



Roma, Lì 14 gennaio 2021

Oggetto: Newsletter Studio ACTA – ENBIMS “Le novità fiscali della settimana”

Spett.le Società/Associazione,

con la presente siamo lieti di sottoporre alla Vostra attenzione le principali novità in materia fiscale della settimana.

ATTIVITÀ LEGISLATIVA

L’iter legislativo del decreto Ristori quater

In G.U. n. 297 del 30 novembre 2020 è pubblicato il Decreto-Legge 30 novembre 2020, n. 157: “Ulteriori misure urgenti connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Alla data del 1° dicembre 2020 il provvedimento risulta assegnato alle commissioni riunite 5° (Bilancio) e 6° (Finanza e tesoro).

L’iter legislativo del decreto Ristori ter

In G.U. n. 291 del 23 novembre 2020, è pubblicato il Decreto-legge 23 novembre 2020 n. 154: “Misure finanziarie urgenti connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Alla data del 24 novembre 2020, il decreto-legge è assegnato alle commissioni riunite 5° (Bilancio) e 6° (Finanze e tesoro).

L’iter legislativo del decreto Ristori bis

In G.U. n. 279 del 9 novembre 2020 è pubblicato il Decreto-Legge 9 novembre 2020, n. 149: “Ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese e giustizia, connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Alla data del 10 novembre 2020, il decreto-legge è assegnato alle commissioni riunite 5° (Bilancio) e 6° (Finanze e tesoro).

L’iter legislativo del decreto Ristori

In G.U. n. 319 del 24 dicembre 2020, è pubblicata la Legge 18 dicembre 2020, n. 176: Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, recante ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese, giustizia e sicurezza, connesse all’emergenza epidemiologica da Covid-19.

L’iter legislativo del decreto Rilancio

In G.U. n. 180 del 18 luglio 2020, S.O. n. 25, è pubblicata la Legge 17 luglio 2020, n. 77: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, recante “Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all’economia, nonché di politiche sociali connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104

In G.U. n. 253 del 13 ottobre 2020, è pubblicata la Legge n. 126 del 13 ottobre 2020: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, recante misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell’economia”.

Decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76

In G.U. n. 228 del 14 settembre 2020 – Suppl. Ordinario n. 33 è pubblicata la Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76, recanti misure urgenti per la semplificazione e l’innovazione digitale.

Decreto-legge 7 ottobre 2020, n. 125

In G.U. n. 248 del 7 ottobre 2020, è stato pubblicato il d.l. 7 ottobre 2020, n. 125, recante “*Misure urgenti strettamente connesse con la proroga della dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19 e per la continuità operativa del sistema di allerta COVID, nonché per l’attuazione della direttiva (UE) 2020/739 del 3 giugno 2020*” con il quale è stato prorogato lo stato di emergenza fino al 31 gennaio 2021 ed introdotto l’obbligo di mascherine all’aperto e al chiuso.

NOVITÀ IN MATERIA DI TERZO SETTORE

1. Risposta ad interpello n. 14/2021 del 7 gennaio: chiarimenti sul Superbonus per gli enti religiosi

Con la risposta in esame l’Agenzia delle Entrate ha ritenuto che gli enti religiosi siano esclusi dai soggetti beneficiari delle opzioni di cui all’art. 121 del D.L. 34/2020 (D.L. Rilancio) in alternativa alla detrazione al 110% prevista all’art. 119 dello stesso decreto (“Superbonus”).

Il documento di prassi, infatti, evidenzia che il D.L. Rilancio delinea in modo puntuale l’ambito soggettivo del Superbonus, ricomprendendo espressamente all’articolo 119, comma 9, lettera d) bis, tra i beneficiari “non profit” solo gli enti iscritti nei relativi registri di settore, vale a dire le Onlus, le organizzazioni di volontariato (Odv) e le associazioni di promozione sociale (Aps). Pertanto, l’Agenzia ha chiarito che gli enti religiosi potranno accedere alle opzioni alternative al Superbonus solo qualora rientrino tra uno dei soggetti indicati dall’art. 119.

