttività e *welfare* aziendale: ancora misure non strutturali”,
di **G. MARIANETTI** e **M. MASNATA**

“18

Redditi di lavoro dipendente – Indennità *una tantum* di 100 euro - Chiarimenti
Circ. Agenzia delle entrate 19 novembre 2024, n. 22/E

“19

Redditi di lavoro dipendente – Incentivi corrisposti per attività svolte nei periodi
di imposta antecedenti a quelli di erogazione – Regime di tassazione
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 25 novembre 2024, n. 227

“19

Reddito di lavoro dipendente di fonte estera – Tassazione concorrente – Si applicano le norme convenzionali
Cass., sez. trib. 2 dicembre 2024, n. 30800

Pag. 20

REDDITI DIVERSI

Redditi diversi – Plusvalenze immobiliari – L. n. 448 del 2001 – Rivalutazione di partecipazione sociale – Scissione della società – Contribuente – Attribuzione di partecipazioni in una diversa società – Novità della questione – Rinvio alle Sezioni Unite
Cass., sez. trib. 10 gennaio 2025, n. 696

“20

REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE

Tassazione separata – Indennità corrisposte agli iscritti da una Cassa di Previdenza e Assistenza alla cessazione del rapporto di lavoro – Assimilazione alle altre indennità e somme – Tassazione separata
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 dicembre 2024, n. 249

“20

BOLLO (Imposta di)

“Applicazione anticipata dell’imposta di bollo sui contratti di assicurazioni: possibili rischi di squilibri competitivi”, di **C. LO PORTO** e **D.A. DONATI**

“21

OPERAZIONI STRAORDINARIE

“Scissione per scorporo, come cambia il regime fiscale”, di **M. PIAZZA**

“22

“La scissione con scorporo della *branch*: questioni aperte e vantaggi operativi”, di **A. VITALI** e **F. PACCAGNELLA**

“24

IVA

“Le operazioni accessorie escluse dal *pro rata* di detraibilità dell’IVA”, di **G. ESCALAR**

“27

“Sempre soggetto a IVA il distacco di personale”, di **G. MARIANETTI** e **S. DI FLORIO**

“27

IVA – Rimborsi IVA – Garanzia – Capogruppo controllante extra UE – Divieto di assunzione diretta dell’obbligazione
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 16 dicembre 2024, n. 257

“28

Legislazione 6/2024

Decreto Legislativo 5 novembre 2024, n. 173: “Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali” (in S.O. n. 40 alla G.U.28 novembre 2024, n. 279)

Il decreto recepisce il decreto attuativo della riforma in materia di sanzioni (D.Lgs. 87/2024). Il Testo Unico entra in vigore il 1° gennaio 2026.

Decreto Legislativo 5 novembre 2024, n. 174: “Testo unico dei tributi erariali minori” (in S.O. n. 40 alla G.U. 28 novembre 2024, n. 279)

Il decreto include le disposizioni in materia di imposta sui servizi digitali. Il Testo Unico entra in vigore il 1° gennaio 2026.

Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze 12 novembre 2024, n. 212: “Regolamento recante disciplina di requisiti, compiti e adempimenti dei professionisti abilitati alla certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale” (in G.U. 3 gennaio 2025, n. 2)

In attuazione delle previsioni introdotte con il D.Lgs. 30 dicembre 2023 n. 221, che dà seguito alle disposizioni della delega fiscale in materia di adempimento collaborativo, Il Ministro dell’Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro della Giustizia, ha emanato il decreto recante i requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza che debbono possedere i certificatori del *Tax Control Framework*, i compiti e gli adempimenti cui sono preposti, il contenuto minimo della certificazione e le sanzioni disciplinari applicabili in caso di certificazione infedele.

In particolare, il Regolamento prevede che:

- la certificazione ha durata triennale e deve essere aggiornata alla scadenza del triennio di validità;
- in sede di primo rilascio della certificazione, dovrà essere attestata la conformità del disegno del TCF rispetto ad apposite Linee Guida dell’Agenzia delle Entrate, in relazione sia all’insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative (*company level assessment*) sia ai processi di mitigazione dei rischi nella mappa (*activity level assessment*);
- in sede di aggiornamento periodico, occorrerà attestare l’efficacia operativa del TCF attraverso procedure di *test* finalizzate a verificare che i controlli selezionati abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta.

Legge 14 novembre 2024, n. 166: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 16 settembre 2024, n. 131, recante disposizioni urgenti per l’attuazione di obblighi derivanti da atti dell’Unione europea e da procedure di infrazione e pre-infrazione pendenti nei confronti dello Stato italiano” (in G.U. 14 novembre 2024, n. 267)

Nella conversione in legge del D.L. 16 settembre 2024, n. 131 – recante disposizioni urgenti per l’attuazione di obblighi derivanti da atti dell’Unione europea e da procedure di infrazione e pre-infrazione pendenti nei confronti dello Stato italiano – sono state introdotte alcune modificazioni rispetto al testo originario.

Per quanto di interesse si segnala l’abrogazione della disposizione (art. 8, comma 35, L. 67/1988), secondo la quale il riaddebito del costo del personale in prestito o distaccato non è soggetto ad IVA, con l’effetto di connotare le fattispecie in esame come prestazioni imponibili ai fini IVA sempre, anche se effettuate a fronte del mero rimborso dei costi e a prescindere dalla causa giuridica alla base del distacco tra distaccante e distaccataria.

Per espressa previsione normativa, il nuovo regime si applica ai distacchi e prestiti del personale stipulati o rinnovati dal 1° gennaio 2025. Continuano pertanto ad avvalersi del vecchio regime di esclusione da IVA quelli già in corso a tale data, fino alla loro naturale scadenza o rinnovo. È inoltre stata introdotta una clausola di salvaguardia secondo cui sono fatti salvi tutti i comportamenti pregressi, sia quelli dei contribuenti che hanno applicato l’esclusione ora abrogata, sia quelli che hanno ritenuto di dover già per il passato applicare i principi

enunciati dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza San Domenico Vetraria (causa C-94/19 dell'11 marzo 2020) assoggettando il distacco di personale ad IVA.

Decreto Legislativo 14 novembre 2024, n. 175: “Testo unico della giustizia tributaria” (in S.O. n. 40 alla G.U. 28 novembre 2024, n. 279)

Il decreto recepisce i decreti attuativi della riforma (D.Lg. 219/2023; D.Lgs. 220/2023 e D.Lgs. 87/2024). Il Testo Unico entra in vigore il 1° gennaio 2026.

Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze 21 novembre 2024: “Modalità di attestazione dell’efficacia operativa del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale” (in G.U. 4 dicembre 2024, n. 284)

Il decreto riguarda le modalità di attestazione periodica dell’efficacia operativa del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (TCF) ed è rivolto ai contribuenti che, alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 221/2023 (18 gennaio 2024), erano già stati ammessi al regime di adempimento collaborativo o avevano presentato istanza di adesione i quali, pur esonerati dall’obbligo di certificazione, sono comunque tenuti ad attestare l’efficacia operativa del TCF adottato.

L’attestazione riguarderà l’efficacia operativa del TCF, ovvero “l’avvenuto svolgimento, da parte del contribuente, di procedure di test finalizzate a verificare che i controlli implementati abbiano operato in maniera continuativa e siano stati effettivamente svolti in maniera corretta” e dovrà essere rilasciata dai professionisti abilitati alla certificazione del TCF. La prima attestazione dovrà essere acquisita entro la fine del secondo anno di imposta successivo all’entrata in vigore del decreto: quindi, per i soggetti già in adempimento, entro il 31 dicembre 2026.

Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze 6 dicembre 2024: “Requisiti soggettivi e oggettivi di accesso al regime di adempimento collaborativo” (in G.U. 17 dicembre 2024, n. 295)

Il decreto individua le modalità di applicazione del regime di compliance di cui al DLgs 128/2015 avente lo scopo di promuovere una maggiore cooperazione tra Agenzia delle entrate e contribuenti.

Le disposizioni previste dal decreto in esame, che tengono conto delle novità normative intervenute in materia (D.Lgs. 231/2023 e D.Lgs. 108/2024), sostituiscono le norme di attuazione fissate dal provvedimento dell’Agenzia delle entrate 14 aprile 2016, n. 54237.

Si ricorda che:

- il D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 221 ha esteso l’accesso al regime dell’adempimento collaborativo ai contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi: a) a decorrere dal 2024 non inferiore a 750 milioni di euro; b) a decorrere dal 2026 non inferiore a 500 milioni di euro; c) a decorrere dal 2028 non inferiore a 100 milioni di euro. Inoltre, in merito ai requisiti oggettivi, il D.Lgs. 221/2023 ha previsto che il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale dev’essere certificato, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, da parte di professionisti indipendenti già in possesso di una specifica professionalità iscritti all’albo degli avvocati o a quello dei dottori commercialisti ed esperti contabili;
- il D.Lgs. 5 agosto 2024, n. 108 ha apportato modifiche ai requisiti soggettivi, estendendo il regime anche ai contribuenti che appartengono a un gruppo di imprese, inteso quale insieme delle società, delle imprese e degli enti sottoposti a controllo comune ai sensi dell’art. 2359, comma 1, nn. 1 e 2, e comma 2 del Codice civile, a condizione che almeno un soggetto del gruppo possieda i requisiti dimensionali indicati sopra e che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale certificato.

Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze 6 dicembre 2024: Attuazione delle disposizioni in materia di documentazione dei disallineamenti da ibridi” (in G.U. 20 dicembre 2024, n. 298)

Il decreto dà attuazione all'art. 1, comma 6-*bis*, del D.Lgs. n. 471/1997, relativamente alla documentazione idonea a consentire la verifica della corretta applicazione delle disposizioni di contrasto ai disallineamenti da ibridi di cui al Capo IV del D. Lgs. n. 142/2018, ai fini di *penalty protection*.

Si ricorda che i disallineamenti da ibridi sono la conseguenza di un trattamento fiscale asimmetrico da parte di due o più sistemi nazionali fiscali in relazione a stabili organizzazioni, strumenti finanziari, negozi giuridici aventi ad oggetto strumenti finanziari o componenti di reddito, idonei a generare effetti fiscali incoerenti (definiti "ibridi") a livello internazionale, quali fenomeni di deduzione senza inclusione e doppia deduzione.

In proposito, il citato comma 6-*bis*, prevede una c.d. "*penalty protection*" in caso di contestazione relativa alle disposizioni in materia di disallineamenti da ibridi, se nel corso dell'attività istruttoria, il contribuente è in grado di consegnare all'Amministrazione finanziaria la documentazione, avente data certa, idonea a consentire il riscontro dell'applicazione delle norme volte a neutralizzare i suddetti disallineamenti da ibridi.

Il D.M. in commento definisce la struttura e il contenuto informativo della suddetta documentazione e stabilisce che il contribuente che la detiene debba darne apposita comunicazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta cui si riferisce la documentazione stessa. La documentazione dovrà essere firmata dal legale rappresentante o da un suo delegato, mediante firma elettronica con marca temporale da apporre entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Per i soggetti in adempimento collaborativo, la predisposizione della documentazione costituisce corretto e tempestivo adempimento degli obblighi di comunicazione e trasparenza nei confronti dell'Agenzia delle Entrate. Per tali soggetti, inoltre, diversamente da quanto avviene per gli altri contribuenti, gli effetti di *penalty protection* sono riconosciuti non solo per le operazioni documentate ma anche per quelle non documentate se di valore inferiore a una determinata soglia di materialità. Ciò, tuttavia, a condizione che siano approntati e risultino dalla mappa dei rischi fiscali presidi idonei a identificare misurare e gestire i rischi connessi alle transazioni o gruppi omogenei di transazioni che potrebbero potenzialmente generare un disallineamento da ibridi.

Legge 9 dicembre 2024, n. 189: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 19 ottobre 2024, n. 155, recante misure urgenti in materia economica e fiscale e in favore degli enti territoriali" (in G.U. 12 dicembre 2024, n. 291)

La legge, in vigore dal 13 dicembre 2024, converte il D.L. 19 ottobre 2024, n. 155 (c.d. decreto Anticipi). Il testo ordinario del decreto viene modificato con l'inserimento di alcune novità e l'assorbimento delle disposizioni sul Concordato preventivo biennale e sul c.d. *Bonus* Natale per i lavoratori dipendenti già contenute nel D.L. 167/2024, ora abrogato.

Tra le novità si segnalano:

- l'ampliamento della platea dei destinatari del *bonus* di 100 euro di cui all'art. 2-*bis*, D.L. 113/2024 (c.d. *Bonus* Natale),
- il termine di versamento del secondo acconto IRPEF 2024, che viene prorogato al 16 gennaio 2025, limitatamente alle persone fisiche titolari di partita IVA che nel periodo d'imposta precedente (2023) abbiano dichiarato ricavi/compensi di ammontare non superiore a 170 mila euro.

Decreto Legislativo 13 dicembre 2024, n. 192: "Revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF-IRES)" (in G.U. 16 dicembre 2024, n. 294)

Il Decreto Legislativo opera una complessiva revisione del regime impositivo dei redditi delle persone fisiche (IRPEF) e delle società e degli enti (IRES).

