STS Deloitte For Professionals STP Srl

Numero 5
Marzo 2025

# Tax & Legal News

## FOCUS:

L’atto di indirizzo del MEF sull’abuso del diritto

## SCADENZE FISCALI

## FOCUS

L'atto di indirizzo del MEF sull'abuso del diritto

## NEWS

### BILANCIO

ESG: gli aspetti pratici secondo Assirevi

### IMPOSTE DIRETTE

Correzione contabile con effetti sul ROL

La rinuncia al dividendo può configurare incasso giuridico

I corrispettivi differenziati complicano il capital gain

Presidente del cda con compensi indeducibili se è anche dipendente

Il cumulo tra bonus nuovi assunti e mini Ires

Restituzione ai soci di riserve di capitale senza tassazione

### IMPOSTE INDIRETTE

Nella ricostruzione induttiva i costi riconosciuti non valgono ai fini Iva

# SCADENZE FISCALI

## 31 marzo

### Sostituti di imposta

Trasmissione all'Agenzia delle Entrate delle certificazioni rilasciate ai propri sostituiti

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

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

# FOCUS

## L'atto di indirizzo del MEF sull'abuso del diritto

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, ha emanato in data 27 febbraio 2025 un Atto di indirizzo rivolto agli uffici dell'Amministrazione finanziaria affinché vi si attengano nell'esecuzione delle verifiche e degli accertamenti.

Il documento, anche se unitario, può essere suddiviso in alcuni filoni. Ne esaminiamo il contenuto, premettendo che in linea di massima i contenuti ricalcano spesso la relazione illustrativa al decreto legislativo 128/2025, che ha introdotto l'articolo 10 bis nello Statuto del contribuente (legge 212/2000).

### L'abuso come categoria residuale

È importante sottolineare il fatto che gli uffici vengono richiamati all'utilizzo, in sede di accertamento, dell'abuso del diritto come fattispecie puntuale. L'art. 10-bis si configura infatti come una clausola residuale, destinata a trovare applicazione solo quando la fattispecie attuata dal contribuente non abbia comportato evasione, cioè violazione di disposizioni fiscali, come sottolineato dal comma 12 dell'art. 10-bis, secondo cui "in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie".

### Elementi costitutivi dell'abuso

Gli elementi rilevanti sono:

1. Il conseguimento di vantaggi fiscali "indebiti";
2. l'assenza di "sostanza economica" dell'operazione o della sequenza di operazioni effettuate dal contribuente;
3. l'essenzialità del vantaggio fiscale indebito.

La verifica della sussistenza di tali requisiti va condotta dando priorità alla ricerca del vantaggio fiscale indebito perché proprio tale vantaggio fiscale e la sua natura indebita – cioè, l'emersione di "benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario" (comma 2, lett. b dell'art. 10-bis) – rappresenta il discrimine tra abuso del diritto e lecito risparmio d'imposta. L'insussistenza del vantaggio fiscale indebito esclude invece l'esistenza di una condotta abusiva, rendendo non più necessaria la verifica circa la sussistenza degli ulteriori requisiti della fattispecie abusiva.

### Il caso delle operazioni singole

Nel caso di singole operazioni, secondo l'atto di indirizzo la soluzione sistematicamente preferibile, nonché quella in grado di garantire maggior certezza applicativa, è guardare alla ratio della norma applicata dal

contribuente al fine di verificare se tale ratio sia stata rispettata: l'esito favorevole di questo esame esclude l'abuso ed esaurisce ogni altra verifica.

