

MORRI ROSSETTI



Tax Weekly Roundup

Venerdì 17 gennaio 2025

Nr. 3 - 2025

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

1. *Fringe benefit*: anche tramite una carta di debito nominativa
2. Dividendi esteri percepiti da persone fisiche: riconosciuto il credito per le imposte estere
3. Società incorporata per fusione: si estingue anche la partita IVA
4. Imputabili all'amministratore di fatto i redditi della società
5. Somme per la risoluzione del contratto: hanno rilevanza reddituale
6. Chirurgia estetica: no all'applicazione delle sanzioni per i recuperi IVA sui "vecchi" periodi d'imposta
7. Amministratore di fatto: non può impugnare l'avviso emesso nei confronti della società

Fringe benefit: anche tramite una carta di debito nominativa

L'Agenzia delle Entrate, con la Risposta a istanza di interpello del 15 gennaio 2025, n. 5, intervenendo in materia di *fringe benefit* da destinare ai dipendenti, ha chiarito che i beni e i servizi previsti dal piano di *welfare* aziendale possono essere cumulativamente indicati in un unico documento di legittimazione, purché il loro valore complessivo non ecceda il limite previsto dall'articolo 51, comma 3, del TUIR, superato il quale il vantaggio concorre per intero a formare il reddito da lavoro dipendente ed è soggetto a tassazione.

In tale ipotesi, come ad esempio la concessione di una carta di debito nominativa che i dipendenti possono utilizzare presso un numero determinato di esercenti, il sostituto d'imposta non è tenuto ad applicare all'importo erogato la ritenuta a titolo d'acconto.

Il caso oggetto di esame è relativo ad una società che, mediante regolamento aziendale, vuole adottare un piano di *welfare* che preveda l'erogazione di *fringe benefit* tramite una carta di debito nominativa assegnata ai propri dipendenti da un *provider* informatico, al quale la società intende affidare la gestione del servizio.

Questa carta di debito, nominativa, potrà essere utilizzata dai dipendenti solo presso fornitori specificamente individuati, e soltanto per i beni e i servizi messi a disposizione dal datore di lavoro, nel limite del *budget* di spesa figurativo dallo stesso assegnato. Inoltre, non sarebbe monetizzabile o convertibile in denaro.

Alla luce di questi elementi, in qualità di sostituto d'imposta, la società vuole sapere se la carta di

debito in questione possa essere qualificata come un documento di legittimazione e costituire un voucher cumulativo, esentandola quindi dall'obbligo di applicazione della ritenuta a titolo d'acconto sul valore dei beni e dei servizi da assegnare ai propri dipendenti.

L'Agenzia ha in primis rilevato come la questione riguardi l'applicabilità dell'articolo 51, commi 3 e 3-*bis*, del TUIR. In particolare, l'ultimo periodo del comma 3 dispone che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a 258,23 euro; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

Ai sensi del successivo comma 3-*bis* dell'articolo 51 del TUIR, l'erogazione di beni, prestazioni, opere e servizi da parte del datore di lavoro può avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale.

Come già chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 28/2016, la specifica disciplina delle caratteristiche e delle modalità di fruizione dei titoli di legittimazione è dettata dall'art. 6 del DM 25 marzo 2016, il quale ha disposto che i documenti di legittimazione:

- non possono essere utilizzati da persona diversa dal titolare;
- non possono essere monetizzati o ceduti a terzi;
- devono dare diritto a un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero

valore nominale, senza integrazioni a carico del titolare.

Tanto premesso, venendo al caso di specie, tenuto conto dei vincoli di spesa conformi al massimale previsto dalla legislazione vigente in materia di fringe benefit e delle modalità di utilizzo della carta presso un numero determinato di esercenti nei settori preventivamente individuati come potenziali erogatori di fringe benefit per i propri dipendenti, l'Agenzia ha ritenuto possibile riconoscere alla carta di debito assegnata ai dipendenti la funzione di documento di legittimazione ai sensi del comma 3-bis dell'articolo 51 del TUIR. Pertanto, la società, in qualità di sostituto d'imposta, non è tenuta ad applicare la relativa ritenuta a titolo d'acconto.

Dividendi esteri percepiti da persone fisiche: riconosciuto il credito per le imposte estere

La Commissione dell'AIDC, con la Norma di Comportamento del 15 gennaio 2025, n. 227, si è espressa in merito alla spettanza del credito per le imposte assolute all'estero in via definitiva sui dividendi di fonte estera percepiti, al di fuori dell'attività d'impresa, da persone fisiche residenti, nella particolare fattispecie in cui sia vigente una Convenzione contro le doppie imposizioni che non preveda espressamente la non spettanza del credito de quo quando l'applicazione della ritenuta d'imposta o della pari imposta sostitutiva sia obbligatoriamente prevista dalle disposizioni domestiche.

