

Stati, con un limite dell'80% all'imposta che risulterebbe



NEWSLETTER N. 7 - 2023

12 luglio 2023 Pagina 1/4

IMPOSTE DIRETTE

CREDITO DI IMPOSTA IMPRESE ENERGIVORE/GASIVORE

In caso di omessa comunicazione ex art. 1, c. 6, d.l. n. 176/2022 dei crediti d'imposta maturati dalle imprese c.d. "energivore"/"gasivore" e "non energivore"/"non gasivore" (il cui termine scadeva il 16 marzo scorso) può trovare applicazione la cd. *remissione in bonis*, a condizione che non siano già iniziati accessi, ispezioni o verifiche. In ogni caso, la comunicazione andrà effettuata entro il 30 settembre 2023 e comunque prima dell'utilizzo in compensazione del credito. A tal fine, l'Agenzia ha provveduto alla riapertura del canale telematico dedicato (Agenzia delle entrate, Risoluzione n. 27 del 29.06.2023).

I crediti d'imposta energivori relativi al secondo trimestre del 2022, ex art. 4, c 1, d.l. 17/2022, non rientrano tra gli eventuali sussidi ai fini della determinazione del credito relativo al terzo trimestre 2022 (art. 6 d.l. 115/2022). Analogamente, l'incremento del costo per kWh di energia elettrica prodotta e auto-consumata deve essere calcolato con riferimento alla variazione del prezzo unitario del gas acquistato ed utilizzato per la produzione della medesima energia elettrica, senza tenere conto del credito energivori auto-consumato ex art. 4, c. 2, d.l. 17/2022, relativo al secondo trimestre 2022 (Agenzia delle entrate, Risposta ad interpello n. 355 del 20.06.2023).

FRONTALIERI IN SVIZZERA

In base al nuovo Accordo tra l'Italia e la Svizzera, i lavoratori frontalieri che risiedono nella fascia di confine di 20 km sono assoggettati a tassazione concorrente tra i due

ordinariamente dovuta nello Stato in cui viene svolta

l'attività. Lo Stato di residenza elimina la doppia imposizione con il credito di imposta estero. I frontalieri residenti in Italia continuano tuttavia ad essere assoggettati a tassazione soltanto in Svizzera se, alla data di entrata in vigore dell'Accordo svolgono, oppure tra il 31.12.2018 e la data di entrata in vigore dell'Accordo hanno svolto, un'attività di lavoro dipendente nell'area di frontiera per un datore di lavoro ivi stabilito. Il nuovo Accordo entrerà in vigore alla data di ricezione dell'ultima delle notifiche con i quali Italia e Svizzera si danno reciprocamente atto della conclusione dei rispettivi iter di ratifica, e si applicherà dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di entrata in vigore (realisticamente, si tratta del 1° gennaio 2024) (Accordo tra l'Italia e la Svizzera sui lavoratori frontalieri, L. 13 giugno 2023 n. 83).

DETRAZIONI E DEDUZIONI

L'Agenzia delle entrate fornisce una raccolta dei principali documenti di prassi relativi alle spese che danno diritto a deduzioni dal reddito, detrazioni d'imposta, crediti d'imposta e altri elementi rilevanti per la compilazione della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche e per l'apposizione del visto di conformità (Agenzia delle entrate, Circolare n. 14 e n. 15 del 19.06.2023 e n. 17 del 26.06.2023).

AFFRANCAMENTO DEL COSTO DI PARTECIPAZIONI E TERRENI

NEWSLETTER N. 7 - 2023

12 Luglio 2023 Pagina 2/5

L'Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti sulla rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni e dei terreni e sull'affrancamento dei redditi di capitale e diversi derivanti da OICR e dei redditi di capitale dei contratti di assicurazione, ai sensi della L. n. 197/2022 (Legge di bilancio 2023) (Agenzia delle entrate, Circolare n. 16 del 26.06.2023).

PLAFOND SVALUTAZIONE CREDITI

Premesso che in base all'art. 106 tuir <<Le svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio, per l'importo non coperto da garanzia assicurativa, che derivano dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi indicate nel comma 1 dell'articolo 85, sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,50 per cento del valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi>>. Ai fini del conteggio devono essere esclusi i crediti iscritti in bilancio coperti dai massimali previsti dalle polizze assicurative sottoscritte senza tener conto delle franchigie eventualmente previste (Agenzia delle entrate, Risposta ad interpello n. 340 del 05.06.2023).