In altri termini, quando è lo stesso sistema fiscale ad offrire un'alternativa fiscalmente più vantaggiosa rispetto ad un'altra, la scelta del contribuente non può essere censurata; il vantaggio fiscale è legittimamente conseguito. In questo stesso senso, la Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo n. 128 del 2015 precisa che *"ad esempio, non è possibile configurare una condotta abusiva laddove il contribuente scelga, per dare luogo all'estinzione di una società, di procedere a una fusione anziché alla liquidazione".*

## Le operazioni finalizzate alla fruizione di benefici

Con riferimento all'applicazione di norme o regimi fiscali di favore ben possono, peraltro, verificarsi casi in cui il contribuente non si trovi nella situazione di poter fruire immediatamente dell'opzione in parola e modifichi la propria situazione e/o le proprie precedenti scelte negoziali proprio per realizzare le condizioni necessarie a fruire della norma di favore. In assenza di precisazioni normative e/o di indicazioni in senso contrario rinvenibili nei lavori preparatori appare illogico che un determinato regime fiscale possa essere adottato solo ab origine, potendo invece essere configurato come abusivo se acquisito in un momento successivo.

Del pari, non configura abuso del diritto il comportamento che il contribuente abbia adottato, rispettando lettera e ratio delle norme, in vista del futuro riconoscimento di un vantaggio tributario: in questa prospettiva, va inquadrata la rivalutazione delle partecipazioni al fine di ridurre il prelievo sulla plusvalenza emergente dalla successiva cessione a terzi delle stesse.

Queste considerazioni valgono anche per l'ipotesi di cessione della partecipazione a favore di altri soci (c.d. recesso atipico), fermo restando il limite delle operazioni meramente circolari.

## Il collegamento tra più atti

Gli aspetti applicativi sono più complessi quando oggetto dell'esame non è più una singola operazione, ma la concatenazione di più interventi: in questo caso, il vantaggio fiscale indebito non va ricercato necessariamente in capo al risultato dei singoli atti, fatti e contratti posti in essere, ma nel risultato della concatenazione attraverso la quale si è esplicato o attuato il disegno unitario perseguito dal contribuente.

Ai fini della sussistenza di un "collegamento" tra più atti, fatti e contratti diversi occorre individuare l'obiettivo concretamente perseguito dal contribuente nell'attuazione del disegno unitario e la riconducibilità degli stessi a detto disegno, anche tenuto conto della loro concatenazione sul piano temporale.

Sono questi i casi in cui, per verificare la natura indebita del vantaggio fiscale ottenuto dal contribuente, può essere opportuno riferirsi, oltre che alla ratio delle norme applicate dal contribuente, ai principi dell'ordinamento tributario: ad esempio, il principio di continuità dei valori fiscalmente riconosciuti, il divieto di doppia deduzione, il divieto di salti d'imposta non voluti dal legislatore.

## Le operazioni circolari

Devono considerarsi potenzialmente abusive, in quanto prive di sostanza economica, le sequenze di atti negoziali che, nella loro concatenazione, non producono, né hanno la funzione di produrre, modifiche significative nella sfera economico-giuridica del soggetto, in quanto i diversi negozi che compongono la sequenza sono disposti in modo da elidersi vicendevolmente, riportando il soggetto all'assetto economico-giuridico originario (le c.d. operazioni circolari).

In passato, sono state valutate come tali le cessioni di partecipazioni rivalutate a società partecipate dagli stessi soci cedenti (operazioni di leveraged cash out) oppure cessioni di quote minime di partecipazioni per fruire delle norme sul conferimento a realizzo controllato delle holding seguite dal riacquisto delle medesime partecipazioni.

# NEWS

## BILANCIO

### ESG: gli aspetti pratici secondo Assirevi

*Assirevi, Documento di ricerca n. 262, Aspetti relativi alla relazione del soggetto incaricato dell'esame limitato della rendicontazione di sostenibilità ai sensi del Dlgs 125/2024 e relative attestazioni di direzione*

Il documento di ricerca di Assirevi ha lo scopo di fornire indicazioni utili in relazione agli incarichi per la rendicontazione di sostenibilità predisposta ai sensi del Dlgs 125/2024.

In particolare, il documento affronta specifici aspetti delle relazioni del revisore sull'esame limitato della rendicontazione di sostenibilità individuale e consolidata, fornendo esempi sulle possibili procedure da svolgere, da indicare della sezione "Riepilogo del lavoro svolto".

