a Deloitte business

Numero 20
Novembre 2024

Tax & Legal News

FOCUS:

Il ravvedimento speciale per gli anni accertabili

SCADENZE FISCALI

FOCUS

Il ravvedimento speciale per gli anni accertabili

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

La rendicontazione di sostenibilità secondo Assonime

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Non è elusivo il conferimento concatenato di partecipazioni

L'acquisto di azioni proprie seguito dalla scissione può avere ragioni economiche

IMPOSTE DIRETTE

Sopravvenienze da piano attestato non tassate se c'è l'iscrizione al registro delle imprese

Niente pex senza iscrizione nelle immobilizzazioni

IMPOSTE INDIRETTE

Coacervo delle donazioni con molte limitazioni

ACCERTAMENTO

Concordato preventivo: nuovo termine al 12 dicembre

Definite le modalità di adesione al concordato

Dalle Entrate i chiarimenti sull'autotutela

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Le novità per la definizione della residenza fiscale

SCADENZE FISCALI

16 dicembre

Sostituti di imposta

Versamento delle ritenute alla fonte sui redditi corrisposti nel 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 ravvedimento speciale per gli anni accertabili

L'articolo 2-quater del decreto-legge 9 agosto 2024 n. 113" consente ai soggetti che hanno applicato gli ISA e che aderiscono al Concordato preventivo biennale di adottare il regime di ravvedimento speciale per gli anni 2028-2022 versando le imposte sostitutive sia delle imposte sui redditi e delle relative addizionali sia dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Ricordiamo che il decreto-legge 14 novembre n. 167 ha prorogato al 12 dicembre 2024 il termine per l'adesione al concordato preventivo biennale.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia Entrate 4.11.2024 n. 403886 ha determinato termini e modalità di comunicazione delle opzioni di adesione al ravvedimento.

Soggetti interessati

L'istituto si rivolge a coloro che, nelle annualità per le quali è possibile accedere al ravvedimento hanno applicato gli ISA ovvero hanno dichiarato una delle cause di esclusione dall'applicazione degli ISA correlata alla diffusione della pandemia da COVID-19, o la sussistenza di una condizione di non normale svolgimento dell'attività.

I soggetti che hanno conseguito, nell'annualità di imposta interessata dal "ravvedimento", sia reddito di impresa sia reddito di lavoro autonomo, possono adottare tale istituto solo se esercitano l'opzione per entrambe le categorie reddituali.

Il calcolo dell'imposta sostitutiva

Per il calcolo della base imponibile dell'imposta sostitutiva si tiene conto dei dati indicati nelle relative dichiarazioni alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge.

È previsto che al fine di agevolare il soggetto che intende adottare il ravvedimento, l'Agenzia delle entrate renda disponibili, per ogni annualità, elementi ed informazioni utili per la determinazione delle imposte sostitutive.
I soggetti interessati e i relativi intermediari delegati possono consultare tali elementi informativi accedendo al "Cassetto fiscale" mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

Le modalità di adesione

Il perfezionamento del ravvedimento avviene con il versamento delle imposte sostitutive; pertanto, il provvedimento stabilisce che, per l'adozione del ravvedimento, l'opzione è esercitata, per ogni annualità, mediante presentazione del modello F24 relativo al versamento della prima o unica rata delle imposte sostitutive con l'indicazione dell'annualità per la quale è esercitata l'opzione.

Per le società e associazioni di persone e per le srl trasparenti:

- la presentazione del modello F24 di versamento dell'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive deve essere effettuata da parte della società o associazione;

- la presentazione dei modelli F24 di versamento relativi alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle relative addizionali deve essere effettuata da parte dei soci o associati.

Il ravvedimento non si perfeziona se il versamento, in unica soluzione o della prima rata delle imposte sostitutive, è successivo alla notifica di processi verbali di constatazione o schemi di atto di accertamento ovvero di atti di recupero di crediti inesistenti.

Versamenti

Con riferimento ai termini per l'esercizio dell'opzione il provvedimento ricorda che la stessa deve essere effettuata entro il 31 marzo 2025 e che, nel caso di pagamento rateale, il versamento è possibile in un massimo di ventiquattro rate mensili di pari importo maggiorate di interessi calcolati al tasso legale con decorrenza dal 31 marzo 2025.

Viene quindi previsto che, in caso di pagamento rateale, considerato che l'opzione, per ciascuna annualità, si perfeziona mediante il versamento di tutte le rate, nel modello F24 venga indicato il numero della rata in versamento e il numero complessivo delle rate; con l'indicazione del codice tributo viene, infine, individuata l'imposta sostitutiva per la quale si sta effettuando, tramite il versamento, l'adesione al ravvedimento.

