



**Osservatorio Tributario n. 4/2024
Luglio – Agosto 2024**

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

<i>In evidenza</i>	
	<p>“Disposizioni integrative e correttive in materia di regime di adempimento collaborativo, razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari e concordato preventivo biennale”</p> <p>Decreto Legislativo 5 agosto 2024, n. 108</p>
	<p>“Regolamento recante la disciplina della procedura del ravvedimento guidato nell’ambito dell’adempimento collaborativo”</p> <p>Decreto dell’Economia e delle Finanze 31 luglio 2024, n. 126</p>
AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI	<p>“La difesa dei cessionari di <i>bonus</i> fiscali edilizi da azioni di recupero e sequestro”</p> <p>G. ESCALAR, in Corr. Trib. 7/2024</p>
IRES	<p>IRES – Interessi passivi versati sulla base di atti di conciliazione e di accertamento con adesione – Deducibilità</p> <p>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 agosto 2024, n. 172</p>
REDDITI DI IMPRESA	<p>“Scambi di partecipazione ed attuazione della delega fiscale”</p> <p>G. ALBANO, La Gest. Straord. Impr. 3/2024</p>
REDDITI DI IMPRESA	<p>“Riporto delle perdite e trasferimento di partecipazioni all’interno del gruppo”</p> <p>G. BECCARI, L. MIELE, La Gest. Straord. Impr. 3/2024</p>
REDDITI DIVERSI	<p>Redditi diversi – Regime fiscale delle plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate realizzate da società ed enti non residenti</p> <p>Circ. Agenzia delle entrate 29 luglio 2024, n. 17/E</p>
OPERAZIONI STRAORDINARIE	<p>“Restyling del regime di riallineamento”</p> <p>V. RUSSO, La Gest. Straord. Impr. 2/2024</p>

PROVVEDIMENTI EMANATI E PUBBLICATI IN G.U. DAL 1° LUGLIO AL 31 AGOSTO 2024

Decreto Ministeriale 1° luglio 2024	Pag. 1
Legge 4 luglio 2024, n. 104	“1
Legge 24 luglio 2024, n. 105	“1
Decreto legislativo 29 luglio 2024, n. 110	“1
Decreto legislativo 5 agosto 2024, n. 108	“2
Legge 8 agosto 2024, n. 122	“3
Decreto legge 9 agosto 2024, n. 113	“3
Decreto dell’Economia e delle Finanze 31 luglio 2024, n. 126	“3

ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

“Adempimento collaborativo: codice di condotta, gestione del rischio e obblighi di trasparenza” di D. LIBURDI e M. SIRONI	“5
---	----

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

“Poteri di accertamento nella <i>global minimum tax</i> tra buon andamento e proporzionalità” di G. MARINO	“6
---	----

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

“La difesa dei cessionari di <i>bonus</i> fiscali edilizi da azioni di recupero e sequestro” di G. ESCALAR	“7
“La proroga del regime degli impatriati per i contribuenti non iscritti all’AIRE”, di V. TAMBURRO	“8
Agevolazioni – Regime speciale per lavoratori impatriati – Rientro in Italia svolgendo un tirocinio per il quale è riconosciuta un’indennità di partecipazione - Esclusione Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 luglio 2024, n. 153	“8
Agevolazioni - Regime dei neo domiciliati – Revoca e passaggio a regime dei cd. vecchi impatriati – Prolungamento del regime per un ulteriore quinquennio Risp. Interpello Agenzia delle entrate 22 luglio 2024, n. 159	“8
Agevolazioni – Indennità corrisposte a titolo di incentivo all’esodo e a titolo di importo transattivo – Applicabilità del “regime speciale per lavoratori impatriati” Ris. Agenzia delle entrate 23 luglio 2024, n. 40	“8

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

“Finanziamenti infruttiferi, <i>transfer pricing</i> e principi comunitari alla prova della Corte di Cassazione” di R. MICHELUTTI , G. FICAI e F. POLLI	“9
--	----

IRES

IRES – Interessi passivi versati sulla base di atti di conciliazione e di accertamento con adesione - Deducibilità Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 agosto 2024, n. 172	Pag. 10
IRES – Deducibilità interessi passivi – Interessi di mora – Calcolo del ROL contabile - Irrilevanza Cass., sez. trib. 8 luglio 2024, n. 18498	“11
IRES -Residenza delle persone giuridiche – Sede di direzione effettiva Cass., sez. trib. 19 luglio 2024, n. 20002	“11

REDDITI DI IMPRESA

“Scambi di partecipazione ed attuazione della delega fiscale” di G. ALBANO	“11
“Riporto delle perdite e trasferimento di partecipazioni all’interno del gruppo” di G. BECCARI, L. MIELE e A. PICA	“12
Riorganizzazione mediante operazioni di conferimento in regime di realizzo controllato – Doppio conferimento di partecipazioni a realizzo controllato – Abuso del diritto Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 luglio 2024, n. 160	“16
ACE – Rinuncia dei soci ai crediti di natura non finanziaria - Rilevano Corte di Giust. Trib. I Venezia, 13 giugno 2024, n. 428/2/24	“16

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Ricaduta sulle retribuzioni convenzionali del nuovo concetto di residenza fiscale” di R. BELOTTI	“16
“Circolare n. 25/E/2023: rapporti tra Italia e Svizzera in tema di frontalierato e telelavoro” di G. TURRI	“17
Redditi di lavoro dipendente – Regime di <i>carried interest</i> – Qualificazione come redditi di natura finanziaria Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 luglio 2024, n. 143	“18
Redditi di lavoro dipendente – <i>Welfare</i> aziendale – Rimborso delle spese sostenute dai dipendenti per l’attività sportiva praticata dai figli Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 luglio 2024, n. 144	“18
Redditi di lavoro dipendente – Conversione del premio di risultato in contributi alle forme pensionistiche complementari – Comunicazione alla forma di previdenza complementare dell’importo – Nessun obbligo” Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 luglio 2024, n. 154	“19
Redditi di lavoro dipendente – TFR erogato da ente estero a soggetto ivi residente per attività lavorativa prestata in Italia Risp. Interpello Agenzia delle entrate 1° agosto 2024, n. 167	“19

REDDITI DIVERSI

Redditi diversi – Regime fiscale delle plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate realizzate da società ed enti non residenti Circ. Agenzia delle entrate 29 luglio 2024, n. 17/E	“20
---	-----

OPERAZIONI STRAORDINARIE

“Restyling del regime di riallineamento” di **V. RUSSO** **Pag. 20**

“Insufficienti le modifiche per scissioni con scorporo e conferimenti seguiti da cessione di partecipazione” di **L. SORGATO** **“22**

IVA

“Stabile organizzazione: abbiamo (forse) messo la parola “fine” alle contestazioni IVA nei gruppi?” di **D. AVOLIO** e **R. CORSO** **“23**

IVA – Operazioni infragruppo - Irrilevanza
Corte di Giust. 11 luglio 2024, causa n. C-184/23 **“24**

SUCCESSIONI E DONAZIONI

“Ampliato l’ambito applicativo dell’imposta sui trasferimenti di ricchezza derivanti da *trust*” di **E. MARVULLI** **“24**

Decreto Ministeriale 1° luglio 2024: “Disposizioni attuative relative all'imposta minima nazionale”
(in G.U. 9 luglio 2024, n. 159)

Viene data attuazione all'imposta minima nazionale o *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* (QDMTT) prevista dall'art. 18, D.Lgs. 209/2023 che colpisce le imprese italiane appartenenti a grandi gruppi (multinazionali e nazionali), aventi ricavi consolidati annui di almeno 750 milioni di euro, che scontano in Italia un'imposizione sui redditi effettiva (ETR) inferiore al 15%. Ai fini del calcolo dell'aliquota d'imposizione effettiva di imprese ed entità a controllo congiunto localizzate in Italia, non si tiene conto delle imposte rilevanti dovute da un'impresa proprietaria localizzata all'estero, in applicazione di un regime sulle società controllate estere (CFC), delle imposte rilevanti dovute dalla casa madre estera in relazione alle stabili organizzazioni italiane e delle imposte pagate dalle imprese proprietarie estere sugli utili distribuiti da società italiane. Per contro, non si considerano tra le imposte rilevanti quelle dovute nelle situazioni speculari (es. imposte rilevanti dovute da imprese proprietarie italiane in applicazione del regime CFC di cui all'art. 167 del TUIR, ritenute subite dalle stesse imprese sugli utili distribuiti da partecipate estere, ecc.). Detti soggetti dovranno applicare un'aliquota minima del 15%, indipendentemente dalla quota di partecipazione detenuta nei soggetti passivi da parte di qualsiasi controllante. Il Decreto precisa che, in linea generale, la QDMTT dovrebbe essere calcolata sulla base dei bilanci individuali ma che, in presenza di entità appartenenti al gruppo che non adottano il medesimo set di principi contabili locali è calcolata sulla base dei principi contabili del bilancio consolidato. Ciò consente di poter utilizzare i medesimi sistemi già predisposti per il calcolo dei *Temporary Safe Harbours* (TSH). La nuova imposta si applica dagli esercizi che decorrono a partire dal 31 dicembre 2023.

Legge 4 luglio 2024, n. 104: “Disposizioni in materia di politiche sociali e di enti del Terzo settore”
(in G.U. 19 luglio 2024, n. 168)

La Legge contiene disposizioni che modificano ed integrano il Codice del Terzo Settore.

Tra le novità si segnalano:

- l'innalzamento del limite per la predisposizione del rendiconto per cassa;
- i termini per la presentazione dei rendiconti/bilanci presso il RUNTS, che deve avvenire entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio. Qualora l'ente eserciti la propria attività (esclusivamente o prevalentemente) in forma di impresa commerciale, il deposito deve avvenire presso il Registro delle Imprese entro il termine di 60 giorni dalla loro approvazione.

Legge 24 luglio 2024, n. 105: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 29 maggio 2024, n. 69, recante disposizioni urgenti in materia di semplificazione edilizia e urbanistica”
(in G.U. 27 luglio 2024, n. 175)

Il DL 29 maggio 2024, n. 69 (cd. Decreto Salva Casa) è stato convertito in legge. Esso detta nuove regole unificate per il cambio d'uso degli immobili, riferite sia a quello con opere sia a quello senza opere.

Le Regioni devono adeguare la propria legislazione alle nuove regole.

Decreto legislativo 29 luglio 2024, n. 110: “Disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione” in (G.U. 7 agosto 2024, n. 184)

Il decreto, in vigore dall'8 agosto 2024, emanato in attuazione dell'art. 18, della legge 111/2023 contenente la delega per la Riforma fiscale, si prefigge di revisionare il sistema nazionale della riscossione.

Le nuove misure introdotte riguardano:

- gli obblighi posti in capo all'agente della Riscossione;
- il discarico automatico o anticipato delle somme da incassare;
- l'ampliamento delle casistiche in cui è ammessa l'impugnazione diretta del ruolo e/o della cartella che si assume invalidamente notificata e di cui si abbia notizia per il tramite del cd. estratto di ruolo. Tale possibilità viene ora estesa anche alle situazioni di pregiudizio che possono verificarsi (i) nell'ambito

delle procedure previste dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, (ii) in relazione ad operazioni di finanziamento da parte di soggetti autorizzati e (iii) nell'ambito della cessione dell'azienda, tenuto conto della responsabilità solidale del cessionario per i debiti tributari pregressi dell'azienda ceduta¹.

- ;
- le dilazioni di pagamento;
- l'estensione dello strumento del cd. "accertamento esecutivo" (in precedenza adottato per imposte dirette, IVA e IRAP) ad una più ampia casistica di ambiti, con il superamento dell'esazione mediante lo strumento del ruolo;
- la compensazione tra rimborsi e importi iscritti a ruolo.

Decreto legislativo 5 agosto 2024, n. 108: "Disposizioni integrative e correttive in materia di regime di adempimento collaborativo, razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari e concordato preventivo biennale" (in G.U. 5 agosto 2024, n. 182)

Il decreto, in vigore dal 6 agosto 2024, apporta modifiche alla disciplina dell'adempimento collaborativo e agli adempimenti tributari, con particolare riguardo: alla trasmissione delle Certificazioni uniche relative ai compensi di lavoro autonomo; al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'IRAP, fissato per i soggetti "solari" al 31 ottobre già a partire dal 2024 per le dichiarazioni relative al 2023; al termine di versamento delle somme richieste a seguito dell'attività di liquidazione e controllo (sia automatico e formale) delle dichiarazioni; alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche; al termine di versamento della quinta rata della rottamazione-*quater*; alla disciplina del concordato preventivo biennale, con particolare riguardo al termine per l'accettazione della proposta; alle nuove cause di esclusione per l'accesso all'accordo; alla possibilità di riporto delle perdite fiscali conseguite nei periodi oggetto di concordato; all'introduzione di altre due ipotesi di fuoriuscita dal regime di concordato; alle regole per la determinazione degli acconti 2024 per coloro che aderiscono alla proposta del Fisco; all'introduzione della *flat tax* incrementale da applicare sull'eccedenza di reddito che deriva dalla proposta di concordato rispetto a quello dichiarato nel periodo di imposta precedente; alla messa a disposizione entro il 15 aprile di ogni anno dei programmi informatici relativi agli ISA, sui quali si basa la proposta di concordato.

