

# Studio Tributario e Societario



Tax Alert

La newsletter STS Deloitte

N. 1 | Aprile 2024

**Deloitte.**



# In questo numero:

## IMPOSTE DIRETTE

Trattamento fiscale degli errori contabili | Risposta Agenzia Entrate n. 73/2024

Modifiche agli OIC e i riflessi fiscali

Ires – Riduzione Ace per sottoscrizione di certificati di deposito | Risposta Agenzia Entrate n. 31/2024

Conferimento di azienda – Successiva cessione di quote e simulazione dei negozi | Cassazione Ordinanza n. 1257/2024

Nuove scadenze dei dichiarativi | Modifiche apportate con il D.Lgs. n. 1/2024 e n. 13/2024

Emendamenti all’OIC 25 – Rappresentazione in bilancio degli effetti dell’entrata in vigore della Global Minimum tax

Legge di delegazione europea 2022-2023 | Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l’attuazione di altri atti dell’Unione europea

## IMPOSTE INDIRETTE | IVA

Detrazione iva non tempestiva | Risposta Agenzia Entrate n. 479/2023

Operazioni in split payment – Rimborso iva versata in eccesso | Risposta Agenzia Entrate n. 482/2023

Ripristino del credito iva se la società torna “operativa” | Risposta Agenzia Entrate n. 10/2024

Errata applicazione dell’inversione contabile – recupero dell’iva corrisposta a titolo di rivalsa in presenza di un pro-rata di indetraibilità | Risposta Agenzia Entrate n. 20/2024

Possibilità di emettere nota di variazione da parte del cessionario/committente – esclusione | Risposta Agenzia Entrate n. 29/2024

IVA: condizioni per accedere al rimborso | Risposta Agenzia Entrate n. 66/2024

Società di comodo - limiti all’utilizzo in compensazione “verticale” del credito iva | Sentenza DGCE causa c-341/2022 del 7.3.2024

Principali novità in materia di imposte indirette contenute nella L. n. 213/2023 (c.d. “legge di bilancio 2024”), nel D.L. n. 145/2023 (c.d. “decreto anticipi”) e nel D.L. n. 69/2023 (c.d. “decreto salva-infrazioni”) | Circolare Agenzia Entrate n. 3/2024

## IMPOSTE INDIRETTE | DOGANALE

Nuove regole di origine PEM da gennaio 2025

Nuovo Regolamento (UE) sulla deforestazione - EUDR

Tredicesimo pacchetto di sanzioni UE verso la Federazione Russa

Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) – seconda dichiarazione e dichiarazione tardiva

## REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

Attuazione del primo modulo della riforma IRPEF | Circolare Agenzia Entrate n. 2/2024

Principali novità in materia di imposte indirette | Circolare Agenzia Entrate n. 3/2024

Welfare e novità in materia di lavoro dipendente | Circolare Agenzia Entrate n. 5/2024

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Decreti legislativi di attuazione della Legge di Delega al Governo per la riforma fiscale | Legge n. 111 del 9.8.2023

Contenzioso Tributario | D.Lgs. n. 220 del 30.12.2023

Diritti del contribuente | D.Lgs. n. 219 del 30.12.2023

Accertamento | D.Lgs. n. 13 del 12.02.2024

Ravvedimento speciale | D.L. n. 39 del 29.03.2024

## PREZZI DI TRASFERIMENTO

Pillar One - Amount B

Investment management | Pubblicate le linee guida per l’applicazione del principio di libera concorrenza alle attività di gestione degli investimenti

Transfer pricing interno | Cass. Sentenza n. 5859/2024

## INCENTIVI

Credito d’imposta Transizione 5.0

Nuovi regolamenti “De Minimis”

Trasferimento in Italia di attività economiche “reshoring”

Iper Ammortamento e Interconnessione “tardiva” di beni in leasing | Risposta Agenzia Entrate n. 34/2024

## FSI

Imposta sostitutiva sui redditi diversi di natura finanziaria | Risposte Agenzia Entrate n. 28/2024 e n. 55/2024

Investment management Exemption | D. MEF 22.2.2024 e Provv. Agenzia Entrate n. 68665/2024

Imposta straordinaria sugli extraprofitto delle banche | Circolare Agenzia Entrate n. 4/2024

# Imposte dirette

## Trattamento fiscale degli errori contabili | Risposta Agenzia Entrate n. 73/2024

Nella risposta n. 73 del 21 marzo 2024 l’Agenzia ha fornito un importante chiarimento in tema di effetti fiscali della correzione di errori contabili (rilevanti); nello specifico, ha considerato deducibile una sopravvenienza passiva originata dalla correzione di canoni di leasing immobiliare relativi agli esercizi 2019, 2020 e 2021. Tale correzione integrava, con rilevanza di un “cumulativo” componente di reddito negativo nel saldo di apertura del bilancio 2022, i canoni (erroneamente) imputati in misura inferiore in ciascun bilancio di competenza.

In particolare, l’Agenzia afferma che gli importi iscritti (nel saldo di apertura dello stato patrimoniale 2022) ad integrazione dei canoni dei richiamati periodi precedenti sono deducibili per derivazione nel 2022 mediante “...una variazione fiscale in diminuzione (ai fini IRES e ai fini IRAP), pari all'ammontare (della somma, nda) dei costi di precedenti esercizi...senza la necessità di presentare le corrispondenti dichiarazioni integrative”.

La risposta, si ritiene, può considerarsi valida anche per altre tipologie di componenti reddituali a cadenza periodica (quali ad esempio, gli ammortamenti).

## Modifiche agli OIC e i riflessi fiscali

In data 18 marzo 2024, l’OIC ha pubblicato nella versione definitiva gli emendamenti ai principi contabili.

Nella versione definitiva gli emendamenti hanno sostanzialmente confermato le proposte che l’OIC aveva già avanzato nel documento posto in consultazione nel 2023.

Un primo set di emendamenti ha riguardato gli OIC 12, 15 e 19. In questa sede, l’OIC, coerentemente con quanto disposto dal recente OIC 34 in tema di ricavi, ha eliminato la distinzione tra sconti commerciali e sconti di natura finanziaria, ribadendo che tutti gli sconti devono essere contabilizzati a riduzione dei ricavi. Sono invece rilevati come componenti di natura finanziaria le variazioni nei flussi finanziari attesi di un credito già iscritto in bilancio.

Ai fini fiscali, le modifiche ai principi contabili OIC 12, OIC 15 e OIC 19, che distinguono tra sconti di natura commerciale (da contabilizzarsi in riduzione dei ricavi) e sconti di natura finanziaria (da contabilizzarsi come onere finanziario) sono assunte secondo il principio di derivazione rafforzata ai sensi dell’art. 83 del TUIR.

Sempre in coerenza alle disposizioni recate dall’OIC 34, si è provveduto a modificare il paragrafo 56 dell’OIC 12, relativo alla voce Altri ricavi e proventi, che tratta la classificazione delle eccedenze di fondi per oneri, specificando che l’unico caso di fondo garanzia iscritto in bilancio è quello relativo a garanzie previste dalla legge, mentre tutte le altre forme di garanzie fornite al cliente, sempre in coerenza con l’OIC 34, sono trattate come una prestazione di vendita separata e, pertanto, sono contabilizzate nella voce A1 del conto economico. Un’ultima modifica all’OIC 12 collegata all’OIC 34 ha riguardato il paragrafo 84, modificato per chiarire che nella voce B14 vanno rilevate solo le penalità che non derivano da contratti di vendita come previsto dall’OIC 34. Tali chiarimenti sono applicabili a partire dall’esercizio che inizia in data 1° gennaio 2024.

Anche queste ultime modifiche, in attesa di conoscere il decreto di endorsement fiscale previsto dall’art. 4, c. 7-bis, del D.Lgs. n. 38/2005, potrebbero rilevare fiscalmente in derivazione rafforzata.

Confermate anche le modifiche all’OIC 25 in tema di Pillar 2. Nella voce 20 del conto economico, “imposte sul reddito dell’esercizio”, è stata aggiunta una sottovoce ulteriore denominata “imposte correnti Secondo Pilastro”. Al paragrafo 2A si ribadisce il divieto di stanziare imposte differite sull’imposizione generata dalle norme Pillar 2. Nella nota integrativa la società deve illustrare quanta parte delle imposte sul reddito derivanti dall’applicazione delle norme Pillar 2 insiste su redditi propri e quanta parte su redditi di altre società appartenenti al medesimo gruppo. In più, ai sensi del nuovo paragrafo 93B occorre fornire, nei bilanci chiusi successivamente all’entrata in vigore delle norme Pillar 2, ma prima della data di efficacia dell’imposizione derivante dall’applicazione di tale normativa, in nota integrativa informazioni circa l’inclusione della società nell’ambito di applicazione di tali norme e una descrizione dello stato di avanzamento del loro processo di implementazione. Gli emendamenti relativi al Pillar 2 sono applicati immediatamente dopo la loro pubblicazione, ovvero nei bilanci approvati successivamente al 18 marzo 2024.

Trovano, invece, applicazione a partire dall’esercizio che inizia il 1° gennaio 2024 gli emendamenti in tema di fondi smantellamento e bonifica, che ai sensi del nuovo paragrafo 32 dell’OIC 16 sono capitalizzati nel costo iniziale del bene. Tali costi sono iscritti nel momento in cui è assunta l’obbligazione a smantellare il cespite e/o ripristinare il sito in cui il cespite è ubicato in contropartita a un fondo rischi e oneri. I successivi aggiornamenti della stima iniziale dei costi di smantellamento e/o ripristino sono portati ad incremento o decremento del cespite cui si riferiscono, salvo gli adeguamenti che derivano dalla considerazione del fattore temporale, da addebitare al conto economico.

Ai fini fiscali il maggior valore dell’attività deve considerarsi fiscalmente riconosciuto per effetto del principio di derivazione rafforzata; la rilevazione del maggior valore, nello specifico, rientra tra i fenomeni di qualificazione (si veda al riguardo, la relazione di accompagnamento al Decreto 1 aprile 2009 n. 48 contenente norme di attuazione del richiamato principio di

derivazione rafforzata valide anche per i soggetti OIC adopter). Parimenti, sarà considerato fiscalmente riconosciuto (dedotto) il correlato fondo.

In sede di prima applicazione delle nuove regole contabili, in assenza di una specifica disciplina di riallineamento, i valori iscritti (maggiore costo del bene e corrispondente importo del fondo), in relazione ad operazioni ancora in essere, devono essere sterilizzati e gestiti in doppio binario.

## Ires – Riduzione Ace per sottoscrizione di certificati di deposito | Risposta Agenzia Entrate n. 31/2024

Le norme antielusive ai fini dell'Ace prevedono, per i soggetti diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione, che la variazione in aumento del capitale proprio non ha effetto fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Nel caso oggetto dell'interpello n. 31 del 7 febbraio 2024, una società ha sottoscritto alcuni certificati di deposito emessi da una banca con identiche condizioni contrattuali, quali:

- durata del vincolo (18 mesi);
- tasso di interesse riconosciuto (3 per cento annuo);
- periodicità semestrale dell'erogazione del rendimento;
- incedibilità sul mercato del titolo;
- tutela da parte del Fondo interbancario di Tutela dei depositi.

L'Agenzia osserva che, nel caso di specie, risultano esclusi prelevamenti parziali o totali delle somme depositate prima della scadenza del certificato; inoltre, l'eventuale estinzione anticipata del contratto è soggetta a specifici termini di preavviso, nonché al pagamento di una commissione.

Basandosi esclusivamente su questo aspetto, anziché sul dato testuale della norma che annovera nella nozione di titoli e valori mobiliari quelli rientranti nell'art. 1, comma 1-bis, del D. Lgs n. 58/1998, l'Agenzia giunge a una conclusione sorprendentemente restrittiva, sostenendo che la sottoscrizione dei certificati di deposito costituisce un incremento di attività finanziarie "passive" che deve essere neutralizzato ai fini dell'«ACE innovativa» e ordinaria.

## Conferimento di azienda – Successiva cessione di quote e simulazione dei negozi | Cassazione Ordinanza n. 1257/2024

L'ordinanza della Cassazione n. 1257 dell'11 gennaio 2024 si è espressa confermando un accertamento a una imprenditrice che aveva conferito l'impresa individuale in una società di persone e successivamente aveva ceduto le quote così ricevute agli altri soci. Secondo l'Ufficio, la contribuente si era preconstituita gli strumenti per simulare una plusvalenza da partecipazione piuttosto che una plusvalenza da cessione d'azienda, sottoposta ad una tassazione molto più onerosa.

In realtà, occorre considerare che la fattispecie oggetto di accertamento presenta due caratteristiche:

- a) sotto un primo profilo, appare arduo sostenere che vi sia simulazione in presenza di negozi giuridici ben distinti, che producono effetti reali e che coinvolgono soggetti terzi;
- b) in secondo luogo, si tratta di una situazione prevista e disciplinata chiaramente dal legislatore (art. 176, comma 3, del Tuir) che ha voluto espressamente escludere la natura elusiva di una cessione di quote successiva al conferimento dell'azienda.

Pertanto, alla luce dei fatti e delle norme in vigore, la pronuncia della Suprema Corte, in ogni caso piuttosto singolare, può ritenersi rilevante solo in un'ottica di procedura, nel senso che la Cassazione non può entrare nella valutazione "degli elementi già sottoposti all'attenzione dei Giudici di merito" per escludere la sussistenza del negozio simulato.

## Nuove scadenze dei dichiarativi | Modifiche apportate con il D.Lgs. n. 1/2024 e n. 13/2024

Con il D.Lgs. n. 1/2024 (c.d. "Decreto Adempimenti") – pubblicato nella G.U. n. 9 del 12/1/2024 – sono state apportate modifiche ai termini ordinari di presentazione delle dichiarazioni fiscali.

