a Deloitte business

Numero 15
Settembre 2024

Tax & Legal News

FOCUS:

Il conferimento di partecipazioni

SCADENZE FISCALI

FOCUS

Il conferimento di partecipazioni

NEWS

OPERAZIONI STRORDINARIE

Doppio conferimento di partecipazioni senza abuso del diritto

Conferimento di beni: l'aumento di capitale non coincide con il valore normale

La responsabilità solidale della beneficiaria nella scissione parziale

IMPOSTE DIRETTE

Amministratori consulenti: i compensi sono indeducibili

Gli interessi passivi sui pagamenti per conciliazione o adesione sono deducibili

Cessione della partecipazione rivalutata agli altri soci senza abuso del diritto

Le Entrate illustrano la pex per i soggetti non residenti

L'ammortamento di un fabbricato costruito su terreno di proprietà altrui non è deducibile

CREDITI DI IMPOSTA

Credito di imposta Transizione 5.0: le istruzioni operative

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La sede dell'amministrazione è luogo di residenza delle persone giuridiche

Transfer price con country file in italiano

I criteri per la residenza delle società dopo la riforma fiscale

SCADENZE FISCALI

16 settembre

Sostituti d'imposta

Versamento ritenute alla fonte sui redditi corrisposti nel mese precedente

Soggetti Iva

Liquidazione e versamento dell'Iva relativa al mese precedente.

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

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

FOCUS

Il conferimento di partecipazioni

L'attesa riforma della fiscalità dell'operazioni straordinarie interviene in modo molto significativo sul tema del conferimento di partecipazioni, ampliando le possibilità per chi intende dotarsi di una holding personale per gestire le partecipazioni ed eventualmente i successivi passaggi generazionali. Vediamo le casistiche più rilevanti interessate dalle modifiche.

Conferimenti integrativi di maggioranza

Consideriamo il caso in cui le quote di una società siano già in possesso di una holding di maggioranza (ad esempio per il 60%) ed un socio che detiene un ulteriore 10% sia disposto a conferirlo nella medesima holding, con l'obiettivo di rafforzare la governance unitaria della società. Con questo conferimento la holding che già esiste non ottiene la maggioranza, dato che la possiede già; si tratta infatti di un conferimento che aumenta una percentuale di controllo già detenuta.

Questa operazione oggi non potrebbe avvenire sfruttando il beneficio del realizzo controllato (articolo 177 del comma 2 del Tuir), dato che per fruire di questa norma occorre che l'integrazione della percentuale di controllo avvenga in forza di un obbligo di legge ovvero per un vincolo dello statuto, con la conseguenza che il conferimento genererebbe, per chi apporta il 10% nell'esempio, un atto di realizzo al valore normale. Invece, in futuro questa condizione sarà rimossa alla radice, permettendo quindi a soci di minoranza di aggregarsi anche a maggioranze preesistenti sfruttando la normativa del realizzo controllato e quindi senza la necessità di assoggettare a tassazione l'eventuale plusvalenza implicita nella quota integrativa conferita. Come abbiamo sottolineato, il risultato finale di questa modifica normativa potrà consentire maggiori opportunità di accordi tra soci di minoranza e holding di controllo rendendo irrilevante la tematica fiscale.

Conferimento di società estere

Dopo l'entrata in vigore del decreto legislativo di riforma, sarà possibile anche conferire in una holding residente, ai sensi dell'articolo 177 del Tuir, le partecipazioni detenute in società estere. È evidente che questo ampliamento delle possibilità va nella direzione di aiutare i soggetti che detengono partecipazioni con ubicazioni geografiche variegate a concentrarle in una unica società "cassaforte". Si dovrà solo prestare attenzione al fatto che la società oggetto del conferimento sia dotata di organo assembleare.

Creazione di holding di famiglia.

Un intervento importante è previsto sull'articolo 177 comma 2 bis del Tuir: consentire la creazione di holding familiari con più di un socio. Consideriamo l'esempio in cui due familiari (i coniugi oppure un genitore e un figlio) possiedono ciascuno il 25% di una società. Attualmente, non è possibile, in questa situazione, effettuare un conferimento congiunto: né di maggioranza, dato che la somma delle percentuali non supera il 50%, né di minoranza qualificata, dato che la norma richiede che la società conferitaria sia partecipata unicamente dal soggetto che esegue l'apporto di partecipazioni. Al massimo, ciascuno dei due soggetti, potrebbe costituire una holding unipersonale.