Il pagamento tardivo di una delle rate, diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva non comporta la decadenza dal beneficio della rateazione.

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

La rendicontazione di sostenibilità secondo Assonime

Assonime, Circolare 7 novembre 2024 n. 21

La circolare Assonime commenta le disposizioni del decreto legislativo 6 settembre 2024, n. 125, di trasposizione della direttiva europea n. 2022/2464 (cd. CSRD), che riforma la disciplina sulla rendicontazione societaria in materia di sostenibilità. Vengono illustrati anche i principi generali degli standard ESRS, adottati dalla Commissione europea su parere dell'EFRAG, sui criteri che le imprese devono seguire nella formazione della rendicontazione di sostenibilità.

Secondo l'Associazione, la complessità del quadro regolamentare e dei nuovi obblighi informativi, nonché la significativa estensione dei soggetti obbligati alla rendicontazione di sostenibilità, pongono una serie di difficoltà operative importanti e rappresentano una difficile sfida per tutte le imprese, in particolare per quelle di minori dimensioni e per quelle che dovranno fornire informazioni in materia di sostenibilità per la prima volta. La circolare fornisce una ricostruzione sistematica della disciplina e alcune soluzioni interpretative sulle principali questioni applicative.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Non è elusivo il conferimento concatenato di partecipazioni

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 5 novembre 2024 n. 216

L'Agenzia delle Entrate ha espresso parere favorevole alla realizzazione di una serie concatenata di conferimenti, volta ad allungare la catena partecipativa di possesso di un gruppo societario.

L'Agenzia ritiene in via interpretativa che nel caso in esame non vi siano elementi che ostacolano la possibilità che partecipazioni oggetto di un primo conferimento effettuato beneficiando del regime a realizzo controllato ex comma 2-bis dell'articolo 177 del Tuir siano successivamente oggetto da parte della stessa conferitaria di un ulteriore conferimento a favore di un'altra società applicando il regime del realizzo controllato previsto dall'articolo 175 e conseguentemente inducendo la neutralità di fiscale di quest'ultimo conferimento.

Tale conclusione non muta nel caso in cui una società conferitaria sia beneficiaria di contemporanei conferimenti, alcuni effettuati ai sensi dell'articolo 175 (ad esempio, da parte di società) e altri ai sensi dell'articolo 177, comma 2 (ad esempio, da parte di persone fisiche non in regime d'impresa) sempreché siano rispettati i rispettivi presupposti.

Infatti, le disposizioni richiamate non escludono che le stesse possano essere utilizzate nell'ambito di un medesimo progetto di riorganizzazione costituito da più operazioni di conferimento successive e/o contemporanee tra loro. Queste previsioni, individuando un valore di realizzo delle partecipazioni oggetto di conferimento, consentono di 'mantenere' latenti le loro plusvalenze o di ''indurre'' la neutralità fiscale

dell'operazione di conferimento, anche laddove le partecipazioni oggetto di conferimento ''provengano'' da un precedente conferimento in relazione al quale già era stata ''indotta'' la neutralità ovvero ''controllata'' l'emersione delle relative plusvalenze.

In merito ai profili elusivi, la risposta all'interpello evidenzia che l'ipotesi che nell'ambito di un conferimento congiunto i soggetti conferenti siano sia soggetti societari sia persone fisiche non in regime d'impresa, non comporta il conseguimento di alcun vantaggio fiscale che possa qualificarsi come indebito.

L'acquisto di azioni proprie seguito dalla scissione può avere ragioni economiche

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 5 novembre 2024 n. 217

La risposta ad Interpello 5 novembre 2024 n. 217 analizza una riorganizzazione societaria che consiste in due operazioni (un acquisto di azioni proprie e una successiva scissione parziale non proporzionale asimmetrica) finalizzata a garantire la prosecuzione dell'attività economica e a separare i destini imprenditoriali di due gruppi familiari.

Sulla prima operazione, l'Agenzia nota che per i soci l'Acquisto di azioni proprie, previo ottenimento del finanziamento bancario, è da giustificarsi, secondo quanto espresso in seno alla documentazione integrativa, dalla preferenza espressa dall'istituto bancario concedente, considerato che quest'ultimo farebbe rientrare l'operazione nella categoria M&A (rectius, acquisizione di partecipazioni con indebitamento), con conseguente richiesta delle specifiche garanzie del caso (comprese quelle consistenti nel flusso di utili generato da BETA).