In particolare, a regime l'art. 11 del Decreto Adempimenti modifica l'art. 2, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 322/1998, stabilendo che, con effetto dal 2 maggio 2024:

- per le persone fisiche, nonché le società di persone e i soggetti equiparati, il termine di presentazione della dichiarazione in via telematica scade il 30 settembre (in luogo del 30 novembre);
- per i soggetti IRES, il termine di presentazione della dichiarazione in via telematica scade l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (in luogo dell'undicesimo mese). A regime, per i soggetti con

esercizio sociale coincidente con l'anno solare la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione è fissata al 30 settembre.

Si rileva che, per i soggetti IRES aventi il periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, per i quali il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP relative al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 31 dicembre 2023 scade successivamente alla data del 2 maggio 2024, continuano a valere - per il predetto periodo d'imposta - i termini di presentazione vigenti anteriormente alla medesima data.

In deroga alle disposizioni di cui sopra, per il solo periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, le dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP dovranno essere presentate in via telematica entro i seguenti termini (cfr. art. 38 del D.Lgs. n. 13/2024 in G.U. 21.2.2024 n. 43):

- il 15 ottobre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, per le persone fisiche, le società di persone e i soggetti equiparati e i soggetti IRES con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare;
- il quindicesimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per i soggetti IRES con periodo d'imposta non coincidente.

Pertanto, per il periodo d'imposta 2023, un contribuente soggetto IRES con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare dovrà presentare la dichiarazione in via telematica entro il 15 ottobre 2024. Un contribuente, invece, con periodo d'imposta 1° luglio 2023 – 30 giugno 2024 dovrà presentare la dichiarazione dei redditi entro il 15 aprile 2025.

Restano, comunque, fermi i termini previsti dagli artt. 5 e 5-bis del D.P.R. n. 322/1998 e successive modificazioni nei casi di liquidazione, trasformazione, fusione o scissione totale.

Occorre evidenziare che, con l'anticipazione dei termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi e IRAP, si rende opportuno anticipare tutte le analisi propedeutiche alla predisposizione della documentazione idonea laddove sia richiesta l'apposizione di una marca temporale; si pensi ad esempio al regime della c.d. *penalty protection* in tema di prezzi di trasferimento, nuovo Patent box, ecc.

Si fa presente da ultimo che, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024, le dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP dovranno essere presentate tenendo conto dei seguenti termini (cfr. art. 38 del D.Lgs. n. 13 del 12/2/2024 in G.U. 21.2.2024 n. 43):

- le persone fisiche, nonché le società di persone e i soggetti equiparati, qualora presentino la dichiarazione per il tramite di un ufficio delle Poste italiane S.p.a. tra il 15 aprile ed il 30 giugno 2025, ovvero in via telematica tra il 15 aprile e il 30 settembre 2025;
- i soggetti IRES con periodo d'imposta solare dal 15 aprile al 30 settembre 2025.

Le dichiarazioni dei sostituti d'imposta dovranno essere presentate in via telematica dal 15 aprile al 31 ottobre 2025.

## Emendamenti all'OIC 25 – Rappresentazione in bilancio degli effetti dell'entrata in vigore della Global Minimum tax

In linea con gli emendamenti allo IAS 12 apportati dallo IASB, l'OIC, lo scorso 18 marzo 2024, ha pubblicato la versione definitiva degli emendamenti al principio OIC 25 – Imposte sul reddito.

Le modifiche recate disciplinano, in particolare, le modalità di contabilizzazione ed iscrizione delle imposte derivanti dall'entrata in vigore delle norme di cui al Pillar 2 del progetto BEPS dell'OCSE, attuate dalla Direttiva UE 2523/2022 e introdotte nell'ordinamento nazionale dal D.Lgs. 209/2023. Tale normativa è volta a garantire un livello di imposizione fiscale minimo (pari al 15%) per i gruppi multinazionali (e nazionali) di imprese che abbiano un turnover consolidato almeno pari a 750 milioni di Euro.

L'entrata in vigore delle norme di cui al richiamato D.Lgs. 209/2023 decorre dal 31 dicembre 2023. Ne consegue che, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, l'esercizio 2024 costituisce il primo periodo di applicazione. Si è, pertanto, posto il problema della rappresentazione in bilancio delle eventuali passività, correnti e/o prospettiche, derivanti dalla potenziale imposizione integrativa.

Attraverso le suddette modifiche, l'OIC ha, in primis, introdotto un'eccezione temporanea - similmente a quanto previsto dagli emendamenti allo IAS 12 - alla rilevazione della fiscalità differita connessa all'entrata in vigore del Pillar 2. Inoltre, è stato chiarito che la fiscalità corrente eventualmente connessa all'attuazione delle norme in parola dev'essere classificata, in Conto Economico, nella voce 20 – Imposte sul reddito dell'esercizio correnti, differite e anticipate e distintamente indicate come "Imposte correnti Secondo Pilastro". L'informativa recata deve inoltre includere la distinzione fra la quota parte di imposizione integrativa connessa a redditi propri e quella connessa a redditi di altre società del gruppo. In considerazione della decorrenza degli effetti delle norme recate dal D.Lgs. 209/2023, gli effetti in termini di imposte correnti si produrranno, per la prima volta, nei bilanci 2024 per i soggetti "solari".

Infine, per i soggetti che redigono il bilancio in forma ordinaria, è fatto obbligo, nel bilancio relativo ad un esercizio chiuso successivamente all'entrata in vigore delle norme di cui al Pillar 2, ma prima del periodo di efficacia (i.e.; bilanci 2023 per i

soggetti “solari”), che la Nota Integrativa fornisca adeguata informativa in merito a (i) l’inclusione della società nel perimetro applicativo della disciplina, (ii) lo stato di avanzamento delle attività poste in essere per ottemperare all’implementazione del modello.

## Legge di delegazione europea 2022-2023 | Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l’attuazione di altri atti dell’Unione europea

Nell’ambito dell’obbligo di adeguamento della normativa domestica a quella dell’Unione Europea, sulla G. U. n. 46 del 24 febbraio 2024 è stata pubblicata la Legge n. 15 del 21 febbraio 2024, recante la delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l’attuazione di altri atti normativi dell’Unione Europea.

La Legge di Delegazione Europea 2022-2023 è strutturata in 19 articoli suddivisi in tre Capi: **“Disposizioni generali per il recepimento e l’attuazione degli atti dell’Unione Europea”, “Deleghe al Governo per il recepimento di direttive europee” e “Deleghe al Governo per l’adeguamento della normativa nazionale a regolamenti europei”**. L’articolato fornisce principi e criteri direttivi specifici per il recepimento di 10 direttive e l’adeguamento a 7 regolamenti europei. Inoltre, l’Allegato A elenca ulteriori 7 direttive, per le quali non sono forniti principi e criteri direttivi specifici, ma si applicano quelli generali previsti dalla Legge n. 234 del 2012.

Per quanto attiene l’ambito fiscale, nell’Allegato A del provvedimento, merita rilevare la delega al Governo all’adozione della direttiva (UE) n. 2021/2101 che introduce l’obbligo del Public Country-by-Country reporting per le multinazionali (con ricavi consolidati superiori a 750 milioni di Euro) al fine di rendere maggiormente trasparente il sistema fiscale, rafforzare il controllo pubblico delle imposte pagate dalle imprese multinazionali e promuovere il dibattito informato in merito al livello di adempimento degli obblighi fiscali di alcune imprese multinazionali attive nell’UE.

Inoltre, il medesimo Allegato A delega l’adozione della direttiva (UE) n. 2022/542 che modifica le direttive 2006/112/CE e (UE) 2020/285 in materia di aliquote IVA. Più in particolare, le nuove norme, volte a salvaguardare il funzionamento del mercato interno e ad attenuare le distorsioni della concorrenza, ridefiniscono la struttura delle aliquote ridotte e super-ridotte prevedendo che gli Stati Membri dell’UE possano avvalersi di non più di due aliquote ridotte non inferiori al 5%, un’aliquota super-ridotta inferiore al 5% e un’aliquota a zero, cioè un’esenzione con diritto alla detrazione dell’IVA a monte.

# Imposte Indirette | IVA

## Detrazione iva non tempestiva | Risposta Agenzia Entrate n. 479/2023

L’Agenzia delle Entrate si è espressa in merito alle condizioni che consentono l’esercizio a posteriori del diritto alla detrazione IVA tramite la presentazione di una dichiarazione integrativa IVA a favore.

Il caso esaminato dall’Agenzia riguarda la società ALFA, che aveva trasferito un ramo d’azienda alla società BETA a seguito di una operazione straordinaria di scissione avvenuta nel corso del settembre 2021. L’istante ha fatto presente che, nel corso dello stesso 2021 e post scissione, continuava a ricevere e ad annotare nei propri registri IVA (portando in detrazione la relativa imposta) alcune fatture passive erroneamente ancora intestate a proprio nome, ma di competenza della società BETA. Nell’aprile dell’anno 2022, la società ALFA, resasi conto dell’errore, prima di tramettere all’Agenzia delle Entrate la Dichiarazione IVA relativa al periodo d’imposta 2021, provvedeva a sanare l’indebita detrazione, pagando le relative sanzioni dovute in misura ridotta in applicazione dell’istituto del ravvedimento operoso e riversando all’Erario l’IVA indebitamente detratta.

Tuttavia, dopo aver presentato la Dichiarazione IVA per l’anno d’imposta 2021, l’istante si rendeva conto che tra le fatture oggetto di ravvedimento aveva erroneamente incluso anche tre fatture correttamente intestate allo stesso, per le quali aveva erroneamente riversato l’Iva all’Erario attraverso il ravvedimento operoso, pur avendo diritto alla detrazione. Pertanto, l’istante chiedeva se e con quali modalità fosse possibile recuperare l’IVA riversata per errore all’Erario.

L’Agenzia delle Entrate, ha richiamato la circolare n. 1/2018, per ribadire i principi nazionali in materia di IVA e, in particolare, le regole generali relative alla detrazione dell’IVA ricordando che, ai sensi dell’art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 il dies a quo da cui decorre il termine per l’esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica una duplice condizione: (i) presupposto sostanziale dell’avvenuta esigibilità dell’imposta; (ii) presupposto formale del possesso di una valida fattura.

Pertanto, il cessionario/committente può detrarre l’IVA relativa alle fatture ricevute:

- dal momento in cui l’imposta diventa esigibile (i.e. effettuazione dell’operazione ex art. 6 del D.P.R. n. 633/1972);
- se in possesso di una valida fattura;

- previa annotazione della stessa nei propri registri IVA ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972;
- non oltre il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno d'imposta in cui ha ricevuto tali fatture.

L'Agenzia inoltre precisa che, l'effettività del diritto alla detrazione dell'imposta e il principio di neutralità dell'IVA sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa con la quale è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza, non oltre i termini stabiliti dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972 (i.e. entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria).

Alla luce delle considerazioni su esposte l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che, se il cessionario/committente omette di esercitare il diritto alla detrazione IVA tempestivamente (i.e. entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificate tali condizioni), debba comunque essere riconosciuta al contribuente la possibilità di recuperare l'imposta non detratta, presentando la dichiarazione integrativa di cui all'art. 8, comma 6-bis del d.P.R. n. 322/1998.

In conclusione, è stata così riconosciuta all'istante la possibilità di recuperare l'IVA, relativa alle tre fatture ravvedute per errore, previa trasmissione della dichiarazione Iva integrativa a favore entro il quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria. Sul punto, l'Agenzia ha ulteriormente precisato che nessuna sanzione sarà dovuta dall'istante nel caso di specie considerato che le fatture di acquisto non detratte tempestivamente erano *"regolari e ritualmente registrate"*.

## Operazioni in split payment – Rimborso iva versata in eccesso | Risposta Agenzia Entrate n. 482/2023

L'Agenzia delle Entrate ha esaminato le modalità di recupero dell'IVA versata in eccesso mediante il meccanismo dello split payment.

Il caso di specie riguarda un Comune, il quale aveva definito in via transattiva i propri debiti commerciali con i relativi fornitori, fruendo dei contributi di cui all'art. 1, commi 567-580, della Legge n. 234/2021.

A seguito dei pagamenti ai fornitori aderenti alle procedure già menzionate (avvenuti tra il mese di giugno 2022 e il mese di febbraio 2023), il Comune aveva versato l'IVA direttamente all'Erario ai sensi dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972. Tuttavia, in mancanza delle note di credito dai fornitori, l'imposta versata era stata calcolata sull'importo risultante dalle fatture originarie, precedenti alla transazione, anziché sul credito transatto effettivamente pagato.

Inoltre, l'istante ha fatto presente di aver adottato tale comportamento in via prudenziale al fine di non incorrere in sanzioni per omesso versamento. Ritenendo, tuttavia, che il versamento dell'imposta andava eseguito in ragione dell'importo effettivamente pagato pur in assenza di una nota di variazione ex art. 26 del D.P.R. n. 633/1972.

Alla luce di tali premesse, l'istante interpellava l'Agenzia delle Entrate al fine di capire se il versamento in eccesso dell'IVA poteva essere recuperato dalle liquidazioni dei mesi successive ovvero essere richiesto a rimborso.

Ricordando che l'obbligo di versamento dell'IVA mediante split payment sorge normalmente con il pagamento del corrispettivo, l'Agenzia delle Entrate afferma che il Comune avrebbe dovuto versare l'imposta per gli importi transattivi effettivamente pagati e non per quelli indicati in fattura originaria. Si configura, quindi, nel caso di specie, un indebito versamento, a fronte del quale non è stata emessa, da parte del fornitore, una nota di credito.

In generale, anche in relazione agli indebiti versamenti IVA eseguiti in regime di cd. split payment è ammesso il ricorso alle note di variazione, anche nell'ipotesi in cui, come nella fattispecie di cui trattasi, l'operazione originaria sia venuta meno, in tutto o in parte, a seguito di accordo tra le parti.