Con la nuova formulazione della norma, saranno ammesse holding in cui i soci sono familiari, ovvero coniuge, parenti fino al terzo grado o affini fino al terzo grado. In questo modo, nel nostro esempio i due congiunti possono creare una sola società nella quale verrà conferito il 50% cumulativamente detenuto. Va però

precisato che la creazione di queste holding miste potrà avvenire solo se ciascuno dei conferenti possiede autonomamente e conferisce una quota di minoranza qualificata, ovvero superiore al 20%. Se le quote possedute fossero del 30% e del 20% per cento, l'operazione non sarebbe possibile: solo il primo soggetto, infatti, avendo una quota superiore al 20%, potrà conferirla sfruttando il beneficio della neutralità di imposta.

Conferimenti minusvalenti

Tra le novità più spiccatamente tecniche, segnaliamo, infine, la cancellazione dei timori dei conferenti di incappare in situazioni paradossali. Alcune interpretazioni dell'Agenzia, peraltro superate dalla stessa prassi ufficiale, avevano creato incertezza sugli effetti fiscali dei conferimenti minusvalenti (incremento di patrimonio della società conferitaria inferiore al costo fiscale riconosciuto della partecipazione conferita). Con la riforma, verrà chiaramente statuito che in tal caso la minusvalenza potrebbe non essere deducibile (se non quantificata in base al valore normale delle partecipazioni conferite), ma che in ogni caso l'operazione continua a beneficare del regime di neutralità.

Conferimenti di holding

Nell'ambito di ristrutturazioni societarie più articolate, si può verificare che le partecipazioni di minoranza qualificata, da conferire ai sensi dell'attuale articolo 177 comma 2 bis del Tuir, siano in una società holding. Su questa tematica l'attuazione della delega sarà davvero importante in termini di semplificazioni. Innanzi tutto, segnaliamo che con la riforma verrà cambiata la definizione di holding applicando l'articolo 162 bis del Tuir: si considereranno holding le società in cui, in base ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni è superiore al 50 per cento del totale dell'attivo patrimoniale. In secondo luogo, in base alla normativa attuale per effettuare un conferimento di minoranza qualificata il requisito che la partecipazione sia superiore alla percentuale del 20% deve riguardare tutte le partecipazioni direttamente o indirettamente possedute, svolgendo quindi l'indagine a tutti i livelli; dopo la riforma, il calcolo delle percentuali di partecipazione riguarderà solo le società operative e verrà svolto seguendo un criterio di prevalenza generale. Consideriamo l'esempio in cui una holding di cui si vuole conferire una quota del 30% possiede il 70% di una società operativa la quale, a sua volta detiene il 10% di un'altra società. Con le regole di oggi in vigore il conferimento non sarebbe possibile, poiché il conferente detiene il 21% della operativa di secondo livello, ma solo il 2.1 % della società di secondo livello. Dopo la riforma, il calcolo si dovrà fermare alla società operativa, ignorando le partecipazioni sottostanti che risulterebbero possedute dalla holding in modo indiretto. Nel nostro esempio, quindi, il conferimento in neutralità diventa possibile. Il calcolo completo su tutte le partecipazioni, coinvolgendo quindi anche quelle indirettamente possedute, va effettuato solo nel caso in cui siano presenti subholding controllate dalla holding: ad esempio, se la holding (di cui, ricordiamo, il conferente ha il 30 %) possiede il 70% di una subholding, la quale detiene l'80% di una società operativa, il calcolo finale porterebbe ad una percentuale nella società operativa pari al 16,8%, valore che teoricamente impedirebbe il conferimento a realizzo controllato.

Si tratta però di una esclusione solo teorica, in quando nel caso di conferimenti di holding bisognerà effettuare una ulteriore verifica "per masse" sulle partecipazioni direttamente e indirettamente possedute: infatti, anche se ci sono partecipazioni sottosoglia, sarà comunque possibile beneficiare della normativa agevolata, se il valore contabile delle partecipazioni sopra soglia sarà superiore al valore di quelle che non superano il 20%.

