

Newsletter

15 aprile 2024

***Titolare effettivo - Modalità di individuazione -
Comunicazione dei dati e delle informazioni -
Legittimità (TAR Lazio 9.4.2024 nn. 6837, 6839, 6840,
6841, 6844 e 6845)***

Il TAR del Lazio, con le sentenze pubblicate ieri (9.4.2024), ha dichiarato come infondati i sei ricorsi presentati da diverse associazioni fiduciarie che avevano determinato la sospensione dei termini per le comunicazioni al Registro dei titolari effettivi. Dalla sintesi delle voluminose argomentazioni del Giudice emerge la centralità, da un lato, del tema connesso alla natura dei mandati fiduciari e, dall'altro, di quello riguardante il diritto all'accesso delle informazioni sulla titolarità effettiva degli stessi

Nota di variazione in diminuzione - Mancato pagamento del corrispettivo - Debitore assoggettato a procedura di liquidazione generale dei beni (risposta interpello Agenzia delle Entrate 8.4.2024 n. 88)

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello 9.4.2024 n. 88, ha affermato che, in assenza del pagamento del corrispettivo da parte di una fondazione assoggettata a una procedura di liquidazione giudiziale dei beni ex art. 14 disp. att. c.c., il fornitore può emettere una nota di variazione IVA in diminuzione. Se la procedura è stata avviata prima del 26.5.2021, la nota di variazione in diminuzione può essere emessa solamente a decorrere dal momento in cui si è verificata l'infruttuosità della procedura, ai sensi del previgente art. 26 del DPR 633/72, e non già dal momento di avvio della procedura stessa. Nel caso di specie, in ragione del rinvio contenuto nell'art. 16 delle disp. att. c.c. alle disposizioni in tema di liquidazione coatta amministrativa e, in particolare, all'art. 213 del RD 267/42, il fornitore potrà emettere la nota di variazione solamente decorsi i termini previsti per l'approvazione del piano di riparto (cfr. C.M. 17.4.2000 n. 77/E).

Somme da restituire al lavoratore dedotte dal reddito in anni precedenti - Regime fiscale (risposta interpello Agenzia delle Entrate 4.4.2024 n. 86)

Con la risposta a interpello 4.4.2024 n. 86, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulle modalità di tassazione dei rimborsi derivanti da periodi di doppia contribuzione a due diversi Enti previdenziali (INPS e CNPADC). In particolare, viene affermato che:

- è possibile far concorrere le somme rimborsate nel 2023, corrispondenti ai contributi dedotti, alla formazione del reddito complessivo di tale periodo d'imposta indicandole nella relativa dichiarazione dei redditi (ciò in quanto, ai sensi dell'art. 17, c. 3, del TUIR, il contribuente ha facoltà di non avvalersi della tassazione separata dei redditi ivi indicati, facendolo constare espressamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui è avvenuta o ha avuto inizio la percezione). Tali somme, concorrendo al reddito complessivo e non alla determinazione del reddito di lavoro autonomo, non rilevano ai fini dell'applicazione della flat tax incrementale ex art. 1, c. 55-57, della L. 197/2022;
- le somme corrispondenti a contributi non dedotti nell'anno di versamento e restituite nel 2023 non rientrano tra le somme da assoggettare a tassazione ai sensi dell'art. 17, c. 1 lett. n-bis), del TUIR, in quanto non riconducibili ad alcuna categoria reddituale.