Con riguardo al regime dell'adempimento collaborativo appaiono di particolare rilevanza le seguenti novità:

- l'estensione del trattamento premiale previsto per le comunicazioni preventive anche alle comunicazioni spontanee di fattispecie precedenti all'ingresso al regime. In sostanza, si esclude l'applicazione delle sanzioni amministrative anche per le violazioni che dipendono da rischi fiscali di periodi antecedenti l'ammissione al regime, a condizione che questi vengano comunicati entro 120 giorni dalla notifica di ammissione, con esposizione chiara ed univoca anche del comportamento seguito dal contribuente. Per i soggetti già ammessi al regime di adempimento collaborativo alla data del 18 gennaio 2024, la comunicazione deve avvenire entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto correttivo;
- il potenziamento degli aspetti premiali anche in ambito penale, laddove si prevede che non vengano applicate le disposizioni relative al reato di dichiarazione infedele (art. 4 D.Lgs. n. 74/2000) alle situazioni in cui, al di fuori di condotte simulatorie o fraudolente o di indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti, i rischi fiscali sono stati comunicati in modo tempestivo ed esauriente mediante interpello o comunicazione di rischio, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali, ed a condizione che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'interpello o della comunicazione di rischio. In tali circostanze, le comunicazioni all'Amministrazione finanziaria non costituiscono neppure notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale. Tali disposizioni si applicano anche alle comunicazioni dei rischi fiscali di periodi precedenti l'ingresso al regime cui già sopra si è fatto cenno con riguardo alle sanzioni amministrative;
- l'introduzione di un obbligo, per i soggetti già ammessi al regime di adempimento collaborativo, di attestare l'efficacia operativa del sistema di controllo del rischio fiscale adottato, secondo modalità che saranno stabilite da un decreto ministeriale di futura emanazione;
- la possibilità di accedere al regime per i soggetti che appartengono a un medesimo gruppo di imprese inteso in senso civilistico (anziché a un medesimo consolidato fiscale, come previsto dalla norma

¹ Prima della modifica in commento, l'articolo 12, comma 4-bis, del D.P.R. n. 602/1973 consentiva l'impugnazione nei soli casi di pregiudizi: a) derivanti da quanto previsto dal codice dei contratti pubblici di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36; b) relativi alla riscossione di somme dovute dai soggetti pubblici; c) per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.

previgente), a condizione che almeno un soggetto del gruppo possieda i requisiti dimensionali richiesti e che il gruppo adotti un sistema integrato di controllo del rischio fiscale certificato.

Legge 8 agosto 2024, n. 122: Proroga del termine per il riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario mediante adozione di testi unici” (in G.U. 23 agosto 2024, n. 197)

Con questa legge, in vigore dal 24 agosto 2024, viene prorogato il termine per il riordino delle disposizioni che regolano il sistema tributario mediante adozione di Testi Unici. Originariamente la legge delega per la riforma fiscale aveva fissato il termine entro il 29 agosto 2024, mentre la legge in esame lo differisce al 31 dicembre 2025.

Decreto legge 9 agosto 2024, n. 113: “Misure urgenti di carattere fiscale, proroghe di termini normativi ed interventi di carattere economico” (in G.U. 9 agosto 2024, n. 186)

Il decreto, in vigore dal 10 agosto 2024, reca disposizioni urgenti di carattere fiscale e la proroga di termini normativi.

In particolare:

- quanto al regime opzionale per i neo-residenti, viene innalzata da 100mila a 200mila euro la soglia della *flat tax* di cui l'art. 24-*bis*, comma 2, del TUIR dovuta sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia. Il raddoppio dell'imposta si applica a coloro che trasferiscono la residenza a partire dal 10 agosto 2024. L'adesione al regime deve avvenire con la dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui è stata trasferita la residenza fiscale in Italia o in quella immediatamente successiva;
- vengono prorogati alcuni termini in materia fiscale, tra i quali si segnala il differimento al 30 novembre 2024 (in luogo del 30 giugno dello stesso anno) del termine per la rideterminazione del valore di acquisto di terreni e di partecipazioni posseduti – da persone fisiche, società semplici e soggetti equiparati, inclusi soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia – al di fuori dell'esercizio di imprese alla data del 1° gennaio 2024;
- è istituita un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali per i redditi di lavoro dipendente percepiti da alcune categorie di lavoratori frontalieri. Il regime (opzionale) prevede il pagamento di un importo pari al 25% delle imposte applicate in Svizzera (secondo i criteri di cui all'art. 2 del citato accordo Italia-Svizzera) sullo stesso reddito. L'opzione per la neo-istituita imposta va effettuata con la dichiarazione dei redditi e la scadenza del versamento segue quella del saldo delle imposte pagate in Svizzera sui medesimi redditi.

Decreto dell'Economia e delle Finanze 31 luglio 2024 n. 126: “Regolamento recante la disciplina della procedura del ravvedimento guidato nell'ambito dell'adempimento collaborativo” (in G.U. 10 settembre 2024, n. 212)

Il Decreto - in attuazione delle disposizioni del D.Lgs. n. 221/2023, attuativo della delega fiscale in materia di adempimento collaborativo - introduce una specifica procedura di ravvedimento operoso per i soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo.

Tale procedura (c.d. “ravvedimento guidato”) consiste in una formale interlocuzione tra contribuente e Amministrazione finanziaria che, secondo modalità e termini stabiliti, porta ad instaurare un confronto preventivo sulle situazioni di irregolarità al fine di stabilire in contraddittorio la determinazione degli importi dovuti per la regolarizzazione, anche con riguardo alle sanzioni applicabili, alle relative riduzioni ovvero disapplicazioni nei casi previsti.

Nel dettaglio, il ravvedimento guidato è previsto, per i periodi di adesione al regime di adempimento collaborativo, al fine di regolarizzare:

- omissioni o irregolarità commesse nell'applicazione delle disposizioni tributarie che abbiano inciso sulla determinazione e pagamento dei tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate (c.d. “ravvedimento spontaneo”);
- la propria posizione aderendo alle indicazioni dell'Agenzia delle Entrate (c.d. “ravvedimento adesivo”).

La procedura si struttura in varie fasi:

- (i) la “comunicazione qualificata” che incardina la procedura su iniziativa del contribuente. Essa deve essere presentata entro il termine di nove mesi antecedenti la decadenza dei termini di accertamento² e deve

² Si tratta naturalmente dei termini di accertamento ridotti, applicabili in regime di adempimento collaborativo.

contenere tutti gli elementi informativi idonei a consentire la disamina della fattispecie nonché le imposte, le sanzioni e gli interessi correlate alla violazione da regolarizzare. La data di presentazione della comunicazione in parola cristallizza le riduzioni delle sanzioni previste dalle norme sul ravvedimento;

- (ii) lo "schema di ricalcolo" che, entro i successivi 90 giorni, l'Agenzia delle Entrate notifica al contribuente e che contiene l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi dovute sulla base della comunicazione qualificata. Con la trasmissione dello schema di ricalcolo, l'Agenzia assegna un termine non inferiore a 60 giorni entro cui il contribuente può presentare eventuali osservazioni. Il contribuente può decidere di pagare le somme indicate nello "schema di ricalcolo", con ciò portando la procedura direttamente alla fase di chiusura (successivo punto (iv));
- (iii) l'"atto di ricalcolo" che l'Agenzia delle Entrate, valutate eventuali osservazioni presentate, notifica al contribuente entro i 60 giorni successivi alla scadenza del termine assegnato per le stesse. L'atto espone l'ammontare di imposte, sanzioni ed interessi dovute per la regolarizzazione e indica la data, non inferiore a 15 giorni, entro cui effettuare il pagamento;
- (iv) la "chiusura della procedura" mediante versamento delle somme indicate nello "schema di ricalcolo" (fase (ii)) o nell'"atto di ricalcolo" (fase iii) e la presentazione della dichiarazione integrativa, se ne ricorrono i presupposti.

Le disposizioni finali del Decreto stabiliscono che resta impregiudicata l'attività di controllo e accertamento sui periodi di imposta oggetto di regolarizzazione ancorché l'Agenzia delle Entrate non possa reiterare i controlli già effettuati nell'ambito della procedura di ravvedimento guidato, a eccezione dei casi in cui emergano nuove circostanze di fatto e di diritto rilevanti ai fini della valutazione effettuata ovvero si ravvisi che le circostanze rappresentate dal contribuente sono incomplete o non veritiere.

Le disposizioni del Decreto sono applicabili alle società del Gruppo aderenti al regime di adempimento collaborativo che possono avvalersene a partire dalla sua entrata in vigore (25 settembre 2024, secondo l'ordinario principio di *vacatio legis* - 15 giorni dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale - non essendo prevista una norma di decorrenza specifica).

ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

Dottrina

“Adempimento collaborativo: codice di condotta, gestione del rischio e obblighi di trasparenza” di D. LIBURDI e M. SIRONI, ne Il fisco 27/2024, pag. 2532

L'articolo analizza il contenuto del Codice di condotta approvato con D.M.29 aprile 2024 che esplicita in maniera puntuale i doveri che l'Agenzia delle entrate e i contribuenti devono tenere nell'ambito dell'adempimento collaborativo, e con maggiore dettaglio rispetto a quanto già previsto dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 101573 del 26 maggio 2017.

A tal riguardo nel Codice di condotta viene evidenziato che i contenuti del sopracitato provvedimento devono assumersi come integralmente richiamati.

Dopo aver esaminato taluni aspetti procedurali e individuati i due parametri generali di “rischio fiscale” e di “trasparenza”, che sono i caratteri principali del Codice, gli AA. procedono ad esaminare più in dettaglio i doveri delle parti coinvolte nell'adempimento collaborativo, iniziando dall'Agenzia delle entrate.

Oltre al dovere di collaborazione, correttezza e trasparenza cui gli Uffici si devono attenere nei rapporti con i contribuenti in regime di TCF, vi sono ulteriori prescrizioni.

La prima è indubbiamente rappresentata da una limitazione all'uso delle informazioni inerenti ai rischi fiscali comunicati dal contribuente in adempimento collaborativo: viene infatti previsto che l'Amministrazione finanziaria può utilizzare tali informazioni solo per l'istruttoria circa i requisiti di ammissibilità al regime di adempimento e limitatamente ai periodi di imposta per i quali lo stesso trova applicazione.

In aggiunta a ciò vi è poi una ulteriore garanzia rappresentata dal fatto che tutti gli elementi informativi raccolti nel contesto dell'istruttoria per l'adesione al TCF non possono costituire fonti per l'attività di controllo relativamente a esercizi precedenti rispetto a quello di ingresso nel regime e tale garanzia trova un'estensione di carattere soggettivo precludendo l'utilizzo di queste informazioni anche nei confronti di altri soggetti facenti parte del medesimo gruppo di coloro che hanno richiesto di poter aderire al regime di adempimento collaborativo.

Pertanto, questa declinazione del dovere di correttezza e trasparenza permane anche qualora, in esito ad istruttoria negativa per l'ammissione al regime TCF, il contribuente riceva risposta negativa. Una seconda declinazione del dovere di correttezza e trasparenza attiene alla previsione secondo cui l'Agenzia è tenuta a pianificare i controlli dei soggetti in adempimento con criteri di proporzionalità tenendo conto che frequenza e intensità di queste attività devono essere determinate in ragione del rischio fiscale inerente specifico di ogni soggetto.

Un altro dovere degli Uffici attiene alla cd. “certezza preventiva”: l'Agenzia deve, cioè, non solo fornire al contribuente le risposte nel più breve tempo possibile, ma anche effettuare valutazioni secondo principi di oggettività, ragionevolezza e proporzionalità attraverso la costante collaborazione con lo stesso.

Tra i doveri dell'Agenzia vi è anche la valutazione del sistema di controllo nel senso che l'Agenzia si impegna a comunicare periodicamente i risultati dell'attività di riscontro sul sistema di controllo medesimo e sulla sua efficacia.

Con riferimento al contribuente, il primo dei doveri posti a suo carico è rappresentato dalla trasparenza fiscale e dal comportamento etico.

Gli AA. sottolineano come il legislatore abbia inteso questo dovere di trasparenza come continuo oggetto di monitoraggio in tutta la struttura organizzativa di cui si dota il contribuente nello svolgimento della propria attività.

