

Aggiornamento fiscale

Dicembre 2024

Sommario

AGGIORNAMENTO NORMATIVO	4
✓ Criteri di accesso al ruolo di rappresentante fiscale, D.M. del 9 dicembre attuativo dell'art. 17, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (D.M. 9 dicembre 2024).....	4
✓ D.Lgs. del 13 dicembre 2024 n. 192, recante le disposizioni per la revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF-IRES) (D.Lgs. 13 dicembre 2024 n. 192)	4
✓ Legge del 9 dicembre 2024 n. 189 di conversione del Decreto Fiscale n. 155/2024 di modifica del Concordato preventivo biennale (D.L. 9 dicembre 2024, n. 189)	5
✓ Legge n. 182 del 18 novembre 2024 - Ratifica ed esecuzione dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica popolare cinese per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni e le elusioni fiscali, con Protocollo, fatto a Roma il 23 marzo 2019 (Legge 18 novembre 2024 n. 182 Convenzione Italia - Cina).....	6
✓ Decisione di esecuzione (UE) 2024/3150 del Consiglio del 10 dicembre 2024 - Fatturazione elettronica obbligatoria prorogata fino al 31 dicembre 2027 (Decisione di esecuzione (UE) 2024/3150 del Consiglio del 10 dicembre 2024)	6
✓ D.M. del 20 dicembre 2024, disposizioni varie in materia di Global minimum tax (D.M. 20 dicembre 2024 global minimum tax).....	6
✓ D.M. del 6 dicembre 2024, requisiti soggettivi e oggettivi di accesso al regime di adempimento collaborativo (D.M. 6 dicembre 2024).....	7
✓ Legge di Bilancio 2025 (Legge 30 dicembre 2024 n. 207).....	7
✓ D.M. del 10 dicembre 2024 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 294 il 16 dicembre 2024, determinazione del saggio degli interessi legali (D.M. 10 dicembre 2024).....	8
✓ Criteri e modalità di rilascio della garanzia per l'inclusione nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie (D.M. 4 dicembre 2024)	8
✓ D.L. n. 202 del 27 dicembre 2024 recante le disposizioni urgenti in materia di termini normativi – Decreto Milleproroghe (D.L. n. 202 del 27 dicembre 2024).....	9
PRASSI MINISTERIALE	9
RISPOSTE ALLE ISTANZE DI INTERPELLO	10
✓ Agevolazione "prima casa" soggetto AIRE rientrato in Italia (Risposta ad Interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 238 del 2 dicembre 2024).....	10
✓ Credito d'imposta – investimenti nella Zona economica speciale unica per il Mezzogiorno – art. 16 del D.L. n. 124 del 2023 – contratto di “rent to buy” (Risposta ad Interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 240 del 3 dicembre 2024).....	10



✓ Regime OSS – fornitore soggetto passivo non residente – cessione case prefabbricate a cliente italiano non soggetto passivo IVA (Risposta ad interpello dell’Agenzia delle Entrate n. 246 del 5 dicembre 2024)	10
✓ Concordato preventivo biennale –trasformazione da associazione professionale a società tra professionisti (società a responsabilità limitata) – art. 21, co. 1, lett. a) e b–ter), del D.Lgs. n. 13 del 2024 – cessazione–condizioni (Risposta ad interpello dell’Agenzia delle Entrate n. 247 del 6 dicembre 2024)	11
✓ Concordato preventivo biennale – art. 11 del D.Lgs. n. 13 del 2024 – regime forfetario – superamento della soglia di 100.000 euro – adesione al Concordo–condizioni (Risposta ad interpello n. 248 del 6 dicembre 2024)	11
✓ Iva - soggettività passiva delle holding e detraibilità dei transaction costs (Risposta ad Interpello dell’Agenzia delle Entrate n. 250 del 9 dicembre 2024)	12
✓ Operazione di fusione a seguito di acquisizione con indebitamento (cd. merger leveraged buy out) a cui partecipa il medesimo soggetto che controlla la target. Variazione del controllo della target rispetto alla situazione preesistente. Non abusività dell'operazione (Risposta ad interpello dell’Agenzia delle Entrate n. 251 del 9 dicembre 2024)	12
✓ Art. 119, comma 8–quinqies, del decreto Rilancio e opzione per la ripartizione della detrazione in dieci quote annuali solo per una parte delle spese sostenute nel 2022 (Risposta ad interpello dell’Agenzia delle Entrate n. 252_ del 9 dicembre 2024).....	12
✓ Rideterminazione del valore delle quote di partecipazione di S.r.l. (Risposta ad interpello dell’Agenzia delle Entrate n. 254 del 12 dicembre 2024)	13
✓ Third Party Litigation Funding (TPLF) – Trattamento IVA – Ulteriori chiarimenti (Risposta ad interpello n. 256 del 13 dicembre 2024)	13
✓ Rimborsi IVA – garanzia – capogruppo controllante extra–UE – divieto di assunzione diretta dell’obbligazione – art. 38bis, comma 5, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 (Risposta ad interpello n. 257 del 16 dicembre 2024)	13
✓ TP adjustment – Rilevanza ai fini IVA (Risposta dell’Agenzia delle Entrate n. 266/2024 del 18 dicembre 2024)	14
RISOLUZIONI.....	14
✓ Istituzione del codice tributo per l’utilizzo, tramite modello F24, del credito d’imposta per gli investimenti di cui all’articolo 38 del decreto-legge 2 marzo 2024, n. 19 - Piano Transizione 5.0 (Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 63 del 18 dicembre 2024).....	14
✓ Consulenza giuridica - Dichiarazione di successione presentata oltre il termine di dodici mesi di cui all’articolo 31, comma 1, del TUS - Richiesta agevolazione c.d. "prima casa" (Consulenza giuridica n. 66 del 20 dicembre 2024)	15
✓ Aggiornamento catastale ai sensi dell’art. 7-quinquies del decreto - legge 9 agosto 2024, n. 113 (Irrilevanza catastale degli allestimenti mobili in strutture ricettive all’aperto) (Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 67 del 20 dicembre 2024)	15
PROVVEDIMENTI	16
✓ Approvazione del modello di comunicazione per l’utilizzo del contributo sotto forma di credito d’imposta per gli investimenti nelle Zone Logistiche Semplificate, di cui all’articolo 13 del decreto-legge 7 maggio 2024, n. 60, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 luglio 2024, n. 95, con le relative istruzioni, e definizione del contenuto e delle modalità di trasmissione (Provvedimento del 12 dicembre 2024).....	16



✓	Approvazione del nuovo “Modello di adesione al regime di adempimento collaborativo” di cui agli articoli 3 e ss. del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (Provvedimento del 17 dicembre 2024)	16
✓	Definizione delle modalità di consultazione telematica delle banche dati ipotecaria e catastale, ai sensi dell’articolo 1, comma 5, del decreto-legge 10 gennaio 2006, n. 2, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 marzo 2006, n. 81, come sostituito dall’articolo 7, comma 1, del decreto legislativo 18 settembre 2024, n. 139 (Provvedimento del 30 dicembre 2024)	16
AGGIORNAMENTO GIURISPRUDENZIALE.....		16
✓	La rinuncia al credito nei rapporti di cointeressenza non imputabile contabilmente come perdita su crediti con conseguente indeducibilità (Cassazione, ord. n. 30812 del 2 dicembre 2024)	17
✓	L’indebita detrazione IVA non è assorbita dall’infedele dichiarazione (Cassazione, ord. n. 32262 del 13 dicembre 2024)	17
✓	Dichiarazione fraudolenta: operazioni inesistenti e l’intento evasivo come elementi decisivi per la responsabilità penale (Cassazione, sent. n. 43752 del 29 novembre 2024)	17
✓	Transfer pricing: la rettifica non rileva ai fini IVA se integra il margine operativo della controparte (Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Rimini, sent. n. 201, del 12 dicembre 2024)	18
✓	I redditi da lavoro dipendente svolto negli USA vengono tassati anche in Italia (Cassazione, sent. n. 30880 del 12 dicembre 2024)	18
UNIONE EUROPEA		19
✓	Cessazione dell’attività e riporto dell’eccedenza di IVA (Corte di Giustizia UE, Sez.VIII, 5 dicembre 2024, C-680/23, <i>Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal</i>).....	19
✓	Detraibilità dell’IVA versata all’acquisto di servizi forniti all’interno del gruppo di società (Corte di Giustizia UE, Sez.VI, 12 dicembre 2024, C-527/23, <i>Tribunalul Prahova</i>).....	19
ASSONIME		19
✓	Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale (decreto legislativo n. 209 del 2023): il restyling dei criteri di residenza fiscale delle persone fisiche (Circolare n. 25 del 13 dicembre 2024)	20
✓	Circolare 26/2024 - Le modifiche ai principi contabili nazionali in tema di costi di smantellamento e ripristino: profili fiscali (Circolare n. 26 del 19 dicembre 2024)	20
ALTRO		21

AGGIORNAMENTO NORMATIVO

- ✓ **Criteria di accesso al ruolo di rappresentante fiscale, D.M. del 9 dicembre attuativo dell'art. 17, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (D.M. 9 dicembre 2024)**

Il Decreto Ministeriale del 9 dicembre 2024 definisce le modalità attuative della nuova disciplina di cui all'art. 17 comma 3 DPR 633/72 con riferimento all'istituto della rappresentanza fiscale.

