a Deloitte business

Numero 05
Marzo 2024

Tax & Legal News

FOCUS:

La nuova disciplina delle Cfc

SCADENZE FISCALI

FOCUS

La nuova disciplina delle Cfc

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

Il sindaco inadempiente non ha diritto al compenso

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Crediti di imposta: un vademecum per la scissione

IMPOSTE DIRETTE

Immobiliari e cause di esclusione dalle società di comodo

IMPOSTE INDIRETTE

Da Assonime una circolare sulla dichiarazione Iva

Il valore dell'avviamento può derivare dai costi del personale

ACCERTAMENTO

Modifiche all'accertamento e concordato preventivo sono ufficialmente in vigore

Certificazione delle attività di ricerca, sviluppo e innovazione: il decreto attuativo

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Si riduce a 12 paesi la black list UE

Assonime commenta il beneficio per il reshoring delle attività estere

SCADENZE FISCALI

18 marzo

Sostituti d'imposta

Versamento ritenute alla fonte sui redditi corrisposti nel mese precedente

Sostituti d'imposta

Consegna agli interessati della Certificazione Unica (CU 2024) contenente i dati fiscali e previdenziali relativi alle certificazioni lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale e alle certificazioni lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi corrisposti nel 2024

L'elenco completo delle prossime scadenze fiscali può essere consultato al seguente link:

https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php

FOCUS

La nuova disciplina delle Cfc

Con l'attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità estera, mediante il Dlgs 209/2023, è stato modificato il regime delle controlled foreign companies (articolo 167 del Tuir) in cui la controllante residente deve imputare per trasparenza i redditi del soggetto estero partecipato.
Per quanto riguarda l'entrata in vigore delle modifiche, il DLgs 209 prevede la decorrenza dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 29.12.2023, e quindi dal 2024 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare.
Analizziamo le modifiche al sistema, concentrando l'attenzione sulle nuove regole e tralasciando gli elementi della normativa che sono rimasti invariati (requisito del controllo, passive income, imputazione del reddito).

I requisiti Cfc

La distinzione che va prioritariamente operata è tra soggetti esteri con bilancio oggetto di revisione e certificazione ed altri soggetti.
Nel primo caso, infatti, intervengono due novità:

- regole semplificate per il calcolo del tax rate;
- possibilità alternativa di pagare una imposta sostitutiva.

Invece, in assenza di certificazione dei bilanci, si deve necessariamente utilizzare la "vecchia" regola prevista dall'articolo 167 comma 4 e quindi i soggetti controllanti devono verificare che i soggetti controllati non residenti siano assoggettati ad una tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia, determinata secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.
Ricordiamo che il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate attuativo di questa disposizione è stato varato con prot. n. 376652 del 27.12.2021. Ai fini del calcolo della tassazione virtuale italiana rileva solo l'IRES, senza tenere conto di eventuali addizionali, mentre non si deve considerare l'IRAP. Le imposte virtuali italiane vanno inoltre assunte al lordo di eventuali crediti d'imposta che sarebbero spettati in caso di residenza in Italia.

Il test sui dati di bilancio

La condizione preliminare richiesta dalla norma è la seguente *"il bilancio d'esercizio dei soggetti controllati non residenti deve essere oggetto di revisione e certificazione da parte di operatori professionali a ciò autorizzati nello Stato estero di localizzazione dei soggetti controllati non residenti, i cui esiti sono utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato."*
Se ricorre questa condizione, il test per valutare se la controllata estera rientra nel regime Cfc diventa estremamente semplice, in quanto *"La tassazione effettiva dei soggetti controllati non residenti è pari al rapporto tra la somma delle imposte correnti dovute e delle imposte anticipate e differite iscritte nel proprio bilancio d'esercizio e l'utile ante imposte dell'esercizio risultante dal predetto bilancio. "*

L'opzione per l'imposta sostitutiva

Se vale la condizione che abbiamo indicato sulla certificazione dei bilanci, e se il risultato del calcolo è inferiore alla soglia del 15 %, viene offerta (articolo 167, comma 4 ter) una possibilità ulteriore: i soggetti controllanti possono corrispondere un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari al 15 per cento dell'utile contabile netto dell'esercizio calcolato senza tenere in considerazione le imposte che hanno concorso a determinare detto valore, la svalutazione di attivi e gli accantonamenti a fondi rischi.