Provvigioni percepite dagli agenti di assicurazione - Applicazione della ritenuta dal 1° aprile 2024 - Novità della L. 213/2023 (Circolare Agenzia Entrate n. 7/2024)

Con la circolare n. 7/2024, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti sull'articolo 1, comma 89, della L. n. 213/2023, che ha eliminato dalle ipotesi di esclusione di applicazione della ritenuta d'acconto prevista dall'articolo 25-bis del d.P.R. n. 600/73 quella relativa alle provvigioni percepite dagli agenti di assicurazione per le prestazioni rese direttamente alle imprese di assicurazione, dai mediatori di assicurazione per i loro rapporti con le imprese di assicurazione e con gli agenti generali delle imprese di assicurazioni pubbliche o loro controllate che rendono prestazioni direttamente alle imprese di assicurazione in regime di reciproca esclusiva. Peraltro, è stato precisato che la ritenuta si applicherà anche alle provvigioni percepite dagli intermediari iscritti nella sezione d) del Registro Unico degli Intermediari (RUI) nell'ambito di prestazioni rese direttamente a imprese di assicurazione. Inoltre, anche per le provvigioni percepite dagli assicuratori sarà possibile applicare la ritenuta nella misura ridotta del 4,6% dell'intera provvigione, subordinatamente alla presentazione della consueta dichiarazione attestante la sussistenza dei requisiti richiesti di cui al comma 2 dell'articolo 25-bis del d.P.R. n. 600/73, in base al quale se i percipienti dichiarano ai loro committenti, preponenti o mandanti

che nell'esercizio della loro attività si avvalgano in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi, la ritenuta è commisurata al 20% dell'ammontare delle stesse provvigioni, in luogo del 50%.

Correzione di errori contabili - Trattamento fiscale - Rilevanza nel periodo di imputazione in bilancio - Trattamento fiscale delle poste correttive (risposta interpello Agenzia delle Entrate 21.3.2024 n. 73)

Con la risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 73/2024 è stato chiarito che la disciplina sulla correzione degli errori contabili applicabile ai soggetti che adottano il principio di derivazione rafforzata e sottopongono il bilancio a revisione legale a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 22.6.2022:

- si applica agli errori corretti nel 2022 e relativi a componenti di reddito di competenza di precedenti esercizi;
- si riferisce agli errori che sono qualificabili come tali secondo i principi contabili, indipendentemente dalla loro "rilevanza", mentre non trova applicazione agli errori che sono conseguenza di una non corretta applicazione di norme fiscali;
- determina la rilevanza fiscale, ai fini IRES, delle poste correttive nell'esercizio in cui viene operata la correzione, ma non incide sulla natura del componente reddituale. Pertanto, continuano ad applicarsi le norme che limitano o riducono la rilevanza fiscale dei componenti negativi di reddito (nel caso di specie, canoni di leasing), i quali sono deducibili per l'importo che sarebbe stato deducibile nel periodo d'imposta in cui l'errore è stato commesso;
- non determina la rilevanza delle poste correttive ai fini ACE.

Servizi di mobilità sostenibile per la generalità dei dipendenti tramite APP - Esclusione dal reddito di lavoro dipendente (risposta interpello Agenzia delle Entrate 21.3.2024 n. 74)

Con la risposta a interpello n. 74/2024, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lett. f), del d.P.R. n. 917/86 i servizi di mobilità sostenibile per il tragitto casa-lavoro-casa offerti, nell'ambito del welfare aziendale, alla generalità dei dipendenti tramite apposita APP. Nel caso di specie:

- i servizi di mobilità sostenibile saranno disponibili solo per coloro che non abbiano già l'assegnazione in uso promiscuo di un'auto a titolo di fringe benefit;
- i servizi relativi allo *sharing* e al monopattino elettrico saranno consentiti solo nei casi in cui la sede di lavoro sia in luoghi che consentano il riutilizzo del mezzo di trasporto da parte di altre persone;

- la finalità è quella di ridurre le emissioni inquinanti, di migliorare la mobilità delle persone, di promuovere un utilizzo consapevole delle risorse e atteggiamenti responsabili verso l'ambiente, nonché l'uso di mezzi di trasporto condivisi;
- il piano di welfare prevederà limiti e plafond di spesa, così da assicurare che l'utilizzo avvenga solo per il tragitto casa-lavoro-casa in considerazione anche dell'orario di lavoro di ciascun dipendente.