In particolar modo, si prevede che il possesso dei requisiti di onorabilità in capo al rappresentante persona fisica o al legale rappresentante (in caso di persona giuridica) debbano essere attestati mediante dichiarazione sostitutiva di atto notorio, la quale deve essere presentata alla Direzione Provinciale dell'Agenzia delle entrate competente sulla base del domicilio fiscale del richiedente. Sul piano oggettivo, il DM definisce la misura e la modalità della garanzia che dovrà essere prestata per l'esercizio dell'attività di rappresentante:

- (i) deve essere in forma di cauzione in titoli di Stato o di fideiussione bancaria e deve avere un valore massimale come riportato nello stesso DM;
- (ii) deve avere una durata minima di 48 mesi,
- (iii) non è ripetibile;
- (iv) nel caso di aumento dei soggetti rappresentati, essa dovrà essere integrata sulla base del massimale previsto per la fascia superiore;
- (v) non è necessaria la garanzia per chi assume la rappresentanza di un solo soggetto non residente, ma rimane dovuta la dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

Sarà necessaria l'emanazione di un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate per gli aspetti operativi (es. modello per la costituzione della garanzia). È previsto un regime transitorio per i rappresentanti fiscali che già operano come tali alla data di pubblicazione del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate sono tenuti a presentare la dichiarazione sostitutiva e a fornire la garanzia richiesta entro 60 giorni da quando tale provvedimento sarà pubblicato (medesimo termine per adeguarsi è previsto per i soggetti non residenti).

Infine, in caso di mancata presentazione della dichiarazione sostitutiva o della garanzia, l'art. 4, comma 3, del D.M. in esame delinea una procedura di cessazione del rappresentante dall'incarico o di esclusione dei soggetti non residenti dalla banca dati VIES su avvio dell'Agenzia delle Entrate che si perfeziona trascorsi 60 giorni dalla ricezione della relativa comunicazione.

- ✓ **D.Lgs. del 13 dicembre 2024 n. 192, recante le disposizioni per la revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF-IRES) (D.Lgs. 13 dicembre 2024 n. 192)**

al 31 dicembre 2024 è entrato in vigore il D.Lgs. n. 192 del 2024, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 294 del 16 dicembre 2024, secondo modulo della riforma IRPEF-IRES, in attuazione della delega fiscale (L. n. 111/2023). Il provvedimento detta importanti modifiche che toccano tutte le categorie reddituali:

- (i) reddito agrario: vengono introdotte regole che valorizzano le colture innovative, come le *vertical farm* e le colture idroponiche;
- (ii) reddito da lavoro autonomo: tale categoria reddituale viene semplificata avvicinandola a quella del reddito d'impresa. Viene introdotta la possibilità per gli studi professionali di aggregarsi in regime di neutralità fiscale. Nello specifico, viene completamente riscritto l'art. 54 del TUIR, stabilendo che il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra tutte le somme e i valori a qualunque titolo percepiti e l'ammontare delle spese sostenute nel medesimo periodo d'imposta;

- (iii) reddito d'impresa: (a) viene ridotto il doppio binario civile-fiscale e si rivoluziona il sistema di riporto delle perdite infragruppo, allineandolo agli standard europei; (b) viene disciplinata la scissione per scorporo (c) vengono riviste le operazioni di conferimento e liquidazione; (d) viene prorogata la *tonnage tax*; (e) vengono modificati i coefficienti applicabili per la determinazione dei ricavi minimi presunti e dell'eventuale reddito da assoggettare a tassazione per le società di comodo.
- (iv) reddito da lavoro dipendente: viene modificato l'art. 51, comma 2, lettera a), TUIR, recante il regime di parziale non concorrenza al reddito di lavoro dipendente previsto per i contributi di assistenza sanitaria; inoltre, sono apportate alcune modifiche all'art. 51, comma 3, TUIR, che individua il criterio generale per la determinazione del valore dei *fringe benefit*.

✓ **Legge del 9 dicembre 2024 n. 189 di conversione del Decreto Fiscale n. 155/2024 di modifica del Concordato preventivo biennale (D.L. 9 dicembre 2024, n. 189)**

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 291 del 12 dicembre 2024 la L. n. 189 del 09 dicembre 2024 di conversione, con modificazioni, del D.L. n. 155 del 19 ottobre 2024 recante "Misure urgenti in materia economica e fiscale e in favore degli enti territoriali". Tra le novità apportate durante il percorso parlamentare che entrano in vigore di particolare rilevanza quelle che riguardano il concordato preventivo biennale ("CPB") e il ravvedimento speciale CPB 2018-2022.

Con riferimento al CPB, la legge di conversione:

- (i) riapre i termini per aderire al CPB per il biennio 2024-2025: la possibilità è riservata ai soggetti ISA che hanno presentato la dichiarazione dei redditi entro il 31 ottobre 2024 e non hanno aderito al CPB. Ai fini dell'adesione è necessario presentare una dichiarazione integrativa entro il 12 dicembre 2024, dalla quale non risulti un minore imponibile o, comunque, un minore debito d'imposta ovvero un maggiore credito rispetto a quelli riportati nella dichiarazione presentata entro la data del 31 ottobre 2024;
- (ii) interviene sulle cause di esclusione: con la nuova disposizione, viene stabilito che la modifica della compagine sociale è rilevante ai fini dell'esclusione, nonché della cessazione, dal CPB solo nel caso in cui aumenti il numero dei soci, ovvero degli associati (e non quindi nel caso di modifiche in cui tale numero diminuisce o rimane invariato), fatto salvo il subentro di due o più eredi in caso di decesso del socio o associato.

Quanto al ravvedimento speciale CPB 2018-2022, diventa ufficiale:

- (i) l'estensione della misura alle imprese multiattività che nei periodi di riferimento erano escluse dagli ISA. In particolare, possono accedere al ravvedimento speciale anche ai soggetti che hanno dichiarato una causa di esclusione dall'applicazione degli ISA negli anni dal 2018 al 2022, a causa della diffusione della pandemia da COVID-19 oppure per condizioni di non normale svolgimento della propria attività o che esercitano due o più attività d'impresa, non rientranti nel medesimo ISA;
- (ii) la semplificazione per il pagamento delle imposte sostitutive per i soggetti trasparenti: con la nuova disposizione viene stabilito che per le società e associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR ovvero le società di capitali in regime di trasparenza fiscale di cui agli articoli 115 e 116 del TUIR, il versamento dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali può essere eseguito dalla società o associazione in luogo dei singoli soci o associati.

La legge di conversione conferma altresì l'ampliamento della platea del "bonus Natale", l'indennità *una tantum*, per l'anno 2024, di importo pari a 100 euro a favore di taluni lavoratori dipendenti. Viene eliminato il requisito del coniuge fiscalmente a carico e per ricevere il bonus è quindi sufficiente avere almeno un figlio a carico. Nel caso di coniugi entrambi in possesso dei requisiti, il bonus può essere richiesto da uno solo dei due. Il richiedente deve in ogni caso indicare nella domanda il codice fiscale del coniuge o del

convivente. Restano invariate le altre condizioni richieste per l'accesso al bonus, che dovranno essere autodichiarate nella domanda.

La conversione in legge ha confermato anche la modifica alla disciplina del credito d'imposta per gli investimenti nella ZES unica Mezzogiorno, introducendo la possibilità di indicare nella comunicazione integrativa, che doveva essere presentata entro il 2 dicembre 2024, un ammontare di investimenti effettivamente realizzati superiore a quello esposto nella comunicazione iniziale di prenotazione del credito, inviata dal 12 giugno al 12 luglio 2024.

- ✓ **Legge n. 182 del 18 novembre 2024 - Ratifica ed esecuzione dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica popolare cinese per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni e le elusioni fiscali, con Protocollo, fatto a Roma il 23 marzo 2019 ([Legge 18 novembre 2024 n. 182 Convenzione Italia - Cina](#))**

Nella Gazzetta Ufficiale del 3 dicembre 2024 è stata pubblicata la L. n. 182 del 18 novembre 2024 di ratifica ed esecuzione dell'accordo tra Italia e Cina per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni e le elusioni fiscali, con Protocollo, fatto a Roma il 23 marzo 2019.

L'accordo si applica alle imposte sul reddito prelevate per conto di uno Stato contraente, delle sue suddivisioni politiche o dei suoi enti locali. Sono considerate imposte sul reddito tutte le imposte prelevate sul reddito complessivo o su elementi del reddito, comprese le imposte sugli utili derivanti dall'alienazione di beni mobile o immobili, le imposte sull'ammontare complessivo degli stipendi o dei salari corrisposti dalle imprese, nonché le imposte sui plusvalori.

Le imposte su cui si applica la convenzione sono, in particolare:

- (i) in Cina: (a) l'imposta sul reddito delle persone fisiche; e (b) l'imposta sul reddito delle imprese;
- (ii) in Italia: (a) l'imposta sul reddito delle persone fisiche - IRPEF; (b) l'imposta sul reddito delle società - IRES; (c) l'imposta regionale sulle attività produttive - IRAP, ancorché riscosse mediante ritenuta alla fonte.

L'accordo si applica anche alle imposte di natura identica o sostanzialmente analoga che saranno istituiti dopo la firma dell'Accordo in aggiunta o in sostituzione delle imposte attuali. La Convenzione Italia - Cina entra in vigore dal 4 novembre 2024.

