

Studio Tributario e Societario



Tax Flash News

Legislazione, Prassi e Giurisprudenza

N. 7 | Giugno 2024

Deloitte.

In questo numero:

LEGISLAZIONE

- Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate dell’a 11 giugno 2024: Approvazione del modello di comunicazione per l’utilizzo del contributo sotto forma di credito d’imposta per gli investimenti nella Zona economica speciale per il Mezzogiorno - ZES unica, di cui all’articolo 16 del decreto-legge 19 settembre 2023, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2023, n. 162, e definizione del relativo contenuto e delle modalità di trasmissione

PRASSI

Imposte Dirette e fiscalità internazionale

- Risposta a Interpello n. 123 del 3 giugno 2024: Plusvalenze realizzate da soggetto non residente. Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Stati Uniti (legge 3 marzo 2009, n. 20)
- Risposta a Interpello n. 121 del 3 giugno 2024: Imponibilità in Italia delle somme, erogate dal Fondo Speciale per il Trasporto Aereo, a titolo di integrazione dei trattamenti di mobilità e di cassa integrazione, ad un pilota residente nei Paesi Bassi, da assoggettare a tassazione separata
- Risposta a interpello n. 120 del 3 giugno 2024: Applicazione delle disposizioni contenute negli articoli 13 (compensi per servizi tecnici) della Convenzione tra Italia e Uganda per evitare le doppie imposizioni, ratificata con Legge del 10 febbraio 2005, n. 18, e 8 del Protocollo di modifica della Convenzione tra Italia e Tanzania per evitare le doppie imposizioni, ratificata con Legge del 7 ottobre 1981, n. 667
- Risposta a interpello n. 132 del 12 giugno 2024: Costo fiscale delle azioni di società non residente acquisite per successione – Articolo 68, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir)

Imposte Dirette

- Risposta a interpello n. 130 del 6 giugno 2024: Indennità corrisposta quale risarcimento per la perdita di redditi di lavoro dipendente – valenza sostitutiva del reddito non conseguito
- Risposta a Interpello n. 133/2024 del 17 giugno 2024: Credito di imposta Art–Bonus – Articolo 1, comma 1, del decreto-legge n. 83 del 2014 – Erogazioni liberali finalizzate al sostegno dell’attività di restauro e manutenzione, nonché della dotazione di nuove attrezzature ed impianti, di un teatro, di proprietà di un ente territoriale, affidato in concessione ad una Fondazione
- Risoluzione n. 30 del 17 giugno 2024: Versamento, mediante modello F24, delle somme dovute per l’adeguamento delle esistenze iniziali dei beni di cui all’articolo 1, commi da 78 a 85, della legge 30 dicembre 2023, n. 213
- Risposta a Interpello n. 136 del 20 giugno 2024: Compensazione – esclusione del divieto in presenza di debiti iscritti a ruolo superiori ad euro 100.000 per i quali è in corso regolare rateazione – art. 37, comma 49–quinquies, del decreto–legge 4 luglio 2006, n. 223
- Risposta a Interpello n. 139/2024 del 21 giugno 2024: Compensazione crediti d’imposta agevolativi – articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 – Obbligo di apposizione del visto di conformità
- Risposta a Interpello n. 142/2024 del 24 giugno 2024: Dematerializzazione e conservazione delle note spese e dei documenti giustificativi – d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82 – d.m. 17 giugno 2014

GIURISPRUDENZA

Imposta di Registro

- Cass., Sez. Trib., Sent. n. 14465, 23 maggio 2024: Imposta di registro - Atti societari – Trasformazione eterogenea - Art. 9, Tar. Parte I, D.P.R. n. 131/1986 – Atti aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale

Fiscalità internazionale

- Cass. Civ., Sent. n. 17289, 24 giugno 2024: Esterovestizione - Imposta di registro - Conferimento di immobili – Oggetto principale dell’attività – Sede della direzione effettiva

Legislazione

Provvedimento dell'Agencia delle Entrate dell'a 11 giugno 2024: Approvazione del modello di comunicazione per l'utilizzo del contributo sotto forma di credito d'imposta per gli investimenti nella Zona economica speciale per il Mezzogiorno - ZES unica, di cui all'articolo 16 del decreto-legge 19 settembre 2023, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2023, n. 162, e definizione del relativo contenuto e delle modalità di trasmissione

Con provvedimento in oggetto l'Agencia delle Entrate ha approvato il nuovo modello di comunicazione per l'utilizzo del contributo sotto forma di credito d'imposta per gli investimenti nella Zona economica speciale per il Mezzogiorno - ZES unica, con le relative istruzioni e le modalità di trasmissione.

La Comunicazione deve essere utilizzata dalle imprese che intendono beneficiare del contributo sotto forma di credito d'imposta per gli investimenti realizzati dal 1° gennaio 2024 al 15 novembre 2024 relativi all'acquisizione di beni strumentali destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nella ZES unica, che ricomprende le zone assistite delle regioni Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna, Sicilia e Abruzzo.

La Comunicazione è inviata esclusivamente con modalità telematiche, direttamente dal beneficiario oppure avvalendosi di un soggetto incaricato della trasmissione delle dichiarazioni di cui all'art. 3, commi 2-bis e 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322. La trasmissione telematica della Comunicazione è effettuata utilizzando esclusivamente il software denominato "ZES UNICA", disponibile gratuitamente sul sito internet dell'Agencia delle Entrate.

La Comunicazione sarà disponibile sul sito internet dell'Agencia a partire dal 12 giugno e può essere inviata fino al 12 luglio. Entro dieci giorni dal termine di presentazione delle comunicazioni è emanato il provvedimento che individua la percentuale di agevolazione effettivamente spettante e dal giorno successivo è possibile fruire del credito d'imposta per la quota corrispondente agli investimenti già realizzati alla data di invio della comunicazione per i quali è stata rilasciata la certificazione richiesta e sono state ricevute le relative fatture elettroniche. Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione.