Per quanto di maggiore interesse, si segnalano i seguenti interventi in materia di reddito di impresa:

- revisione degli attuali regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili attraverso (i) l'introduzione (artt. 10 e 11) di una disciplina uniforme di riallineamento dei disallineamenti conseguenti al cambiamento dei principi contabili, nonché (ii) l'adozione di un'unica disciplina di riallineamento relativamente ai maggiori valori contabili emersi a seguito di operazioni straordinarie fiscalmente neutrali (art. 12). Le nuove disposizioni introducono, tra l'altro, una omogeneizzazione delle aliquote di imposizione sostitutiva, espressive di livelli di imposizione sensibilmente più elevati di quelli sin qui applicabili e prossimi alle aliquote IRES e IRAP ordinarie. Così, infatti, il riallineamento di valori per cambiamento dei principi contabili avviene, a seconda dei casi, con applicazione delle aliquote ordinarie (IRES e IRAP) oppure con aliquota del 18% e del 3% (rispettivamente per IRES e per IRAP) cui si aggiungono le addizionali e le maggiorazioni eventualmente previste (ad esempio addizionale IRES e maggiorazione IRAP per le banche). Le stesse aliquote del 18% e del 3% (oltre a

maggiorazioni e addizionali) sono previste anche per il riallineamento dei valori a seguito di operazioni straordinarie fiscalmente neutrali. In tali ipotesi opera la recapture dei valori riallineati (con contestuale recupero dell'imposta sostitutiva versata) in caso di realizzo dei beni anteriormente al terzo periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione di riallineamento. Le disposizioni in commento trovano già applicazione per i cambiamenti di principi e le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2024;

- riporto delle perdite fiscali nelle operazioni straordinarie (art. 15). Il Decreto opera una revisione dei limiti al riporto delle perdite fiscali nelle operazioni di fusione e scissione perfezionate a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto (2024 per i soggetti solari). Le nuove norme prevedono in particolare che: (i) il limite quantitativo attualmente costituito dal patrimonio netto contabile della società che ha conseguito le perdite sia sostituito, salva diversa facoltà del contribuente, dal valore economico opportunamente periziato di tale patrimonio; (ii) i suddetti limiti non operino nell'ambito di operazioni poste in essere tra società appartenenti al medesimo gruppo societario, con riferimento alle perdite fiscali conseguite in costanza di partecipazione al medesimo gruppo ovvero "omologate" con i test di vitalità e di quantità in occasione dell'acquisizione del controllo delle società che le hanno prodotte. Tale ultima disposizione, tuttavia, non si applica alle perdite conseguite anteriormente al periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto. Viene demandato ad un prossimo decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze il compito di dettare le disposizioni attuative della nuova disciplina. Le norme dettate con riferimento alle perdite fiscali si applicano anche alle eccedenze di interessi passivi non dedotti per incapienza di ROL e alle eccedenze ACE;
- previsione di una specifica disciplina fiscale della scissione mediante scorporo (art. 16). Trattasi di istituto di recente introduzione nell'ordinamento italiano, disciplinato dall'art. 2506.1 cod. civ., mediante il quale una società (scissa) assegna parte del proprio patrimonio ad una o più società beneficiarie di nuova costituzione e a se stessa (anziché ai suoi soci, come avviene nelle scissioni "tradizionali") le relative (vale a dire, della/e beneficiaria/e) azioni o quote. Il decreto (i) mantiene fermo da un lato, anche per la scissione mediante scorporo, il regime di neutralità fiscale e le altre norme dettate dall'art. 173 TUIR (che disciplina la scissione), con alcune esclusioni e precisazioni in ragione della peculiarità dell'istituto, e (ii) dall'altro, stabilisce specifiche norme, analoghe a quelle che regolano i conferimenti, ad esempio nel caso in cui lo scorporo abbia ad oggetto aziende piuttosto che partecipazioni in regime di *participation exemption* (PEX) o altri beni. Le disposizioni si applicano alle scissioni effettuate dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto (e perciò già dal 2024 per i soggetti solari) ma hanno effetto anche per i periodi di imposta precedenti se le relative dichiarazioni sono state redatte conformemente ad esse;
- razionalizzazione della disciplina relativa ai conferimenti di aziende (laddove, in contrasto con la prassi sinora emanata, viene espressamente riconosciuto anche dal punto di vista fiscale il trasferimento al conferitario dell'avviamento iscritto nell'attivo patrimoniale del conferente) e di partecipazioni (con particolare riguardo alla applicabilità del regime di realizzo controllato ai conferimenti minusvalenti con specifiche peculiarità, all'applicazione del regime di neutralità o di realizzo controllato agli scambi di partecipazioni, rispettivamente mediante permuta o mediante conferimento, in società già controllate, alla disciplina applicabile ai conferimenti di partecipazioni in società *holding*, ai conferimenti di partecipazioni in società non residenti). Le nuove disposizioni si applicano ai conferimenti di azienda e di partecipazioni effettuati dalla data di entrata in vigore del presente decreto e, pertanto, dal 31 dicembre 2024;
- affrancamento straordinario volontario dei saldi attivi di rivalutazione, delle riserve e dei fondi, in sospensione di imposta (art. 14), esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024, mediante applicazione di apposita imposta del 10%, sostitutiva di IRES e IRAP, da liquidare nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2024 e versare obbligatoriamente in quattro rate annuali aventi scadenza nel termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi.

Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 20 dicembre 2024: "Disposizioni varie in materia di *Global minimum tax*" (in G.U. 30 dicembre 2024, n. 304)

Il Decreto reca le disposizioni attuative della GMT che tengono conto di alcuni chiarimenti forniti nel Commentario alle Regole OCSE e che riguardano, *inter alia*, il trattamento degli strumenti di copertura, le attività fiscali differite sostitutive del riporto delle perdite, le regole generali di conversione valutaria, il regime transitorio di allocazione delle imposte dovute ai sensi di un regime CFC Misto. I chiarimenti in esame sono in linea con quanto previsto a livello OCSE.

Legge 30 dicembre 2024 n. 207: “Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2025 e bilancio pluriennale per il triennio 2025-2027” (in S.O. n. 43/L alla G.U. 31 dicembre 2024, n. 305)

Sono di seguito illustrate le disposizioni di principale interesse che, salvo ove diversamente disposto, entrano in vigore il 1° gennaio 2025.

Misure concernenti l'IRPEF (art. 1, commi 2-9)

L'articolo rende strutturale la riduzione da quattro a tre delle aliquote IRPEF (già prevista, in deroga al TUIR, per l'anno 2024).

Viene poi aumentata la soglia di detrazione per redditi di lavoro dipendente inferiori a 15.000 euro (da 1.880 euro a 1.955 euro) e adeguato l'importo delle detrazioni che si prendono in considerazione nell'anno con la finalità di verificare la spettanza del trattamento integrativo previsto per i redditi da lavoro dipendente sotto una certa soglia.

Per i redditi da lavoro dipendente al di sotto dei 20.000 euro, viene riconosciuta una somma – che non concorre alla formazione del reddito – calcolata in base ad una percentuale decrescente per scaglioni di reddito.

Per i redditi da lavoro dipendente che sono invece compresi tra i 20.000 ed i 40.000 euro viene riconosciuta un'ulteriore detrazione pari: *i)* a 1.000 euro, per redditi fino a 32.000 euro; *ii)* ad un importo decrescente per redditi superiori a 32.000 euro che tenderà ad azzerarsi al raggiungimento dei 40.000 euro.

Tali somme verranno corrisposte in maniera automatica dai sostituti di imposta tramite la compensazione del credito maturato (all'atto dell'erogazione delle retribuzioni), verificandone la spettanza in sede di conguaglio e provvedendo al recupero delle somme non dovute.

Riordino delle detrazioni (art. 1, comma 10)

Sempre ai fini IRPEF, l'art. 1, comma 10, della Legge di Bilancio introduce nel TUIR un nuovo art. 16-ter, rubricato “Riordino delle detrazioni”, ove vengono fissati dei limiti alla fruizione delle detrazioni per i soggetti che hanno un reddito complessivo superiore a 75.000 euro.

Il nuovo limite non si applica alle detrazioni per spese sanitarie e investimenti in *start-up* e PMI innovative. Non soggiacciono al limite nemmeno gli interessi derivanti da mutui ipotecari legati all'acquisto della prima casa stipulati entro il 31 dicembre 2024, i premi assicurativi detraibili derivanti da polizze stipulate entro il 31 dicembre 2024, le spese sostenute fino al 31 dicembre 2024 detraibili in più anni.

Deduzione delle quote delle rettifiche su crediti e dell'avviamento correlate alle DTA (art. 1, commi da 14 a 20)

La norma prevede, in sintesi:

- il differimento ai successivi periodi di imposta della deduzione (IRES 24%, addizionale IRES 3,5% e IRAP) delle differenze temporanee di competenza dei periodi di imposta 2025 e 2026 relative a:
 - a) rettifiche e perdite su crediti operate fino al periodo di imposta 2015 (“Rettifiche su crediti”);
 - b) avviamenti e altre attività immateriali a vita utile indefinita iscritti in bilancio fino al periodo di imposta 2014 (“Avviamenti”);
 - c) rettifiche su crediti operate in sede di prima applicazione del principio contabile IFRS9 (“Rettifiche da FTA IFRS9”);
- per il solo periodo di imposta 2025, limiti all'utilizzo delle perdite fiscali pregresse (e delle eccedenze ACE in compensazione con il maggior imponibile IRES (24%+3,5%) generato dal differimento delle suddette deduzioni.

Disposizioni in materia di imposta sui servizi digitali (art. 1, commi 21-22)

Viene ampliato l'ambito soggettivo di applicazione dell'imposta, prevedendo che sono soggetti passivi gli esercenti attività d'impresa che realizzano ricavi derivanti da servizi digitali nel territorio dello Stato e che, singolarmente o a livello di gruppo, nell'anno solare precedente, realizzano un ammontare complessivo di ricavi ovunque realizzati non inferiore a 750 milioni di euro. Viene dunque eliminato il riferimento alla soglia dei ricavi (pari ad euro 5.500.000) realizzati nel territorio dello Stato.

Vengono modificati i termini di versamento dell'imposta, introducendo, in luogo dell'attuale versamento in una unica soluzione, un acconto, da versare entro il 30 novembre dell'anno solare in cui sorge il presupposto d'imposta, pari al 30 per cento dell'imposta dovuta per l'anno solare precedente. Conseguentemente, il versamento a saldo dell'imposta dovuta dovrà essere effettuato entro il 16 maggio dell'anno solare successivo a quello di corresponsione dell'acconto.

Tassazione delle cripto-attività (art. 1, commi da 24 a 29)

Per quanto concerne il regime di tassazione delle cripto-attività detenute al di fuori del reddito di impresa, la Legge di Bilancio 2025 aumenta, a decorrere dal 1° gennaio 2026, dal 26% al 33% l'aliquota dell'imposta sostitutiva cui assoggettare le plusvalenze realizzate su tale tipologia di attività finanziaria.

In base alle nuove norme:

- con decorrenza dal periodo di imposta 2025, viene eliminata la franchigia di euro 2.000 rilevante sia ai fini della tassazione delle plusvalenze realizzate che del *carry forward* delle minusvalenze non compensate in ciascun periodo di imposta;

- il valore fiscale delle cripto-attività possedute al 1° gennaio 2025 – pari al costo o valore di acquisto delle stesse – può essere allineato al relativo valore normale alla medesima data, dietro pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 18%. L'imposta sostitutiva deve essere versata in un'unica soluzione entro il 30 novembre 2025 o, su opzione del contribuente, in un massimo di tre rate annuali di pari importo a partire dalla suddetta data (sulle rate successive alla prima sono dovuti interessi del 3% annui da versare contestualmente a ciascuna rata). Il valore come sopra rideterminato non consente il realizzo di minusvalenze fiscalmente rilevanti.

Rideterminazione del valore dei terreni e partecipazioni (art. 1, comma 30)

Viene portata a regime la possibilità di rideterminare il costo di acquisto delle partecipazioni, negoziate e non negoziate in mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione, e dei terreni posseduti al di fuori dell'esercizio di impresa, adeguandolo al loro valore normale da assoggettare al pagamento di una imposta sostitutiva.

La rideterminazione sarà ora sempre consentita relativamente a terreni e partecipazioni (quotate e non quotate) possedute al di fuori del regime di impresa (ad esempio, da persone fisiche) alla data del 1° gennaio di ciascuno anno.

L'imposta sostitutiva, con aliquota pari al 18%, dovrà essere versata entro il successivo 30 novembre dello stesso anno, con facoltà di rateizzazione in massimo 3 quote annuali di pari importo, a decorrere dalla medesima data (sulle rate successive alla prima sono dovuti interessi del 3% annui da versare contestualmente a ciascuna rata).

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

Assegnazione autoveicoli (art. 1, comma 48)

Il comma 48 modifica la disciplina della tassazione dei redditi di lavoro dipendente nei casi di concessione in uso promiscuo ai dipendenti di autoveicoli, motociclisti e ciclomotori prevedendo che partecipa alla formazione del reddito un ammontare pari al 50% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri.

Tale percentuale è ridotta al 10% nei casi in cui i veicoli concessi ai dipendenti siano a trazione esclusivamente elettrica a batteria ovvero al 20% per i veicoli elettrici ibridi *plug in*. Le nuove disposizioni si applicano ai contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025.

Detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici (art. 1, commi 54-56)

L'art. 1, commi 54-56, introduce modifiche rilevanti alle detrazioni fiscali per interventi di recupero edilizio, riqualificazione energetica e miglioramento antisismico.

L'aliquota di detrazione per le spese relative agli interventi agevolati dall'art. 16-*bis*, TUIR, sarà ridotta al 36% nel 2025 e al 30% nel 2026 e 2027, fino a un ammontare complessivo delle stesse non superiore a € 96.000 per unità immobiliare.

La detrazione riconosciuta per gli anni 2025, 2026 e 2027 viene aumentata al 50% delle spese sostenute per il 2025 (invece del 36%) e al 36% delle spese sostenute per gli anni 2026 e 2027 (invece del 30%), a condizione che tali spese siano effettuate dai titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento sull'unità immobiliare principale.

Misure in materia di tracciabilità delle spese (art. 1, commi da 81 a 83)

Dal periodo d'imposta 2025, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP la deducibilità delle (i) spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea (taxi e NCC) sostenute per le trasferte dei dipendenti, delle (ii) analoghe spese addebitate dai lavoratori autonomi e, infine delle (iii) spese di rappresentanza, viene subordinata alla circostanza che esse siano state sostenute con metodi di pagamento tracciati e cioè pagate con versamento bancario o postale, carte di debito, carte di credito, carte prepagate oppure assegni bancari e circolari.

In particolare, la deducibilità delle spese in esame viene subordinata alla circostanza che esse siano sostenute con metodi di pagamento tracciabili già dal loro fruitore e cioè, nel caso di spese di trasferta rimborsate dal datore di lavoro o dal committente, già pagate con tali strumenti dal dipendente in trasferta o dal professionista. Parallelamente, nell'ambito del lavoro dipendente la norma prevede altresì che l'uso degli strumenti di pagamento tracciati divenga anche condizione necessaria per escludere la tassazione, in capo al lavoratore, dei rimborsi delle suddette spese di trasferta.