2. Risposta ad interpello n. 20/201 dell’8 gennaio: chiarimenti in merito all’applicazione dell’IVA agevolata prevista per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria sugli immobili adibiti a casa di riposo e di lunga degenza.

L’Agenzia delle Entrate con il provvedimento in esame si è espressa in senso favorevole sia all’applicazione dell’aliquota IVA ridotta al 10% per gli interventi di manutenzione straordinaria in base al numero 127-duodecies della Tabella A, parte III allegata al d.P.R. n. 633/1972 (Decreto IVA), sia all’agevolazione prevista per le opere di manutenzione ordinaria ai sensi dell’articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1000, n. 488.

Per quanto riguarda l’agevolazione per gli interventi di manutenzione straordinaria, l’Amministrazione finanziaria si è espressa in senso affermativo in quanto ha ritenuto soddisfatto il requisito di immobile di “edilizia residenziale pubblica”. L’edificio interessato, infatti, era stato costruito da un ente pubblico con il finanziamento di fondi pubblici ed era costituito da abitazioni destinate a stabili residenze per la collettività.

In merito all’IVA al 10% per le opere di manutenzione ordinaria, il parere favorevole dell’Agenzia è stato determinato dalla circostanza, richiesta dalla norma, che l’immobile consistesse in un edificio assimilato alle case di abitazione non di lusso ai sensi dell’art. 1 l. n. 659/1961 e rappresentasse stabile residenza di collettività.

Da ultimo, la risposta si è soffermata sulle parti dell’immobile interessate dal regime IVA agevolato. In via generale, all’edificio destinato solo parzialmente a finalità abitative l’agevolazione si applica sulle parti comuni a condizione che la parte abitativa rappresenti più del 50% della superficie. Nel caso di specie, l’Agenzia ha ritenuto il regime applicabile sia sulle parti comuni che su quelle abitative, dal momento che l’edificio oggetto dell’intervento era destinato per intero a residenza stabile delle collettività.

3. Risposta ad interpello n. 22/2021 dell’8 gennaio: chiarimento in merito al corretto trattamento ai fini dell’imposta di bollo e dell’imposta di registro della convenzione stipulata tra il Comune e un ente religioso.

L’Agenzia delle entrate ha ammesso l’esenzione ai fini dell’imposta di bollo e di registro per la Convenzione stipulata tra un ente religioso in forma di organizzazione di volontariato (Odv) ed il Comune.

Circa l’imposta di bollo, la risposta favorevole all’esenzione ha tenuto conto dell’articolo 82, comma 5 del d.lgs. n. 117/2017 (“Codice del Terzo Settore” o “CTS”), applicabile anche a “ogni altro

documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato”, così da ricomprendere plausibilmente la convenzione oggetto del quesito. Per l’imposta di registro, invece, l’Agenzia ha richiamato quanto disciplinato all’articolo 82, comma 3 del CTS, ai sensi del quale l’imposta di registro non si applica per gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle Odv.

NOVITÀ IN MATERIA DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO

1. Corte Europea dei diritti dell’uomo: causa L.B. contro Ungheria, sentenza n. 36345/16

Con la sentenza depositata il 12 gennaio 2021, i Giudici di Strasburgo hanno affermato il principio secondo cui, non comportando alcuna violazione del diritto al rispetto della vita privata, e in forza della prevalenza del diritto della collettività ad essere informata, le autorità fiscali interne possono pubblicare, sul proprio portale, i dati dei contribuenti evasori.