Pertanto, in merito all'operazione di Acquisto di azioni proprie (singolarmente considerata) non si ravvisa il conseguimento di alcun vantaggio fiscale che possa qualificarsi come indebito in quanto, nel caso di specie, visto il coinvolgimento di due soggetti IRES (residenti), sia l'Acquisto di azioni proprie che la distribuzione di un dividendo producono effetti fiscali sostanzialmente equivalenti.

A proposito della scissione, secondo le Entrate non si ravvisa la volontà di distrarre risorse finanziarie e disponibilità liquide dall'attività d'impresa, dal momento che ciascuna società coinvolta nell'operazione continuerà a svolgere un'attività commerciale. Pertanto, anche gli effetti fiscali della scissione (singolarmente considerata) non appaiono integrare alcun vantaggio fiscale indebito.

Infine, per quanto riguarda la combinazione delle due operazioni, si evidenzia che la cessione di una quota di azioni proprie è finalizzata a dotare la cedente di disponibilità liquide necessarie per mantenere inalterati i valori economici ottenuti dai soci per effetto della successiva scissione asimmetrica e, dunque, evitare che, nel caso concreto, la scissione si configuri come sperequata.

IMPOSTE DIRETTE

Sopravvenienze da piano attestato non tassate se c'è l'iscrizione al registro delle imprese

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 13 novembre 2024 n. 222

La Risposta ad Interpello dell'Agenzia delle Entrate 13 novembre 2024 n. 222 effettua una analisi parallela della vecchia legge fallimentare e del nuovo Codice della crisi di impresa in materia di piano attestato, per

valutare l'applicazione dell'articolo 88 comma 4 bis del Tuir (esclusione della tassazione della sopravvenienza attiva derivante dalla riduzione dei debiti).

Il piano attestato di risanamento è uno strumento negoziale stragiudiziale di regolazione della crisi di impresa che consente all'imprenditore in stato di crisi o di insolvenza, di proporre un progetto rivolto ai creditori, che appaia idoneo a consentire il risanamento dell'esposizione debitoria dell'impresa stessa e ad assicurare il riequilibrio della situazione finanziaria.

Nella Legge Fallimentare (Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267), tale istituto trovava la sua disciplina nell'articolo 67, terzo comma, lettera d): questa disposizione regolava le fattispecie degli atti che non soggetti ad azione revocatoria fallimentare e prevedeva che, su richiesta del debitore, il piano possa essere pubblicato nel registro delle imprese.

Nel nuovo Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, il piano attestato di risanamento trova la propria regolamentazione specifica all'interno dell'articolo 56. La nuova disposizione persegue dunque la stessa ratio del precedente articolo 67, in quanto è sempre rivolta all'imprenditore in stato di crisi o d'insolvenza che intende risanare la propria posizione debitoria allo scopo di proseguire l'attività, ma a differenza di quest'ultimo prevede una compiuta disciplina in merito al piano attestato di risanamento con riferimento sia ai requisiti del soggetto che lo attua sia in merito al contenuto del piano.

Entrambe le disposizioni, comunque, prevedono che i piani in parola ''possono'' essere pubblicati nel registro delle imprese.

Ai fini dell'irrilevanza della sopravvenienza derivante dalla riduzione dei debiti dell'impresa, l'articolo 88, comma 4-ter, secondo periodo, del TUIR, seppure in relazione ai piani attesati di risanamento ex articolo 67, richiede siano pubblicati nel registro delle imprese. Completando il parallelismo, l'Agenzia conclude che laddove il contribuente pubblichi nel registro delle imprese il piano attestato di risanamento regolamentato dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, le sopravvenienze attive derivanti dall'attuazione del piano stesso possano beneficiare dell'agevolazione.

Niente pex senza iscrizione nelle immobilizzazioni

Cassazione, Sentenza 14 novembre 2024 n. 29442

La Sentenza 14 novembre 2024 n. 29442 della Cassazione ha esaminato un caso in cui è stata negata l'esenzione parziale sulla plusvalenza da cessione di partecipazioni (cd. pex) perché nel primo bilancio della partecipante non è stato rispettato il requisito dell'iscrizione tra le immobilizzazioni finanziarie a causa di un errore contabile.