Misure in materia di versamento dell'imposta di bollo per i contratti di assicurazione sulla vita (art. 1, commi 87 e 88)

La norma incide sulle modalità di versamento dell'imposta di bollo (2 per mille annuo) relativa ai contratti di assicurazione sulla vita di ramo III e V.

In base alle disposizioni vigenti fino al 31 dicembre 2024, tale imposta è calcolata anno per anno e viene versata dalla compagnia di assicurazione solo al momento della scadenza o del riscatto della polizza, prelevandone l'ammontare dalla prestazione erogata.

La nuova norma prevede:

- a regime, a partire dal 2025, che il versamento venga effettuato dalla compagnia anno per anno, sulla base dell'importo maturato, con possibilità di rivalersi sul beneficiario solo alla scadenza o al riscatto della polizza; e
- in via straordinaria, per i contratti di assicurazione in essere al 1° gennaio 2025, che la compagnia proceda al versamento dell'imposta di bollo complessivamente maturata fino al 2024 in quattro rate e precisamente: (i) 50% entro il 30 giugno 2025; 20% entro il 30 giugno 2026; 20% entro il 30 giugno 2027 e 10% entro il 30 giugno 2028. Anche in tal caso l'imposta di bollo versata dall'impresa di assicurazione potrà essere recuperata solo alla scadenza o al riscatto della polizza, scomputandola dalla prestazione erogata.

Nella sostanza, con le nuove norme, viene richiesto alle compagnie di anticipare l'imposta di bollo maturata e maturanda sulle polizze, sia quelle in essere sia quelle future, con una prospettiva di recupero solo alla scadenza dei contratti.

Disposizioni in materia di lavoratori frontalieri (art. 1, commi 97-99)

L'art. 1, comma 97, della Legge di Bilancio stabilisce che, nelle more dell'entrata in vigore del protocollo di modifica dell'Accordo Italia-Svizzera del 23 dicembre 2020, i lavoratori frontalieri, compresi quelli che si avvalgono del c.d. "regime transitorio", possono svolgere, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2024 e la data di entrata in vigore del predetto Protocollo, fino al 25% della loro attività di lavoro dipendente in modalità di telelavoro presso il proprio domicilio nello Stato di residenza senza che ciò comporti la perdita dello *status* di lavoratore frontaliere. Ai fini dell'applicabilità del Protocollo, l'attività di lavoro dipendente svolta dal lavoratore frontaliere in modalità di telelavoro presso il proprio domicilio nello Stato di residenza, fino a un massimo del 25% del tempo di lavoro, si considera effettuata presso il datore di lavoro nell'altro Stato contraente.

L'art. 1, comma 98, del Decreto chiarisce, in via interpretativa, le disposizioni di cui all'art. 51, comma 8-*bis*, del TUIR il quale prevede che, in deroga alle regole ordinarie, i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, da lavoratori che nell'arco di dodici mesi soggiornano in uno Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, pur mantenendo la residenza fiscale in Italia, sono determinati sulla base delle c.d. "retribuzioni convenzionali".

Il predetto comma 98 stabilisce che la citata disposizione del TUIR si interpreta nel senso di ricomprendere nel suo ambito applicativo anche i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto dai dipendenti che, nell'arco di dodici mesi, soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni ritornando in Italia al proprio domicilio una volta alla settimana.

Premi di produttività – Riduzione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva (art. 1, comma 385)

È riproposta, anche per il triennio 2025-2027, la riduzione dal 10% al 5% dell'aliquota dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali applicabile alle erogazioni in denaro di premi di risultato legati ad incrementi di produttività, qualità, efficienza e innovazione, da parte delle imprese del settore privato e dei professionisti, a favore dei lavoratori dipendenti con un reddito non superiore a 80 mila euro nell'anno precedente. L'agevolazione si applica sull'ammontare del premio non eccedente i 3.000 euro.

Welfare aziendale – Rimborso spese di locazione ai nuovi assunti nel 2025 (art. 1, commi da 386 a 389)

Fino al limite di 5.000 euro annui, vengono escluse dal reddito di lavoro dipendente le somme erogate o rimborsate dal datore di lavoro ai nuovi assunti a tempo indeterminato nel corso del 2025, per il pagamento dei canoni di locazione e delle spese di manutenzione dei fabbricati locati. L'agevolazione spetta per i primi due anni dall'assunzione, a condizione che (i) il reddito di lavoro dipendente del neo-assunto non sia stato superiore a 35.000 euro nell'anno precedente all'assunzione e che (ii) egli abbia trasferito la propria residenza nel comune di lavoro, qualora questo sia situato a più di cento chilometri di distanza dal comune di precedente residenza.

Welfare aziendale – Innalzamento del limite dei *fringe benefit* (art. 1, commi 390 e 391)

Per il triennio 2025-2027, viene confermato l'innalzamento da 258,27 euro a 1.000 euro del limite del valore dei beni ceduti e dei servizi prestati (cd. *fringe benefit*) dai datori di lavoro ai lavoratori dipendenti e ai possessori di redditi assimilati che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente, già previsto in via temporanea per lo scorso 2024. Tale limite è elevato a 2.000 euro per i dipendenti con figli fiscalmente a carico che autocertificheranno al datore la sussistenza delle condizioni previste. Entro i suddetti limiti non concorrono a formare il reddito anche le somme eventualmente erogate o rimborsate ai medesimi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, delle spese per l'affitto della prima casa ovvero per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa.

Maggiorazione del costo del lavoro ammesso in deduzione in presenza di incrementi occupazionali (art. 1, commi 399-400)

Viene esteso ai tre periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2024 (il triennio 2025-2027 per i soggetti solari) l'incentivo fiscale, spettante ai titolari di reddito di impresa e ai lavoratori autonomi

esercenti arti o professioni, per le assunzioni a tempo indeterminato già introdotto per il solo 2024 dall'articolo 4 del decreto legislativo n. 216 del 2023.

Ricordato che l'agevolazione consiste nella maggiorazione del 20 per cento – che può arrivare fino al 30 per cento nel caso di particolari categorie di lavoratori svantaggiati – della deduzione del costo del lavoro relativo alle assunzioni a tempo indeterminato nel caso si sia verificato un incremento occupazionale netto, essa viene temporalmente estesa al predetto triennio alla nuova condizione che gli incrementi occupazionali da considerare per i calcoli di ciascun periodo dovranno essere misurati rispetto al periodo d'imposta precedente. L'incentivo viene perciò calcolato su dati a base "mobile".

Per espressa previsione, la norma agevolativa non influenza il calcolo degli acconti IRES di ciascun periodo, che dovranno perciò essere rideterminati senza tenere conto delle disposizioni agevolative medesime, sia nel caso in cui venga adottato il metodo storico che nel caso del metodo previsionale. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 25 giugno 2024.

L'incremento occupazionale agevolato deve essere calcolato al netto delle diminuzioni – sempre relative ai rapporti a tempo indeterminato – che si verificano nelle società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 del Codice civile.

Aliquota ridotta IRES per le imprese che investono in bene strumentali materiali tecnologicamente avanzati (art. 1, commi da 436 a 444)

Viene introdotta, per il solo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (2025 per i soggetti solari), una tassazione del reddito imponibile con aliquota ridotta (c.d. IRES premiale) per le imprese che rispettano determinati requisiti, tra cui l'investimento in beni strumentali materiali tecnologicamente avanzati.

L'agevolazione consiste nella riduzione di 4 punti percentuali dell'aliquota IRES (quindi, 20% anziché 24%) e si applica alle imprese che soddisfano contemporaneamente le seguenti condizioni:

- accantonamento ad apposita riserva di una quota non inferiore all'80% degli utili dell'esercizio 2024;
- destinazione di un ammontare non inferiore al 30% degli utili così accantonati – e comunque non inferiore al 24% dell'utile d'esercizio 2023 – a investimenti (non inferiori a euro 20.000) relativi all'acquisto, anche in locazione finanziaria, di beni strumentali nuovi 4.0 e transizione 5.0 destinati a strutture produttive ubicate in Italia e realizzati nell'arco temporale che va dal 1° gennaio 2025 fino alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo di imposta 2025 (e perciò 31 ottobre 2026);
- mantenimento nel 2025 di un numero di "unità lavorative per anno" non inferiore alla media del triennio precedente;
- effettuazione nel 2025 di nuove assunzioni di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato che costituiscano incremento occupazionale ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. n. 216/2023, in misura pari ad almeno l'1% del numero di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel 2024 e, comunque, in misura non inferiore a un lavoratore dipendente;
- l'impresa non abbia fatto ricorso alla cassa integrazione guadagni negli esercizi 2024 e 2025.

L'impresa beneficiaria decade dall'agevolazione, con conseguente recupero della stessa, se: (a) l'utile come sopra accantonato viene distribuito entro il secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (quindi, entro il 2026), oppure (b) i beni oggetto di investimento vengono dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio di impresa o destinati a strutture produttive localizzate all'estero (anche se appartenenti allo stesso soggetto) entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale è stato realizzato l'investimento (quindi, al più tardi, entro il 2031).

Sono dettate specifiche disposizioni per l'applicazione della disciplina (i) nei casi di adozione dei regimi di consolidato fiscale nazionale (nei quali è previsto che l'agevolazione sia calcolata per singola società e utilizzata dalla controllante ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta, fino a concorrenza del reddito eccedente le perdite computate in diminuzione) o di trasparenza fiscale; (ii) per gli enti non commerciali e assimilati; (iii) ai fini della determinazione dell'acconto per il periodo di imposta 2026 (che dovrà assumere quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza dell'agevolazione in commento).

La norma rinvia infine ad apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze l'adozione delle disposizioni di attuazione della disciplina, anche al fine di prevederne il coordinamento con altre norme dell'ordinamento tributario e di stabilire le modalità di riversamento dell'agevolazione nelle ipotesi di decadenza dal beneficio.

Misure di potenziamento dei controlli di finanza pubblica (art. 1, comma 857)

La disposizione prevede per le società, enti, organismi e fondazioni che ricevono, anche in modo indiretto e sotto qualsiasi forma un contributo di entità significativa a carico dello Stato, un obbligo di verifica e rendicontazione in capo agli organi di controllo dei suddetti soggetti.

Le verifiche da operare sono intese ad accertare che l'utilizzo dei predetti contributi sia avvenuto nel rispetto delle finalità per le quali i medesimi sono stati concessi e gli obblighi di rendicontazione si sostanziano nella

predisposizione di una apposita relazione annuale contenente le risultanze delle verifiche effettuate, da inviare al Ministero dell'Economia e delle Finanze.

La definizione del livello di significatività del contributo ai fini degli obblighi in questione è rimessa ad apposito decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze (DPCM), da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2025 (31 marzo 2025, posto che la Legge entra in vigore il 1° gennaio 2025).

Accantonamenti oneri connessi ai piani di *stock option* (art. 1, commi 863 e 863)

La nuova norma si applica ai piani di incentivazione con pagamenti basati su azioni avviati dai soggetti IAS *adopter* e dai soggetti OIC che contabilizzano tali piani in base all'IFRS 2 a partire dal periodo di imposta 2025 (la novità normativa non incide pertanto sui piani in corso).

La norma "differisce" al momento dell'eventuale assegnazione delle azioni la deducibilità fiscale degli oneri imputati a conto economico durante il periodo di durata del piano. Si ricorda anche per le disposizioni vigenti fino all'entrata in vigore della Legge, la deduzione avviene invece sulla base dell'imputazione temporale in bilancio, a prescindere dalla assegnazione dei titoli.

STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Dottrina

“Nuova attività interpretativa del Fisco per deflazionare il ricorso all’interpello: limiti e possibili rischi discriminatori” di G. STANCATI, ne Il fisco 43/2024, pag. 3986

L’esigenza di deflazionare il ricorso all’interpello si è tradotta in una disciplina non scevra da aspetti problematici.

La scelta delle disposizioni riguardanti l’interpello, che sono state introdotte nello Statuto dei diritti del contribuente, è quella di considerare sia l’interpello che la consultazione semplificata come *extrema ratio* rispetto alla priorità che sembra essere riservata alle circolari ed alla consulenza giuridica.

Lo strumento della consulenza giuridica non conduce in concreto ad esiti soddisfacenti, in quanto omette di disciplinare due aspetti essenziali, soprattutto per la sua concreta efficacia, quali i termini per la risposta e le conseguenze della loro inosservanza, nonché la tutela accordata in termini di affidamento sulla risposta.

Infatti, la richiesta di consulenza giuridica non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

La consultazione semplificata è una sorta di anticamera dell’interpello per le persone fisiche, associazioni professionali e società di persone in contabilità semplificata.

L’A. rileva diverse anomalie e quindi i possibili rischi disfunzionali che si associano a questa forma che verosimilmente sarà rimessa alla gestione di sistemi di intelligenza artificiale.

Posto che il sistema di consultazione è ancorato ad una raccolta di precedenti di prassi, con ogni probabilità devoluta alla operatività di strumenti di intelligenza artificiale, sarebbe stato preferibile configurare un mero servizio informativo accessibile indistintamente a tutti gli interessati.

In altri termini, lo sforzo organizzativo potrebbe essere meglio indirizzato, creando una banca dati sulla prassi di portata generale e di libero accesso.

Per l’interpello disapplicativo viene confermata e rafforzata la sua natura facoltativa, dunque la possibilità per il contribuente di disattivare autonomamente le disposizioni antielusive specifiche, con ogni più ampia facoltà argomentativa in fase di accertamento.

Ben più incisivi sono gli impatti relativi all’interpello probatorio, la cui proponibilità viene riservata ai soggetti in regime di adempimento collaborativo, nonché a quelli che attivano il confronto su nuovi investimenti.

Per quanto riguarda l’ambito di operatività, l’A., dopo aver evidenziato come questa scelta sia potenzialmente lesiva delle ragioni degli esclusi, precisa che dallo stesso devono ragionevolmente ritenersi escluse quelle fattispecie cui la legge attribuisce portata obbligatoria e costitutiva di una determinata fattispecie.