Inoltre, a decorrere dal 31 luglio 2024 ed entro il 17 gennaio 2025, per poter utilizzare il credito d'imposta per investimenti non ancora realizzati alla data di presentazione della comunicazione oppure realizzati ma per i quali alla medesima data non sono state ricevute le relative fatture elettroniche e/o non è stata rilasciata /la certificazione richiesta, il beneficiario è tenuto a presentare una o più comunicazioni integrative utilizzando il medesimo modello di comunicazione.

In caso di molteplici invii, l'ultima comunicazione integrativa validamente trasmessa sostituisce tutte quelle precedentemente inviate.

Prassi

Imposte Dirette

Risposta a Interpello n. 123 del 3 giugno 2024: Plusvalenze realizzate da soggetto non residente. Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Stati Uniti (legge 3 marzo 2009, n. 20)

Con riferimento alla convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Stati Uniti, l'Agencia delle Entrate ha avuto modo di ricordare che le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni sono imponibili soltanto nello Stato contraente in cui l'alienante è residente.

L'istante è una persona fisica con doppia cittadinanza, italiana e statunitense, residente negli Stati Uniti d'America, iscritto all'AIRE, che ha ceduto una partecipazione in una società residente in Italia e intende sapere se la relativa plusvalenza possa essere oggetto di tassazione solo negli Stati Uniti.

Al proposito, l'Agencia rammenta che in base all'art. 23, comma 1, lett. f), del TUIR, si considerano prodotti in Italia da non residenti "i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti"; tale disposizione in-

terna, viene poi ricordato, deve essere coordinata con il diritto internazionale pattizio, la cui prevalenza è, in ambito tributario, sancita dall'art. 169 del TUIR e dall'art. 75 del DPR n. 600/1073 (oltre che dalla nostra Costituzione). In particolare, viene in rilievo l'art. 13, par. 4, della Convenzione Italia- Stati Uniti, che stabilisce che le plusvalenze da cessione di partecipazioni sono imponibili soltanto nello Stato contraente di cui l'alienante è residente. E, pertanto, la plusvalenza in esame deve essere assoggettata a tassazione solo negli Stati Uniti.

Risposta a Interpello n. 121 del 3 giugno 2024: Imponibilità in Italia delle somme, erogate dal Fondo Speciale per il Trasporto Aereo, a titolo di integrazione dei trattamenti di mobilità e di cassa integrazione, ad un pilota residente nei Paesi Bassi, da assoggettare a tassazione separata

Con la risposta a interpello in esame l' Agenzia delle Entrate ha chiarito che il reddito ritratto da un'attività di lavoro dipendente, prestata a bordo di un aeromobile che viene utilizzato per il traffico internazionale da un'impresa con sede di direzione effettiva in uno dei due Stati contraenti la Convenzione, va assoggettato a imposizione esclusiva nel Paese di residenza del beneficiario del reddito stesso.

L'Istante è fiscalmente residente nei Paesi Bassi ed è dipendente, in qualità di pilota della società Alfa con stabile organizzazione in Italia, e ha ricevuto emolumenti dal Fondo Speciale per il Trasporto Aereo (FSTA che eroga le integrazioni dei trattamenti di mobilità e di cassa integrazione ai piloti, agli assistenti di volo ed al personale di terra) gestito dall'INPS, che, causa ritardo nell'erogazione, sono soggetti anche a tassazione separata. Il contribuente ha riportato, nelle dichiarazioni dei redditi in Italia, unicamente la quota parte dei suddetti emolumenti relativa al lavoro svolto a bordo di aeromobili impiegati in tratte nazionali (ossia nei voli interni allo spazio aereo italiano). Ciò posto, l'Istante richiede chiarimenti in merito al corretto assoggettamento ad imposizione in Italia delle somme soggette a tassazione separata.

Secondo l' Agenzia, posto che:

- l'art. 23, comma 1, lettera c), del TUIR precisa che si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro dipendente qualora tale lavoro sia prestato nel territorio dello Stato italiano;
- l'art. 6, comma 2, del TUIR, a sua volta dispone che "I proventi conseguiti in sostituzione di redditi (...) costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti";

in base alla normativa interna, quindi, l'integrazione reddituale in esame deve essere assoggettata ad imposizione nel nostro Paese, qualora sostituisca un reddito derivante da un lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato italiano. Ne consegue che l'integrazione salariale erogata dal FSTA deve essere considerata come reddito da lavoro dipendente di cui all'art. 49 del TUIR e, laddove ricorrano i presupposti, assoggettata a tassazione separata, ai sensi dell'art. 17 dello stesso Testo Unico.

Ciò posto sotto il profilo della normativa italiana, l' Agenzia rileva che la Convenzione tra l'Italia ed i Paesi Bassi per evitare le doppie imposizioni, all'art. 15, par. 1, stabilisce che i salari, gli stipendi o le altre remunerazioni analoghe, erogate a fronte dello svolgimento di un'attività di lavoro dipendente non a carattere pubblico, sono imponibili sia nello Stato di residenza del Contribuente sia nel Paese dove è stata svolta l'attività. Tuttavia, il paragrafo 3 dello stesso art. 15 prevede, come eccezione alla regola generale, la tassazione esclusiva nello Stato di residenza del Contribuente delle remunerazioni ricevute in corrispettivo di un'attività di lavoro dipendente svolta a bordo di aeromobili utilizzati in traffico internazionale.

Su tali basi, conclude l' Agenzia, l'intero reddito derivante dallo svolgimento di un'attività di lavoro dipendente a bordo di un aeromobile, utilizzato in traffico internazionale da un'impresa con sede di direzione effettiva in uno dei due Stati contraenti la Convenzione, deve essere assoggettato ad imposizione esclusiva nel Paese di residenza del beneficiario dello stesso.

Risposta a interpello n. 120 del 3 giugno 2024: Applicazione delle disposizioni contenute negli articoli 13 (compensi per servizi tecnici) della Convenzione tra Italia e Uganda per evitare le doppie imposizioni, ratificata con Legge del 10 febbraio 2005, n. 18, e 8 del Protocollo di modifica della Convenzione tra Italia e Tanzania per evitare le doppie imposizioni, ratificata con Legge del 7 ottobre 1981, n.667

L' Agenzia delle Entrate ha chiarito nuovamente le modalità di applicazione delle disposizioni contenute negli artt. 13 (compensi per servizi tecnici) della Convenzione per evitare le doppie imposizioni tra Italia e Uganda e del Protocollo di modifica della Convenzione tra Italia e Tanzania, riconoscendo la spettanza del credito di imposta in Italia per le ritenute subite alla fonte sui corrispettivi per prestazioni manageriali e tecniche rese nei suddetti paesi in assenza di stabile organizzazione.

