

Studio Tributario e Societario



Tax Flash News

Legislazione e Prassi

N. 11 | Ottobre 2024

Deloitte.

In questo numero:

LEGISLAZIONE

Conversione Decreto Omnibus: il D.L. 9 agosto 2024, n. 113 (cd. decreto Omnibus) è stato convertito con modificazione dalla legge 7 ottobre 2024, n. 143.

PRASSI

Consolidato fiscale

- Risposta a Interpello n. 190 del 1° ottobre 2024: Consolidato fiscale nazionale – cessione credito IVA – apposizione visto di conformità ex articolo 35 del d.lgs. n. 241 del 1997.
- Risposta a Interpello n. 187 del 1° ottobre 2024: Consolidato fiscale – revoca tardiva del regime – limiti al ricorso alla remissione in bonis ex articolo 2, comma 1, del DL n. 16 del 2012.

IVA

- Risposta a Interpello n. 193/2024 del 04 ottobre 2024: Trattamento ai fini IVA dei contributi Piano Nazionale Ripresa e Resilienza (PNRR).
- Risposta a Interpello n. 194/2024 del 08 ottobre 2024: Cessione di uno stock di beni sito in un magazzino italiano tra società estere extra-UE nell'ambito di un'operazione aziendale – Rilevanza territoriale in Italia ai sensi dell'art. 7-bis DPR 633/1972.
- Risposta a Interpello n. 203 del 15 ottobre 2024: IVA – fallimento – rinuncia unilaterale al credito – emissione nota di variazione – articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972.
- Risposta a Interpello n. 207 del 18 ottobre 2024: Trattamento fiscale ai fini delle imposte indirette – IVA e imposta di registro – dell'operazione di trasferimento degli impianti di distribuzione di gas naturale.

Imposte dirette

- Risposta a Interpello n. 196 del 10 ottobre 2024: Trattamento fiscale dei redditi derivanti da investimenti Peer to Peer lending – Articolo 1, commi 43 e 44, legge 27 dicembre 2017, n. 205.
- Risposta a Interpello n. 209 del 23 ottobre 2024: Carried interest.

Operazioni straordinarie

- Risposta a Interpello n. 195 del 09 ottobre 2024: Conferimento d'azienda – qualificazione dei beni conferiti come azienda – condizioni – cessione partecipazioni nella società conferitaria – applicazione regime PEX – anzianità possesso partecipazioni – art. 176 del TUIR – soci – rideterminazione del costo di acquisto delle partecipazioni nella società conferente – acquisto azioni proprie – recesso – valutazione antiabuso.
- Risposta a Interpello n. 200 del 11 ottobre 2024: Conferimenti di partecipazioni – art. 177, commi 2 e 2-bis del Tuir – fusione per incorporazione delle conferitarie – art. 172 del Tuir – valutazione antiabuso – fattispecie di abuso del diritto – condizioni.
- Risposta a Interpello n. 206 del 18 ottobre 2024: IRES – IRAP – Fusione transfrontaliera – Articolo 10 ter, Legge 23 marzo 1983, n. 77 – Entry tax.

Agevolazioni – Superbonus

- Risposta a Interpello n. 208 del 23 ottobre 2024: Determinazione della plusvalenza imponibile in caso di immobile ceduto entro 10 anni dalla conclusione dei lavori ammessi al Superbonus e acquisito solo in parte per successione – articoli 67, comma 1, lettera b-bis) e 68, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir).

Legislazione

Conversione Decreto Omnibus: il D.L. 9 agosto 2024, n. 113 (cd. decreto Omnibus) è stato convertito con modificazione dalla legge 7 ottobre 2024, n. 143.

Regime dei rimpatriati: incremento dell'imposta sostitutiva

L'art. 2 del D.L. n. 133 in esame ha modificato l'imposta sostitutiva dell'IRPEF sui redditi prodotti all'estero, realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia (emendando l'art. 24-bis del TUIR). Per effetto dell'esercizio dell'opzione, relativamente ai redditi prodotti all'estero è dovuta un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, calcolata in via forfetaria, a prescindere dall'importo dei redditi percepiti, la cui misura passa da euro 100.000 a euro 200.000 per ciascun periodo d'imposta in cui è valida l'opzione. Il predetto aumento si applica solo ai soggetti che hanno trasferito in Italia la residenza dopo il 10 agosto 2024.

Rivalutazione di partecipazioni e terreni: proroga

L'art. 7, comma 3, del D.L. n. 113 citato ha prorogato i termini in relazione alla rivalutazione di partecipazioni e terreni, disponendo che per la rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni e terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti al 1° gennaio 2024 (ex artt. 5 e 7 della legge n. 448/2001), la decorrenza della rateizzazione fino a 3 rate annuali di pari importo delle imposte sostitutive è prorogata dal 30 giugno al 30 novembre 2024.

La proroga dal 30 giugno al 30 novembre 2024 riguarda anche il termine di redazione e giuramento della perizia.

Prassi

Consolidato Fiscale

Risposta a Interpello n. 190 del 1° ottobre 2024: Consolidato fiscale nazionale – cessione credito IVA – apposizione visto di conformità ex articolo 35 del d.lgs. n. 241 del 1997.

Con la risposta a interpello in oggetto l'Agenzia delle Entrate ha esaminato un quesito posto dall'istante che ha optato, in qualità di controllante, per il regime del consolidato fiscale nazionale previsto dagli artt. da 117 a 129 TUIR. Alcune controllate aderenti al consolidato fiscale nazionale intendono cedere alla consolidante istante le proprie eccedenze a credito IVA, entro il limite annuale di 2.000.000 euro, ai fini del versamento dell'IRES dovuta dal consolidato fiscale nazionale.

Con riferimento agli adempimenti dichiarativi, l'istante fa presente che le eccedenze a credito IVA cedute per essere compensate con l'IRES di gruppo troveranno esposizione nella dichiarazione annuale IVA/2025 delle società consolidate, relativa al periodo d'imposta 2024, e nelle dichiarazioni annuali IVA relative ai periodi d'imposta successivi, nonché nelle dichiarazioni annuali del consolidato fiscale nazionale (di seguito anche solo "dichiarazione CNM"), relative ai medesimi periodi d'imposta.

Tanto premesso, l'istante chiede chiarimenti in merito all'obbligo, disposto dall'art. 10 del D.L. n. 78/2009, di apposizione del visto di conformità, di cui all'art. 35, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 241/1997, sulla dichiarazione da cui emerge l'eccedenza a credito IVA da utilizzare in compensazione. In particolare, l'istante chiede di sapere se il visto debba essere apposto sulla dichiarazione IVA della consolidata da cui si origina l'eccedenza a credito e sulla dichiarazione annuale dei redditi del consolidato fiscale, ovvero se il predetto visto debba essere apposto altresì sulla dichiarazione dei redditi della società consolidata. L'istante chiede, altresì, di sapere se il termine del decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (previsto dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997), a decorrere dal quale l'eccedenza a credito può essere utilizzata in compensazione, decorra dalla presentazione della dichiarazione IVA della consolidata ovvero dalla presentazione della dichiarazione di consolidato (CNM).