Difatti, la procedura attuata dal Comune definisce con precisione le tempistiche, le modalità e le condizioni di stipula dell'atto transattivo, ne rappresenta la "causa" e il "presupposto", sicché non può dirsi che l'accordo sia scaturito dalla piena autonomia tra le parti. Conseguentemente, in tale ipotesi, il termine di un anno che decorre dall'effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art. 26, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, ai fini dell'emissione di una nota di variazione in diminuzione in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti, è ormai spirato per circostanze non imputabili alla colpevole inerzia delle parti.

Esclusa pertanto la possibilità di scomputare la maggiore imposta dai successivi versamenti IVA in scissione dei pagamenti, l'Agenzia ha affermato che resta possibile presentare l'istanza di rimborso ex art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972.

## Ripristino del credito iva se la società torna "operativa" | Risposta Agenzia Entrate n. 10/2024

L'Agenzia delle entrate chiarisce che il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale chiesto a rimborso e successivamente contestato dall'Amministrazione finanziaria per mancanza dei presupposti di operatività di cui all'art. 30 della Legge n. 724/1994, può essere "rigenerato", previa restituzione integrale di quanto rimborsato, nel caso in cui, nelle annualità successive, il contribuente sia risultato congruo e coerente ai fini degli Studi di settore.

Nel caso di specie, la società aveva ricevuto nel corso dell'anno 2014 un avviso di accertamento avente ad oggetto la restituzione del rimborso IVA per l'anno 2009, per un ammontare pari a euro 140.000,00, sulla base dei presupposti di mancata operatività di cui all'art. 30 della Legge n. 724/1994; avverso tale atto l'istante proponeva ricorso. Nel corso del contenzioso, risultava parte vincitrice dinanzi alla CTR, ma parte soccombente dinanzi alla Corte di Cassazione, la quale determinava il diritto dell'Ufficio alla definitiva riscossione di quanto richiesto. La società rateizzava l'importo dovuto in 72 rate.

La situazione della società istante per il triennio 2009, 2010 e 2011, ai fini dell'operatività, risultava la seguente:

- 2009 società di comodo;
- 2010 società di comodo;
- 2011 esclusione/disapplicazione della normativa dell'art. 30 della legge n. 724/1994 per le società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

Pertanto, il credito IVA anno 2009, di euro 140.000,00 una volta ratealmente restituito, avrebbe dovuto essere liberamente utilizzato in quanto l'istante, nel triennio 2009-2011, dimostrava di essere operativo.

Alla luce di tali premesse, l'istante chiedeva all'Agenzia delle Entrate di chiarire come ricostituire il credito IVA tramite il pagamento rateale di cui al piano di ammortamento.

L'Agenzia nell'esaminare il caso concreto oggetto d'esame, chiarisce che il mancato superamento del cosiddetto "test di operatività" comporta, ai fini IVA, l'indisponibilità dell'eccedenza di credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale, la quale non può essere: (i) chiesta a rimborso, (ii) utilizzata in compensazione "orizzontale", (iii) ceduta ai sensi dell'art. 5, comma 4 - ter, del D.L. n. 70/1988.

Secondo l'Agenzia, *"il ricorrere, per il 2011, della causa di esclusione sopra indicata, comporta il venir meno di uno dei presupposti per la perdita definitiva del credito IVA maturato"*. Il credito IVA potrà quindi essere rigenerato esclusivamente previo riversamento delle rate mensili.

Ne deriva che, l'istante limitatamente alle somme rateali effettivamente pagate ogni anno, potrà indicare, nel rigo VL40 della dichiarazione annuale IVA la quota di credito IVA "ripristinata", che confluirà conseguentemente nel quadro VX, mediante il quale sarà possibile chiederne il rimborso, sussistendo le condizioni di cui all'art. 30 del d.P.R. n. 633/72, ovvero potrà "destinarlo in detrazione e/o in compensazione".

## **Errata applicazione dell'inversione contabile – recupero dell'iva corrisposta a titolo di rivalsa in presenza di un pro-rata di indetraibilità | Risposta Agenzia Entrate n. 20/2024**

L'Agenzia delle Entrate esamina il caso dell'addebito in rivalsa dell'IVA oggetto di accertamento (art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972) nei confronti di un soggetto che sconta dei limiti alla detrazione per effetto dell'applicazione del "pro rata".

Nel dettaglio, l'istante riferisce di aver affidato ad un prestatore i lavori di ristrutturazione, ampliamento e realizzazione di nuovi spazi all'interno dei propri edifici, effettuati nel corso degli anni 2015, 2016 e 2017. Tuttavia, nel corso delle stesse annualità, a seguito di verifiche fiscali, nei confronti del prestatore sono stati emessi PVC, con i quali i verificatori hanno riscontrato molteplici prestazioni fatturate erroneamente in "reverse charge" in luogo dell'applicazione dell'IVA secondo le regole ordinarie.

A seguito di emissione di avvisi di accertamento nei confronti del prestatore, con riferimento agli interventi di ristrutturazione è stata irrogata la sola sanzione di cui all'art. 6, comma 9 - bis2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, senza recupero dell'IVA, mentre, con riferimento ai lavori di fornitura e posa in opera e agli oneri di discarica e consulenze tecniche, è stata recuperata anche l'IVA dovuta ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972.

Nel corso delle annualità oggetto di accertamento, la società aveva integrato le fatture ricevute dal prestatore con l'IVA a debito, in applicazione del meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'art. 17, comma 6, lettera a-ter), del D.P.R. n. 633/1972, annotandole sia nel registro acquisti, sia nel registro IVA vendite. L'istante, dal momento che la sua attività principale consiste nel porre in essere sia prestazioni esenti che prestazioni imponibili, ha assoggettato al pro-rata di indetraibilità le fatture di acquisto ricevute in "reverse charge" e, quindi, l'IVA relativa a tali operazioni è stata quasi totalmente versata all'Erario.

Ciò posto, l'istante chiede come recuperare l'IVA che le sarà addebitata dal prestatore a titolo di rivalsa ai sensi dell'art. 60, ultimo comma, succitato e che la medesima ha già versato quasi completamente l'IVA all'Erario.

Ciò posto, l'Agenzia chiarisce che per il cessionario o committente il diritto alla detrazione dell'IVA potrà essere esercitato "alle condizioni esistenti al momento di effettuazione delle originarie operazioni", vale a dire applicando all'IVA addebitata in rivalsa il pro-rata di indetraibilità relativo al periodo d'imposta oggetto dell'accertamento in capo al cedente o prestatore. Non può essere fatta valere, invece, la percentuale di detrazione applicabile nel periodo d'imposta in cui viene corrisposta al fornitore l'IVA addebitata in rivalsa ai sensi dell'art. 60, ultimo comma.



Non è consentito recuperare in detrazione, direttamente in sede di dichiarazione annuale, quanto già versato a seguito dell'errata applicazione del meccanismo dell'inversione contabile poi riaddebitato in rivalsa dal prestatore in deroga alle disposizioni che limitano il diritto a detrazione in presenza di un prorata di indetraibilità.

In definitiva, l'Agenzia delle Entrate ritiene che al fine di garantire la neutralità dell'IVA, detto importo potrà essere chiesto a rimborso, ai sensi dell'art. 30-ter, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, ai sensi del quale il soggetto passivo può presentare la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

## Possibilità di emettere nota di variazione da parte del cessionario/committente – esclusione | Risposta Agenzia Entrate n. 29/2024

L'Agenzia delle Entrate nella risposta in commento ha chiarito che solo al cedente/prestatore è riconosciuta la possibilità di emettere una nota di variazione in diminuzione, non anche al cessionario/committente.

Il caso di specie riguarda una società, la quale riferisce di operare nel settore dell'energia elettrica e del gas, occupandosi prevalentemente di approvvigionamento, intermediazione e vendita di tali beni. Nei suoi confronti la società distributrice di gas emetteva fatture comprensive del c.d. "bonus sociale gas e UG2c", che facevano maturare alla società un considerevole credito nei confronti della società distributrice di gas. Tuttavia, nel corso dell'anno 2023 quest'ultima è stata ammessa alla procedura concorsuale di concordato preventivo, pertanto la società ha chiesto all'AdE se fosse possibile recuperare l'IVA a credito emettendo delle note di credito.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la possibilità di rettificare autonomamente la fattura, anche nel caso in cui la stessa risulti oggetto di un insoluto (di una qualunque delle parti), risulta "legislativamente preclusa" in capo al cessionario o al committente. Quest'ultimo, se soggetto passivo, ove dimostri di aver versato un'imposta non dovuta, potrà richiederne la restituzione ai sensi dell'art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972.

## IVA: condizioni per accedere al rimborso | Risposta Agenzia Entrate n. 66/2024

L'Agenzia delle Entrate nega al cessionario la possibilità di esercitare l'azione di rimborso ex art. 30-ter direttamente nei confronti dell'Erario.

L'Agenzia delle Entrate preliminarmente richiama l'art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972 ai sensi del quale sono previste due ipotesi:

- il primo comma consente al soggetto passivo di presentare domanda di restituzione dell'IVA non dovuta entro il termine decadenziale di due anni dal versamento o, ove successivo, dal giorno in cui si è avverato il presupposto per la restituzione;
- il secondo comma, prevede che ove l'applicazione di un'imposta non dovuta a una cessione di beni o prestazione di servizi sia stata definitivamente accertata dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni, decorrente dall'avvenuta restituzione al cessionario / committente delle somme pagate a titolo di rivalsa.

Nell'analisi l'Agenzia si rifà a precedenti orientamenti di prassi amministrativa e giurisprudenza, sia nazionale sia unionale, secondo cui la disciplina del rimborso IVA, in ossequio al principio della neutralità dell'imposta, garantisce al cedente/prestatore la possibilità di ottenere il rimborso dell'imposta versata indebitamente all'Erario, subordinando espressamente tale possibilità all'avvenuta restituzione al cessionario/committente dell'imposta indebitamente addebitata in fattura, imposta che, se indebitamente detratta, lo stesso cessionario/committente deve aver restituito all'Erario a seguito di un accertamento definitivo.

Ne deriva che, al committente non è riconosciuta alcuna possibilità, di presentare all'Erario istanza diretta di rimborso.

Infatti, sul punto la Corte di Cassazione con una recente Sentenza n. 14838/2023, ha statuito che l'unico legittimato a fare richiesta di rimborso è il cedente, il quale non coincide con l'obbligato in via di rivalsa (cessionario).

L'Agenzia delle Entrate evidenzia come anche dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, emerge che il prestatore che ha erroneamente versato l'IVA è legittimato a chiederne il rimborso, mentre al destinatario dei servizi è riconosciuto il diritto di esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti del prestatore, e tale meccanismo è idoneo a rispettare i principi di neutralità ed effettività, consentendo al destinatario gravato dell'imposta erroneamente fatturata di ottenere il rimborso delle somme indebitamente versate.

Alla luce delle considerazioni suesposte, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che la richiesta di rimborso dell'IVA non dovuta, ai sensi dell'art. 30ter del D.P.R. n. 633/1972, possa essere presentata solo dal cedente/prestatore, entro il termine decadenziale di due anni dalla restituzione al cessionario/committente dell'imposta indebitamente applicata. Il soggetto obbligato in rivalsa, quindi, ha solo la possibilità di richiedere il rimborso dell'imposta non dovuta al cedente/prestatore, ricorrendo, ove necessario, all'ordinaria giurisdizione civilistica mediante un'insinuazione anche tardiva al passivo fallimentare, non potendo ricorrere ad altri istituti contemplati dalla disciplina IVA.

## Società di comodo - limiti all'utilizzo in compensazione "verticale" del credito iva | Sentenza DGCE causa c-341/2022 del 7.3.2024

Con la sentenza in oggetto, la Corte di Giustizia UE ha affermato che la norma italiana relativa alle società di comodo (i.e. l'art. 30, comma 4, Legge 23 dicembre 1994, n. 724) risulta essere contraria all'art. 167 della direttiva 2006/112 e ai principi di neutralità dell'IVA e di proporzionalità, nella parte in cui prevede per le società di comodo la perdita definitiva del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte.

Inoltre, è contraria anche all'art. 9, par. 1, della direttiva 2006/112, in quanto nega la qualifica di soggetto passivo e il diritto alla detrazione dell'IVA a colui che effettua operazioni rilevanti ai fini dell'imposta, il cui valore economico non raggiunge la soglia stabilita dalla stessa normativa nazionale, e la quale soglia corrisponde ai ricavi che possono ragionevolmente attendersi dalle attività patrimoniali di cui un soggetto passivo dispone.

La Corte ha fornito i seguenti chiarimenti:

- la qualità di soggetto passivo IVA non è subordinata alla condizione che una persona effettui operazioni rilevanti ai fini dell'IVA, ma ciò che rileva è esclusivamente il fatto che detta persona eserciti effettivamente un'attività economica e che sfrutti un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità. Per tali ragioni, non può essere negata la qualità di soggetto passivo IVA al soggetto che, nel corso di un determinato periodo d'imposta, effettui operazioni rilevanti ai fini dell'IVA il cui valore economico non raggiunge la soglia fissata da una normativa nazionale, la quale soglia corrisponde ai ricavi che possono ragionevolmente attendersi dalle attività patrimoniali di cui tale persona dispone;
- la Corte afferma che il diritto alla detrazione dell'IVA dovuta e assolta a monte sugli acquisti di beni e servizi, è un principio immanente nel sistema generale dell'IVA; pertanto, non può essere soggetto a limitazioni, dato che tale diritto si esercita immediatamente per l'intero importo dell'IVA gravato sulle operazioni effettuate a monte. Infatti, l'art. 167 della direttiva IVA e i principi di neutralità dell'IVA e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che non è conforme una normativa nazionale, la quale prevede che il soggetto passivo non ha la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, a causa dell'importo delle operazioni – considerate non sufficienti - rilevanti ai fini dell'IVA effettuate a valle;
- infine, la Corte ha ritenuto che il diritto alla detrazione dell'IVA possa essere negato eccezionalmente – da parte delle autorità e dei giudizi nazionali - solo nel momento in cui sia dimostrato, con elementi certi, precisi e oggettivi, che sia stato invocato fraudolentemente o abusivamente dal soggetto passivo.