Come noto, l'art. 3, comma 1, del TUIR, prevede che sono soggetti ad imposizione in Italia i redditi ovunque prodotti da parte dei contribuenti considerati fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italiano, incluse le società residenti nel nostro Paese. L'eventuale doppia imposizione che viene a crearsi in presenza di redditi assoggettati a imposizione in capo al medesimo soggetto sia in Italia (Stato di residenza) che nel Paese in cui lo stesso reddito è prodotto (Stato

della fonte) viene risolta nell'ordinamento interno italiano mediante il credito d'imposta di cui all'art. 165 del TUIR.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 165 del TUIR, si considerano prodotti all'estero i redditi sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'art. 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato. L'ordinamento domestico, infatti, accoglie il criterio della lettura "a specchio", secondo cui i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base dei medesimi criteri di collegamento enunciati dall'art. 23 del TUIR per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato. Nello specifico, in applicazione di tale criterio, il reddito d'impresa si considera prodotto all'estero se derivante da attività ivi esercitate mediante stabili organizzazioni. Nel caso in esame, l'Istante dichiara di non avere né in Tanzania né in Uganda una stabile organizzazione, con la conseguenza che i redditi derivanti da tali Paesi non si considerano prodotti all'estero ai fini dell'art. 165 del TUIR. Tuttavia, come chiarito nella citata circolare n. 9/E del 2015, la definizione interna di reddito prodotto all'estero si rende applicabile solo nei casi in cui non sia in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e lo Stato della fonte del reddito. Inoltre, rammenta l'Agenzia, che il principio della prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno è pacificamente riconosciuto nell'ordinamento italiano e, in ambito tributario, è sancito dall'art. 169 del TUIR e dall'art. 75 del D.P.R. n. 600/1973, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale.

Tutto ciò posto, poiché le attività rese dall'istante, residente in Italia a favore di società residenti in Tanzania e Uganda, si qualificano come compensi manageriali e compensi per servizi tecnici, trovano applicazione le disposizioni contenute, rispettivamente, nell'art. 21, così come modificato dall'art. 8 del Protocollo di modifica della Convenzione tra Italia e Tanzania e nell'art. 13 della Convenzione tra Italia e Uganda, con conseguente tassazione concorrente dei redditi di fonte tanzaniana ed ugandese.

Tale doppia imposizione secondo l'Agenzia può essere eliminata in Italia, mediante l'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 22, paragrafo 1, lettera b), della Convenzione Italia Tanzania e nell'art. 24, paragrafo 2, della Convenzione Italia Uganda, con le modalità previste dall'art. 165 del TUIR, posta ovviamente la ricorrenza di tutte le condizioni indicate nella menzionata circolare n. 9/E del 2015.

Risposta a interpello n. 132 del 12 giugno 2024: Costo fiscale delle azioni di società non residente acquisite per successione – Articolo 68, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir)

L'Agenzia chiarisce che in caso di acquisizione di partecipazioni per successione, il costo fiscale da assumere come riferimento per la determinazione della plusvalenza da assoggettare a tassazione è il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato ai fini della relativa imposta, aumentato degli oneri strettamente inerenti all'acquisizione della partecipazione medesima, compresa l'imposta di successione e donazione, anche se pagata all'estero.

L'Istante ha ricevuto per successione delle azioni di una società quotata francese. Il lascito è stato oggetto di tassazione ai fini dell'imposta di successione in Francia la cui imposta, in base alle disposizioni della Convenzione Italia – Francia, è stata portata in diminuzione della minore imposta italiana di successione. L'Istante, quindi, chiede conferma che l'imposta assolta in Francia, in relazione al lascito testamentario, rilevi ai fini dell'art. 68, comma 6, del TUIR, quale onere accessorio all'acquisto delle Azioni di cui tener conto ai fini del calcolo di una possibile futura plusvalenza per la cessione degli strumenti finanziari.

Secondo l'Agenzia, nel caso di specie il legato testamentario delle azioni è soggetto a tassazione concorrente in Francia, Stato in cui ha sede la società le cui azioni sono state oggetto del legato, e in Italia, Stato di residenza fiscale de cuius, con conseguente obbligo di presentazione della dichiarazione di successione, tuttavia, in base al disposto dell'art. 11 della Convenzione, all'imposta di successione dovuta in Italia può essere detratta la corrispondente imposta pagata in Francia. Tutto ciò premesso, l'Agenzia conclude che in caso di acquisizione di partecipazioni per successione, il costo fiscale da assumere come riferimento per la determinazione della plusvalenza da assoggettare a tassazione è il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato ai fini della relativa imposta, aumentato degli oneri strettamente inerenti all'acquisizione della partecipazione medesima, compresa l'imposta di successione e donazione, anche se pagata all'estero. Pertanto, ai fini della determinazione del costo fiscale delle Azioni, l'Istante può tenere conto dell'imposta di successione assolta in Francia che, tra l'altro, comprende quella dovuta in Italia.

Imposte dirette

Risposta a interpello n. 130 del 6 giugno 2024: Indennità corrisposta quale risarcimento per la perdita di redditi di lavoro dipendente – valenza sostitutiva del reddito non conseguito

L'Amministrazione finanziaria con l'interpello in esame ha confermato il proprio orientamento in base al quale, in caso di transazione tra datore di lavoro ed ex-dipendente, devono essere ricondotte a tassazione le indennità corrisposte a titolo risarcitorio, sempreché le stesse abbiano una funzione sostitutiva o integrativa del reddito del percipiente.

Infatti, sono imponibili le somme corrisposte al fine di sostituire mancati guadagni (lucro cessante) sia presenti che futuri del soggetto che le percepisce. Diversamente non assumono rilevanza reddituale le indennità risarcitorie erogate al fine di reintegrare il patrimonio del soggetto, ovvero al fine di risarcire la perdita economica subita dal patrimonio (danno emergente) (cfr. risoluzione 22 aprile 2009, n. 106/E - 7 dicembre 2007, n. 356/E).