L'Agenzia delle Entrate ritiene che il visto di conformità vada apposto sia sulla dichiarazione annuale IVA delle società consolidate/cedenti dalle quali emerge l'eccedenza a credito IVA ceduta, sia sulla dichiarazione del consolidato fiscale nazionale, modello CNM, predisposto dalla società consolidante destinata ad utilizzare in compensazione detti crediti.

Con riguardo al termine di dieci giorni, decorso il quale è possibile procedere alla compensazione, l’Agenzia ritiene decorra dalla data di presentazione della dichiarazione annuale IVA della consolidata, ove l’eccedenza a credito IVA compensabile matura. Decorso detto termine, le eccedenze a credito potranno essere utilizzate in compensazione dalla consolidante, nonostante il modello CNM non sia ancora stato presentato.

Risposta a Interpello n. 187 del 1° ottobre 2024: Consolidato fiscale – revoca tardiva del regime – limiti al ricorso alla remissione in bonis ex articolo 2, comma 1, del DL n. 16 del 2012.

In caso di revoca tardiva del regime del consolidato fiscale è stato chiarito che la remissione in bonis non è invocabile nelle ipotesi in cui il tardivo assolvimento dell’obbligo di comunicazione ovvero dell’adempimento di natura formale rappresenti un mero ripensamento, ovvero una scelta a posteriori basata su ragioni di opportunità.

Con la risposta a interpello in oggetto l’Agenzia delle Entrate ha esaminato un quesito in merito all’esercizio della revoca dal consolidato fiscale. Nello specifico, l’Agenzia delle Entrate ribadisce che per poter effettuare una revoca “tardiva” occorre che il contribuente abbia al contempo tenuto un “comportamento concludente” compatibile con il regime ordinario e non abbia espresso altre opzioni.

Ciò posto, con riguardo alla fattispecie in esame, l’istante non ha fornito alcuna prova di aver tenuto, insieme con la controllata [BETA], un comportamento coerente con l’ipotizzata volontà di escluderla dal consolidato, mentre a contrario risulta che l’istante: (i) ha esercitato l’opzione per il consolidato con la società [BETA] per i periodi d’imposta 2020, 2021 (annualità in cui si è aggiunta la società [DELTA]) e 2022 (annualità in cui si è aggiunta la società [GAMMA]) mediante il quadro OP delle dichiarazioni annuali per i periodi d’imposta 2019, e 2021; (ii) nella dichiarazione annuale per il periodo d’imposta 2022 (presentata nel 2023), ha manifestato la volontà di continuare il consolidato anche con la società [BETA], avendo compilato il quadro OP coerentemente con il regime di tassazione di gruppo.

Secondo l’Agenzia, appare evidente, dunque, che la fattispecie rappresentata non rientra tra le ipotesi della c.d. “revoca dimenticata” di cui alla Circolare n. 8/E/2017 non essendo stato “omesso” alcun adempimento, quanto piuttosto in una modifica di una scelta validamente esercitata, non attuabile tramite l’istituto della remissione in bonis.

Detto istituto, infatti, come chiarito dalla Circolare n. 38/E/2012, non è invocabile “[...] nelle ipotesi in cui il tardivo assolvimento dell’obbligo di comunicazione ovvero dell’adempimento di natura formale rappresenti un mero ripensamento, ovvero una scelta a posteriori basata su ragioni di opportunità. L’esistenza della buona fede, in altri termini, presuppone che il contribuente abbia tenuto un comportamento coerente con il regime opzionale prescelto ovvero con il beneficio fiscale di cui intende usufruire (c.d. comportamento concludente), ed abbia soltanto omesso l’adempimento formale normativamente richiesto, che viene posto in essere successivamente”, presupposti non rinvenibili nel caso prospettato.

IVA

Risposta a Interpello n. 193/2024 del 04 ottobre 2024: Trattamento ai fini IVA dei contributi Piano Nazionale Ripresa e Resilienza (PNRR).

Con la risposta a interpello in oggetto, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito, sinteticamente, che i contributi pubblici erogati a una società non scontano l’IVA, qualora tale soggetto agisca come mero tramite fra l’ente erogante e i fornitori dei beni necessari per la realizzazione di un’opera di interesse generale nell’ambito del Piano Nazionale Ripresa e Resilienza (PNRR).

Nel caso di specie Alfa S.p.A. è titolare del contratto di servizio sottoscritto con il Ministero. Con D.M. sono stati assegnati a Alfa, in qualità di soggetto attuatore e in quanto affidatario del servizio, [x] Euro per l’acquisto di materiale da impiegare, esclusivamente, in determinati servizi. Su tali basi, Alfa ha provveduto a utilizzare tali risorse, in linea con quanto previsto dal D.M., nell’ambito di specifici contratti di appalto.

Tutto ciò premesso, con il quesito n. 1, l’istante chiede chiarimenti in ordine al trattamento ai fini IVA, delle risorse che saranno allo stesso erogate dal Ministero in applicazione e per le finalità indicate nel D.M..

Con il quesito n. 2, l’istante chiede chiarimenti in ordine al diritto alla detrazione dell’IVA relativa alle fatture ricevute dai fornitori del materiale e all’applicazione alle medesime fatture del meccanismo della scissione dei pagamenti ai sensi dell’art. 17ter del D.P.R. n. 633/1972.

L’Agenzia delle Entrate dapprima premette che, come già chiarito in precedenti documenti di prassi, il sistema dell’IVA si fonda sull’esistenza di una pattuizione in ordine ad uno scambio di prestazioni reciproche, ossia la fornitura o prestazione di servizi da un lato e il corrispettivo dall’altro. In questo contesto, anche le somme erogate sotto forma di contributi/finanziamenti pubblici possono assumere rilevanza ai fini IVA, se corrisposte a fronte di un’obbligazione di dare, di fare, di non fare ovvero di permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive. Nell’ambito di un rapporto sinallagmatico, infatti, i contributi costituiscono la controprestazione dell’attività svolta dal soggetto beneficiario. In assenza di una corrispondente specifica prestazione a carico del beneficiario nei

confronti dell'ente/soggetto erogante, invece, le medesime somme costituiscono "cessioni che hanno per oggetto denaro", fuori campo IVA per carenza del presupposto oggettivo di applicazione dell'imposta.