I termini per la risposta sono unificati in 90 giorni, beneficiano della sospensione feriale nonché della proroga in caso di scadenza di sabato o giorni festivi.

Con riguardo alla disciplina degli effetti della risposta, la violazione della condotta imposta all’Amministrazione finanziaria comporta non più la nullità, bensì l’annullabilità degli atti impositivi difformi dalla risposta medesima. (EM)

ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

Prassi Amministrativa

Adempimento collaborativo – Nuovo modello di adesione

Prov. Agenzia delle entrate 17 dicembre 2024, n. 450193, nel sito web www.eutekne.it

Il provvedimento dell’Agenzia ha approvato il nuovo modello di adesione al regime di adempimento collaborativo da utilizzare per la richiesta di ingresso nella *cooperative compliance*. Il modello sostituisce quello approvato precedentemente con provvedimenti dell’Agenzia del 2016, successivamente modificati.

Il modello sarà utilizzato sia dai contribuenti che intendono aderire al regime, sia da coloro che intendono comunicare la volontà di non permanere nel regime, rinunciando al rinnovo tacito ex art. 7, comma 2 del D.Lgs. 128/2015.

Successivamente alla presentazione telematica della domanda, l’Agenzia mette a disposizione dei contribuenti nell’area riservata del proprio sito istituzionale un servizio *web* denominato “adempimento collaborativo” per la trasmissione della documentazione.

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Dottrina

“**Il consolidato fiscale e l’accertamento**” di S. CHIRICHIGNO, in La Gest. Straord. Impr. 5/2024, pag. 52

Premesso un breve *excursus* dei lineamenti normativi generali dell’istituto, l’A. si sofferma su uno degli aspetti cruciali della disciplina che consiste nella gestione dell’utilizzo delle perdite sofferte dalle singole partecipanti al consolidato, tanto nella veste di consolidante che di consolidata, tanto durante il consolidato, quanto in uscita.

Come noto, l’art.124, comma 4, TUIR, stabilisce che le perdite fiscali del consolidato “permangono nell’esclusiva disponibilità della società o dell’ente controllante, salvo che non siano imputate alle società che le hanno prodotte e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo (o non è rinnovata l’opzione per la tassazione di gruppo) secondo i criteri stabiliti dagli interessati.

La scelta del criterio di ripartizione, nel rispetto della piena autonomia delle parti è, quindi, libera ed è soggetta solo alla preventiva comunicazione del criterio prescelto all’Agenzia.

Ed infatti il modello per la comunicazione dell’opzione all’Agenzia prevede proprio l’indicazione del criterio che sarà utilizzato per l’attribuzione delle perdite residue in caso di interruzione anticipata del consolidato o di mancato rinnovo dell’opzione e contempla anche la possibilità di indicare un criterio residuale e non definito di attribuzione delle perdite residue alle società che le hanno prodotte secondo modalità diverse dall’imputazione integrale alla società consolidante o su base proporzionale.

Il modello di comunicazione accentua dunque la flessibilità lasciata dal decreto attuativo nell’indicazione di un criterio residuale ed indefinito di attribuzione delle perdite residue.

Non va assolutamente trascurato il fatto che il rapporto che si instaura, anche quando il consolidato comprende una pluralità di controllate, è sempre comunque bilaterale tra la società consolidante e la singola società consolidata.

Il che vuol dire che in linea di principio, in presenza di un consolidato esteso a più controllate, la singola società consolidata non ha alcuna visibilità delle pattuizioni tra la controllante e le altre consolidate.

Ecco perché un contratto di consolidamento compiuto in ogni suo aspetto potrebbe essere idoneo a regolamentare le pluralità di alternative possibili, ed avrebbe inoltre il fine di circoscrivere eventuali rischi di derive accertative.

A tal riguardo non si può ignorare l'ordinanza della Cassazione 25/6/2024 n. 17433 che, dopo aver eccepito una violazione dell'art.109 TUIR che preclude la possibilità di spostare oneri e compensi da una società all'altra pur appartenenti al medesimo consolidato fiscale, asserisce che l'ordinamento fiscale non consente di lasciare l'imprenditore arbitro delle singole voci, mettendo così in discussione la funzione e la natura stessa del consolidato.

Il consolidato non crea né distrugge perdite ed è solo la loro ripartizione che deve essere disciplinata. Ovviamente, laddove non rimanga che un soggetto, il tema di ripartizione delle perdite non si pone ab origine, a prescindere da qualsiasi opzione fatta e regolamentata, mancandone il presupposto, vale a dire una pluralità di alternative possibili. (EM)

Prassi Amministrativa

Accertamento – Autotutela tributaria obbligatoria e facoltativa – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle entrate 7 novembre 2024, n. 21/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La circolare dell'Agenzia delle entrate riguarda il nuovo regime dell'autotutela tributaria, così come modificato dal D.Lgs. n. 219/2023.

Quest'ultimo D.Lgs. ha diversificato l'autotutela obbligatoria dall'autotutela facoltativa, prevedendo che tale distinzione abbia effetti anche sul versante processuale.

La prima è circoscritta alle casistiche indicate dalla norma, che sono tassative; inoltre non può più essere esercitata decorso un anno da quando l'atto è definitivo per mancata impugnazione.

Tra i casi di autotutela obbligatoria rientra la violazione della doppia imposizione.

La domanda di autotutela va presentata alla Direzione provinciale competente in base al domicilio fiscale del contribuente, a mezzo PEC o tramite consegna diretta agli sportelli.

ACCORDI INTERNAZIONALI (In genere)

Dottrina

“La qualificazione fiscale degli strumenti finanziari partecipativi in ambito convenzionale” di D. DI VITTORIO e A. ZAIMAJ, in Corr. Trib. 1/2025, pag. 39

Alcune posizioni ufficiali dell'Agenzia delle entrate che riguardano gli strumenti finanziari partecipativi offrono agli AA. lo spunto per approfondire le principali questioni interpretative, essenzialmente di natura qualificatoria, che si pongono laddove tali strumenti, di natura intrinsecamente ibrida, siano impiegati in situazioni *cross-border*.

Si fa riferimento in particolare, alla tematica della corretta qualificazione dei relativi proventi di detti strumenti finanziari ai sensi delle Convenzioni internazionali siglate dall'Italia, atteso che l'inquadramento degli stessi in una data disposizione convenzionale piuttosto che in un'altra può comportare differenti conseguenze in termini di ripartizione della potestà impositiva e di carico fiscale gravante sull'investitore non residente.

Si ricorda che in base all'ordinamento interno, gli strumenti finanziari partecipativi possono essere qualificati ai fini fiscali come, alternativamente: simili alle azioni (strumenti di *equity*); simili alle obbligazioni (strumenti di debito); ovvero, in via residuale, titoli atipici, ove non riconducibili a nessuna delle due categorie.

Per inquadrare un dato strumento finanziario in una delle menzionate categorie, occorre anzitutto accertare se la relativa remunerazione sia costituita totalmente dai risultati economici della società

emittente, a prescindere dalla natura giuridica dello stesso e dalla eventuale compresenza di elementi che possano far supporre che, ai fini fiscali, si tratti di titoli similari obbligazioni.

A tal riguardo gli AA. segnalano alcune recenti posizioni assunte dall'Amministrazione finanziaria che sollevano non poche perplessità dal punto di vista sistematico.

In buona sostanza, secondo l'Amministrazione finanziaria la circostanza che, per il pagamento degli strumenti, l'emittente possa attingere a riserve di capitale – e non soltanto a riserve di utili – porterebbe ad escludere che la remunerazione degli SFP sia totalmente collegata ai risultati economici della società emittente; ciò in quanto le riserve di capitale non sono costituite, per loro natura, dai risultati economici della società emittente.

Pertanto, non sarebbe possibile assimilare alle azioni gli strumenti finanziari partecipativi che accordino anche il diritto di partecipare alle distribuzioni di capitale.

Inoltre, l'Agenzia ha ritenuto di escludere l'assimilazione dei predetti strumenti alle azioni laddove il regolamento di emissione preveda un tetto alla remunerazione degli SFP e alla loro conseguente estinzione una volta raggiunto il loro valore nominale, nel convincimento che ciò dimostrerebbe l'assenza del totale collegamento ai risultati economici dell'impresa.

Tali posizioni non sono condivisibili in quanto il diritto a partecipare alle distribuzioni di capitale attribuito ai titolari di SFP emessi a fronte di apporti di capitale a fondo perduto non è configurabile come una remunerazione, poiché comporta il riconoscimento ai titolari del diritto di partecipare a tali distribuzioni in funzione restitutoria degli apporti eseguiti, analogamente a quanto avviene per i versamenti dei soci non imputati a capitale.

Inoltre, non è chiara la ragione per cui la previsione di un tetto massimo alla remunerazione degli SFP renderebbe quest'ultima scollegata dai risultati economici della società emittente: a ben vedere non si tratta di una predeterminazione del quantum della remunerazione, ma, semplicemente, di un limite massimo alla stessa, che resterebbe sempre ancorata, anche sotto questo profilo, all'ottenimento di risultati positivi da parte dell'emittente.

Evidenziati così gli elementi di criticità e di incoerenza sistematica, gli AA. si domandano se, nell'ipotesi in cui i titolari degli SFP siano soggetti non residenti, le categorie fiscali prima individuate assumano, o meno, rilevanza ai fini dell'individuazione delle norme convenzionali concretamente applicabili alla distribuzione dei relativi proventi.

In ambito convenzionale, la qualificazione degli strumenti finanziari partecipativi emessi da società residenti si traduce, per lo più, nella qualificazione stabilita dall'ordinamento nazionale.

Pertanto, i proventi degli strumenti finanziari partecipativi la cui remunerazione non sia totalmente correlata ai risultati economici dell'emittente dovrebbero rientrare nella nozione di interessi ai fini convenzionali.

Viceversa, ove gli strumenti finanziari partecipativi riconoscano una remunerazione totalmente correlata, sia nell'*an* che nel *quantum*, ai risultati economici dell'emittente, i relativi proventi dovrebbero ricadere nella categoria dei dividendi.

Particolarmente complessa diviene l'analisi nei casi in cui tali strumenti siano impiegati in fattispecie *cross-border*. Nel caso in cui, infatti, i sottoscrittori degli strumenti finanziari partecipativi siano soggetti non residenti in Italia nei cui confronti non trovino applicazione le disposizioni interne o di matrice comunitaria che riconoscono l'esenzione da ritenuta, ovvero l'applicazione di una ritenuta ridotta, sui flussi reddituali in uscita, occorrerà valutare attentamente la classificazione dei predetti strumenti anche ai sensi delle disposizioni convenzionali concretamente applicabili.

Fermo restando che un simile esercizio presuppone necessariamente una valutazione da condurre caso per caso, è ragionevole concludere che, nella maggior parte degli scenari ipotizzabili, la classificazione dello strumento come simile alle azioni, da un lato, ovvero come simile alle obbligazioni o come titolo atipico, dall'altro, effettuata in base alla normativa interna, guidi la classificazione convenzionale dei relativi proventi.

Ciò, in considerazione del fatto che nella maggior parte delle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, sotto la dizione dividendi e interessi viene contemplato un rinvio alla legislazione fiscale dello Stato da cui i relativi redditi provengono.

In tale contesto, gli AA. suggeriscono di considerare attentamente i nuovi e più rigorosi criteri stabiliti dall'Amministrazione finanziaria negli interpelli più recenti che, in determinate circostanze, potrebbero indirizzare la qualificazione degli strumenti finanziari partecipativi verso la categoria dei titoli atipici. (EM)

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Giurisprudenza

Corti di Giustizia Tributaria

Agevolazioni – Impatriati – Lavoratore distaccato - Applicabilità

Corte di Giust. Trib. Il Lombardia, 10 settembre 2024, n. 2343/8/24, nel sito web www.eutekne.it

La Corte di Giust. Trib. Il Lombardia ha ammesso la possibilità di fruire del regime agevolato degli impatriati da parte del lavoratore distaccato.

Nel caso di specie, il contribuente aveva lavorato all'estero, in regime di distacco, per poi fare ritorno in Italia, dove aveva ottenuto un nuovo inquadramento presso la società italiana dello stesso gruppo multinazionale e aveva stabilito la residenza fiscale.

La norma agevolativa non richiede la formalizzazione in Italia, al momento del rientro, di un nuovo contratto di lavoro.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI

Dottrina

“Allargato l’obbligo di tracciabilità delle spese di trasferta e di rappresentanza” di N. FORTE, ne Il fisco 45/2024, pag. 4170

L’A. commenta la disposizione contenuta nel disegno di Legge di bilancio per il 2025 (approvata poi dal Parlamento) volta a limitare l’evasione/elusione che può verificarsi nell’ambito delle spese di trasferta e di rappresentanza. A tal fine, per garantire la deducibilità è richiesta la tracciabilità di talune spese.

In particolare, con specifico riguardo alla deducibilità di taluni costi in sede di determinazione del reddito d’impresa e di lavoro autonomo, la norma la subordina al pagamento con mezzi in grado di assicurare la tracciabilità delle operazioni. L’A. ricorda come la misura non costituisce una novità in termini assoluti nel nostro panorama fiscale. Si pensi, infatti, alla similare previsione riguardante l’acquisto di carburanti per autotrazione. La limitazione si pone, quindi, nel solco nelle misure c.d. antievasione che mirano a rendere più agevoli i controlli del Fisco.

