



NEWSLETTER N. 5 - 2024

22. marzo 2024 Pagina 1/4

IMPOSTE DIRETTE

DIFFERIMENTO DEI TERMINI PER LA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI E IRAP

Per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, i termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi e IRAP sono stabiliti come segue:

- per i soggetti IRPEF, il termine è differito dal 30.09.2024 al 15.10.2024;
- per i soggetti IRES, il termine è differito dall'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta al 15° giorno del decimo mese successivo a quello della chiusura del periodo (15.10.2024 per i soggetti solari).

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024, torneranno applicabili i termini ordinari recentemente modificati dal c.d. Decreto Adempimenti (art. 11, c. 1, lett. a d.lgs n. 1/2024), ossia 30 settembre per i soggetti IRPEF e l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per i soggetti IRES (art. 38 d.lgs. n. 13 del 12.2.2024).

EXTRAPROFITTI DELLE BANCHE

L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti sull'imposta straordinaria dovuta dalle banche sull'incremento del margine d'interesse ai sensi dell'art. 26 d.l. 104/2023 (Agenzia delle entrate, circolare n. 4 del 26.02.2024).

BASE FISSA IN BASE ALLA CONVENZIONE ITALIA-GERMANIA

Ai sensi dell'art. 14 della Convenzione italo-tedesca contro le doppie imposizioni <<costituisce attività indipendente di natura educativa e pedagogica, come tale tassata in Italia, una struttura con finalità psicopedagogica di soggetti stranieri disagiati gestita stabilmente nel territorio nazionale da soggetto residente all'estero, il quale percepisca da un'associazione straniera il relativo compenso. Il concetto di "base fissa per l'esercizio delle attività", contenuto nell'indicato art. 14, va inteso come del tutto equiparabile a quello di stabile organizzazione, sancito dall'art. 5 della stessa convenzione, secondo quanto indicato nel commentario OCSE. L'indicata disposizione convenzionale contiene al suo interno una lista, non esaustiva, di modelli di stabile organizzazione, alla cui sussistenza è subordinata appunto la tassazione in Italia - anche sulla base della legislazione nazionale, e nella specie dall'art. 162, TUIR - di redditi percepiti da soggetto non residente, rispondenti al criterio generale, specificato dal suddetto art. 5, secondo cui "per stabile organizzazione si intende una sede fissa di attività attraverso la quale un'impresa è esercitata in tutto o in parte", e pertanto una presenza individuata (place of business) dell'attività legata all'impresa estera (business connection test) che sia incardinata nel territorio dello Stato impositore (fissità, fixed place) e dotata di una certa stabilità (permanence test);

NEWSLETTER N. 5 - 2024

22. marzo 2024 Pagina 2/4

una sede di affari capace, anche solo in via potenziale, di produrre autonomamente reddito (idoneità produttiva o carrying on of the business enterprise), che sia nella disponibilità dell'impresa stessa (right of use)>> (Corte di cassazione sent. 2116 del 22.1.2024).

DIRITTO DI USUFRUTTO SU MARCHIO

Ai fini dell'inquadramento del corrispettivo per l'acquisto di un diritto di usufrutto di un marchio:

- nell' art. 7 quale "utile d'impresa", oppure
- nell'art. 12 quale "canone" per l'uso o la concessione in uso di un diritto,

della Convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi, occorre accertare in concreto il contenuto sostanziale dell'accordo (con particolare riguardo sia ad oggetto, estensione, limitazioni, natura e durata del diritto trasferito; sia ad entità, determinazione e modalità di adempimento del corrispettivo, correlato o meno con il numero di volte in cui il diritto venga utilizzato dal cessionario), per individuare, caso per caso, l'effettivo carattere funzionale ed economico essenziale della transazione (Corte di cassazione sent. 2465 del 25.1.2024).

TERRENI EDIFICABILI

Ai fini della qualificazione di un terreno come edificabile è necessario che sia già intervenuto un effettivo strumento urbanistico di pianificazione territoriale generale, adottato dall'organo competente del Comune (indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione e degli strumenti attuativi del medesimo), e quindi, quantomeno, che sia già intervenuta l'approvazione di una variante al piano regolatore generale. Fino alla variazione dello strumento urbanistico che modifica la destinazione del terreno da agricolo a edificabile, ciò che rileva è unicamente la destinazione in atto al momento dell'acquisto (Corte di cassazione sent. 1881 del 17.1.2024).