Assirevi fornisce anche un esempio di attestazione relativa all'incarico.

In seguito all'emanazione del nuovo documento di ricerca, risulta superata la precedente versione del giugno 2023.

## IMPOSTE DIRETTE

### Correzione contabile con effetti sul ROL

*Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 4 marzo 2025*

Nel caso oggetto di interpello (avente ad oggetto la correzione di un errore di classificazione che ha comportato errata imputazione temporale di componenti negativi) l'Agenzia ritiene che sussistano le condizioni richieste dalla legge per attribuire rilevanza sul piano fiscale (sia ai fini IRES sia ai fini IRAP) alla correzione degli errori contabili.

A tale soluzione non è ostativo il fatto che l'errore contabile sia stato commesso dalla Società nell'ambito di un esercizio non soggetto a revisione legale dei conti

Inoltre, in relazione al meccanismo di deduzione degli interessi passivi previsto dall'articolo 96 del Tuir, va evidenziato che anche i componenti reddituali rilevanti ai fini fiscali a seguito della correzione dell'errore contabile concorreranno alla determinazione del risultato operativo lordo (ROL) nell'anno in cui viene eseguita la correzione.

## La rinuncia al dividendo può configurare incasso giuridico

## Agenzia Entrate, Risposta ad Interpello3 marzo 2025 n. 59

Secondo la Risposta ad Interpello 3 marzo 2025 n. 59 , nel caso in cui la rinuncia ai dividendi sia operata da una persona fisica non esercente attività di impresa, si avrà una coincidenza tra il valore fiscale del dividendo ed il suo valore nominale, con la conseguente insussistenza di una sopravvenienza attiva imponibile ai fini IRES ai sensi dell'articolo 88 del Tuir. La risposta cita come precedente la risoluzione n. 124/E del 2017 in relazione alla rinuncia da parte dei soci degli importi dovuti dalla società a titolo di trattamento di fine mandato.

Tuttavia, le Entrate rispolverano una risposta contenuta nella circolare n. 73/E del 27 maggio 1994 che aveva chiarito che *«la rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa (quali, ad esempio, i compensi spettanti agli amministratori e gli interessi relativi a finanziamenti dei soci) presuppone l'avvenuto incasso giuridico del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante applicazione della ritenuta di imposta».* Anche per i dividendi, ai fini della tassazione, rileva il momento dell'effettivo percepimento (cd. ''principio di cassa'') e non quello della mera maturazione.

Nel caso di specie due soci (persone fisiche non in regime d'impresa) intendono rinunciare alla distribuzione dei dividendi ai fini del ''mantenimento di un solido equilibrio finanziario'' della partecipata: appare evidente secondo l'Agenzia la volontà dei soci di apportare, attraverso la rinuncia ai dividendi nuove risorse al patrimonio della partecipata.

Considerato che si è in presenza di crediti per dividendi dovuti a persone fisiche non esercenti un'attività di impresa e che non è pertanto ravvisabile alcuna differenza tra il valore fiscale dei crediti rinunciati e il loro valore nominale, la Società partecipata non dovrà tassare alcuna sopravvenienza attiva. I dividendi sono però da considerare giuridicamente incassati e, quindi, da assoggettare a ritenuta a titolo di imposta nella misura del 26 per cento. L'apporto ricevuto dalla Società conseguente alla 'rinuncia' al dividendo non rappresenta un componente positivo di reddito della stessa Società.