Innanzitutto, la Commissione ha richiamato il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, che ha posto in rilievo l'importanza del rapporto gerarchico tra le norme internazionali di fonte convenzionale e la normativa tributaria domestica.

In particolare, laddove la disposizione pattizia che prevede che la detrazione sia esclusa soltanto in ipotesi in cui il reddito (dividendo) sia assoggettato in Italia a ritenuta d'imposta su richiesta del beneficiario, la stessa deve prevalere sulle norme interne con essa incompatibili, che nel caso di specie sono rappresentate dall'art. 18 comma 1 e dal successivo articolo 165 del TUIR.

Da tale assunto, non può che conseguire che il diritto allo scomputo delle imposte assolute

all'estero sui dividendi compete nell'ipotesi in cui l'assoggettamento ad imposizione mediante imposta sostitutiva, ex predetto articolo 18, comma 1, TUIR, non avvenga su richiesta del beneficiario, ma discenda da un preciso obbligo sancito dalla disposizione di legge domestica e non, quindi, dall'esercizio di una mera facoltà del contribuente che, tra l'altro, in detta fattispecie non può accedere all'imposizione ordinaria.

La Norma di Comportamento ha evidenziato come tale interpretazione giurisprudenziale trovi indiretta conferma in alcuni recenti trattati contro le doppie imposizioni che così recitano: *"nessuna detrazione sarà accordata ove l'elemento di reddito venga assoggettato in Italia ad imposizione mediante imposta sostitutiva o ritenuta a titolo d'imposta, anche su imposizione sostitutiva o ritenuta a titolo d'imposta, ovvero ad imposizione sostitutiva con la stessa aliquota della ritenuta a titolo d'imposta, anche su richiesta del contribuente, ai sensi della legislazione italiana"*.

In conclusione, per l'AIDC ne consegue che la persona fisica residente che percepisce, al di fuori dell'attività d'impresa, dividendi assoggettati a tassazione all'estero, ha diritto al corrispondente credito d'imposta, con esclusione del solo caso in cui la vigente Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata con l'altra giurisdizione non ne precluda espressamente il riconoscimento, prevalendo in tal caso la norma pattizia su quella domestica.

Società incorporata per fusione: si estingue anche la partita IVA

L'Agenzia delle Entrate, con il Principio di diritto del 16 gennaio 2025, n. 3, ha chiarito che nei casi di fusione per incorporazione, per effetto della quale viene estinta la società incorporata, non è possibile proseguire l'attività con la partita IVA di quest'ultima, sia se l'incorporata è un soggetto residente sia se si tratta della stabile organizzazione di un soggetto non residente.

Pertanto, dal momento che la società incorporata viene meno al pari del proprio identificativo fiscale, se la società incorporante è un soggetto non residente necessita di una nuova attribuzione o identificazione per poter operare in Italia.

Inoltre, la costituzione di una nuova stabile organizzazione consente di far confluire, in regime di neutralità fiscale, tutti i beni e i diritti afferenti alla stabile organizzazione del soggetto fiscalmente non residente incorporato da un altro soggetto non residente.

A supporto di tale chiarimento l'Agenzia ha ricordato il disposto dell'articolo 35 del DPR n. 633/1972, che prevede che le vicende che riguardano l'attività di impresa (inizio, variazione e cessazione) costituiscono oggetto di apposita dichiarazione che i soggetti diversi dalle persone fisiche devono espletare mediante il modello AA7/10, necessario anche per la domanda di attribuzione del codice fiscale.

A tal proposito, viene specificato che l'utilizzo del modello è essenziale anche per i soggetti non residenti che si avvalgono di una stabile organizzazione in Italia, i quali non possono assumere una duplice posizione Iva nel territorio dello Stato.

In particolare, in presenza appunto di una stabile organizzazione in Italia, non è consentito al soggetto non residente operare tramite rappresentante fiscale o mediante identificazione diretta per assolvere gli adempimenti relativi alle operazioni effettuate direttamente dalla casa madre.

Tali operazioni, infatti, devono confluire nella posizione IVA attribuita alla stabile organizzazione operante nel territorio dello Stato.

La sezione del modello che deve essere compilata nei casi di operazioni straordinarie o trasformazioni sostanziali soggettive è la sezione 1 del quadro D, sia che le citate operazioni comportino l'estinzione del soggetto d'imposta che ha subito la trasformazione, come la fusione o la scissione totale, sia che dalle stesse non derivi tale effetto e il soggetto trasformato continui ad operare con la propria partita Iva, come nei casi di conferimento, cessione, donazione di ramo d'azienda e scissione parziale.