Inizialmente, viene rigettata la questione di rilevanza costituzionale basata sull'ipotizzato eccesso di delega. La Sentenza, infatti, afferma che *«È manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 87, co.1, lett. b, TUIR, novellato dall'art. 1 DLgs. n. 344/2003, per eccesso di delega in violazione dell'art. 76 Cost., nella parte in cui subordina l'applicazione della disciplina pex all'iscrizione della partecipazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso (ovvero, per le partecipazioni già detenute, sin dal secondo esercizio precedente all'entrata in vigore dello stesso DLgs.), risultando tale prescrizione attuativa dei principi e dei criteri direttivi espressi dalla L. delega n. 80 del 2003, interpretata anche alla luce dei lavori preparatori, con riferimento alla necessaria stabilità della stessa partecipazione».*

Per quanto riguarda la dimostrazione dell'appartenenza della partecipazione al comparto delle immobilizzazioni sulla base di elementi ulteriori rispetto al criterio dell'iscrizione in bilancio, la Suprema Corte si esprime in modo restrittivo. Viene infatti stabilito il seguente principio: *«In materia di plusvalenze esenti,*

per i soggetti che redigono il bilancio secondo gli schemi previsti dagli artt. 2424 ss. c.c. e che, nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso della partecipazione (ovvero, per le partecipazioni già detenute, nel secondo esercizio precedente all'entrata in vigore del DLgs. n. 344/2003), abbiano iscritto la partecipazione nello stato patrimoniale tra l'attivo circolante, il requisito, concorrente ed indispensabile, della diversa classificazione come immobilizzazione finanziaria, richiesto dall'art. 87, co.1, lett. b, TUIR, novellato dall'art. 1 DLgs. n. 344/2003, non può essere aliunde ricavato, al fine di godere del regime pex, da fonti diverse dallo stesso bilancio, quali ad esempio annotazioni inserite nei conti d'ordine o menzionate nella nota integrativa.».

IMPOSTE INDIRETTE

Coacervo delle donazioni con molte limitazioni

Consiglio Nazionale del Notariato, Studio101-2024Tsg

Il Consiglio nazionale del Notariato ha dedicato uno studio al tema del coacervo delle donazioni pregresse dopo la recente revisione dell'imposta di successione e donazione (Dlgs 139/2024, attuativo della legge delega).

La nuova normativa ha preso atto della evoluzione giurisprudenziale (in particolare Cass. 22738/2020 in tema di abrogazione tacita dell'art. 8, quarto comma, Dlgs. n.346/1990 e Cass. 727/2021 in tema di applicabilità del coacervo all'imposta di donazione, ma di non cumulabilità di donazioni attuate in esenzione da imposta ovvero nel periodo nel quale l'imposta era stata "soppressa") ed interpretativa (circolare Agenzia delle Entrate 19 ottobre 2023, n. 29/E).

Nel TUS, è stato abrogato il comma 4 dell'articolo 8 del Dlgs 346/1990 ed il nuovo comma 1 dell'articolo 57 ora prevede che *"Il valore delle quote spettanti o dei beni e diritti attribuiti a ciascun donatario è maggiorato, ai soli fini delle franchigie di cui all'art. 56, di un importo pari al valore delle donazioni a lui anteriormente fatte dal donante, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'articolo 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59. Per valore delle donazioni anteriori si intende il valore attuale dei beni e dei diritti donati; si considerano anteriori alla donazione, se dai relativi atti non risulta diversamente, anche le altre donazioni di pari data."*

Lo studio solleva però due questioni: in primo luogo, non è chiaro il trattamento da riservare alle donazioni (non esenti) stipulate anteriormente al 25 ottobre 2001 e quindi all'epoca imponibili.

Secondo il Notariato *"potrebbe implicitamente desumersi dalla giurisprudenza della Suprema Corte (ed in specie della più volte citata pronuncia 727/2021) che le stesse possano essere considerate in linea di principio soggette a coacervo. Si deve peraltro evidenziare come sia la decisione medesima, sia altre in precedenza (v. Cass. 23 maggio 2018, n. 12779), sottolineino insistentemente in motivazione il carattere di "novità" dell'imposta istituita, per l'appunto, ex novo nel 2006. Ciò, come evidenziato nello studio CNN n.168-2006/T, potrebbe costituire un decisivo argomento per escludere da coacervo anche le donazioni anteriori al 25 ottobre 2001."*

Un secondo tema riguarda le liberalità indirette: è fuori dubbio che il coacervo si renda operante anche alle stesse, ma dovrebbe essere escluso per due fattispecie:

- liberalità indirette collegate a trasferimenti immobiliari e di aziende assoggettati ad imposta di registro (articoli 1 comma 4bis del TUS);
- liberalità non soggette ad imposta, in particolare donazioni di aziende e quote sociali a coniuge e discendenti (articolo 3 comma 4 ter del TUS).

ACCERTAMENTO

Concordato preventivo: nuovo termine al 12 dicembre

Decreto-legge 14 novembre n. 167, Articolo 1

Il decreto-legge 14 novembre n. 167 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 14 novembre 2024 n. 267) ha riaperto il termine per l'adesione al concordato preventivo biennale.