## I corrispettivi differenziati complicano il capital gain

## *Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 27 febbraio 2025 n. 50*

La Risposta ad Interpello 27 febbraio 2025 n. 50 considera un caso particolare di determinazione del corrispettivo di cessione di partecipazioni. In particolare, due persone fisiche (Alfa e Beta) cedono due partecipazioni paritetiche, ma in conformità ad un precedente accordo intendono ripartirsi l'importo complessivo che verrà corrisposto dall'Acquirente attribuendo a ciascuno un importo non proporzionale alle quote di capitale dagli stessi detenute. Dall'altro lato, la Società acquirente ha manifestato la sua indisponibilità a corrispondere prezzi differenziati per l'acquisto delle quote

Gli Istanti ritengono che ai fini della determinazione della plusvalenza realizzata ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c-bis), del Tuir, il 'corrispettivo percepito debba essere identificato con le somme (non proporzionali) che effettivamente verranno incassate dagli Istanti e non con le somme pagate dall'Acquirente.

L'Agenzia è di diverso avviso: considerato che il prezzo pagato a ciascun socio è uguale e che lo statuto della Società non attribuisce diritti particolari alle partecipazioni detenute dal Sig. Alfa, il prezzo di cessione da prendere in considerazione ai fini del calcolo dell'eventuale plusvalenza è quello stabilito e percepito dagli Istanti per effetto dello stesso atto di cessione.

Il maggior importo spettante al Sig. Alfa, sulla base degli accordi con il Sig. Beta, quindi, non assume rilevanza ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c-bis), del Tuir. Pertanto, ai fini del calcolo della plusvalenza, gli Istanti dovranno confrontare il corrispettivo percepito e indicato nell'atto di cessione con il costo fiscale riconosciuto delle partecipazioni.

La risposta prosegue poi nell'analisi della maggiore somma che viene percepita da Alfa: sulla base di quanto emerge dagli accordi intercorsi tra gli Istanti, che sono autonomi rispetto all'atto di cessione, si ritiene che le somme riconosciute al Sig. Alfa che eccedono il corrispettivo della cessione della propria quota, indicato nell'atto di cessione, costituiscano redditi diversi ai sensi della lettera l) del comma 1 dell'articolo 67 del Tuir. («redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere»)

Questa conclusione, però, porta inevitabilmente a tassare due volte lo stesso importo: prima come capital gain in capo a Beta e successivamente come reddito diverso in capo ad Alfa.

Va di converso esclusa la possibilità che il maggior importo riconosciuto al Sig. Alfa possa costituire una donazione da parte del Sig. Beta. Infatti, ai sensi dell'articolo 769 del codice civile «la donazione è il contratto col quale, per spirito di liberalità, una parte arricchisce l'altra, disponendo a favore di questa di un suo diritto o assumendo verso la stessa un'obbligazione»., mentre nel caso di specie, gli accordi tra i soci prevedevano la ripartizione del prezzo complessivo in coerenza con il contributo di ciascuno alla valorizzazione della Società . In sostanza, si tratta di somme che in assenza di tale contributo non sarebbero corrisposte, e tale circostanza consente di escludere l'esistenza dello spirito di liberalità tipico della donazione.

## Presidente del cda con compensi indeducibili se è anche dipendente

### *Cassazione, Ordinanza 28 febbraio 2025 n. 5318*

Nell'Ordinanza 28 febbraio 2025 n. 5318 la Cassazione ha affrontato il tema della deduzione dei compensi nel caso di un soggetto che contemporaneamente è dipendente di una società e presidente del consiglio di amministrazione della medesima.

Secondo i Giudici, la qualità di socio, anche "maggioritario", di una società di capitali, non è di per sé di ostacolo alla sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato tra socio e società, allorché possa in concreto ravvisarsi il vincolo di subordinazione, almeno potenziale, tra il socio medesimo e l'organo societario preposto all'amministrazione, vincolo che in generale è da escludere unicamente nelle ipotesi di socio "amministratore unico", o di socio "unico azionista" o di "socio sovrano" (Cass., 19.5.1987, n. 4586).