## Principali novità in materia di imposte indirette contenute nella L. n. 213/2023 (c.d. "legge di bilancio 2024"), nel D.L. n. 145/2023 (c.d. "decreto anticipi") e nel D.L. n. 69/2023 (c.d. "decreto salva-infrazioni") | Circolare Agenzia Entrate n. 3/2024

Si illustrano nel seguito i principali chiarimenti forniti dalla Circolare:

- Aliquota IVA ridotta per i prodotti per l'alimentazione infantile, pannolini, seggiolini per auto e per i prodotti per la protezione dell'igiene intima femminile (art. 1, comma 45)

È innalzata dal 5% al 10% l'aliquota IVA per:

- il latte in polvere o liquido per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini nella prima infanzia, condizionato per la vendita al minuto;
- le preparazioni alimentari di farine, semole, semolini, amidi, fecole o estratti di malto per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini, condizionate per la vendita al minuto;
- i pannolini per bambini;
- i prodotti quali assorbenti, tamponi e coppette mestruali, destinati alla protezione dell'igiene femminile.

È innalzata dal 5% al 22% l'aliquota IVA per i seggiolini per bambini da installare negli autoveicoli.

- Aliquota IVA dei pellet (art. 1, comma 46)

Per i mesi di gennaio e febbraio 2024, così come per l'anno 2023, l'aliquota IVA riferita alle cessioni di pellet è stabilita nel 10%, in deroga all'aliquota del 22% prevista per tali prodotti in via ordinaria.

- Sgravio dell'IVA per le cessioni di beni ai viaggiatori extra-UE (art. 1, comma 77)

È stato ridotto da euro 154,94 a euro 70,00 l'ammontare complessivo delle cessioni, comprensivo dell'IVA, che può fruire dello sgravio dell'imposta previsto dall'art. 38-quater, comma 1, del D.P.R. 633/1972 per i soggetti domiciliati o residenti al di fuori della UE che acquistano beni destinati all'uso personale o familiare da trasportarsi nei bagagli personali fuori dall'Unione. Il nuovo limite monetario, applicabile alle cessioni poste in essere a decorrere dal 1° febbraio 2024.

Per verificare il superamento della soglia di 70 euro occorre fare riferimento al valore indicato in fattura.

- Versamento dell'IVA per l'immatricolazione dei veicoli provenienti da San Marino e Città del Vaticano (art. 1, commi da 94 a 98)

Al fine di contrastare l'evasione dell'IVA relativa ai veicoli immatricolati in Italia, formalmente provenienti dalla Repubblica di San Marino e dalla Città del Vaticano, ma di fatto di provenienza intracomunitaria, la Legge di Bilancio 2024 estende il versamento dell'IVA con il modello F24 senza possibilità di compensazione agli autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, nuovi o usati, introdotti in Italia dalla Repubblica di San Marino e dalla Città del Vaticano.

Di conseguenza, in applicazione dell'art. 1, commi 9 e 9-bis, D.L. n. 262/2006, ai fini dell'immatricolazione o della successiva voltura, il versamento dell'IVA dovuta sulla prima cessione interna deve essere effettuato utilizzando la delega di pagamento con l'indicazione, per ciascun mezzo di trasporto, del tipo di veicolo, del numero di telaio e dell'ammontare dell'IVA assolta.

## Imposte Indirette | Doganale

### Nuove regole di origine PEM da gennaio 2025

Dal 1° gennaio 2025 entreranno in vigore le regole di origine PEM “modernizzate”, a seguito dell’accordo raggiunto lo scorso 7 dicembre tra le parti contraenti con l’adozione da parte del Comitato misto PEM della Decisione n. 1/2023 sulla modifica della Convenzione regionale sulle norme di origine preferenziali paneuromediterranee (c.d. Convenzione PEM).

Le regole PEM “modernizzate”, che dal prossimo 1° gennaio sostituiranno definitivamente le norme di origine in vigore nella zona paneuromediterranea, ricalcano sostanzialmente il set di regole alternative/transitorie e sono generalmente più flessibili, aggiornate e semplificate di quelle “standard”.

Tra le novità più rilevanti si segnalano regole di origine specifiche per prodotto più flessibili, l’innalzamento della soglia di tolleranza generale, la parziale eliminazione del no-duty-drawback, l’introduzione del cumulo integrale e la semplificazione delle prove di origine.

### Nuovo Regolamento (UE) sulla deforestazione - EUDR

La Commissione UE ha introdotto il Regolamento (UE) 2023/1115 che introduce specifici adempimenti connessi alla movimentazione da/verso il mercato dell’UE di determinati prodotti e materie prime che sono associati alla deforestazione e al degrado forestale. Gli operatori economici dovranno dimostrare che tali prodotti sono esenti da deforestazione e sono stati prodotti in conformità con la legislazione pertinente del paese di origine con apposita dichiarazione di *due diligence*.

Il regolamento impatterà qualsiasi azienda che immette o mette a disposizione sul mercato dell’UE o esporta dall’UE prodotti elencati nell’allegato I del citato regolamento, individuati sulla base della classificazione doganale, che contengono o che sono stati nutriti o fabbricati usando materie prime interessate, anch’esse individuate nell’allegato I (i.e., bovini, cacao, soia, caffè, legno, gomma, palma da olio).

Le misure si applicheranno con tempistiche e modalità differenziate in base alle dimensioni delle imprese:

- a decorrere dal 30 dicembre 2024, per le medie e grandi imprese;
- dal 30 giugno 2025, per le piccole imprese e le microimprese.

### Tredicesimo pacchetto di sanzioni UE verso la Federazione Russa

Con la ricorrenza del secondo anniversario dell’invasione in Ucraina, il Consiglio ha emanato il 23 febbraio scorso il tredicesimo pacchetto di sanzioni nei confronti della Federazione Russa, adottando il Reg. (UE) 2024/745 (che modifica il Reg. UE 833/2014) – e il Reg. UE 2024/753 (che modifica il Reg. UE 269/2014).

Il Reg. (UE) 2024/745 – concernente le restrizioni oggettive – ha modificato, tra le altre, per quanto riguarda i divieti all’esportazione, l’Allegato XXIII, l’Allegato VII parte B e l’elenco dei paesi partner per l’importazione di prodotti siderurgici (“iron and steel products”) di cui all’art. 3 octies, con l’inserimento del Regno Unito. Ricordiamo che la prova attestante il paese di origine dei prodotti siderurgici impiegati per la trasformazione in un paese terzo non è necessaria se il prodotto è importato da uno dei paesi partner (allegato XXXVI, Regno Unito, Svizzera e Norvegia).

Il Reg. (UE) 2024/753 – relativo alle sanzioni soggettive – ha aggiunto 106 nuove persone fisiche e 88 nuove entità che risultano ora sottoposte a congelamento di fondi e risorse economiche e a cui è fatto divieto mettere a disposizione fondi e

risorse economiche. Con l'adozione del 13° pacchetto di sanzioni, sono ad oggi più di 2000 le persone fisiche, giuridiche ed entità sottoposte a restrizioni soggettive

## Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) – seconda dichiarazione e dichiarazione tardiva

È fissato al 30 aprile il termine per l'invio del CBAM report relativo alle importazioni effettuate nel I trimestre 2024 (gennaio-febbraio-marzo).

La dichiarazione potrà essere presentata facendo anche ricorso ai default values, così come previsto dal Reg. (UE) 2023/1773. Successivamente alla dichiarazione del II trimestre 2024, le emissioni incorporate potranno essere unicamente indicate mediante ricorso agli actual data che verranno trasmessi dai produttori dei beni extra-UE.

Gli operatori che non hanno presentato la relazione CBAM del III trimestre 2023 entro il termine previsto (31 gennaio 2024) o necessitano di correzioni alla stessa, potranno, entro e non oltre il 31 luglio 2024, richiedere la presentazione differita (giustificandone i motivi e procedendo all'invio entro 30 giorni dalla richiesta) o apporre le modifiche necessarie ai dati trasmessi.

# Reddito di lavoro dipendente

## Attuazione del primo modulo della riforma IRPEF | Circolare Agenzia Entrate n. 2/2024

La circolare 2/E del 6 febbraio 2024 l'Agenzia delle Entrate fornisce le prime indicazioni sulle novità introdotte in materia di IRPEF dal D. Lgs. n. 216/2023 per l'attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche nel seguito esposto per le principali aree di intervento.

### Rimodulazione di aliquote e scaglioni di reddito IRPEF

La circolare illustra, con efficacia limitata al periodo d'imposta 2024 in regime temporaneo, i nuovi scaglioni di reddito e le relative aliquote come di seguito riportati:

1. 23% per i redditi fino a 28.000 euro;
2. 35% per i redditi superiori a 28.000 euro e fino a 50.000 euro;
3. 43% per i redditi che superano 50.000 euro.

Rispetto alla disciplina recata dall'art. 11, comma 1, del TUIR limitatamente all'anno d'imposta 2024 è prevista una riduzione degli scaglioni di reddito e delle corrispondenti aliquote da quattro a tre.

### Modifica delle detrazioni da lavoro dipendente e assimilato

Per il solo anno 2024 si innalza da 1.880 euro a 1.955 euro la detrazione da lavoro dipendente ex art. 13, comma 1, lett. a) primo periodo del TUIR se il reddito non supera 15.000 euro. La circolare chiarisce, che con la modifica viene ampliato, fino a 8.500 euro, l'ammontare del reddito escluso da imposizione, c.d. No tax area, previsto per titolari di redditi di lavoro dipendente e per taluni redditi assimilati. Inoltre, per l'anno d'imposta 2024, viene adeguato il requisito per il riconoscimento del trattamento integrativo alla luce dell'incremento della detrazione da lavoro dipendente.

### Revisione della disciplina delle detrazioni fiscali

Il Decreto per l'attuazione della Delega fiscale ha apportato alcune modifiche alla disciplina delle detrazioni fiscali prevedendo, per i contribuenti con un reddito complessivo superiore a 50.000 euro, una riduzione di un importo pari a 260 euro della detrazione dall'imposta lorda spettante per l'anno 2024, in relazione agli oneri per i quali la detrazione è fissata al 19% (escluse le spese sanitarie), alle erogazioni liberali in favore dei partiti politici (detrazione 26%) e ai premi di assicurazione per rischio eventi calamitosi (detrazione 90%).

### Adeguamento della disciplina delle addizionali all'IRPEF

È previsto il differimento al 15 aprile 2024 del termine entro cui ciascuna Regione, con propria legge, può maggiorare l'aliquota di compartecipazione dell'addizionale regionale.

## Principali novità in materia di imposte indirette | Circolare Agenzia Entrate n. 3/2024

La circolare n. 3/E del 16 febbraio 2024 fornisce alcuni chiarimenti in relazione ad alcune disposizioni, in materia di IVA, IVAFE e imposta di registro, introdotte dalla *Legge di Bilancio 2024*, dal *Decreto Anticipi* e dal *Decreto Salva infrazioni*.

Il documento di prassi è suddiviso per aree tematiche che riportiamo nel seguito con particolare riferimento alle disposizioni di interesse specifico per le persone fisiche.

### Le novità in materia di IVAFE maggiorata

A decorrere dall'anno 2024 la Legge di Bilancio eleva al 4 per mille annuo l'aliquota dell'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) soltanto per i prodotti finanziari detenuti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato. In caso contrario continua ad applicarsi la misura ordinaria del 2 per mille annuo.

La circolare ricorda che sono soggetti passivi all'IVAFE le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5 del TUIR residenti in Italia tenuti anche agli obblighi di monitoraggio fiscale, a norma dell'art. 4, comma 1, D.L. 167/1990, mediante la compilazione del quadro RW del modello di dichiarazione dei redditi.

### Le novità sull'imposta di registro per la "prima casa"

Il documento di prassi illustra i criteri per avvalersi dell'agevolazione "prima casa" ai fini dell'imposta di registro TUR alla luce delle modifiche introdotte con il decreto "Salva-Infrazioni" in relazione agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, previsti per gli acquirenti che si sono trasferiti all'estero per ragioni di lavoro. La novella normativa è volta a superare la procedura di infrazione n. 2014/4075 della Commissione Europea, secondo la quale la nota II-bis), comma 1, lettera a), primo periodo, della Tariffa dell'imposta di registro TUR, attuava una discriminazione, fondata sulla nazionalità, nei confronti dei cittadini di altri Stati. Risultavano, infatti in passato esclusi dall'agevolazione i cittadini non italiani che non intendessero stabilirsi in Italia.

Il beneficio fiscale, in ragione dell'intervento normativo, viene nella nuova versione ancorato a un nuovo criterio oggettivo, svincolandolo da quello della cittadinanza, oggetto di contestazione. Pertanto, possono accedere al beneficio in esame le persone fisiche che, contestualmente:

- *si siano trasferite all'estero per ragioni di lavoro*: attesa la diversa formulazione della disposizione in commento rispetto alla versione previgente, il requisito agevolativo deve ritenersi riferibile a qualsiasi tipologia di rapporto di lavoro, non necessariamente subordinato, e deve sussistere già al momento dell'acquisto dell'immobile. Il trasferimento per ragioni di lavoro verificatosi in un momento successivo all'acquisto dell'immobile non consente, quindi, di avvalersi del beneficio fiscale in questione
- *abbiano risieduto in Italia per almeno cinque anni, o ivi svolto, per il medesimo periodo, la loro attività, anteriormente all'acquisto dell'immobile*: con detto termine, si intende ricomprendere ogni tipo di attività, ivi incluse quelle svolte senza remunerazione. Si precisa che, per la verifica del requisito temporale della residenza, nonché di quello relativo all'effettivo svolgimento in Italia della propria attività, il quinquennio non deve essere necessariamente inteso in senso continuativo;
- *abbiano acquistato l'immobile nel comune di nascita, ovvero in quello in cui avevano la residenza o in cui svolgevano la propria attività prima del trasferimento*.