Deve essere chiaramente individuata la strategia fiscale che consenta di assicurare una mappatura dei rischi finanziari e legali legati alla fiscalità che deve essere comunicata a tutta l'organizzazione.

Il secondo dovere è quello della bassa propensione al rischio fiscale per cui il contribuente si impegna ad applicare la normativa fiscale rispettando la lettera, lo spirito e lo scopo delle disposizioni normative.

Laddove poi vi siano incertezze interpretative, il contribuente è tenuto ad interpretazioni di carattere ragionevole: cioè non deve mettere in atto comportamenti ed operazioni per i quali egli sia in grado di comprendere che gli stessi hanno effetto di produrre conseguenze fiscali quali asimmetrie tra i sistemi fiscali o comunque realizzino costruzioni di puro artificio.

In merito al dovere di efficace gestione del rischio fiscale e della *tax compliance*, vi è un generale impegno del contribuente ad assicurare sia l'integrità degli adempimenti fiscali che la corretta determinazione delle imposte, ma di maggiore significatività è il dovere di mantenere "un'efficace sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali".

Viene inoltre individuato un impegno specifico per il contribuente che deve istituire un sistema di controllo sull'informativa contabile e finanziaria.

L'ultimo dovere del contribuente è quello relativo alla relazione trasparente con le autorità fiscali, che si sostanzia nelle diverse fasi e momenti in cui si svolgono le interlocuzioni con le Autorità fiscali, in una preventiva e continua comunicazione dei rischi fiscali significativi, accompagnata da un obbligo di comunicazione tempestiva in caso di non adeguamento alle indicazioni dettate dall'Agenzia. (EM)

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

Dottrina

"Poteri di accertamento nella *global minimum tax* tra buon andamento e proporzionalità" di G. MARINO, ne Il fisco 31/2024, pag. 2959

L'A. esamina la disciplina sull'imposizione minima globale dei gruppi multinazionali e nazionali di imprese (cd. *Global minimum tax*), che il D.Lgs. n. 209/2023, in attuazione della legge delega per la riforma fiscale (L. n. 111/2023), ha introdotto nel nostro ordinamento al fine di ottemperare agli obblighi unionali (Direttiva UE 2022/2523). Tale normativa prevede, in merito agli aspetti procedurali, che ogni impresa localizzata nel territorio dello Stato italiano o che è entità trasparente costituita secondo le leggi dello Stato, provveda a presentare una comunicazione rilevante, tranne nei casi in cui tale adempimento sia effettuato: (i) dalla controllante capogruppo localizzata in un Paese che, con riferimento all'esercizio oggetto della comunicazione, ha in essere un accordo qualificato tra autorità competenti con lo Stato italiano; (ii) dall'impresa designata localizzata in un Paese che, con riferimento all'esercizio oggetto di comunicazione, ha in essere un accordo qualificato tra autorità competenti con lo Stato italiano.

Non è prevista, però, alcuna disposizione che consenta al contribuente di visionare le informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria e che, in presenza di una conferma di validità delle stesse, lo esoneri dagli obblighi di comunicazione. È, invece, prevista la possibilità, con una disposizione che sembra rappresentare un *unicum* nel panorama unionale (art. 59, rubricato "Prevenzione delle controversie"), di avviare procedure amichevoli in contraddittorio tra le pubbliche amministrazioni finanziarie per prevenire le controversie sulle doppie imposizioni che potrebbero insorgere con l'applicazione della *global minimum tax*. Peraltro, secondo l'A., manca una forma di raccordo tra queste ultime e il regime di adempimento collaborativo, così come manca un coordinamento tra la *global minimum tax* e la disciplina CFC, contenuta nell'art. 167 del TUIR, che potrebbe essere causa di doppia imposizione in ragione di eventuali conflitti di qualificazione e interpretazione delle varie operazioni. (SG)

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Dottrina

“La difesa dei cessionari di *bonus* fiscali edilizi da azioni di recupero e sequestro” di G. ESCALAR, in Corr. Trib. 7/2024, pag. 645

L’Agenzia delle entrate ha dapprima sancito il principio secondo cui non può essere contestato l’utilizzo in compensazione da parte dei cessionari di buona fede di crediti di imposta derivanti da detrazioni di imposta non spettanti e poi successivamente ha posto in discussione tale principio, ipotizzando che tale utilizzo potrebbe invece essere precluso.

Nell’articolo l’A. individua quali ragioni possano addurre i cessionari di buona fede di crediti d’imposta relativi a *bonus* edilizi, per difendersi da eventuali provvedimenti di recupero davanti ai competenti organi giurisdizionali.

Innanzitutto, il recupero a carico dei cessionari di buona fede dei crediti di imposta utilizzati in compensazione, come pure il loro sequestro penale, non può ritenersi legittimo, anche se tali crediti derivino dall’utilizzo di detrazioni non spettanti, in quanto l’art. 121 del D.L. 19 maggio 2020 n. 34 non configura l’attribuzione di tali crediti come una vicenda traslativa, bensì estintivo-costitutiva, escludendo con ciò un loro subentro nella posizione dei cedenti.

Il credito d’imposta attribuito *ex lege* al cessionario è un diritto nuovo e diverso rispetto alla detrazione d’imposta attribuita al beneficiario.

Ed infatti le detrazioni di imposta sono utilizzabili in compensazione esclusivamente dell’IRES o dell’IRPEF dovute fino a concorrenza del relativo importo e, quindi, costituendo solamente un elemento di determinazione di tali imposte non sono assolutamente cedibili a terzi. Pertanto, il beneficiario, essendo titolare di una mera detrazione di imposta non può trasferire al cessionario un credito di imposta.

Per contro, i crediti di imposta, oltre ad essere cedibili, sono utilizzabili in compensazione non solo dell’IRPEF o dell’IRES, ma anche di ogni altro tributo.

Ma vie di più, la legge, non solo ha reso indipendente la spettanza dei crediti di imposta dalla spettanza delle detrazioni di imposta, ma ha anche stabilito che possano essere recuperate a carico dei cessionari soltanto le predette detrazioni d’imposta a titolo di concorso ed in via solidale con il beneficiario.

Il comma 6 dell’art. 121 del D.L. n. 34/2020 considera il concorso del cessionario dei *bonus* edilizi nella violazione tributaria di utilizzo della detrazione non spettante commessa dal beneficiario come presupposto, non per il recupero dei crediti d’imposta utilizzati in compensazione, bensì soltanto per la responsabilità solidale dei cessionari per la predetta violazione.

Pertanto, l’Agenzia delle entrate, quand’anche i cessionari o fornitori abbiano concorso nella violazione tributaria, avendo fornito un contributo causale alla sua commissione con colpa grave o dolo, è legittimata a recuperare a loro carico il controvalore della detrazione di imposta e non dei crediti d’imposta utilizzati in compensazione.

L’Agenzia delle entrate ha inoltre sostenuto che, ove l’utilizzo della detrazione avvenga mediante esercizio dell’opzione di cessione a terzi del corrispondente credito, la violazione si configura solo nel momento in cui il credito ceduto è indebitamente utilizzato in compensazione da parte del cessionario, e cioè quando si concretizza il danno erariale.

L’A ritiene che la predetta interpretazione, al presumibile fine di rendere configurabile il concorso dei successivi cessionari imputabili per colpa, sia infondata, non trovando alcun fondamento nel dettato normativo.

Ed infatti, il comma 5 del citato articolo 121, non solo non fa alcuna menzione del predetto utilizzo in compensazione, ma legittima espressamente l’Agenzia a procedere al recupero per il semplice fatto che sia esercitata l’opzione per l’utilizzo di una detrazione non spettante. (EM)

“La proroga del regime degli impatriati per i contribuenti non iscritti all’AIRE”, di V. TAMBURRO ne Il fisco 31/2024, pag. 2919

L’A. ha esaminato l’ambito soggettivo di applicazione della proroga quinquennale del previgente regime dei lavoratori cd. impatriati (art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015), commentando i documenti di prassi e le decisioni giurisprudenziali che hanno trattato la proroga del regime, ancora possibile nonostante l’introduzione del nuovo regime agevolativo (art. 5 del D.Lgs. n. 209 del 2023). In particolare, l’A. si è soffermato ad analizzare le disposizioni che regolano l’estensione dell’opzione per la proroga del regime ai soggetti rientrati in Italia prima del 30 aprile 2019 e non iscritti all’AIRE, cercando di arrivare a conclusioni che evitino una irragionevole disparità di trattamento tra i lavoratori cd. impatriati, pur partendo dal presupposto che le disposizioni che prevedono agevolazioni fiscali, aventi carattere eccezionale e derogatorio, costituiscono esercizio di un potere discrezionale del legislatore, censurabile solo per la sua eventuale palese arbitrarietà o irrazionalità. L’A. sostiene che un’interpretazione della norma (art. 1, comma 50, della Legge di bilancio 2021) nel senso di ritenere la richiesta di iscrizione all’AIRE come requisito necessario per optare per la proroga del regime degli impatriati sarebbe in contrasto con l’art. 3 della Costituzione italiana, in quanto risulterebbero violati allo stesso tempo sia il principio di uguaglianza sia quello di ragionevolezza. L’obiettivo della Legge di bilancio 2021 è, infatti, chiaramente quello di permettere l’accesso alla misura di radicamento anche ai lavoratori che sono rientrati in Italia prima del 30 aprile 2019. In base a quanto previsto dall’art. 16, comma 3-*bis*, del D.Lgs. n. 147/2015, per i lavoratori rientrati in Italia a partire da tale data, l’accesso alla misura di radicamento non richiede l’iscrizione all’AIRE (né il pagamento dell’imposta sostitutiva). Se si sostenesse che i lavoratori non iscritti all’AIRE non possano esercitare l’opzione per accedere alla misura di radicamento, si creerebbe una situazione di discriminazione ingiustificata e illegittima (GR).

Prassi Amministrativa

Agevolazioni – Regime speciale per lavoratori impatriati – Rientro in Italia svolgendo un tirocinio per il quale è riconosciuta un’indennità di partecipazione - Esclusione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 luglio 2024, n. 153, nel sito web www.agenziaentrate.it

Lo speciale regime degli impatriati di cui all’art. 16, DLgs 147/2015 – applicabile ai soggetti che sono stati residenti all’estero, che svolgono in Italia attività lavorativa e che abbiano trasferito in Italia la residenza fiscale – non si applica se il lavoratore esercita l’attività sotto forma di tirocinio dietro corresponsione di un’indennità di partecipazione.

La conclusione cui giunge l’Agenzia delle entrate nasce dal fatto che dal regime di favore risultano escluse le somme che, pur ricomprese tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, derivano dallo svolgimento di attività formative che non costituiscono rapporto di lavoro, come le borse di studio corrisposte ai fini formativi o di addestramento professionale.

Agevolazioni - Regime dei neo domiciliati – Revoca e passaggio a regime dei cd. vecchi impatriati – Prolungamento del regime per un ulteriore quinquennio

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 22 luglio 2024, n. 159, nel sito web www.agenziaentrate.it

L’Agenzia delle entrate ha ammesso la possibilità per un cittadino italiano, rientrato in Italia dagli Stati Uniti nel 2019, beneficiando del regime dei neo domiciliati, di revocare quest’ultimo e accedere al regime degli impatriati e alla relativa proroga per un ulteriore quinquennio.

Agevolazioni – Indennità corrisposte a titolo di incentivo all’esodo e a titolo di importo transattivo – Applicabilità del “regime speciale per lavoratori impatriati”

Ris. Agenzia delle entrate 23 luglio 2024, n. 40, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate ammette la possibilità di fruire del regime degli impatriati con riferimento alle somme percepite a fronte di un accordo per la risoluzione consensuale del rapporto di lavoro. Nel caso di specie, si trattava delle somme corrisposte a titolo di "incentivo all'esodo" e di "importo transattivo" da una banca (sostituto d'imposta) nei confronti di alcuni dipendenti in occasione della cessazione del rapporto di lavoro.

Tali somme sono soggette a tassazione separata ex artt. 17 e 19 del TUIR, fermo restando il concorso delle stesse alla formazione del reddito complessivo dell'anno di percezione laddove ciò risulti più favorevole al contribuente.

L'art. 24, comma 31, del D.L. n. 201/2011 prevede poi l'applicazione della tassazione ordinaria, in luogo della tassazione separata, alla quota delle indennità erogate, in denaro o in natura, in occasione della cessazione dei rapporti di lavoro dipendente che eccedono l'importo di 1.000.000 di euro.

La questione attiene quindi all'applicabilità dell'agevolazione relativa agli impatriati con riferimento alle indennità percepite fino a un importo di 1.000.000 di euro, le relative modalità operative nonché la possibilità di riconoscimento del regime speciale sugli importi eccedenti la soglia direttamente per il tramite del sostituto d'imposta.