Nei casi di trasformazioni sostanziali soggettive da cui derivi l'estinzione del soggetto trasformato (incorporato, conferente, cedente, donante, eccetera), la compilazione di questa sezione comporta l'automatica cancellazione della sua

partita Iva e, per le società, anche del relativo codice fiscale. Pertanto, se la società incorporante è rappresentata da un soggetto non residente, è obbligatorio procedere a una nuova attribuzione o identificazione per poter operare in Italia.

Imputabili all'amministratore di fatto i redditi della società

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 939, depositata il 15 gennaio 2025, ha statuito che possono essere imputati all'amministratore di fatto, ai sensi dell'articolo 37, comma 3, del DPR n. 600/1973, i maggiori redditi accertati in capo alla società.

La vicenda in esame trae origine dalla qualificazione effettuata da parte dell'Ufficio della qualifica di reale percettore dei redditi accertati in capo ad una società in capo al suo amministratore di fatto, in applicazione del disposto dell'articolo 37 comma 3 del DPR n. 600/1973, secondo il quale *"in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona"*.

I giudici di merito avevano rigettato la tesi dell'Ufficio, in quanto nel caso di specie si configurava un'ipotesi di interposizione reale, con riferimento alla quale non risulta applicabile l'articolo 37, comma 3 del DPR n. 600/1973.

Investiti della questione, invece, i giudici di legittimità hanno confermato la tesi dell'Ufficio secondo la quale l'articolo 37, comma 3, del DPR n. 600/1973 è applicabile tanto ai casi di interposizione fittizia quanto a quelli di interposizione reale.

Ad avviso dei giudici, la funzione della norma sarebbe quella di evitare che il contribuente, il quale sia accertato come effettivo possessore del reddito altrui, si sottragga al pagamento delle imposte, ricorrendo a interposizioni negoziali tali da attribuire a terzi il possesso del reddito.

A tal fine, occorre quindi individuare l'effettività dell'esercizio del possesso del reddito e non il suo formale titolare.

È necessario, quindi, dimostrare il totale asservimento della società interposta all'interponente, in modo da provare la relazione di fatto tra l'interponente e la fonte di reddito del soggetto imprenditoriale interposto. Questa prova, secondo i giudici di legittimità, prescinde dalla natura reale o fittizia dell'interposizione.

La Corte ha quindi concluso che l'articolo 37, comma 3, del DPR n. 600/1973, può essere invocato per imputare al contribuente i redditi formalmente intestati a un altro soggetto laddove, in base a presunzioni, egli ne risulti l'effettivo possessore, senza che occorra distinguere tra interposizione reale e fittizia.

Somme per la risoluzione del contratto: hanno rilevanza reddituale

L'Agenzia delle Entrate, con la Risposta a istanza di interpello del 14 gennaio 2025, n. 4, ha statuito che la restituzione delle somme anticipate, a seguito della risoluzione del contratto per mutuo consenso, non assume rilevanza reddituale per il percipiente.

Di contro l'indennizzo per inflazione e l'ulteriore somma riconosciuta per aver permesso lo scioglimento del contratto costituiscono redditi diversi.

Il caso oggetto di interpello verteva sulla qualificazione ai fini reddituali delle somme che una società di cantieristica navale ha riconosciuto al committente persona fisica, a seguito della risoluzione per mutuo consenso del contratto.

Più in particolare, al committente sono state riconosciute:

- una somma a titolo di rimborso delle spese anticipate (maxicanone del contratto di leasing, spese, canoni e integrazione IVA);
- un indennizzo per la perdita del potere di acquisto a causa degli elevati tassi di inflazione;
- una somma che costituisce remunerazione per aver permesso lo scioglimento del contratto.

A parere dell'Agenzia il rimborso delle spese anticipate non è qualificabile come reddito ai fini IRPEF, trattandosi di una mera restituzione di quanto anticipato.

Invece, le altre somme indicate costituiscono reddito diverso, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lett. l), del TUIR, in quanto derivanti dall'assunzione di un obbligo di fare, non fare o permettere; in relazione ad esse dev'essere operata la ritenuta d'acconto del 20% all'atto del pagamento.

Chirurgia estetica: no all'applicazione delle sanzioni per i recuperi IVA sui "vecchi" periodi d'imposta

La Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Parma, con la sentenza n. 254/3/2024, depositata il 12 dicembre 2024, ha statuito che l'avviso di accertamento che richiede il pagamento dell'IVA per interventi di chirurgia estetica può essere annullato se si dimostra la finalità terapeutica degli stessi.

Per le riprese a tassazione di operazioni precedenti all'entrata in vigore del DL n. 145/2023, l'incertezza del quadro normativo giustifica la cancellazione delle sanzioni irrogate.