Cessione totalitaria di partecipazioni - Clausole di price adjustment o di indemnity - Cessione indiretta d'azienda - Riqualificazione - Esclusione (Cass. 21.3.2024 n. 7613)

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 7613 del 21.3.2024, ha affermato il principio secondo cui, ai fini dell'imposta di registro, la cessione totalitaria della partecipazione al capitale di una società di persone o di capitali, non può essere riqualificata dall'Amministrazione finanziaria in termini di cessione indiretta di azienda per la sola ragione della presenza di una specifica pattuizione tra i contraenti avente ad oggetto una clausola di *price adjustment* ovvero una clausola di *indemnity*, le quali prevedano, rispettivamente, una revisione (mediante incremento o riduzione) del prezzo ovvero una garanzia assicurativa (tramite il versamento di un'indennità compensativa della plusvalenza o della minusvalenza) a latere del prezzo, in dipendenza di sopravvenienze idonee ad incidere (in più o in meno) sul valore del patrimonio netto della società, al quale è stata commisurata la determinazione originaria del valore e, di conseguenza, del prezzo delle azioni o delle quote al momento della cessione (data del closing).

Finanziamenti infruttiferi infragruppo - Ragioni commerciali interne al gruppo - Ammissibilità (Cass. 19.3.2024 n. 7361)

La Cassazione, con la pronuncia n. 7361/2024, ha confermato - in tema di finanziamenti infruttiferi infragruppo - l'applicabilità della disciplina dei prezzi di trasferimento di cui all'articolo 110, comma 7, del d.P.R. n. 917/86 a tale fattispecie, ammettendo però la possibilità per il contribuente di provare le "ragioni commerciali" interne al gruppo, connesse al ruolo che la controllante assume a sostegno delle altre società, che legittimano il ricorso a finanziamenti infruttiferi. Richiamando il proprio precedente orientamento (v. Cass. n. 13850/2021), i giudici di legittimità evidenziano che un finanziamento infruttifero, o a tasso non di mercato, non può essere sindacato in sé, essendo possibile per il contribuente dimostrare le ragioni economiche che hanno portato a finanziare, con le specifiche modalità adottate, la propria partecipata. Nel caso di specie, i giudici di merito avrebbero dovuto verificare se il tasso di interesse preso in considerazione dall'Ufficio fosse quello riscontrabile in

relazione a finanziamenti aventi caratteristiche sufficientemente comparabili, erogabili a soggetti aventi il medesimo credit rating dell'impresa debitrice associata; in aggiunta, avrebbe dovuto essere valutata la prova contraria offerta dalla società accertata circa le analoghe condizioni finanziarie offerte nel mercato e le eventuali ragioni commerciali interne al gruppo.

Fatturazione elettronica - Servizio di consultazione (provv. Agenzia delle Entrate 8.3.2024 n. 105669)

Con il provv. 8.3.2024 n. 105669 pubblicato il giorno 11.3.2024, l'Agenzia delle Entrate ha previsto che tutti i contribuenti possano avvalersi, senza necessità di preventiva adesione, del servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche e dei loro duplicati informatici. Il "libero accesso" sarà consentito, quindi, non soltanto ai consumatori finali, come previsto dal c.d. DL "Anticipi" (DL. 145/2023), ma anche ai soggetti passivi. L'Agenzia delle Entrate ricorda che i file delle fatture elettroniche possono essere memorizzati fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento o fino alla definizione di eventuali giudizi, per finalità di controllo. Non è più necessaria, quindi, la richiesta, ai fini della suddetta memorizzazione, di una preventiva adesione da parte del contribuente al servizio di consultazione (indipendentemente dalla circostanza che agisca in qualità di soggetto passivo). Un'ulteriore novità contenuta nel provvedimento riguarda la possibilità, per gli enti non commerciali, di registrare, come già avviene per i soggetti passivi IVA, un indirizzo telematico (PEC o codice destinatario) presso cui ricevere le fatture elettroniche.

Erogazioni liberali in natura di modico valore - Soglia di esenzione per il 2024 - Estensione alle spese per l'affitto o interessi sul mutuo prima casa - Chiarimenti (circ. Agenzia delle Entrate 7.3.2024 n. 5)

Con la circ. 7.3.2024 n. 5, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti sulle novità introdotte in tema di redditi di lavoro dipendente dalla legge di bilancio 2024 e dal c.d. DL "Anticipi", tra cui la nuova disciplina dei fringe benefit 2024. Si ricorda che, tra le novità, è prevista la possibilità di agevolare, attraverso l'erogazione diretta o il rimborso delle somme, le spese per l'affitto o quelle per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che occorre fare riferimento alla nozione di abitazione principale già prevista ai fini delle detrazioni. Pertanto, per abitazione principale del contribuente si deve intendere quella nella quale il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente. Con riguardo poi alle spese per l'affitto, secondo l'Agenzia delle

Entrate rileva il canone risultante dal contratto di locazione regolarmente registrato e pagato nell'anno. Il datore di lavoro deve acquisire e conservare la documentazione rilevante ai fini in esame o, in alternativa, una dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

Credito d'imposta a favore dei policlinici universitari non costituiti in azienda - Utilizzo in compensazione mediante modello F24 - Istituzione del codice tributo (ris. Agenzia delle Entrate 11.3.2024 n. 15)

La risoluzione Agenzia delle Entrate n. 15/2024 ha istituito il codice tributo "7054" per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta a favore dei policlinici universitari non costituiti in azienda, finalizzato a promuovere le attività di ricerca scientifica ed a favorire la stabilizzazione di figure professionali nell'ambito clinico e della ricerca (cfr. articolo 25, comma 4-duodecies, del D.L. n. 162/2019 e D.M. 13 dicembre 2022). L'importo del credito spettante può essere visualizzato, da ciascun beneficiario, tramite il proprio cassetto fiscale. Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del D. Lgs. n. 241/97, e il modello F24 deve essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Proroga di 85 giorni ex DL 18/2020 - Applicabilità alle imposte sui redditi/IVA/IRAP - Direttive della Direzione centrale dell'Agenzia delle Entrate

La direzione centrale dell'Agenzia delle Entrate ha invitato gli uffici a non considerare, in sede di notifica dell'accertamento, il periodo di sospensione di 85 giorni disposto dalla legislazione emergenziale (articolo 67, comma 1, del D.L. n. 18/2020). La giurisprudenza aveva già da tempo escluso l'operatività della proroga dei termini di decadenza, affermando che l'annualità 2016, applicando l'articolo 43 del d.P.R. n. 600/73, decade il 31.12.2022, non potendosi applicare la sospensione per poter giungere al 26.3.2023 (v. C.G.T. II Napoli 13.11.2023 n. 6269/20/23, C.G.T. I Torino 21.11.2022 n. 890/6/22 e C.G.T. I Prato 31.10.2023 n. 87/2/23).

Indetraibilità dell'IVA per i fabbricati a destinazione abitativa - Acquisto di alloggi sociali destinati a locazione imponente (risposta interpello Agenzia delle Entrate 6.3.2024 n. 60)

Con la risposta a interpello 6.3.2024 n. 60, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto indetraibile, ai sensi dell'articolo 19-bis1, comma 1, lett. i) del d.P.R. n. 633/72, l'IVA assolta sull'acquisto di alloggi sociali destinati alla locazione, da parte di un Comune, trattandosi di fabbricati a destinazione abitativa. Gli alloggi sociali sono acquistati con applicazione dell'IVA con aliquota nella misura del 10% (127-undecies della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633/72), non potendo beneficiare dell'aliquota del 4% "prima casa" un acquirente che non è una persona fisica. Nella gestione del proprio patrimonio immobiliare, il Comune agisce come soggetto passivo IVA. La locazione degli alloggi sociali è effettuata in regime di imponente su opzione del locatore, come previsto dall'articolo 10, comma 1, n. 8 del DPR 633/72, in deroga all'ordinario regime di esenzione. Si applica l'aliquota del 10% ai sensi del n. 127-duodevices) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633/72. Per l'Agenzia delle Entrate resta ferma l'indetraibilità dell'imposta "a monte", trattandosi di fabbricati a destinazione abitativa, e non essendo gli immobili destinati ad un'attività ricettiva.

