

MORRI ROSSETTI
& FRANZOSI

Tax Weekly Roundup

Venerdì 11 aprile 2025

Nr. 15 - 2025

Il documento contiene alcuni dei principali chiarimenti di prassi e giurisprudenza resi nelle scorse settimane, relativamente ai seguenti argomenti:

1. PEX anche per le società non residenti extra UE
2. Plusvalenze PEX: premi ai manager deducibili al 5%
3. Siiq: esenzione madre-figlia per la ritenuta sugli interessi
4. Retribuzione convenzionale per il pilota che risiede più di 183 giorni all'estero
5. Bonus barriere 75%: detrazione doppia per gli edifici autonomi con accesso comune

PEX anche per le società non residenti extra UE

L'AIDC (Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili) con la Norma di comportamento n. 229/2025 ha reso chiarimenti in ordine al trattamento fiscale da riservare alle plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni qualificate in società italiane realizzate da società ed enti non residenti, che, in base alla norma nazionale, sono imponibili in Italia.

Ciò si verifica, ad esempio, nel caso in cui non sussista una convenzione contro le doppie imposizioni, ovvero in cui la stessa preveda la tassazione concorrente sia nel Paese di residenza della partecipante, che nel Paese di residenza della partecipata.

L'AIDC ricorda che, quando le società e gli enti non residenti sono dotati di stabile organizzazione in Italia, opera il principio di omnicomprensività del reddito d'impresa, secondo il quale tutti i redditi realizzati dai soggetti IRES sono attratti e inclusi in quella categoria reddituale.

Ne deriva che, in presenza dei requisiti previsti per l'applicazione della PEX, le plusvalenze da cessioni di partecipazioni sono escluse da imposta per il 95% del loro ammontare.

Invece, quando realizzate da società ed enti non residenti, privi di stabili organizzazioni in Italia, le plusvalenze realizzate mantengono l'originaria natura di redditi diversi.

Peraltro, quando si riscontrino i requisiti previsti dall'articolo 68, comma 2-bis, del TUIR, le plusvalenze su partecipazioni qualificate sono comunque imponibili limitatamente al 5% del loro ammontare, con aliquota del 26%.

Tanto detto con riferimento alla norma nazionale, passando ad esaminare le disposizioni convenzionate, l'AIDC ha osservato che tra i due Paesi può vigere un trattato contro le doppie imposizioni conforme al modello di Convenzione Ocse, che esclude l'esercizio della potestà impositiva della giurisdizione che ospita la società partecipata, con conseguente prevalenza della convenzione sul diritto interno.

Diversamente, può accadere che non esista un trattato, ovvero che un accordo vi sia, ma che non disponga l'esclusione della tassazione concorrente nei due diversi Paesi.

In quest'ultimo caso, occorre tenere conto del divieto di ogni restrizione ai movimenti di capitali e ai pagamenti tra Stati membri, nonché tra Stati membri e Paesi terzi, disposto dall'articolo 63 del TFUE.

La libertà di circolazione dei capitali impone che il regime PEX debba essere accordato, prevalendo sulle norme pattizie, anche alle società e agli enti residenti in Stati extra-UE che prevedono lo scambio di informazioni con l'Italia, per effetto del trattato contro le doppie imposizioni o in ragione di uno specifico accordo, essendo inapplicabile la cosiddetta clausola di standstill di cui all'articolo 64 del TFUE o non potendo aversi restrizioni ulteriori rispetto a quelle stabilite nell'articolo 65 del TFUE.

Plusvalenze PEX: premi ai manager deducibili al 5%

L'Agenzia delle Entrate, con la Risposta a istanza di interpello del 7 aprile 2025, n. 90, ha esaminato il caso di una holding che ha venduto una partecipazione e ha assegnato un premio al

proprio management team sulla base di questo obiettivo.

Quel premio, contabilmente iscritto a conto economico a deconto della plusvalenza realizzata in regime Pex, è deducibile solo per il 5%, in linea con la logica della Pex, trattandosi di un costo specificamente inerente alla cessione di una partecipazione esente.

Il premio variabile serve a legare il management team alla società, per cui si assegna un premio in funzione di eventi di liquidità (ad esempio dismissioni di partecipazioni) che costituiscono per la società datrice di lavoro risultati di rilievo, consentendo un allineamento di interessi.