NEWS

OPERAZIONI STRORDINARIE

Doppio conferimento di partecipazioni senza abuso del diritto

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 24 luglio 2024 n. 160

Oggetto dell'interpello è una riorganizzazione societaria articolata su due livelli.

In una prima fase, i soci di una società hanno congiuntamente conferito in una holding di nuova costituzione le proprie partecipazioni in una società operativa. Il conferimento è avvenuto, ricorrendone le condizioni, in regime di realizzo controllato ai sensi dell'articolo 177, comma 2, del Tuir. All'esito del conferimento, ciascun soggetto è risultato titolare di una partecipazione al capitale sociale della holding pari al 25 per cento, con diritti di voto in proporzione alle quote sociali.

Successivamente, ciascun soggetto intende effettuare il conferimento della propria quota nella holding in una holding unipersonale, applicando il regime di realizzo controllato previsto dall'articolo 177, comma 2-bis, del Tuir.

Secondo le motivazioni rappresentate nell'Istanza, con il primo conferimento i soci intendono creare un nuovo anello della catena partecipativa, la holding, cui attribuire funzioni specifiche (facility management e di treasury), funzionale a distinguere il governo del gruppo complessivo dalla guida manageriale della società operativa.

Nel rappresentato contesto riorganizzativo, inoltre, la holding si configura come una società attraverso cui gestire i rapporti sociali, preservando l'operatività della società partecipata, e attraverso la quale far valere unitariamente gli interessi degli stessi Istanti, consentendo loro di mantenere il controllo del business anche a seguito di eventuali ingressi di terzi nel capitale della società operativa.

Il secondo conferimento da parte di ciascun socio delle partecipazioni in una propria holding unipersonale è un ulteriore step finalizzato a consentire agli originari soci diretti di perseguire progetti imprenditoriali autonomi e gestire la programmazione di futuri passaggi generazionali.

L'Agenzia ritiene che ritiene che, nel caso di specie, l'applicazione dell'articolo 177 commi 2 e 2-bis alla prospettata riorganizzazione, realizzata mediante successive operazioni di conferimento, non genera il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito e che, pertanto, la descritta riorganizzazione non configura una fattispecie di abuso del diritto.

La risposta all'interpello precisa tuttavia che il giudizio espresso in termini di assenza di un vantaggio fiscale indebito potrebbe mutare laddove le descritte operazioni (insieme a ulteriori atti o negozi) fossero sostanzialmente preordinate a scambiare, ai fini di una successiva operazione realizzativa, una partecipazione gravata da un maggior termine (60 mesi) per beneficiare del regime pex con una che matura i requisiti pex nel termine ordinario di 12 mesi.

Più in particolare, profili di indebito vantaggio fiscale potrebbero verificarsi laddove al primo conferimento seguisse la cessione, da parte della holding, della partecipazione di maggioranza nella società operativa ,perché in tale caso si potrebbe determinare un aggiramento all'holding period di 60 mesi stabilito dal comma 2-bis dell'articolo 177.

Conferimento di beni: l'aumento di capitale non coincide con il valore normale

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 20 agosto 2024 n. 171

L'Agenzia delle Entrate, nella risposta ad Interpello 20.8.2024 n. 171, ha esaminato i profili fiscali di una operazione di conferimento di beni in società.

Ai fini Iva, *"il corrispettivo della società conferente rectius la base imponibile su cui applicare l'imposta sul valore aggiunto deve essere individuato nell'aumento di capitale, comprensivo del sovrapprezzo, della società conferitaria, maggiorato delle somme erogate da quest'ultima alla conferente, a titolo di conguaglio di eventuali differenze rilevate tra le consistenze dei beni alla data della perizia di stima e le consistenze degli stessi beni alla data di efficacia dell'operazione."*

Più complesso è l'esame degli aspetti relativi alla determinazione della minusvalenza o della plusvalenza rilevante ai fini IRES e IRAP.