Facendo salva la condotta tenuta dall’Amministrazione ungherese, la Corte EDU, benché abbia riconosciuto che le informazioni sul contribuente, pubblicate nel sito web dell’Agenzia, tra cui il nominativo, il codice fiscale, l’indirizzo di residenza, oltre all’ammontare delle tasse non pagate, rientrassero nella nozione di vita privata e, quindi, nel diritto garantito dall’art. 8 CEDU, ha ritenuto, da un lato, che la misura adottata dallo Stato fosse funzionale al fine di impedire ai cittadini di sottrarsi agli obblighi di pagamento delle tasse e, dall’altro lato, che la diffusione di tali notizie, in quanto costituente informazione di valore per la collettività, fosse qualificabile come una questione di interesse generale.

Pertanto, pur a fronte dell’impatto negativo che la pubblicazione delle informazioni succitate sul web, anche rispetto ad altri mezzi di comunicazione, ha sulla vita privata del cittadino, tale divulgazione, in forza del diritto della collettività ad essere informata, non è configurabile come una violazione della Convenzione europea dei diritti dell’uomo.

2. Tassazione IVA di gruppo e natura della solidarietà tributaria tra controllante e controllata: Cass. n. 235/2021

In tema di solidarietà tributaria, la facoltà, per il coobbligato d’imposta, di avvalersi del giudicato favorevole emesso in un giudizio promosso da un altro coobbligato, secondo la regola generale stabilita dall’art. 1306 c.c., opera come riflesso del principio di unicità dell’accertamento e della estensibilità del giudicato, sempre che non si sia già formato un giudicato contrario sul medesimo punto.

3. Transfer pricing, natura delle disposizioni e riparto dell’onere della prova tra contribuente ed Amministrazione finanziaria: Cass. n. 230/2021

In caso di operazioni infragruppo con società estere controllate o controllanti, di cui all’art. 110 TUIR, l’onere probatorio gravante sull’Amministrazione finanziaria si esaurisce nel fornire la prova della esistenza dell’operazione infragruppo (intesa come verifica dell’ambito soggettivo di applicazione della disposizione) e della pattuizione di un corrispettivo inferiore al valore normale di mercato. Il contribuente che intende contrastare la pretesa impositiva deve, invece, fornire la prova che il corrispettivo convenuto, ovvero la mancanza di un corrispettivo per l’operazione infragruppo, corrisponde ai valori economici che il mercato attribuisce a tali operazioni. Non è, pertanto, necessario che l’Amministrazione finanziaria fornisca ulteriormente la prova che l’operazione infragruppo sia priva di una valida giustificazione economica ed abbia comportato un concreto risparmio di imposta, giacché tali presupposti, costitutivi della fattispecie generale di operazione antielusiva, non sono richiesti nel caso in cui venga contestata la violazione della regola del valore normale, ai sensi del citato art. 110 TUIR.

4. Unitarietà dell’accertamento di maggior reddito tra società di persone e soci e indefettibilità del litisconsorzio: Cass. n. 175/2021

È stato precisato dai Giudici di legittimità, con l’ordinanza in commento, che l’unitarietà dell’accertamento del maggior reddito delle società di persone e dei soci delle stesse comporta un litisconsorzio necessario tra società e soci, in difetto del quale la sentenza, anche di appello, è affetta da radicale nullità ed il procedimento deve essere rinviato al giudice di primo grado. Né è possibile pensare che la riunione dei procedimenti in Cassazione possa sanare l’originaria disintegrità del

contraddittorio in relazione, per un verso, alla diversità dei tempi e dei giudici che hanno affrontato i due contenziosi e, per altro verso, all'assenza degli altri soci della società nel giudizio.

5. Residenza fiscale in Italia e valutazione degli elementi presuntivi: Cass. n. 170/2021

Con l'ordinanza depositata in data 8 gennaio 2021, la Suprema Corte ha affermato che il vizio di violazione di norme di diritto consiste nella deduzione di un'erronea cognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie normativa astratta. L'allegazione di un'errata ricostruzione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è, invece, esterna all'esatta interpretazione della norma ed inerisce alla tipica valutazione del giudice del merito, la cui censura è possibile, in sede di legittimità, esclusivamente sotto l'aspetto del vizio di motivazione.