Più nel dettaglio e sempre con specifico riguardo al reddito d’impresa e di lavoro autonomo, l’A. osserva come la norma introduca, sotto il profilo oggettivo, l’obbligo di tracciabilità, delle spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande e le spese di viaggio e trasporto. La portata della disposizione non appare del tutto chiara e, in particolare, l’A. auspica un chiarimento in merito all’ applicazione della norma con riguardo alle spese sostenute direttamente dal professionista e non oggetto di rimborso. Infatti, la disposizione sembrerebbe applicabile sia alle spese sostenute direttamente dal professionista e non oggetto di rimborso, ma anche ai rimborsi spese che il professionista richiede al cliente committente. I dubbi sollevati traggono origine dalla circostanza che il dettato normativo fa letteralmente riferimento alle sole spese addebitate analiticamente al committente. A parere dell’A., se la portata della norma fosse effettivamente limitata alle sole spese rimborsate analiticamente dal committente sarebbe necessario domandarsi quale sia il senso di ribadire in premessa l’applicabilità del limite alla deducibilità del costo nella misura del 75% e del 2% dei compensi. Infatti, tali limiti non trovano mai applicazione nell’ipotesi di rimborso analitico con addebito in fattura. (GR)

IRPEF

Prassi Amministrativa

IRPEF – Premi versati dal datore di lavoro per le polizze a tutela del rischio morte (c.d. polizze vita) – Regime fiscale

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 6 novembre 2024, n. 218, nel sito web www.agenziaentrate.it

I premi assicurativi, versati dal datore di lavoro, possono essere dettratti dal contribuente lavoratore solo se il loro ammontare è stato assoggettato a tassazione.

Nel caso di specie, un datore di lavoro che ha effettuato la sottoscrizione collettiva di polizze a tutela del rischio morte (c.d. polizze vita) in favore del proprio personale chiede se i suoi dipendenti possano fruire della detrazione IRPEF del 19% di cui all'art. 15 comma 1, lett. f) del TUIR per i premi versati per la "polizza vita", se al contempo non concorrono alla formazione del reddito ai sensi dell'art. 51 comma 3 del TUIR.

Perché un onere possa essere detraibile, deve essere sostenuto dal contribuente e deve essere rimasto effettivamente a suo carico.

Nel caso di premi relativi alla polizza vita versati dal datore di lavoro a favore dei dipendenti, quindi, possono essere dettratti dal lavoratore/contribuente soltanto se sono stati assoggettati a tassazione, e, nel caso di specie, se i premi hanno concorso alla formazione del reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 51, comma 1 del TUIR.

Diversamente, se i premi assicurativi non concorrono alla formazione del reddito complessivo ai sensi dell'art. 51, comma 3 del TUIR, non possono essere dettratti ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. f) del medesimo Testo unico.

IRES

Prassi Amministrativa

IRES – Residenza delle società – Sede di direzione effettiva – Gestione ordinaria in via principale

Circ. Agenzia delle entrate 4 novembre 2024, n. 20/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La Circolare ha esaminato, tra l'altro, fornendo i primi chiarimenti, i nuovi criteri di definizione della residenza delle società, ovvero la sede di direzione effettiva e la gestione ordinaria in via principale. Fermo restando la determinazione della residenza delle società nel territorio dello Stato quando è in esso presente la sede legale, i criteri della sede dell'amministrazione e dell'oggetto principale sono stati sostituiti dalla sede di direzione effettiva e dalla gestione ordinaria.

Sul primo criterio la circolare non fornisce chiarimenti di particolare rilevanza. La sede di direzione effettiva deve essere individuata attraverso una valutazione da effettuarsi in concreto caso per caso, mancando sul punto una consolidata prassi internazionale.

Questo criterio va individuato nel luogo in cui sono assunte le decisioni strategiche che interessano la società.

Il criterio della gestione ordinaria nel suo complesso non sostituisce il previgente oggetto principale, ma si presenta piuttosto come una differente declinazione della "sede dell'amministrazione", che interessa non il livello apicale del management bensì "il luogo dove avviene la gestione quotidiana dell'attività", ovvero le attività relative al suo "normale funzionamento" e agli "adempimenti che attengono all'ordinaria amministrazione".

L'inciso "in via principale", contenuto nel testo della norma, rimanda alla gestione nel suo complesso e serve per distinguere la sede primaria dell'attività di gestione, che può definire la residenza della

società, dalle sedi secondarie, che possono costituire secondo questo parametro solo delle stabili organizzazioni.

I nuovi criteri decorrono dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 29 dicembre 2023. La circolare si sofferma, inoltre, sul contenuto delle Convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte dall'Italia, che per la maggior parte fanno riferimento al "*place of effective management*", cui la sede di direzione effettiva si allinea, e in alcuni casi invece già contengono una clausola che richiama l'attuale art. 4, § 3 del modello OCSE, che prevede una definizione caso per caso, d'accordo tra i due ordinamenti, sulla base della sede di direzione effettiva, del luogo di costituzione o di ogni altro elemento pertinente.

Per quanto riguarda la residenza delle persone fisiche, per effetto di un'esplicita previsione normativa, per il regime degli impatriati, i criteri di collegamento previsti dalla norma interna possono però essere superati mediante ricorso ai criteri convenzionali. La stessa circolare evidenzia infatti che l'art. 5, comma 6, del D.Lgs. 209/2023 dispone che il contribuente che intende accedere al regime degli impatriati può dimostrare di non essere stato fiscalmente residente in Italia nei periodi oggetto di monitoraggio provando di "aver avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi"; analoga previsione opera in vigore del "vecchio" regime degli impatriati dall'art. 16, comma 5-*ter* del D.Lgs. 147/2015, tuttora valido per i soggetti rientrati nel regime transitorio.

Sempre con riferimento al regime degli impatriati, il sopradescritto intervento normativo ha comportato il superamento della precedente interpretazione restrittiva dell'Agenzia che ancorava la fruizione dei benefici alla cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente; di tale evoluzione normativa l'Agenzia prende atto nella nuova circolare.

In altre parole, la persona fisica effettivamente radicata all'estero, che non abbia effettuato l'iscrizione all'AIRE, fino al 2023 risulta residente ai fini fiscali in Italia ma, potendo assumere lo *status* di non residente in base alle Convenzioni internazionali, può accedere al regime degli impatriati.

IRES – Operazioni straordinarie – Utilizzo in compensazione dei crediti fiscali presenti nel cassetto fiscale delle scissa/incorporata

Principio di diritto 15 novembre 2024, n. 4/2024, nel sito web www.agenziaentrate.it

Ribadendo il chiarimento fornito nella risposta d'interpello del 16 febbraio 2023, n. 218, l'Agenzia precisa che anche i crediti fiscali presenti nel cassetto fiscale della scissa/incorporata che derivano da interventi "edilizi" per i quali i committenti hanno optato per la cessione della detrazione o per lo sconto sul corrispettivo, possono essere utilizzati dall'incorporante o dal beneficiario della scissione senza che sia necessaria alcuna formalizzazione e/o comunicazione da trasmettere all'Amministrazione finanziaria in quanto il "passaggio" non rientra tra quelli previsti dall'art. 121 del DL 34/2020.

Giurisprudenza

Corte di cassazione

IRES – Iscrizione delle partecipazioni tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio – Esenzione

Cass., sez. trib. 14 novembre 2024, n. 29442, nel sito web www.eutekne.it

La Cassazione ha ribadito che l'esenzione sulle plusvalenze disposta dall'art. 87 del TUIR compete solo ove la partecipazione ceduta sia iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso, non potendo tale dato essere ricavato da fonti diverse, quali quelle della Nota integrativa.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Errori contabili, ora le correzioni hanno anche valenza fiscale” di M. DAMIANI, in Corr. Trib. 12/2024, pag. 991

La correzione degli errori contabili, scoperti posteriormente all'approvazione del bilancio dell'esercizio in cui sono stati commessi, viene effettuata, secondo i principi contabili nazionali e internazionali, con una differente procedura, a seconda che si tratti di errori rilevanti (quelli che possono, individualmente o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che vengono assunte in base al bilancio), le cui correzioni impattano sul patrimonio netto, ovvero non rilevanti (quelli che non influenzano le decisioni economiche) che hanno effetto solo sul conto economico. Si verifica in tal caso un disallineamento tra periodo di naturale competenza economica e quello di (errata) imputazione contabile, con correlata problematica fiscale.

Secondo il principio contabile n. 29 l'errore contabile consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili.

Si possono avere, secondo il menzionato principio, errori di puro calcolo matematico, quelli derivanti da erronee interpretazioni di fatti materiali ovvero quelli dovuti a negligenza nel raccogliere le informazioni e i dati disponibili per un corretto inquadramento contabile.

Incerta è l'ipotesi che possa configurarsi come errore contabile l'aggiustamento eventuale dei prezzi di trasferimento, nell'ambito della disciplina del transfer pricing, che viene definito dopo l'approvazione del bilancio, in occasione della redazione della dichiarazione dei redditi.

La rettifica di tale errore, eseguita nell'esercizio successivo, comporterebbe in tal caso che non sia utilizzabile, per colmare la divergenza del valore fiscale con il dato di bilancio, la sua annotazione tra le variazioni in aumento o diminuzione nella dichiarazione dei redditi.

Ai fini IRAP sono invece rilevanti i dati di bilancio, per cui si rimane esposti al rischio di accertamenti in rettifica.

La correzione di errori contabili non rilevanti dovrebbe avvenire alla stessa maniera, tanto in ipotesi di componenti negativi che di quelli positivi di reddito, applicandosi il principio di derivazione rafforzata nel bilancio in cui sono imputati.

L'errore rilevante va, invece, contabilizzato modificando, secondo i principi contabili, il saldo di apertura del patrimonio netto della società dell'esercizio in cui tale errore viene scoperto, solitamente utilizzando la posta relativa agli utili portati a nuovo (se esiste) ovvero coinvolgendo un'altra componente di patrimonio netto. In questa eventualità non è possibile applicare il principio di derivazione rafforzata di cui all'art. 83 TUIR, non essendo interessato dalla correzione il conto economico.

Qualora, tuttavia, l'elemento oggetto di correzione abbia avuto effetti sul conto economico di un esercizio anteriore, qual è il caso di un costo di apprezzabile entità di cui sia stata erroneamente omessa la contabilizzazione, la correzione che avviene interessando il patrimonio netto dell'anno successivo non può comportare l'effetto della derivazione rafforzata, mancando un'imputazione al conto economico. La rilevanza fiscale di tale errore potrà perciò avvenire solo mediante l'indicazione di una variazione negativa del reddito nell'apposito quadro della dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui l'errore viene corretto.

Sotto il profilo dell'applicabilità delle sanzioni a seguito della correzione dell'errore contabile, l'A. ritiene tale aspetto irrilevante.

La rettifica eseguita consente, infatti, di superare l'errore e rende improbabile la colpa per infedeltà della dichiarazione, in difetto della volontarietà.

L'avvenuta correzione dell'errore ha effetto impeditivo dell'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

In questa ipotesi rileva certamente il momento in cui la correzione dell'errore viene recepita nei documenti di bilancio.

Qualora sia stato notificato un avviso di accertamento che rettifica una componente reddituale che è interessata da errore contabile, il contribuente, se manifesta acquiescenza, dovrà rettificare l'errore contabile.

In tal caso la correzione eseguita in aderenza ai principi contabili applicabili non potrà assumere rilevanza fiscale nell'esercizio della sua contabilizzazione, essendosi tale rilevanza già realizzata per effetto dell'accertamento. (EM)

“Nuovo regime di deduzione dei costi da *stock option*” di F. MARIOTTI e S. TRETTEL, ne Il fisco 46/2024, pag. 4269

Gli AA. hanno commentato la disposizione contenuta nel disegno di Legge di bilancio per il 2025 (poi approvata dal Parlamento) che ha previsto l'inserimento di un nuovo comma nell'art. 95 del TUIR, volto a disattivare la derivazione contabile per la determinazione degli imponibili ai fini dell'imposizione diretta per gli oneri derivanti da piani di *stock option* concessi ai dipendenti.

Nella previgente normativa, la determinazione del reddito d'impresa (e del valore della produzione netta) dei soggetti IAS *adopter* in ossequio all'art. 6, D.M. 8 giugno 2011 seguiva il principio di competenza.

La nuova norma è volta a posticipare la deduzione al momento dell'assegnazione delle azioni. Gli AA. si chiedono se, per mere finalità di gettito, sia giusto sacrificare la certezza del diritto, assestando, peraltro, l'ennesimo colpo al principio di derivazione rafforzata del reddito d'impresa dalle risultanze del conto economico. (GR)

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Produttività e *welfare* aziendale: ancora misure non strutturali”, di G. MARIANETTI e M. MASNATA, ne Il fisco 45/2024, pag. 4181

La legge di bilancio 2025 contiene ancora una volta disposizioni eccezionali e limitate nel tempo. Ciò vale in particolare per la nuova ipotesi di esenzione riguardante il rimborso dei canoni di locazioni per dipendenti che trasferiscono la propria residenza e per la riduzione della percentuale di tassazione del premio di produttività

Quest'ultima disposizione segue esattamente quanto previsto per gli anni fiscali 2023 e 2024.

L'unica novità è che viene superata parzialmente la temporaneità dell'iniziativa, estendendo l'applicazione della misura per un periodo triennale.

Ambedue le misure agiscono solo a riduzione del cuneo fiscale dei lavoratori, non consentendo però al datore di lavoro di risparmiare il costo contributivo, costo che avrebbe potuto essere investito in ulteriori iniziative di *welfare*.

Gli AA. evidenziano alcuni aspetti critici nell'applicazione del beneficio riguardante il rimborso dei canoni di locazione, per i quali si attendono chiarimenti da parte dell'Amministrazione.

In particolare, sulla modalità di calcolo della soglia su base annuale, sulla definizione dei 100 chilometri minimi di distanza e una conferma sul fatto che tale importo sia cumulabile con la soglia di esenzione dei 1.000 e 2.000 euro dei *benefit*. (EM)

Redditi di lavoro dipendente – Indennità *una tantum* di 100 euro – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle entrate 19 novembre 2024, n. 22/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'indennità *una tantum* di 100 euro ex art. 2-bis del D.L. 113/2024 (c.d. “bonus Natale”), come modificato di recente dal D.L. 167/2024, spetta a uno solo dei genitori, se essi sono coniugati o conviventi, mentre è possibile che gli stessi possano beneficiare entrambi del *bonus* nel caso in cui non siano coniugati e non convivano, neanche con altri soggetti.

L'Agenzia ricorda innanzitutto quali sono i requisiti che permettono di ottenere il bonus Natale.

In merito all'ambito applicativo, viene precisato che il *bonus* spetta anche in presenza di figli di età inferiore ai 21 anni che sono fiscalmente a carico, ancorché non siano più previste le detrazioni per figli a carico.