Risposta a Interpello n. 133/2024 del 17 giugno 2024: Credito di imposta Art-Bonus – Articolo 1, comma 1, del decreto-legge n. 83 del 2014 – Erogazioni liberali finalizzate al sostegno dell'attività di restauro e manutenzione, nonché della dotazione di nuove attrezzature ed impianti, di un teatro, di proprietà di un ente territoriale, affidato in concessione ad una Fondazione

Con la risposta a interpello in oggetto l'Agenzia delle Entrate ha esaminato un quesito relativo alla fruizione del credito d'imposta istituito dall'art. 1 del D.L. 31 maggio 2014, n. 83, c.d. **Art Bonus**, riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali nei limiti del 15 per cento del reddito imponibile ed ai soggetti titolari di reddito d'impresa nei limiti del 5 per mille dei ricavi annui, ripartito in tre quote annuali di pari importo, qualora le erogazioni liberali in denaro effettuate per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici siano destinate ai soggetti concessionari o affidatari dei beni oggetto di tali interventi.

Nello specifico, nel caso analizzato, l'istante dichiara di essere una Fondazione di diritto privato, senza fini di lucro, con lo scopo di ripristinare e mantenere un elevato standard di servizi in favore della collettività, istituito nel 2020 e iscritto al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore. L'istante rappresenta: – di aver acquistato un immobile (di seguito "Teatro"), chiuso in quanto dichiarato inagibile, per donarlo, nel 2021, al Comune che, nel 2019, con apposita delibera aveva già preventivamente accettato l'immobile in donazione e stabilito che lo avrebbe concesso a titolo gratuito alla costituenda Fondazione nei 9 anni successivi al collaudo degli interventi; – che, nel 2021, il Teatro è stato concesso in affidamento alla Fondazione ed è stato dichiarato di interesse storico e artistico e assoggettato al vincolo di cui all'art. 10 del D.Lgs. 42/2004 con decreto del Ministero della Cultura; – che in forza di tale concessione e in qualità di concessionario-affidatario si occupa dell'opera di integrale restauro dell'immobile, nonché della dotazione di nuove attrezzature ed impianti necessari per la gestione e l'allestimento di spettacoli teatrali e cinematografici.

Ciò posto, l'istante chiede se i soggetti che effettuano erogazioni liberali in danaro finalizzate a sostenere sia il finanziamento del progetto di ristrutturazione del Teatro, sia quelle destinate al sostenimento dei propri costi di gestione, sia le erogazioni presenti e future effettuate a sostegno della propria attività di organizzazione di spettacoli presso l'immobile ricevuto in concessione, possono fruire del credito d'imposta di cui all'art. 1, comma 1, del D.L. 31 maggio 2014, n. 83 (c.d. Art Bonus).

L'Agenzia delle Entrate – dopo aver richiamato la normativa e la prassi rilevante e attinente al caso di specie – ritiene che le erogazioni liberali destinate a sostenere gli interventi di manutenzione e restauro del Teatro possano essere ammesse al beneficio fiscale dell'Art Bonus di cui all'art. 1, comma 1, del D.L. n. 83/2014. Diversamente, le erogazioni liberali destinate al sostenimento dei costi di gestione della Fondazione istante, nonché le erogazioni destinate al sostegno dell'organizzazione di attività spettacolistica, non rientrano nell'ambito di applicazione del beneficio fiscale in parola.

Risoluzione n. 30 del 17 giugno 2024: Versamento, mediante modello F24, delle somme dovute per l'adeguamento delle esistenze iniziali dei beni di cui all'articolo 1, commi da 78 a 85, della legge 30 dicembre 2023, n. 213

Con riferimento alla possibilità di adeguare le esistenze iniziali dei beni, con la risoluzione in oggetto, l'Agenzia delle Entrate ha disposto l'istituzione dei codici tributo per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Come noto, la Legge 30 dicembre 2023, n. 213, all'art. 1, comma 78, ha previsto la possibilità per gli esercenti attività di impresa che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio possano procedere, relativamente al periodo di imposta in corso al 30 settembre 2023 all'adeguamento delle esistenze iniziali dei beni di cui all'art. 92 del TUIR. Il comma 80 del citato art. 1 ha inoltre previsto che, in caso di eliminazione di valori, venisse versata l'imposta sul valore aggiunto e un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive. Il successivo comma 81 dell'art. 1 in esame ha disposto inoltre che, in caso di iscrizione di valori, la corresponsione di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Ciò posto, per consentire il versamento, tramite modello F24, delle somme predette, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- "1732" denominato "Adeguamento per eliminazione delle esistenze iniziali dei beni – IVA - articolo 1, comma 80, lettera a), della legge 30 dicembre 2023, n. 213";

- “1733” denominato “Adeguamento per eliminazione delle esistenze iniziali dei beni - Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e IRAP - articolo 1, comma 80, lettera b), della legge 30 dicembre 2023, n. 213”;
- “1734” denominato “Adeguamento per esistenze iniziali omesse dei beni - Imposta sostitutiva delle Imposte sui redditi e IRAP - articolo 1, comma 81, della legge 30 dicembre 2023, n. 213”;
- “1735” denominato “Adeguamento per eliminazione delle esistenze iniziali dei beni - Imposta sostitutiva IRES e IRAP - articolo 1, comma 80, lettera b), della legge 30 dicembre 2023, n. 213”;
- “1736” denominato “Adeguamento per esistenze iniziali omesse dei beni - Imposta sostitutiva IRES e IRAP - articolo 1, comma 81, della legge 30 dicembre 2023, n. 213”.

Risposta a Interpello n. 136 del 20 giugno 2024: Compensazione – esclusione del divieto in presenza di debiti iscritti a ruolo superiori ad euro 100.000 per i quali è in corso regolare rateazione – art. 37, comma 49–quinquies, del decreto–legge 4 luglio 2006, n. 223

Con la risposta a interpello in oggetto l’Agenzia delle Entrate ha esaminato un quesito relativo alla compensazione di crediti d’imposta in presenza di debiti iscritti a ruolo superiori ad euro 100.000.