Il premio spetta se il dipendente è in forza all'atto della corresponsione e viene assegnato in base al ruolo ricoperto e alle responsabilità.

La società ha ceduto la partecipazione beneficiando della Pex, ovvero della detassazione della plusvalenza al 95%, e ha contabilizzato i premi dei dipendenti a deconto della plusvalenza stessa in base allo las 1. Per l'istante, trattandosi di costi del lavoro, tali premi erano da considerarsi integralmente deducibili, non ravvisandosi il legame con la cessione della partecipazione.

L'Agenzia è stata di parere contrario, ribadendo il principio dell'indeducibilità dei costi direttamente connessi con la cessione di partecipazioni che si qualificano per l'esenzione.

Questo principio si evince dal combinato disposto dell'articolo 86, comma 2, del Tuir, che definisce la plusvalenza e dell'articolo 109, comma 5, del Tuir, che stabilisce la deducibilità dei costi quando connessi a ricavi assoggettati ad imposizione.

Inoltre, in base alla circolare n. 36/E/2004 sono oneri accessori sia le spese notarili, per perizie e le provvigioni sia gli altri oneri indistintamente collegati alla cessione della partecipazione. La circolare n. 10/E/2006 ha chiarito che gli oneri portati a deconto della plusvalenza automaticamente sono dedotti solo al 5%, gli altri dovranno subire una variazione in aumento.

Nel caso di specie, osserva l'Agenzia, i costi sono stati portati in abbattimento della plusvalenza secondo i principi contabili (las/lfrs), il che

comporta automaticamente la loro deduzione in misura pari alla tassazione della plusvalenza Pex, ovvero al 5%.

Siiq: esenzione madre-figlia per la ritenuta sugli interessi

L'Agenzia delle Entrate, con la Risposta a istanza di interpello del 9 aprile 2025, n. 93, ha chiarito che agli interessi corrisposti da una società di Investimento Immobiliare Quotata (Siiq) residente a una società controllante di altro Stato membro Ue non si applica la ritenuta in uscita.

Per la Siiq il reddito d'impresa derivante dall'attività di locazione immobiliare è esente dall'Ires e la parte di utile civilistico a esso corrispondente è assoggettata ad imposizione in capo ai partecipanti.

La Siiq è controllata da una società lussemburghese che le ha accordato dei finanziamenti fruttiferi di interessi e ritiene di poter essere esentata dall'applicazione della ritenuta sugli interessi ai sensi dell'articolo 26-quater del DPR n. 600/1973.

L'Agenzia delle Entrate ha in primis ricordato che il regime speciale delle Siiq è stato introdotto dalla legge n. 296/06.

La Circolare n. 32/E/2015 ha chiarito che le Siiq non assumono la veste di Oicr e, pertanto, dal punto di vista impositivo, i redditi prodotti dalle stesse sono sottoposti ad imposizione secondo le regole di determinazione proprie del reddito di impresa, seppur adottando il particolare regime previsto dalla disciplina Siiq per la cosiddetta gestione esente.

Successivamente, con la Circolare n. 8/E/2008 è stato precisato che alle Siiq non è applicabile l'esenzione prevista dalla madre-figlia.

In altre parole, i dividendi distribuiti dalle Siiq (società figlie) a società residenti in Stati Ue o See (società madri) relativi a utili della gestione esente non possono fruire del regime di esonero da ritenuta, previsto dall'articolo 27-bis del DPR n. 600/1973.

Analoga disposizione di esclusione non è, invece, prevista in relazione all'applicazione del regime di

esenzione sugli interessi di cui alla direttiva interessi e canoni e le Siiq non dovranno applicare la ritenuta in uscita sugli interessi corrisposti.

Retribuzione convenzionale per il pilota che risiede più di 183 giorni all'estero

La Corte di giustizia tributaria del Piemonte, con la sentenza n. 21/2/2025, ha statuito che il reddito dei piloti residenti in Italia che trascorrono all'estero più di 183 giorni e che sono dipendenti di compagnie non residenti, si calcola sulla base di retribuzioni convenzionali. Non esiste, infatti, alcuna norma che esclude i piloti dal regime fiscale agevolato.