In pratica, per due lavoratori dipendenti, in possesso dei requisiti richiesti dalla norma, l'indennità spetta a uno solo di essi, nel caso in cui siano:

- coniugati, non legalmente ed effettivamente separati;
- conviventi di fatto.

L'indennità spetta invece ad entrambi i genitori (lavoratori dipendenti, con un figlio fiscalmente a carico) se essi non sono né coniugati né conviventi, neanche con altri soggetti. In tal caso, infatti, l'indennità *una tantum* di 100 euro spetta ad entrambi i genitori, fermo restando il rispetto delle altre condizioni previste dalla norma.

In ultimo, l'Agenzia si sofferma sugli adempimenti per richiedere il *bonus* Natale. In particolare, il datore di lavoro, in qualità di sostituto di imposta, riconosce il bonus su richiesta del lavoratore dipendente da effettuarsi con dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

Redditi di lavoro dipendente – Incentivi corrisposti per attività svolte nei periodi di imposta antecedenti a quello di erogazione – Regime di tassazione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 25 novembre 2024, n. 227, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate è intervenuta sul tema della tassazione da applicare agli incentivi corrisposti per attività svolte in periodi di imposta antecedenti a quello di erogazione.

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

L'Agenzia ricorda che le situazioni che rilevano ai fini della tassazione separata sono quelle:

- di “carattere giuridico”, che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi, ai quali è sicuramente estranea l'ipotesi di un accordo tra le parti in ordine a un “rinvio” del tutto strumentale nel pagamento delle somme spettanti;
- consistenti in “oggettive situazioni di fatto”, che impediscono il pagamento delle somme riconosciute spettanti entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generalità dei sostituti di imposta, causandone il “ritardo”.

La tassazione separata è esclusa quando la corresponsione degli emolumenti in un periodo di imposta successivo a quello di maturazione è “fisiologica” rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi.

Non deve essere effettuata alcuna indagine sul “ritardo” nella corresponsione degli emolumenti qualora ricorra una delle “cause giuridiche”, viceversa l'indagine è necessaria quando il “ritardo” è determinato da “circostanze di fatto”.

L'Agenzia delle entrate sottolinea che, in caso di procedure complesse per la liquidazione dei compensi, il ritardo può essere fisiologico se i tempi di erogazione sono conformi ad analoghe procedure utilizzate ordinariamente da altri sostituti d'imposta.

Corte di Cassazione

Reddito di lavoro dipendente di fonte estera – Tassazione concorrente – Si applicano le norme convenzionali

Cass., sez. trib. 2 dicembre 2024, n. 30800, nel sito web www.eutekne.it

La Corte di Cassazione chiarisce che il reddito che un lavoratore dipendente, residente in Italia, ritrae dall'attività lavorativa svolta negli USA, è soggetto a tassazione concorrente ai sensi dell'art. 15, par. 1, della Convenzione Italia – Stati Uniti.

In tali ipotesi, per eliminare la doppia imposizione occorre fare ricorso al credito di imposta ex art. 165 del TUIR.

REDDITI DIVERSI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi diversi – Plusvalenze immobiliari – L. n. 448 del 2001 – Rivalutazione di partecipazione sociale – Scissione della società – Contribuente – Attribuzione di partecipazioni in una diversa società – Novità della questione – Rinvio alle Sezioni Unite

Cass., sez. trib. 10 gennaio 2025, n. 696, nel sito web www.assonime.it

La sezione tributaria ha chiesto la rimessione alle Sezioni Unite della questione relativa alla sorte dell'imposta sostitutiva dovuta, ai sensi degli artt. 5 e 7 della legge n. 448 del 2001, sulla rivalutazione di una partecipazione sociale nel caso in cui, in seguito alla scissione della società, al contribuente siano attribuite partecipazioni in una diversa società.

REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE

Prassi Amministrativa

Tassazione separata – Indennità corrisposte agli iscritti da una Cassa di Previdenza e Assistenza alla cessazione del rapporto di lavoro – Assimilazione alle altre indennità e somme – Tassazione separata

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 dicembre 2024, n. 249, nel sito web www.agenziaentrate.it

In ordine al trattamento fiscale delle indennità corrisposte agli iscritti da una Cassa di previdenza e assistenza alla cessazione del rapporto di lavoro, l'Agenzia ha precisato che la diversa modalità di alimentazione della Cassa determina la qualificazione dell'indennità come altre indennità e somme o come indennità equipollenti.

Il caso di specie riguarda una Cassa di previdenza che corrisponde un'indennità *una tantum* agli iscritti che lasciano il servizio presso il Ministero.

Considerato che, secondo l'ormai consolidato orientamento della Cassazione, la qualificazione come "indennità equipollente" dipende dalla circostanza che la composizione del Fondo sia costituita, in massima parte, da premi di produttività o da incentivi all'attività dell'istituto di

appartenenza (e quindi da contributi a carico degli iscritti), in modo da costituire una retribuzione differita, l'Agenzia ritiene che nel caso in esame, invece, non sia possibile qualificare allo stesso modo l'indennità *una tantum* corrisposta dalla Cassa.

Nella specie, la diversa modalità di alimentazione della Cassa, le cui entrate derivano per almeno il 95 per cento "dal contributo ad essa devoluto, in relazione alla disponibilità di fondi annualmente attribuiti dal Dipartimento sull'apposito capitolo dello stato di previsione della spesa del Ministero" e non da premi e incentivi al personale, determina la qualificazione dell'indennità *una tantum* come altre indennità e somme assoggettate a tassazione separata ai sensi dell'art. 17 comma 1, lett. a) del TUIR e integralmente imponibile ai sensi dell'art. 19, comma 2 del TUIR.

BOLLO (Imposta di)

"Applicazione anticipata dell'imposta di bollo sui contratti di assicurazioni: possibili rischi di squilibri competitivi" di C. LO PORTO e D. A. DONATI, ne Il fisco 45/2024, pag. 4208

L'articolo 1, commi 87 e 88, della Legge 207/2024 (legge di bilancio 2025) ha introdotto, a partire dal 1° gennaio 2025, una modifica significativa nella liquidazione dell'imposta di bollo sulle comunicazioni relative ai contratti di assicurazione sulla vita dei rami III e V del Codice delle Assicurazioni Private (D.Lgs. 209/2005). È previsto che l'imposta di bollo, dovuta annualmente, sia versata dalle imprese di assicurazione secondo le modalità ordinarie stabilite dall'articolo 4 del DM 24 maggio 2012, ogni anno, anziché, come nel precedente regime valido fino al 2024, in modo cumulativo al momento del riscatto, del sinistro o della scadenza. Il versamento anticipato sarà recuperato dalla compagnia alla scadenza o al riscatto della polizza, detraendolo dalla prestazione erogata al beneficiario. Per i contratti in essere al 1° gennaio 2025, è inoltre previsto che l'imposta di bollo calcolata per ciascun anno fino al 2024 sia versata dalla compagnia in quattro rate annuali (50% entro il 30 giugno 2025; 20% entro il 30 giugno 2026; 20% entro il 30 giugno 2027; e infine il 10% entro il 30 giugno 2028) e recuperata riducendo la prestazione erogata alla scadenza o al riscatto della polizza. Questa modifica mira ad allineare temporalmente il prelievo sulle polizze italiane a quello degli altri strumenti finanziari, che prevedono la liquidazione anno per anno.

L'articolo in questione, pubblicato prima dell'approvazione definitiva della legge di bilancio, analizza la natura dell'imposta e la sua applicazione alle polizze di assicurazione, evidenziando alcuni profili critici legati alle modifiche normative in esame, costituiti da squilibri competitivi e oneri a carico delle imprese assicurative. In particolare, gli AA. sottolineano che la modifica, da un lato, allinea temporalmente il prelievo sulle polizze italiane a quello delle analoghe polizze sottoscritte con compagnie estere, detenute al di fuori del circuito degli intermediari italiani; dall'altro, solleva problemi di equità rispetto alla disciplina prevista per altri prodotti finanziari, come i buoni postali fruttiferi e i prodotti finanziari diversi da quelli dematerializzati (sebbene quest'ultima fattispecie sia sostanzialmente residuale). L'obbligo per le compagnie italiane di anticipare il pagamento, con recupero dell'imposta solo alla scadenza, pone le assicurazioni in uno svantaggio competitivo rispetto, ad esempio, alle SGR che, per quanto riguarda le quote o azioni di OICR collocate direttamente dall'emittente (SGR) (che non siano quindi oggetto di un rapporto di custodia, amministrazione, gestione o altro stabile rapporto presso un altro intermediario), sono libere di definire le modalità di reperimento della provvista in via contrattuale con il proprio cliente. Purtroppo, il legislatore non ha accolto il suggerimento degli autori, che proponevano nell'articolo una modifica normativa per consentire alle compagnie di assicurazione di definire contrattualmente le modalità di reperimento della provvista presso il contraente, al fine di evitare che il suddetto anticipo si configurasse come una nuova forma di prestito infruttifero a favore dello Stato, oltre a quello già esistente relativo all'imposta sulle riserve matematiche. (CLP)

OPERAZIONI STRAORDINARIE

“Scissione per scorporo, come cambia il regime fiscale” di M. PIAZZA, in La Sett. Fisc. 49/2024

Il D.Lgs. n. 192/2024, di revisione del regime fiscale dell'IRPEF e dell'IRES, contiene nell'art. 16 una specifica regolamentazione delle scissioni con scorporo, disciplinate dall'art. 2506.1 del Codice Civile. L'A., dopo un'analisi delle novità introdotte dal legislatore della riforma, focalizza l'attenzione sulle lacune lasciate anticipando che questi vuoti normativi non potranno che essere colmati dalla prassi e dalla giurisprudenza.

Sotto il profilo civilistico, il citato art. 2506.1 dispone che: *“Con la scissione mediante scorporo una società assegna parte del suo patrimonio a una o più società di nuova costituzione e a sé stessa le relative azioni o quote, continuando la propria attività”*. Si tratta di un'operazione che si caratterizza per la circostanza che le azioni della società beneficiaria sono assegnate direttamente alla società scissa anziché ai soci della stessa. Le disposizioni si applicano alle scissioni effettuate dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto (e perciò già dal 2024 per i soggetti solari).

Imposte dirette

Il legislatore ha, quindi, introdotto il comma 15-ter nell'art. 173 del TUIR, in cui viene stabilito un sostanziale regime di neutralità fiscale, prevedendo che alle scissioni con scorporo di cui all'art. 2506.1 del Codice Civile si applicano le stesse norme valevoli per le scissioni in generale, con esclusione dei commi 3 (neutralità per i soci della scissa, in quanto le partecipazioni della beneficiaria sono assegnate alla scissa senza alcun coinvolgimento/impatto per i soci), 7 (retrodatazione della scissione, non ammessa per le scissioni parziali), 9 (ripartizione delle riserve in sospensione di imposta, per la quale è prevista l'emanazione di una disciplina *ad hoc* nel nuovo Decreto IRES) e 10 (limitazioni al riporto dei tax attributes, inapplicabili nel caso di beneficiaria di nuova costituzione), con alcune ulteriori specificazioni contenute nello stesso comma 15-ter.

Considerato che l'art. 173 è ispirato al principio della neutralità fiscale, viene confermata, sotto il profilo delle imposte sui redditi, la natura successoria (“modificativa”) e non “traslativa” della scissione per scorporo. L'A. richiama l'attenzione sulla prassi notarile che ha sancito la legittimità della scissione mediante scorporo anche nei confronti di società beneficiarie preesistenti, ritenendo che qualora la scissione comporti la rilevanza del rapporto di cambio, non può trovare applicazione la medesima disciplina dettata per le fattispecie di cui all'art. 2506.1 del Codice Civile restando, quindi, applicabile l'ordinaria disciplina di cui agli articoli 2501-*quater*, 2501-*quinquies*, 2501-*sexies* del Codice Civile.

Lo schema di D.Lgs. conteneva il comma 15-*quater*, che, pertanto, avrebbe modificato automaticamente l'articolo 2506.1 cod. civ., estendendo la fattibilità della scissione mediante scorporo, anche al caso delle beneficiarie già esistenti. Nella stesura definitiva della norma, tuttavia, la previsione del comma 15-*quater* appena illustrata è stata soppressa su impulso della Commissione Finanze.

Iva e altre imposte indirette

Ai fini IVA, non sono state introdotte specifiche modifiche al regime.

Ai fini dell'imposta di registro, le scissioni sono soggette ad imposta fissa di 200 euro e anche le imposte ipotecarie e catastali sono applicate in misura fissa.

Valori fiscalmente riconosciuti

Diretta conseguenza del carattere non traslativo della scissione per scorporo è che le attività e passività oggetto di scorporo, compreso l'avviamento se lo scorporo ha ad oggetto un'azienda, assumono in capo alle società beneficiarie il valore fiscalmente riconosciuto che esse avevano in capo alla società scissa alla data di efficacia della scissione. Sotto questo aspetto, sottolinea l'A., la scissione per scorporo presenta un regime fiscale perfettamente coincidente con quello della scissione ordinaria e, per quanto concerne le operazioni che hanno ad oggetto aziende, anche con il regime di neutralità fiscale previsto dall'art. 176 del TUIR (rubricato “Regime fiscale del soggetto conferente e del soggetto conferitario”).

Anzianità dele attività e passività scisse

In base all'art. 173, comma 15-ter, lett. c) del TUIR, le attività e le passività oggetto di scorporo si considerano possedute dalle società beneficiarie anche per il periodo di possesso della società scissa, con la conseguenza che per l'applicazione dell'art. 86, comma 4, del TUIR, *l'holding period*

da considerare dalla beneficiaria in caso di successiva cessione degli asset ricevuti dovrà tener conto altresì del periodo maturato in capo alla scissa (rilevante, quindi, ai fini del computo del triennio del possesso degli stessi per la rateizzazione della plusvalenza). Lo stesso discorso vale ai fini del “periodo minimo di possesso” ai fini PEX (ex art 87 del TUIR).