Nello specifico, nel caso analizzato, l’istante dichiara di avere dei contenziosi in essere con l’Agenzia delle Entrate, per i quali sono state iscritte a ruolo somme superiori a euro 100.000. Per i ruoli che non sono stati oggetto di sospensione giudiziale né di sgravio da parte dell’Ente creditore, la società nelle more dei giudizi ha proceduto a rateizzare la pretesa. I ruoli rateizzati riguardano carichi superiori a euro 100.000. La società, altresì, dispone di alcuni crediti d’imposta, tra i quali vi sono alcuni crediti d’imposta derivanti da bonus edilizi. Alla luce di quanto sopra, l’istante chiede se sia corretto interpretare l’art. 37, comma 49quinquies, del D.L. 223/2006 nel senso che (i) la preclusione alla possibilità di portare in compensazione i crediti fiscali non opera in presenza di carichi iscritti a ruolo per i quali è stata concessa la rateazione; (ii) e che, comunque, i limiti alla compensazione non si applicano ai crediti derivanti da bonus edilizi di cui all’art. 119 del D.L. 34/2020, ceduti alla società ai sensi dell’art. 121 del D.L. 34/2020, trattandosi di crediti d’imposta di natura agevolativa.

L’Agenzia delle Entrate – dopo aver richiamato la normativa rilevante e attinente al caso di specie – ritiene che, fermi restando specifici limiti (ad esempio, quantitativi o temporali) previsti dalle norme istitutive dei crediti che si vogliono utilizzare o dalle stesse comunque derivanti, può concordarsi sul fatto che, ad ora, il divieto di cui all’art.37, comma 49 quinquies, del D.L. 223/2006 non opera in presenza di debiti iscritti a ruolo per i quali è stata concessa la rateazione, se i pagamenti di tale rateazione risultano regolari. Stante il caso concreto prospettato, le indicazioni appena fornite rendono superflua qualsiasi ulteriore osservazione in riferimento al quesito sub (ii) che si ritiene assorbito, salvo osservare che, ponendo un divieto generalizzato alla facoltà di avvalersi della compensazione di cui all’art. 17 del D.Lgs. 241/1997, qualora l’importo dei ruoli scaduti sia superiore a euro 100.000 con la sola eccezione per i contributi previdenziali e assistenziali e i premi per l’assicurazione, il divieto si applica a tutti i crediti, inclusi quelli di natura agevolativa (per completezza si richiama che l’utilizzo di crediti d’imposta derivanti dai c.d. “bonus edilizi”, a fronte di iscrizioni a ruolo superiori a euro 10.000, sarà oggetto di specifica regolamentazione da parte del emanando decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze previsto dall’art. 121, comma 3bis, del D.L. 34/2020).

Risposta a Interpello n. 139/2024 del 21 giugno 2024: Compensazione crediti d’imposta agevolativi – articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 – Obbligo di apposizione del visto di conformità

Con la risposta a interpello in oggetto l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito all’obbligo di apposizione del visto di conformità in materia di compensazione crediti d’imposta agevolativi ai sensi dell’art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Nello specifico, l’Agenzia delle Entrate – in conformità alla normativa ed in linea con quanto già chiarito con le risposte ad interpello n. 395/2023 e n. 113/2024 – ritiene che è possibile compensare le somme a debito dovute a titolo di PREU e di canone di concessione di cui all’art. 1, comma 530, lettera b) della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (debito di “carattere non fiscale”), con i crediti di imposta da Super Ace e da bonus per interventi edilizi in parola, acquisiti a mezzo di “cessione del credito”, la cui legittimità non è verificabile in sede di interpello, restando integro il potere di controllo da parte degli organi competenti considerate, altresì, le recenti disposizioni che hanno ristretto le ipotesi di cessione dei crediti emergenti da interventi agevolati.

Inoltre chiarisce che in caso di utilizzo in compensazione dei crediti da Super ACE e da bonus per interventi edilizi citati, non si applicano i limiti di cui all’art. 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale e all’1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 limite annuale di utilizzo dei crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi pro tempore vigenti, (cfr., rispettivamente, Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 17 settembre 2021, Prot. n. 238235 e art. 121, comma 3, del decreto-legge n. 34/2020).

Invece, in riferimento all’apposizione, sulla dichiarazione dei redditi in cui è indicato il credito Super ACE, del visto di conformità di cui all’art. 35, comma 1, lettera a) del citato D.Lgs. n. 241/1997, l’agenzia delle Entrate ricorda che l’art. 1, comma 574

della legge 27 dicembre 2013, n. 147, dispone che “[...] i contribuenti che, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, utilizzano in compensazione i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), del citato decreto legislativo n. 241 del 1997, relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito”.

Al riguardo, la circolare n. 28/E/2014 ha chiarito che, “con riferimento all’ambito di applicazione della disposizione sul visto di conformità, si fa presente che la norma richiama espressamente i crediti relativi “alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all’imposta regionale sulle attività produttive”. Quindi, in considerazione dell’ampia previsione normativa che genericamente richiama i crediti “relativi alle imposte sui redditi” e alla sua ratio ispiratrice, l’obbligo di apposizione del visto di conformità riguarda tutti i crediti d’imposta il cui presupposto sia riconducibile alle imposte sui redditi e relative addizionali.

L’Agenzia delle Entrate ritiene che debbano, invece, essere esclusi dall’obbligo di apposizione del visto di conformità i crediti il cui presupposto non sia direttamente riconducibile alle stesse imposte quali, ad esempio, i crediti aventi natura “strettamente agevolativa” (cfr., paragrafo 6 della citata circolare).

Nel caso di specie, il credito super ACE di cui all’articolo 19 del D.L. n. 73/2021, è una agevolazione il cui presupposto non è direttamente riconducibile alle imposte menzionate dall’art. 1, comma 574 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, sicché l’indicazione del credito in parola nella dichiarazione dei redditi (nel quadro RS) è funzionale all’attività di controllo, ma non anche costitutiva del diritto. Stante quanto sopra, l’utilizzo in compensazione del credito da Super ACE non è soggetto all’obbligo di apposizione del visto di cui all’articolo 35, comma 1, lettera a), del citato D.Lgs. n. 241/1997.