Si è anche chiarito che, in tema di rapporto di lavoro alle dipendenze di una società di capitali, come non sussiste alcuna incompatibilità di principio tra la qualità di componente (non unico) dell'organo di gestione e quella di lavoratore subordinato alle dipendenze della società, allo stesso modo non vi sono ostacoli alla

configurabilità di un siffatto rapporto fra la società e il socio titolare della maggioranza del capitale sociale, neppure quando la percentuale del capitale detenuto corrisponda a quella minima prevista per la validità delle deliberazioni dell'assemblea, attesa la sostanziale estraneità dell'organo assembleare all'esercizio del potere gestorio; ferma restando, comunque, la non configurabilità di un rapporto di lavoro con la società quando il socio (a prescindere dalla percentuale di capitale posseduto e dalla formale investitura a componente dell'organo amministrativo) abbia di fatto assunto, nell'ambito della società, l'effettiva ed esclusiva titolarità dei poteri di gestione (Cass., 17.11.2004, n. 21759).

In materia di reddito d'impresa, le norme del Tuir escludono l'ammissibilità di deduzioni a titolo di compenso per il lavoro prestato o l'opera svolta dall'imprenditore, limitando la deducibilità delle spese per prestazioni di lavoro a quelle sostenute per lavoro dipendente e per compensi spettanti agli amministratori di società di persone. Non è quindi consentito dedurre dall'imponibile il compenso per il lavoro prestato e l'opera svolta dall'amministratore unico di società di capitali; la posizione di quest'ultimo è infatti equiparabile, sotto il profilo giuridico, a quella dell'imprenditore, non essendo individuabile, in relazione alla sua attività gestoria, la formazione di una volontà imprenditoriale distinta da quella della società, e non ricorrendo quindi l'assoggettamento all'altrui potere direttivo, di controllo e disciplinare, che costituisce il requisito tipico della subordinazione (Cass., 13.11.2006, n. 24188).

In definitiva, l'indeducibilità dei compensi discende dal seguente principio di diritto: "*in tema di imposte sui redditi, sussiste l'assoluta incompatibilità tra la qualità di lavoratore dipendente di una società di capitali e la carica di presidenza del consiglio di amministrazione o di amministratore unico della stessa, in quanto il cumulo nella stessa persona dei poteri di rappresentanza dell'ente sociale, di direzione, di controllo e di disciplina rende impossibile quella diversificazione delle parti del rapporto di lavoro e delle relative distinte attribuzioni che è necessaria perché sia riscontrabile l'essenziale ed indefettibile elemento della subordinazione, con conseguente indeducibilità dal reddito della società del relativo costo da lavoro dipendente. La compatibilità della qualità di socio amministratore, membro del consiglio di amministrazione di una società di capitali, con quella di lavoratore dipendente della stessa società, ai fini della deducibilità del relativo costo dal reddito di impresa, non deve essere verificata solo in via formale, con riferimento esclusivo allo statuto e alle delibere societarie, occorrendo invece accertare in concreto la sussistenza o meno del vincolo di subordinazione gerarchica, del potere direttivo e di quello disciplinare e, in particolare, lo svolgimento di mansioni diverse da quelle proprie della carica sociale rivestita".*

## Il cumulo tra bonus nuovi assunti e mini Ires

### *Assonime, Circolare 27 febbraio 2025 n. 3*

La legge 30 dicembre 2024, n. 207 (legge di bilancio 2025) ha esteso per i periodi d'imposta dal 2024 al 2027 gli incentivi per imprese e lavoratori autonomi che incrementano il livello occupazionale dei dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato rispetto a quello del precedente periodo d'imposta, Questo incentivo (deduzione del costo maggiorandolo del 20% o del 30% per talune tipologie di lavoratori) si innesta nel più ampio progetto di revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti (e del

settore degli incentivi alle imprese) che il Governo è stato chiamato a realizzare in conformità ai principi e criteri direttivi della legge delega n. 111/2023.