Ne consegue che la valutazione degli elementi presuntivi dai quali dovrebbe discendere la residenza fiscale in Italia di una persona fisica spetta, in via esclusiva, al giudice di merito, il quale ha il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi.

6. Trasferimento dal settlor al trustee di beni e misura delle imposte di registro ed ipocatastale applicabili: Cass. n. 13/2021

La Corte di Cassazione, con la pronuncia in commento, ha statuito che il trasferimento dal settlor al trustee di immobili e partecipazioni sociali, per una durata predeterminata o fino alla morte del disponente, i cui beneficiari siano i discendenti di quest'ultimo, avviene a titolo gratuito e non determina effetti traslativi, poiché non ne comporta l'attribuzione definitiva allo stesso trustee, il quale è tenuto solo ad amministrarlo ed a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del suo ritrasferimento ai beneficiari del trust. Detto atto, pertanto, è soggetto a tassazione in misura fissa, sia per quanto attiene all'imposta di registro, che alle imposte ipotecaria e catastale.

7. Accertamento presuntivo nei confronti del socio e legittimità della mera allegazione dell'atto emesso nei confronti della società: CTP Reggio Emilia, sent. n. 1/2/2021

È illegittimo l'accertamento notificato al socio di una società a ristretta base partecipativa nell'ipotesi in cui nell'avviso di accertamento della società, parte integrante dell'atto a carico del socio, sia omesso ogni riferimento agli specifici elementi e ai singoli dati vagliati per l'accertamento dei ricavi occulti.

Invero, l'atto richiamato *per relationem* in sede di motivazione dell'atto impugnato deve, esso stesso, essere motivato, pena la violazione non soltanto dell'art. 7, L.n. 212/2000, ma, altresì, del diritto di difesa, costituzionalmente garantito, atteso che il contribuente, in assenza di riferimenti in ordine agli specifici elementi e ai singoli dati che sono stati vagliati dall'Amministrazione finanziaria per l'accertamento dei ricavi non contabilizzati e per la determinazione dell'utile extra-contabile accertato in capo alla Società e presuntivamente attribuito pro quota ai soci, rimane destinatario di una pretesa impositiva sul cui fatto costitutivo non è in grado di conoscere alcunché e, perciò, di difendersi.

NOVITÀ IN TEMA DI START-UP, INDUSTRIA 4.0, MARCHI E BREVETTI

1. Marchi e disegni UE, il nuovo Fondo EUIPO per le PMI operativo

Si segnala l'apertura, lo scorso 18 dicembre 2020, della campagna di comunicazione del nuovo Fondo a favore delle PMI dei paesi UE. Più precisamente, siffatto fondo risulta gestito dall'Ufficio dell'Unione Europea per la proprietà intellettuale, c.d. "EUIPO – European Union Intellectual Property Office", in collaborazione con il programma COSME dell'Unione europea.

Mediante l'accesso al fondo, le piccole e medie imprese italiane potranno beneficiare del rimborso del 50% delle tasse di base delle domande di marchio, disegno o modello depositate presso l'EUIPO ovvero presso l'UIBM. Infatti, a partire dall'11 gennaio, è aperto il primo bando EUIPO per la presentazione delle richieste. Si ricorda inoltre che nel corso dell'anno sono previsti complessivamente cinque bandi.

2. Piena operatività del Fondo Rilancio

Lo scorso 7 gennaio, il Ministro dello sviluppo economico Patuanelli ha comunicato la piena operatività del Fondo Rilancio, gestito dal Fondo Nazionale Innovazione. Più precisamente fondo si

porrà quale obiettivo quello di supportare lo sviluppo e sostenere progetti di rilancio di *startup* e PMI innovative italiane grazie a co-investimenti con investitori qualificati e regolamentati.