Risposta a Interpello n. 142/2024 del 24 giugno 2024: Dematerializzazione e conservazione delle note spese e dei documenti giustificativi – d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82 – d.m. 17 giugno 2014

Con la risposta a interpello in oggetto l’Agenzia delle Entrate esamina la conformità al Codice dell’Amministrazione digitale (D.Lgs. n. 82/2005, c.d. CAD) e ai relativi decreti attuativi di una procedura per la dematerializzazione delle note spese e dei documenti che giustificano le spese sostenute dai dipendenti durante le trasferte di lavoro.

Nello specifico, l’istante rappresenta di voler procedere alla dematerializzazione delle note spese e dei documenti che giustificano le spese sostenute dai dipendenti durante le trasferte di lavoro, in prevalenza per servizi di trasporto tramite taxi, saldati utilizzando, di regola, la carta di credito aziendale. A tali fine riferisce che il progetto di dematerializzazione in questione destinato ad essere utilizzato anche dalle altre società del gruppo semplificherebbe la preparazione, la gestione ed il controllo delle note spese, rendendo più efficiente l’intero processo. A tal riguardo, l’istante dichiara che, il sistema informatico che si sta attivando consente di creare automaticamente una versione digitale della spesa sostenuta partendo dalla scansione sicura del giustificativo cartaceo tramite apposita applicazione installata sullo smartphone aziendale, utilizzando la tecnologia “OCR”. La tecnologia OCR è in grado di riconoscere automaticamente il nome dell’esercente, la data e l’ora, la città, gli importi e il tipo di giustificativo (Es.: vitto cena, vitto pranzo, Taxi etc.). Una volta rilevate tutte le informazioni relative alle suddette spese, il sistema compilerà automaticamente i campi corrispondenti della spesa all’interno di un “form” prima di procedere alla fase successiva di inserimento di tale spesa all’interno della nota spese del lavoratore dipendente. La nota spese sarà quindi composta da una serie di record contenenti le informazioni, native digitali, con gli importi, le tipologie di spese e tutte le informazioni necessarie, corredate da una immagine corrispondente del documento cartaceo originale. Il sistema, inoltre, garantisce che il documento caricato tramite fotocamera, riportato automaticamente in modalità analitica in nota spese e poi approvato dal proprio responsabile, godrà di caratteristiche di integrità, immutabilità e leggibilità e sarà archiviato automaticamente a norma di legge. Il documento non sarà quindi più modificabile dal lavoratore dipendente. La soluzione informatica sarà arricchita con strumenti di Intelligenza Artificiale (“*Intelligent Audit*”) che consentiranno un controllo automatico sulla coerenza delle note spese e delle spese in essa contenute, rispetto al documento ad esse allegato tramite scansioni/fotografia, mettendo in evidenza eventuali discordanze, incoerenze, errori di imputazioni, tentativi di sottomissione plurima del medesimo giustificativo e molti altri controlli ancora. La nota spese così compilata e controllata sarà sottoposta a processo autorizzativo interno, dove il responsabile potrà verificare, de visu, la nota spese e i relativi giustificativi allegati per ogni singola spesa. A valle del processo di verifica e approvazione, la nota spese sarà pronta per essere inviata, tramite integrazione, verso l’ente archiviatore certificato AGID, al fine di effettuare l’arricchimento dei metadati necessari alla ricerca e al reperimento delle spese in caso di controlli e apponendo la firma digitale del responsabile della conservazione.

Tanto premesso, l'istante chiede se:

- la procedura descritta sia conforme alla disciplina normativa di riferimento (D.Lgs. n. 82/2005 e Decreto MEF del 17 giugno 2014) (primo quesito) ;
- gli allegati alle note spese dematerializzate e conservate con le modalità anzidette possano formare oggetto di distruzione (secondo quesito) ;
- i documenti rilasciati ai dipendenti in trasferta per i servizi di trasporto dei taxi abbiano i requisiti per essere considerati "documenti originali non unici", ex art. 1, comma 1, lett. v), del D.Lgs. n. 82/2005 e, pertanto, possano essere dematerializzati e conservati ai sensi del D.M. 17 giugno 2014 (terzo quesito).

L'Agenzia delle Entrate – dopo aver richiamato i documenti di prassi rilevanti nei quali si è già espressa sulla materia (i.e., con riferimento alla corretta modalità di gestione dei documenti analogici in vista della loro dematerializzazione e successiva conservazione con l'intervento o meno di un pubblico ufficiale, cfr. la risoluzione 10 aprile 2017, n. 46/E, la circolare 29 marzo 2018, n. 5/E; con riferimento alla procedura di dematerializzazione delle note spese prodotte dai dipendenti trasferiti, cfr. la risoluzione 21 luglio 2017, n. 96/E, le risposte ad interpello n. 403 e 417, pubblicate rispettivamente il 9 ottobre 2019 e il 17 ottobre 2019, nonché le risposte n. 740 e n. 226, pubblicate rispettivamente il 20 ottobre 2021 e il 1° marzo 2023) – afferma che, in base a quanto riferisce l'istante, la procedura di generazione della nota spese sembra avere delle similitudini con le procedure descritte nelle risposte innanzi richiamate, con la conseguenza che, laddove siano garantiti i requisiti di immodificabilità, integrità ed autenticità dei documenti dematerializzati condizione la cui verifica necessita di un controllo fattuale non eseguibile in sede di interpello, sicché resta integro il potere di controllo degli organi competenti **nulla osta all'adozione del processo ipotizzato dall'istante.**