DEDUCIBILITA' AI FINI IRAP DELL'IMU SU IMMOBILI STRUMENTALI

Non è fondata la questione di illegittimità costituzionale dell'art. 14, c. 1, d.lgs. 23/2011 nella parte in cui prevede la totale indeducibilità dall'IRAP dell'IMU versata per gli immobili strumentali. Non possono essere estese all'IRAP le argomentazioni che hanno portato a dichiarare l'illegittimità ai fini IRES, vista la diversità dei due tributi (Corte Costituzionale, sent. 21 del 20.2.2024).

DEDUCIBILITA' DEI COSTI AI FINI IRAP

Ai fini IRAP, i costi non possono essere dedotti solo perché sono stati imputati sul piano civilistico al conto economico, ben potendo l'A.F. contestare la loro inerenza, quando si tratta di costi dedotti in misura superiore rispetto alla quota deducibile ai fini IRES, trattandosi di spese in ordine alle quali sono previsti limiti di deducibilità ai fini dell'imposta sul reddito. La loro deducibilità ai fini IRAP in misura maggiore rispetto al limite stabilito ai fini IRES è subordinata alla prova dell'inerenza, che deve essere fornita dal contribuente e non dall'A.F. (Corte di cassazione sent. 781 del 9.1.2024).

RIPARTIZIONE DEI CREDITI DI IMPOSTA NELLA SCISSIONE

In caso di scissione parziale, i seguenti crediti di imposta:

- Credito R&S ex l. 160/2019,
- Credito R&S ex l. 145/2013,
- Credito "società benefit" ex art. 38.ter d.l. 34/2020,
- Credito "non energivore" ex art. 3 d.l. 21/2022,
- Credito "investimenti pubblicitari" ex art. 57-bis d.l. 50/2017,
- Credito "sanificazione" ex art. 32 d.l. 73/2021,

non sono riconducibili tra le "posizioni soggettive" di cui al c. 4 dell'art. 173 TUIR da ripartire in proporzione al patrimonio netto contabile. Tali crediti rappresentano autonomi elementi del patrimonio della scissa che, come tali, sono idonei a essere oggetto di ripartizione, in sede di progetto di scissione, secondo la volontà delle parti (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 48 del 22.2.2024).

NEWSLETTER N. 5 - 2024

22. marzo 2024 Pagina 3/4

MODIFICA OPZIONE PER IL RIALLINEAMENTO

In caso di opzione per il riallineamento ai sensi del regime dell'art. 176 TUIR anziché – come indicato nell'informativa di bilancio – ai sensi del più favorevole regime dell'art. 1, c. 696 ss, l. 160/2019, non è consentito rettificare la dichiarazione esercitando un'opzione differente rispetto a quella già espressa. E' consentito, tuttavia, presentare istanza di rimborso della maggiore imposta versata illustrando i motivi per i quali si ritiene che essa sia indebita (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 42 del 9.2.2024).

SCISSIONE ASIMMETRICA

Non è elusiva la scissione totale asimmetrica verso due beneficiarie a condizione che l'operazione:

- si caratterizzi come operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale da parte di ciascuna società partecipante all'operazione;
- non sia volta a mascherare lo scioglimento del vincolo societario da parte dei soci (o di alcuno di essi) e l'assegnazione agli stessi del patrimonio aziendale attraverso la formale attribuzione dei relativi beni a società di "mero godimento", non connotate da alcuna operatività, al solo scopo di rinviare sine die la tassazione delle plusvalenze latenti sui beni trasferiti usufruendo del regime di neutralità fiscale (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 35 del 8.2.2024).

SCISSIONE E CONTESTUALE FUSIONE

Non è elusiva la scissione di Alfa con assegnazione a Beta della partecipazione in Gamma e la contestuale fusione di Gamma nella beneficiaria Beta. L'estinzione di Gamma è, infatti, legittimamente conseguibile con un'operazione di fusione per incorporazione, che rappresenta una "piena alternativa", sotto il profilo fiscale, rispetto alla liquidazione della società stessa (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 37 del 8.2.2024).

DERIVATI DI COPERTURA

Il provento derivante dal recesso anticipato da un Commodity Swap sottoscritto a copertura delle oscillazioni del prezzo di acquisto di gas naturale per il periodo 2022-2026, corrispondente al valore corrente del derivato, concorre alla determinazione del reddito ai fini IRES secondo le corrette imputazioni temporali rilevate in bilancio, in applicazione del principio di derivazione rafforzata. Sul piano contabile, il provento è rilevato non integralmente nell'esercizio dell'incasso (i.e. 2022), bensì in ogni esercizio nel periodo dal 2022 al 2026 secondo la concreta esecuzione nel tempo dell'operazione programmata altamente probabile, ossia l'approvvigionamento di gas naturale "sottostante", ovvero quando la copertura diventi inefficace poiché non si prevedono più i flussi finanziari futuri o l'operazione programmata non si prevede più sia altamente probabile (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 36 del 8.2.2024).