L'Agenzia rigetta la tesi prospettata dall'interpellante, secondo il quale l'ammontare ricevuto a titolo di capitale sociale e sovrapprezzo costituisce un corrispettivo valutato, in sede di perizia di stima, come congruo rispetto al valore massimo dei beni conferiti, e che quindi esso rappresenti il valore normale da considerare ai sensi dell'articolo 9 del TUIR.

Al contrario, l'importo corrispondente all'aumento del capitale sociale e del sovrapprezzo, in un'operazione di conferimento, non necessariamente coincide con il valore normale del bene conferito. Tale conclusione è, nel caso di specie, avvalorata anche dalla perizia di stima nella quale è indicato un valore normale di mercato dei beni conferiti superiore al valore dell'aumento di capitale sociale e del sovrapprezzo.

La responsabilità solidale della beneficiaria nella scissione parziale

Corte di giustizia UE, Sentenza 29.7.2024 n. C-713/22

La sentenza 29.7.2024 causa C-713/22 della Corte di Giustizia UE amplia i confini della responsabilità solidale della società beneficiaria di una scissione parziale.

In particolare, questa solidarietà non va limitata agli elementi desumibili dalle situazioni contabili, ma si estende anche ad obbligazioni indeterminate legati a fatti posti in essere dalla scissa prima dell'operazione di scissione.

Secondo la Corte, *"L'articolo 3, paragrafo 3, lettera b), della sesta direttiva 82/891/CEE del Consiglio, del 17 dicembre 1982, basata sull'articolo 54, paragrafo 3, lettera g), del Trattato [CEE] e relativa alle scissioni delle società per azioni, deve essere interpretato nel senso che:*

la regola della responsabilità solidale delle società beneficiarie enunciata da tale disposizione si applica non soltanto agli elementi di natura determinata del patrimonio passivo non attribuiti in un progetto di scissione, ma anche a quelli di natura indeterminata, come i costi di bonifica e per danni ambientali che siano stati constatati, valutati o definiti dopo la scissione di cui trattasi, purché essi derivino da comportamenti della società scissa antecedenti all'operazione di scissione."

IMPOSTE DIRETTE

Amministratori consulenti: i compensi sono indeducibili

Cassazione, Ordinanza 24 luglio 2024 n. 20613

I compensi pagati a soggetti che risultano amministratori di una società a fronte di loro prestazione di servizi di consulenza devono essere assoggettati alla stessa disciplina prevista per gli emolumenti. Ne deriva, secondo la Suprema Corte, che in assenza di una delibera assembleare tali compensi non sono deducibili dal reddito di impresa.

L'Ordinanza della Cassazione ricostruisce la regola di diritto applicabile alla fattispecie: ai sensi dell'articolo 2389 comma 1 del Codice civile, i compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo sono stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea, che determina il compenso degli amministratori e dei sindaci se non è stabilito dallo statuto.

Tale complesso normativo va posto in collegamento con la nullità generale prevista dall'articolo 1418 comma 1 del Codice, secondo la quale la contrarietà a norma imperativa determina la nullità del contratto, in quanto "*la disciplina di cui all'articolo 2389 c.c.(…) ha certamente natura imperativa e inderogabile, sia perché, in generale, la disciplina della struttura e del funzionamento delle società regolari sono dettate (anche) nell'interesse pubblico al regolare svolgimento dell'attività commerciale e industriale del Paese, sia perché, in particolare, la loro violazione, in particolare la percezione di compensi non previamente deliberati dall'assemblea, era prevista dall'art. 2630 co. 2 n. 1 c.c. (…) come delitto che non poteva certo essere scriminato dalla approvazione del bilancio successiva alla consumazione. È pertanto evidente che la violazione dell'art. 2389 c.c., sul piano civilistico, dà luogo a nullità degli atti di autodeterminazione dei compensi da parte degli amministratori per violazione di norma imperativa, nullità che, per il principio stabilito dall'art. 1423 c.c., non è suscettibile di convalida, in mancanza di una norma espressa che disponga diversamente"* (Sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione 29 agosto 2008 n. 21933).

Sono perciò indeducibili i compensi corrisposti in favore degli amministratori per difetto di una preventiva delibera da parte dell'assemblea dei soci. Il principio è confermato anche dalla giurisprudenza successiva (Cassazione n. 17673/2013) ed è affermato con riferimento alla formulazione della disciplina societaria nel testo anteriore alle modifiche del DLgs. n. 6 del 2003, ma le Sezioni Unite hanno anche stabilito che sul punto le modifiche non sono decisive.

In sintesi, deve essere affermato il principio di diritto secondo il quale: "*La disciplina sul compenso degli amministratori di cui agli artt. 2389 co. 1 e 2364 co. 1, n. 3 c.c., è dettata anche nell'interesse pubblico al fine del regolare svolgimento dell'attività economica e tali norme sono imperative e vincolanti ai fini dell'art. 1418 co. 1, c.c., non potendo essere derogate attraverso il ricorso a onerosi contratti di consulenza di prestazione intellettuale prestate dagli amministratori nei confronti della società di capitali da loro amministrata, senza le prescritte formalità e nella determinazione dell'assemblea dei soci."*

Gli interessi passivi sui pagamenti per conciliazione o adesione sono deducibili

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 20 agosto 2024 n. 172

La risposta dell'Agenzia delle Entrate ad un Interpello è tornata sul tema degli interessi per il ritardato versamento di imposte corrisposti sulla base di atti di conciliazione, confermandone la deducibilità dalla base imponibile Ires e Irap.

Le Entrate hanno confermato in toto la risposta a interpello n. 541 del 2022 nell'ambito della quale è stato statuito che *"la deducibilità deve essere determinata solo applicando le modalità di calcolo dettate dal TUIR al loro ammontare complessivo, indipendentemente dal fatto aziendale che li ha generati o dalla deducibilità del costo al quale sono collegabili.*

In sostanza, gli interessi passivi correlati alla riscossione e all'accertamento delle imposte non differiscono in nulla da qualsiasi altro onere collegato al ritardo nell'adempimento di un'obbligazione e rientrano quindi nell'ambito applicativo proprio della categoria degli interessi."

Cessione della partecipazione rivalutata agli altri soci senza abuso del diritto

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 12 agosto 2024 n. 169

La risposta ad Interpello 12 agosto 2024 n. 169 sancisce la legittimità, in assenza di abuso del diritto, di una operazione in cui il socio di una società cede la propria partecipazione dopo averla rivalutata in base alle disposizioni agevolative.

Nel caso prospettato, due socie costituiscono (mediante conferimento ex articolo 177 comma 2 bis del Tuir) società holding personali e tramite queste società acquisiscono la partecipazione detenuta da una terza componente della compagine sociale.

Osserviamo innanzi tutto che, al di là del contesto in cui è inquadrata, si tratta pur sempre di una semplice operazione di cessione a terzi di partecipazioni il cui valore è stato legittimamente oggetto di affrancamento.

In particolare, nel caso di specie, l'intera operazione ha come fine quello di modificare gli assetti societari della società, prevedendo una definitiva e totale fuoriuscita dalla società, sia come partecipazione al capitale sia come governance, da parte di un socio, creando al contempo holding personali destinate ad agevolare il successivo passaggio generazionale a favore dei figli dei soci rimasti.

L'Agenzia conferma l'assenza dell'abuso del diritto, inquadrando l'operazione come recesso atipico da società attuato mediante l'alienazione dirette a uno (o più) dei soci (della società ceduta). Si configura quindi una ipotesi inquadrabile tra gli atti produttivi di redditi diversi di natura finanziaria: la cessione delle partecipazioni previamente rivalutate (nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 1 della legge n. 213 del 2023), appare un'operazione fisiologica funzionale alla fuoriuscita definitiva del socio cedente dalla compagine sociale, non integrando in tal modo alcun vantaggio fiscale indebito.

Le Entrate illustrano la pex per i soggetti non residenti

Agenzia delle Entrate, Circolare 29 luglio 2024 n. 17

L' Agenzia delle Entrate nella circolare 29.7.2024 n. 17 illustra le novità in materia di estensione dei benefici pex alle plusvalenze realizzate dai soggetti non residenti.