Quanto alla natura dei giustificativi che si allegano alle note spese, la risoluzione n. 96 del 21 luglio 2017 ha ribadito che, *"in generale, i giustificativi allegati alle note spese trovano corrispondenza nella contabilità dei cedenti o prestatori tenuti agli adempimenti fiscali. La relativa natura, quindi, è quella di documenti analogici originali non unici ai sensi dell'articolo 1, lettera v), del CAD, in quanto è possibile risalire al loro contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche se in possesso di terzi. Ciò comporta che il processo di conservazione elettronica di tali giustificativi è correttamente perfezionato, ai sensi del combinato disposto degli articoli 3 e 4 del D.M. 17 giugno 2014 con conseguente, successiva possibilità di distruzione dell'originale (cfr. l'articolo 4, comma 3, dello stesso D.M.) senza necessità dell'intervento di un pubblico ufficiale che attesti la conformità all'originale delle copie informatiche [...]"* (in tal senso anche la risposta n. 417 del 2019, cui si rinvia per ogni approfondimento). In merito all'efficacia probatoria delle copie per immagine di documenti analogici, si rammenta che l'art. 22 del CAD stabilisce che, *"1bis. La copia per immagine su supporto informatico di un documento analogico è prodotta mediante processi e strumenti che assicurano che il documento informatico abbia contenuto e forma identici a quelli del documento analogico da cui è tratto, previo raffronto dei documenti o attraverso certificazione di processo nei casi in cui siano adottate tecniche in grado di garantire la corrispondenza della forma e del contenuto dell'originale e della copia. [...] 4. Le copie formate ai sensi dei commi 1, 1bis, 2 e 3 sostituiscono ad ogni effetto di legge gli originali formati in origine su supporto analogico, e sono idonee ad assolvere agli obblighi di conservazione previsti dalla legge, salvo quanto stabilito dal comma 5."* Con specifico riguardo, infine, alle modalità di certificazione del corrispettivo per le prestazioni di trasporto rese dai tassisti, con la risposta ad interpello n. 740 del 2021 è stato chiarito che, *"[...] trattasi di servizi soggetti all'obbligo di fatturazione su richiesta del committente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione ai sensi dell'articolo 22 del D.P.R. n. 633/1972. La fattura è emessa in duplice copia ed è obbligatoriamente conservata almeno dal prestatore, sicché può essere considerata documento analogico non unico. Le medesime prestazioni sono, invece, esonerate dall'obbligo di certificazione tramite scontrino o ricevuta fiscale ai sensi dell'articolo 2, lettera l), del D.P.R. n. 696/1996"*. A tal proposito occorre ricordare che, dal 1° gennaio 2024, ove sia richiesta la fattura, è obbligatorio che la stessa sia emessa elettronicamente tramite il "Sistema di Interscambio" (SdI) ai sensi dell'art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 127/2015. Tuttavia, *"le fatture elettroniche emesse nei confronti dei consumatori finali sono rese disponibili a questi ultimi dai servizi telematici dell'Agenzia delle entrate; una copia della fattura elettronica ovvero in formato analogico sarà messa a disposizione direttamente da chi emette la fattura. È comunque facoltà dei consumatori rinunciare alla copia elettronica o in formato analogico della fattura"*. Laddove, invece, il committente non si premuri di chiedere la fattura, in assenza di un altro documento fiscale che giustifichi la prestazione di servizio, la contabile rilasciata dal mezzo di pagamento elettronico non sembra sufficiente ad indentificare la spesa sostenuta ai fini della deducibilità del costo, tenuto conto della genericità dei dati ivi indicati. È necessario, dunque, che la stessa sia correlata a un giustificativo di spesa rilasciato dal prestatore dal quale sia possibile individuare i dati essenziali della spesa (data, nome del prestatore, percorso, corrispettivo). Entrambi i documenti potendo risalire al loro contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione (ad esempio nella contabilità del prestatore tenuto agli adempimenti fiscali e, relativamente alla contabile del pagamento, anche nell'estratto conto del titolare della carta di credito/debito) sono comunque documenti analogici originali "non unici". Si ricorda, di contro, che laddove *"il giustificativo allegato alla nota spese non consenta di risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche se in possesso di terzi, ed abbia pertanto natura di documento analogico originale unico, la relativa conservazione sostitutiva necessita dell'intervento del pubblico ufficiale prescritto dal già richiamato articolo 4, comma 2, del D.M. 17 giugno 2014"* (cfr. la già citata risposta ad interpello n. 417 del 2019). **Una volta completata la procedura di conservazione dei predetti documenti in formato**

elettronico conformemente alle disposizioni di riferimento, è possibile procedere alla distruzione degli eventuali originali cartacei, ai sensi di quanto previsto dall'art. 4, comma 3, del medesimo decreto ministeriale.

Giurisprudenza

Imposta di Registro

Cass., Sez. Trib., Sent. n. 14465, 23 maggio 2024: Imposta di registro - Atti societari – Trasformazione eterogenea - Art. 9, Tar. Parte I, D.P.R. n. 131/1986 – Atti aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale

La Cassazione ha sancito il seguente principio di diritto: in tema di imposta di registro, la trasformazione eterogenea regressiva è soggetta all'imposta in misura fissa, ai sensi dell'art. 4, lett. c), della Parte Prima della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986, visto che integra una modifica statutaria (sia pure l'ultima) di una società - modifica statutaria non riconducibile al successivo art. 9, che ha natura residuale e si applica, comunque, solo agli atti aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale e, cioè, onerose, mentre nella trasformazione di una società in una fondazione non è previsto alcun corrispettivo.

Il caso oggetto della sentenza attiene a una fondazione che procede ad impugnare un avviso di liquidazione, con cui l'Agenzia delle Entrate, in ordine alla richiesta di registrazione dell'atto di trasformazione di una s.r.l. in fondazione, ha escluso l'applicazione dell'art. 4 della Prima Parte della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, per mancanza del presupposto soggettivo, in quanto la trasformazione non avveniva tra società o enti aventi ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio dell'attività commerciale ed agricola, ed ha applicato il successivo art. 9, pretendendo, in luogo dell'imposta in misura fissa, quella proporzionale del 3%, unitamente a quella catastale in misura fissa ai sensi dell'art. 10, comma 2, del d.lgs. n. 347 del 1990. La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso, con sentenza confermata in appello. In particolare, nella sentenza di appello si leggeva che "ai fini dell'applicabilità dell'art. 4 della tariffa non rileva che la trasformazione avvenga tra società ovvero da una società ad un ente commerciale o meno, in quanto ciò che rileva è che in entrambi i casi non sia verificato un trasferimento del patrimonio dell'ente che effettua la trasformazione".