- ✓ **Decisione di esecuzione (UE) 2024/3150 del Consiglio del 10 dicembre 2024 - Fatturazione elettronica obbligatoria prorogata fino al 31 dicembre 2027 ([Decisione di esecuzione \(UE\) 2024/3150 del Consiglio del 10 dicembre 2024](#))**

Nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea – Serie L del 19 dicembre 2024 è stata pubblicata la Decisione di esecuzione (UE) 2024/3150 del Consiglio del 10 dicembre 2024 che autorizza l'Italia a continuare ad applicare il sistema di fatturazione elettronica obbligatoria fino al 31 dicembre 2027.

- ✓ **D.M. del 20 dicembre 2024, disposizioni varie in materia di Global minimum tax ([D.M. 20 dicembre 2024 global minimum tax](#))**

Il Decreto Ministeriale del 20 dicembre 2024, adottato in attuazione dell'art. 9, comma 3, del D.Lgs. 209/2023, introduce ulteriori disposizioni in materia di imposizione integrativa, al fine di recepire le pratiche OCSE finora sviluppate. Il DM disciplina vari aspetti, tra cui:

- (i) i fondi sovrani;
- (ii) il criterio forfetario per identificare le attività ausiliarie;

- (iii) il trattamento degli strumenti di copertura;
- (iv) l'annullamento del debito e il suo impatto sul reddito o sulle perdite fiscalmente rilevanti;
- (v) le semplificazioni relative alle partecipazioni di portafoglio a breve termine;
- (vi) le società di mutua assicurazione regolamentata;
- (vii) le attività fiscali differite che sostituiscono il riporto delle perdite;
- (viii) le norme generali per la conversione valutaria;
- (ix) il regime transitorio per l'allocazione delle imposte dovute in base a un regime CFC misto.

✓ **D.M del 6 dicembre 2024, requisiti soggettivi e oggettivi di accesso al regime di adempimento collaborativo ([D.M. 6 dicembre 2024](#))**

È stato pubblicato il D.M. 6 dicembre 2024, firmato dal Vice Ministro dell'Economia e delle Finanze, che definisce i requisiti soggettivi e oggettivi per accedere al regime di adempimento collaborativo, introdotto dall'art. 3 del D.Lgs. n. 128/2015. Tale regime mira a rafforzare la comunicazione e la cooperazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti dotati di un sistema adeguato di gestione del rischio fiscale. Il decreto aggiorna e sostituisce le disposizioni attuative precedenti (provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 54237/2016) e stabilisce:

- (i) **Requisiti soggettivi (art. 2):**
 - Accesso per soggetti con un volume d'affari o ricavi di almeno:
 - 750 milioni di euro dal 2024,
 - 500 milioni dal 2026,
 - 100 milioni dal 2028.
 - Contribuenti che danno esecuzione alla risposta all'istanza di interpello nuovi investimenti, indipendentemente dal volume d'affari o ricavi, in presenza degli altri requisiti.
 - Membri di gruppi con un sistema certificato di gestione del rischio fiscale, se almeno un componente soddisfa i requisiti dimensionali.
 - Membri di un gruppo IVA, se almeno uno dei partecipanti è ammesso al regime.
- (ii) **Requisiti del sistema di controllo del rischio fiscale (art. 3):**
 - Viene ripreso quanto previsto dal provvedimento del 2016, adattandolo al nuovo contesto normativo.

Il decreto disciplina quindi le modalità di accesso e gli standard richiesti per garantire maggiore trasparenza e conformità fiscale da parte dei contribuenti.

✓ **Legge di Bilancio 2025 ([Legge 30 dicembre 2024 n. 207](#))**

Il 31 dicembre 2024 è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale la Legge 30 dicembre 2024 n. 207, "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2025 e bilancio pluriennale per il triennio 2025-2027" (la "**Legge di Bilancio 2025**"). Di seguito si riepilogano alcune delle principali novità in ambito fiscale:

- (i) in materia di IRPEF, sulla base di quanto stabilito dalla legge delega per la riforma fiscale n. 111/2023, si prevede una riduzione da quattro a tre degli scaglioni di reddito e delle aliquote così suddivise: (i) 23% con reddito fino a 28.000 euro; (ii) 35% con reddito superiore a 28.000 e fino a 50.000 euro; (iii) 43% se il reddito supera i 50.000 euro;
- (ii) è stato confermato e reso strutturale il taglio del cuneo fiscale per i redditi medio-bassi ed esteso anche ai redditi fino a 40.000 euro. La nuova Legge di Bilancio 2025 il taglio del cuneo resta contributivo per i redditi fino a 20.000 euro, mentre per i redditi tra 20.000 e 40.000 euro il taglio diventa fiscale, con una detrazione fissa di 1.000 euro fino a 32.000 euro, detrazione che diminuisce progressivamente fino ad azzerarsi tra i 32.000 e i 40.000 euro;

- (iii) È stato operato un riordino delle detrazioni anche in relazione agli interventi edilizi per i quali è possibile beneficiare di agevolazioni fiscali, quali ad esempio quelli volti al recupero del patrimonio edilizio, la riqualificazione energetica degli edifici e alla riduzione del rischio sismico, oltre al *bonus mobili* e al *superbonus*;
- (iv) solo con riferimento al 2025 è stata introdotta per le imprese che reinvestono l'80% degli utili, la c.d. "IRES premiale", vale a dire, la riduzione dell'aliquota IRES dal 24% al 20% sul reddito d'impresa dichiarato dalla società al verificarsi di determinate condizioni;
- (v) È stata prorogata per tutto il triennio 2025-2027 la misura che agevola l'accesso al mutuo prima casa, usufruendo della garanzia dello Stato, per alcune categorie quali giovani coppie, famiglie numerose e giovani under 36;
- (vi) sono stati introdotti nuovi requisiti per la deducibilità dal reddito d'impresa e dall'IRAP e per le spese di rappresentanza. A decorrere dal 2025 tali spese saranno deducibili solo se il costo verrà sostenuto mediante versamento bancario o postale;
- (vii) è stata confermata per il triennio 2025-2027 la soglia di esenzione fiscale per i fringe benefit nello specifico 1.000 euro per i lavoratori senza figli e fino a 2.000 euro per quelli con figli;
- (viii) per i nuovi assunti a tempo indeterminato con reddito fino ad 35.000 euro nell'anno precedente, che accettano di trasferire la residenza di oltre 100 Km, le somme erogate o rimborsate dai datori di lavoro per il pagamento dei canoni di locazione e delle spese di manutenzione non concorrono a formare il reddito ai fini fiscali entro il limite complessivo di 5.000 euro annui per i primi due anni dalla data di assunzione;
- (ix) la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni e dei terreni, sia agricoli che edificabili, a partire dai beni posseduti al 1° gennaio 2025, con imposta sostitutiva al 18%. Riaperta l'estromissione agevolata dei beni strumentali dell'imprenditore individuale, da effettuare entro il 31 maggio 2025, con effetto dal 01 gennaio 2025;
- (x) è stata introdotta una norma per includere, con portata retroattiva, tra i redditi che possono beneficiare delle retribuzioni convenzionali, quelli da lavoro dipendente prestato all'estero per un periodo maggiore a 183 giorni tornando in Italia al proprio domicilio una volta a settimana;
- (xi) è stata modificata la disciplina della web tax con eliminazione della seconda soglia dimensionale sui ricavi da servizi digitali realizzati in Italia;
- (xii) la tassa sulle plusvalenze da criptovalute nel 2025 torna al 26% per poi risalire al 33% a partire dal 2026.

✓ **D.M. del 10 dicembre 2024 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 294 il 16 dicembre 2024, determinazione del saggio degli interessi legali ([D.M. 10 dicembre 2024](#))**

Con il Decreto Ministeriale del 10 dicembre 2024 n. 294 il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha aggiornato il tasso di interesse legale con decorrenza dal 1° gennaio 2025 al 2%.

Il saggio degli interessi legali, regolato dall'art.1284 del Codice civile, viene aggiornato ogni anno dal MEF, sulla base del rendimento medio lordo dei titoli di Stato di durata non superiore ai 12 mesi e tenendo conto del tasso di inflazione nell'anno. Sotto il profilo fiscale, il tasso d'interesse legale viene utilizzato per calcolare le somme dovute in caso di ravvedimento operoso, così come previsto dall'art.13 del D.Lgs. n.472/1997.

✓ **Criteri e modalità di rilascio della garanzia per l'inclusione nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie ([D.M. 4 dicembre 2024](#))**

Il DM del 4 dicembre 2024, pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 13 dicembre 2024, n. 292 è attuativo dell'articolo 4 del D.Lgs. n. 13/2024 (c.d. "decreto accertamento") e istituisce le condizioni di rilascio della garanzia patrimoniale in capo ai soggetti non stabiliti nell'UE o nello Spazio Economico Europea (SEE) che, mediante un rappresentante fiscale, intendono iscriversi al VIES per svolgere operazioni intracomunitarie.

Viene previsto, in particolare, che venga prestata in favore dell'Agenzia delle Entrate una garanzia sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato o di fideiussione bancaria o di polizza fideiussoria, per un valore almeno pari a 50.000 euro e per un periodo minimo di trentasei mesi dalla data di consegna alla Direzione provinciale competente in ragione del domicilio fiscale del rappresentante fiscale. Decorso tale periodo, la garanzia non deve essere rinnovata.