Il regime di agevolazione previsto dal nuovo comma 2-bis dell'articolo 68 del TUIR contiene infatti una modifica al regime fiscale delle plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate, prevedendo, in particolare, che le plusvalenze realizzate, a seguito di cessioni di partecipazioni qualificate fiscalmente rilevanti in Italia, escluse quelle in società semplici e quelle aventi le caratteristiche di cui all'articolo 68, comma 4, del TUIR, poste in essere da società ed enti commerciali, privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, residenti in uno Stato appartenente all'Unione europea o in uno Stato aderente all'accordo sullo Spazio economico europeo e che siano ivi soggetti a un'imposta sul reddito delle società, fruiscano del regime fiscale di esenzione parziale, ove soddisfino i requisiti indicati all'articolo 87, comma 1, lettere da a) a d), del TUIR.

Tale intervento legislativo ha esteso il trattamento fiscale di participation exemption, riservato alle plusvalenze da cessione di partecipazioni realizzate da soggetti residenti, alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate realizzate da società ed enti commerciali non residenti nel territorio dello Stato e ivi privi di stabile organizzazione.

L'ammortamento di un fabbricato costruito su terreno di proprietà altrui non è deducibile

Cassazione, Sentenza 6 agosto 2024 n. 22139

Oggetto della pronuncia della Cassazione è la deduzione degli ammortamenti del costo di fabbricazione di un immobile avente le seguenti caratteristiche:

- l'immobile è stato integralmente realizzato a cura e spese di una società, sebbene su terreno non di proprietà di quest'ultima e appartenente ad un Comune;
- l'immobile è utilizzato dalla società come sede sociale (e, quindi, si tratterebbe di un bene strumentale), peraltro senza che risulti il titolo del godimento.

La Corte ritiene che i costi concernenti la realizzazione o l'acquisto di un bene sono ammortizzabili allorquando il bene entra nel patrimonio dell'imprenditore, con conseguente iscrizione del bene nello stato patrimoniale. Ciò implica, peraltro, l'acquisizione del bene in termini di proprietà o altro diritto reale di godimento, ovvero anche di leasing, comportando tale contratto l'acquisto differito della proprietà del bene.

Il costo per l'acquisto del diritto di superficie sul suolo dove viene edificato un fabbricato è, invece, ammortizzabile quale costo accessorio a quello di costruzione del bene e opera, al pari della concessione a costruire, come ostacolo al verificarsi dell'accessione, nel senso che, in difetto di acquisto del diritto di superficie o della concessione a costruire, opera il principio per il quale il proprietario del terreno diventa anche il proprietario dell'edificio sullo stesso costruito.

Ne consegue, pertanto, che i costi di costruzione di un fabbricato realizzato su di un terreno di proprietà altrui in assenza di concessione a costruire o di acquisto del diritto di superficie non sono ammortizzabili, riguardando il bene di un terzo, ma al limite sono deducibili, al pari dei costi di manutenzione ricorrendone le condizioni di legge.

Viene pertanto affermato il seguente principio di diritto: *«In tema di imposte dirette, i costi relativi alle immobilizzazioni materiali o immateriali sono ammortizzabili purché riguardino beni consumabili che entrano nel patrimonio dell'imprenditore a titolo di proprietà o di altro diritto reale di godimento, non essendo, invece, ammortizzabili i costi riguardanti beni di proprietà di terzi».*

CREDITI DI IMPOSTA

Credito di imposta Transizione 5.0: le istruzioni operative

Ministero delle Imprese e del made in Italy, Decreto 24 luglio 2024

Ministero delle Imprese e del made in Italy, Decreto 6 agosto 2024

Ministero delle Imprese e del made in Italy – GSE, Circolare 16 agosto 2024 n. 25877

Ricordiamo preliminarmente che l'articolo 38 del decreto-legge 2 marzo 2024, n. 19 ha istituito il nuovo Piano Transizione 5.0, individuando i criteri di ammissibilità, anche in termini di risparmio energetico minimo, e il tetto di spesa massimo disponibile per le agevolazioni del Piano, delegando la definizione delle relative modalità attuative a un successivo decreto del Ministro delle imprese e del Made in Italy, da adottare di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentito il Ministro dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica.