Avverso detta sentenza ha proposto ricorso per Cassazione l'Agenzia delle Entrate

Rispetto al terzo dei motivi di impugnazione, i giudici notano che l'art. 4 della Prima Parte della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986, che prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, disciplina gli "atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole". Come già detto in giurisprudenza, la lettera della disposizione fa riferimento alle società di qualsiasi tipo ed oggetto, senza porre alcuna limitazione - né con riferimento al tipo né con riferimento all'oggetto sociale, infatti, come già precisato dalle Sezioni Unite, il requisito normativo dell'oggetto esclusivo o principale di natura commerciale o agricola non concerne le società, ma soltanto gli enti diversi (Cass., Sez. U, 25 luglio 2022, n. 23051).

Ciò posto, poi, notano i giudici che tra gli atti contemplati dall'art. 4 della Prima Parte della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986 vi sono le modifiche statutarie, ivi comprese le trasformazioni alla lettera c). Tale disposizione non distingue tra trasformazioni omogenee o eterogenee e la trasformazione, oggetto del giudizio, è una trasformazione eterogenea regressiva, che comporta il passaggio da una s.r.l. ad una fondazione. Tale fattispecie, ritiene la Corte di Cassazione, essere "sicuramente riconducibile all'ambito applicativo dell'art. 4 lett. c della Prima Parte della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, visto il soggetto che la pone in essere è una società, sicché la trasformazione integra una modifica statutaria (sia pure l'ultima) di una società, di cui, ai fini dell'applicabilità della disciplina in esame, è irrilevante ogni indagine su tipo e oggetto. Né assume rilevanza, ai fini dell'imposta di registro, che colpisce esclusivamente l'atto, la destinazione dei beni al di fuori della sfera imprenditoriale, conseguenza della trasformazione della società in una fondazione".

Infine, nota la Corte che occorre sottolineare che l'art. 9, di cui l'Agenzia pretende di fare applicazione, si riferisce agli atti che hanno per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale e, cioè, secondo la lettura della giurisprudenza di legittimità, agli atti che hanno per oggetto prestazioni onerose, con previsione di un corrispettivo (v. da ultimo Cass., Sez. 5, 18 giugno 2021, n. 17486), assente nell'ipotesi di una trasformazione da una società ad una fondazione, in cui il capitale sociale resta impiegato, sia pure con modalità e fini diversi da quelli sociali, e non viene restituito ai soci a titolo di corrispettivo.

Rigettando il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, viene sancito il seguente principio di diritto: in tema di imposta di registro, la trasformazione eterogenea regressiva è soggetta all'imposta in misura fissa, ai sensi dell'art. 4, lett. c), della Parte Prima

della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986, visto che integra una modifica statutaria (sia pure l'ultima) di una società - modifica statutaria non riconducibile al successivo art. 9, che ha natura residuale e si applica, comunque, solo agli atti aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale e, cioè, onerose, mentre nella trasformazione di una società in una fondazione non è previsto alcun corrispettivo.

Fiscalità internazionale

Cass. Civ., Sent. n. 17289, 24 giugno 2024: Esterovestizione - Imposta di registro - Conferimento di immobili – Oggetto principale dell'attività – Sede della direzione effettiva

Con la sentenza in esame la Cassazione si è espressa in tema di residenza delle società e di esterovestizione ai fini dell'applicazione dell'art. 4, parte I della Tariffa allegata al DPR n. 131/1986 che consente l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa ai conferimenti di immobili finalizzati alla costituzione di società, o all'aumento del capitale sociale, a condizione che la società destinataria del conferimento abbia la sede legale o amministrativa in altro Stato membro dell'Unione europea.

Il caso in oggetto riguarda una società con sede in Lussemburgo alla quale vengono conferiti immobili siti in Italia. L'Agenzia delle Entrate con riferimento a tale conferimento emette un avviso di liquidazione richiedendo il pagamento dell'imposta proporzionale di registro, contestando la sede della società in Lussemburgo in virtù del fatto che l'oggetto principale dell'attività e la sede della direzione effettiva della stessa sarebbero stati in realtà situati in Italia. Tale posizione è stata confermata sia in primo che in secondo grado, ricorre, quindi, per Cassazione il contribuente.

Secondo la suprema corte la definizione di residenza del TUIR può essere utilizzata ai fini dell'imposta di registro, per valutare la correttezza dell'applicazione dell'imposta in misura fissa ai sensi del richiamato art. 4 nota IV parte I della Tariffa allegata al DPR 131/86 (si rimanda alle già citate Cass. n. 5096/2024, Cass. n. 3386/2024, Cass. n. 5537/2023), dal momento che nelle imposte dirette il tema è stato oggetto di maggior interesse.

Ciò premesso, secondo la suprema corte deve rilevarsi, in linea peraltro all'orientamento della Corte stessa (Cass. 3.6.2021, n. 15424; Cass. 21.6.2019, n. 16697), che ai sensi dell'art. 73, terzo comma, DPR n. 917 del 1986, la nozione di "sede dell'amministrazione", contrapposta alla "sede legale", coincide con quella di "sede effettiva" (di matrice civilistica), intesa come luogo di concreto svolgimento delle attività amministrative e di direzione dell'ente e dove si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento - nei rapporti interni e con i terzi - degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente.

Pertanto, conclude la Cassazione, i giudici di seconde cure erroneamente hanno "fondato la propria decisione sul solo dato della localizzazione territoriale dei beni, sminuendo, se non proprio neutralizzando del tutto, l'efficacia dimostrativa di un'attività direttiva, di natura amministrativa (ivi compresa quella fiscale e finanziaria) e gestoria asseritamente svolta nel pre-detto Stato estero [il Lussemburgo], ove risiedevano gli amministratori e dove venivano convocate e si svolgevano le assemblee, elementi questi che, se compiutamente accertati, con valutazione fattuale non esigibile nella presente sede, coincidono con quelli indicati nelle suindicate pronunce di questa Corte [Cass. 1544/2023, Cass. 3386, Cass. 23150/2022, Cass. 11710/2022, Cass. 24872/2020, Cass. 15184/2019]".

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

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.

©2024 Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit