



NEWSLETTER N. 2 - 2023

08. febbraio 2023 Pagina 1/4

IMPOSTE DIRETTE

TRASFORMAZIONE DTA

La trasformazione delle "attività per imposte anticipate" (DTA) in crediti d'imposta ai sensi dell'art. 44-bis d.l. 34/2019 si applica a tutte le cessioni di crediti deteriorati realizzate a partire dalla data di entrata in vigore della norma originaria fino al 31.12.2021 (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 139 del 23.01.2023).

AGEVOLAZIONE ACE IN CASO DI FUSIONE

In caso di fusione per incorporazione, l'incorporante subentra nella base ACE dell'incorporata.

Tuttavia, nel caso in cui nell'anno precedente l'incorporata sia stata destinataria di conferimenti in denaro da parte dell'incorporante, in seguito alla fusione la variazione positiva di patrimonio netto in capo alla conferitaria si annulla: l'annullamento della patrimonializzazione non influisce sull'ACE ordinaria, mentre fa venir meno la Super ACE.

Ciò in quanto, la Super ACE soggiace alla condizione - non prevista invece per l'ACE ordinaria - che l'incremento di capitale proprio maturato nel corso del 2021 venga mantenuto anche nei periodi d'imposta successivi (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 135 del 23.01.2023).

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Sono imponibili in Italia i redditi di lavoro dipendente percepiti a fronte di attività svolta nel territorio dello Stato in modalità "smart working" a favore di datore di lavoro non residente (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 127 del 20.01.2023).

REDDITI EROGATI NELL'ANNO SUCCESSIVO A QUELLO DI EFFETTUAZIONE DELLA PRESTAZIONE

Nel caso in cui una persona fisica:

- nell'anno X sia residente in Italia e svolga l'attività lavorativa in Italia;
- nell'anno X+1 non sia più residente in Italia ma in Svizzera, svolga l'attività lavorativa in Svizzera e riceva un bonus per l'attività lavorativa svolta in Italia nell'anno X,

il bonus è comunque soggetto a tassazione in Italia (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 126 del 20.01.2023).

RESIDENZA FISCALE

L'ottenimento del visto per residenza elettiva non è equivalente all'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente prevista dall'art. 2, co. 2, tuir ai fini della residenza fiscale in Italia (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 119 del 20.01.2023).

CANONI PER L'USO DEL SOFTWARE

L'Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti sulla ritenuta

NEWSLETTER N. 2 - 2023

08. febbraio 2023 Pagina 2/4

applicabile ai canoni corrisposti per l'uso del software in relazione alle diverse Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 116 del 20.01.2023).

L'AVVIAMENTO NEL TRASFERIMENTO DI AZIENDA

In caso di cessione a titolo oneroso di un'azienda, la plusvalenza fiscale è determinata computando altresì il valore fiscale dell'avviamento non ancora dedotto al momento della cessione, al pari di tutti gli altri assets. Diversamente, in caso di conferimento di azienda fiscalmente neutrale, l'avviamento non è oggetto di trasferimento e il soggetto conferente continua a dedurlo ai sensi dell'art. 103 tuir (ovvero per diciottesimi) (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 109 del 20.01.2023).

RIADDEBITO DELLE SPESE PER AUTO AZIENDALI

La società holding che acquista auto aziendali da mettere a disposizione delle società controllate secondo le necessità delle stesse (i.e. utilizzo aziendale, utilizzo promiscuo, con assegnazione ai dipendenti per uso personale) può dedurre il relativo costo e detrarre la relativa IVA senza alcuna limitazione.

I limiti di deduzione delle spese ex art. 164 tuir e di detrazione dell'IVA ex art. 19-bis1 d.p.r. 633/1972 troveranno invece applicazione nei confronti delle società controllate utilizzatrici (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 107 del 20.01.2023).

PARTICIPATION EXEMPTION

Gli emolumenti erogati ai manager della società partecipata ceduta, che hanno operato al fine di renderla profittevole e maggiormente valorizzata in termini di prezzo di cessione, costituiscono oneri specificamente collegati alla realizzazione della plusvalenza esente e sono dunque indeducibili al 95% (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 94 del 19.01.2023).

IVA

FUSIONE TRA SOGGETTI UE

In caso di fusione per incorporazione transfrontaliera tra soggetti passivi IVA, il passaggio di beni situati in Italia da una società olandese (incorporata) ad una società belga (incorporante) costituisce un'operazione fuori campo IVA ex art.2, co. 3, lett. f), d.p.r. 633/1972 (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 157 del 24.01.2023).

CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE

In casi di cessione "a catena" in cui:

1. un fornitore UE vende dei beni esistenti in Italia ad un intermediario UE identificato in Italia;
2. l'intermediario UE vende i beni ad un soggetto extra-UE,
3. i beni sono trasportati dall'Italia al paese extra-UE per conto dell'intermediario UE nei successivi 90 giorni,

la cessione di cui al n. 1) non configura una esportazione indiretta ai sensi dell'art. 8, lett. b), d.p.r. 633/1972, in quanto il trasporto fuori dal territorio doganale della UE è eseguito per conto dell'intermediario UE nella sua veste di cedente (e non di cessionario).

Pertanto, il fornitore UE dovrà identificarsi o nominare un rappresentante fiscale in Italia ed assoggettare ad IVA la cessione nei confronti dell'intermediario UE (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 136 del 24.01.2023).

IMPOSTA DI REGISTRO

AGEVOLAZIONE "PRIMA CASA"

L'agevolazione "prima casa" spetta per un solo immobile che può essere formalmente costituito anche da due particelle catastali con distinta titolarità (ad esempio, una intestata al marito e l'altra alla moglie), a condizione che:

- (i) le particelle risultino "unite di fatto" ai fini fiscali, in quanto prive di autonomia funzionale e reddituale,
- (ii) la situazione risulti evidenziata negli archivi catastali (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 155 del 24.01.2023).

NEWSLETTER N. 2 - 2023

08. febbraio 2023 Pagina 3/4

ANTIRICICLAGGIO

QUESTIONI APPLICATIVE NELL'INDIVIDUAZIONE DEL TITOLARE EFFETTIVO DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI

La disciplina antiriciclaggio prevede l'obbligo di identificare il titolare effettivo, vale a dire la persona fisica (o le persone fisiche), diversa dal cliente, nell'interesse della quale (o delle quali), in ultima istanza, viene instaurato un rapporto continuativo, resa una prestazione professionale o eseguita un'operazione.

Nella prassi, la verifica delle persone fisiche da considerare "titolari effettivi" non sempre risulta agevole, in ragione delle diverse fattispecie che si possono manifestare. Nondimeno, sul punto, Assonime (l'associazione fra le Società Italiane per Azioni), con il Caso n. 1/2023, ha affrontato importanti problemi interpretativi, offrendo una guida utile per la soluzione delle singole fattispecie di cui infra si riporta una sintesi.

Seguendo l'ordine gerarchico di cui all'art. 20 del D.Lgs. n. 231/2007 (i.e. la norma sui criteri per la determinazione della titolarità effettiva di clienti diversi dalle persone fisiche - modificata dal D. Lgs. n. 125/2019), il titolare effettivo di una società di capitali coincide con la persona fisica o le persone fisiche alle quali è attribuibile: i) la proprietà, diretta o indiretta, ii) il controllo, iii) i poteri di rappresentanza, gestione o direzione di detta società.

i. Criterio della proprietà

La soglia di partecipazione rilevante è quella superiore al 25% del capitale sociale. Pertanto, tutte le persone fisiche con una partecipazione (diretta e/o indiretta) superiore al 25% debbono essere considerate proprietarie e quindi essere qualificate come titolari effettivi.

Proprietà indiretta

Nel valutare il superamento della citata soglia si deve tener conto anche della proprietà indiretta, in cui la partecipazione al capitale sociale superiore al 25% del cliente avviene attraverso società controllate, società fiduciarie o per interposta persona.

Dal tenore letterale del nuovo art. 20 sembra che la soglia del 25% + 1 debba essere considerata in

relazione al capitale del cliente e, pertanto, la risalita nella catena partecipativa potrebbe essere interpretata sulla base di un rapporto di controllo di cui all'art. 2359 c.c. (società controllate e società collegate).

Tuttavia, si registra un orientamento (anche a livello europeo) incline a considerare tale soglia in relazione al capitale sociale del cliente e di qualsiasi entità lungo la catena partecipativa. Secondo Assonime sembra quindi prudente aderire all'interpretazione per cui il 25% +1 rileva a ogni livello della catena partecipativa. Esempio: La società cliente Alfa è partecipata da Beta per il 30% (ove Beta è partecipata da tre persone fisiche per quote del 53%, 26% e 21%) e da Gamma per il 70% (ove Gamma è partecipata per quote del 70% e 30%): ai fini dell'individuazione del titolare effettivo si dovrà procedere all'identificazione della persona fisica o delle persone fisiche che partecipano in Beta con la quota del 26% e del 53% e le persone fisiche che partecipano in Gamma con la quota del 70% e del 30%.