Trasmissione delle posizioni soggettive non connesse ad elementi del patrimonio scisso

Nelle scissioni mediante scorporo, come nelle scissioni cd. “ordinarie”, le posizioni soggettive della scissa, non connesse specificamente o per insieme ad elementi del patrimonio scisso (perdite fiscali pregresse, eccedenze di interessi passivi, plusvalenze a tassazione rateizzata, ecc.) e i relativi obblighi strumentali sono attribuiti alla beneficiaria e alla scissa in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste. Al riguardo, però, il comma 15-ter dell’art. 173, lett. e), TUIR, stabilisce che il valore netto contabile del compendio oggetto di scorporo (posto al numeratore del rapporto) deve essere rapportato al patrimonio netto contabile della società scissa risultante alla data di efficacia della scissione ai sensi dell’art. 2506-*quater* del Codice Civile che, quindi, non risulta influenzato dal valore di iscrizione delle partecipazioni ricevute per effetto della scissione.

Con riferimento alla definizione delle posizioni soggettive è stato specificato per tutte le scissioni, in quanto la norma è stata inserita nel comma 4 dell’art. 173 del TUIR, che nel novero di queste posizioni da ripartire proporzionalmente non sono da ricomprendere le eccedenze di imposta utilizzabili in compensazione e i crediti di imposta richiesti a rimborso, di natura diversa da quella agevolativa (locuzione definita infelice dall’A.). Tali precisazioni, a parere dell’A., non risolvono tutti i dubbi e l’analisi per la qualificazione dei crediti di imposta di natura agevolativa tra le posizioni soggettive andrà comunque svolta *case by case*.

Anzianità delle partecipazioni ricevute dalla scissa

L’art. 173, comma 15-ter, del TUIR, stabilisce che ai fini del computo del periodo di possesso delle partecipazioni ricevute dalla società scissa, si terrà conto anche del periodo di possesso dell’azienda oggetto di scorporo. Al riguardo, l’A. ricorda che la prassi consolidata, al fine di stabilire l’anzianità di un’azienda nel complesso, non si basa sull’anzianità dei singoli beni bensì sull’anzianità del complesso aziendale nel suo insieme, che viene fatto decorrere da giorno in cui l’azienda è stata acquisita o l’impresa si è costituita indipendentemente dall’acquisto dei singoli beni che concorrono alla formazione dell’azienda. Resta anche da disciplinare come si calcoli l’anzianità delle partecipazioni ricevute quando l’oggetto della scissione non sia una azienda.

Il costo delle partecipazioni ricevute

Il legislatore stabilisce che, in virtù del principio di neutralità che caratterizza le operazioni di scissione, alle partecipazioni ricevute dalla scissa sia attribuito un valore fiscale pari alla differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto delle attività e passività oggetto di scorporo, anche se non configurano un’azienda, rilevato alla data di efficacia della scissione. Di norma, sostiene l’A., si verificherà uno scostamento tra il valore fiscale delle partecipazioni ricevute e il loro valore contabile, che poi farà porre la questione della riconoscibilità in caso di cessione della partecipazione del maggior costo fiscale non iscritto in bilancio. Dovrebbe applicarsi l’articolo 109, comma 4, lett. b), del TUIR.

Regime delle riserve

Non si applica il comma 9 dell’art. 173 del TUIR sull’imputazione delle riserve in sospensione d’imposta della società scissa perché la materia sarà regolata da una norma apposita, allineata a quella prevista in materia di conferimenti, in base alla quale:

- la scissa conserva immutata la composizione fiscale del proprio patrimonio netto quale risultante dal bilancio relativo all’ultimo esercizio chiuso prima della data di efficacia giuridica della scissione;
- in capo alla beneficiaria, l’incremento del patrimonio netto contabile, derivante dalla scissione, si qualifica ai fini fiscali come riserva di capitale.

Effetti della retrodatazione e riporto delle perdite

Non risulta applicabile il comma 7 dell’art. 173 del TUIR sugli effetti della retrodatazione in quanto la retrodatazione della scissione non è consentita in caso di scissione parziale. Va da sé che le limitazioni al riporto delle perdite e degli altri *tax attributes* (ex art. 173, comma 10) si applicano solo nel caso in cui la scissione venga realizzata a favore di beneficiaria già esistente.

Abuso del diritto

Il legislatore si è anche preoccupato di aggiungere all'art. 173 del TUIR il comma 15-*quater*, in tema di abuso del diritto, chiarendo come un'operazione di scissione mediante scorporo avente ad oggetto un complesso aziendale e la successiva cessione della partecipazione nella società beneficiaria, non costituisce uno schema abusivo ai sensi dell'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente. La Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 192/2024 ha aggiunto che, in linea di principio, anche la scissione mediante scorporo di singoli beni non dà luogo a vantaggi fiscali indebiti, poiché la successiva cessione della partecipazione non potrebbe beneficiare del regime PEX, essendo tale società priva del requisito della commercialità, e la plusvalenza realizzata mediante tale cessione sarebbe integralmente imponibile, analogamente a quanto accadrebbe per la plusvalenza derivante dalla cessione diretta dei beni oggetto di scorporo. Tuttavia, ai fini dell'applicazione della norma antiabuso, è opportuno un approccio *case by case* alle operazioni di scissione mediante scorporo di singoli beni, soprattutto nell'ipotesi in cui si tratti di beni minusvalenti.

Infine, l'A. ricorda che è stato confermato che la scissione per scorporo può essere utilizzata anche per trasformare una stabile organizzazione in Italia di una società residente nella UE o nello Spazio economico europeo in una società residente in Italia, a prescindere dal mantenimento in Italia di una stabile organizzazione della società scissa nel cui patrimonio sono comprese tali partecipazioni. Nel caso di scissioni per scorporo, conclude l'A., viene evitato così l'inconveniente che si verifica in caso di conferimento dell'azienda in una nuova società con chiusura della stabile organizzazione in Italia che, secondo alcune pronunce dell'Agenzia delle Entrate comporterebbe l'applicazione dell'*exit tax* di cui all'art. 166 del TUIR sulle partecipazioni ricevute dalla conferente per effetto dello scorporo.¹ (WR)

“La scissione con scorporo della *branch*: questioni aperte e vantaggi operativi” di A. VITALI e F. PACCAGNELLA, in Corr. Trib. 11/2024, pag. 913

Con l'inserimento del comma 15-*ter*, lettera g)⁽²⁾, nell'articolo 173 del TUIR, il legislatore della riforma estende il regime di neutralità fiscale anche alle scissioni mediante scorporo di società non residenti in favore di società residenti neocostituite aventi ad oggetto la stabile organizzazione (in breve “SO”) italiana delle prime. Si tratta di una disposizione accolta con favore dalla dottrina e dagli operatori e che rende la scissione della stabile organizzazione una valida alternativa, soprattutto nell'ambito di operazioni di ristrutturazione di gruppi internazionali, alla analoga operazione di conferimento, che fino ad oggi è stata l'unica possibile/utilizzabile allo scopo di trasformare in *subsidiary* la stabile organizzazione. Con la scissione con scorporo, quindi, si trasforma la SO di società estera in una società di diritto italiano. Tale trasformazione è resa possibile nell'ambito di questa operazione con il trasferimento del ramo di azienda alla SO italiana di una società non residente (UE o extra UE) in una Società italiana beneficiaria e contestuale attribuzione della partecipazione nella società italiana beneficiaria alla società estera scissa.

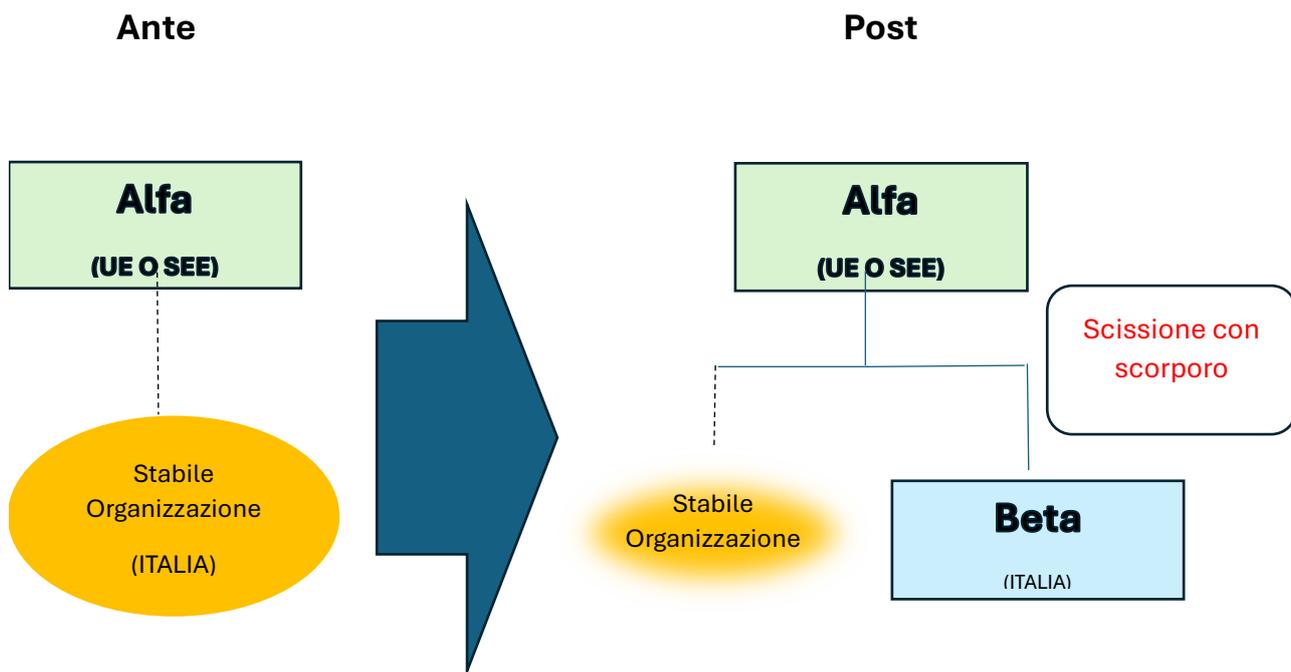
Fig. 1 - *Rappresentazione grafica della scissione con scorporo di stabile organizzazione italiana di controllata UE o SEE.*

¹ Per un approfondimento sul tema *cf.* commento all'articolo: “La scissione con scorporo della *branch*: questioni aperte e vantaggi operativi”, in questo numero dell'Osservatorio, pag. 24

² “15-*ter*. Alla scissione di cui all'[articolo 2506.1 del codice civile](#) si applicano le disposizioni del presente articolo, con esclusione dei commi 3, 7, 9 e 10, come di seguito integrate:

...

g) nel caso la società scissa sia residente in uno Stato appartenente all'Unione europea ovvero aderente allo Spazio Economico Europeo con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni e lo scorporo abbia a oggetto la sua stabile organizzazione nel territorio dello Stato, che viene assegnata a una società residente di nuova costituzione, l'assegnazione alla scissa delle partecipazioni nella beneficiaria non comporta alcuna tassazione, a prescindere dal mantenimento in Italia di una stabile organizzazione della società scissa nel cui patrimonio sono comprese tali partecipazioni.



La disposizione in esame (cfr. nota) ha sicuramente il pregio di specificare espressamente l'irrilevanza della permanenza in Italia di una SO attraverso cui detenere la partecipazione. Va sottolineato che questo è sempre stato un requisito dibattuto e posto dall'Agenzia delle Entrate (in breve "AdE") a fondamento di un'interpretazione di cui molto è già stato scritto in senso critico in tema di conferimento della SO. Gli AA., con riferimento alle operazioni di societizzazione della SO tramite conferimento, sottolineano che l'Amministrazione finanziaria ha più volte ribadito che nonostante il principio di neutralità applicabile a queste operazioni in ambito UE, l'assegnazione alla casa madre della partecipazione rinveniente dal conferimento sia comunque suscettibile di determinarne il realizzo ai fini fiscali. Tutto ciò in quanto l'articolo 176, comma 4, del TUIR, richiede ai fini della neutralità del conferimento l'iscrizione della partecipazione ricevuta dal conferitario nella contabilità della conferente, cosa che non si può verificare in caso di assegnazione diretta delle stesse alla casa madre estera. In questa ipotesi quindi, si verificherebbe il realizzo di una plusvalenza pari alla differenza tra il valore normale della partecipazione ed il costo fiscalmente riconosciuto dei beni conferiti con applicazione, al ricorrere dei presupposti normativi, del regime PEX di cui all'articolo 87 del TUIR (verificandosi generalmente di fatto una tassazione pari all'1,2% e cioè aliquota IRES 24% sul 5% vs una tassazione nulla in caso di scissione con scorporo neutrale). Con le nuove disposizioni sulla scissione con scorporo tali criticità vengono superate, considerato che viene infatti previsto che l'assegnazione alla scissa delle partecipazioni nella beneficiaria non comporta alcuna tassazione a prescindere dal mantenimento in Italia di una SO della società scissa nel cui patrimonio sono comprese tali partecipazioni. Gli AA. ritengono che questa caratteristica dovrebbe portare a preferire la scissione al conferimento per trasformare in *subsidiary* le SO italiane di società non residenti. Gli AA. comunque, auspicano un *revirement* dell'AdE in materia di conferimento di SO, con l'estensione della neutralità anche a questa modalità posto che le due operazioni presentano connotati del tutto simili.