Il fondo in commento, si aggiunge alle ulteriori agevolazioni previste negli scorsi mesi dal MiSE, come: la Fondazione EneaTech con un Fondo per il trasferimento tecnologico, il CDP Venture Capital SGR - Fondo Nazionale Innovazione, Smart&Start Italia, e gli incentivi per la Digital Transformation.

Sulla scorta di quanto precede, si rileva che il sistema a sostegno dell'innovazione sta iniziando concretamente a proiettarsi in futuro, infatti da quanto emerge dai dati forniti da "Startup Italia", al 5 dicembre scorso, sono 691 i milioni di euro investiti in aziende innovative italiane o *start up* fondate da imprenditori italiani nel 2020.

3. L'UE diventa azionista nell'ecosistema Start up

La Commissione UE, in data 6 gennaio 2021, ha comunicato l'avvio dei primi investimenti azionari, in *equity* ovvero in *quasi-equity*, rivolti in *startup* e pmi innovative.

Siffatta tipologia d'investimenti si svolgeranno mediante il nuovo fondo del Consiglio europeo per l'innovazione (Eic), iniziativa della Commissione dello scorso giugno del 2020, il quale rientra nell'ambito del "Eic Accelerator".

L'investimento per singolo beneficiario risale compreso tra i 500 mila e i 15 milioni di euro, con quote di partecipazione tra il 10% e il 25%.

Rientrano nei soggetti beneficiari 42 imprese, per un totale di 178 milioni di euro. Altre 117 aziende sono in attesa dell'esito del processo di selezione.

4. Anche il MiSE entrerà nel capitale di rischio e di debito delle Start up e Pmi

In Gazzetta Ufficiale è stato pubblicato il decreto che autorizza il Ministero dello Sviluppo Economico ad entrare nel capitale di rischio e di debito nelle Start up e Pmi innovative impegnate in progetti di ricerca tecnologica avanzata.

Il Fondo, dotato di budget 500 milioni di euro, potrà intervenire mediante la partecipazione indiretta in capitale di rischio.

NOVITÀ IN MATERIA DI IVA

1. Principio di diritto n. 1: limiti all'emissione di note di variazione

Il principio di diritto n. 1 affronta il tema dell'emissione di note di variazione, di cui all'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972.

Nello specifico, è affermato che, nell'ipotesi in cui il contratto di compravendita di alcuni beni preveda un sistema progressivo di determinazione del prezzo, tale da consentire alle parti in disaccordo sul valore dei beni risultanti dalla perizia di ricorrere ad un soggetto terzo/revisore, le eventuali note di variazione emesse per recuperare le somme già fatturate in misura superiore a quanto definitivamente pattuito, non sono riconducibili all'ipotesi del sopravvenuto accordo tra le parti, cui si applica il limite temporale dell'anno, previsto dal comma 3 dello stesso articolo 26.

Il medesimo principio trova applicazione anche in riferimento alle procedure di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza, nelle quali il presupposto per la variazione dell'importo già fatturato è da individuarsi nella determinazione definitiva del prezzo dei beni, secondo il procedimento contrattualmente previsto.

ALTRE NOVITÀ

1. Risoluzione n. 2/E del 2021: istituzione codice tributo per l'adeguamento degli ambienti di lavoro

La risoluzione in commento ha istituito il codice tributo in riferimento al *tax credit* per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, previsto dall'art. 120 del decreto "Rilancio". Nello specifico, l'agevolazione diventa operativa mediante il codice tributo "6918", da indicare nel modello F24 e da presentare unicamente mediante i servizi telematici dell'amministrazione.

Nel modello F24, va riportato nella sezione "Erario", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a credito compensati", oppure, nei casi in cui il contribuente debba procedere al

riversamento dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati". Nel campo "anno di riferimento" deve essere sempre indicato "2021".

2. Risposta n. 29 del 2021: precisazioni sul contributo a fondo perduto COVID-19

La risposta ad interpello n. 29 rende precisazioni in merito a quanto previsto dall'art. 25 del decreto "Rilancio", in materia di contributo a fondo perduto COVID-19.

Nel fornire la risposta, l'Agenzia richiama la normativa e la prassi inerente il contributo in esame erogato direttamente dalla stessa Agenzia e destinato ai soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica da COVID-19, ricorda le condizioni che devono sussistere per l'accesso e le modalità di trasmissione dell'istanza, e in particolare, tra gli altri, che il contributo a fondo perduto non spetta ai soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza, che la domanda doveva essere trasmessa dal giorno 15 giugno 2020 e non oltre il giorno 13 agosto 2020, che possono accedere al beneficio i soggetti costituiti fino al 30 aprile 2020.

Nel caso sottoposto all'attenzione dell'Amministrazione, si afferma il diritto a fruire dell'agevolazione in esame per il contribuente che ha avviato la ditta individuale, proseguendo la precedente attività lavorativa svolta tramite la società in nome collettivo, non costituendo un soggetto neocostituito successivamente al 30 aprile 2020.

È, altresì, richiamata la circolare n. 22/2020, la quale aveva chiarito che: *"Nell'ipotesi in cui, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020, l'attività esercitata da una società di persone prosegua in capo all'unico socio superstita come impresa individuale la riduzione del fatturato è determinata tenendo in considerazione l'ammontare relativo al 2019 della società di persone esistente prima dell'operazione di riorganizzazione, considerato che, sul piano sostanziale, non si è in presenza di un'attività neocostituita"*.

Nel caso in esame, l'interpellante ha avviato l'attività di ristorazione con somministrazione nel 2020, con attribuzione di partita IVA, proseguendo la precedente attività svolta attraverso la s.n.c. nella forma di ditta individuale; quindi, come era stato precisato dal documento di prassi sopra citato, ai fini del contributo COVID-19, non si tratta di un soggetto neocostituito successivamente al 30 aprile 2020. Tuttavia, ricorda l'Agenzia ricorda, il parere reso in sede di interpello ha carattere consultiva e non vincolante per il contribuente, pertanto la presentazione del dubbio in questione non determina alcun effetto sugli originari termini di presentazione dell'istanza di accesso al contributo Covid-19.

Di conseguenza, l'Agenzia ritiene che l'istante possa presentare un'istanza volta alla revisione, in autotutela, dell'esito di rigetto per fruire del contributo a fondo perduto dopo la scadenza del termine originario di presentazione delle istanze di accesso, dimostrando il tentativo di richiesta dello stesso nei termini originari, fermo restando che:

- a) il soggetto che può fruire del beneficio è quello che a seguito della "trasformazione" è rappresentato dalla ditta individuale;
- b) la soglia di accesso al contributo, di cui al comma 2 dell'articolo 25 del decreto "Rilancio", si determina facendo riferimento l'ammontare dei ricavi riferibili all'azienda preesistente;
- c) per il calcolo della riduzione del fatturato l'istante deve confrontare i dati riferibili ai due periodi di riferimento (aprile 2020-aprile 2019), considerando il fatturato relativo all'azienda trasferita.

3. Risposta ad interpello n. 30 del 2020: sismabonus acquisti cooperativa

Con la risposta ad interpello in commento, l'Agenzia delle entrate rende precisazioni in materia di detrazioni spettanti per l'acquisto di immobili su cui sono stati effettuati interventi edilizi, mediante demolizione, ricostruzione e riduzione delle classi di rischio sismico, da imprese di costruzione che, entro i 18 mesi dalla data di conclusione dei lavori, provvedono alla vendita dell'immobile.

Nello specifico, l'istante rappresenta di aver acquistato un fabbricato residenziale dal quale intende ricavare quattro unità immobiliari ad uso abitativo, e i cui lavori avranno termine entro la data del 31/12/2021; di conseguenza, l'istante, quindi, chiede, se per le detrazioni previste in caso di ristrutturazioni con riduzione del rischio sismico, elevabili al 110% dalla normativa sul *Superbonus*, il riferimento temporale del 31 dicembre 2021 indicato nelle disposizioni debba essere riferito alla data di stipula del rogito di vendita delle abitazioni oppure alla data di fine lavori dell'intero intervento. In quest'ultima ipotesi, rileva l'istante, la vendita delle abitazioni nei 18 mesi successivi alla ultimazione, anche se successiva al 31 dicembre 2021, potrebbe comunque fruire delle detrazioni.

Nel fornire la risposta, l'Agenzia ripercorre dapprima la normativa sul punto, tra cui l'art. 16, comma 1-*septies* del d.l. n. 63/2013, e gli artt. 119 e 121 del d.l. n. 34/2020 e, sulla base delle disposizioni citate, si conclude affermando la necessità di stipulare l'atto di acquisto relativo agli

immobili entro il 31 dicembre 2021, mentre, oltre tale data, non sarà possibile fruire delle detrazioni d'imposta.

In relazione al quesito in esame, l'Agenzia chiarisce che il riferimento temporale stabilito dall'articolo 16, comma 1-*septies* si riferisce all'atto di assegnazione relativo agli immobili oggetto dei lavori, per cui, affinché i soci della cooperativa assegnatari delle unità immobiliari possano beneficiare della detrazione, l'atto di assegnazione deve intervenire entro il 31 dicembre 2021

4. Risposta ad interpello n. 33 del 2021: precisazioni sul regime di participation exemption e verifica sul requisito della commercialità

Con la risposta ad interpello in commento, l'Agenzia delle entrate esamina il requisito della commercialità che una società deve possedere affinché il cedente della partecipazione possa beneficiare del regime della PEX, di cui all'art. 87 del TUIR.

In particolare, nel documento di prassi, è stata affermata l'impossibilità di dedurre la minusvalenza in caso di realizzo di una partecipazione in una società del Regno Unito la cui attività è consistita soltanto nell'aver intrapreso una serie di azioni legali volte alla riscossione di somme nei confronti dei soggetti promotori di una truffa relativa a un investimento in una propria partecipata statunitense. In mancanza del requisito della commercialità, infatti, sarebbe stato possibile dedurre la minusvalenza da cessione ex art. 101, comma 1 del TUIR, per il quale le minusvalenze dei beni relativi all'impresa sono deducibili a condizione che siano diverse da quelle derivanti dal realizzo di partecipazioni che beneficino del regime della participation exemption

Più nel dettaglio, il requisito della commercialità è individuato come esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all'art. 55 TUIR; il requisito della commercialità, in aggiunta, deve sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso.

Tuttavia, il criterio formale di qualifica del reddito di cui all'art. 55 costituisce una condizione necessaria ma non sufficiente ad individuare il requisito della commercialità, il quale va delineato anche da un punto di vista sostanziale; nello specifico, lo stesso implica che non tutti i redditi prodotti nell'esercizio di impresa sono riferibili ad un'attività commerciale nel senso richiesto dalla disciplina in esame ma deve necessariamente trovare corrispondenza nelle attività in concreto poste in essere dal soggetto partecipato.

Quando oggetto di realizzo è la partecipazione in una società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni, l'art. 87 comma 5 del TUIR stabilisce che i due requisiti oggettivi della residenza e della "commercialità" della partecipata, di cui alle lett. c) e d) del comma 1, vanno verificati con riguardo alle società indirettamente partecipate e si considerano integrate in capo alla holding quando sussistono in capo alle sue partecipate che rappresentano la maggior parte del patrimonio sociale della holding.

Tuttavia, nel caso di specie, si osserva che la società residente avrebbe perso la propria qualifica di holding in quanto, dopo aver dismesso alcune partecipazioni in altre società, da ultimo possedeva solo un'unica partecipazione in una società statunitense priva di valore economico, in quanto oggetto della truffa.