Nel caso di specie, nota l'Agenzia, emerge che i contributi oggetto d'interpello sono concessi alla Società in qualità di "soggetto attuatore" per la realizzazione di interventi previsti dal D.L. 31 maggio 2021, n. 77 e dal D.M.. L'erogazione dei finanziamenti avviene, dunque, nell'ambito di un sistema di governance per l'attuazione degli interventi relativi al Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza e al Piano nazionale per gli investimenti complementari. In questo contesto, Alfa è chiamata a svolgere un ruolo di mero "tramite" tra l'ente erogante (i.e. il Ministero) e i soggetti deputati alla fornitura del materiale. Le somme ricevute, che ai sensi dell'art. 3, comma 1 del D.M., possono essere utilizzate "esclusivamente per la copertura di costi per le forniture di..." non sono finalizzate a remunerare alcuna prestazione resa da Alfa nei confronti del Ministero ma risultano esclusivamente destinate a finanziare l'acquisto di beni per la realizzazione di un'opera di interesse generale.

Tutto ciò premesso, secondo l'Agenzia delle Entrate, se le risorse erogate saranno impiegate "esclusivamente" per la copertura di costi per l'acquisto di ... (senza che queste ultime vengano, di fatto, utilizzate per remunerare qualsivoglia ulteriore tipologia di attività svolta da Alfa in qualità di soggetto "attuatore"), i contributi in oggetto si qualificano quali mere movimentazioni di denaro fuori dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lett. a) del d.P.R. n. 633 del 1972.

Relativamente al quesito n. 2, l'Agenzia osserva che l'accertamento dei presupposti per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte sugli acquisti è questione di fatto che esula dalle prerogative esercitabili in sede di interpello in quanto caratterizzata da una spiccata ed ineliminabile rilevanza dei profili fattuali riscontrabili dalla stessa amministrazione finanziaria solo in sede di accertamento.

Risposta a Interpello n. 194/2024 del 08 ottobre 2024: Cessione di uno stock di beni sito in un magazzino italiano tra società estere extra-UE nell'ambito di un'operazione aziendale – Rilevanza territoriale in Italia ai sensi dell'art. 7-bis DPR 633/1972.

Con la risposta a interpello in oggetto, l'Agenzia delle Entrate afferma che la cessione di beni situati in Italia che costituiscono un mero stock di magazzino, ancorché parte del trasferimento di un ramo di azienda a livello internazionale tra soggetti non residenti in Italia, sia da considerarsi, ai fini IVA, come autonoma cessione di beni, territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'art. 7bis del D.P.R. n. 633/1972 ed ivi soggetta a tassazione.

Il quesito posto dall'istante al vaglio dell'Agenzia delle Entrate concerne un'operazione straordinaria realizzata all'estero che coinvolge, in veste di dante causa e avente causa, soggetti passivi IVA non stabiliti in Italia (Delta e Alpha, unitamente considerate "Parti"). Infatti, al fine di facilitare il processo di separazione e di garantire la continuità nella vendita dei prodotti, Delta e Alpha hanno posto in essere una serie di trasferimenti interni, tra cui quello del ramo di azienda inclusivo di tutte le attività e le passività del business Consumer Health, di cui fanno parte i beni situati in Italia, custoditi in un magazzino ivi localizzato. Le Parti sono entrambe registrate ai fini IVA in Italia ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

L'istante chiede all'Agenzia delle Entrate se la cessione dei beni esistenti in Italia, che formano rimanenze di magazzino, debba essere considerata una parte integrante della cessione di ramo d'azienda avvenuta all'estero e, dunque, fuori dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. b) e/o f), del D.P.R. n. 633/1972, oppure se debba essere considerata una cessione autonoma di beni, soggetta all'IVA ai sensi dell'art. 7bis del medesimo Decreto.

Nel caso di specie, l'Agenzia non ritiene sia individuabile in Italia un complesso aziendale ai sensi dell'art. 19 della Direttiva IVA; conseguentemente, ritiene che in relazione ai beni presenti in Italia trasferiti da Delta alla Società istante non possa trovare applicazione il regime di neutralità ex art. 2, comma 3, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972, qualificando la cessione dei beni situati in Italia un mero stock di magazzino da considerarsi, ai fini IVA, come autonoma cessione di beni, territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'art. 7bis D.P.R. n. 633/1972.

Risposta a Interpello n. 203 del 15 ottobre 2024: IVA – fallimento – rinuncia unilaterale al credito – emissione nota di variazione – articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Nell'interpello in oggetto l'Agenzia si occupa di fallimento e rinuncia unilaterale al credito, affermando che l'anticipata emissione della nota di variazione ai fini IVA non legittima il recupero della relativa.

Con la risposta a interpello in oggetto, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato un quesito relativo all'applicazione dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 ("Decreto IVA") nel caso in cui il contribuente vanta un credito (comprensivo di IVA) nei confronti di un fallimento e, poiché si tratta di un credito senza alcuna possibilità di recupero, vi rinunci, con l'obiettivo di poter recuperare l'IVA anticipatamente rispetto alla conclusione della procedura mediante emissione di una nota di variazione.

L'Agenzia delle Entrate ritiene che la rinuncia unilaterale al credito che l'Istante intende esercitare nei confronti del fallimento non possa essere assimilata ad alcuna delle ipotesi elencate al comma 2 dell'art. 26 del Decreto IVA. Infatti, nel caso di rinuncia unilaterale all'incasso del credito (aspetto meramente finanziario), l'operazione economica originaria che ha determinato l'esercizio della rivalsa dell'imposta non viene meno in tutto o in parte, né se ne riduce l'ammontare imponibile; in altre parole, l'incasso del credito, cui l'Istante intende rinunciare, riguarda il profilo meramente finanziario, non essendosi modificati i rapporti già conclusi, né essendo stata invocata alcuna clausola contrattuale risolutiva.

Risposta a Interpello n. 207 del 18 ottobre 2024: Trattamento fiscale ai fini delle imposte indirette – IVA e imposta di registro – dell'operazione di trasferimento degli impianti di distribuzione di gas naturale.

Con la risposta a interpello in oggetto, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il quesito posto dall'Istante circa la corretta qualificazione ai fini delle imposte indirette (IVA e imposta di registro) dell'operazione di trasferimento degli impianti di distribuzione di gas naturale da parte del Gestore Uscente a favore del Gestore Entrante e del pagamento del relativo corrispettivo al fine di conoscere se tale operazione configuri una cessione di beni o una cessione d'azienda. In merito, l'Agenzia ha chiarito che il trasferimento degli impianti di distribuzione del gas naturale dal gestore uscente a quello entrante, aggiudicatario del bando di gara emanato da un Comune, che preveda, tra l'altro, il subentro nei contratti per lo svolgimento del servizio e l'assunzione del personale dipendente a esso inerente, costituisce cessione di azienda e, come tale, non è soggetto a IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera d) del D.P.R. n. 633/1972 (avendo detta operazione per oggetto, come detto, non singoli beni, bensì un complesso di beni e di rapporti giuridici suscettibile di consentire l'esercizio dell'attività di impresa in capo al Gestore Entrante e che detta caratteristica fosse anche preesistente al trasferimento stesso).