VALUTAZIONE ANTI-ABUSO DI UNA OPERAZIONE DI SCISSIONE

La scissione e l'assegnazione configurano entrambe operazioni fisiologicamente idonee - e perciò poste su un piano di pari dignità - a consentire la ricollocazione dei beni nelle società unipersonali dei diversi rami familiari. Il vantaggio fiscale rinvenibile nel teorico risparmio derivante dalla fruizione della neutralità fiscale in luogo dell'applicazione del principio di carattere generale per cui il conferimento è operazione "realizzativa", non può dirsi realizzato laddove il conferimento non consenta di raggiungere, in maniera più lineare e immediata, la medesima struttura giuridico/sostanziale. Il giudizio favorevole circa la natura non elusiva dell'operazione deve, in ogni caso, ritenersi subordinato alla condizione che nessun asset societario sia impiegato per raggiungere obiettivi esclusivamente personali oppure familiari o, in generale, estranei ad un contesto imprenditoriale, e che dalle beneficiarie non provengano flussi finanziari, diversi dai dividendi, a favore dei soci. In sostanza, le finalità perseguite attraverso la scissione devono perseguire interessi propri delle società coinvolte e non dei singoli soci, le cui esigenze economico patrimoniali devono essere soddisfatte facendo ordinariamente ricorso a distribuzioni di dividendi e non, ad esempio, ad operazioni di finanziamento/prestito o garanzia a favore degli stessi (Agenzia delle entrate, Risposta ad interpello n. 343 del 05.06.2023).

La scissione di una serie di asset, che non integrano un'azienda, non è considerata elusiva laddove i soggetti coinvolti continuino a svolgere la rispettiva attività di impresa, e dunque non si realizzi alcuna estromissione dalla sfera commerciale e dal relativo regime ordinario degli asset coinvolti (Agenzia delle entrate, Risposta ad interpello n. 354 del 20.06.2023).

CREDITO DI IMPOSTA ZES

La cessione del bene, agevolato con il credito di imposta ZES, in base allo schema contrattuale del "sale and lease back" non è assimilabile ad una vera e propria cessione dell'immobile, con la conseguenza che l'operazione non rappresenta una causa di decadenza dall'agevolazione (Agenzia delle entrate, Risposta ad interpello n. 352 del 20.06.2023).

AFFRANCAMENTO RISERVE UTILI BLACK LIST

Sono state approvate le disposizioni attuative per l'affrancamento degli utili black (Provvedimento MEF 26.6.2023), nonché i codici tributo per il pagamento (Agenzia delle entrate, n. 34 della risoluzione 26.6.2023).

FLAT TAX INCREMENTALE

L'Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti sulla applicazione del regime agevolativo opzionale, c.d. "tassa piatta incrementale" o "flat tax incrementale".

Sotto il profilo soggettivo viene chiarito che l'agevolazione non trova applicazione nei confronti dei contribuenti che abbiano iniziato l'attività d'impresa o la professione a partire dal 2023, attesa l'impossibilità di determinare l'incremento reddituale.

Possono, invece, accedere all'agevolazione i contribuenti per i quali sia possibile verificare l'esistenza dell'incremento reddituale rispetto ad almeno un periodo d'imposta relativo alle annualità 2020, 2021 e 2022, non essendo richiesto dalla norma, ai fini del confronto reddituale, che il contribuente abbia conseguito redditi per l'intero triennio di osservazione (Agenzia delle entrate, Circolare n. 18 del 28.06.2023).

CONTRATTO COMPLESSO COMPRENSIVO DI CANONI

In caso di contratto complesso, comprendente diverse attività e reciproche concessioni, il par. 11.6 del Commentario all'art. 12 evidenzia la necessità di

NEWSLETTER N. 7 - 2023

12 Luglio 2023 Pagina 3/5

suddividere l'importo totale del corrispettivo dovuto sulla base delle informazioni contenute nel contratto, ovvero mediante una ragionevole ripartizione, applicando il trattamento fiscale appropriato per ciascuna parte (Agenzia delle entrate, Risposta ad interpello n. 361 del 23.06.2023).

ACE E BASE IMPONIBILE CONTRIBUTIVA

La base imponibile contributiva è costituita dalla totalità del reddito di impresa; poiché l'ACE è un onere deducibile che incide sulla quantificazione del reddito di impresa imponibile, ne consegue che l'ACE incide tanto sulla base imponibile fiscale quanto su quella contributiva (Corte di Cassazione, sentenza n. 1723 del 16.6.2023).