Resta fermo che, per fruire dell'agevolazione, devono ricorrere anche le condizioni di cui alle lettere b) (assenza di altri diritti reali vantati su immobili ubicati nello stesso comune) e c) (novità nel godimento dell'agevolazione) della nota II-bis, mentre non è richiesto, nella fattispecie in esame, che il contribuente stabilisca la propria residenza nel comune in cui è situato l'immobile acquistato.

## Welfare e novità in materia di lavoro dipendente | Circolare Agenzia Entrate n. 5/2024

La circolare n. 5/E del 7 marzo 2024 fornisce istruzioni operative circa le iniziative di Welfare aziendale, il trattamento integrativo speciale per il lavoro notturno e festivo per i dipendenti del settore turistico termale e per il riscatto dei periodi non coperti da retribuzione così come introdotti nella Legge di Bilancio 2024. Nell'ambito delle misure concernenti il Welfare aziendale, la circolare fornisce inoltre precisazioni in relazione alla modifica delle modalità di determinazione del *fringe benefit* in caso di prestiti concessi ai lavoratori dipendenti introdotta dal Decreto Anticipi e oggetto già di alcuni chiarimenti in occasione delle risposte pubblicate in sede di *Telefisco 2024*.

## Modifiche in materia di non imponibilità del valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti

La Legge di Bilancio 2024 ha apportato, limitatamente al solo periodo d'imposta 2024 e in deroga all'ordinario limite di esenzione pari ad euro 258,23, due modifiche importanti all'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 51 del TUIR sia in relazione al limite sia all'ambito oggettivo dell'esenzione come segue:

- il limite di esenzione viene differenziato tra lavoratori con figli a carico (2.000 euro) e senza figli a carico (1.000 euro);
- viene ampliato l'ambito oggettivo prevedendo che non concorrono alla formazione del reddito entro il limite complessivo di euro 1.000 (lavoratori senza figli a carico) oppure di euro 2.000 (lavoratori con figli a carico) il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti, nonché delle somme erogate o rimborsate ai medesimi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica, del gas naturale, le spese per l'affitto della prima casa ovvero per gli interessi sul mutuo relative alla prima casa.

Per quanto concerne le modalità di applicazione e gli adempimenti da parte del datore di lavoro, restano invariate le disposizioni ordinarie. Pertanto, il superamento di entrambe le soglie di esenzione (euro 1.000 senza figli a carico o euro 2.000 con figli a carico) comporta l'imponibilità sia fiscale che contributiva dell'intero ammontare secondo le modalità ordinarie e non soltanto della quota parte eccedente tali limiti. Ai fini dell'applicazione della norma, il lavoratore per fruire del bonus potenziato pari a 2.000 euro dovrà dichiarare al datore di lavoro di averne diritto indicando il codice fiscale dei figli a carico. Tra le novità introdotte dalla norma vi è la possibilità di agevolare, attraverso sia l'erogazione diretta o il rimborso delle somme, le "spese per l'affitto della prima casa" o quelle "per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa". La norma fa riferimento alla nozione di «prima casa» e sul punto l'Agenzia chiarisce che si debba far riferimento alla nozione di «abitazione principale» prevista per l'applicazione delle detrazioni di cui agli art. 15 TUIR (interessi passivi sul mutuo) e art. 16 TUIR (canoni di locazione). Tali spese devono riguardare immobili a uso abitativo posseduti o detenuti, sulla base di un titolo idoneo, dal dipendente, dal coniuge o dai suoi familiari, nei quali il dipendente o i suoi familiari (di cui all'art. 12 del TUIR) dimorino abitualmente, a condizione che ne sostengano effettivamente le relative spese. Per le "spese per l'affitto" l'Agenzia chiarisce che si debba far riferimento al canone risultante dal contratto di locazione registrato e pagato nell'anno. Resta fermo che in relazione alle spese rimborsate ai sensi della norma in oggetto il contribuente non potrà beneficiare delle agevolazioni previste per le medesime spese (detrazioni d'imposta per l'abitazione principale) in quanto non possono essere considerate effettivamente sostenute e quindi rimaste a carico dello stesso. Circa l'applicabilità del beneficio, i datori di lavoro provvedono ad informare le risultanze sindacali ove presenti. Da ultimo, si ricorda che la previsione ex art. 51, comma 3, del TUIR può anche essere utilizzata «ad personam» ponendo attenzione solo alla situazione economica e familiare del percettore.

## Detassazione dei premi di risultato

Con riferimento alla detassazione dei premi di risultato si chiarisce che, per i premi e le somme erogati nell'anno 2024, viene ridotta dal 10% al 5% l'aliquota dell'imposta sostitutiva sui premi di risultato e di partecipazione agli utili d'impresa. La disposizione riconfermata dalla Legge di Bilancio 2024 prevede soltanto la riduzione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva applicabile, ma non modifica l'ambito soggettivo, oggettivo o procedurale della norma che rimane inalterato. L'imposta sostitutiva, in vigore dall'anno 2016, si applica per l'erogazione di premi di risultato di ammontare variabile correlati a incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione per un importo massimo annuo di 3.000 euro lordi, a favore dei lavoratori che nell'anno precedente a quello di percezione hanno avuto redditi di lavoro dipendente non superiori a 80.000 euro.

## Modifiche in materia di determinazione del compenso in natura derivante dai prestiti erogati ai lavoratori dipendenti

Il Decreto Anticipi n. 145/2023 ha introdotto una modifica all'art. 51, comma 4, lett. b), del TUIR in relazione alla tassazione dei prestiti concessi ai lavoratori già a decorrere retroattivamente dal periodo d'imposta 2023 per fronteggiare le fluttuazioni che tra il 2022 e 2023 hanno interessato, in vigenza della formulazione previgente, il differenziale degli interessi calcolati in base al TUR (tasso ufficiale di riferimento) vigente al termine di ciascun anno e quelli calcolati al tasso effettivamente applicato sul prestito al dipendente.

Tale norma cambia infatti la modalità di determinazione del reddito imponibile la quale, nella versione aggiornata, prevede che in caso di concessione di prestiti al dipendente il fringe benefit imponibile sia determinato in misura pari al 50% della differenza tra l'importo degli interessi calcolato in base al TUR e l'importo degli interessi calcolato in base al tasso effettivo praticato al dipendente dove il TUR da considerare ai fini del calcolo dipende dalla tipologia di finanziamento concesso come nel seguito indicato:

- per i prestiti a tasso variabile il TUR di riferimento è quello vigente alla data di scadenza di ciascuna rata;

- per i prestiti a tasso fisso, il TUR di riferimento è quello alla data di concessione del prestito a nulla rilevando le eventuali variazioni intervenute successivamente.

La circolare chiarisce che con riferimento al momento di imputazione del compenso in natura in relazione alla concessione di prestiti ai dipendenti e di applicazione della ritenuta alla fonte il momento rilevante è quello del pagamento delle singole rate del prestito, come stabilito dal piano di ammortamento, fatta salva l'effettuazione di modifiche in sede di conguaglio. La circolare fornisce infine chiarimenti in caso di rinegoziazione o surroga del contratto di mutuo. La norma si applica retroattivamente alla data di entrata in vigore del 17 dicembre 2023 a tutti gli interessi pagati al dipendente nel corso del periodo d'imposta 2023.

## **Trattamento integrativo speciale per i lavoratori degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande e per quelli del comparto turistico, ricettivo e termale.**

Con riguardo alle novità relative al lavoro notturno e festivo per i dipendenti degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande e per quelli di strutture turistiche, ricettive e termale, la circolare chiarisce che per le prestazioni rese nel periodo compreso fra il 1° gennaio e il 30 giugno 2024, a favore dei lavoratori di tale settori di attività è riconosciuto un trattamento integrativo speciale, che non concorre alla formazione del reddito, pari al 15% delle retribuzioni lorde, corrisposte in relazione al lavoro notturno e alle prestazioni di lavoro straordinario effettuate nei giorni festivi. Il trattamento integrativo spetta ai titolari di reddito di lavoro dipendente impiegati nel settore privato, a condizione che, nel periodo d'imposta 2023, abbiano percepito un reddito di lavoro dipendente di importo non superiore a 40.000 euro e, nel calcolo del predetto limite reddituale, devono essere inclusi tutti i redditi di lavoro dipendente (anche quelli corrisposti da più datori di lavoro) conseguiti dal lavoratore nel periodo d'imposta 2023, compresi anche quelli derivanti da attività lavorativa diversa da quella svolta nel settore turistico, ricettivo, termale e della somministrazione di alimenti e bevande.

## **Misure in materia di riscatto dei periodi non coperti da retribuzione**

Da ultimo, in materia di riscatto dei periodi non coperti da retribuzione, la circolare spiega che, in via sperimentale per il solo biennio 2024-2025, gli iscritti presso una delle gestioni previdenziali amministrare dall'Inps, privi di anzianità contributiva al 31 dicembre 1995 e non già titolari di pensione, possono riscattare, in tutto o in parte, i periodi antecedenti alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2024, compresi tra l'anno del primo e quello dell'ultimo contributo comunque accreditato nelle suddette forme assicurative, non soggetti a obbligo contributivo, e che non siano già coperti da contribuzione, comunque versata e accreditata, presso forme di previdenza obbligatoria, parificandoli a periodi di lavoro. Viene specificato che i periodi anzidetti possono essere riscattati fino a un massimo di cinque anni, anche non continuativi, antecedenti all'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2024.

# Contenzioso Tributario

## **Decreti legislativi di attuazione della Legge di Delega al Governo per la riforma fiscale | Legge n. 111 del 9.8.2023**

Con Legge n. 111 del 9 agosto 2023 (in G.U. 189 del 14 agosto 2023) il Governo è stato delegato ad adottare uno o più decreti legislativi per la revisione del sistema tributario (cfr. precedente Tax Alert n. III del luglio 2023).

Si richiamano nel seguito le principali novità recate dai decreti legislativi emanati in materia di contenzioso tributario, diritti del contribuente e accertamento.

## **Contenzioso Tributario | D.Lgs. n. 220 del 30.12.2023**

Nell'ambito dei criteri di revisione del contenzioso tributario l'art. 19 della Legge delega prevede la riduzione dei tempi delle controversie fiscali, una maggiore celerità nella fase cautelare, il potenziamento delle tecnologie digitali nella Giustizia Tributaria, la previsione di interventi deflattivi del contenzioso in tutti i gradi di giudizio.

Tra le novità più rilevanti recate dal decreto legislativo in esame, si segnalano:

- l'abrogazione del reclamo e della mediazione tributaria (soppresso art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992), a decorrere dalla data di entrata del vigore del decreto, ossia dal 4 gennaio scorso;

- l'estensione della conciliazione giudiziale cd. fuori udienza anche alle controversie pendenti in Cassazione, con il beneficio della riduzione delle sanzioni al 60% del minimo di legge, disposizione anch'essa operante per i giudizi instaurati dal 4 gennaio scorso.

## Diritti del contribuente | D.Lgs. n. 219 del 30.12.2023

Con il D. Lgs. n. 219 del 30 dicembre 2023 è stata data attuazione all'art. 4 della Legge delega che, nell'ambito dei principi e criteri direttivi per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (L.212/2000), ha previsto il rafforzamento di alcuni principi (legittimo affidamento del contribuente, certezza del diritto, obbligo di motivazione degli atti impositivi), il potenziamento dell'autotutela, la razionalizzazione della disciplina dell'interpello, l'applicazione generalizzata del contraddittorio preventivo.

In particolare, in riferimento alle novità in materia di autotutela:

- è stata introdotta la cd. autotutela "obbligatoria" ("manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione"), per la quale l'Amministrazione procede in tutto o in parte all'annullamento in casi tassativi (errore di persona, di calcolo, sull'individuazione del tributo, errore materiale facilmente riconoscibile, errore sul presupposto d'imposta, mancata considerazione di pagamenti, mancanza di documentazione successivamente sanata nei termini previsti); nei casi di autotutela obbligatoria è stata inoltre prevista l'impugnabilità del rifiuto da parte dell'Amministrazione, sia espresso che tacito (in quest'ultimo caso, il rifiuto si forma decorsi 90 giorni dalla presentazione dell'istanza in autotutela);
- permane l'autotutela "facoltativa" ("illegittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione"), per la quale l'Amministrazione può procedere all'annullamento totale o parziale anche al di fuori dei casi previsti per l'autotutela obbligatoria; tuttavia, in caso di autotutela facoltativa, può essere impugnato solo il rifiuto espresso.

Anche la disciplina dell'interpello ha subito una serie di modifiche che perseguono la finalità di ridurre il ricorso a tale istituto da parte dei contribuenti.

Nella sostanza le categorie di interpello non risultano modificate, permanendo le seguenti tipologie: interpretativo, qualificatorio, antiabuso, disapplicativo e probatorio (comprensivo di interpello per "neo-residenti" ex art. 24bis TUIR).

Meritano attenzione alcune modifiche sui presupposti di attivazione, per le quali, ad esempio:

- anche l'interpello disapplicativo di norme antielusive diventa facoltativo;
- l'interpello probatorio può essere presentato solo da chi aderisce all'adempimento collaborativo e da chi presenta interpello sui nuovi investimenti;
- l'interpello per i "neo residenti" ex art. 24-bis TUIR è previsto in disposizione autonoma rispetto all'interpello probatorio;
- è previsto il versamento di un contributo (da definire con Decreto MEF in funzione di alcuni criteri, quali la tipologia di contribuente, il volume d'affari, la complessità dell'interpello);
- per determinati contribuenti (persone fisiche, contribuenti di minori dimensioni, società di persone) il previo utilizzo di banche dati messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate è condizione di esperibilità dell'interpello, altrimenti precluso.