Pertanto, secondo quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria, la circostanza che la partecipata abbia intrapreso una serie di azioni legali e di iniziative volte alla riscossione delle somme di denaro indebitamente sottratte, dimostra che l'attività esercitata non consisteva nella mera gestione di partecipazioni.

5. Risposta n. 38 del 2020: trattamento degli utili di fonte estera

Secondo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate, nella risposta ad interpello in commento, gli utili prodotti da una società con sede in Svizzera nel periodo d'imposta 2012-2019 e distribuiti a un soggetto residente in Italia non sono considerati come provenienti da un Paese a fiscalità privilegiata e, pertanto, devono essere assoggettati a tassazione ordinaria.

Nello specifico, nel caso in esame, un soggetto residente in Italia intende porre in essere una operazione di scissione parziale di una società con sede nel Canton Ticino, che ha prodotto utili destinati in parte a riserva legale e in parte ad apposita riserva utili, ad esito della quale risulterebbe titolare al 100% della partecipazione in una società svizzera neocostituita. L'istante chiede il corretto trattamento fiscale delle riserve utili che saranno distribuite dalla società neocostituita. Il documento di prassi chiarisce che per il corretto regime fiscale da applicare ai dividendi che saranno distribuiti attingendo dalle riserve pregresse di utili è necessario verificare se, con riferimento a ciascun periodo

d'imposta, gli utili formati in capo alla società istante siano qualificabili o meno come dividendi provenienti da un paradiso fiscale.

L'Agenzia analizza dapprima la normativa di riferimento sulla tassazione dei dividendi esteri per gli anni 2012-2019, il periodo cioè oggetto dell'interpello, e successivamente chiarisce che gli utili prodotti dalla società con sede nel Canton Ticino non provengono da un Paese considerato a fiscalità privilegiata.

In particolare, l'articolo 47, comma 4 del TUIR prevede che gli utili percepiti da persone fisiche residenti al di fuori dell'esercizio di attività di impresa concorrano integralmente alla formazione del reddito imponibile del socio residente, se provenienti da soggetti residenti in territori a regime fiscale privilegiato, qualora non abbiano già concorso a formare il reddito imputato ai soci per trasparenza. Per quanto riguarda gli utili e i proventi equiparati di fonte estera derivanti da soggetti residenti in Paesi non a regime fiscale privilegiato, l'Agenzia ricorda che prima delle modifiche introdotte dalla legge di Bilancio 2018, le somme concorrevano parzialmente alla determinazione del reddito complessivo del socio; la legge di bilancio 2018 ha equiparato la tassazione dei dividendi derivanti da partecipazioni qualificate a quelle non qualificate detenute da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di impresa. A decorrere dal 1° gennaio 2018, su tali utili è prevista la tassazione a titolo d'imposta con aliquota del 26% (articolo 27 del Dpr n. 600/1973).

L'equiparazione vale anche per gli utili e i proventi di fonte estera derivanti da soggetti residenti in Paesi che non sono considerati a regime fiscale privilegiato. Tali utili se non sono assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta da parte di un sostituto o di un intermediario, dovranno essere indicati dal contribuente nel quadro RM di Redditi Pf con l'applicazione dell'imposta sostitutiva con aliquota al 26 per cento.

Il documento ricorda poi che a partire dal periodo d'imposta 2019, i criteri di individuazione degli Stati o territori a fiscalità privilegiata sono contenuti nell'articolo 47-*bis*, comma 1, del TUIR, e ai fini del caso concreto, è evidenziato che nel periodo di formazione dell'utile, la società si può considerare residente in uno Stato a fiscalità ordinaria secondo le regole vigenti nelle rispettive annualità di imposta.

Nel restare a Vs. disposizione per eventuali approfondimenti e/o chiarimenti, porgiamo Cordiali saluti.

Studio ACTA - ENBIMS