AGEVOLAZIONE PRIMA CASA

Il soggetto trasferitosi all'estero per ragioni di lavoro, potrà accedere all'agevolazione "prima casa" sull'acquisto di un'abitazione di categoria catastale diversa da A/1, A/8 o A/9, a condizione che:

- abbia risieduto o svolto la propria attività in Italia per almeno 5 anni;
- l'immobile acquistato in Italia sia ubicato nel Comune di nascita dell'acquirente, ovvero in quello in cui egli aveva la residenza o svolgeva l'attività prima di trasferirsi all'estero (art. 2 d.l. n. 69 del 13.06.2023).

BENEFICIARIO EFFETTIVO

La Corte Suprema ha confermato i principi secondo cui la prova del beneficiario effettivo richiede il superamento di tre test:

- il "substantive business activity test" che verifica se la società beneficiaria svolge una effettiva attività economica;
- il "dominion test" che verifica se la società beneficiaria può disporre liberamente del reddito percepito o se è tenuta a rimetterlo a un terzo (l'obbligo restitutorio può risultare da un contratto o essere dedotto da elementi di fatto);
- il "business purpose test" che verifica i motivi dell'interposizione di una società nel flusso di reddito transfrontaliero, ossia se la società beneficiaria abbia una funzione nell'operazione, o se si tratti di una mera società conduit, la cui interposizione è finalizzata esclusivamente ad un risparmio fiscale (Corte di Cassazione, sentenza n. 14905 del 29.05.2023).

IVA

CESSIONE DI DIRITTI

La cessione del diritto a subentrare in una causa legale a contenuto patrimoniale è riconducibile nell'ambito delle <<obbligazione di fare, non fare, permettere>> e deve dunque essere assoggettata ad IVA (Agenzia delle entrate, Risposta ad interpello n. 334 del 01.06.2023).

STABILE ORGANIZZAZIONE

L'attività preparatoria svolta da una stabile organizzazione in Italia, per la realizzazione delle prestazioni svolte poi dalla casa madre estera nei confronti di committenti italiani, sono idonee a configurare un intervento diretto della stessa stabile. Conseguentemente, sotto il profilo IVA, la SO dovrà emettere fattura nei confronti dei committenti italiani (Agenzia delle entrate, Risposta ad interpello n. 336 del 01.06.2023).

BUONI SCONTO

I buoni sconto emessi a fronte di una determinata spesa, al momento del loro utilizzo riducono la base imponibile IVA (Agenzia delle entrate, Risposta ad interpello n. 341 del 05.06.2023).

AGENZIE DI VIAGGIO

La prestazione resa da un soggetto IVA, consistente nell'acquistare servizi di alloggio presso altri soggetti passivi e nel rivenderli ad altri operatori economici, rientra nel regime speciale IVA delle agenzie di viaggio, anche qualora tali servizi non siano accompagnati da servizi supplementari (Corte di Giustizia Europea, sentenza 29.6.2023, C-108/2022).

NEWSLETTER N. 7 - 2023

12 Luglio 2023 Pagina 4/5

OPERAZIONI STRAORDINARIE TRANSFRONTALIERE: NUOVA DISCIPLINA DAL 3 LUGLIO

Il decreto legislativo n. 19/2023 (il "Decreto") ha attuato nel nostro ordinamento la direttiva europea (UE) 2019/2121 (la "Direttiva") sulle operazioni di trasformazione, fusione e scissione transfrontaliere. In particolare, sul tema, Assonime ha pubblicato la circolare n. 16 del 7 giugno 2023 (la "Circolare") che analizza il Decreto e la nuova disciplina.

SCOPO

Scopo della Direttiva è quello di favorire la circolazione dei veicoli societari, e quindi delle attività economiche in ambito europeo e transnazionale, eliminando le restrizioni alla libertà di stabilimento, facilitando le trasformazioni, le fusioni e le scissioni transfrontaliere delle società nell'Unione europea e assicurando altresì tutela dei soci di minoranza, dei lavoratori e dei creditori.

La portata del Decreto è più ampia rispetto alla mera attuazione della Direttiva, in quanto regola anche le operazioni straordinarie internazionali (quindi che coinvolgono società regolate da ordinamenti extraeuropei) e introduce, ad esempio, la c.d. scissione con scorporo. Si tratta della possibilità, normata dal nuovo articolo 2506.1 del Codice civile, di effettuare l'operazione di scissione assegnando le azioni o quote di una o più società beneficiarie neo-costituite non ai soci della società scissa, bensì alla società scissa stessa. Pertanto, l'estrazione di patrimonio - non necessariamente un compendio aziendale, ma anche singole «attività e passività» - dalla società scorporanda e il suo apporto alla società beneficiaria neo-costituita potrà avvenire, a scelta della società scorporanda stessa, indifferentemente mediante un'operazione di conferimento o un'operazione di scissione.