Con tale documento, l'Agenzia delle Entrate ha confermato il proprio precedente orientamento esposto nella Risposta a interpello n. 455/2023: infatti, ora come allora, sono riscontrabili gli elementi che contraddistinguono un trasferimento d'azienda o di un ramo d'azienda, nel senso chiarito dalla Corte di Giustizia UE (cfr. Corte di Giustizia UE Sentenza 27/11/2003 causa C-497/01 e Sentenza 10/11/2011 causa C-444/10). Nello specifico, come chiarito nella Risposta ad interpello n. 455/2023 e nella Risposta ad interpello n. 546/2020 (alle quali l'Agenzia rimanda), nel caso di specie risultano soddisfatti entrambi i requisiti che contraddistinguono un complesso aziendale, che sono, tra l'altro, rappresentati:

- a) dalla possibile prosecuzione dell'attività d'impresa da parte del cessionario con un complesso di beni materiali e immateriali che permetta di svolgere un'attività economica autonoma e attuale (cfr. Corte di Giustizia UE Sentenza 27/11/2003 causa n. C497/01, punti 40 e 44);
- b) dal mantenimento da parte del suddetto complesso di beni di sua identità funzionale anche successivamente al suo trasferimento (cfr. Corte di Giustizia UE Sentenza 10/11/2011 causa n. C444/10, punto 25, che precisa che "affinché si configuri un trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa [...], occorre che il complesso degli elementi trasferiti sia sufficiente per consentire la prosecuzione di un'attività economica autonoma").

Nel caso di specie, emerge che il trasferimento non ha avuto ad oggetto singoli beni strumentali, suscettibili, in astratto, di diverse utilizzazioni economiche, ma una "universitas" di beni e di rapporti giuridici con una chiara identità funzionale, destinata, in via univoca ed esclusiva, all'esercizio dell'attività economica di distribuzione del gas naturale nell'ambito territoriale di Alfa (precedentemente gestita dal Gestore Uscente Beta), ed idonea a consentire, senza bisogno di radicali trasformazioni, l'esercizio della medesima attività da parte del Gestore Entrante. Il trasferimento della piena proprietà di detta "universitas" ha, inoltre, prodotto l'effetto di determinare la "prosecuzione dell'attività d'impresa da parte del cessionario con un complesso di beni materiali e immateriali che permetta di svolgere un'attività economica autonoma e attuale" (in tal senso, le disposizioni del Verbale di Consegna inducono a ritenere che non vi sia nel caso di specie quella "netta discontinuità" tra la posizione del Gestore Entrante e quella del Gestore).

Imposte dirette

Risposta a Interpello n. 196 del 10 ottobre 2024: Trattamento fiscale dei redditi derivanti da investimenti Peer to Peer lending – Articolo 1, commi 43 e 44, legge 27 dicembre 2017, n. 205.

Con la risposta a interpello in oggetto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito il trattamento fiscale dei redditi derivanti da investimenti Peer to Peer lending ("P2P lending") con particolare riferimento al soggetto tenuto ad operare la ritenuta a titolo di imposta come previsto dall'art. 1, commi 43 e 44, della Legge n. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018) che, introducendo la lettera d-bis al comma 1 dell'art. 44 del TUIR (i) ha qualificato come redditi di capitale i proventi derivanti da prestiti erogati per il tramite di piattaforme di prestiti per soggetti finanziatori non professionali (piattaforme di P2P lending) gestite da società iscritte all'albo degli intermediari finanziari di cui all'art. 106 del TUB o da istituti di pagamento rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 114 del D.Lgs. n. 385/1993, autorizzati dalla Banca d'Italia, (ii) ha stabilito che

i predetti gestori operino una ritenuta alla fonte a titolo di imposta sui redditi di capitale corrisposti a persone fisiche con l'aliquota prevista dall'art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973.

Nel caso di specie, l'Istante chiede se il proprio profilo soggettivo di co-gestore della Piattaforma consenta di qualificare l'operazione all'interno della fattispecie di cui alla citata lettera d-bis), con conseguente applicazione della ritenuta a titolo di imposta del 26% ed esonero dei Finanziatori non professionali da qualsiasi onere dichiarativo. L'Agenzia delle Entrate ritiene che l'istituto di pagamento istante che, in virtù di un contratto di collaborazione con il gestore primario, assuma la qualifica di co-gestore di una Piattaforma di P2P lending, non soddisfa i requisiti legali per operare la ritenuta a titolo di imposta sui proventi derivanti agli utenti privati dagli investimenti operati sulla piattaforma, stante il combinato disposto dell'art. 44, comma 1 lettera d-bis), del TUIR e dell'art. 1, comma 44, della Legge n. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018).

Risposta a Interpello n. 209 del 23 ottobre 2024: Carried interest.

Con la risposta a interpello n. 209, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito in materia di carried interest che la detenzione di strumenti finanziari aventi caratteristiche pari a quelle degli altri soci e la presenza di un'adeguata remunerazione per l'attività lavorativa svolta da parte del manager possono fungere da indicatori della natura finanziaria del reddito. Un ulteriore elemento rilevante nella valutazione è poi l'idoneità dell'investimento, anche in termini di ammontare, a garantire l'allineamento di interessi tra investitori e management e la conseguente esposizione di quest'ultimo al rischio di perdita del capitale investito.

Con la risposta a interpello in oggetto riferita alla disciplina dei c.d. "carried interest" di cui all'art. 60 del D.L. n. 50/2017, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che la mancanza di uno o più requisiti richiesti dal comma 1, lettere a), b) e c) dell'art. 60 impedisce la qualificazione dei proventi "ope legis" come redditi di capitale o diversi e, pertanto, richiede un'analisi puntuale delle caratteristiche del titolo partecipativo con diritti patrimoniali rafforzati ai fini dell'individuazione della sua natura reddituale quale reddito finanziario piuttosto che reddito di lavoro.

In maggiore dettaglio, il caso esaminato attiene a un piano di coinvestimento previsto nel contratto di lavoro subordinato stipulato con un manager, avente ad oggetto la sottoscrizione di strumenti finanziari partecipativi ibridi denominati EPECs ("preferred equity certificates – classe E", di seguito anche "azioni carried") emessi dalla Controllante, i quali non prevedono alcun obbligo di restituzione del capitale investito e, pertanto, si qualificano come strumenti rappresentativi di capitale. Nello specifico, l'Istante, in considerazione degli eventuali obblighi di sostituzione di imposta da assolvere in qualità di datore di lavoro del manager, chiede conferma che, pur non risultando soddisfatti tutti i requisiti per l'applicazione della disposizione di cui all'art. 60 del D.L. n. 50/2017, i proventi che verranno eventualmente attribuiti al manager possono essere ricondotti tra i redditi di natura finanziaria.