Un'altra novità rilevante nella riforma dello Statuto dei diritti del contribuente riguarda il contraddittorio preventivo che, eliminato nella fase del Processo verbale di constatazione (con l'abrogazione della facoltà del contribuente di presentare memorie entro i 60 giorni ex art. 12 L. 212/2000), è ora previsto dal nuovo art. 6-bis della Legge 212/2000 nella fase successiva di emanazione dell'atto impositivo. L'istituto di applica a tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria, esclusi gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale della dichiarazione (da individuare con Decreto MEF), nonché i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

Al fine di coinvolgere preventivamente il contribuente nella fase dell'accertamento tributario in modo effettivo ed informato, la norma prevede che gli atti autonomamente impugnabili siano preceduti da uno schema di atto che assegna al contribuente un termine non inferiore a sessanta giorni per eventuali controdeduzioni ovvero per la richiesta di accesso agli atti del fascicolo; prima del decorso di tale termine, l'atto impositivo non può essere emanato.

Con riferimento alla decorrenza del nuovo istituto, il D.L. 29 marzo 2024 n. 39 (G.U. n. 75 del 29 marzo 2024) ha previsto che le disposizioni dell'art. 6-bis della L. 212/2000 non si applicano agli atti emessi prima del 30 aprile 2024 e a quelli preceduti da un invito ai sensi del D.Lgs. 218/1997 emesso prima della medesima data; a tali atti si applica la disciplina vigente prima del 30 aprile 2024.

## Accertamento | D.Lgs. n. 13 del 12.02.2024

Nell'ambito del D. Lgs. n. 13/2024, recante *inter alia* disposizioni in materia di accertamento, segnaliamo alcune novità in tema di accertamento con adesione, - tipico strumento deflattivo del contenzioso tributario, con l'effetto premiale della riduzione delle sanzioni ad un terzo del minimo di legge. Le novità si applicano agli atti emessi dal 30 aprile 2024.

Con riferimento all'ambito di applicazione, sono previste (i) l'estensione dell'istituto anche agli atti di recupero di crediti indebitamente compensati; (ii) la reintroduzione dell'istituto di adesione ai Verbali di constatazione, entro 30 giorni dalla



relativa consegna, con la riduzione delle sanzioni a un sesto del minimo di legge, a condizione che il contribuente accetti integralmente i rilievi formulati nel Verbale (eventualmente condizionando l'accettazione alla rimozione di errori manifesti da parte dell'Amministrazione).

Con riguardo alla procedura, il decreto in esame apporta modifiche tese a coordinare l'istituto dell'adesione con le novità in tema di contraddittorio; in sintesi come segue.

In riferimento al Processo verbale di constatazione, permane la facoltà del contribuente di presentare istanza di accertamento con adesione (oltre alla già richiamata possibilità di adesione integrale).

In riferimento alla successiva fase di emissione dell'atto di accertamento permane la possibilità di attivazione dell'adesione su iniziativa dell'ufficio tramite invito a comparire o del contribuente tramite istanza, seppure ora disciplinati in funzione della presenza o meno dello "schema di atto" sopra richiamato quale strumento di realizzazione del principio del contraddittorio; in particolare:

- nei casi di atti non soggetti al principio generale del contraddittorio e quindi non preceduti dallo schema di atto, l'Ufficio notifica invito a comparire ai fini dell'attivazione dell'adesione e contestualmente alla notifica dell'atto di accertamento o di recupero;
- nei casi invece di atti preceduti dallo schema di atto, l'attivazione avviene sempre su iniziativa del contribuente e, quindi, tramite istanza di adesione presentata entro trenta giorni dalla notifica dello schema di atto (in luogo della presentazione di osservazioni) o, ma solo in alternativa, entro quindici giorni dalla notifica dell'atto di accertamento o recupero notificati successivamente allo schema di atto (in quest'ultimo caso la sospensione del termine di impugnazione conseguente all'istanza è limitata a trenta giorni, anziché novanta).

## Ravvedimento speciale | D.L. n. 39 del 29.03.2024

Nell'ambito del decreto-legge 39/2024, segnaliamo che è stata introdotta la possibilità di applicare il ravvedimento speciale alle violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e ai periodi d'imposta precedenti.

Per aderirvi, occorre regolarizzare le violazioni commesse entro il 31 maggio 2024 versando le somme dovute in un'unica soluzione oppure versando un importo pari a cinque delle otto rate previste e le tre rate residue entro il 30 giugno 2024, 30 settembre 2024 e 20 dicembre 2024.

Come per la disciplina del ravvedimento speciale introdotta dalla Legge di Bilancio 2023 (Legge n. 197/2022), il beneficio spettante è sempre quello della riduzione delle sanzioni dovute ad 1/18 del minimo.

# Prezzi di trasferimento

## Pillar One - Amount B

In data 19 febbraio 2024, l'Inclusive Framework dell'OCSE sul progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) ha pubblicato il report sull'Amount B del Pillar One, uno dei due pilastri di misure fiscali definite a livello OCSE per affrontare le sfide derivanti dalla tassazione dei nuovi modelli di business. Mentre l'Amount A del Pillar One si concentra sulla riallocazione degli utili nelle giurisdizioni in cui operano i gruppi multinazionali di maggiori dimensioni, con ricavi globali superiori a 20 miliardi di euro e profitti consolidati ante imposte superiori al 10% dei ricavi, l'Amount B del Pillar One è potenzialmente applicabile a tutti i gruppi multinazionali e mira a semplificare e standardizzare l'applicazione del principio di libera concorrenza alle attività di marketing e distribuzione di base (c.d. "baseline"), individuando livelli predefiniti di remunerazione at arm's length, utilizzabili in sostituzione delle consuete analisi economiche.

L'approccio semplificato previsto dall'Amount B trova applicazione alle seguenti tipologie di "transazioni qualificate":

- operazioni di marketing e distribuzione "buy-sell", in cui il distributore acquista beni da un'altra entità del gruppo per la distribuzione all'ingrosso a clienti terzi; e
- operazioni di agenzia e commissionario in cui l'agente alla vendita o il commissionario contribuisce alla distribuzione di beni all'ingrosso, a clienti terzi, da parte di una o più entità del gruppo.

Nell'ambito delle transazioni qualificate rientrano pertanto solo quelle relative alla distribuzione all'ingrosso di beni, intesa come la vendita di beni materiali a clienti che non siano consumatori finali. In tale categoria rientra altresì la distribuzione da parte di imprese che svolgono attività di distribuzione sia all'ingrosso, sia al dettaglio (retail), purché i loro ricavi netti di vendita al dettaglio non superino il 20% dei ricavi netti di vendita totali.

Il report OCSE non fornisce un elenco esaustivo delle c.d. “transazioni qualificate” rientranti nell’ambito di applicazione dell’Amount B; tuttavia, stabilisce una serie di criteri qualitativi e quantitativi (“*Scoping Criteria*”) utili a determinare se le attività si qualificano come attività di marketing e distribuzione “di base”. In particolare, i criteri previsti sono:

- qualitativi: la transazione in esame deve presentare caratteristiche economicamente rilevanti, tale da poter essere valutata in modo affidabile mediante un metodo “unilaterale” di determinazione dei prezzi di trasferimento, dove il distributore, l’agente di vendita o il commissionario è la parte della transazione da sottoporre a verifica (c.d. *tested party*), in quanto avente un profilo funzionale e di rischio più semplice della controparte, e sia possibile utilizzare, seppur in via non esclusiva, il metodo del margine netto della transazione (c.d. *Transactional Net Margin Method - “TNMM”*);
- quantitativi: la media ponderata triennale del rapporto tra i costi operativi e i ricavi netti di vendita (o intermediati) della *tested party* deve ricadere in un intervallo tra il 3% e una soglia superiore compresa tra il 20% e il 30%, da fissare da parte degli Stati che implementeranno l’Amount B. I soggetti per i quali l’indicatore cade al di fuori di tale intervallo di valori sono esclusi dall’ambito di applicazione dell’approccio semplificato.

Dall’ambito di applicazione dell’Amount B sono escluse operazioni specifiche, anche se soddisfano i criteri di cui sopra, laddove si riferiscano a:

- distribuzione e commercializzazione di beni intangibili o servizi (compresi beni e servizi digitali);
- distribuzione e commercializzazione di commodities; e
- transazioni in cui la *tested party* svolge anche attività diverse da quelle di distribuzione (quali, ad esempio, produzione o ricerca e sviluppo), a meno che le attività di distribuzione non possano essere adeguatamente valorizzate segregandole opportunamente dalle altre attività.

Il TNMM è indicato nel report OCSE come il metodo maggiormente appropriato per determinare i prezzi di trasferimento delle transazioni qualificate ai fini dell’Amount B. Tuttavia, laddove siano presenti transazioni “interne” comparabili a quelle in esame, è possibile avvalersi del metodo del confronto di prezzo interno (c.d. *Internal Comparable Uncontrolled Price - “CUP”*).

Per fornire indicazioni validamente applicabili per valorizzare le transazioni qualificate rientranti nell’ambito di applicazione dell’Amount B, l’Inclusive Framework dell’OCSE ha sviluppato analisi di benchmark volte a individuare soggetti indipendenti che svolgono attività di marketing e distribuzione “di base”, avvalendosi di criteri di ricerca appositamente selezionati e rivedendo analiticamente i soggetti potenzialmente comparabili, così da addivenire alla definizione di un campione di dati globale per l’indicatore di profitto Return On Sales (“ROS”). Il campione così ottenuto è stato utilizzato per sviluppare una matrice di prezzi, espressi nella forma di profittabilità operativa (in %) sulle vendite, che approssima i rendimenti di libera concorrenza per le transazioni qualificate rientranti nell’ambito di applicazione dell’Amount B.

Le imprese che adotteranno l’approccio semplificato potranno quindi determinare la remunerazione delle transazioni qualificate selezionando il segmento di pertinenza della matrice dei prezzi, da individuarsi incrociando:

- il gruppo di riferimento del settore di appartenenza, da selezionarsi tra tre macro-gruppi, determinati in base alle relazioni osservate tra settori specifici e livelli di ROS ottenuti dai distributori di riferimento per quel settore, e
- il livello di intensità dei fattori OAS e OES, da selezionarsi tra cinque livelli, derivanti dalle possibili combinazioni degli indicatori Net Operating Asset (“OAS”), espresso dal rapporto tra attività operative nette e ricavi netti di vendita e Operating Expenses (“OES”), espresso dal rapporto tra costi operativi e ricavi netti di vendita, calcolati sulla base della media ponderata dei tre periodi d’imposta precedenti a quello per il quale si intende determinare la redditività operativa delle operazioni di marketing e distribuzione di base.

Matrice dei prezzi – redditività operativa delle vendite in % (ROS) derivata dal set di dati globale

Gruppo di riferimento	Gruppo 1	Gruppo 2	Gruppo 3
Livelli di intensità dei fattori OAS e OES			
[A] OAS 45% o più elevato / qualsiasi livello di OES	3,50%	5,00%	5,50%
[B] OAS dal 30% al 44,99% / qualsiasi livello di OES	3,00%	3,75%	4,50%
[C] OAS dal 15% al 29,99% / qualsiasi livello di OES	2,50%	3,00%	4,50%
[D] OAS inferiore al 15% / OES 10% o superiore	1,75%	2,00%	3,00%
[E] OAS inferiore al 15% / OES inferiore al 10%	1,50%	1,75%	2,25%

I livelli di ROS individuati tramite la matrice dei prezzi potranno essere applicati con una tolleranza di +/- 0,5%. E’ inoltre previsto un meccanismo di controllo incrociato basato sui costi operativi (c.d. *operating expense cross-check*), che dovrebbe

permettere di normalizzare eventuali risultati anomali, confrontando il ROS individuato sulla matrice con un intervallo “cap-and-collar” calcolato per la redditività dei costi operativi. Laddove il livello di redditività operativa corrispondente al ROS individuato sulla matrice si traducesse in un livello di redditività sui costi operativi al di fuori dell’intervallo cap-and-collar di riferimento, il ROS verrà aggiustato in modo che il livello di redditività sui costi operativi sia ricondotto in linea con il cap o il collar dell’intervallo di riferimento, definito in funzione del livello di intensità dei fattori OAS e OES.

Il report va a costituire un allegato al capitolo IV delle Linee Guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento, formando quindi parte integrante delle stesse. L’adozione delle indicazioni di cui all’Amount B è facoltativa e i Paesi OCSE potranno decidere se applicare l’Amount B su base vincolante o opzionale, a partire dal 1° gennaio 2025. Sono fatti salvi i parametri di redditività fissati nell’ambito di procedure amichevoli e di accordi bilaterali (o multi-laterali) preventivi in materia di prezzi di trasferimento (c.d. *advance pricing agreements*), conclusi prima dell’entrata in vigore dell’approccio semplificato di cui all’Amount B. L’elenco dei Paesi che applicheranno l’Amount B sarà pubblicato al sito web dell’OCSE.

## Investment management | Pubblicate le linee guida per l’applicazione del principio di libera concorrenza alle attività di gestione degli investimenti

Con la pubblicazione, in data 28 febbraio 2024, del Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate n. 68665/2024, si completa l’iter applicativo delle norme relative ai veicoli di investimento, c.d. normativa Investment Management Exemption.

Il Provvedimento del 28 febbraio attua le disposizioni di cui al decreto del 22 febbraio 2024 (c.d. Decreto IME), individuando le linee guida per la valorizzazione, nel rispetto del principio di libera concorrenza di cui all’Art. 110, comma 7, del TUIR, dei servizi connessi agli investimenti svolti nel territorio dello Stato da soggetti residenti appartenenti a gruppi multinazionali o da stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

Il Provvedimento distingue tra due tipologie di servizi connessi agli investimenti e, precisamente:

- “servizi di gestione degli investimenti” e
- “servizi connessi e strumentali alla gestione degli investimenti”.

I “servizi di gestione degli investimenti” di cui alla prima tipologia sono, a titolo esemplificativo e non esaustivo, quelli che riguardano l’acquisto, la vendita e la negoziazione di strumenti finanziari, anche derivati, e di crediti, l’amministrazione del patrimonio raccolto (compresi i servizi legali o le perizie) e le attività di commercializzazione (quali, ad esempio, le offerte promozionali, gli inviti rivolti alla clientela potenziale, ecc.).