In materia di societizzazione della SO mediante scorporo non è stata data particolare rilevanza al tema che riguarda il possibile integrale trasferimento delle posizioni soggettive, tra le quali figurano anche le perdite fiscali (oltre, ad esempio, agli interessi passivi) in favore della società beneficiaria. A parere degli AA. anche questa caratteristica può rappresentare una ragione per preferire la scissione al conferimento se si tratta di trasformare in controllate le *branch* italiane di società non residenti, dotate di perdite fiscali pregresse. Come noto, infatti, il conferimento non consente, in linea di principio, il trasferimento a titolo universale delle posizioni soggettive, con la conseguenza che la successiva fase di estinzione della *branch* conferita comporterebbe la definitiva estinzione delle eventuali perdite fiscali in dote alla stessa *branch*. Per le scissioni, il criterio generale è invece quello previsto dall'articolo 173, comma 4, del TUIR, per cui le posizioni soggettive sono ripartite tra la

società scissa e la beneficiaria in proporzione delle quote di patrimonio netto trasferite o rimaste, salvo che si tratti di posizioni connesse specificamente o per insieme agli elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari. Nel caso della scissione con scorporo questo criterio viene confermato precisando però che, ai fini della determinazione della proporzione, il valore netto contabile del compendio scisso oggetto di scorporo deve essere rapportato al patrimonio netto contabile della società scissa quale risulta dal bilancio relativo all'ultimo esercizio prima della data di efficacia della scissione. Con riferimento al caso di scorporo della *branch* ci si chiede se sia più corretto ripartire le posizioni soggettive:

- proporzionalmente, in ragione del rapporto tra il patrimonio netto attribuito alla beneficiaria neocostituita e quello complessivo della società scissa non residente;
- confrontando il patrimonio netto attribuito alla beneficiaria con quello tendenzialmente identico espresso dalla *branch* medesima, considerato che si sta trasferendo alla beneficiaria l'intero compendio locale facente capo alla *branch* italiana, determinando, quindi, il passaggio integrale delle perdite e delle altre posizioni soggettive in capo alla beneficiaria.

Gli AA. ritengono che, per quanto il riferimento letterale sia al patrimonio contabile della scissa, non pare corretto sul piano sistematico riferire il denominatore del rapporto a quest'ultima grandezza (cfr. primo alinea) preferendo la soluzione per cui il denominatore del rapporto è lo stesso patrimonio della *branch*. D'altra parte, le perdite e le altre posizioni soggettive scisse sarebbero solo quelle prodotte e riferibili alla SO italiana oggetto di scissione sicché non sembrerebbe logico consentirne il trasferimento in ragione di un rapporto che includa grandezze estranee rispetto a quelle relative al compendio scisso. Gli AA., inoltre, sostengono che ad una situazione simile si arrivi anche applicando l'articolo 181 del TUIR che opera per fusioni e scissioni transfrontaliere e che limita il riporto delle perdite realizzate in Italia solo quando al soggetto avente causa non sono attribuite tutte le attività e passività domestiche che facevano capo al soggetto incorporato e da cui erano originate le perdite, ad ulteriore dimostrazione che se il compendio domestico, che porta in dote le perdite fiscali, viene integralmente trasferito al soggetto avente causa il sistema dovrebbe ammettere il trasferimento integrale delle perdite e delle altre posizioni soggettive.

Dopo aver chiarito che le perdite fiscali e le altre posizioni soggettive della *branch* dovrebbero considerarsi integralmente trasferibili alla società beneficiaria della scissione viene precisato che in operazioni di questo tipo non opereranno, per espressa previsione normativa, gli ordinari limiti al riporto delle perdite (cfr. comma 15-ter dell'articolo 173 del TUIR).

A differenza di quanto avviene nella scissione "ordinaria", in cui la società beneficiaria è tenuta a ricostruire le riserve in sospensione d'imposta in misura proporzionale alla quota di patrimonio netto ricevuta in sede di scissione, nel caso della scissione con scorporo, al pari di ciò che accade nei conferimenti, la scissa conserva interamente la composizione fiscale del proprio patrimonio. Di conseguenza, le riserve in sospensione di imposta, incluse quelle per le quali il vincolo è connesso a specifici elementi patrimoniali trasferiti alla beneficiaria, rimangono in capo alla scissa e l'incremento del patrimonio netto sulla beneficiaria si qualifica come riserva di capitale. Gli AA. osservano che benché questa disposizione sembri pensata per disciplinare un'operazione tipica di scissione con scorporo (nella quale la scissa prosegue la propria attività detenendo la partecipazione nella beneficiaria) e non per l'incorporazione di una *branch*, il dato testuale non sembra consentire una diversa interpretazione nonostante la fisiologica estinzione della *branch* post scissione. Le eventuali riserve in sospensione d'imposta rimaste in capo alla SO saranno tendenzialmente assoggettate a tassazione in esito all'estinzione della stessa non diversamente da quanto accadrebbe in caso di conferimento della *branch*.

Viene poi analizzata la fattispecie pratica relativa alla scissione mediante scorporo della stabile organizzazione in presenza di un consolidato fiscale domestico, nel caso in cui la consolidante sia una società non residente operante in Italia tramite una *branch*. Una delle condizioni per il consolidamento fiscale è che la SO italiana consolidante eserciti un'attività d'impresa. Al riguardo è stato chiarito che la nozione di attività di impresa contenuta nell'articolo 55 del TUIR non può essere riferita a SO la cui attività consista nella mera detenzione di partecipazioni, con la conseguenza che tali *branch* operanti quali mere *holding* statiche non possono fungere da consolidanti nell'ambito del consolidato fiscale domestico. Detto questo, è evidente che in caso di una *branch holding* posta al vertice di un consolidato fiscale domestico andrebbero valutate con attenzione eventuali riorganizzazioni anche di gruppo che implicino una considerevole riduzione dell'attività operativa della stabile. Infatti, in caso di cessione o riallocazione dei suoi rami operativi presso altre società

del gruppo o presso terzi, vi sarebbe il rischio di vedere la *branch* qualificata alla stregua di mera *holding* statica non più esercente attività di impresa con conseguente interruzione del consolidato. In questi casi, gli AA. ritengono sia consigliabile “societarizzare” la *branch* tramite scissione con scorporo prima della dismissione dei rami operativi, evitando così il rischio che la stessa perda il requisito dell'attività di impresa e consentendo di mantenere in capo alla beneficiaria i presupposti per il consolidamento delle società italiane del gruppo.

Per tutti i motivi elencati gli AA. concludono che la scissione con scorporo potrebbe essere preferita al conferimento per trasformare in *subsidiaries* le SO italiane di società non residenti. Secondo gli AA. non sembra che la scelta di una modalità di societarizzazione (scissione) in luogo dell'altra (conferimento) possa di per sé essere validamente contestata in chiave antiabusiva, tenendo conto che resta nella libertà del contribuente scegliere, nell'ambito di operazioni tra loro linearmente alternative, quella che comporti un diverso carico fiscale. (WR)

IVA

Dottrina

“Le operazioni accessorie escluse dal *pro-rata* di detraibilità dell'IVA” di G. ESCALAR, in Corr. Trib. 1/2025, pag. 18

Una questione da sempre molto dibattuta è quella relativa all'individuazione delle operazioni attive non comportanti il diritto alla detrazione dell'imposta che devono essere escluse dal denominatore del *pro-rata* di detraibilità dell'IVA in quanto qualificabili come accessorie ad operazioni attive imponibili.

La giurisprudenza di legittimità, dapprima allineata nella sostanza con quello dell'Amministrazione finanziaria, - in quanto per l'individuazione delle operazioni attribuiva rilevanza decisiva ad un criterio qualitativo, e cioè al nesso funzionale intercorrente fra l'attività imponibile e quella accessoria – si è progressivamente disallineata dal predetto orientamento per attribuire rilevanza determinante ad un criterio quantitativo cioè quello della prevalenza del volume di affari delle attività imponibili rispetto a quello delle attività esenti, prescindendo dalla verifica della sussistenza tanto di un nesso funzionale fra tali attività, quanto di un impiego significativo di beni e servizi per i quali l'IVA è dovuta.

Di diverso avviso è invece la Corte di Giustizia UE per la quale le operazioni esenti sono qualificabili come accessorie ad operazioni imponibili qualora l'attività esente costituisca il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile dell'impresa ovvero, pur non costituendone il prolungamento, implichi un impiego significativo di beni e servizi per i quali l'IVA è dovuta.

L'Amministrazione finanziaria risulta allo stato orientata in senso conforme alla giurisprudenza unionale. (EM)

“Sempre soggetto a IVA il distacco di personale” di G. MARIANETTI e S. DI FLORIO, ne Il fisco 47-48/2024, pag. 4385

L'articolo focalizza l'attenzione sulle implicazioni IVA sottese al riaddebito del costo tra distaccante e distaccatario.

Sul tema è intervenuta una rilevante modifica normativa che, in linea con quanto affermato dalla giurisprudenza comunitaria, abroga a partire dal primo gennaio 2025, l'art. 8, comma 35, della Legge n. 67/1988, che esclude dall'IVA i distacchi di personale per i quali è previsto solo il rimborso del costo.

La modifica decreta la definitiva rilevanza ai fini IVA delle somme riconosciute a fronte del distacco del personale.

L'abrogazione di detta disposizione risponde all'esigenza di dare attuazione alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea dell'11 marzo 2020, causa C-94/19, relativa alla questione

pregiudiziale sollevata dalla Corte di Cassazione in merito alla compatibilità del citato articolo 8, comma 35, con le disposizioni della Direttiva IVA, necessaria al fine di evitare l'apertura di una procedura di infrazione per mancata esecuzione della sentenza.

Dall'abrogazione del comma 35 dell'art. 8 consegue dunque che il distacco o prestito del personale resta assoggettato ad IVA sulla base dei principi generali armonizzati che prevedono l'applicazione dell'imposta in presenza di una prestazione di servizi a titolo oneroso che, come affermato dalla Corte di Giustizia, è caratterizzata da un nesso di corrispettività tra il distacco di personale, da un lato, e il pagamento da parte del distaccatario di somme a titolo di corrispettivo del distacco, dall'altro. La norma prevede espressamente, come detto, che l'abrogazione abbia effetto con riferimento ai distacchi e prestiti del personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025.

La modifica prevede l'introduzione di una clausola di salvaguardia che fa salvi i comportamenti pregressi adottati dai contribuenti, anteriormente a tale data, sia nel caso in cui abbiano applicato l'IVA in conformità della citata sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sia nel caso in cui non l'abbiano applicata in base alla normativa interna vigente al tempo.

Gli AA. evidenziano i potenziali riflessi pratici della modifica legislativa nel caso di distacchi tra soggetti appartenenti al medesimo gruppo societario.

Più nel dettaglio l'assoggettamento ad IVA determina un'IVA a debito in capo al distaccante ed un'IVA a credito in capo al distaccatario.

Nel caso di distacchi tra soggetti appartenenti al medesimo gruppo societario, all'IVA versata dal primo soggetto corrisponderebbe una detrazione IVA dello stesso importo da parte del secondo soggetto, con effetti sostanzialmente neutrali se valutati a livello di gruppo.

Tuttavia, tale sistema trova una eccezione nel caso in cui il distaccatario del personale, che versa somme a titolo di corrispettivo del distacco, fosse un soggetto con limitato o nullo diritto alla detrazione IVA.

E' il caso di soggetti che svolgono attività in esenzione IVA, quali gruppi bancari, assicurativi, etc.- . In tal caso gli AA. fanno notare che il distaccante verserebbe l'IVA a debito, a fronte della quale non vi sarebbe la detrazione IVA in tutto o in parte, con l'effetto che il gruppo resterebbe inciso di un costo pari all'importo dell'IVA indetraibile. (EM)

Prassi Amministrativa

IVA – Rimborsi IVA – Garanzia – Capogruppo controllante extra UE – Divieto di assunzione diretta dell'obbligazione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 16 dicembre 2024, n. 257/2024, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate ha confermato che la possibilità di assunzione diretta della garanzia ai fini del rimborso IVA, da parte della capogruppo di gruppi societari, non è ammessa nel caso di gruppi il cui patrimonio netto non risulti da un bilancio consolidato redatto ai sensi del D.Lgs. 127/91.

Dottrina

CHIRICHIGNO S., "Il consolidato fiscale e l'accertamento" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	"11
DAMIANI M., "Errori contabili, ora le correzioni hanno anche valenza fiscale" (REDDITI DI IMPRESA)	"17
DI VITTORIO D., ZAIMAJ A., "La qualificazione fiscale degli strumenti finanziari partecipativi in ambito convenzionale" (ACCORDI INTERNAZIONALI (In genere))	"12
ESCALAR G., "Le operazioni accessorie escluse dal <i>pro rata</i> di detraibilità dell'IVA" (IVA)	"27
FORTE N., "Allargato l'obbligo di tracciabilità delle spese di trasferta e di rappresentanza" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI)	"14
LO PORTO C., DONATI D.A., "Applicazione anticipata dell'imposta di bollo sui contratti di assicurazioni: possibili rischi" (BOLLO (Imposta di))	"21
MARIANETTI G., DI FLORIO S., "Sempre soggetto a IVA il distacco di personale" (IVA)	"27
MARIANETTI G., MASNATA M., "Produttività e <i>welfare</i> aziendale: ancora misure non strutturali" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	"18
MARIOTTI F., TRETTEL S., "Nuovo regime di deduzione dei costi da <i>stock option</i> " (REDDITI DI IMPRESA)	"17
PIAZZA M., "Scissione per scorporo, come cambia il regime fiscale" (OPERAZIONI STRAORDINARIE)	"22
STANCATI G., "Nuova attività interpretativa del Fisco per deflazionare il ricorso all'interpello: limiti e possibili rischi discriminatori" (STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)	"10
VITALI A., PACCAGNELLA F., "La scissione con scorporo della <i>branch</i> : questioni aperte e vantaggi operativi" (OPERAZIONI STRAORDINARIE)	"24

Prassi Amministrativa

Circ. Agenzia delle entrate 4 novembre 2024, n. 20E (IRES)	"15
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 6 novembre 2024, n. 218 (IRPEF)	"15
Circ. Agenzia delle entrate 7 novembre 2024, n. 21/E (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	"12
Principio di diritto 15 novembre 2024, n. 4/2024 (IRES)	"16

Prov. Agenzia delle entrate 17 dicembre 2024, n. 450193 (ADEMPIMENTO COLLABORATIVO)	Pag. 11
Circ. Agenzia delle entrate 19 novembre 2024, n. 22/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“19
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 25 novembre 2024, n. 227 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“19
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 dicembre 2024, n. 249 (REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE)	“20
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 16 dicembre 2024, n. 257 (IVA)	“28

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Cass., sez. trib. 14 novembre 2024, n. 29442 (IRES)	“16
Cass., sez. trib. 2 dicembre 2024, n. 30800 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“20
Cass., sez. trib. 10 gennaio 2025, n. 696 (REDDITI DIVERSI)	“20

Corti di Giustizia Tributaria

Corte di Giust. Trib. II Lombardia, 10 settembre 2024, n. 2343/8/24 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“14
---	------------