La scelta per l'imposta sostitutiva va valutata tenendo conto di altri elementi: innanzi tutto è importante focalizzare il periodo minimo: se permane il requisito del controllo, infatti, l'opzione ha durata per tre esercizi del soggetto controllante ed è irrevocabile. Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per il successivo triennio a meno che sia revocata secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.

Le modalità di comunicazione dell'esercizio e revoca dell'opzione saranno definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

Il secondo elemento da considerare è il fatto che l'opzione è omnicomprensiva, nel senso che deve riguardare la totalità delle società estere controllate che si trovano nelle condizioni indicate nell'articolo 167 comma 4 lettera b).

Più in dettaglio, si tratta delle società per le quali oltre un terzo dei proventi da essi realizzati rientra in una o più delle seguenti categorie:

1) interessi o qualsiasi altro reddito generato da attivi finanziari;
2) canoni o qualsiasi altro reddito generato da proprietà intellettuale;
3) dividendi e redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni;
4) redditi da leasing finanziario;
5) redditi da attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie;
6) proventi derivanti da operazioni di compravendita di beni con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate con soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente;
7) proventi derivanti da prestazioni di servizi, con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate a favore di soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente.

Poiché l'opzione deve riguardare tutte le partecipate, si dovrà tenere conto di alcune criticità:

- se anche una sola di esse non ha la certificazione del bilancio, l'opzione dovrebbe essere impossibile anche per le altre;
- se durante il triennio anche una sola controllata smette di far certificare il suo bilancio, si dovrebbe produrre la decadenza dall'opzione.

L'opzione nella dichiarazione dei redditi

Il modello relativo ai redditi 2023 presenta già (a beneficio dei soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare) le caselle relative all'esercizio e alla revoca dell'opzione.

In particolare, l'opzione per l'imposta sostitutiva va esercitata indicando il codice 1 nella casella denominata "Art. 167, comma 4-ter" del quadro FC; il codice 1 va indicato nella stessa casella anche nei moduli di tutti i

periodi d'imposta di efficacia dell'opzione. Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per il successivo triennio a meno che non sia revocata, indicando il codice 2 nella predetta casella.
Le istruzioni alla compilazione ricordano anche che l'opzione è effettuata per tutti i soggetti controllati non residenti e che integrano le condizioni di cui al comma 4, lettera b), dell'art. 167 del TUIR: pertanto, in caso di più soggetti controllati, la casella va barrata su tutti i moduli. In tal caso, per tutti i soggetti controllati, il contribuente deve compilare, oltre alla sezione I, il solo rigo FC2 (o FC3) per indicare l'utile contabile netto dell'esercizio calcolato senza tenere in considerazione le imposte che hanno concorso a determinare detto valore, la svalutazione di attivi e gli accantonamenti a fondi rischi (tale utile va riportato nella sezione III e non va assoggettato a tassazione separata).