Nel caso in esame alcuni medici avevano impugnato gli avvisi di accertamento con cui l'Amministrazione finanziaria aveva ripreso a tassazione ai fini IVA gli interventi di chirurgia estetica effettuati dagli stessi negli anni 2016 e 2017.

I ricorrenti avevano eccepito l'errata applicazione dell'articolo 10, comma 1, n. 18, del DPR n. 633/1972, secondo il quale sono esenti ai fini IVA le prestazioni sanitarie rese nell'esercizio delle professioni sanitarie soggette a vigilanza; inoltre, gli stessi avevano dedotto la violazione del principio del legittimo affidamento e della certezza del diritto.

Di contro, l'Agenzia aveva replicato evidenziando come l'attività svolta avesse avuto finalità estetica e non terapeutica.

Investiti della questione, i giudici di merito, al fine di dirimere la questione, hanno in primo luogo richiamato l'articolo 4-quater del DL n. 145/2023,

che estende il perimetro dell'esenzione dall'IVA anche alle prestazioni di chirurgia estetica svolte per diagnosticare o curare malattie o problemi di salute o per mantenere o ristabilire la salute, anche psico-fisica, purché tali finalità risultino da attestazione medica.

Inoltre, sempre lo stesso articolo, al comma 2, prevede che resta fermo il trattamento fiscale applicato ai fini dell'IVA alle prestazioni sanitarie di chirurgia estetica effettuate anteriormente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL n. 145/2023.

Il successivo DL n. 113/2024 ha parzialmente riscritto il comma 2, stabilendo che «*sono fatti salvi i comportamenti dei contribuenti adottati in relazione alle prestazioni sanitarie di chirurgia estetica*» rese prima della vigenza della legge di conversione di quel decreto.

Tanto premesso, la Corte richiamando la prima versione del comma 2, ha statuito che alla novella legislativa, per le prestazioni effettuate anteriormente alla sua entrata in vigore, va data un'interpretazione restrittiva, potendo ricondursi a essa solo gli interventi diretti a diagnosi, cura e guarigione di documentati problemi di salute.

Pertanto, ha respinto la richiesta di annullamento del recupero delle imposte, dal momento che i ricorrenti non hanno provato che gli interventi di chirurgia estetica costituissero prestazioni sanitarie volte a ristabilire la salute del paziente.

Tuttavia, data la situazione di incertezza legislativa sulle prestazioni mediche esenti dall'IVA, la Corte, ha annullato l'irrogazione delle sanzioni.

Amministratore di fatto: non può impugnare l'avviso emesso nei confronti della società

La Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Napoli, con la sentenza n. 8911/19/2024, ha

statuito che l'amministratore di fatto non è legittimato a impugnare gli atti impositivi emessi nei confronti della società, dal momento che la rappresentanza legale e processuale dell'ente è riservata esclusivamente agli amministratori formalmente nominati e iscritti al registro delle imprese.

La vicenda in questione traeva origine da un accertamento fiscale condotto nei confronti di una società ritenuta essere una cartiera, utilizzata per emettere fatture per operazioni inesistenti.

Gli avvisi di accertamento erano stati notificati sia alla società, rappresentata dal suo amministratore formale, sia per conoscenza ad un soggetto qualificato come amministratore di fatto.

Quest'ultimo aveva proceduto ad impugnare gli atti impositivi, sostenendo l'infondatezza delle contestazioni e la mancanza di prova della sua qualità di amministratore di fatto.

L'Agenzia delle Entrate, supportata dalle risultanze del Pvc redatto dalla Guardia di Finanza, aveva sostenuto che il soggetto in questione esercitasse di fatto i poteri di gestione della società, come confermato da dichiarazioni di dipendenti e documentazione acquisita nel corso delle verifiche.

Interpellati della questione i giudici di prime cure hanno dichiarato inammissibile il ricorso presentato dall'amministratore di fatto, evidenziando il difetto di legittimazione ad agire di quest'ultimo.

La Corte ha ribadito che la rappresentanza legale delle società di capitali spetta unicamente agli amministratori formalmente nominati e iscritti al registro delle imprese.

Pertanto, l'amministratore di fatto non ha titolo per rappresentare l'ente né per impugnare autonomamente atti impositivi diretti alla società.

* * *

Per maggiori informazioni e approfondimenti:

Daide Attilio Rossetti

Responsabile Dip. Tax Advisory

Daide.Rossetti@MorriRossetti.it

Roberta De Pirro

Responsabile del Centro Studi

Roberta.DePirro@MorriRossetti.it

Seguici su 

Legal & Tax
Risk Management Firm

MORRI ROSSETTI |