Per valorizzare questa tipologia di servizi in conformità all’arm’s length principle, il Provvedimento statuisce una preferenza “gerarchica” per il metodo del confronto di prezzo (c.d. Comparable Uncontrolled Price - “CUP”), da impiegare ogniqualvolta sia applicabile in maniera attendibile. In subordine, qualora non sussistano le condizioni di comparabilità necessarie affinché il metodo CUP possa fornire risultanze affidabili, come in alcuni casi identificati dal Provvedimento, il metodo più appropriato sarebbe il metodo transazionale della ripartizione degli utili (c.d. Profit Split). Segnatamente, il Profit Split è il metodo che dovrebbe trovare applicazione nei casi in cui:

- a) le parti dell’operazione condividono l’assunzione dei medesimi rischi, economicamente significativi;
- b) le parti dell’operazione assumono separatamente rischi economicamente significativi e strettamente connessi;
- c) non sia applicabile con uguale grado di affidabilità il metodo CUP.

Solo ove venga adeguatamente documentato che nessuno dei due metodi sopra indicati può essere applicato in modo affidabile per valorizzare la remunerazione infragruppo dei servizi di gestione degli investimenti, il Provvedimento rimanda, per la selezione del metodo più idoneo, alle Linee Guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento<sup>1</sup> e al decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 14 maggio 2018<sup>2</sup>, introducendo comunque una presunzione relativa di non applicabilità di indicatori finanziari “che hanno i costi come base di commisurazione”, salvo dimostrare che la prestazione dei servizi oggetto di valorizzazione “non implichi l’assunzione di rischi economicamente significativi”.

Di tal guisa, l’Agenzia delle Entrate sembra conferire al Provvedimento un rango superiore alle Linee Guida OCSE, le quali rivestono fonte ermeneutica nell’applicazione dell’Art. 9 dei trattati contro le doppie imposizioni<sup>3</sup>, o comunque attribuisce ad esso carattere di specialità, come indicato nelle motivazioni contenute nel Provvedimento stesso, che individua i metodi più appropriati per l’applicazione del principio di libera concorrenza ai servizi di gestione degli investimenti, prevedendo deroghe e disposizioni dopo aver richiamato i metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento e i relativi criteri di applicabilità descritti nelle Linee Guida OCSE e nel decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 14 maggio 2018.

Le modalità di selezione del metodo previste dalle Linee Guida OCSE, richiamate nel Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 14 maggio 2018, vengono infatti ritenute valide, per i servizi di gestione degli investimenti, solo in subordine, nei casi in cui né il CUP, né il Profit Split risultino affidabili, di fatto derogando alla best method rule pacificamente applicabile alla generalità delle operazioni infragruppo e che è volta a permettere al contribuente di selezionare la metodologia che di volta in volta meglio si confà all’operazione in analisi, ripristinando quindi, per valorizzare i servizi di gestione degli investimenti, una sorta di gerarchia dei metodi, peraltro diversa da quella precedentemente prevista da una prassi domestica ormai da tempo superata.

Per quanto concerne invece la seconda tipologia di servizi connessi agli investimenti, e cioè i “*servizi connessi e strumentali alla gestione degli investimenti*”, che il Provvedimento riconduce alle attività di promozione e sviluppo della gestione degli investimenti, quale la consulenza in materia di investimenti, e a quelle di carattere ausiliario rispetto all’attività di gestione degli investimenti (quali lo studio, la ricerca, l’analisi in materia economica e finanziaria, l’elaborazione, la trasmissione, la comunicazione di dati e informazioni economiche e finanziarie, la predisposizione e la gestione di servizi informatici o di elaborazione dati, l’amministrazione di immobili a uso funzionale, i servizi di natura amministrativo/contabile), continuano invece ad applicarsi i metodi e le modalità di selezione degli stessi di cui alle Linee Guida OCSE e al decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 14 maggio 2018, e dunque la regola del *best method*.

Tuttavia, nei casi in cui la prestazione dei servizi connessi e strumentali alla gestione degli investimenti implichi l’assunzione di rischi economicamente significativi, la valorizzazione in base al principio di libera concorrenza della remunerazione associata all’operazione deve avvenire seguendo la stessa “gerarchia” dei metodi che il Provvedimento prescrive per i servizi di gestione degli investimenti.

<sup>1</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2022.

<sup>2</sup> Decreto del 14 maggio 2018, rubricato “Linee guida per l’applicazione delle disposizioni previste dall’articolo 110, comma 7, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di prezzi di trasferimento”.

<sup>3</sup> L’Art. 9 del Modello di Convenzione OCSE, rubricato “Associated Enterprises”, enuncia l’arm’s length principle.

## Art. 9 Tuir – Transfer pricing interno | Cass. Sentenza n. 5859/2024

La sentenza n. 5859 del 5 marzo 2024 riguarda una società fiscalmente residente in Italia (di seguito “Gamma”), la quale ha effettuato cessioni di beni nei confronti di una società del gruppo, anch’essa residente nel territorio dello Stato, fruente un’agevolazione fiscale territoriale ai fini delle imposte reddituali (di seguito “Beta”).

L’amministrazione finanziaria italiana ha contestato a Gamma, nella determinazione del corrispettivo delle predette cessioni, l’applicazione di un mark-up del 4%, in luogo del 10%, inidoneo a remunerare i costi e presupponendo, in tal modo, un incremento dei redditi di Beta assoggettati ad imposizione agevolata.

I Supremi giudici, con la sentenza n. 17995 del 2013, hanno accolto il ricorso dell’Agenzia e rinviato alla CTR stabilendo il principio in base al quale i corrispettivi relativi ad operazioni intragruppo domestiche debbano, in forza di una presunta “clausola generale antielusiva” contenuta nell’art. 9 del Tuir, rispondere a criteri di logica economica, cosicché la loro congruità o meno deve essere valutata alla luce del criterio del valore normale.

La sentenza della CTR – la quale, sulla base del principio stabilito dalla Cass. n. 17995/2013, ha ritenuto antieconomico il mark-up del 4% applicato da Gamma – è stata impugnata da quest’ultima società innanzi alla Corte di Cassazione, la quale, con la sentenza in commento, ha respinto il ricorso fornendo le seguenti motivazioni.

I giudici hanno innanzitutto sostenuto non applicabile al caso di specie l’art. 110, comma 7, del Tuir, in quanto tale disposizione, per effetto dell’interpretazione autentica operata dall’art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 147/2015, concerne unicamente le operazioni intragruppo con soggetti esteri.

Ciò posto, i giudici hanno poi sostenuto che l’“arbitraggio elusivo” sui corrispettivi di cessione di beni e prestazioni di servizi intragruppo effettuate nel territorio dello Stato può essere contestato, in sede di accertamento, mediante l’art. 9 del Tuir. In base a tale disposizione, l’amministrazione finanziaria, se da un lato è tenuta a provare che il corrispettivo pattuito dalle parti è inferiore al valore normale del bene o servizio scambiato, ponendo il medesimo a confronto con quello pattuito in condizioni di libero mercato tra soggetti “indipendenti”, dall’altro lato non è tenuta a dimostrare il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente. Quest’ultimo, dal canto suo, è legittimato a fornire la prova che l’operazione è avvenuta in conformità a valori di mercato.

La Corte di Cassazione ha affermato, in altri termini, la necessità di valutare, in caso di transfer pricing “domestico”, l’economicità o meno del comportamento del contribuente con la conseguenza che, ove quest’ultimo non sia in grado di dimostrare che la differenza tra corrispettivo pattuito e valore dei beni scambiati risponda ad un interesse di gruppo, tale differenza costituisce, in generale, un’anomalia la quale, salvo prova contraria del contribuente, giustifica l’accertamento fiscale.

# Incentivi

## Credito d'imposta Transizione 5.0

L'art. 38 del D.L. n. 19 del 2 marzo 2024 istituisce il Piano Transizione 5.0 per il periodo 2024-2025, con un budget di 6,3 miliardi di euro provenienti da risorse REPowerEU.

Il Piano offre un credito d'imposta alle imprese che effettuano nuovi investimenti in Italia per progetti di innovazione che riducono i consumi energetici. Gli investimenti agevolati riguardano beni strumentali materiali o immateriali interconnessi elencati negli allegati A e B della L. n. 232/2016 (credito d'imposta Industria 4.0), purché contribuiscano complessivamente alla riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva. Tra i beni di cui all'allegato B sono inclusi, ove specificamente previsti dal progetto di innovazione, anche i software, sistemi e piattaforme per il monitoraggio e l'efficiamento dei consumi energetici, nonché software di gestione d'impresa, se acquistati insieme.

A tal fine, sono agevolabili altresì gli investimenti:

- in beni materiali nuovi per l'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinata all'autoconsumo (ad esclusione delle biomasse), compresi gli impianti per lo stoccaggio dell'energia prodotta;
- per la formazione del personale in competenze tecnologiche rilevanti per la transizione digitale ed energetica dei processi produttivi (nel limite del 10% rispetto all'investimento in beni di cui ai due punti precedenti, con un tetto massimo di 300.000 euro), a condizione che le attività formative siano erogate da specifici soggetti esterni individuati con apposito decreto ministeriale.

La riduzione dei consumi, riproporzionata su base annuale, è calcolata con riferimento ai consumi energetici registrati nell'esercizio precedente a quello di avvio degli investimenti, al netto delle variazioni dei volumi produttivi e delle condizioni esterne che influiscono sul consumo energetico. Per le imprese di nuova costituzione, il risparmio energetico conseguito è calcolato rispetto ai consumi energetici medi annui riferibili a uno scenario controfattuale, identificati con decreto ministeriale di futura emanazione.

Il credito d'imposta viene riconosciuto con intensità differenti a seconda della riduzione dei consumi energetici a livello di struttura produttiva o, in alternativa, a livello dei processi interessati dall'investimento e del valore complessivo degli investimenti, come illustrato nella tabella di seguito.

Valore investimenti	Riduzione dei consumi energetici non inferiore al 3%* o 5%**	Riduzione dei consumi energetici superiore al 6%* o 10%**	Riduzione dei consumi energetici superiore al 10%* o 15%**
fino a 2,5 Mln EUR	35%	40%	45%
da 2,5 a 10 Mln EUR	15%	20%	25%
da 10 a 50 Mln EUR	5%	10%	15%
<i>*riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva</i>			
<i>**riduzione dei consumi energetici dei processi interessati dall'investimento</i>			

Per l'accesso al beneficio, le imprese presentano al Gestore dei Servizi Energetici (GSE) una comunicazione preventiva che vale come prenotazione.

Il beneficio è subordinato alla presentazione di apposite certificazioni rilasciate da un valutatore indipendente che, rispetto all'ammissibilità del progetto di investimento e al completamento del medesimo, attestano:

- ex ante, la riduzione dei consumi energetici conseguibili tramite gli investimenti in beni strumentali materiali o immateriali nuovi interconnessi, di cui agli allegati A e B della legge 232/2016, come precedentemente richiamati (ex art. 38, comma 4, del DL 19/2024);
- ex post, l'effettiva realizzazione degli investimenti conformemente a quanto previsto dalla certificazione ex ante.

L'impresa beneficiaria è inoltre tenuta a dotarsi di apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti (per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti).

Le fatture, i documenti di trasporto e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alle disposizioni dell'articolo 38 del decreto-legge 2 marzo 2024, n. 19.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito nonché della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive. Inoltre, non può formare oggetto di cessione o trasferimento, neanche all'interno del consolidato fiscale.

Il credito d'imposta non è cumulabile, in relazione ai medesimi costi ammissibili, con il credito d'imposta per investimenti in beni nuovi strumentali "Industria 4.0", nonché con il credito d'imposta per investimenti nella ZES unica. Risulta invece cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al periodo precedente, non porti al superamento del costo sostenuto.

Il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo qualora nel periodo di osservazione di 5 anni solari successivi al completamento dell'investimento si verificano: la cessione a terzi, delocalizzazione in altra struttura produttiva, mancato esercizio del riscatto, destinazione a finalità estranee l'attività d'impresa, che riguardi anche parzialmente l'importo dell'investimento. Il maggior credito eventualmente utilizzato deve essere riversato, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Con successivo decreto del Ministro delle imprese e del made in Italy, adottato di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro dell'Ambiente e della sicurezza energetica, saranno stabilite le modalità attuative delle dell'incentivo.

## Nuovi regolamenti "De Minimis"

Il 13 dicembre 2023, la Commissione Europea ha adottato due regolamenti che modificano le regole generali per gli aiuti di piccola entità (Regolamento De Minimis "generale" n. 2023/2831) e per gli aiuti di piccola entità per i Servizi di Interesse Economico Generale, come i trasporti pubblici e l'assistenza sanitaria (Regolamento De Minimis SIEG n. 2023/2832). I regolamenti sono entrati in vigore il 1° gennaio 2024 e si applicheranno fino al 31 dicembre 2023.

Le principali modifiche rispetto alle precedenti versioni dei regolamenti De Minimis.

De Minimis "generale":

- L'aumento del massimale per impresa unica da 200.000 euro a 300.000 euro in tre anni;
- L'introduzione di un sistema di esenzioni per facilitare gli intermediari a concedere aiuti sotto forma di prestiti e garanzie.

SIEG De Minimis:

- L'aumento del massimale per singola impresa da 500.000 euro a 750.000 euro in tre anni.

Inoltre, per entrambi i regolamenti, l'introduzione dell'obbligo per gli Stati membri di registrare gli aiuti De Minimis in un registro centrale istituito a livello nazionale o dell'UE a partire dal 1° gennaio 2026.