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

Il sindaco inadempiente non ha diritto al compenso

Cassazione, Ordinanza 19.2.2024 n. 4315

La Cassazione, nell'esaminare il caso del diritto al compenso spettante ai sindaci di una società fallita, muove dal principio di diritto secondo cui, in tema di responsabilità degli organi sociali, la configurabilità dell'inosservanza del dovere di vigilanza imposto ai sindaci dall'art. 2407, comma 2, c.c. non richiede l'individuazione di specifici comportamenti che si pongano espressamente in contrasto con tale dovere. È invece sufficiente che i sindaci non abbiano rilevato una macroscopica violazione o comunque non abbiano in alcun modo reagito di fronte ad atti di dubbia legittimità e regolarità, così da non assolvere l'incarico con diligenza, correttezza e buona fede, eventualmente anche segnalando all'assemblea le irregolarità di gestione riscontrate o denunciando i fatti al Pubblico Ministero.
Pertanto, non è richiesto, per configurare la responsabilità dei sindaci, che un particolare comportamento, la cui inosservanza è idonea ad integrare una condotta omissiva dell'organo di controllo, sia espressamente previsto dalla legge.
Nella fattispecie oggetto di Ordinanza, la Suprema Corte ritiene che ove il sindaco di una società fallita proponga opposizione allo stato passivo, dolendosi dell'esclusione di un credito (il compenso maturato) del quale aveva chiesto l'ammissione, il Fallimento, dinanzi alla pretesa creditoria azionata nei suoi confronti, può sollevare, per paralizzarne l'accoglimento in tutto o in parte, l'eccezione di totale o parziale inadempimento o d'inesatto adempimento da parte dello stesso ai propri obblighi contrattuali.
In tale situazione i principi in tema di onere della prova "*vanno modellati in relazione alla peculiarità delle funzioni del sindaco, che svolge un'attività di vigilanza dell'operato altrui. In particolare, ove sia sollevata l'eccezione di inesatto adempimento, mentre è onere del curatore non solo allegare ma anche provare quei fatti storici, attinenti alla gestione ovvero al concreto assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società, sui quali si innesta la deviazione della condotta di generale vigilanza esigibile dal sindaco, quanto a quest'ultima egli può limitarsi ad allegare un comportamento specifico e negligente integrante l'inesatto adempimento del sindaco al suo dovere di vigilanza sull'attività di gestione della società; spetta poi a quest'ultimo il compito di provare il fatto estintivo di tale dovere, costituito dall'avvenuto esatto adempimento, e cioè di aver adeguatamente vigilato sulla condotta degli amministratori, attivando, con la diligenza professionale dallo stesso esigibile in relazione alla situazione concreta, i poteri inerenti alla carica (art. 2407, comma 1°, c.c.); questi ultimi, in effetti e a loro volta, non si esauriscono nel mero burocratico espletamento delle attività specificamente indicate dalla legge ma comportano l'obbligo di adottare (ed, anzi, di ricercare lo strumento di volta in volta più consono ed opportuno di reazione, vale a dire) ogni altro atto (del quale il sindaco deve fornire la dimostrazione) che, in relazione alle circostanze del caso (ed, in particolare, degli atti o delle omissioni degli amministratori che, in ipotesi, non siano stati rispettosi della legge, dello statuto o dei principi di corretta amministrazione) fosse utile e necessario ai fini di un'effettiva ed*

efficace (e non meramente formale) vigilanza sull'amministrazione della società e le relative operazioni gestorie."

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Crediti di imposta: un vademecum per la scissione

Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 22.2.2024 n. 48

Nella Risposta ad interpello 22.2.2024 n. 48, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato le caratteristiche di una serie specifica di crediti di imposta. Secondo l'agenzia, questi crediti rappresentano autonomi elementi del patrimonio della scissa che, come tale, sono idonei a essere oggetto di ripartizione, in sede di progetto di scissione, secondo la volontà delle parti. Pertanto, se nell'ambito del progetto di scissione non è stata prevista alcuna ripartizione del credito, questo si deve ritenere rimasto in capo alla scissa ai sensi dell'articolo 2506-bis del Codice civile.
Viene chiaramente precisato che questa interpretazione è valida solo per i crediti specificamente indicati, che sono i seguenti:

- credito di imposta ricerca e sviluppo 2013;
- credito di imposta ricerca e sviluppo 2019;
- credito società benefit;
- credito per imprese non energivore;
- credito per investimenti pubblicitari;
- credito per la sanificazione degli ambienti.

IMPOSTE DIRETTE

Immobiliari e cause di esclusione dalle società di comodo

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 27.2.2024 n. 53

La questione oggetto della risposta all'Interpello riguarda la possibilità di esclusione dalla disciplina delle società non operative per una società immobiliare. Al riguardo, l'Agenzia ritiene necessario precisare come la semplice circostanza che il valore di mercato dell'immobile posseduto dalla Società sia inferiore al suo costo fiscalmente riconosciuto non può da sola rendere valida la richiesta di disapplicazione della disciplina sulle società non operative. La norma di legge infatti stabilisce che ricavi minimi presunti e reddito minimo presunto siano determinati in base al costo fiscalmente riconosciuto.
Inoltre, nel caso specifico, a prescindere dalla modificabilità dei contratti di locazione in essere alla data di acquisizione da parte della nuova compagine societaria, la Società (che si è qualificata come società immobiliare e svolge in via principale l'attività di locazione delle unità immobiliari facenti parti), non ha comunque dimostrato per alcuno degli immobili locati nel periodo d'imposta in esame l'impossibilità di

