



Osservatorio Tributario n. 1/2022
Gennaio – Febbraio 2022

**Rassegna di: Legislazione
Dottrina
Prassi Amministrativa
Giurisprudenza**

In evidenza

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI	<p>"Super ACE: il coordinamento delle regole "speciali" con la disciplina ordinaria"</p> <p>G. ALBANO e V. BUSATTA, ne II fisco 9/2022</p>
AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI	<p>"Nuovo <i>Patent Box</i>: modificato il regime transitorio ed esclusi i marchi d'impresa"</p> <p>D. AVOLIO e A. TEMPESTINI, ne II fisco 4/2022</p>
AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI	<p>Agevolazioni – Abrogazione del regime di <i>Patent box</i> – Nuova opzione per la maggiore deducibilità dei costi di ricerca e sviluppo – Disposizioni attuative</p> <p>Prov. Agenzia delle entrate 15 febbraio 2022, n. 48243</p>
IRES	<p>"Irrilevanza della conversione di azioni ai fini dell'<i>holding period</i> in regime PEX"</p> <p>G.M. COMMITTERI e A. CERRAI, ne II fisco 10/2022</p>
IRES	<p>IRES – Riporto delle perdite – Limite del patrimonio netto – Disapplicazione</p> <p>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 febbraio 2022, n. 73,74, 75, 76 e 77</p>
REDDITI DI IMPRESA	<p>Reddito di impresa – Competenza – Errori sulla competenza fiscale – Termini per la domanda di rimborso</p> <p>Cass., sez. trib. 22 febbraio 2022, n. 5696</p>
REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE	<p>"Regime degli impatriati: i requisiti per coloro che trasferiscono la residenza nel Sud Italia"</p> <p>S. GALLO e G. RENELLA, ne II fisco 9/2022</p>
IRAP	<p>Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) – Determinazione della base imponibile – Criteri di calcolo – Denunciata violazione del principio di proporzionalità e ragionevolezza – Non fondatezza della questione</p> <p>Corte Cost. sentenza 20 gennaio 2022, n. 12</p>

PROVVEDIMENTI EMANATI E PUBBLICATI IN G.U. DAL 1° GENNAIO AL 1° MARZO 2022

Legge 23 dicembre 2021, n. 238	Pag. 1
Decreto Legge 27 gennaio 2022, n. 4	“ 1
Decreto Ministeriale 31 gennaio 2022	“ 2
Decreto Ministeriale 9 febbraio 2022	“ 2
Decreto Legge 25 febbraio 2022	“ 3
Decreto Legge 1 marzo 2022, n. 17	“ 3

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

“Controllata estera: attività effettiva e libertà di stabilimento” di S. CAPOLUPO .	“ 5
Convenzioni contro le doppie imposizioni Italia-Regno Unito – Applicazione della ritenuta convenzionale ai partecipanti a un fondo fiscalmente trasparente Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 gennaio 2022, n. 19.	“ 6
Convenzioni internazionali – Ritenuta – Spettanza in capo ai <i>partner</i> - Condizioni Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 gennaio 2022, n. 17.	“ 6
Accordi internazionali – Dividendi erogati alle Sicav lussemburghesi – Violazione principio comunitario di libera circolazione capitali. Comm. Trib. Prov. di Pescara, 7 febbraio 2022, n. 49/1/22.	“ 7

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

“Super ACE: il coordinamento delle regole “speciali” con la disciplina ordinaria”, di G. ALBANO e V. BUSATTA .	“ 7
“Nuovo <i>Patent Box</i> : modificato il regime transitorio ed esclusi i marchi d’impresa”, di D. AVOLIO e A. TEMPESTINI .	“ 8
““Nuovo” <i>Patent Box</i> con super deduzione dei costi sostenuti a partire dal 2013”, di L. GAIANI .	“ 9
“Super ACE in cortocircuito con le società cooperative”, di M. PANE e A. GHISI .	“ 10
Agevolazioni – ACE – Conferimento d’azienda Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 febbraio 2022, n. 82.	“ 10
Agevolazioni – Abrogazione del regime di <i>Patent Box</i> – Nuova opzione per la maggiore deducibilità dei costi di ricerca e sviluppo – Disposizioni attuative. Provv. Agenzia delle entrate 15 febbraio 2022, n. 48243.	“ 10
Agevolazioni fiscali – ACE – <i>Joint venture</i> - Esclusione Consulenza giuridica Agenzia delle entrate 25 gennaio 2022, n. 1.	“ 11