In linea di principio, a norma dell'art. 17, comma 3 del TUIR, per tali redditi, la tassazione separata avviene in via provvisoria, da parte del sostituto d'imposta; successivamente, l'imposta è oggetto di riliquidazione da parte dell'Agenzia delle entrate.

Il regime degli impatriati trova applicazione nei confronti dei redditi che "ordinariamente" concorrono alla formazione del reddito complessivo.

La Risoluzione precisa che, qualora il contribuente intenda beneficiare del regime speciale degli impatriati può rivolgersi, dopo il ricevimento della comunicazione degli esiti della liquidazione dell'imposta, al competente ufficio territoriale dell'Agenzia delle entrate che, previa verifica dei presupposti, riliquiderà l'imposta dovuta, facendo concorrere i redditi in questione, nella misura ridotta prevista dalla norma (30% o 50% a seconda del regime applicabile), alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti.

Sull'importo eccedente il milione di euro, il sostituto di imposta può applicare le ritenute di imposta IRPEF avendo a riferimento il minor reddito imponibile previsto dal regime speciale.

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

"Finanziamenti infruttiferi, *transfer pricing* e principi comunitari alla prova della Corte di Cassazione" di R. MICHELUTTI, G. FICAI e F. POLLI, in Corr. Trib. 7/2024, pag. 588

Gli AA. illustrano la sentenza della Corte di Cassazione n. 7361/2024 che affronta diverse tematiche rilevanti in merito al regime tributario applicabile ai finanziamenti infruttiferi concessi da società italiane a società controllate non residenti.

Viene affrontato innanzitutto il rapporto intercorrente tra l'art. 110, comma 7, TUIR, e l'art. 89, comma 5 TUIR, il quale istituisce, in mancanza di un contratto scritto, una presunzione iuris et de iure di fruttuosità del finanziamento con maturazione degli interessi al tasso legale.

In particolare, viene chiarito che il rapporto tra le due norme pone l'art 110 in rapporto di specialità rispetto all'art. 89 nel senso che, laddove il finanziamento sia concesso dalla controllante alla controllata non residente, viene in rilievo la disciplina del c.d. *transfer pricing*, sicché la tassazione del reddito derivante dagli interessi attivi avviene secondo la disciplina ivi prevista.

L'elemento caratterizzante è rappresentato proprio dalla circostanza per cui uno dei due soggetti coinvolti nell'operazione di finanziamento, appartenenti entrambi al medesimo gruppo societario, ha sede al di fuori del territorio dello Stato.

Conseguentemente, non solo non è applicabile l'art. 89, comma 5, TUIR, ma non può nemmeno ritenersi che l'art. 110, comma 7, TUIR debba essere interpretato conformemente al primo, sì da

ritenere che, ove gli interessi o la gratuità del finanziamento siano stati pattuiti in forma scritta, prevalga sul disposto normativo la volontà negoziale.

La seconda tematica affrontata riguarda la compatibilità della normativa in tema di *transfer pricing* con i principi comunitari.

La Corte di Cassazione, nel riaffermare la compatibilità della normativa italiana con i principi comunitari, ha osservato come nell'ordinamento tributario italiano resta comunque fermo che un finanziamento infruttifero, o a tasso non di mercato, non può essere sindacato in sé, essendo possibile per il contribuente dimostrare le ragioni economiche che hanno portato a finanziare con le specifiche modalità la propria partecipata e non è escluso che i finanziamenti gratuiti infragruppo possano avere cittadinanza nell'ordinamento laddove sia dimostrabile che lo scostamento rispetto al principio di libera concorrenza sia dipeso da ragioni commerciali interne al gruppo, connesse al ruolo che la controllante assume a sostegno delle altre società del gruppo.

Ne consegue che, in presenza di un finanziamento infruttifero, la legittimità dell'operazione a favore di società estere è subordinata al superamento di due *test*.

Innanzitutto, l'erogazione di denaro deve poter essere qualificata come finanziamento e non come attribuzione a titolo di *equity* (c.d. *accurate delineation*).

Qualora da tale analisi emerga che il finanziamento vada qualificato come apporto di capitale, essendo esclusa alla radice la fruttuosità della provvista finanziaria, dovrebbe essere precluso qualsiasi sindacato volto a recuperare a tassazione proventi a titolo di interessi.

Qualora, invece, a esito del predetto *test*, dovesse essere confermata la qualificazione come finanziamento, potrebbero comunque sussistere ragioni economiche idonee a rendere legittima la pattuizione di infruttuosità del finanziamento.

Una volta chiarita la natura di finanziamento occorrerà dunque dimostrare la sussistenza delle ragioni commerciali che giustificano l'erogazione di un finanziamento infruttifero.

E' proprio in merito all'individuazione in concreto degli elementi rilevanti ai fini del superamento di tali *test* che gli AA. ancora riscontrano le maggiori criticità interpretative.

Infatti, ai fini dell'*accurate delineation*, l'elemento discriminante dovrebbe essere rappresentato dalla durata del finanziamento e dall'effettività del termine per il rimborso, mentre ai fini della dimostrazione delle sussistenza di valide ragioni commerciali sottostanti l'infruttuosità del finanziamento dovrebbero quantomeno includersi le situazioni temporanee di squilibrio economico – finanziario delle controllate estere che siano tali da mettere a rischio la continuità aziendale delle stesse in assenza di un supporto da parte della capogruppo italiana. (EM)

IRES

Prassi Amministrativa

IRES – Interessi passivi versati sulla base di atti di conciliazione e di accertamento con adesione - Deducibilità

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 agosto 2024, n. 172, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia ha precisato che gli interessi passivi dovuti sulle maggiori imposte definite tramite atti di conciliazione e di accertamento con adesione sono deducibili nel periodo d'imposta in cui sono stati sottoscritti gli accordi che ne hanno previsto il pagamento, a prescindere dal fatto aziendale che li ha generati e dalla deducibilità del costo al quale sono collegabili, non avendo causa finanziaria.

Sul tema si era pronunciata la Cassazione che, nell'ordinanza n. 28740/2022, ha negato la deducibilità degli interessi moratori conseguenti al tardivo pagamento di un tributo.

Nonostante i giudici affermino che gli interessi moratori da ritardato pagamento non hanno funzione sanzionatoria, avendo la finalità, piuttosto, di ristabilire, a favore dell'Erario, l'intera misura dell'importo da versare, la Corte ritiene che i medesimi non originino dall'attività di impresa, in relazione alla funzione finanziaria generalmente svolta, ma dall'inosservanza di un obbligo nel pagamento del tributo per il quale, già in radice, è da escludersi il diritto alla deduzione.

Prima di tale pronuncia, l'indeducibilità degli interessi moratori era stata invece ricondotta alla loro presunta natura sanzionatoria e alla conseguente mancanza di inerenza. Si tratterebbe, infatti, di oneri correlati a un inadempimento dell'imprenditore ovvero degli amministratori della società.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRES – Deducibilità interessi passivi – Interessi di mora – Calcolo del ROL contabile - Irrilevanza

Cass., sez. trib. 8 luglio 2024, n. 18498, nel sito web www.eutekne.it

Gli interessi di mora (attivi) addebitati da una società di capitali non rilevano ai fini del calcolo di ROL "contabile" per la deducibilità degli interessi passivi secondo l'art. 96 del TUIR (vigente nel 2013).

IRES -Residenza delle persone giuridiche – Sede di direzione effettiva

Cass., sez. trib. 19 luglio 2024, n. 20002, nel sito web www.eutekne.it

La residenza di una società può essere determinata sulla base della sede dell'amministrazione, coincidente con la sede di direzione effettiva, ovvero il luogo dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente.

Il criterio, introdotto in modo esplicito nell'art. 73, comma 3, del TUIR, si pone in continuità con la norma previgente.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

"Scambi di partecipazione ed attuazione della delega fiscale" di G. ALBANO, in La Gest. Straord. Impr. 3/2024, pag. 24

Lo schema di decreto legislativo approvato in via preliminare dal CdM introduce numerose modifiche alla disciplina degli scambi di partecipazione mediante conferimento, correggendo le maggiori criticità emerse nell'applicazione pratica del regime del realizzo controllato e recependo gli orientamenti dell'Agenzia delle Entrate.

Le novità riguardano sia il regime dei conferimenti di partecipazione di controllo – ampliando l'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 177, commi 1 e 2, per ricomprendere anche gli scambi di partecipazioni che determinano l'incremento della percentuale di controllo e includendo nell'ambito soggettivo di applicazione della disciplina i conferimenti di partecipazioni in società non residenti – che i conferimenti di partecipazioni di minoranza qualificata, con particolare riferimento ai conferimenti di partecipazioni in società holding.

Fino ad oggi la norma (art. 177, commi 1 e 2 del TUIR) aveva previsto oltre all'ipotesi che lo scambio avesse ad oggetto una partecipazione non necessariamente di controllo, ma che fosse idonea a far assumere alla società acquirente il controllo della società scambiata, anche l'ipotesi in cui il soggetto acquirente incrementava, per effetto dello scambio, partecipazioni di controllo già possedute.

Detta seconda ipotesi era però limitata al caso in cui tale incremento fosse avvenuto in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, escludendo l'ipotesi di incremento volontario.

La modifica introdotta dallo schema di decreto legislativo ha eliminato l'obbligo legale o il vincolo statutario con la conseguenza che, in sostanza, il regime di neutralità per le permutazioni o del realizzo

controllato per i conferimenti viene esteso all'ipotesi in cui la società acquirente/conferitaria possieda già, prima dello scambio, una partecipazione che le garantisce il controllo di diritto della società scambiata e lo scambio incrementa i diritti di voto esercitabili, da parte della conferitaria, nell'assemblea ordinaria della società scambiata, a prescindere dall'esistenza di obblighi legali o vincoli statutari.

Un'altra interessante modifica riguarda i cd "conferimenti minusvalenti", ovvero quei conferimenti nei quali le partecipazioni oggetto di conferimento sono iscritte in capo alla conferitaria ad un valore inferiore al costo fiscalmente riconosciuto che esse avevano in capo al conferente.

L'Agenzia si era espressa al riguardo affermando (risoluzione n. 56/23) che nel caso di conferimento minusvalente, qualora alla minusvalenza contabile non corrisponda una minusvalenza effettiva, il corrispettivo del conferimento è convenzionalmente assunto in misura pari al valore fiscalmente riconosciuto, in capo al conferente, delle partecipazioni conferite, restando così applicabile il regime di neutralità indotta.

La minusvalenza contabile è deducibile solo nei limiti della eventuale minusvalenza effettiva.

La modifica apportata dallo Schema di Decreto recepisce normativamente le conclusioni raggiunte nella citata risoluzione.

L'intervento operato con lo Schema di Decreto amplia l'ambito soggettivo di applicazione del regime del realizzo controllato includendo (il nuovo comma 2 dell'art.177) sia le società residenti che non residenti. Tale ampliamento risulta applicabile anche ai conferimenti di partecipazioni qualificate.

Non è stato invece incluso nell'ambito di applicazione soggettivo il caso in cui è la società acquirente/conferitaria ad essere fiscalmente non residente nel territorio dello Stato.

Tale scelta è facilmente comprensibile, considerando che i conferimenti di partecipazioni da parte di un soggetto residente a favore di una conferitaria non residente determinano il venir meno del potere impositivo sulle plusvalenze latenti relative alle partecipazioni conferite, ove realizzate dalla conferitaria non residente.

Altrettanto significative sono le modifiche introdotte in relazione alla definizione di società *holding*.

Lo schema di Decreto individua le società che sono qualificabili come *holding*, rinviando all'art. 162 *bis* del TUIR e, quindi, in funzione dei valori contabili delle partecipazioni.

A tal fine è necessario far riferimento al bilancio relativo all'ultimo esercizio chiuso prima dell'effettuazione del conferimento anche se tale bilancio viene approvato successivamente al conferimento stesso.

Quando oggetto di conferimento sono partecipazioni in società *holding*, con le modifiche introdotte, il *test* per la verifica del superamento delle soglie percentuali è limitato alle partecipate del primo livello.

Solo laddove la partecipata di primo livello sia, a sua volta, una *holding* e sia controllata occorre considerare anche le partecipate di primo livello di quest'ultima. (EM)

“Riporto delle perdite e trasferimento di partecipazioni all'interno del gruppo” di G. BECCARI, L. MIELE e A. PICA, in La Gest. Straord. Impr 3/2024, pag.33.