praticare canoni di locazione sufficienti per superare il test di operatività ovvero per conseguire un reddito effettivo superiore a quello minimo presunto.
Non trovano quindi applicazione le risposte ai quesiti 2.6 e 2.7 della circolare n. 44/E del 2007, con le quali è stato ribadito che la disciplina sulle società non operative può essere disapplicata dimostrando che, in caso di contratti di locazione, il canone pattuito sia almeno pari, o comunque che non si sia discostato, a quello di mercato, secondo quanto determinato con le tabelle delle quotazioni immobiliari dell'OMI.
Infine, viene rilevato che la circostanza della generale difficoltà della Società di riscuotere i propri crediti nei confronti dei conduttori non appare idonea a giustificare la disapplicazione della disciplina sulle società non operative; infatti, la Società non fornisce alcun elemento volto a dimostrare come tale difficoltà incida o abbia inciso sulla sua incapacità di ottenere ricavi effettivi superiori a quelli minimi.

IMPOSTE INDIRETTE

Da Assonime una circolare sulla dichiarazione Iva

Assonime, Circolare 21.2.2024 n. 3

Nella circolare 21.2.2024 n. 3 Assonime illustra il modello di dichiarazione annuale IVA per il periodo d'imposta 2023, evidenziando le principali novità rispetto a quello relativo alla dichiarazione per l'anno 2022. In particolare, la Circolare ricorda che l'attuale modello è stato modificato per tenere conto delle disposizioni contenute nel decreto legislativo dell'8 gennaio 2024, n. 1, in materia di razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari (c.d. "Decreto Adempimenti"), emanato in attuazione della delega per la riforma fiscale contenuta nella legge del 9 agosto 2023 n. 111.

Il valore dell'avviamento può derivare dai costi del personale

Cassazione, Sentenza 19.2.2024 n. 4318

Nella Sentenza 19.2.2024 n. 4318 la Cassazione ha confermato la validità di un accertamento del maggiore di valore dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro. La rettifica, che riguarda il caso particolare di cessione di ramo di azienda costituito da servizi di back-office, office-finanza ed altri servizi svolti da personale qualificato, era avvenuta in relazione al solo fattore di avviamento costituito dal capitale umano, in particolare basandosi sul fattore produttivo della forza lavoro suddiviso per categorie omogenee di dipendenti trasferiti, calcolando il valore delle retribuzioni annue e moltiplicandolo per un valore a seconda del loro inquadramento e delle loro competenze (impiegati, quadri e dirigenti). È stato quindi calcolato l'ammontare degli oneri accessori per creare un'organizzazione pari a quella ceduta, tenendo conto dei costi di reclutamento e di quelli relativi all'assunzione ed all'inserimento.
Il collegio regionale ha ritenuto che questo criterio estimativo fosse effettivamente tale da rappresentare il reale valore di mercato del ramo di azienda ceduto, nel presupposto (a sua volta integrativo di una valutazione prettamente fattuale) che il ramo aziendale in questione, proprio per la sua natura ed il suo oggetto (attività di back office e gestione documentale) trovasse nel personale professionalizzato un fattore

«determinante» ed «essenziale», come tale qualificante, tanto da sostanzialmente esaurire l'intero valore aziendale.
La Sentenza conferma l'indirizzo di legittimità (Cass. nn. 16662/2021, 9075/2015; 2204/2006; 2702/2002) secondo il quale, in presenza di metodi contabili diversi, per determinare il valore di un'azienda, ivi compreso il valore di avviamento, tale valore costituisce oggetto di un giudizio di fatto rimesso al prudente apprezzamento del giudice del merito ed immune da sindacato di legittimità se adeguatamente motivato.
Nel caso specifico, secondo i Giudici: "*a) la valutazione del 'solo' valore di avviamento non poteva dirsi di per sé contra legem, se riguardato in una realtà aziendale che, nella valutazione del giudice di merito, in tale valore sostanzialmente si esauriva; b) la identificazione, nell'ambito dell'avviamento, del solo fattore costituito dal personale qualificato trovava anch'essa giustificazione, nell'ambito di una ricostruzione prettamente fattuale della vicenda, in ragione della tipologia dell'attività svolta dal ramo d'azienda ceduto; c) l'applicazione a questa assorbente componente aziendale, tra i vari possibili, del criterio estimativo del costo di sostituzione del personale stesso attiene a sua volta ad una scelta discrezionale del giudice di merito, non irragionevole né concretante violazione.*"