Il decreto interministeriale (adottato il 24 luglio 2024 detta le modalità attuative del Piano Transizione 5.0 e disciplina le disposizioni relative all'ambito soggettivo e oggettivo, alla misura del beneficio, alla procedura di accesso all'agevolazione e alla relativa fruizione, ai connessi oneri documentali, alle attività di vigilanza e controllo, alle cause di decadenza e recupero dell'agevolazione.

Successivamente, il DM 6.8.2024 Ministero delle Imprese e del made in Italy ha individuato i termini a decorrere dai quali le imprese possono presentare le comunicazioni preventive per la prenotazione del credito d'imposta e le comunicazioni di conferma relative all'effettuazione degli ordini accettati dal venditore con pagamento a titolo di acconto in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

La Circolare del Ministero delle Imprese e del made in Italy - GSE 16.8.2024 n. 25877 fornisce i primi chiarimenti tecnici sui seguenti aspetti:

- determinazione dei risparmi energetici nelle fasi ex ante ed ex post, con focus particolare sui concetti di "struttura produttiva", "processo produttivo", "processo interessato" dall'investimento e "scenario controfattuale";
- presentazione di esempi numerici specifici per il calcolo della riduzione dei consumi energetici conseguibile nelle possibili casistiche;
- requisiti necessari per gli impianti finalizzati all'autoproduzione destinata all'autoconsumo di energia da fonti rinnovabili, con particolare attenzione alla metodologia di determinazione del fabbisogno energetico della struttura produttiva utile ai fini del dimensionamento delle diverse tipologie dii impianti di produzione a fonte rinnovabile;
- indicazioni utili ai fini del rispetto del principio "Non arrecare un danno significativo" (DNSH) ai sensi dell'articolo 17 del regolamento (UE) 2020/852 del Parlamento europeo e del Consiglio del 18 giugno 2020;
- procedure di invio e gestione della comunicazione di prenotazione del beneficio;
- procedura per la comunicazione di avanzamento del progetto di innovazione;
- procedura per la comunicazione del completamento del progetto di innovazione;
- modalità di svolgimento delle attività di vigilanza e dei controlli;
- esempi di calcolo del credito d'imposta spettante relativo a un progetto di innovazione.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La sede dell'amministrazione è luogo di residenza delle persone giuridiche

Cassazione, Sentenza 19 luglio 2024 n. 20002

La Sentenza 19 luglio 2024 n. 20002 della Cassazione ritorna sul tema della residenza fiscale delle società. In particolare, i Giudici ricordano che l'articolo 73, comma 3 del Tuir vigente pro tempore individua i criteri di collegamento (la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale), paritetici ed alternativi, delle società e degli enti con il territorio dello Stato, la cui ricorrenza, per la maggior parte del periodo d'imposta, determina la residenza in Italia e l'assoggettamento alla potestà impositiva del fisco italiano, a prescindere dall'accertamento di un'eventuale finalità elusiva della contribuente, che sia volta a perseguire uno specifico vantaggio fiscale che altrimenti non le spetterebbe (Cass. 25.7.2022, n. 23150; conformi Cass. 21.3.2022, nn. 11709 ed 11710; Cass. 25.11.2022, n. 34723; Cass. 19.1.2023, n. 1544).

Quanto al concetto di «sede dell'amministrazione», la Corte ha già avuto modo di precisare che la nozione di "sede dell'amministrazione", in quanto contrapposta alla "sede legale", deve ritenersi coincidente con quella di "sede effettiva" (di matrice civilistica), intesa come il luogo dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento - nei rapporti interni e con i terzi - degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente (Cass., 16.6.1984, n. 3604, 4.10.1988, n. 5359, 18.1.1997, n. 497, 13.4.2004, n. 7037, 12.3.2009, n. 6021, 28.1.2014, n. 2813).

Peraltro, anche la giurisprudenza comunitaria mostra di convergere sulla rilevanza della "sede effettiva", nel senso precisato, ai fini della determinazione della residenza fiscale: la sentenza della Corte di giustizia 28 giugno 2007, Planzer Luxembourg Sàrl, ha statuito che la nozione di sede dell'attività economica "*indica il luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima" (punto 60), e che la determinazione del luogo della sede dell'attività economica di una società implica "la presa in considerazione di un complesso di fattori, al primo posto dei quali figurano la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello, abitualmente identico, in cui si adotta la politica generale di tale società. Possono essere presi in considerazione anche altri elementi, quali il domicilio dei principali dirigenti, il luogo di riunione delle assemblee generali, di tenuta dei documenti amministrativi e contabili e di svolgimento della maggior parte delle attività finanziarie, in particolare bancarie"* (punto 61).