La legge di bilancio 2025, oltre a estendere l'ambito temporale di applicazione dell'agevolazione, ha anche compiuto un ulteriore passo verso la riforma del sistema di imposizione fiscale introducendo, per il solo periodo d'imposta 2025, una disciplina che riconosce alle imprese un'immediata riduzione dell'aliquota IRES subordinatamente a talune condizioni, tra le quali figura l'incremento occupazionale secondo certi parametri minimi e l'effettuazione di investimenti qualificati (c.d. "mini-IRES"). L'incentivo all'incremento occupazionale, oggetto dell'esame della circolare, pertanto, per il periodo d'imposta 2025 convive con la mini-IRES.

## Restituzione ai soci di riserve di capitale senza tassazione

### *AIDC, Norma di comportamento 26 febbraio 2025 n. 228, Trattamento fiscale del rimborso di riserve di capitale*

La Norma di comportamento AIDC 26.2.2025 n. 228 è dedicata al trattamento fiscale della restituzione di riserve di capitale ai soci.

Sotto il profilo tributario, in ipotesi di distribuzione di riserve costituite da precedenti apporti (riserve di capitale) non si applica l'art. 89, comma 2, del TUIR, ove è stabilito che gli utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito per il 95 per cento del loro ammontare. Il presupposto per l'applicazione di tale disposizione, infatti, è rappresentato dalla circostanza che ciò che viene posto in distribuzione sia rappresentato dall'utile o da riserve formate con l'accantonamento di utili precedentemente realizzati dalla società partecipata, non già da riserve formate con apporti dei soci.

Pertanto, il provento corrispondente alla distribuzione di tali riserve di capitale, ove sia iscritto a conto economico alla voce "C15) Proventi da partecipazioni" in applicazione del principio contabile OIC 21, deve essere ripreso in diminuzione in sede di determinazione del reddito d'impresa.

La massima enunciata dall'Associazione è la seguente: *"Salvo che operi la presunzione di cui all'art. 47, comma 1, del TUIR, il denaro e/o il valore normale dei beni ricevuti a titolo di rimborso di riserve di capitale dalla società partecipata non concorrono alla formazione del reddito del socio esercente attività d'impresa, se non per la parte che eventualmente eccede il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione, anche nel caso in cui il provento che vi corrisponde sia iscritto per il suo intero ammontare a conto economico, in conformità al paragrafo 58 del principio contabile OIC n. 21. Nel limite del valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione, tale provento è quindi ripreso in diminuzione in sede di determinazione del reddito d'impresa, con corrispondente riduzione del valore fiscale della partecipazione. Nel caso in cui, in assenza di perdite di valore, la partecipazione non sia oggetto di una corrispondente svalutazione in bilancio, il differenziale emergente tra il valore contabile e il minor valore fiscalmente riconosciuto è monitorato nel quadro RV della dichiarazione dei redditi."*

# IMPOSTE INDIRETTE

## Nella ricostruzione induttiva i costi riconosciuti non valgono ai fini Iva

*Cassazione, Ordinanza 2 marzo .2025 n. 5486*

Nell'ambito delle ricostruzioni induttive dei ricavi ha trovato spazio la possibilità di ottenere il riconoscimento in misura forfetaria dei costi correlati. Questo principio non vale però ai fini della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto sugli acquisti.

Secondo la Suprema Corte, infatti, si deve applicare il seguente principio di diritto: «*In caso di ricostruzione induttiva dei ricavi - effettuata in sede di verifica che ha accertato l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali e l'omessa tenuta della contabilità obbligatoria, dando luogo al recupero a tassazione, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, di componenti positivi di reddito non dichiarati - i costi determinati in base ai dati e alle notizie raccolte nel corso della verifica fiscale per le imposte dirette, essendo deducibili anche in misura forfetaria a seguito delle sentenze della Corte costituzionale n. 225/2005 e n. 10/2023, non possono essere riconosciuti in via automatica ai fini della detraibilità dell'IVA, essendo diversi gli elementi costitutivi delle due imposte ed essendo onere del contribuente provare, ai fini della loro detrazione, che i costi siano riferibili a operazioni imponibili esistenti».*