Nel caso in esame, l'Agenzia aveva contestato a un contribuente residente in Italia, pilota di una compagnia olandese, un maggior reddito da lavoro dipendente, rispetto a quello dichiarato, sulla base di informazioni pervenute dall'autorità fiscale olandese.

Il pilota aveva impugnato l'avviso di accertamento, evidenziando di aver trascorso all'estero nel 2015 più di 183 giorni, e che di conseguenza doveva trovare applicazione il disposto dell'articolo 51, comma 8-bis del DPR n. 917/1986.

Tale norma dispone, appunto, la determinazione del reddito in base alle retribuzioni convenzionali e non sulla base di quanto percepito. I giudici di prime cure avevano accolto il ricorso del contribuente, affermando l'insussistenza di alcuna norma di esclusione dei piloti dal regime fiscale agevolato.

L'ufficio, a sua volta, aveva appellato la sentenza, lamentando la violazione e falsa applicazione dell'articolo 51, comma 8-bis del DPR n. 917/1986, dal momento che l'articolo 5, comma 5, del DL n. 317/87, esclude dall'agevolazione il personale di volo.

Secondo l'ufficio le retribuzioni convenzionali si applicano, comunemente, a quei lavoratori che svolgono l'attività integralmente all'estero, con conseguente necessità di soggiornare nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni all'anno.

Interpellati della questione, i giudici di seconde cure hanno osservato che il citato articolo 51,

comma 8-bis, per la determinazione del reddito richiama solo le retribuzioni convenzionali contenute nelle tabelle allegate al DL n. 317/1987.

Pertanto, è errata l'interpretazione dell'Agenzia secondo cui opererebbe l'esclusione per il personale di volo prevista dall'articolo 5, comma 5, DL 317/87.

In altre parole, i contributi previdenziali si calcolano, per il personale di volo con datore di lavoro straniero, sulla base dello stipendio effettivamente percepito. Invece, il reddito si calcola sulla base delle retribuzioni convenzionali.

Pertanto, secondo il collegio, è corretto il principio affermato dal giudice di prime cure, secondo il quale non sussiste alcuna norma che esclude i piloti dal regime fiscale agevolato e il reddito deve essere determinato sulla base delle cosiddette retribuzioni convenzionali.

Bonus barriere 75%: detrazione doppia per gli edifici autonomi con accesso comune

L'Agenzia delle Entrate, con la Risposta a istanza di interpello del 7 aprile 2025, n. 89, è tornata a fornire chiarimenti in ordine alle detrazioni fiscali del 75% per gli interventi finalizzati all'eliminazione delle barriere architettoniche, previste dall'articolo 119-ter del decreto Rilancio (DL n.34/2020).

In particolare, nel caso di due edifici distinti e catastalmente autonomi, ma che condividono un unico accesso carrabile e pedonale, la detrazione e il relativo limite di spesa applicabile devono essere calcolati separatamente per ciascun edificio, in base alla sua categoria catastale.

Il dubbio nasce dal fatto che l'articolo 199-ter del DL 34/2020 al comma 2, dispone che la detrazione nella misura del 75% delle spese sostenute per l'esecuzione di interventi volti all'eliminazione delle barriere architettoniche è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a:

- a) euro 50.000 per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;

- b) euro 40.000 moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da due a otto unità immobiliari;
- c) euro 30.000 moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di otto unità immobiliari”.

L’Agenzia, dopo aver ricondotto nella lett. a) la casistica oggetto di analisi, ha ricordato che, affinché competa la detrazione IRPEF/IRES nella misura del 75% per gli interventi di eliminazione delle barriere architettoniche, gli interventi devono rispettare i requisiti tecnici previsti dal DM 14 giugno 1989 n. 236.

Per maggiori informazioni e approfondimenti:

Davide Attilio Rossetti

Responsabile Dip. Tax Advisory

Davide.Rossetti@MorriRossetti.it

Roberta De Pirro

Responsabile del Centro Studi

Roberta.DePirro@MorriRossetti.it

Seguici su 

Legal & Tax
Risk Management Firm

MORRI ROSSETTI & FRANZOSI |