Lo schema di D.Lgs. di riforma dell'IRPEF e dell'IRES, approvato in via preliminare lo scorso 30 aprile ⁽³⁾ dal Consiglio dei Ministri, è intervenuto, tra gli altri, a revisionare il testo dell'art. 84 del TUIR, da una parte, modificando le disposizioni del comma 3 e, dall'altra, introducendo i commi 3-*bis*, 3-*ter* e 3-*quater* (con decorrenza delle nuove disposizioni fissata per i "soggetti solari" dal 2024). Restano invece invariati i commi 1 e 2 che riguardano: *i*) le regole ordinarie di utilizzo delle perdite nei limiti dell'80% degli utili conseguiti e, limitatamente alle perdite realizzate nei primi tre anni di attività, l'utilizzabilità mediante piena compensazione dei redditi futuri; *ii*) le regole specifiche nel caso di utili e proventi esenti; *iii*) la possibilità di utilizzo parziale delle perdite disponibili e potenzialmente utilizzabili secondo le regole richiamate ai fini dello scomputo prioritario di acconti, ritenute e crediti di imposta.

Il comma 3 dell'art. 84 ante modifiche prevede che il meccanismo di riporto e scomputo delle perdite secondo il principio del *loss carry forward* non trovi applicazione nei seguenti casi: a) la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite

³ Al momento di andare in stampa il Decreto non risulta ancora pubblicato.

è trasferita o acquistata da terzi anche a titolo temporaneo; b) è modificata (nel periodo di imposta del trasferimento ovvero nei 2 precedenti o successivi) l'attività principale in fatto esercitata nei periodi di imposta in cui le perdite sono state realizzate. Questa limitazione non opera se la società le cui partecipazioni sono trasferite è in grado di dimostrare che: 1) nel biennio precedente al trasferimento aveva più di 10 dipendenti; 2) è in grado di superare il cd. test di vitalità con riferimento all'esercizio di trasferimento e al precedente. Con le modifiche di cui si discute, il nuovo comma 3: *i)* non contiene più alcun riferimento alla condizione di vitalità rappresentata dal numero minimo di dipendenti (sul presupposto che il numero di dipendenti non necessariamente rappresenti un indice di vitalità della società); *ii)* conferma la preclusione al riporto delle perdite in caso di trasferimento o acquisto da parte di terzi della maggioranza delle partecipazioni aventi il diritto di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto titolare delle perdite; *iii)* mantiene la condizione delle modifica dell'attività rispetto a quella svolta dal soggetto che riporta le perdite nei periodi di imposta in cui tali perdite sono state conseguite quale condizione per l'impossibilità al loro riporto, definendo cosa si debba intendere con tale accezione. Con riferimento a tale ultima innovazione, il nuovo testo normativo, con la finalità di limitare le questioni interpretative sul tema, circoscrive i casi di modifica della attività principale, limitandosi alle fattispecie di mutamento del settore economico o del comparto merceologico ovvero di acquisizione di una azienda o di un ramo di azienda. Con la conseguenza che l'apporto di beni strumentali e/o di risorse finanziarie non costituisce modifica dell'attività principale ai fini dell'art. 84 del TUIR, così come non sembrano costituire mutamento dell'attività principale le fattispecie di modifica delle concrete condizioni di esercizio dell'attività a seguito di riposizionamenti strategici o diverse politiche di organizzazione del lavoro o della produzione, a settore merceologico o economico immutato.

Gli AA. osservano poi che per quanto riguarda la condizione del cambio del controllo che limita il riporto delle perdite, in assenza di modifiche normative dovrebbero continuare ad applicarsi i chiarimenti e le posizioni della dottrina già forniti in relazione al previgente comma 3 (verifica dell'acquisizione del controllo di diritto ex art. 2359, comma 1, n. 1, c.c.; riferimento anche alle partecipazioni detenute per mezzo di società controllate dal terzo; rilevanza sia in ipotesi di trasferimento di un pacchetto già di per se di controllo sia l'acquisizione del controllo a seguito di integrazione di una partecipazione già posseduta (cfr. al riguardo C.M. n. 320/97); acquisizione del controllo attraverso diverse modalità; esclusione dell'acquisizione del controllo per il tramite dell'acquisto di obbligazioni convertibili o di diritti di opzione almeno fintanto che non sia esercitata la conversione o l'opzione di acquisto).

Le disposizioni che limitano il riporto delle perdite non trovano applicazione, e, quindi, le perdite possono essere riportate - anche in presenza del trasferimento del controllo e di un cambio di attività - se si verifica almeno una delle seguenti esimenti indicate nel nuovo comma 3-*bis*: *a)* il trasferimento avviene infragruppo; *b)* la società trasferita supera il cd. test di vitalità. La prima modifica, che riguarda i trasferimenti all'interno dello stesso gruppo societario, è coerente con l'altro intervento del legislatore delegato che ha modificato la disciplina delle fusioni e delle scissioni eliminando i limiti al riporto delle perdite formate nell'ambito del gruppo in occasione delle suddette operazioni. L'esimente (re)introdotta risponde alla logica del gruppo di impresa come una entità unica e, proprio perché l'entità è unica sotto il profilo economico, ha scarso significato impedire la compensazione fra utili e perdite dei soggetti che compongono il gruppo stesso. Di fatto, in questi casi non vi è alcun commercio poiché con il trasferimento infragruppo non vi è un passaggio effettivo tra soggetti visto che il soggetto economico abilitato alla compensazione delle perdite non si modifica.

Nel caso di trasferimenti non infragruppo troverà applicazione il test di vitalità e, in caso di superamento dello stesso, il nuovo limite del patrimonio netto a valori economici in coerenza con quanto previsto in materia di fusioni e scissioni. In particolare, il riferimento al valore economico del patrimonio netto va a sostituirsi - almeno in prima battuta - a quello contabile. Il ricorso al valore economico del patrimonio netto è condizionato ad una relazione di stima redatta da un soggetto terzo designato dalla società. In assenza di tale relazione giurata, continuerà a trovare applicazione il limite del patrimonio netto contabile. Al riguardo, gli AA. sottolineano che il legislatore ha ritenuto che il patrimonio netto economico risulti maggiormente rappresentativo della redditività futura dell'azienda rispetto al patrimonio netto contabile il cui valore "guarda" al passato più che al futuro. Gli AA. osservano altresì che il valore economico del patrimonio netto va individuato così come risultante dalla perizia, senza alcuna rettifica, diversamente da quanto previsto per il computo del patrimonio netto "contabile".

In conclusione, gli AA. sottolineano come la disciplina del riporto delle perdite e di altre posizioni soggettive a seguito di operazioni straordinarie ha determinato una significativa revisione del testo dell'art. 84 del TUIR, con interventi che realizzano modifiche di sistema, come l'esimente per l'acquisto di partecipazioni infragruppo, ed altri che apportano revisioni di dettaglio come l'eliminazione dal test di vitalità del limite quantitativo consistente nel numero minimo di dipendenti o come quello relativo all'introduzione della soglia quantitativa del patrimonio netto nel suo valore economico e non più solamente contabile. Inoltre, sempre con riguardo alle modifiche di dettaglio, lo schema di Decreto ha definito il concetto di modifica dell'attività economica, circoscrivendo le casistiche rientranti in tale nozione. (WR)

Confronto art. 84 del TUIR versione vigente vs versione modificata dalla riforma fiscale	
ART 84 TUIR versione vigente	ART. 84 TUIR versione modificata
<p>1. La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. La perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all'articolo 87, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi dell'articolo 109, comma 5. Detta differenza potrà tuttavia essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80</p>	<p>1. La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. La perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all'articolo 87, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi dell'articolo 109, comma 5. Detta differenza potrà tuttavia essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80</p>
<p>2. Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva</p>	<p>2. Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva</p>
<p>3. Le disposizioni del comma 1 non si applicano nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori. La limitazione si applica anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti di cui al comma 5 dell'articolo 96, relativamente agli interessi indeducibili, nonché a quelle di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, relativamente</p>	<p>3. Le disposizioni del comma 1 non si applicano se la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite viene trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo, e, inoltre, viene modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività si intende realizzata in caso di cambiamento di settore o di comparto merceologico o di acquisizione di azienda o ramo di essa e assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori. Le perdite non riportabili sono quelle che risultano al termine del periodo di imposta precedente al trasferimento delle partecipazioni oppure, qualora il trasferimento intervenga dopo il decorso di sei mesi dalla</p>

<p>all'aiuto alla crescita economica. La limitazione non si applica qualora:</p> <p>a) le partecipazioni siano acquisite da società controllate dallo stesso soggetto che controlla il soggetto che riporta le perdite ovvero dal soggetto che controlla il controllante di questi;668</p> <p>b) le partecipazioni siano relative a società che nel biennio precedente a quello di trasferimento hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità e per le quali dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.</p> <p>Al fine di disapplicare le disposizioni del presente comma il contribuente interpella l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente.</p>	<p>chiusura di tale periodo, quelle che risultano al termine del periodo di imposta in corso alla data del trasferimento.</p>
	<p>3-bis. Le disposizioni di cui al comma 3 non si applicano qualora sussista almeno una delle seguenti condizioni:</p> <p>a) la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite è trasferita da una società al soggetto che la controlla, ad una società da essa controllata oppure ad una società controllata dallo stesso soggetto che la controlla. Per controllo si intendono le fattispecie di cui all'articolo 2359, primo comma, numero 1), e secondo comma, del codice civile;</p> <p>b) dal conto economico del soggetto che riporta le perdite, relativo all'esercizio precedente a quello nel corso del quale è avvenuto il trasferimento, risulta un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.</p>
	<p>3-ter. Nel caso di cui alla lettera b) del comma 3-bis le perdite sono riportabili per un importo, complessivamente considerato, non eccedente il valore economico del patrimonio netto della società che riporta le perdite, alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3, quale risultante da una relazione giurata di stima redatta da un soggetto designato dalla società, scelto tra quelli di cui all'articolo 2409-bis, primo comma, del codice civile e al quale si applicano</p>

	<p>le disposizioni di cui all'<u>articolo 64</u> del codice di procedura civile. In assenza della relazione giurata di stima, il riporto delle perdite è consentito nei limiti del valore del patrimonio netto contabile quale risulta dal bilancio chiuso alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori.</p>
	<p>3-quater. Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche al riporto delle eccedenze di interessi passivi previsto dal comma 5 dell'<u>articolo 96</u> e dell'eccedenza, ai sensi dell'<u>articolo 5</u> del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216, relativa all'aiuto alla crescita economica previsto dall'<u>articolo 1</u>, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214"</p>

Prassi amministrativa

Riorganizzazione mediante operazioni di conferimento in regime di realizzo controllato – Doppio conferimento di partecipazioni a realizzo controllato – Abuso del diritto

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 luglio 2024, n. 160, nel sito web www.eutekne.it

Nell'ambito di un processo di riorganizzazione societaria, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto non abusivo un duplice conferimento in regime di realizzo controllato: il primo ai sensi del comma 2 dell'art. 177 del TUIR e il secondo ai sensi del successivo comma 2-bis.

In particolare, la sequenza delle operazioni effettuate era finalizzata alla riorganizzazione dell'assetto di controllo di una società di capitali operativa, detenuta da quattro soci persone fisiche con una partecipazione al capitale sociale e diritti di voto nella misura del 25% ciascuno.

Giurisprudenza

Corti di Giustizia Tributarie

ACE – Rinuncia dei soci ai crediti di natura non finanziaria - Rilevano

Corte di Giust. Trib. I Venezia, 13 giugno 2024, n. 428/2/24, nel sito web www.eutekne.it

Concorrono a formare la base ACE le rinunce ai crediti di natura non finanziaria.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Ricaduta sulle retribuzioni convenzionali del nuovo concetto di residenza fiscale” di R. BELOTTI, ne Il fisco 27/2024, pag. 2561

L'A. ha esaminato i possibili riflessi che la variazione dei criteri di determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche apportata dal D.Lgs. n. 209/2023 (sul punto si veda anche la Circolare n. 2/2024 del Consorzio Studi e Ricerche Fiscali) – in particolare il superamento della presunzione assoluta dell'iscrizione anagrafica (ora degradata a presunzione relativa), la revisione del concetto di domicilio fiscale (devono sussistere sul territorio nazionali interessi personali e familiari, mentre non rilevano a questi fini gli interessi economici) e la valorizzazione della presenza fisica della persona in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta – potrebbero avere sui presupposti su cui si fonda la tassazione del reddito di lavoro dipendente prestatato all'estero sulla base delle retribuzioni convenzionali (art. 51, comma 8-*bis*, TUIR). Per l'applicazione di tale regime agevolato devono essere soddisfatti alcuni presupposti: il lavoratore, operante all'estero, deve essere inquadrato in una delle categorie individuate dall'apposito decreto ministeriale; l'attività lavorativa deve essere svolta all'estero con carattere di permanenza o di sufficiente stabilità; l'attività lavorativa svolta all'estero deve costituire oggetto esclusivo del rapporto di lavoro; il lavoratore deve mantenere la propria residenza fiscale in Italia, ma deve soggiornare nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi, anche a cavallo di due periodi d'imposta.