Cumulo

Le partecipazioni spettanti a titolo di proprietà, diretta e indiretta, devono essere considerate cumulativamente.

Usufrutto

In caso di partecipazioni su cui insiste un diritto di usufrutto appare più prudente appoggiare l'interpretazione secondo cui si dovrebbe considerare titolare effettivo tanto il nudo proprietario quanto l'usufruttuario, come da diffusa prassi degli intermediari obbligati alla verifica del titolare effettivo.

ii. Criterio del Controllo

Se non è possibile individuare in modo univoco un proprietario (diretto o indiretto), si passa al criterio del controllo secondo cui la titolarità effettiva dovrebbe essere attribuita alla persona fisica o alle persone fisiche alle quali è attribuibile il controllo della società attraverso: a) la maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria; b) la disponibilità di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante in assemblea ordinaria; c) l'esistenza di particolari vincoli

NEWSLETTER N. 2 - 2023

08. febbraio 2023 Pagina 4/4

contrattuali che consentano di esercitare un'influenza dominante.

Il controllo "con altri mezzi"

Va segnalato che la direttiva (UE) 2015/849 (art. 3, comma 6), nel definire i criteri per individuare il titolare effettivo nelle società, stabilisce che lo stesso sia da identificare nella persona fisica (o nelle persone fisiche) che possiede o controlla la società, tra l'altro, "con altri mezzi". Alcuni esempi di controllo "con altri mezzi", secondo l'EBA (o ABE Autorità Bancaria Europea) sono, tra l'altro, l'esistenza di strette relazioni familiari, legami storici o rapporti contrattuali, o l'uso di beni di proprietà del cliente.

Ciò considerato, più che al tenore letterale della citata direttiva, occorre fare riferimento a come dette nozioni sono state implementate a livello nazionale: nel nostro caso, secondo l'art. 20, la nozione di controllo è sempre riconducibile alla disponibilità dei diritti di voto ovvero ai rapporti contrattuali che attribuiscono il potere di esercitare un'influenza dominante sulla società, indirizzandone le scelte strategiche e gestionali. Il che porterebbe a escludere che, nel nostro ordinamento, possano trovare spazio forme di controllo rilevanti per la disciplina in esame in assenza di disponibilità di diritti di voto o rapporti contrattuali.

iii. Criterio (residuale) degli organi amministrativi e direttivi

La nuova formulazione dell'art. 20 porta a escludere che si debbano considerare titolari effettivi, in forma cumulativa, tutte le persone fisiche alle quali spettano i poteri amministrativi e direttivi (i.e. tutti i consiglieri di amministrazione e dirigenti apicali). In particolare, il titolare effettivo deve essere identificato in modo puntuale, riconducendolo alla persona fisica o alle persone fisiche alle quali spetti il potere di vincolare la società verso l'esterno.

In via esemplificativa, sarebbe da qualificare come titolare effettivo: a) l'amministratore delegato oppure; b) nel caso di mancanza di delega, il titolare del potere di rappresentanza legale, cioè, di solito, il presidente del consiglio di amministrazione, oppure ancora; c) quelle figure che nell'impresa hanno il potere di prendere decisioni vincolanti per le classi di atti rilevanti per la disciplina in questione.

iv. Il Registro dei titolari effettivi

Il decreto interministeriale n. 55 dell'11 marzo 2022 ha istituito il registro dei titolari effettivi, che permette di avere un archivio nazionale sulla titolarità effettiva delle imprese dotate di personalità giuridica (S.r.l., S.p.a., S.a.p.a. e società cooperative), delle persone giuridiche private (fondazioni e associazioni riconosciute) e Trust produttivi di effetti giuridici rilevanti a fini fiscali e istituti giuridici affini.

Il termine per adempiere all'obbligo di comunicazione del Titolare effettivo è fissato in 60 giorni dal momento in cui sarà adottato il disciplinare tecnico e attivata la funzionalità che consente l'invio della dichiarazione. Attualmente si sta attendendo la pubblicazione di tale decreto attuativo da parte del MISE.