Inoltre, viene stabilito che anche gli operatori non stabiliti nell'UE o nello SEE che risultano già inclusi nel VIES devono prestare analoga garanzia, a pena di esclusione dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie.

✓ **D.L. n. 202 del 27 dicembre 2024 recante le disposizioni urgenti in materia di termini normativi – Decreto Milleproroghe (D.L. n. 202 del 27 dicembre 2024)**

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 302 del 27 dicembre 2024, il D.L. n. 202 del 27 dicembre 2024, recante “Misure urgenti in materia di termini normativi”, con entrata in vigore il 28 dicembre 2024 (“**Decreto Milleproroghe**”). Il Decreto Milleproroghe introduce alcune misure di carattere economico fiscale, raggruppate nell'art. 3 e negli artt. 12, 13 e 14.

(i) Art. 3

È previsto lo slittamento al 30 novembre 2025 per la registrazione, negli archivi nazionali relativi agli aiuti di Stato, delle misure straordinarie adottate per il contrasto alla pandemia di Covid-19 con esclusivo riferimento all'IMU. Lo stesso articolo dispone anche la proroga al 31 marzo 2025 dell'esonero dall'obbligo di emettere fattura elettronica per coloro che inviano al Sistema tessera sanitaria i dati per l'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata (medici, farmacisti, veterinari etc.) con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare al Sistema TS.

Viene prevista l'applicazione a partire dal 10 gennaio 2026 il termine a decorrere dal quale entra in vigore il nuovo regime di esenzione IVA per le operazioni realizzate dagli enti associativi di cui all'articolo 5, comma 15-*quater* del D.L. n. 146 del 21 ottobre 2021.

(ii) Art. 12

È stato prorogato al 2025 il periodo di transitorietà del cinque per mille dell'IRPEF, limitatamente alle Onlus, per consentire alle stesse di essere interessate, tra le altre cose, dal riparto del beneficio.

(iii) Art. 13

È stato prorogato al 31 marzo 2025 il termine entro il quale le imprese con sede legale in Italia o aventi sede legale all'estero, ma stabile organizzazione in Italia, sono tenute a stipulare contratti assicurativi a copertura dei danni di terreni e fabbricati, impianti e macchinari, attrezzature industriali e commerciali, direttamente cagionati da calamità naturali ed eventi catastrofali verificatisi sul territorio nazionale.

(iv) Art. 14

È stato prorogato al 31 dicembre 2025 il termine per la conclusione di specifici interventi realizzati dagli operatori turistico-ricettivi per il potenziamento dell'offerta turistica nazionale, che potranno godere di un contributo sotto forma di credito d'imposta fino all'80% delle spese sostenute. Agli stessi operatori è riconosciuto un contributo a fondo perduto non superiore al 50% delle spese sostenute per specifici interventi, comunque non superiore al limite massimo di 100mila euro per ciascun beneficiario. Spostato al 31 dicembre 2025 anche il termine di realizzazione di tali interventi.

PRASSI MINISTERIALE

RISPOSTE ALLE ISTANZE DI INTERPELLO

✓ **Agevolazione "prima casa" soggetto AIRE rientrato in Italia** ([Risposta ad Interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 238 del 2 dicembre 2024](#))

Con la risposta a interpello n. 238 del 2 dicembre 2024, in tema di agevolazione "prima casa", l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che possono accedere al beneficio fiscale in esame, tra l'altro, le persone fisiche che, contestualmente al ricorrere dei requisiti previsti all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al TUIR, "siano trasferite all'estero per ragioni di lavoro" al momento dell'atto di acquisto dell'abitazione in Italia.

In particolare, si rammenta che l'art. 2, comma 1, del D.L. n. 69 del 13 giugno 2023 ha modificato la Nota II-bis, comma 1, lett. a) concernente l'applicazione dell'agevolazione in esame per le ipotesi di acquisto della "prima casa" in Italia da parte di un soggetto "trasferito all'estero per ragioni di lavoro". Più nel dettaglio, ai sensi della citata lett. a), per beneficiare dell'agevolazione in parola, occorre *"che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se l'acquirente si è trasferito all'estero per ragioni di lavoro e abbia risieduto o svolto la propria attività in Italia per almeno cinque anni, nel comune di nascita o in quello in cui aveva la residenza o svolgeva la propria attività prima del trasferimento."*

Nella fattispecie in esame, l'Istante non può accedere all'agevolazione "prima casa" in quanto, pur avendo dichiarato che (i) si è trasferita all'estero per l'attività lavorativa ed è iscritta all'AIRE; (ii) nei cinque anni precedenti il trasferimento è stata residente in Italia; e (iii) l'immobile è ubicato nel comune dove risiedeva prima del trasferimento all'estero, al momento della stipula del contratto di compravendita si trovava temporaneamente in Italia per necessità di "assistenza familiare" e svolgeva attività lavorativa a tempo determinato in Italia.

✓ **Credito d'imposta – investimenti nella Zona economica speciale unica per il Mezzogiorno – art. 16 del D.L. n. 124 del 2023 – contratto di "rent to buy"** ([Risposta ad Interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 240 del 3 dicembre 2024](#))

La risposta a interpello n. 240 del 3 dicembre 2024 tratta il tema in materia di investimenti nella Zona economica speciale unica per il Mezzogiorno ("*Credito d'imposta ZES unica*").

L'art. 16 del D.L. n. 124 del 2023 ha introdotto per l'anno 2024, la disciplina del Credito d'imposta ZES unica per gli investimenti realizzati da imprese nell'ambito di strutture produttive ubicate in determinati territori individuati dal legislatore. Tali investimenti agevolabili devono far parte di un progetto di investimento iniziale ed essere relativi all'acquisto, anche mediante locazione finanziaria, di nuovi impianti, macchinari, attrezzature, nonché all'acquisto di terreni e all'acquisizione, realizzazione o ampliamento di immobili strumentali agli investimenti.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che nel caso di acquisto di un immobile nell'ambito di un contratto di "rent to buy", tale investimento si considera effettuato, ai fini dell'applicazione del Credito d'imposta ZES unica, al momento della stipula del contratto di acquisto dell'immobile nel rispetto di quanto previsto dall'art. 109, comma 2, lettera a), del TUIR, ed eleggibile per detto Credito non essendo richiesto dalla disciplina del Credito d'imposta ZES unica il requisito della "novità" per gli immobili nei termini e con i limiti sopra indicati.

✓ **Regime OSS – fornitore soggetto passivo non residente – cessione case prefabbricate a cliente italiano non soggetto passivo IVA** ([Risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 246 del 5 dicembre 2024](#))

Con la risposta all'interpello n. 246 del 5 dicembre 2024, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'acquisto di componenti di una casa prefabbricata, montati dalla stessa impresa produttrice o da terzi, è soggetto

all'applicazione dell'aliquota IVA ordinaria. Le agevolazioni fiscali previste per le abitazioni (aliquote IVA ridotte al 4% o al 10%) sono riconosciute esclusivamente quando il cliente affida all'impresa costruttrice la realizzazione completa dell'immobile (R.M. 12 marzo 1974, n. 503351).

L'aliquota ordinaria si applica qualora il contratto riguardi "il semplice acquisto di singoli pezzi". Poiché tali elementi rappresentano il prodotto dell'attività industriale dell'impresa produttrice, il contratto è qualificabile come una compravendita. Di conseguenza, il corrispettivo relativo è soggetto all'IVA con aliquota ordinaria.

Le aliquote IVA ridotte del 4% o del 10%, invece, trovano applicazione quando "il cliente commissiona all'impresa la costruzione di una casa utilizzando i componenti prefabbricati dalla stessa". In questo caso, l'impresa assume l'impegno a consegnare un'abitazione costruita e completa, anche se realizzata con i propri materiali; pertanto, poiché il contratto ha come oggetto un'abitazione, possono essere applicate le agevolazioni IVA qualora siano soddisfatti i requisiti richiesti (R.M. n. 503351/74).

Nella fattispecie esaminata, la questione riguardava un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro dell'Unione Europea, operante nel settore delle case prefabbricate, che ha aderito al regime One Stop Shop (OSS) e vende sul mercato italiano rivolgendosi a clienti "privati".

Il regime opzionale OSS consente al soggetto passivo che effettua operazioni verso consumatori nell'Unione Europea di dichiarare e versare l'IVA nello Stato membro di identificazione. Successivamente, tale Stato provvede alla distribuzione dell'imposta tra gli Stati membri in cui i beni e i servizi sono consumati.

- ✓ **Concordato preventivo biennale –trasformazione da associazione professionale a società tra professionisti (società a responsabilità limitata) – art. 21, co. 1, lett. a) e b-ter), del D.Lgs. n. 13 del 2024 – cessazione–condizioni ([Risposta ad interpello dell’Agenzia delle Entrate n. 247 del 6 dicembre 2024](#))**

Con la risposta a interpello n. 247 del 6 dicembre 2024, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che la trasformazione eterogenea da associazione professionale tra avvocati in società tra professionisti, avente forma giuridica di società a responsabilità limitata (S.r.l.), sebbene non determini modifiche della compagine sociale, può rappresentare una causa di cessazione del Concordato preventivo biennale “CPB” ai sensi dell’art. 21, comma 1, lett. b-ter) del D.Lgs. n. 13/2024, in quanto determina una modifica della categoria di reddito (da lavoro autonomo a quello d’impresa).

Inoltre, nel medesimo caso oggetto di interpello, si configura un’altra causa di esclusione in quanto per l’attività degli studi legali esercitata in forma di lavoro autonomo e (anche) in forma associata, infatti, è approvato uno specifico ISA; non esiste invece alcun ISA per l’attività di studi legali esercitata in forma di impresa.

Ne consegue che la trasformazione comporta una modifica dell’attività rilevante ai fini della cessazione del CPB poiché, a seguito della stessa, il soggetto risultante dall’operazione non applicherà alcun ISA (se continua ad adottare il codice ATECO per gli studi legali), oppure applicherà un ISA diverso da quello utilizzato ai fini della definizione della proposta di CPB.

- ✓ **Concordato preventivo biennale – art. 11 del D.Lgs. n. 13 del 2024 – regime forfetario – superamento della soglia di 100.000 euro – adesione al Concordo–condizioni ([Risposta ad interpello n. 248 del 6 dicembre 2024](#))**

Con la risposta a interpello n. 248 del 6 dicembre 2024, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che per i soggetti che nel 2024 entrano nel regime forfetario di cui alla L. 190/2014, per poi fuoriuscirne nel medesimo anno per superamento della soglia di ricavi e compensi pari a 100.000 euro, può aderire al concordato preventivo biennale 2024-2025 come soggetto ISA, a condizione che la disapplicazione del regime forfetario si sia verificata prima dello scadere del termine per l’accettazione della proposta di CPB.

In tal caso non si ritiene infatti integrata la causa di esclusione di cui all'art. 11, comma 1 lett. b-ter) del D.Lgs. n. 13/2024.

✓ **Iva - soggettività passiva delle holding e detraibilità dei transaction costs ([Risposta ad Interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 250 del 9 dicembre 2024](#))**

Con la risposta all'interpello n. 250 del 9 dicembre 2024, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulla soggettività passiva IVA delle holding e sulla detraibilità dei *transaction costs*.

Le holding con una struttura "leggera", ossia dotate del solo amministratore unico, possono essere considerate soggetti passivi IVA se reperiscono risorse finanziarie per le società controllate e concedono prestiti o garanzie a queste ultime. In tali circostanze, l'IVA sugli acquisti effettuati è detraibile, seppur nei limiti del pro-rata, quando sono presenti sia operazioni attive imponibili sia esenti.

La semplice detenzione di partecipazioni societarie, senza un'effettiva "interferenza" nella gestione delle controllate, non costituisce un'attività economica ai fini IVA (cause riunite C-108/14 e C-109/14). Tuttavia, una holding che concede prestiti a titolo oneroso alle partecipate opera come soggetto passivo, poiché gli interessi percepiti rappresentano il corrispettivo per la concessione di capitale a terzi e non possono essere considerati "il frutto della mera disponibilità di un bene" (causa C-77/01).

In merito al diritto alla detrazione, si precisa che una holding che effettua acquisti poi addebitati alle partecipate può detrarre l'IVA assolta a monte, a condizione che tali operazioni abbiano un nesso diretto e immediato con quelle successive, che conferiscono il diritto alla detrazione (causa C-496/11). In presenza di operazioni sia imponibili sia esenti, la detrazione sarà limitata al pro-rata.

✓ **Operazione di fusione a seguito di acquisizione con indebitamento (cd. merger leveraged buy out) a cui partecipa il medesimo soggetto che controlla la target. Variazione del controllo della target rispetto alla situazione preesistente. Non abusività dell'operazione ([Risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 251 del 9 dicembre 2024](#))**

Con la risposta ad interpello n. 251 del 9 dicembre 2024, l'Agenzia delle Entrate ha analizzato i profili di elusività di una complessa un'operazione di fusione a seguito di acquisizione con indebitamento (cd. *merger leveraged buy out*, "MLBO").

La richiesta riguardava la deducibilità degli interessi passivi derivanti dal finanziamento, ai sensi dell'art. 96 TUIR, e la verifica di un possibile abuso del diritto.

L'Agenzia ha confermato che tali interessi passivi sono deducibili se inerenti e funzionali all'acquisizione, rispettando il limite dell'art. 96 TUIR e, in caso di soci di controllo non residenti, le norme sul *transfer pricing*.

✓ **Art. 119, comma 8–quinquies, del decreto Rilancio e opzione per la ripartizione della detrazione in dieci quote annuali solo per una parte delle spese sostenute nel 2022 ([Risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 252 del 9 dicembre 2024](#))**

Con la risposta all'interpello n. 252 del 9 dicembre 2024, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'opzione per la ripartizione del superbonus in 10 quote annuali, prevista dall'art. 119, comma 8-quinquies, del D.L. n. 34/2020, può essere esercitata anche solo per una parte delle spese sostenute nel 2022. La normativa, infatti, non richiede che l'opzione debba necessariamente riguardare la totalità delle spese relative a quell'anno. Pertanto, è possibile, a scelta del contribuente:

- (i) presentare la dichiarazione dei redditi Persone Fisiche 2023 integrativa del modello 730/2023, indicando le spese sostenute nel 2022 da ripartire in 4 quote annuali di pari importo;
- (ii) optare, con riferimento alle altre spese sostenute nel 2022, per la ripartizione in 10 quote, ex art. 119, comma 8-quinquies del D.L. n. 34/2020, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2023.

✓ **Rideterminazione del valore delle quote di partecipazione di S.r.l. ([Risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 254 del 12 dicembre 2024](#))**

Con la risposta all'interpello n. 254 del 12 dicembre 2024 l'Agenzia delle Entrate ha affrontato il tema della determinazione del *capital gain* generato da una persona fisica che ha spontaneamente messo a disposizione della procedura concorsuale il corrispettivo derivante dalla metà delle proprie quote, successivamente cedute a titolo oneroso.

Nel caso specifico, il contribuente aveva rivalutato il valore fiscale delle partecipazioni alla data del 1° gennaio 2023, in conformità alla L. 197/2022, e aveva versato entro il 15 novembre 2023 la prima rata dell'imposta sostitutiva pari al 16% sull'intero valore (100%) delle partecipazioni, come determinato da una perizia di stima.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, l'atto di volontà con cui il contribuente ha messo a disposizione della curatela della procedura di liquidazione giudiziale il 50% delle quote, destinandone il controvalore ai creditori, non costituisce un contratto di trasferimento delle quote stesse.

Di conseguenza, i redditi diversi, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettere c) e c-bis) del TUIR, si realizzano solo con la successiva cessione delle partecipazioni, avvenuta per il 100% della quota.

In base a ciò, il contribuente cedente:

- (i) rimane obbligato al versamento della seconda e terza rata dell'imposta sostitutiva relativa alla rivalutazione delle partecipazioni;
- (ii) deve considerare il valore totale delle quote cedute per la compilazione del quadro RT del modello REDDITI 2024 PF.

✓ **Third Party Litigation Funding (TPLF) – Trattamento IVA – Ulteriori chiarimenti ([Risposta ad interpello n. 256 del 13 dicembre 2024](#))**

Con la risposta a interpello n. 256 del 13 dicembre 2024, l'Agenzia delle Entrate ha trattato il tema di un fondo di investimento alternativo (FIA) italiano riservato, costituito come società a capitale fisso mobiliare autogestita (SICAF), che intende operare nel settore del cosiddetto "*Litigation Finance*" o "*Third Party Litigation Funding*". L'attività si concretizza nell'acquisizione pro-soluto di crediti litigiosi derivanti da richieste di risarcimento e azioni legali, sia pendenti sia da avviare.

La SICAF ha deciso di affidarsi a una società estera per gestire le azioni di risarcimento danni avanzate da diverse imprese, danneggiate dall'operato di alcuni fornitori.

Per quanto concerne il trattamento IVA delle prestazioni in questione, la SICAF è tenuta ad applicare i principi interpretativi che regolano l'esenzione IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 1 del DPR 633/72, come indicato, ad esempio, nella risposta all'interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 489 del 5 ottobre 2022. Inoltre, poiché la SICAF non ha obbligazioni dirette nei confronti degli intermediari di cui si avvale la società estera, tali prestazioni risultano irrilevanti ai fini IVA in Italia per carenza di territorialità.

✓ **Rimborsi IVA – garanzia – capogruppo controllante extra-UE – divieto di assunzione diretta dell'obbligazione – art. 38bis, comma 5, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 ([Risposta ad interpello n. 257 del 16 dicembre 2024](#))**

Con la risposta a interpello n. 257 del 16 dicembre 2024, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la semplificazione prevista dall'art. 38-bis, comma 5, del DPR 633/72, che permette ai gruppi societari di utilizzare la garanzia diretta della capogruppo per il rimborso IVA, non si applica se il patrimonio netto del gruppo non risulta da un bilancio consolidato redatto secondo il D.Lgs. 127/91.

A tal proposito, non è sufficiente la semplice predisposizione di un bilancio consolidato: è necessario che tale documento sia redatto in conformità agli obblighi previsti dagli artt. 25 e seguenti del D.Lgs. 127/91 (C.M. n. 164/98).

Nel caso specifico, la semplificazione è stata ritenuta inapplicabile a un gruppo composto, ad eccezione della società richiedente il rimborso, esclusivamente da soggetti non residenti in Italia, inclusa la capogruppo. In questa circostanza, infatti, non si può applicare il D.Lgs. 127/91.

✓ **TP adjustment – Rilevanza ai fini IVA ([Risposta dell’Agenzia delle Entrate n. 266/2024 del 18 dicembre 2024](#))**

Con la Risposta all’istanza di interpello n. 266 del 28 dicembre 2024, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sul trattamento IVA delle rettifiche da transfer pricing. In particolare, ha stabilito che tali rettifiche non rilevano ai fini IVA se il loro scopo è integrare il margine operativo della controparte del gruppo. Tuttavia, quando rappresentano il corrispettivo per la vendita di beni o il saldo di operazioni precedenti, assumono rilevanza ai fini dell’imposta.

Nel caso esaminato, la società Alfa, non residente e non stabilita, ma identificata ai fini IVA in Italia, aveva effettuato acquisti intracomunitari e importazioni di beni destinati a successiva lavorazione. Successivamente, Alfa aveva ceduto i prodotti finiti alla consociata americana Beta, realizzando cessioni all’esportazione. Al momento delle esportazioni, Alfa emetteva una prima fattura per circa il 5% del totale dovuto. In un secondo momento, emetteva una fattura “a consuntivo” per il restante 95%, considerandola non rilevante ai fini IVA, in quanto volta a integrare il margine operativo della controparte.

L’Agenzia delle Entrate ha chiarito che le rettifiche di transfer pricing rilevano ai fini IVA quando:

- (i) risultano da specifiche clausole contrattuali che modificano, in aumento o diminuzione, il corrispettivo originario;
- (ii) sono a titolo oneroso, ossia prevedono un pagamento in denaro o in natura;
- (iii) si riferiscono a cessioni di beni o prestazioni di servizi infragruppo soggette a IVA;
- (iv) esiste un collegamento diretto tra le rettifiche e il corrispettivo originario.

Nel caso specifico, l’Agenzia delle Entrate ha ritenuto che la fattura “a consuntivo” emessa da Alfa per il 95% del valore non possa essere considerata irrilevante ai fini IVA. Ciò in quanto tale fattura non si limita a “correggere” il margine operativo, ma è parte integrante del corrispettivo pattuito per le cessioni *intercompany*.

RISOLUZIONI

✓ **Istituzione del codice tributo per l’utilizzo, tramite modello F24, del credito d’imposta per gli investimenti di cui all’articolo 38 del decreto-legge 2 marzo 2024, n. 19 - Piano Transizione 5.0 ([Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 63 del 18 dicembre 2024](#))**

La Risoluzione n. 63, emessa il 18 dicembre 2024, ha introdotto l’utilizzo del codice tributo n. “7072” denominato “Credito d’imposta - Transizione 5.0 - Articolo 38, del decreto-legge 2 marzo 2024, n. 19” per consentire l’utilizzo in compensazione del credito riconosciuto ai sensi dell’art. 38 del D.L. 19/2024 convertito alle imprese aderenti ai progetti di innovazione preordinati alla riduzione dei consumi energetici.

A seguito dell’emanazione della Risoluzione in esame, le imprese presenti nell’elenco trasmesso dal GSE all’Agenzia delle Entrate, ex art. 14, comma 4, del DM 24 luglio 2024, possono innanzitutto individuare l’ammontare di credito a loro riconosciuto tramite il proprio cassetto fiscale. Al fine del suo utilizzo, è poi

necessario compilare il Modello di pagamento F24, esponendo il codice tributo in questione nella sezione "Erario", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a credito compensati", ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati". Infine, il campo "anno di riferimento" è valorizzato con l'anno di completamento dell'investimento.

✓ **Consulenza giuridica - Dichiarazione di successione presentata oltre il termine di dodici mesi di cui all'articolo 31, comma 1, del TUS - Richiesta agevolazione c.d. "prima casa" (Consulenza giuridica n. 66 del 20 dicembre 2024)**

Con la Risoluzione n. 66/E del 20 dicembre 2024, l'Agenzia delle Entrate ha fornito una consulenza giuridica sulla possibilità di applicare l'agevolazione prima casa, in caso di trasferimento *mortis causa* dell'abitazione, qualora la dichiarazione di successione venga presentata oltre il termine previsto *ex lege*, considerati i diffusi comportamenti non uniformi tenuti dagli uffici territoriali.

Il parere emesso ripercorre innanzitutto la disciplina agevolativa, ricordando l'obbligo del contribuente di allegare una dichiarazione sostitutiva alla dichiarazione di successione, in cui sia evidenziata la sussistenza dei requisiti e delle condizioni previste per l'acquisto della prima casa; in caso di omissione, è possibile ricorrere ad un atto integrativo. Si richiama poi la precedente risoluzione n. 8/2012, dove si ammetteva la correzione di errori della dichiarazione di successione, anche non meramente formali, prima della notificazione dell'avviso di rettifica ovvero prima di 2 anni dal pagamento dell'imposta principale.

Pertanto la possibilità di richiedere l'agevolazione "prima casa", con dichiarazione integrativa o sostitutiva, trova un limite temporale nella notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta, ex articolo 27, comma 3, del TUS; invece, in caso di dichiarazione di successione omessa, sarà necessario attivarsi entro il termine di decadenza dall'azione di accertamento dell'omessa dichiarazione, ossia entro cinque anni dal termine ordinario di presentazione della dichiarazione omessa, ai sensi dell'articolo 27, comma 4 del TUS.

✓ **Aggiornamento catastale ai sensi dell'art. 7-quinquies del decreto - legge 9 agosto 2024, n. 113 (Irrilevanza catastale degli allestimenti mobili in strutture ricettive all'aperto) (Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 67 del 20 dicembre 2024)**

Con la Risoluzione n. 67 del 20 dicembre 2024, l'Agenzia delle Entrate ha illustrato le novità introdotte dall'art. 7-quinquies del DL 113/2024, il quale ha introdotto dei criteri ad *hoc* per la determinazione, mediante stima diretta, della rendita catastale delle strutture ricettive all'aperto (quali, ad esempio, i campeggi).

Di seguito le principali novità introdotte:

- (i) dall'1.1.2025, sono esclusi da questa stima gli allestimenti mobili di pernottamento dotati di meccanismi di rotazione in funzione (ossia i mezzi di pernottamento su ruote come caravan, roulotte e case mobili) ubicati nelle strutture ricettive all'aperto;
- (ii) dall'1.1.2025, ai fini della predetta stima diretta delle strutture ricettive all'aperto, il valore delle aree destinate al pernottamento viene aumentato, rispetto all'ordinario valore di mercato, in misura pari:
 - all'85%, per le aree attrezzate per i predetti allestimenti mobili di pernottamento;
 - al 55%, per le aree non attrezzate destinate al pernottamento degli ospiti.
- (iii) A fronte di tali previsioni, gli intestatari catastali delle strutture ricettive all'aperto devono presentare gli atti di aggiornamento catastale entro il 15.6.2025.

Limitatamente all'anno 2025, per gli atti di aggiornamento catastale presentati entro il 15.6.2025, le rendite rideterminate delle strutture ricettive all'aperto hanno effetto già dall'1.1.2025 (anche ai fini dell'IMU, in deroga all'art. 1 co. 745 della L. 160/2019).

PROVVEDIMENTI

- ✓ **Approvazione del modello di comunicazione per l'utilizzo del contributo sotto forma di credito d'imposta per gli investimenti nelle Zone Logistiche Semplificate, di cui all'articolo 13 del decreto-legge 7 maggio 2024, n. 60, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 luglio 2024, n. 95, con le relative istruzioni, e definizione del contenuto e delle modalità di trasmissione ([Provvedimento del 12 dicembre 2024](#))**

Tramite il Provvedimento n. 445771 del 12 dicembre 2024, l'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello di comunicazione ai fini dell'utilizzo del contributo sotto forma di credito di imposta in relazione agli investimenti effettuati nelle Zone Logistiche Semplificate (ZLS), di cui all'art. 13 del D.L. n. 60/2024, convertito in legge n. 95/2024.

La comunicazione deve essere inviata a partire dal 12 dicembre 2024 fino al 30 gennaio 2025, esclusivamente con modalità telematiche, dal beneficiario del credito oppure da un soggetto incaricato alla trasmissione e, a seguito di questa, verrà ricevuta la presa in carico o lo scarto a seconda del relativo esito. Inoltre, il soggetto sarà tenuto a compilare, oltre che una sezione dedicata ai dati relativi al progetto di investimento, al credito di imposta e ai dati sulla struttura produttiva, anche l'elenco dei soggetti sottoposti alla verifica antimafia, nonché l'elenco delle agevolazioni concesse o richieste.

- ✓ **Approvazione del nuovo "Modello di adesione al regime di adempimento collaborativo" di cui agli articoli 3 e ss. del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 ([Provvedimento del 17 dicembre 2024](#))**

Con il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 17 dicembre 2024, n. 450193, è stato approvato il nuovo modello per l'adesione al regime di adempimento collaborativo.

Il modello può essere utilizzato sia dai contribuenti che desiderano accedere al regime, sia da quelli che intendono dichiarare la rinuncia al rinnovo automatico previsto dall'art. 7, comma 2, del DLgs. 128/2015. A seguito dell'invio telematico della domanda, l'Agenzia delle Entrate rende disponibile nell'area riservata del sito istituzionale un servizio web, denominato "ADEMPIMENTO COLLABORATIVO", attraverso il quale i contribuenti possono trasmettere la documentazione necessaria.