A tal proposito, si ricorda che il citato art. 60 del D.L. n. 50/2017 prevede che i "proventi derivanti dalla partecipazione, diretta o indiretta, a società, enti o organismi di investimento collettivo del risparmio, percepiti da dipendenti ed amministratori ditali società, enti od organismi di investimento collettivo del risparmio ovvero di soggetti ad essi legati da un rapporto diretto o indiretto di controllo o gestione, se relativi ad azioni, quote o altri strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati", si considerano, al ricorrere di determinati requisiti indicati nel medesimo art. 60, comma 1, lettere a), b) e c), "in ogni caso redditi di capitale o redditi diversi".

I menzionati requisiti risultano essere i seguenti: - lettera a): l'impegno di investimento complessivo di tutti i dipendenti e gli amministratori di cui al presente comma, comporta un esborso effettivo pari ad almeno l'1% dell'investimento complessivo effettuato dall'organismo di investimento collettivo del risparmio ("OICR") o del patrimonio netto nel caso di società o enti; - lettera b): i proventi delle azioni, quote o strumenti finanziari che danno i suindicati diritti patrimoniali rafforzati maturano solo dopo che tutti i soci o partecipanti all'OICR abbiano percepito un ammontare pari al capitale investito e ad un rendimento minimo previsto nello statuto o nel regolamento ovvero, nel caso di cambio di controllo, alla condizione che gli altri soci o partecipanti dell'investimento abbiano realizzato con la cessione un prezzo di vendita almeno pari al capitale investito e al predetto rendimento minimo; - lettera c): le azioni, le quote o gli strumenti finanziari aventi i suindicati diritti patrimoniali rafforzati sono detenuti dai dipendenti e amministratori di cui al presente comma, e, in caso di decesso, dai loro eredi, per un periodo non inferiore a cinque anni o, se precedente al decorso di tale periodo quinquennale, fino alla data di cambio di controllo o di sostituzione del soggetto incaricato della gestione.

Come chiarito dalla Relazione Illustrativa al citato D.L. n. 50/2017, la sussistenza dei predetti requisiti è garanzia di un allineamento fra i manager e gli altri investitori in termini di interesse alla remunerazione dell'investimento e di rischio di perdita del capitale investito, ciò che costituisce la ratio dell'assimilazione dei proventi in argomento ai redditi di natura finanziaria. Al riguardo, infatti, la Circolare n. 25/E/2017 ha chiarito che la carenza di uno o più presupposti stabiliti dalla norma in esame non determina l'automatica qualificazione dei proventi come redditi collegati alla prestazione lavorativa, ma richiede lo svolgimento di un'analisi volta a verificare, caso per caso, l'idoneità dell'investimento a determinare quell'allineamento citato che consente di attribuire alle somme in argomento natura finanziaria. La citata Circolare n. 25/E/2017 ha precisato, inoltre, che l'eventuale presenza di clausole di *leavership*, che condizioni la distribuzione dei proventi all'esistenza del rapporto di lavoro, può costituire in astratto un elemento suscettibile di attrarre nella relativa categoria del reddito di lavoro detti emolumenti.

Per quanto concerne il caso in esame, in considerazione del fatto che non viene integrato il requisito di cui alla lettera a) del comma 1 dell'art. 60 del D.L. n. 50/2017 (ovvero l'impegno di investimento minimo da parte dei titolari di diritti patrimoniali rafforzati), l'Agenzia specifica che la qualificazione fiscale dei proventi derivanti da strumenti finanziari rafforzati quali reddito di capitale o diverso non opera "ope legis" e, conseguentemente, si rende necessaria un'analisi delle caratteristiche del titolo partecipativo con diritti patrimoniali rafforzati ai fini dell'individuazione della sua natura reddituale.

Nel caso di specie, sebbene la presenza di clausole di *leavership* possa costituire a parere dell'Agenzia in astratto un elemento suscettibile di attrazione dei redditi in oggetto nella categoria del reddito di lavoro, tuttavia la valutazione della concomitanza di molteplici elementi, quali l'importo dell'investimento, l'adeguata remunerazione spettante del manager per la propria attività lavorativa, l'esposizione ad un reale rischio di perdita del capitale investito, l'assenza di clausole esplicite che ricolleghino l'extra rendimento allo svolgimento dell'attività lavorativa per un determinato periodo di tempo, porta l'Agenzia a qualificare come redditi di natura finanziaria i redditi derivanti dagli strumenti finanziari partecipativi in oggetto.

Operazioni Straordinarie

Risposta a Interpello n. 195 del 09 ottobre 2024: Conferimento d'azienda – qualificazione dei beni conferiti come azienda – condizioni – cessione partecipazioni nella società conferitaria – applicazione regime PEX – anzianità possesso partecipazioni – art. 176 del TUIR – soci – rideterminazione del costo di acquisto delle partecipazioni nella società conferente – acquisto azioni proprie – recesso – valutazione antiabuso.

Con la risposta a interpello in oggetto, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato i profili abusivi di una complessa operazione finalizzata a consentire ad alcuni soci di fuoriuscire dalla compagine sociale di una Società (ALFA), in concomitanza alla cessione di un ramo d'azienda a un soggetto terzo (BETA), nell'ambito della quale viene previsto un acquisto di azioni proprie previamente rivalutate dai soci stessi.

Gli istanti, ovvero la Società ALFA unitamente ai soci "uscenti" (persone fisiche) formulano con l'istanza in esame:

- un interpello qualificatorio (di cui alla lettera b) dell'art. 11 della Legge n. 212/2000), circa la qualificazione come azienda (o ramo della stessa) dell'insieme degli asset oggetto di conferimento da parte della Società a favore di Newco, al fine dell'applicazione del regime di neutralità fiscale previsto dall'art. 176 del TUIR;
- un interpello interpretativo/ordinario (di cui alla lettera a) dell'art. 11 della Legge n. 212/2000), la questione interpretativa posta riguarda il possesso della partecipazione in Newco (oggetto di cessione da parte di ALFA a favore di BETA) di tutti i requisiti per godere dell'esenzione PEX, come previsto dall'art. 87 del TUIR, con particolare riferimento al requisito del c.d. holding period di cui al primo comma, lett. a) della suddetta norma;
- un interpello antiabuso (di cui alla lettera c) dell'art. 11 della Legge n. 212/2000), in relazione alla seguente catena di operazioni:
 - 1) modifica dello statuto della Società ALFA al fine introdurre una clausola di recesso da parte dei soci esercitabile in caso di conferimento di azienda;
 - 2) costituzione da parte della Società ALFA di una Newco con conferimento alla stessa di un ramo di azienda;
 - 3) cessione della partecipazione in Newco a Beta;
 - 4) recesso da parte di taluni soci (previa rideterminazione del valore di acquisto delle partecipazioni nella Società).