Regime de "minimis" - Innalzamento della soglia massima a 300.000 euro dall'1.1.2024 - Criteri di calcolo (circ. Assonime 5.3.2024 n. 5)

Assonime, con la circ. 5.3.2024 n. 5, ha analizzato il nuovo regolamento "de minimis" n. 2023/2831, che ha elevato, dall'1.1.2024, la soglia massima di tali aiuti a 300.000,00 euro.

Il periodo di tre anni da prendere in considerazione ai fini del rispetto del nuovo importo massimo degli aiuti de minimis deve essere valutato su base mobile; per ogni nuova concessione di aiuti de minimis si deve procedere a ritroso rispetto alla data di concessione del nuovo aiuto, e tenere conto dell'importo complessivo degli aiuti de minimis concessi nei tre anni precedenti.

Il periodo è valutato su base mobile ma non prende più in considerazione l'esercizio finanziario in corso e i due precedenti, ma tre anni solari (in tal senso si vedano anche le FAQ dell'RNA). Pertanto, la circolare evidenzia che, ad esempio, per un nuovo aiuto de minimis che dovesse essere concesso l'1.3.2024, occorre calcolare gli aiuti ricevuti a ritroso dall'1.3.2024 al 2.3.2021.

Detassazione dei premi di risultato - Assenza di obiettivi incrementali - Inapplicabilità (risposta interpello Agenzia delle Entrate 5.3.2024 n. 59)

Con la risposta a interpello 5.3.2024 n. 59, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva sui premi di risultato ex articolo 1, comma 182 ss. della L. 208/2015, è necessario che sussistano in modo concorrente le seguenti condizioni:

- il raggiungimento degli obiettivi prefissati sia collegato con l'erogazione del premio;
- sia misurato e verificato un valore incrementale rispetto a quello registrato in riferimento all'anno precedente.

Se tali condizioni non sono interamente soddisfatte, l'agevolazione non potrà trovare applicazione. Nel caso di specie, l'Agenzia ha ritenuto non applicabile la detassazione sui premi di risultato in quanto: a) gli obiettivi collettivi di azienda e gli obiettivi funzionali/individuali non sono strutturati in termini incrementali rispetto alla precedente annualità; b) il conseguimento del c.d. "Parametro ferie", individuato quale obiettivo di efficienza cui correlare l'agevolazione fiscale, non determina di per sé l'erogazione del premio (che è correlato al raggiungimento degli obiettivi aziendali, funzionali e comportamentali).

Fatturazione elettronica - Operazioni non rilevanti ai fini IVA - Codice natura N2.2 (risposta interpello Agenzia delle Entrate 4.3.2024 n. 58)

Nella risposta a interpello 4.3.2024 n. 58, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che nell'ambito delle operazioni, rilevanti nel territorio dello Stato, effettuate da un soggetto non residente nei confronti di un acquirente stabilito, la circostanza che gli obblighi relativi all'applicazione dell'IVA ricadano su quest'ultimo, non esclude che il primo possa emettere un documento non rilevante ai fini dell'imposta, specificando che l'IVA afferente all'operazione sarà assolta dal cessionario/committente. In tale ipotesi, la fattura, valida soltanto a fini contabili, può essere emessa in formato elettronico via SdI, riportando, in luogo dell'imposta, il codice "Natura" N2.2 ("Operazioni non soggette - altri casi").

Nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria conferma che a fronte dell'importazione di beni in Italia da parte di un operatore sammarinese mediante il proprio rappresentante fiscale, la successiva cessione nel territorio dello Stato a un soggetto nazionale "non ha obbligo di essere documentata tramite fattura elettronica". Tuttavia, il rappresentante fiscale potrà emettere un documento "fattura" in formato elettronico via SdI (valido solo ai fini contabili), riportando, oltre al codice N2.2, l'indicazione che l'imposta afferente all'operazione sarà assolta dal cessionario ai sensi dell'articolo 17 del d.P.R. n. 633/72.

Lavoratrici in maternità o in congedo - Importi erogati sotto forma di welfare per raggiungere la retribuzione - Rilevanza ai fini fiscali (risposta interpello Agenzia delle Entrate 1.3.2024 n. 57)

Con la risposta a interpello 1.3.2024 n. 57 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le somme riconosciute sotto forma di welfare alle lavoratrici madri che fruiscono della maternità facoltativa o del congedo parentale (dopo aver terminato l'astensione obbligatoria), pari alla differenza tra il 100% della retribuzione lorda e l'indennità di maternità o congedo parentale a carico dell'INPS, costituiscono reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del TUIR. Ciò in quanto:

- ai fini dell'applicabilità del regime di totale o parziale non concorrenza al reddito per specifici benefit è necessario che questi ultimi siano messi a disposizione della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti. Tuttavia, l'Agenzia non ritiene possibile individuare una "categoria di dipendenti" sulla base di una distinzione non legata alla prestazione lavorativa ma a caratteristiche o condizioni personali o familiari del dipendente;
- tali somme rispondono a finalità retributive in quanto trattasi di un'erogazione in sostituzione di somme costituenti retribuzione fissa o variabile.

Prova della cessione intracomunitaria – Beni ceduti a un soggetto diverso dal destinatario indicato nei documenti fiscali (Corte di Giustizia UE 29.2.2024 causa C-676/22)

Secondo la Corte di Giustizia dell'UE 29.2.2024 causa C-676/22, se un fornitore ha ceduto beni con trasporto in un altro Stato membro, l'operazione non è "esente" IVA qualora tale soggetto non abbia dimostrato che le merci sono state cedute a un destinatario in possesso dello status di soggetto passivo in quest'ultimo Paese e se, considerate le circostanze di fatto e gli elementi forniti dal fornitore, mancano i dati necessari per verificare la sussistenza della predetta qualità in capo al destinatario.

Il caso esaminato riguarda una società ceca che aveva effettuato diverse cessioni di beni, asseritamente intracomunitarie, con destinazione in Polonia. Secondo l'autorità fiscale competente, non era stata fornita la prova della sussistenza delle condizioni necessarie per beneficiare della "esenzione" (*rectius*, non imponibilità) ai fini IVA, in quanto il soggetto passivo non aveva dimostrato:

- di aver trasferito il diritto di disporre di tali beni come proprietario alle persone presentate nei documenti fiscali quali destinatarie;
- che le merci fossero state cedute a una persona registrata fiscalmente in un altro Stato membro dell'UE.

Istanza di rottamazione dei ruoli - Divieto di compensazione in presenza di ruoli scaduti (risposta interpello Agenzia delle Entrate 28.2.2024 n. 54)

La presentazione della domanda di rottamazione dei ruoli rende il debitore adempiente; quindi, non opera il divieto di compensazione in presenza di ruoli scaduti di cui all'articolo 31 del D.L. n. 78/2010. Ciò, specifica la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 28.2.2024 n. 54 riguarda solo i carichi oggetto della domanda di rottamazione, che non concorrono a formare la soglia dei 1.500,00 euro.

Disclaimer

Le informazioni contenute nel presente documento non sono da considerarsi un esame esaustivo né intendono esprimere un parere o fornire una consulenza di natura legale-tributaria e non prescindono dalla necessità di ottenere pareri specifici con riguardo alle singole fattispecie.