ACCERTAMENTO

Modifiche all'accertamento e concordato preventivo sono ufficialmente in vigore

DLgs. 12 febbraio 2024 n. 13

Il DLgs. 12 febbraio 2024 n. 13 reca le disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale in attuazione della legge delega per la riforma fiscale. Il provvedimento è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 43 del 21 febbraio 2024 ed è in vigore dal giorno successivo.
Le misure contenute nel decreto legislativo riguardano i seguenti aspetti del procedimento di accertamento:

- partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento e relativa razionalizzazione;
- razionalizzazione e riordino delle disposizioni normative in materia di attività di analisi del rischio;
- introduzione di specifiche forme di cooperazione tra le amministrazioni nazionali ed estere e riordino delle forme di cooperazione esistenti;
- prevenzione e contrasto dei fenomeni evasivi e fraudolenti in ambito IVA;
- revisione dei termini di prescrizione e decadenza dell'azione dello Stato dell'imposta sui premi di assicurazione.

Il Titolo II del decreto è invece dedicato alla nuova disciplina del concordato preventivo biennale.

Certificazione delle attività di ricerca, sviluppo e innovazione: il decreto attuativo

Ministero delle Imprese e del made in Italy, Decreto DM 21 febbraio 2024

Il decreto del 21 febbraio 2024 del Ministero delle Imprese e del made in Italy reca le disposizioni in materia di

- modalità informatiche e termini per la presentazione delle domande di iscrizione all'Albo dei certificatori;

- regole e procedure per la verifica delle domande di iscrizione;
- formazione, aggiornamento e gestione dell'Albo;
- modalità informatiche attraverso le quali le imprese richiedono l'accesso alla procedura ed individuano il certificatore e i certificatori inviano al Ministero delle imprese e del made in Italy la certificazione rilasciata e l'eventuale ulteriore documentazione richiesta;
- modalità per il versamento al bilancio dello Stato dei diritti di segreteria stabiliti per la certificazione e di ogni tributo dovuto.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Si riduce a 12 paesi la black list UE

Consiglio dell'Unione Europea del 20 febbraio 2024

Il Consiglio dell'Unione europea, nella seduta del 20.2.2024, ha effettuato la revisione periodica della black list dell'Unione.
La lista comprende le seguenti giurisdizioni: Anguilla, Antigua e Barbuda, Isole Fiji, Guam, Isole Vergini statunitensi, Palau, Panama, Russia, Samoa, Samoa americane, Trinidad e Tobago e Vanuatu.
Rispetto alla versione precedente, segnaliamo l'eliminazione di Bahamas, Belize, Isole Turks and Caicos e Seychelles.

Assonime commenta il beneficio per il reshoring delle attività estere

Assonime 23 febbraio 2024 n. 4

La Circolare dell'Associazione è dedicata alla misura agevolativa introdotta nell'ambito dell'attuazione della legge delega di riforma fiscale (Legge n. 111 del 2023). L'articolo 6 del Dlgs n. 209 del 2023 si propone infatti di incentivare il trasferimento in Italia di attività economiche svolte in Paesi extra UE o SEE (cd. reshoring) mediante la detassazione del 50% del relativo reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'IRAP per il periodo di imposta in cui si verifica il rimpatrio e per i cinque periodi di imposta successivi.
L'incentivo è subordinato all'autorizzazione prevista per gli aiuti di Stato da parte della Commissione UE.
Nella circolare si analizzano i presupposti e gli aspetti applicativi di maggior interesse della nuova disciplina, evidenziandone anche alcune criticità. In particolare, il documento affronta, tra le altre, le tematiche dell'individuazione delle attività di impresa rilevanti ai fini dell'agevolazione, dei valori fiscali di ingresso, del trattamento delle perdite, dell'eventuale coesistenza di altre attività non agevolate, del meccanismo di recapture in caso di trasferimento dell'attività agevolata al di fuori del territorio nazionale, dell'interazione con altri istituti e agevolazioni e, infine, del rapporto con la disciplina attuativa del cd. Pillar 2 introdotta dallo stesso Dlgs 209 del 2023.