L'Agenzia delle Entrate, in relazione all'interpello c.d. qualificatorio, rammenta che la qualificazione dell'operazione rappresentata quale conferimento di ramo di azienda, ai sensi del citato art. 176 del TUIR, implica una valutazione della sussistenza degli elementi essenziali idonei a identificare una "azienda", come definita ai fini civilistici ex art. 2555 C.C. e chiarito da vari documenti di prassi e risposte a istanze di interpello, nonché dalla giurisprudenza. Pertanto, in sintesi, al fine di individuare una cessione di azienda o di ramo di azienda, quanto ceduto deve essere di per sé un insieme organicamente finalizzato all'esercizio dell'attività d'impresa, autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività da parte del cessionario sia pure mediante una successiva integrazione da parte del cessionario. Ciò posto, nel caso in esame, sulla base degli elementi forniti dagli Istanti, il prospettato conferimento, appare caratterizzato da una "unità funzionale" nel senso sopra descritto; pertanto, l'Agenzia ritiene che detto insieme possa essere qualificato come "ramo di azienda" ai fini delle imposte dirette e, in particolare, ai fini dell'art. 176 del TUIR; di conseguenza, l'operazione di conferimento del Ramo d'Azienda potrà godere del regime di neutralità fiscale di cui all'art. 176 del TUIR.

In relazione all'interpello c.d. ordinario, l'Agenzia delle Entrate posto che gli Istanti hanno chiesto chiarimenti in ordine alla sussistenza dei requisiti per fruire del regime PEX di cui all'art. 87 del TUIR sulla plusvalenza realizzata a seguito della cessione da parte della Società della partecipazione totalitaria in Newco, acquisita dalla prima in dipendenza del conferimento effettuato con il regime di cui all'art. 176 del TUIR afferma che il requisito dell'holding period concernente l'ininterrotto possesso delle partecipazioni (requisito di cui alla lettera a) dell'art. 87 del TUIR) con riferimento alla cessione in esame risulta già chiarito da altri documenti di prassi pubblicati dall'Amministrazione Finanziaria; di conseguenza, l'interpello ordinario è inammissibile in quanto esiste già la risposta al dubbio interpretativo.

In relazione, invece, al c.d. interpello antiabuso, l'Agenzia delle Entrate – dopo aver ricordato che, secondo il disposto del comma 1 dell'art.10-bis affinché un'operazione possa essere considerata abusiva l'Amministrazione Finanziaria deve identificare e provare il congiunto verificarsi di tre presupposti costitutivi: (a) la realizzazione di un vantaggio fiscale "indebito", costituito da "benefici", anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario; (b) l'assenza di "sostanza economica" dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti in fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali; (c) l'essenzialità del conseguimento di un "vantaggio fiscale"; l'assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di assenza di abusività; inoltre non possono comunque considerarsi abusive quelle operazioni che, pur presentando i tre elementi sopra indicati, sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali – ribadisce che la sequenza "rivalutazione delle partecipazioni-recesso atipico" integra i presupposti di una fattispecie di abuso del diritto ex art. 10-bis della Legge n. 212/2000.

Infatti, in caso di recesso "tipico" (che si realizza mediante il deposito delle azioni presso la sede sociale e il successivo rimborso delle stesse), le somme ricevute dal socio recedente danno origine a un reddito di capitale (ex art. 47, comma 7, del TUIR), per il calcolo del quale è irrilevante la rideterminazione del valore d'acquisto della partecipazione ex art. 5 della Legge n. 448/2001. Invece, in caso di recesso "atipico" (che si realizza mediante la cessione a titolo oneroso delle partecipazioni) si determina in capo al socio un reddito diverso di natura finanziaria (capital gain) ex art. 67, comma 1, lett. c) o c-bis), del TUIR, per la determinazione del quale è rilevante il valore d'acquisto rideterminato delle azioni.

L'Agenzia osserva che determinano un vantaggio fiscale indebito le operazioni, come quelle esaminate, che consentono al socio (uscente) di ottenere dal disinvestimento della propria quota nella società partecipata utili derivanti dall'assegnazione di riserve disponibili di quest'ultima (realizzando, di fatto, un rimborso di detta partecipazione), trasformando così un reddito fisiologicamente di capitale in reddito diverso.

Nel caso in esame, infatti il recesso dei soci di ALFA è realizzato mediante l'acquisto delle azioni proprie da parte della Società. A tal riguardo, l'Amministrazione Finanziaria osserva che l'avvenuta modifica dello statuto (mediante la quale è stata introdotta la causa convenzionale di recesso ad hoc), è esclusivamente finalizzata a consentire ai Soci uscenti l'esercizio del diritto di recesso secondo le modalità predette, che riconducono la sequenza delle operazioni ad un disegno di carattere abusivo.

Risposta a Interpello n. 200 del 11 ottobre 2024: Conferimenti di partecipazioni – art. 177, commi 2 e 2-bis del Tuir – fusione per incorporazione delle conferitarie – art. 172 del Tuir – valutazione antiabuso – fattispecie di abuso del diritto – condizioni.

Con la risposta a interpello in oggetto, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato un quesito relativo alla sussistenza di una fattispecie di abuso del diritto, di cui all'art. 10-bis della Legge n. 212/2000, nell'ambito del settore delle imposte dirette (IRES/IRPEF), in relazione a un'operazione di fusione preceduta da due distinte operazioni di conferimento di partecipazioni effettuate con la c.d. "neutralità indotta" (o regime c.d. "a realizzo controllato"), ovvero avvalendosi dei regimi di cui all'art. 177 comma 2 e comma 2-bis del TUIR, giungendo alla conclusione che tale combinazione di operazioni costituisce una fattispecie di abuso del diritto.

Nel caso oggetto della risposta n. 200/2024, una persona fisica ("TIZIO") aveva utilizzato la disciplina di cui all'art. 177, comma 2-bis, del TUIR nel conferimento di due partecipazioni del 49% ("Conferimento N") (quindi qualificate, ma non di maggioranza) in una società di nuova costituzione unipersonale (essendo l'unipersonalità della conferitaria un requisito specifico del regime). Successivamente, il soggetto aveva effettuato un secondo conferimento ("Conferimento N+2"), immettendo la partecipazione alla società unipersonale in un'altra società, di cui deteneva una partecipazione del 51%. In questa situazione, ovvero con due società interposte tra i soci persone fisiche e le due partecipazioni del 49% oggetto del primo conferimento, si vorrebbe effettuare una Fusione per incorporazione allo scopo di accorciare la catena partecipativa, eliminando un inutile livello intermedio.