Inoltre, come già rilevato (Cass. 25.11.2022, n. 34723,), il riferimento alla sede della «direzione effettiva», definita place of effective management (c.d. POEM), quale luogo in cui vengono adottate le decisioni più importanti relative alla gestione della società, nonché allo svolgimento dell'attività d'impresa, peraltro, non viene meno neppure nell'evoluzione dell'articolo 4, paragrafo 3, del Modello OCSE, che, a partire dal 2017 accanto al riferimento, non più esclusivo, al place of effective management, predilige un approccio case-by-case al problema della doppia residenza delle società, da risolversi preferibilmente con una procedura amichevole tra gli Stati interessati, tramite un possibile accordo tra le rispettive autorità fiscali, che tenga in considerazione anche il luogo ove è situata la sede della direzione effettiva della società.

È quindi orientamento della Corte che ai sensi dell'articolo 73, comma 3 del Tuir la nozione di "sede dell'amministrazione", contrapposta alla "sede legale", coincide con quella di "sede effettiva" (di matrice civilistica), intesa come luogo di concreto svolgimento delle attività amministrative e di direzione dell'ente e di accentramento - nei rapporti interni e con i terzi - degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente. L''attuazione di questo principio, anche nel caso

di delocalizzazione all'interno della Comunità europea, non si pone necessariamente in contrasto con il rispetto della libertà di stabilimento.

Secondo le conclusione della Sentenza, pertanto, *"la decisione impugnata non si è comunque discostata, quanto ai parametri di riferimento, dai criteri sinora indicati, avendo utilizzato l'approccio case-by-case ed accertato (non per presunzione legale, ma apprezzando le prove a carico offerte dall'Amministrazione, onerata della dimostrazione, e quelle a discarico proposte dalla contribuente) la sede effettiva (nel senso già precisato), e perciò la residenza, della contribuente in Italia, sulla base della ragionata valutazione, concreta e complessiva, di una serie di dati (comprese le dichiarazioni del presidente del CdA della contribuente), peculiari del caso sub iudice e comprensivi della concreta sede di assunzione delle decisioni di direzione e gestione dell'attività di impresa."*

Transfer price con country file in italiano

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 21 agosto 2024 n. 174

La documentazione nazionale (Country file) in materia di prezzi di trasferimento deve essere redatta in lingua italiana.

Lo ha ribadito l'Agenzia delle Entrate nella risposta ad un interpello. L'Agenzia si basa sulle istruzioni relative alla documentazione TP, contenute nell'apposito provvedimento direttoriale (da ultimo, Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 novembre 2020, n. 360494), peraltro richiamate anche dall'articolo 8 del Decreto Ministeriale del 14 maggio 2018 (Linee Guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 110, comma 7, del TUIR).

Il Provvedimento stabilisce infatti che: *''La documentazione idonea è costituita da: a) un documento denominato Master file; e da b) un documento denominato Documentazione Nazionale (...)''. Per quanto attiene alla questione sollevata dall'interpellante, al paragrafo 5.1.1, in merito al requisito linguistico, il Provvedimento stabilisce che ''(...) Il Master file e la Documentazione Nazionale devono essere redatti in lingua italiana; tuttavia il Master file può essere presentato in lingua inglese''*.

I criteri per la residenza delle società dopo la riforma fiscale

Assonime, Circolare 30 luglio 2024 n. 15

Il Dlgs. 27 dicembre 2023, n. 209 ha dato attuazione, in coerenza con i criteri direttivi della legge 9 agosto 2023, n. 111, al primo modulo della riforma tributaria in materia di fiscalità internazionale.

Nella circolare 30 luglio 2024 n. 15 Assonime continua l'approfondimento degli istituti di fiscalità internazionale disciplinati dal Decreto legislativo con riferimento, in particolare, alla rivisitazione dei criteri di residenza delle società e degli enti.