Il nuovo criterio della presenza fisica introdotto dal legislatore delegato, diversamente dagli altri requisiti sostanziali di domicilio e/o residenza civilistica, ha natura oggettiva, in quanto collegato ad un computo matematico dei giorni di permanenza sul territorio italiano (incluse le frazioni di giorno). Come osservato dall'A. tale parametro sostanziale potrebbe contrastare con quello dell'effettiva permanenza all'estero previsto per l'applicazione del regime convenzionale in parola. Infatti, il dipendente che usufruisce delle retribuzioni convenzionali non può essere fisicamente presente nel territorio dello Stato per più di 183 giorni, pena la tassazione in funzione dei corrispettivi effettivamente percepiti e la conseguente impossibilità di acquistare la residenza in Italia in dipendenza di quel presupposto. A tal fine, l'A. suggerisce di distinguere idealmente tra i lavoratori che: a) mantengono l'iscrizione all'Anagrafe (in questa ipotesi non sarebbe più possibile usufruire automaticamente della tassazione agevolata in quanto il requisito di natura formale dell'iscrizione anagrafica dal 1° gennaio 2024 è degradato da presunzione assoluta a presunzione relativa e, quindi, deve essere soddisfatto il revisionato requisito del domicilio fiscale) e b) non mantengono l'iscrizione all'Anagrafe (anche in questa ipotesi non è possibile usufruire della tassazione agevolata se non sia soddisfatto il requisito del domicilio fiscale). A supporto della propria tesi l'A. cita la recente sentenza della Corte di cassazione n. 5524/2024, che, seppur riferibile ad un periodo d'imposta risalente in cui un contribuente italiano lavorava come dipendente all'estero per più di 183 giorni all'anno a cui era contestata la residenza fiscale in Italia, dà rilievo al domicilio civilistico. A parere della Suprema Corte, infatti la permanenza del contribuente in un altro Paese per la maggior parte il periodo di imposta *“non vale di per sé ad escludere la sua residenza in Italia, in applicazione dei criteri enunciati in particolare dell'art. 4 della Convenzione”*. Al contribuente, infatti, è stata riconosciuta la residenza in Italia in funzione del luogo in cui si trovava l'abitazione principale ed erano radicati i suoi legami familiari e sociali, nonché il centro degli interessi di carattere patrimoniale, a nulla rilevando la circostanza che avesse soggiornato nell'altro Stato per la maggior parte del periodo di imposta (GR).

“Circolare n. 25/E/2023: rapporti tra Italia e Svizzera in tema di frontalierato e telelavoro” di G. TURRI, in Fisc. e comm. Int. 7/2024, pag. 49

L'articolo analizza dettagliatamente la tassazione del frontalierato nelle sue caratteristiche generali con particolare riferimento agli accordi stipulati tra l'Italia e la Svizzera anche con riferimento al lavoro prestatato in modalità da remoto, *smart working*.

Come evidenziato dalla circolare ministeriale n. 25/E/2023, a cui l'A. fa riferimento, per lavoratore frontaliere si intende quel lavoratore che, mantenendo la propria residenza in un determinato Paese, svolge la propria attività o di lavoratore dipendente o di lavoratore autonomo in uno Stato diverso da quello di residenza e confinante, facendo ritorno nello Stato di residenza o quotidianamente oppure una volta alla settimana.

L'A. illustra la nozione comunitaria di lavoratore frontaliere, quella secondo il diritto tributario interno italiano e quella contenuta nelle Convenzioni internazionali stipulate dall'Italia con i Paesi confinanti

(Austria, Francia, Repubblica di San Marino) nonché quella risultante dagli Accordi tra Svizzera e Italia del 1974 e del 2020.

L'articolo contiene una tabella con la sintesi delle disposizioni applicabili e la normativa di riferimento. Gli aspetti soprattutto fiscali sono stati previsti per un tipo di lavoro tradizionale che presuppone che il lavoratore si rechi fisicamente giornalmente presso il proprio luogo di lavoro.

Tuttavia, la trasformazione del lavoro in smart working ha dato vita a tutta una serie di questioni che, dal punto di vista fiscale, hanno riguardato principalmente le modalità di tassazione del reddito di lavoro dipendente e l'eventuale rischio di una stabile organizzazione in Italia per le aziende svizzere che avevano dei dipendenti al lavoro in Italia con questa nuova modalità.

La circolare n. 25/E/2023 non analizza in modo compiuto il telelavoro dei frontalieri, ma le modalità di tassazione del telelavoro organizzando in maniera sistematica i diversi documenti di prassi che si sono succeduti nel tempo.

A seguito dell'Accordo stipulato dal Ministero delle Finanze italiano con il Dipartimento Federale delle Finanze svizzero viene previsto che, a far data dal 1° gennaio 2024 e fino al 31 dicembre 2025, il lavoratore frontaliere è autorizzato a svolgere una percentuale fino ad un massimo del 25% in modalità di lavoro da remoto senza che questo comporti alcuna modifica del suo status di lavoratore frontaliere.

Da un punto di vista del trattamento del reddito, la distinzione è tra frontalieri fiscali e non fiscali.

Con riferimento alla prima categoria di soggetti, viene permesso di svolgere il telelavoro nella misura massima del 25% del tempo di lavoro senza che venga compromesso il proprio status di frontaliere fiscale.

Pertanto, tali giorni verranno considerati ai fini dell'imposizione fiscale come tempo di lavoro svolto nello Stato contraente dove ha sede l'azienda, ossia nel caso di specie in Svizzera.

Di contro, nel caso di frontalieri non fiscali che svolgono la loro attività da remoto, tali lavoratori sono inquadrabili nel campo di applicazione dell'art. 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulate tra l'Italia e la Svizzera e, quindi il loro reddito risulta, di norma, imponibile in Svizzera con l'eliminazione dell'eventuale doppia imposizione in Italia.

Secondo la prassi (per tutte: risposta ad interpello n.171/2023), nel momento in cui un frontaliere non fiscale decide di ricorrere al telelavoro, l'intero reddito da lavoro annuale resta assoggettabile fiscalmente in Italia. In particolare, la quota di reddito maturata nei giorni svolti in azienda viene assoggettata a tassazione concorrente tra Italia e Svizzera.

La quota di reddito maturata nei giorni di telelavoro risulta imponibile unicamente in Italia e quindi il frontaliere dovrebbe ricorrere presso l'Ufficio delle imposte del Canton Ticino per chiedere il rimborso dell'imposta alla fonte versata su quella stessa quota di reddito.

Quando si ragiona sul telelavoro, l'A. fa notare come uno dei principali problemi, soprattutto per quanto riguarda gli aspetti fiscali, sia quello del rischio che il lavoratore che si trovi in smart working nel proprio Paese di residenza estero possa costituire o meno una stabile organizzazione in quel Paese per la società per la quale lavora. (EM)

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – Regime di *carried interest* – Qualificazione come redditi di natura finanziaria

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 luglio 2024, n. 143, nel sito web www.agenziaentrate.it

E' possibile qualificare come redditi di natura finanziaria, ai sensi dell'art. 60, comma 1, D.L. n. 50/2017 (con tassazione al 26%), le quote aventi diritti patrimoniali rafforzati (*carried interest*) sottoscritti dai manager che raggiungono quote di partecipazione nella misura dell'1% anche attraverso l'investimento indiretto nella società controllante.

Redditi di lavoro dipendente – *Welfare* aziendale – Rimborso delle spese sostenute dai dipendenti per l'attività sportiva praticata dai figli

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 luglio 2024, n. 144, nel sito web www.agenziaentrate.it

Concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente – ai sensi dell’art. 51, comma 2, lett. *f-bis*) del TUIR – gli importi rimborsati al lavoratore per il sostenimento di spese per l’attività sportiva praticata dai figli presso un’associazione sportiva. L’esenzione, invece, spetta se i rimborsi riguardano spese erogate nell’ambito di un’offerta formativa scolastica.

Infatti, la citata lett. *f-bis*) prevede la non concorrenza al reddito di lavoro dipendente delle somme e dei servizi per la fruizione di prestazioni aventi finalità di “educazione e istruzione, ludoteche, centri estivi e invernali da parte dei familiari dei dipendenti, e per borse di studio a favore dei medesimi familiari”. In altre parole, la norma riguarda i servizi di educazione e istruzione resi nell’ambito scolastico e formativo. Ne consegue che le spese per l’attività sportiva praticata dai familiari godono dell’esclusione prevista dall’art. 51 solo se svolte nell’ambito di “iniziative incluse nei piani di offerta formativa scolastica”.

Redditi di lavoro dipendente – Conversione del premio di risultato in contributi alle forme pensionistiche complementari – Comunicazione alla forma di previdenza complementare dell’importo – Nessun obbligo

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 luglio 2024, n. 154, nel sito web www.agenziaentrate.it

L’art. 1, comma 184-*bis*, legge 208/2015 consente di destinare alla previdenza complementare gli importi spettanti a titoli di premio di risultato soggetto a imposta sostitutiva. In tal caso, il lavoratore beneficia sia della non concorrenza di tali importi al raggiungimento del limite annuo di deducibilità dal reddito complessivo e sia della detassazione della parte della prestazione pensionistica a essi riferibile. Per fruire dei benefici il lavoratore, al fine di informare il Fondo degli importi della pensione da escludere da tassazione, entro il 31 dicembre dell’anno successivo a quello in cui i contributi sono versati alla forma di previdenza complementare “(...) è tenuto a comunicare a quest’ultima sia l’eventuale ammontare di contributi non dedotti, che l’importo dei contributi sostitutivi del premio di risultato che, seppur non assoggettati ad imposizione, non dovranno concorrere alla formazione della base imponibile della prestazione previdenziale.”

Per semplificare gli obblighi comunicativi, è stato affermato che, in caso di versamento di contributi a Fondi pensione in sostituzione del premio di risultato aziendale, non vi è obbligo di comunicazione, da parte del dipendente al gestore della previdenza complementare, qualora sia il datore di lavoro a provvedere a tale comunicazione.

Redditi di lavoro dipendente – TFR erogato da ente estero a soggetto ivi residente per attività lavorativa prestata in Italia

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 1° agosto 2024, n. 167, nel sito web www.agenziaentrate.it

Il caso di specie riguardava un lavoratore che nel periodo di imposta aveva trasferito la residenza dall’Italia all’Olanda, dovendo quindi essere considerato per tale periodo un non residente in Italia. Fino al momento del trasferimento aveva prestato attività lavorativa in Italia alle dipendenze di una fondazione olandese. A fronte della cessazione del rapporto di lavoro, il lavoratore ha percepito il trattamento di fine rapporto, erogato dalla stessa fondazione olandese così come le retribuzioni.

Secondo l’Agenzia l’indennità di fine rapporto rientra nei criteri di cui all’art. 23, comma 1, lett. c) del TUIR, con la conseguenza che la relativa territorialità sarebbe legata allo svolgimento della prestazione lavorativa in Italia, come per i redditi di lavoro dipendente.

Per quanto riguarda i criteri convenzionali, l’Amministrazione finanziaria attribuisce natura retributiva al TFR e ritiene quindi applicabile l’art. 15 del Trattato Italia-Paesi Bassi, i quale dispone che la quota di TFR riferita ai periodi di svolgimento dell’attività lavorativa precedenti è tassata in via esclusiva in Italia, in quanto reddito prodotto in Italia da una persona qui residente.

Diversamente, la parte di TFR maturata nel periodo di trasferimento sarebbe soggetta a tassazione esclusiva nei Paesi Bassi.

REDDITI DIVERSI

Prassi Amministrativa

Redditi diversi – Regime fiscale delle plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate realizzate da società ed enti non residenti

Circ. Agenzia delle entrate 29 luglio 2024, n. 17/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La Circolare ha commentato il regime di *participation exemption* per le società ed enti commerciali non residenti disciplinato dall'art. 68, comma 2-*bis*, del TUIR.

Viene confermato che il regime di esenzione opera anche nei casi in cui la società o l'ente estero abbiano una stabile organizzazione italiana, ma la partecipazione ceduta non sia relativa a tale stabile organizzazione.

Ai fini dell'esenzione prevista dall'art. 68, comma 2-*bis*, del TUIR, il riferimento alle società ed enti "soggetti a un'imposta sul reddito delle società" nel proprio Stato di residenza va inteso nel senso di soggezione potenziale a imposta.

Più in generale, secondo l'Agenzia delle entrate, le società non residenti interessate devono essere assoggettate a un'imposta sul reddito delle società (e, quindi, non imputare per trasparenza il reddito ai soci) e devono avere una forma giuridica equivalente a quella propria delle società italiane aventi forma commerciale.