Nella fattispecie in esame, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'intero disegno riorganizzativo rappresentato in istanza costituisca una fattispecie di abuso del diritto: l'Amministrazione rileva, infatti, che i passaggi posti in essere (i.e., il Conferimento N, seguito dal Conferimento N+2 e la programmata la Fusione) rispondono ad un unico e articolato disegno volto a consentire il trasferimento (in sostanziale neutralità fiscale) delle quote di partecipazione, non di controllo, prima direttamente possedute dal socio in una società partecipata da due soci. A questo scopo, la combinazione dei conferimenti "neutrali" con la successiva programmata fusione, destinata a eliminare in neutralità fiscale un anello di detta catena,

sarebbe utilizzata “esclusivamente al fine ultimo di ottenere un vantaggio fiscale in contrasto con la ratio” del regime stesso e, in particolare, con il requisito dell’unipersonalità della conferitaria, venendosi in questo modo a configurare l’esistenza del primo dei requisiti dell’abuso del diritto ex art. 10-bis della Legge n. 212/2000, ovvero il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito. Tale vantaggio fiscale risulta rinvenibile nel risparmio derivante dalla combinata fruizione dei regimi c.d. “a realizzo controllato” di cui all’art. 177 del TUIR e del regime di neutralità fiscale di cui all’art. 172 del TUIR, in luogo dell’applicazione della regola generale per cui il conferimento effettuato da persone fisiche non in regime d’impresa è un’operazione c.d. “realizzativa” ai sensi dell’art. 9 del TUIR.

Una volta constatata l’esistenza del vantaggio fiscale indebito, l’Agenzia delle Entrate ha rilevato anche l’esistenza degli altri presupposti dell’abuso del diritto.

Infatti, l’assenza di sostanza economica sussiste secondo l’Agenzia in quanto lo stesso risultato si sarebbe potuto ottenere con un semplice conferimento (tassato); non vi sarebbe, dunque, alcun vantaggio nel ricorrere alla serie di operazioni prospettate rispetto alla più diretta e immediata operazione di conferimento realizzativo, tanto che l’Agenzia afferma che “la sequenza delle operazioni poste in essere non appare rispondere a logiche di mercato ma verrebbe realizzata solo al fine di sottrarsi al regime del realizzo (pieno) che caratterizza ordinariamente le operazioni di conferimento da parte di persone fisiche non in regime d’impresa (ossia, in assenza dei requisiti previsti dall’art. 177 del TUIR)” e che “le descritte operazioni comportano, nel loro concatenarsi, un non genuino utilizzo degli istituti invocati finalizzato a perseguire un obiettivo (il trasferimento delle partecipazioni detenute da TIZIO) che poteva essere raggiunto più linearmente da TIZIO, mediante conferimento diretto a favore della Società, non ravvisandosi alcuna causa ostativa a tale (fisiologica) soluzione”.

Infine, è stata rilevata l’essenzialità del vantaggio fiscale (in quanto il complesso delle operazioni sopra descritto appare destinato unicamente a ridurre il carico fiscale nei confronti di TIZIO, non ravvisandosi altre ragioni alla base della sequenza dei negozi ivi indicati) e l’assenza di valide ragioni extrafiscali, a proposito delle quali l’Agenzia delle Entrate sottolinea che quelle elencate dall’istante (sostanzialmente fondate sulla convenienza di accorciare la catena partecipativa) non sono altro che conseguenze dell’eliminazione delle “strutture create ad hoc per ottenere il vantaggio fiscale sopra indicato”.

Da ultimo, l’Agenzia rammenta che per ciò che concerne l’estensione a 60 mesi del termine per beneficiare della PEX in caso di cessione di partecipazioni oggetto di conferimenti di minoranza qualificata ex art. 177, comma 2-bis, del TUIR, essa riguarda solo questi conferimenti, ma non anche quelli di controllo ex art. 177, commi 1 e 2, del TUIR rispetto ai quali la norma non prevede questa limitazione.

Risposta a Interpello n. 206 del 18 ottobre 2024: IRES – IRAP – Fusione transfrontaliera – Articolo 10 ter, Legge 23 marzo 1983, n. 77 – Entry tax.

Con la risposta a interpello in oggetto, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che la fusione transfrontaliera di comparti di una SICAV di diritto lussemburghese (rientrante nell’ambito di applicazione della Direttiva 2009/65/CE, c.d. Direttiva UCITS (Undertakings for Collective Investment in Trasferable Securities, in italiano Organismi di Investimento Collettivo in Valori Mobiliari, di seguito anche “OICVM”)) mediante incorporazione in OICVM di nuova istituzione, di diritto italiano e aventi natura di fondi comuni (rientrati nell’ambito di applicazione della Direttiva UCITS), si configura come:

- fiscalmente neutrale: infatti, sulla base della disciplina dettata dall’10-ter della Legge n. 77/1983 (che stabilisce gli eventi “tassabili” per cui gli investitori possono conseguire redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria), posto che la fusione comporta unicamente lo scioglimento dei comparti incorporati, per effetto del trasferimento delle attività e delle passività nei fondi incorporanti, senza liquidazione o rimborso delle quote dei comparti assorbiti, in capo ai partecipanti, ne discende che la fusione di comparti di investimento di un OICR estero in un diverso fondo di diritto italiano non rappresenta, in via generale, un evento realizzativo di reddito assoggettabile a tassazione in capo ai partecipanti dei medesimi fondi, in quanto non riconducibile a nessuna delle fattispecie impositive; e
- non rientra nel campo di applicazione della c.d. Entry Tax di cui all’art. 166-bis, comma 1, lettera e) del TUIR in tema di valorizzazione fiscale di beni “in entrata”, non essendo configurabile in capo agli OICR/OICVM la titolarità di reddito d’impresa secondo l’ordinamento tributario domestico: questi, infatti, sono soggetti passivi IRES quali enti non commerciali (sul punto, cfr. Risoluzione n. 69/E/2016 e Risposta ad interpello n. 469/2019). Non si deve dunque procedere alla determinazione del valore di mercato quale “valore fiscale in ingresso” degli asset relativi ai comparti incorporati dai fondi istituiti in Italia.

A tal proposito, l’Agenzia evidenzia come il presupposto per l’applicazione dell’art. 166-bis del TUIR sia quello per cui il soggetto interessato sia titolare di un reddito d’impresa ai sensi dell’ordinamento interno italiano; questa condizione non si verifica in capo agli OICR, posto che “il patrimonio dell’OICR stesso non può essere utilizzato per perseguire una strategia di tipo imprenditoriale, sia essa commerciale o industriale ovvero una combinazione delle stesse” (come disposto dal Regolamento della Banca d’Italia sulla gestione collettiva del risparmio del 19 gennaio 2015 e approfondito dall’Agenzia delle Entrate nella Risposta ad interpello n. 469/2019).