- ✓ **Definizione delle modalità di consultazione telematica delle banche dati ipotecaria e catastale, ai sensi dell'articolo 1, comma 5, del decreto-legge 10 gennaio 2006, n. 2, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 marzo 2006, n. 81, come sostituito dall'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo 18 settembre 2024, n. 139 ([Provvedimento del 30 dicembre 2024](#))**

Con provvedimento del 30 dicembre 2024 l'Agenzia delle Entrate definisce le modalità di consultazione telematica delle banche dati ipotecarie e catastali in attuazione dell'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo 18 settembre 2024, n. 139.

Tale provvedimento stabilisce che i servizi di consultazione telematica sono erogati all'interno dell'area riservata dell'Agenzia delle Entrate, previa accettazione delle condizioni generali di utilizzo dei servizi pubblicate sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate.

La consultazione telematica, se correlata a specifiche esigenze istituzionali può avvenire anche previa stipula di una apposita convenzione con l'Agenzia delle Entrate.

AGGIORNAMENTO GIURISPRUDENZIALE

✓ **La rinuncia al credito nei rapporti di cointeressenza non imputabile contabilmente come perdita su crediti con conseguente indeducibilità (Cassazione, ord. n. 30812 del 2 dicembre 2024)**

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 30812 depositata il 2 dicembre 2024, ha chiarito che la rinuncia al credito vantato nei confronti di una società infragruppo non può essere qualificata contabilmente non come perdita su crediti, ma deve qualificarsi come incremento del costo della partecipazione societaria, con conseguente indeducibilità della stessa ai sensi dell'art. 94 TUIR.

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate notificava alla società consolidante Alfa S.p.A. un avviso di accertamento con il quale contestava dell'imposta dovuta dal gruppo e della responsabilità solidale della consolidata Beta S.r.l. Quest'ultima aveva rinunciato ad un ingente credito vantato nei confronti della Gamma S.r.l., società interamente posseduta. L'importo corrispondente era stato dichiarato come onere e contabilizzato come perdita su crediti.

La Corte di Cassazione individua il criterio di decisione nel fatto decisivo per cui la Beta S.r.l. è divenuta socia unica della Gamma S.r.l. in un momento precedente alla definizione della vicenda, e, pertanto devono applicarsi le norme che disciplinano i rapporti di credito/debito tra socio e società, e non le disposizioni di carattere generale che riguardano i soggetti terzi. In particolare, deve applicarsi l'art. 94, comma 1 del TUIR, secondo cui *"l'ammontare dei versamenti fatti a fondo perduto o in conto capitale alla società dai propri soci o della rinuncia ai crediti nei confronti della società dagli stessi soci, si aggiunge al costo dei titoli e delle quote di cui all'art. 85, comma 1 lett. c., in proporzione alla quantità delle singole voci della corrispondente categoria"*.

✓ **L'indebita detrazione IVA non è assorbita dall'infedele dichiarazione (Cassazione, ord. n. 32262 del 13 dicembre 2024)**

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 32262 depositata il 13 dicembre 2024, ha statuito che la sanzione per infedele dichiarazione non assorbe quella per indebita detrazione, trattandosi di illeciti materialmente e giuridicamente distinti.

Nel caso di specie, riguardante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, il contribuente, dopo aver commesso l'indebita detrazione nella liquidazione periodica, aveva proceduto anche all'indicazione dell'inferiore imposta nella dichiarazione.

La Corte distingue in modo netto i due illeciti di cui all'art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997 e di cui all'art. 6, comma 6 del D.Lgs. n. 471/1997, evidenziando che la presentazione di una dichiarazione con esposizione di imposta inferiore non consuma e non implica automaticamente anche l'illegittimo computo in detrazione di imposta. Il ragionamento della Corte, infatti, evidenzia che potrebbe anche non verificarsi una successione di fatti tra indebita detrazione e infedele dichiarazione, ad esempio nel caso in cui il contribuente ometta la dichiarazione, o ometta di ravvedersi prima della dichiarazione e poi procedere con la presentazione di una dichiarazione corretta. Si tratta, pertanto, di una usuale conseguenza fattuale, che non implica un assorbimento del primo illecito nel secondo, e, di conseguenza, nemmeno della sanzione per il primo illecito nella sanzione relativa al secondo.

✓ **Dichiarazione fraudolenta: operazioni inesistenti e l'intento evasivo come elementi decisivi per la responsabilità penale (Cassazione, sent. n. 43752 del 29 novembre 2024)**

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 43752 del 29 novembre 2024, ha ribadito importanti principi in tema di responsabilità per il reato di dichiarazione fraudolenta. In particolare, emerge che la consapevolezza della inesistenza delle operazioni sottese alle fatture e la volontà di servirsene strumentalmente nel rappresentare quel falso risultato dichiarato come rispondente a una contabilità inappuntabile sono elementi decisivi per integrare il reato.

Inoltre, la Corte conferma che in tema di reati tributari, il dolo specifico richiesto per integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000, rappresentato dal perseguimento della finalità evasiva, che deve aggiungersi alla volontà di realizzare l'evento tipico (la presentazione della dichiarazione), è compatibile con il dolo eventuale, ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'IVA.

✓ **Transfer pricing: la rettifica non rileva ai fini IVA se integra il margine operativo della controparte (Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Rimini, sent. n. 201, del 12 dicembre 2024)**

Con la sentenza n. 201, depositata il 12 dicembre 2024, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Rimini, è tornata a pronunciarsi in relazione al riconoscimento del credito d'imposta per le spese di ricerca e sviluppo e, in particolare, al requisito di novità del prodotto, necessario per essere ammesso al beneficio.

Nel caso di specie una società produttrice di infissi aveva sviluppato nuovi prototipi diretti al miglioramento delle caratteristiche costruttive e di montaggio degli infissi e al potenziamento delle proprietà di resistenza agli eventi atmosferici. Secondo l'Ufficio, il progetto non era meritevole di accoglimento, perché non aveva innovato lo stato dell'arte delle conoscenze di settore.

Contrariamente la Corte, accogliendo il ricorso, ha invece statuito che è coerente con i dettati della norma e con il principio di ragionevolezza, riconoscere la misura agevolativa anche per le spese sostenute per innovare beni, servizi, processi produttivi interni alla singola azienda, perché, la norma non richiede la creazione di privative industriali, di brevetti, o di modelli da registrare per la loro generalizzata innovatività ed originalità. Se il legislatore avesse inteso pretendere tali risultati avrebbe individuato appunto il presupposto della registrazione all'Ufficio Brevetti, prova inequivocabile della innovatività ed originalità del risultato in senso assoluto.

✓ **I redditi da lavoro dipendente svolto negli USA vengono tassati anche in Italia (Cassazione, sent. n. 30880 del 12 dicembre 2024)**

Con la sentenza n. 30880, depositata il 2 dicembre 2024, la Corte di Cassazione, ha statuito che i redditi da lavoro dipendente percepiti da un soggetto residente in Italia per un'attività di lavoro svolta negli Stati Uniti sono soggetti a tassazione anche in Italia.

Nel caso in esame, un soggetto residente in Italia sosteneva che i suoi redditi percepiti come lavoratore dipendente per attività svolte negli Usa non si sarebbero dovuti tassare in Italia, sulla base dell'articolo 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Stati Uniti. A seguito di un'analisi relativa alle due fattispecie principali descritte nell'articolo 15 delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (nel caso di specie la convenzione tra Italia e Stati Uniti) aventi ad oggetto la disciplina dei redditi dal lavoro dipendente. Nel caso di un soggetto residente di uno Stato che presta la propria attività di lavoro dipendente in un altro Stato sia lo Stato della residenza sia lo Stato della fonte potranno esercitare la propria potestà impositiva.

Al ricorrere di particolari condizioni, tuttavia, la tassazione esclusiva nello Stato della residenza evita "l'aggravio" dato dalla tassazione concorrente riconoscendo, al solo Stato della residenza, la potestà impositiva ancorché l'attività di lavoro dipendente sia stata svolta in uno Stato diverso da quello di residenza. In particolare, il paragrafo 2 dell'articolo 15 prevede che, qualora il soggetto residente dello Stato A percepisca un reddito da lavoro dipendente dallo Stato B quel reddito da lavoro dipendente dovrà essere tassato solo nello Stato della residenza a condizione che il contribuente:

- (i) soggiorni nello Stato B per un periodo che non oltrepassi i 183 giorni;
- (ii) sia pagato da un datore di lavoro che non sia residente dello Stato B;
- (iii) non sia pagato da una stabile organizzazione del datore di lavoro residente dello Stato B, Delineate le linee guida per la corretta lettura dell'articolo 15, la Corte ha chiarito che il caso oggetto di commento si sarebbe dovuto inserire nella regola generale della tassazione concorrente prevista dall'articolo 15, paragrafo 1, secondo periodo della Convenzione Italia-Usa.

In tali ipotesi, hanno precisato i giudici, per eliminare la doppia imposizione si dovrà ricorrere al meccanismo del credito d'imposta ex articolo 165 del TUIR. Nel caso in esame, pertanto, la doppia imposizione internazionale, assodata la tassazione del reddito statunitense sia negli Stati Uniti che in Italia, si sarebbe dovuta eliminare portando in detrazione, nella dichiarazione dei redditi italiana, le imposte definitivamente pagate dal contribuente negli Usa.