Per quanto riguarda, in particolare, il requisito previsto dall'art. 87, comma 1, lett. *b*), del TUIR (iscrizione della partecipazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso), si distinguono due ipotesi:

- se il cedente adotta i principi contabili internazionali, ad avviso dell'Agenzia delle entrate trova applicazione l'art. 85, comma 3-*bis*, del TUIR, ai sensi del quale si considerano immobilizzazioni finanziarie gli strumenti finanziari diversi da quelli detenuti per la negoziazione;
- se invece, il cedente redige il bilancio in base ai principi contabili locali, purché lo stesso sia conforme alla direttiva n. 2013/34/UE, può considerarsi valida la classificazione delle partecipazioni in esso adottata.

Secondo l'Agenzia delle entrate, inoltre, sia i requisiti soggettivi per l'accesso al regime (residenza del cedente dell'Unione europea, ecc.), sia i requisiti oggettivi (riferiti alla partecipazione menzionati nell'art. 87, comma 1, lett. *a*), *b*), *c*) e *d*) del TUIR) devono essere accertati nel momento in cui si verifica l'effetto traslativo della cessione, indipendentemente dall'eventuale diverso momento in cui viene pagato il corrispettivo.

Le nuove disposizioni hanno efficacia per le cessioni di partecipazioni effettuate dal 1° gennaio 2024.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Dottrina

“Restyling del regime di riallineamento” di V. RUSSO, in La Gest. Straord. Impr. 2/2024, pag. 59.

Nel presente contributo l'A. illustra il nuovo *framework* normativo che è andato delineandosi con l'approvazione dello schema di Decreto Legislativo da parte del Consiglio dei Ministri lo scorso 30 aprile 2024⁽⁴⁾ che introduce rilevanti novità volte alla razionalizzazione e semplificazione dei regimi

⁴ Al momento di andare in stampa il Decreto non risulta ancora pubblicato.

di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili, prevedendo un'unica procedura per riallineare i disallineamenti indipendentemente dalla loro genesi.

L'ambito di applicazione del nuovo riallineamento, delineato dal comma 1 dell'art. 10 dello schema di Decreto, contempla le seguenti fattispecie: - *FTA* dei principi contabili internazionali; - variazioni dei principi contabili internazionali già adottati; - passaggio dagli IAS alla normativa nazionale (cd. *LTA*); - variazione dei principi contabili nazionali; - cambiamento degli obblighi informativi di bilancio a seguito delle modifiche delle dimensioni dell'impresa; - cambiamento dei principi contabili contestualmente ad operazioni straordinarie fiscalmente neutrali. Con riferimento alle prime due fattispecie menzionate, l'attuale normativa recata dall'art. 13 del D.Lgs. n. 38/2005 e dall'art. 15, del D.L. n. 185/2008 già prevede che, in sede di *FTA* o di modifica di standard contabili già adottati, le rettifiche dovrebbero essere gestite in neutralità fiscale, salvo l'opzione per il riallineamento con il metodo del saldo globale o per singola fattispecie. Con riferimento, invece, alla cd. *LTA* dei principi contabili internazionali, l'A. sottolinea che l'attuale panorama normativo prevede il regime di neutralità fiscale unicamente nell'ipotesi di *LTA* di intermediari finanziari non quotati. In assenza di previsione espresse, l'A. ritiene che la *last time adoption* dovrebbe dar luogo a fenomeni di carattere realizzativo. Per quanto concerne le variazioni nei principi contabili nazionali e le ipotesi di cambiamento degli obblighi informativi, queste dovrebbero essere gestite in neutralità fiscale (art. 13-*bis*, comma 8, del D.L. n. 244/2016). Da ultimo, anche la fattispecie del cambio dei principi in occasione di una operazione straordinaria neutrale dovrebbe essere gestita in neutralità fiscale, come più volte confermato anche dall'Amministrazione finanziaria, mentre sembra più incerto invece il ricorso all'opzione per il riallineamento. L'A. sottolinea fermamente come l'attuale contesto normativo si presenti alquanto frammentato ed a tratti incoerente, accogliendo con favore l'introduzione di un regime unitario come quello delineato dalle norme in commento. I commi 2 e 3 dell'art. 10, in tema di disallineamenti riallineabili, ripropongono la nozione di operazioni pregresse prevista dall'art. 15, comma 1, del D.L. n. 185/2008 e del relativo regime transitorio, disciplinando separatamente i disallineamenti da diversa qualificazione, classificazione e imputazione temporale (comma 2) e i disallineamenti da diversa valutazione (comma 3). L'A. sottolinea come restino in ogni caso applicabili le regole di realizzo atipico previste in caso di riclassificazione degli strumenti finanziati operate da soggetti *IAS adopter* ai sensi dell'art. 4, del D.M. 8 giugno 2021. Si tratta delle previsioni che, come noto, assegnano natura realizzativa alle riclassificazioni degli strumenti finanziari che comportano un cambiamento di regime fiscale. I successivi commi 5, 6 e 7 dell'art. 10, identificano quelli che sono i disallineamenti riallineabili e le divergenze non riallineabili. I primi sono individuati nelle divergenze tra valori contabili e fiscali degli elementi patrimoniali dipendenti da operazioni pregresse che sono diversamente qualificate, classificate o imputate temporalmente rispetto al precedente regime fiscale, nonché quelle determinate dai maggiori o minori valori delle attività o passività patrimoniali anche se preesistenti. Stante alla nuova formulazione normativa al verificarsi di una delle fattispecie dovrebbero essere riallineabili anche le divergenze preesistenti e quindi non generate dal cambiamento di principi contabili. Le seconde, invece, sono divergenze strutturali, intendendo per tali quelle che si sarebbero prodotte anche se fossero stati adottati sin dall'origine i criteri di qualificazione, classificazione, imputazione temporale e classificazione e che derivavano da previsioni normative in deroga al principio di derivazione rafforzata. Risultano ora riallineabili le divergenze derivanti da fenomeni meramente valutativi che non trovano riconoscimento fiscale in base alle norme del TUIR (es. divergenze su impianti e macchinari contabilizzati con il *revaluation model* previsto dallo IAS 16).

Per quanto riguarda le modalità di riallineamento, ne sono previste 2: *i)* il riallineamento a saldo globale; *ii)* il riallineamento per singola fattispecie. Resta ferma la possibilità di effettuare il riallineamento con saldo zero. Per entrambe le fattispecie richiamate è previsto che l'opzione sia esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui sono emerse le divergenze e l'imposta sostitutiva sia versata in un'unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative allo stesso periodo di imposta. Restano comunque alcuni dubbi da chiarire, come quello relativo alla possibilità di gestire separatamente l'opzione per il riallineamento ai fini IRES ed ai fini IRAP.

L'A. affronta poi il regime del riallineamento nell'ambito delle operazioni straordinarie, chiarendo che il nuovo *framework* normativo prevede un unico regime di riallineamento, caratterizzato dal riconoscimento dei maggior valori a partire dal periodo di imposta in cui è esercitata l'opzione (e non dal periodo di imposta successivo) e dalla facoltà di riallineare anche "singoli" elementi patrimoniali.

È, inoltre, stata prevista l'applicazione di una imposta sostitutiva, da versare in unica soluzione, dell'IRES del 18% e dell'IRAP del 3%, oltre eventuali addizionali o maggiorazioni. Infine, non è più previsto alcun meccanismo di *recapture* in caso di alienazione dei cespiti rivalutati entro un certo lasso temporale, posto che il sensibile incremento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva a valori molto prossimi all'aliquota di imposta ordinaria, elimina *ab origine* qualsiasi pratica di arbitraggio.

Un ultimo cenno poi con riguardo alla decorrenza delle disposizioni in approvazione, secondo cui queste dovrebbero applicarsi alle operazioni straordinarie effettuate a partire dal 1° gennaio 2024, con la conseguenza che ai conferimenti, fusioni e scissioni, effettuati fino al 31 dicembre 2023 continuano ad applicarsi le previgenti disposizioni. (WR)

“Insufficienti le modifiche per scissioni con scorporo e conferimenti seguiti da cessione di partecipazione” di L. SORGATO, ne Il fisco 29/2024, pag. 2738

Le novità normative introdotte in materia di scissioni con scorporo e conferimenti di azienda nello schema di decreto legislativo IRPEF/IRES non risolvono le questioni derivate dal principio di diritto espresso dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 8235/2023 che contempla la possibilità di fruire del regime PEX in caso di conferimento di una azienda seguito dalla cessione della partecipazione sul presupposto, che in ordine al requisito temporale e di iscrizione in bilancio della partecipazione, l'art. 176, comma 4 TUIR, nel citare testualmente i beni aziendali invece che l'azienda, abbia inteso che la rilevanza del periodo di possesso dell'azienda da parte del conferente dovesse essere riferita all'iscrizione in bilancio dei singoli beni e non della azienda; con la conseguenza che a tal fine non verrebbe rispettato il requisito temporale dei dodici mesi ove l'azienda, pur essendo nella titolarità della conferitaria da almeno dodici mesi, abbia iscritto in bilancio i relativi beni da un periodo inferiore, da quando cioè sarebbero entrati in sua proprietà.

La previsione normativa secondo cui, se lo scorporo ha ad oggetto un'azienda, le partecipazioni si considerano immobilizzazioni finanziarie se iscritte come tali nel bilancio della scissa risolve l'incongruenza in ordine alla iscrizione in bilancio come immobilizzazioni finanziarie delle partecipazioni ricevute a seguito dello scorporo dell'azienda, ma non risolve l'ulteriore questione in ordine al presupposto temporale dell'anzianità di possesso, in quanto non viene specificamente ricordato all'azienda come *universitas*.

Anzi, l'intervento legislativo circoscritto alla sola catalogazione contabile delle partecipazioni come immobilizzazioni finanziarie, con il totale silenzio in ordine al requisito temporale dell'anzianità di possesso potrebbe venire inteso come supporto all'esegesi proposta dalla Cassazione.

Appare quindi necessario che la norma testualmente venga riscritta eliminando il riferimento ai singoli beni con l'esclusivo raccordo all'azienda, in modo da privilegiare la sua peculiarità di *universitas* e non quella atomistica dei singoli beni che concorrono a formarla.

A tal riguardo l'A. suggerisce la riscrittura della norma del seguente tenore: “Le partecipazioni ricevute si considerano possedute ed iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultava iscritta l'azienda conferita o scorporata”.

Detta dizione normativa andrebbe ripetuta sia nell'art. 176 TUIR (conferimenti di azienda) e sia nel nuovo art. 173-*bis* (scissione con scorporo) e, con la previsione della piena surroga, senza soluzione di continuità, delle partecipazioni all'azienda, sia in ordine al requisito temporale e sia in ordine alla catalogazione delle stesse come immobilizzazioni finanziarie, si eviterebbe l'incertezza del regime fiscale da riservare alla cessione delle partecipazioni anticipatamente alla redazione del primo bilancio *post* conferimento o scissione con scorporo e alla relativa comparsa contabile delle medesime come immobilizzazioni finanziarie.

Nel caso lo scorporo abbia invece ad oggetto beni o attività che non costituiscono un'azienda, le partecipazioni ricevute dalla scissa sono ammesse al regime di esenzione di cui all'art. 87 TUIR, se e quando maturano i relativi requisiti.

Nel caso, quindi, di scorporo dei singoli beni, il regime PEX delle partecipazioni ricevute si autonomizza dal regime fiscale del compendio patrimoniale scorporato, venendo a dipendere dal solo riscontro dei presupposti dell'art. 87 citato, in esclusivo raccordo con le partecipazioni ricevute (iscrizione in bilancio, anzianità di possesso, residenza fiscale della società partecipata, attività commerciale da quest'ultima esercitata).

L'A. ritiene che l'opzione legislativa di correlare il regime PEX alle partecipazioni ricevute sulla base degli ordinari parametri dell'art. 87, in maniera del tutto avulsa dai beni scorporati, sia la scelta legislativa operativamente più corretta. (EM)

IVA

Dottrina

“Stabile organizzazione: abbiamo (forse) messo la parola “fine” alle contestazioni IVA nei gruppi?” di D. AVOLIO e R. CORSO, ne Il fisco 29/2024, pag. 2759

La Direttiva IVA 2006/112/CE non contiene una definizione di stabile organizzazione ai fini IVA e, dopo molti anni di vuoto normativo, a cui ha comunque sopperito la Corte di Giustizia, il concetto di stabile organizzazione ha trovato una compiuta definizione nell'ambito del Regolamento 282/2011, che ha formalizzato, facendolo proprio, l'orientamento espresso in materia dalla Corte di Giustizia.

Più in dettaglio, ai fini IVA una stabile organizzazione è qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica, caratterizzata da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici che consentono alla stabile organizzazione di ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione e di fornire i servizi di cui assicura la prestazione.