RAVVEDIMENTO SPECIALE

Le disposizioni dell'art. 1, c. 174-178, l. 197/2022, in materia di regolarizzazione di dichiarazioni fiscali, sono estese alle violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022. A tale fine, il versamento delle somme dovute può essere effettuato:

- in un'unica soluzione entro il 31 marzo 2024, oppure
- in quattro rate di pari importo da versare, rispettivamente, entro il 31 marzo 2024, entro il 30 giugno 2024, entro il 30 settembre 2024 ed entro il 20 dicembre 2024. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 2%.

La regolarizzazione si perfeziona con il versamento di quanto dovuto in un'unica soluzione ovvero con il versamento della prima rata entro il 31 marzo 2024 e con la rimozione delle irregolarità od omissioni. Restano validi i ravvedimenti già effettuati alla data di entrata in vigore della legge di conversione e non si dà luogo a rimborso (D.l. 215 del 30.12.2023, conv. con modificazioni in l. 18 del 23.2.2024).

NEWSLETTER N. 5 - 2024

22. marzo 2024 Pagina 4/4

IVA

INTERESSI SUL RIMBORSO IVA

In caso di rimborso dell'IVA versata in eccesso a seguito:

- sia del mancato esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte, e
- sia di una modifica, con effetto retroattivo, delle modalità di calcolo dell'IVA detraibile,

il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che esso non obbliga a corrispondere al soggetto passivo gli interessi a decorrere dal momento del pagamento dell'IVA in eccesso (Corte di Giustizia, causa C-674/22 del 2.2.2024).

IVA NON DOVUTA

Il cessionario non può rettificare autonomamente la fattura emessa dal cedente (nel frattempo ammesso alla procedura concorsuale). Tuttavia, il cessionario che dimostri di aver versato un'imposta non dovuta, può ottenerne il rimborso ex art. 30-ter, considerando quale termine iniziale di decorrenza per la relativa richiesta la chiusura della procedura concorsuale che ha interessato il cedente (limitatamente all'imposta non recuperata nel corso della procedura) (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 29 del 2.2.2024).

IMPOSTA DI REGISTRO

RINUNCIA DEL SOCIO AL FINANZIAMENTO

L'atto di rinuncia da parte del socio al finanziamento infruttifero erogato alla società - al fine di evitare la riduzione di capitale ex art. 2446 e 2447 c.c. - è riconducibile nell'ambito degli atti di rimessione di debiti ex art. 6 della tariffa allegata al TUR soggetti ad imposta proporzionale di registro nella misura dello 0,5% (e non nell'ambito dell'art. 4 della Tariffa relativo agli atti societari propri delle società, tra cui rientra l'aumento di capitale, soggetti ad imposta fissa; ciò in quanto, gli atti societari sono costituiti dai soli atti che siano espressione della volontà assembleare e non del socio) (Corte di cassazione sent. 4754 del 22.2.2024).

AVVIAMENTO

Ai fini del calcolo del valore dell'avviamento commerciale dell'azienda ex art. 51 d.p.r. 131/1986, la percentuale di redditività deve essere parametrata alla media dei ricavi (e non degli utili operativi) accertati o dichiarati ai fini delle imposte sui redditi nei tre periodi d'imposta anteriori a quello della cessione, applicando il moltiplicatore previsto dall' (abrogato) art. 2, c. 4, d.p.r. 460/1996, che costituisce il parametro minimo per il relativo calcolo. Qualora, l'A.F. abbia applicato un coefficiente inferiore a quello di cui al citato art. 2, c. 4, è onere del contribuente fornire la prova che la capacità di profitto dell'azienda sia in realtà inferiore. Inoltre, l'avviamento va calcolato al netto delle passività inerenti, mentre le passività non inerenti configurano un accollo di debito da includere nella base imponibile (Corte di cassazione sent. 2802 del 30.1.2024).

AGEVOLAZIONI

I principi di collaborazione e buona fede, che devono improntare il rapporto tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente ex art. 10 l. 212/2000, impongono che l'A.F., nel quantificare l'imposta dovuta, verifichi l'eventuale sussistenza dei presupposti di regimi agevolati applicabili in base a quanto risultante, in modo evidente, dall'atto, sebbene diversi da quelli invocati dal contribuente (Corte di cassazione sent. 2288 del 23.1.2024).