AMBITO DI APPLICAZIONE

Il Decreto si applica alle operazioni transfrontaliere:

- che riguardano una o più società di capitali italiane e una o più società di capitali UE, con sede/amministrazione centrale/centro di attività principale nel territorio UE;
- che riguardano società diverse dalle società di capitali o società di capitali che non hanno sede/amministrazione centrale/centro di attività principale nel territorio UE;
- che non rientrano nei casi a) e b), nonché alle

operazioni internazionali nel rispetto dell'art. 25 c. 3 L. 218/1995;

- a cui partecipano enti non societari, in quanto compatibile, nel rispetto dell'art. 25 c. 3 L. 218/1995.

Inoltre, il Decreto si applica, in quanto compatibile, alle operazioni transfrontaliere o internazionali riguardanti società nei cui confronti sono aperte procedure di regolazione della crisi o dell'insolvenza, fatta salva l'applicazione delle specifiche disposizioni dettate in materia di crisi d'impresa.

FASI DELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE

Il Decreto prende come modello base di procedimento quello della fusione, al quale si agganciano, con appositi richiami, gli altri procedimenti relativi alla trasformazione e alla scissione.

- Fase preparatoria: riguarda la preparazione e pubblicazione della documentazione, volta a fornire ai soci e agli altri soggetti interessati (creditori e lavoratori) le informazioni per valutare l'operazione.

Sul tema, il Decreto rinvia ampiamente alla disciplina domestica (in particolare, alla fase relativa alla redazione del progetto di fusione/trasformazione/scissione, alla relazione degli amministratori, alla relazione degli esperti e al regime di pubblicità di tali atti).

- Fase decisoria: i soci approvano la documentazione predisposta, potendovi apportare anche delle modifiche, nei limiti di quanto stabilito all'[art. 2502](#), c.c. Assonime, peraltro, fa presente che la delibera di approvazione è sottoposta al medesimo regime pubblicitario previsto per le operazioni interne.
- Fase attuativa: il notaio (per l'estero, analoga figura incaricata di svolgere i controlli di legge sull'operazione) rilascia il certificato preliminare (il "Certificato"), che attesta la regolarità degli atti e delle formalità preliminari alla realizzazione dell'operazione previste dall'ordinamento di ciascuna società partecipante all'operazione, in modo che l'iter possa proseguire nella fase successiva in base all'ordinamento della società risultante.

APPLICAZIONE DELLE NORME DEGLI STATI MEMBRI DELLE SOCIETÀ PARTECIPANTI ALL'OPERAZIONE

- Per le procedure e le formalità che si realizzano prima dell'ottenimento del Certificato si applicano le norme dello stato di origine della singola

NEWSLETTER N. 7 - 2023

12 Luglio 2023 Pagina 5/5

società;

- dopodiché, cioè successivamente al rilascio del Certificato, si applicano le norme dello stato di destinazione, cioè dello stato che regola la società che risulta dall'operazione in quanto neocostituita, incorporante o beneficiaria.

FORME DI TUTELA

La Circolare chiarisce che:

- la tutela dei soci si fonda sul diritto di recesso e sul diritto di contestare il rapporto di cambio e il valore di liquidazione;
- la tutela dei lavoratori è volta a preservare il regime di partecipazione riconosciuto ai lavoratori delle società partecipanti, fatta salva la possibilità di realizzare in modo consensuale un regime diverso;
- la tutela dei creditori si fonda sul diritto di opposizione, in presenza di un concreto pregiudizio derivante dall'operazione.

Un ulteriore strumento di tutela è costituito dall'attribuzione al notaio, in sede di rilascio del Certificato, del compito di verificare che l'operazione non sia effettuata per scopi "manifestamente abusivi o fraudolenti". Anche se sul punto la Circolare evidenzia che, trattandosi di una verifica dagli incerti spazi operativi, essa potrebbe collidere con la ratio della Direttiva, diretta a favorire la mobilità transfrontaliera delle società di capitali. Assonime conclude ritenendo sufficiente, ai fini del controllo, l'analisi della documentazione fornita e/o acquisita, senza imporre al notaio un ulteriore onere documentale e/o informativo.

ENTRATA IN VIGORE

Le nuove disposizioni del Decreto decorrono dal 3 luglio 2023 e si applicano alle operazioni transfrontaliere e internazionali nelle quali nessuna delle società partecipanti ha pubblicato il progetto a quella data.

Le norme interne di modifica del Codice civile, tra cui quella relativa alla nuova nozione di scissione con scorporo, si applicano già dall'entrata in vigore del Decreto e quindi dal 22 marzo 2023.