Gli AA. si soffermano in particolare su due principi espressi dalla Corte di Giustizia: il primo, che non si può ritenere che una società soggetta all'IVA, che ha la sede della propria attività economica in uno Stato membro e sia destinataria di servizi forniti da un'altra società stabilita in un altro Stato membro, disponga in quest'ultimo Stato membro di una stabile organizzazione IVA per il solo fatto che le due società appartengano allo stesso gruppo o che tali società sono legate tra loro da un contratto di prestazioni di servizi; il secondo, che, il service provider, nell'ambito dei gruppi societari rimane responsabile dei propri mezzi e fornisce le prestazioni in nome proprio e a proprio autonomo rischio, con la conseguenza che, di regola, un service provider non può divenire, al contempo, stabile organizzazione del proprio committente.

Tutto ruota attorno al requisito dei mezzi umani e tecnici necessari per ritenere integrati i presupposti della stabile organizzazione IVA nei gruppi.

Se da un lato è possibile concludere che l'esistenza nel territorio di uno Stato membro di una stabile organizzazione IVA di una società non può essere desunta dalla mera circostanza che tale società ivi possieda una società controllata, dall'altro lato non è necessario possedere direttamente i mezzi umani e tecnici, perché ciò che rileva, secondo il ragionamento seguito dai giudici e fatto proprio dagli AA., è che il soggetto passivo abbia il potere di disporre di tali mezzi umani e tecnici come se fossero propri, sulla base, ad esempio di contratti di servizio che mettano tali mezzi a sua disposizione.

Le conclusioni cui sono giunti i Giudici determinano conseguenze ai fini dell'imposizione IVA in quanto, pur ammettendo che una stabile organizzazione IVA possa essere contemporaneamente il prestatore e il destinatario delle stesse prestazioni di servizi, non essendo possibile individuare mezzi umani distinti da quelli utilizzati dalla società prestatrice per l'esecuzione delle proprie prestazioni, non vi sarebbe alcuna prestazione imponibile IVA.

A questo proposito l'A. richiama quella che è la situazione da lui definita “patologica” in cui potrebbe essere riscontrata una stabile organizzazione IVA, che la Corte di Giustizia ravvisa nel caso in cui i dipendenti (mezzi personali) sono sottratti alla subordinazione gerarchica del prestatore di servizi e sono posti a disposizione e sotto l'autorità del committente del servizio nello svolgimento dei compiti loro affidati. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia Europea

IVA – Operazioni infragruppo - Irrilevanza

Corte di Giust. 11 luglio 2024, causa n. C-184/23, nel sito web. www.eutekne.it

Le prestazioni di servizi effettuate tra due soggetti appartenenti al medesimo Gruppo IVA non sono rilevanti ai fini dell'imposta, neppure quando il destinatario del servizio sia un soggetto che non può esercitare la detrazione dell'IVA assolta "a monte".

L'attuazione del regime del Gruppo IVA comporta che i membri del soggetto unico non siano considerati, né all'interno né all'esterno, come soggetti passivi distinti ai fini IVA.

Pertanto, una prestazione resa tra due membri del Gruppo non esiste ai fini IVA.

Nell'ambito di un Gruppo IVA, il diritto alla detrazione è conferito al Gruppo stesso e non ai suoi membri.

SUCCESSIONI E DONAZIONI

Dottrina

“Ampliato l'ambito applicativo dell'imposta sui trasferimenti di ricchezza derivanti da *trust*”
di E. MARVULLI, ne Il fisco 30/2024, pag. 2847

Lo schema di decreto delegato ha ampliato l'ambito applicativo dell'imposta sui trasferimenti di ricchezza derivanti da *trust*, pur mantenendo sostanzialmente inalterata la disciplina delle liberalità indirette, le cui modifiche sono solo di coordinamento e non ne modificano i contenuti.

Attualmente la prassi dell'Agenzia delle entrate e la giurisprudenza di legittimità concordano nel ritenere che l'istituzione di un *trust* sia riconducibile “agli atti di costituzione di vincoli di destinazione”, rilevante ai fini della tassazione dell'imposta sulle successioni e donazioni al momento del reale trasferimento dei beni e diritti a favore dei beneficiari.

Lo schema di Decreto delegato nel riscrivere l'ambito applicativo dell'imposta, nella sua nuova formulazione, ha espressamente incluso i trasferimenti derivanti da *trust* e da altri vincoli di destinazione, mantenendo fermo il presupposto impositivo riguardante i trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte e per donazione e, più in generale, dei trasferimenti a titolo gratuito.

Sono fiscalmente rilevanti i *trust* idonei a determinare l'arricchimento gratuito a favore dei beneficiari. Rientrano quindi nell'ambito del tributo successorio solo i c.d. *trust* liberali o gratuiti, idonei a realizzare un trasferimento con cui il beneficiario finale otterrà un arricchimento gratuito, senza alcun vantaggio per il disponente.

Resterebbero, quindi, esclusi, i *trust* che hanno uno scopo non liberale, ad esempio i *trust* di scopo, che scontrerebbero solo l'imposta di registro e le eventuali imposte catastali e ipotecarie sull'atto istitutivo e sull'atto di dotazione.

Rileveranno solo i trasferimenti derivanti da *trust* in cui il beneficiario è un soggetto terzo rispetto al disponente, considerando fiscalmente neutri i trasferimenti derivanti da *trust* in cui disponente e beneficiario coincidono.

L'imposta si applicherà al momento del trasferimento di beni e diritti a favore dei beneficiari.

La bozza di decreto introduce la facoltà per il disponente di versare, in modo volontario e anticipato, l'imposta già al momento della dotazione patrimoniale.

L'imposta anticipata sarà considerata pagata a titolo definitivo e non potrà mai essere retrocessa, neanche nei casi in cui non si realizzi il trasferimento a favore del beneficiario.

L'opzione per la tassazione definitiva all'entrata sarà estesa anche ai *trust* già costituiti al momento dell'entrata in vigore della norma.

Nel silenzio della norma resterà da capire se e in che termini la definitività del pagamento anticipato potrà essere esteso anche ai *trust* già istituiti, che hanno deciso di adeguarsi all'indicazione fornita dalla prassi amministrativa (circolare n. 34E/22) di anticipare la tassazione all'atto di costituzione.

Lo schema di decreto introduce un elemento di novità assoluta quando prevede, ai fini dell'autoliquidazione dell'imposta, che il beneficiario soggetto passivo sarà obbligato a denunciare all'Agenzia delle entrate l'attribuzione patrimoniale ricevuta ai sensi dell'art. 19 DPR 131/1986, entro trenta giorni dall'atto di trasferimento, anche se il già menzionato atto non è soggetto ad obbligo di registrazione.

L'interpretazione letterale della norma induce a ritenere che, qualora il trasferimento sia volontariamente formalizzato con un atto pubblico notarile, venga meno l'obbligo di denuncia.

Per la determinazione dell'imposta dovuta, deve farsi riferimento alle aliquote e franchigie relative al rapporto di coniugio o parentela esistenti tra disponente e beneficiario al momento del trasferimento dell'attribuzione patrimoniale e non a quello precedente della segregazione.

In base alle nuove regole sulla territorialità dei trasferimenti derivanti da *trust* ed altri vincoli di destinazione, l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti ai beneficiari, qualora il disponente sia residente nello Stato al momento della separazione patrimoniale.

In caso di disponente non residente, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato trasferiti al beneficiario.

Secondo l'A., sulla base dell'interpretazione letterale della norma, quindi, se il bene era estero al momento del distacco dal disponente straniero, ma nazionale all'atto dell'attribuzione al beneficiario, il trasferimento paga l'imposta di donazione mentre, nel caso in cui il bene attribuito sia rimasto estero, nulla è dovuto.

Secondo alcuni commentatori questa non sarebbe l'interpretazione corretta della norma perché, da un punto di vista sistematico, sarebbe più coerente affermare che, anche in caso di disponente straniero all'atto della disposizione patrimoniale, l'imposta è dovuta esclusivamente sui beni e diritti esistenti in Italia in quel momento e non a quello dell'attribuzione patrimoniale al beneficiario.

In entrambe le ipotesi, infatti, è il distacco dal disponente a segnare la fase iniziale dell'indiretto e progressivo trasferimento liberale derivante dal *trust* e questo dovrebbe essere il momento rilevante per la verifica dei requisiti sulla territorialità, sia dal punto di vista soggettivo che oggettivo.

In definitiva, quindi, se il disponente era residente in Italia al momento della separazione patrimoniale, l'imposta sui trasferimenti di ricchezza è dovuta su tutti i beni e diritti, ovunque localizzati, attribuiti ai beneficiari, mentre, se il disponente non era residente in Italia al momento del distacco dei beni, l'imposta si ritiene dovuta solo sui beni e diritti esistenti in Italia, anche per presunzione, al momento del trasferimento al beneficiario.

Dall'analisi delle novità introdotte, si evince, secondo l'A., che la riforma avrà l'effetto di ridurre sensibilmente l'ambito applicativo delle liberalità indirette informali e di ampliare in misura corrispondente quello delle imposte sui trasferimenti di ricchezza derivanti da *trust*.

Infatti, le liberalità informali che concretizzano un trasferimento diretto e finale di beni e diritti dal trustee al beneficiario, tassate oggi solo in caso di registrazione volontaria dell'atto, a decreto vigente saranno autonomamente assoggettate ad imposta sulle successioni e donazioni, a prescindere dalle modalità con cui il trasferimento è effettuato.

Saranno definitivamente superati i contrasti interpretativi tra Agenzia delle entrate da una parte, che sostiene l'esistenza di un implicito obbligo di registrazione e di tassazione, e dottrina e giurisprudenza dall'altro, secondo cui la tassazione delle attribuzioni informali opera solo al verificarsi delle condizioni previste dal nuovo art. 56- *bis* (ossia solo in caso di dichiarazione spontanea del beneficiario oppure di registrazione volontaria). (EM)

I principi descritti nell'articolo sono stati recepiti dal Decreto Legislativo 18 settembre 2024, n. 139, recante "Disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'Iva", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 231 del 2 ottobre 2024.

Dottrina

ALBANO G., “Scambi di partecipazione ed attuazione della delega fiscale” (REDDITI DI IMPRESA)	Pag. 11
AVOLO D., CORSO R., “Stabile organizzazione: abbiamo (forse) messo la parola “fine” alle contestazioni IVA nei gruppi?” (IVA)	“23
BECCARI G., MIELE L., PICA A., “Riporto delle perdite e trasferimento di partecipazioni all’interno del gruppo” (REDDITI DI IMPRESA)	“12
BELOTTI R., “Riscaduta sulle retribuzioni convenzionali del nuovo concetto di residenza fiscale” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“16
ESCALAR G., “La difesa dei cessionari di <i>bonus</i> fiscali edilizi da azioni di recupero e sequestro” (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“7
LIBURDI D., SIRONI M., “Adempimento collaborativo: codice di condotta, gestione del rischio e obblighi di trasparenza” (ADEMPIMENTO COLLABORATIVO)	“5
MARINO G., “Poteri di accertamento nella <i>global minimum tax</i> tra buon andamento e proporzionalità” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	“6
MARVULLI E., “Ampliato l’ambito applicativo dell’imposta sui trasferimenti di ricchezza derivanti da <i>trust</i> ” (SUCCESIONI E DONAZIONI)	“24
MICHELUTTI R., FICAI G., POLLI F., “Finanziamenti infruttiferi, <i>transfer pricing</i> e principi comunitari alla prova della Corte di Cassazione” (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	“9
RUSSO V., “ <i>Restyling del regime di riallineamento</i> ” (OPERAZIONI STRAORDINARIE)	“20
SORGATO L., “Insufficienti le modifiche per scissioni con scorporo e conferimenti seguiti da cessione di partecipazione” (OPERAZIONI STRAORDINARIE)	“22
TAMBURRO V., “La proroga del regime degli impatriati per i contribuenti non iscritti all’AIRE” (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“8
TURRI G., “Circolare n. 25/E/2023: rapporti tra Italia e Svizzera in tema di frontalierato e telelavoro” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“17

Prassi Amministrativa

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 luglio 2024, n. 143 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“18
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 luglio 2024, n. 144 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“18

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 luglio 2024, n. 153 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	Pag. 8
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 luglio 2024, n. 154 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“19
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 22 luglio 2024, n. 159 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“8
Ris. Agenzia delle entrate 23 luglio 2024, n. 40 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“8
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 luglio 2024, n. 160 (REDDITI DI IMPRESA)	“16
Circ. Agenzia delle entrate 29 luglio 2024, n. 17/E (REDDITI DIVERSI)	“20
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 1° agosto 2024, n. 167 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“19
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 agosto 2024, n. 172 (IRES)	“10

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Cass., sez. trib. 8 luglio 2024, n. 18498 (IRES)	“11
Corte di Giust. 11 luglio 2024, causa n. C-184/23 (IVA)	“24
Cass., sez. trib. 19 luglio 2024, n. 20002 (IRES)	“11

Corti di Giustizia Tributaria

Corte di Giust. Trib. I Venezia, 13 giugno 2024, n. 428/2/24 (REDDITI DI IMPRESA)	“16
---	------------