In sintesi, l’Agenzia ricorda che l’art. 166-bis del TUIR (c.d. “Entry Tax”) disciplina i “valori fiscali in ingresso” di attività e passività patrimoniali nel sistema fiscale italiano; la norma si applica non soltanto in ipotesi di trasferimento “diretto” di residenza fiscale in Italia, ma anche nei casi di trasferimento “indiretto” di residenza attuato mediante operazioni straordinarie, quali fusioni, scissioni e conferimenti; anche in tali casi, pertanto, le attività e le passività “in ingresso” assumono, al verificarsi delle condizioni previste dalla norma, quale valore fiscale il loro valore di mercato. In particolare, l’art. 166-bis, comma 1, lettera e), del TUIR prevede che la disciplina sulla c.d. Entry Tax si applichi anche nel caso in cui “un soggetto fiscalmente residente all’estero che esercita un’impresa commerciale è oggetto di incorporazione da parte di un soggetto fiscalmente residente nel territorio dello Stato”; considerato che l’art. 166-bis del TUIR si applica ai soggetti che esercitano imprese commerciali, l’Istante chiede di sapere se anche il comparto di una SICAV possa rientrare nell’ambito di applicazione della nuova disciplina. Al riguardo, l’Agenzia richiama la Risoluzione n. 69/E/2016, nella quale è stato chiarito che *“il presupposto consistente nell’esercizio di un’impresa commerciale, cui è subordinato il regime in esame, deve intendersi riferito a tutti i soggetti titolari di reddito d’impresa secondo l’ordinamento domestico, a prescindere dall’attività economica concretamente svolta dai medesimi”*. In merito, si osserva che le SICAV fanno parte della più ampia categoria degli Organismi di Investimento Collettivo del Risparmio (OICR) e che l’art. 73 del TUIR annovera tali organismi tra i soggetti passivi IRES collocandoli, tuttavia, nell’alveo degli enti non commerciali. In merito alla capacità di un OICR di diritto italiano di essere titolare di “reddito d’impresa secondo l’ordinamento domestico”, l’Agenzia richiama il Regolamento della Banca d’Italia sulla gestione collettiva del risparmio del 19 gennaio 2015, il quale afferma che *“indipendentemente dalla natura giuridica dell’OICR, il patrimonio dell’OICR non può essere utilizzato per perseguire una strategia di tipo imprenditoriale, sia essa commerciale o industriale ovvero una combinazione delle stesse”*; l’Agenzia delle Entrate ha approfondito tale preclusione nella Risposta ad interpello n. 469/2019, ove, con riferimento ad un fondo d’investimento, è stato chiarito che *“la detenzione di un compendio aziendale in luogo di una partecipazione totalitaria di quote configurerebbe una violazione del divieto di esercizio di attività imprenditoriale e si porrebbe al di fuori del perimetro applicativo delle attività di gestione collettiva del risparmio esercitate dalle società di gestione del risparmio”*.

Agevolazioni - Superbonus

Risposta a Interpello n. 208 del 23 ottobre 2024: Determinazione della plusvalenza imponibile in caso di immobile ceduto entro 10 anni dalla conclusione dei lavori ammessi al Superbonus e acquisito solo in parte per successione – articoli 67, comma 1, lettera b-bis) e 68, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir).

L’Agenzia delle Entrate ha chiarito che al fine di determinare la plusvalenza per il calcolo del decennale post conclusione dei lavori per cui si sia fruito del superbonus, per gli immobili ereditati il presupposto impositivo è escluso per espressa previsione normativa in origine. Tale esclusione si applica anche all’ipotesi in cui la proprietà immobiliare derivi solo in parte da una successione. In tal caso, continua l’Agenzia, l’esclusione attiene solo la plusvalenza relativa alla porzione di proprietà dell’immobile acquisito per successione, con conseguente imponibilità pro-quota della plusvalenza ottenuta dalla cessione immobiliare.

Con la risposta a interpello in oggetto, l’Agenzia delle Entrate ha esaminato il quesito posto dall’Istante circa il trattamento fiscale della cessione di un immobile, acquisito per il 50% a seguito di compravendita e per il restante 50% tramite successione, che non è stato adibito ad abitazione principale, oggetto di interventi ammessi al Superbonus nelle parti comuni.

Come noto, l’art. 67, comma 1, lettera b-bis, del TUIR (introdotta dalla Legge di Bilancio 2024), prevede – a decorrere dalle cessioni poste in essere dal 1° gennaio 2024 – una nuova fattispecie impositiva nella categoria dei “redditi diversi”, stabilendo che costituiscono “redditi diversi” le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati con il Superbonus, che si siano conclusi da non più di dieci anni all’atto della cessione, esclusi gli immobili acquisiti per successione e quelli che siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione o, qualora tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a dieci anni, per la maggior parte di tale ultimo periodo.

A tal proposito, l’Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello in oggetto, ha chiarito i seguenti aspetti:

- dalla vendita dell’immobile emerge una plusvalenza tassabile anche se gli interventi ammessi al Superbonus terminati da non più di dieci anni, sono stati realizzati solo sulle parti comuni dell’edificio condominiale;
- per gli immobili ereditati il presupposto impositivo è escluso per espressa previsione normativa; tale esclusione opera anche nell’ipotesi in cui la proprietà immobiliare derivi solo in parte da una successione: in tale fattispecie, tuttavia, l’esclusione dall’ambito applicativo della citata lettera b-bis riguarda solo la plusvalenza correlata alla quota di proprietà dell’immobile acquisito per successione, con conseguente imponibilità pro-quota della plusvalenza ottenuta dalla cessione immobiliare;

- ne consegue che, in caso di immobili acquisiti solo in parte per successione, al fine di determinare quota parte dell'ammontare della plusvalenza imponibile realizzata con la cessione dell'intero immobile, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b-bis, del TUIR, è necessario distinguere la quota relativa all'immobile pervenuto per successione – che, come detto, rappresenta la quota di plusvalenza non imponibile ai sensi della predetta norma – da quella riferibile alla quota dell'immobile acquistato a titolo oneroso – che rappresenta, invece, la quota di plusvalenza imponibile ai sensi della citata disposizione;
- a tal proposito, in particolare, va assoggettata a tassazione la parte della plusvalenza derivante dalla quota dell'immobile acquistato a titolo oneroso (nel caso di specie, il 50%) determinata, ai sensi dell'art. 68, comma 1, del TUIR, quale differenza tra: i) il prezzo complessivo della vendita immobiliare percepito nel periodo d'imposta, e ii) il costo d'acquisto a suo tempo sostenuto per la compravendita, aumentato di ogni altro costo inerente all'immobile (irrilevanti a tal fine saranno le spese sostenute dall'Istante relativamente agli interventi ammessi al Superbonus, in quanto conclusi entro cinque anni dalla vendita);
- resta ferma la possibilità di applicare, in luogo dell'ordinario regime d'imposizione, l'imposta sostitutiva del 26%, secondo le modalità previste dall'art. 1, comma 496, della Legge n. 266/2005 (facoltà introdotta dall'art. 1, comma 65, della Legge di Bilancio 2024).

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 Santa Sofia, 28
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

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