UNIONE EUROPEA

✓ **Cessazione dell'attività e riporto dell'eccedenza di IVA (Corte di Giustizia UE, Sez.VIII, 5 dicembre 2024, C-680/23, Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal)**

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza n. C-680/23 del 5 dicembre 2024, si è pronunciata sulla modalità di esercizio del diritto a detrazione e riporto dell'eccedenza IVA, ed, in particolare, sulla compatibilità con la disciplina europea sull'IVA della normativa fiscale della Regione autonoma di Madeira, Portogallo, in materia.

Il caso di specie aveva ad oggetto una società che aveva cessato la propria attività economica facendo domanda di riporto, dopo la ripresa dell'attività economica, di un'eccedenza IVA esistente al momento della cessazione dell'attività esercitata precedentemente.

La Corte ha dichiarato che l'art. 183 della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto ("**Direttiva IVA**") deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa di uno stato membro che preveda che l'eccedenza di IVA dichiarata in sede di cessazione della propria attività da parte di un soggetto passivo non possa dallo stesso essere riportata ad un periodo successivo, ma possa recuperarne l'importo solo chiedendone il rimborso entro un termine di dodici mesi che decorre dalla data di cessazione dell'attività, sempre che vengano rispettati i principi di equivalenza ed effettività.

✓ **Detraibilità dell'IVA versata all'acquisto di servizi forniti all'interno del gruppo di società (Corte di Giustizia UE, Sez.VI, 12 dicembre 2024, C-527/23, Tribunalul Prahova)**

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza C-527/23 del 12 dicembre 2024, in tema di detrazione dell'IVA nel contesto di servizi amministrativi forniti all'interno dello stesso gruppo di società.

La Corte ha chiarito che l'art. 168 della Direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa o prassi nazionale che neghi il beneficio del diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte versata da un soggetto passivo che ha acquistato servizi presso altri soggetti passivi facenti parte dello stesso gruppo di società, con la motivazione che tali servizi sarebbero stati contemporaneamente forniti ad altre società dello stesso gruppo e che il loro acquisto non sarebbe stato necessario o opportuno, quando è stabilito che gli stessi servizi sono utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette ad imposta.

ASSONIME

✓ **Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale (decreto legislativo n. 209 del 2023): il restyling dei criteri di residenza fiscale delle persone fisiche ([Circolare n. 25 del 13 dicembre 2024](#))**

Nella Circolare n. 25 del 13 dicembre 2024 Assonime ha esaminato i nuovi criteri di residenza fiscale delle persone fisiche in Italia che, derivanti dalla rivisitazione operata dal D.Lgs. n. 209 del 2023, in attuazione della legge delega per la riforma fiscale n. 111/2023, contribuiscono a rafforzare la competitività complessiva del sistema fiscale italiano con l'introduzione di istituti del tutto nuovi o modificati in modo significativo. Nello specifico l'attenzione deve essere focalizzata sulla nozione di domicilio fiscale, residenza civilistica, presenza fisica e sulla posizione del sostituto d'imposta italiano, come di seguito evidenziato:

Domicilio fiscale: Ai fini fiscali, il domicilio è definito come "il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona". Questa accezione fiscale si discosta dalla nozione civilistica, tradizionalmente legata alla scelta elettiva dell'individuo, e permette di superare il problema della sua riconoscibilità da parte di soggetti terzi. Assonime ha precisato che, in ambito tributario, è sufficiente che la scelta del domicilio fiscale sia adeguatamente riconoscibile ex post, anche sulla base del comportamento dell'individuo, che deve evidenziare un radicamento affettivo e personale nel luogo. Gli elementi che attestano le relazioni personali e sociali includono: (i) fatti concreti, come una presenza significativa dell'individuo o del suo nucleo familiare sul territorio; e (ii) l'utilizzo dei servizi e delle infrastrutture disponibili nello Stato. Questi fattori, combinati, rappresentano indicatori rilevanti per stabilire il domicilio fiscale della persona.

Residenza civilistica: resta immutato il criterio della residenza civilistica, riconducibile al luogo in cui la persona ha la dimora abituale. Al riguardo, viene evidenziato come l'integrazione di tale criterio non sia desumibile dal mero calcolo dei giorni di presenza della persona sul territorio dello Stato, essendo altresì rilevante la volontà del soggetto di rendere abituale la permanenza fisica in un dato luogo.

Presenza fisica: Il nuovo criterio della presenza fisica è stato introdotto allo scopo di attrarre dall'estero individui con professioni particolarmente mobili e/o di alto profilo professionale. Al riguardo, Assonime ricorda che la presenza fisica potrebbe garantire l'accesso alle agevolazioni fiscali nazionali, oltre che ai benefici convenzionali, senza richiedere le più complesse valutazioni che si rendono necessarie per la verifica degli alternativi criteri del domicilio e della residenza.

Posizione del sostituto d'imposta italiano: La circolare evidenzia che il sostituto può fare affidamento sui documenti presentati dal contribuente al fine di considerarlo residente o non residente, non potendo entrare nel merito di tali attestazioni. Si ricorda che, ove il non residente intenda far valere esenzioni da imposte italiane non in forza di disposizioni interne, bensì in virtù di Convenzioni contro le doppie imposizioni, la residenza estera non può essere autocertificata, ma va attestata dall'Amministrazione finanziaria dei rispettivi Stati di residenza. I sostituti italiani hanno la facoltà, e non l'obbligo, di applicare direttamente la Convenzione. Da ultimo, Assonime ricorda che, per effetto della c.d. "direttiva FASTER", le procedure di esenzione diretta verranno facilitate dall'introduzione di un certificato digitale di residenza fiscale comune all'interno dell'Unione (eTRC), operativo solo dal 2030.

✓ **Circolare 26/2024 - Le modifiche ai principi contabili nazionali in tema di costi di smantellamento e ripristino: profili fiscali ([Circolare n. 26 del 19 dicembre 2024](#))**

Nella Circolare n. 26 del 19 dicembre 2024, Assonime ha esaminato, approfondendone i risvolti contabili e le ricadute fiscali, la disciplina contabile sulle modalità di contabilizzazione dei costi di smantellamento e ripristino, introdotta dagli emendamenti ai documenti OIC 16 e all'OIC 31 pubblicati in via definitiva nel mese di marzo del 2024.

Sotto il profilo del trattamento contabile, mentre in passato gli oneri di smantellamento e ripristino erano oggetto di accantonamento periodico con imputazione a Conto economico, gli emendamenti hanno previsto un modello contabile che si basa sulla contestuale iscrizione di un fondo smantellamento e ripristino in contropartita all'incremento del costo del cespite cui si riferisce.

Le nuove regole contabili, che trovano applicazione a partire dai bilanci aventi inizio dal 1° gennaio 2024, delineano un'impostazione già adottata dalle imprese IAS/IFRS.

Restano, tuttavia, alcuni aspetti di distinzione: nello specifico lo IAS 16 ammette che i costi di smantellamento e ripristino siano capitalizzati sul costo del terreno e che siano ammortizzati durante il periodo in cui si ottengono i benefici derivanti dal loro sostenimento e, quindi, in un arco temporale diverso rispetto alla vita utile (normalmente indefinita) del terreno stesso.

Diversamente, i principi contabili nazionali (OIC 16), prevedono la capitalizzazione dei costi di ripristino relativi ai terreni sui beni che su di essi insistono e la parametrizzazione del relativo ammortamento alla relativa vita utile. Sotto altro profilo, i principi nazionali consentono, a differenza degli IAS/IFRS, la capitalizzazione dei costi di smantellamento e ripristino relativi a beni non iscritti nel bilancio dell'utilizzatore, perché acquisiti in godimento, tra le immobilizzazioni immateriali.

Sul piano del trattamento fiscale, Assonime ha evidenziato che, la nuova impostazione contabile consente di realizzare una miglior correlazione tra proventi e costi fiscalmente rilevanti e, quindi, di addivenire a una più coerente quantificazione degli imponibili IRES e IRAP. Il mancato riconoscimento fiscale degli accantonamenti periodici può, infatti, comportare che i costi di smantellamento e ripristino assumano rilevanza fiscale in periodi di imposta in cui i relativi beni hanno già esaurito ogni possibilità di produrre ricavi imponibili, generando di fatto perdite inutilizzabili.

A parere di Assonime, l'importo capitalizzato sul bene a titolo di oneri di smantellamento e ripristino dovrebbe assumere rilevanza fiscale anche per i soggetti OIC, così come accade per i soggetti IAS/IFRS e la medesima rilevanza dovrebbe essere riconosciuta al fondo oneri iscritto al passivo. Ne deriva che gli ammortamenti deducibili ai fini IRES, nei limiti dei coefficienti tabellari, e le plusvalenze e minusvalenze in caso di successivo realizzo dovranno essere calcolati prendendo in considerazione il costo complessivo del bene così come risulta a seguito della capitalizzazione iniziale della componente in questione. In aggiunta, la componente riconducibile ai costi di smantellamento e ripristino dovrebbe essere presa in considerazione ai fini dell'individuazione della base di computo delle spese di manutenzione ordinaria deducibili ai sensi dell'art. 102 comma 6 del TUIR.

ALTRO

Il presente documento ha solo scopo informativo e non costituisce parere professionale.

Per informazioni: info@5rs.it