Con una FAQ pubblicata il 25 gennaio 2024 sul Registro Nazionale degli aiuti di Stato, è stato chiarito che il periodo di osservazione di tre anni per il conteggio del massimale di aiuti avviene con riferimento a un periodo di 3 anni solari a partire dalla data di concessione dell'aiuto. Pertanto, non è più applicabile la precedente nozione per la quale il periodo di tre anni veniva conteggiato come l'esercizio finanziario relativo alla concessione dell'aiuto e i due esercizi finanziari precedenti.

## Trasferimento in Italia di attività economiche "reshoring"

L'art. 6 del D. Lgs. del 27 dicembre 2023, n. 209 ha previsto che i redditi derivanti da attività economiche di impresa e dall'esercizio di arti e professioni esercitate in forma associata, svolte in un Paese estero non appartenente all'Unione europea o allo Spazio economico europeo, trasferite nel territorio dello Stato, non concorrono a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e IRAP per il 50% del relativo ammontare nel periodo di imposta in corso al momento in cui avviene il trasferimento e nei cinque periodi di imposta successivi.

Le attività economiche, esercitate nel territorio dello Stato nei 24 mesi antecedenti il loro trasferimento, non rientrano nell'agevolazione.

Per una corretta applicazione dell'agevolazione, il contribuente è tenuto a mantenere separate evidenze contabili idonee a consentire il riscontro della corretta determinazione del reddito oggetto di agevolazione.

L'agevolazione viene meno se nei 5 periodi d'imposta (10 per le Grandi imprese), successivi alla scadenza del regime di agevolazione il beneficiario trasferisce fuori del territorio dello Stato, anche parzialmente, le attività oggetto del precedente trasferimento. In tal caso, l'Amministrazione finanziaria recupera con gli interessi, le imposte non pagate durante il regime agevolativo dal quale il contribuente è decaduto.

L'applicabilità di tale agevolazione è subordinata ad autorizzazione della Commissione europea, concessa ai sensi dell'art. 108(3) del TFUE. L'autorizzazione non è stata ancora concessa.

## Iper Ammortamento e Interconnessione "tardiva" di beni in leasing | Risposta Agenzia Entrate n. 34/2024

Con riferimento all'iper-ammortamento, in continuità con precedenti chiarimenti, con la Risposta n. 34 dell'8 febbraio 2024, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che nel caso in cui l'interconnessione sia effettuata in un periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene, la fruizione dell'iper ammortamento potrà iniziare solo da tale successivo periodo. Tuttavia, la tardiva interconnessione del bene è ammessa sempreché le caratteristiche tecniche richieste dalla disciplina 4.0 siano presenti nel bene già anteriormente al suo primo utilizzo (o messa in funzione) e sempreché il soddisfacimento di tutte le caratteristiche tecnologiche e di interconnessione permanga per l'intero periodo di tempo in cui il soggetto beneficiario fruisce dell'agevolazione in esame. Peraltro, la circostanza che l'interconnessione possa avvenire anche in un periodo d'imposta successivo non può estendersi fino a ricomprendere "qualsiasi" periodo d'imposta; ciò in quanto la tardiva interconnessione deve dipendere da condizioni oggettive che devono essere documentate e dimostrate dall'impresa e non da comportamenti discrezionali e strumentali del contribuente.

## FSI

### Imposta sostitutiva sui redditi diversi di natura finanziaria | Risposte Agenzia Entrate n. 28/2024 e n. 55/2024

L'Agenzia delle Entrate, con le risposte a interpello n. 28 e 55 del 2024, ha fornito alcuni chiarimenti sulla modalità di determinazione dell'acconto e sul rimborso dell'eccedenza versata dagli intermediari finanziari a titolo di acconto dell'imposta sostitutiva in regime di risparmio amministrato di cui all'art. 6 del D.Lgs. 461/1997.

In particolare, ai sensi dell'art. 2, comma 5, del D.L. n. 133/2013, gli intermediari finanziari sono tenuti, entro il 16 dicembre di ciascun anno, al versamento di un importo, a titolo di acconto, pari al 100% dell'ammontare complessivo dei versamenti dovuti nei primi undici mesi del medesimo anno. Inoltre, il versamento effettuato può essere scomputato, a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo, dai versamenti della stessa imposta sostitutiva. In altri termini, poiché il versamento dell'imposta avviene entro il sedicesimo giorno del secondo mese successivo a quello in cui è stata applicata, l'importo da versare entro il 16 dicembre deve essere pari alla sommatoria dei versamenti dovuti per le plusvalenze del periodo che va da novembre a settembre, al lordo delle compensazioni eventualmente effettuate.

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta all'interpello n. 55 del 2024 ha escluso la possibilità per gli intermediari finanziari di applicare per la determinazione degli acconti dovuti il cd. "metodo previsionale", determinando l'imposta sostitutiva in acconto sulla base dei redditi diversi di natura finanziaria che si prevede saranno conseguiti nell'anno di riferimento dalla propria clientela.

Inoltre, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che, nel caso in cui sorga un eventuale credito scaturente da versamenti in acconto in eccesso rispetto all'imposta sostitutiva dovuta, tale credito potrà essere utilizzato solo a scomputo dei versamenti relativi alla medesima imposta sostitutiva (c.d. compensazione verticale), escludendo pertanto la possibilità di compensazione con debiti relativi ad altre imposte.

Sul tema dell'utilizzo dell'acconto di imposta sostitutiva versato in misura eccedente al dovuto, con la Risposta n. 28 del 2 febbraio 2024 l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti con riferimento al caso di un credito derivante dall'acconto versato e acquisito da una Banca nell'ambito un'operazione di acquisto d'azienda. Tuttavia, la Banca acquirente non offre servizi di custodia e amministrazione attività che comportino il pagamento dell'imposta sostitutiva e, pertanto, non può procedere allo scomputo dell'acconto con i versamenti relativa alla medesima imposta sostitutiva. A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate conferma la possibilità di presentare al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate un'apposita richiesta di rimborso del credito in parola, così come risultante dal Modello 770.

### Investment management Exemption | D. MEF 22.2.2024 e Provv. Agenzia Entrate n. 68665/2024

Si ricorda preliminarmente che la Legge di Bilancio 2023 ha introdotto i commi 7-ter, 7-quater e 7-quinquies all'art. 162 del TUIR, modificando, dunque, la definizione di stabile organizzazione ("SO") per i veicoli di investimento – c.d. Investment Management Exemption (IME). A tale riguardo, è stato pubblicato sulla G. U. n. 53/2024 il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 22 febbraio 2024 ("Decreto Ministeriale"), il quale definisce taluni aspetti applicativi del regime in commento.

Ai sensi dell'art. 162, comma 7-ter, al ricorrere dei requisiti di cui al successivo comma 7-quater, è considerato indipendente dal veicolo di investimento non residente il soggetto, residente o non residente anche operante tramite propria stabile

organizzazione nel territorio dello Stato, che, in nome o per conto del veicolo di investimento non residente o di sue controllate, dirette o indirette, e anche se con poteri discrezionali, abitualmente concluda contratti di acquisto, di vendita o di negoziazione, o comunque contribuisca, anche tramite operazioni preliminari o accessorie, all'acquisto, alla vendita o alla negoziazione di strumenti finanziari, anche derivati e comprese le partecipazioni al capitale o al patrimonio, e di crediti.

Il comma 7-quater dell'art. 162 del TUIR stabilisce le condizioni per qualificare l'asset manager (o l'advisory company) come agente indipendente rispetto al veicolo di investimento estero.

A tal fine, il Decreto Ministeriale delinea i seguenti requisiti di indipendenza:

- a) l'asset manager (o l'advisory company) che agisce in Italia in nome o per conto del veicolo di investimento estero
  - non deve ricoprire cariche negli organi di amministrazione e controllo del veicolo di investimento e in quelli delle controllate, dirette o indirette, diverse da quelle residenti nel territorio dello Stato;
  - non deve detenere una partecipazione ai risultati economici del veicolo di investimento superiore a una quota pari al 25% dell'ammontare complessivo dei risultati economici del medesimo veicolo;
- b) il soggetto residente o non residente nel territorio dello Stato – o la stabile organizzazione del soggetto non residente nel territorio dello Stato – che svolge l'attività nel medesimo territorio in nome o per conto del veicolo di investimento non residente o di sue controllate, dirette o indirette, se presta servizi nell'ambito di accordi con entità appartenenti al medesimo gruppo, possiede la documentazione della remunerazione ricevuta, idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza (predisposta secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate con il Provvedimento n. 68665/2024).

Inoltre, il D.M. stabilisce che alcuni organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) ed entità sono considerati "indipendenti", quali ad esempio:

1. gli OICR istituiti nell'Unione Europea o nello Spazio Economico Europeo ai sensi della Direttiva UCITS IV o della Direttiva AIFM;
2. gli OICR e le entità stabilite in una giurisdizione inclusa nella white-list di cui al D.Lgs. n. 239/1996, che soddisfano determinate condizioni in termini di pluralità di investitori, indipendenza dagli stessi e che sono soggetti a requisiti di vigilanza prudenziale.

Si segnala, infine, che nel caso in cui non siano soddisfatte le condizioni previste dall'IME, potrebbe essere necessaria un'analisi specifica volta ad escludere la presenza di una SO italiana del veicolo di investimento estero.

## Imposta straordinaria sugli extraprofitti delle banche | Circolare Agenzia Entrate n. 4/2024

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 4 del 23 febbraio 2024, ha fornito alcuni chiarimenti in merito alla c.d. imposta straordinaria sugli extraprofitti delle banche, di cui all'art. 26 del D.L. n. 104/2023, convertito con modificazioni dalla L. n. 136 del 9 ottobre 2023.

Si ricorda preliminarmente che, ai sensi del citato art. 26, l'imposta straordinaria è istituita a carico delle banche di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 385/1993 ("TUB") ed è determinata applicando un'aliquota pari al 40% sull'ammontare del margine di interesse (voce 30 del conto economico) relativo all'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2024 (per i soggetti "solari" periodo di imposta 2023), che eccede per almeno il 10% il medesimo margine riferito all'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022 (per i soggetti "solari" periodo di imposta 2021). A tal riguardo, la circolare n. 4/2024 ha chiarito che sono soggetti passivi tutte le banche iscritte all'Albo di cui all'art. 13 del TUB, incluse le stabili organizzazioni di banche non residenti autorizzate all'esercizio dell'attività bancaria. Inoltre, qualora il margine di interesse relativo all'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022 fosse negativo, questo dovrà essere assunto pari a zero per determinare la base imponibile dell'imposta straordinaria.

La circolare precisa altresì le modalità di determinazione della base imponibile e di calcolo dell'imposta straordinaria per i soggetti passivi che abbiano iniziato l'attività bancaria nel triennio di osservazione previsto dal citato art. 26 (per i soggetti "solari", 2021 - 2023).

L'ammontare dell'imposta straordinaria non può essere superiore allo 0,26% del c.d. "importo complessivo dell'esposizione al rischio su base individuale" alla data di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, determinato in applicazione dell'art. 92 del Regolamento (UE) n. 575/2013. Seppur non sussista un obbligo d'informativa con riguardo a tale importo, i soggetti passivi dell'imposta in esame sono tenuti a fornire tale informazione nel modello Redditi Società di Capitali 2024, relativo al periodo di imposta 2023.

L'imposta straordinaria deve essere versata entro il sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2024. L'Agenzia chiarisce che i soggetti che approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio devono versare l'imposta entro il 31 luglio 2024.

In alternativa, in sede di approvazione del bilancio 2023, le banche possono destinare un importo pari a 2,5 volte l'ammontare dell'imposta ad una "riserva non distribuibile" avente le caratteristiche per la computabilità negli "elementi di capitale primario", così come previsto dai requisiti prudenziali per gli enti creditizi (Reg. UE 575/2013). A tal riguardo, la nota



integrativa al bilancio deve contenere un'esplicita evidenza della costituzione di tale riserva, nonché delle relative movimentazioni. Inoltre, non risulta possibile porre un vincolo di destinazione a riserva su utili futuri in alternativa al versamento dell'imposta, né è ammesso il versamento parziale dell'imposta, con contestuale costituzione della riserva per la quota parte non pagata.

# Contatti

**Bari**

Corso Vittorio Emanuele II, 60  
Tel. 080 8680801  
Fax 080 8680802

**Bologna**

Via A. Testoni, 3  
Tel. +39 051 65821  
Fax. +39 051 228976

**Catania**

Viale XX Settembre 70  
Tel. +39 095 6147211  
Fax. +39 095 6147212

**Firenze**

Via Pier Capponi, 24.  
Tel. +39 055 2671211  
Fax. +39 055 292251

**Genova**

Piazza della Vittoria, 15/34  
Tel. +39 010 5317811  
Fax. +39 010 585319

**Milano**

Via Tortona, 25  
Tel. +39 02 83324111  
Fax. +39 02 83324112

**Napoli**

Via Riviera di Chiaia 180  
Tel. +39 081 2488200  
Fax. +39 081 2488201

**Padova**

Via N. Tommaseo, 78/C  
Tel. +39 049 7927977  
Fax. +39 049 7927988

**Parma**

Via Paradigna, 38  
Tel. 051 65821  
Fax 051 228976

**Roma**

Via Vittorio Veneto, 89  
Tel. +39 06 489901  
Fax. +39 06 4740131

**Torino**

Galleria San Federico, 54  
Tel. +39 011 55421  
Fax. +39 011 5620395

**Treviso**

Viale Fratelli Bandiera, 3  
Tel. 049 7927977  
Fax 049 7927988

**Varese**

P.zza Montegrappa, 12  
Tel. 0332 1858342  
Fax 02 83324112

**Vicenza**

Corso Fogazzaro, 92  
36100 - Vicenza

Questo numero è stato curato da **Francesca Muserra** con la collaborazione di:

Think Tank STS Deloitte e Simone Arecco, Andrea Ferrario, Veronica Maestroni, Giulia Persico, Barbara Rossi, Stefano Schiavello, Manuele Tine', Ranieri Villa.



La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario - Deloitte Società tra Professionisti S.r.l., Società Benefit per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).