La norna è riferita esplicitamente ai soli soggetti che hanno validamente presentato la dichiarazione dei redditi entro il termine del 31 ottobre 2024.

L'adesione si perfeziona mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa, ma non è consentita nei casi in cui nella dichiarazione integrativa sono indicati un minore imponibile o, comunque, un minore debito d'imposta ovvero un maggiore credito rispetto a quelli riportati nella dichiarazione presentata entro la data del 31 ottobre 2024.

Definite le modalità di adesione al concordato

Direttore dell'Agenzia Entrate, Provvedimento 4 novembre 2024 n. 403886

Il perfezionamento del ravvedimento avviene con il versamento delle imposte sostitutive; pertanto, il provvedimento stabilisce che, per l'adozione del ravvedimento, l'opzione è esercitata, per ogni annualità, mediante presentazione del modello F24 relativo al versamento della prima o unica rata delle imposte sostitutive con l'indicazione dell'annualità per la quale è esercitata l'opzione.

Per le società e associazioni di persone e per le srl trasparenti:

- la presentazione del modello F24 di versamento dell'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive deve essere effettuata da parte della società o associazione;
- la presentazione dei modelli F24 di versamento relativi alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle relative addizionali deve essere effettuata da parte dei soci o associati.

Il ravvedimento non si perfeziona se il versamento, in unica soluzione o della prima rata delle imposte sostitutive, è successivo alla notifica di processi verbali di constatazione o schemi di atto di accertamento ovvero di atti di recupero di crediti inesistenti.

Dalle Entrate i chiarimenti sull'autotutela

Agenzia delle Entrate, Circolare 7 novembre 2024 n. 21

La circolare 7 novembre 2024 n. 21 ha lo scopo di fornire chiarimenti in merito all'esercizio del potere di autotutela tributaria, alla luce della nuova disciplina dell'istituto, contenuta negli articoli 10-quater e 10-

quinquies della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), introdotti dall'articolo 1, comma 1, lettera m), del decreto emanato in attuazione della Delega al Governo per la riforma fiscale.

La circolare distingue tra autotutela obbligatoria (art. 10-quater) e facoltativa (art. 10-quinquies), con specifiche condizioni e modalità per ciascuna. L'autotutela obbligatoria deve essere esercitata in casi di manifesta illegittimità dell'atto, mentre quella facoltativa può essere esercitata a discrezione dell'amministrazione finanziaria.

Il rifiuto espresso o tacito di autotutela obbligatoria può essere impugnato dopo 90 giorni dalla domanda. Per l'autotutela facoltativa, solo il rifiuto espresso è impugnabile, non il rifiuto tacito.

Le richieste di autotutela devono essere indirizzate all'Ufficio che ha emesso l'atto contestato. Se inviate a un ufficio non competente, devono essere trasmesse all'ufficio competente senza conseguenze negative per il contribuente.

L'amministrazione finanziaria può sospendere l'esecuzione dell'atto durante il procedimento di autotutela, ma ciò non sospende i termini processuali.

Inoltre, la responsabilità dei funzionari per l'esercizio dell'autotutela è limitata ai casi di dolo, escludendo la colpa grave, per incoraggiare l'uso dell'autotutela senza timore di sanzioni per errori non intenzionali.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Le novità per la definizione della residenza fiscale

Agenzia delle Entrate, Circolare 7 novembre 2024 n. 20

La Circolare N. 20/E del 4 novembre 2024 fornisce istruzioni operative sulla residenza fiscale delle persone fisiche e delle società in Italia, a seguito delle modifiche introdotte dal decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209.

Per quanto riguarda le persone fisiche, la residenza fiscale si basa sulla presenza fisica in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta, oltre ai criteri di residenza e domicilio secondo il Codice civile. Per la presenza fisica si devono considerare anche le frazioni di giorno e include situazioni come vacanze, studio, o lavoro in Italia. La presenza fisica in Italia per 183 giorni (o 184 in anni bisestili) determina la residenza fiscale, indipendentemente dal luogo di lavoro.

Il domicilio viene definito come il luogo in cui si sviluppano principalmente le relazioni personali e familiari.

L'iscrizione anagrafica diviene una presunzione relativa, permettendo la prova contraria.

Per le società e gli enti, la residenza fiscale si basa sulla sede legale, la sede di direzione effettiva, definita come il luogo di assunzione delle decisioni strategiche. o il luogo della gestione ordinaria in via principale.

Le nuove norme si applicano dal 1° gennaio 2024 e devono essere coordinate con le disposizioni delle Convenzioni internazionali per evitare la doppia imposizione.