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

“Il trasferimento della residenza fiscale di una società CFC in Italia e il riconoscimento fiscale dei valori di ingresso”, di **A. PIROLA** e **C. LAROCCA**. Pag. 11

IRPEF

IRPEF – Riforma - Chiarimenti
Circ. Agenzia delle entrate 18 febbraio 2022, n. 4 “ 12

IRES

“Irrelevanza della conversione di azioni ai fini dell’*holding period* in regime PEX”, di **G.M. COMMITTERI** e **A. CERRAI**. “ 14

IRES – Configurabilità di una stabile organizzazione all’estero ai fini dell’opzione per il regime di *branch exemption*
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 12 gennaio 2022, n. 18. “ 14

IRES – Trasferimento indiretto del controllo e cambio di attività - Disapplicabilità
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 gennaio 2022, n. 39. “ 15

IRES – *Participation exemption* – conversioni di azioni di categoria in azioni ordinarie – Requisito dell’*Holding Period*
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 gennaio 2022, n. 44. “ 15

IRES – Disallineamenti da ibridi - Chiarimenti
Circ. Agenzia delle entrate 26 gennaio 2022, n. 2. “ 15

IRES – *Participation exemption* – *Holding period* delle azioni ordinarie derivanti dalla conversione delle c.d. “azioni speciali”
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 febbraio 2022, n. 64. “ 16

IRES – Riporto delle perdite – Limite del patrimonio netto - Disapplicazione
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 febbraio 2022, n. 73, 74, 75, 76 e 77. “ 17

IRES – Perdite su crediti – Cessione *pro soluto* - Deducibilità
Cass., sez. trib. 25 gennaio 2022, n. 2229. “ 17

REDDITI DI CAPITALE

Imposta sostitutiva sui redditi di capitale – *Bonus* fedeltà erogato agli assicurati – Si applica
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 gennaio 2022, n. 20. “ 17

Redditi di capitale – Ritenuta su interessi e *royalties* - Esenzione
Cass., sez. trib. 3 febbraio 2022, n. 3380. “ 18

REDDITI DI IMPRESA

“Deducibilità dei costi per l’assicurazione di dipendenti e amministratori”, di **G. FERRANTI**. “ 18

“Ammortamento fiscale in 50 anni per la rivalutazione di marchi e avviamenti”, di L. GAIANI .	Pag. 19
“Le interferenze tra perdite pregresse e interessi passivi nel consolidato”, di A. GARCEA .	“ 20
“Giudizio di inerenza sugli oneri a favore delle controllate”, di D.A. ROSSETTI e F. NICOLOSI .	“ 21
Redditi di impresa – <i>Participation exemption</i> – Conferimento d’azienda – Successiva cessione delle partecipazioni della conferitaria – Continuità fiscale dei valori – Rilevanza – Computo del possesso ininterrotto della partecipazione – Periodo di possesso già maturato in capo alla cedente – Rilevanza. Cass., sez. trib. 20 dicembre 2021, n. 40729.	“ 22
Reddito di impresa – Competenza – Errori sulla competenza fiscale – Termini per la domanda di rimborso Cass., sez. trib. 22 febbraio 2022, n. 5696.	“ 22

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“ <i>Smart working</i> e regime dei lavoratori impatriati”, di P. BUSCHINI e S. BONAVIDACOLA .	“ 23
“Retribuzioni convenzionali e competenze erogate alla fine del rapporto di lavoro”, di F. DELLI FALCONE .	“ 23
“Regime degli impatriati: i requisiti per coloro che trasferiscono la residenza nel Sud Italia”, di S. GALLO e G. RENELLA .	“ 24
“Stabile organizzazione e <i>remote working</i> : orientamento dell’OCSE vs prassi dell’Agenzia delle Entrate” di A. VALENTE e I VIOLA .	“ 24
Reddito di lavoro dipendente – Addizionale del 10 per cento sugli emolumenti corrisposti sotto forma di <i>bonus</i> e <i>stock option</i> a dirigenti e collaboratori che operano nel settore finanziario – Applicazione. Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 gennaio 2022, n. 11.	“ 25
Agevolazioni – Regime rimpatriati – Soggetto che durante la residenza all’estero ha collaborato con società italiana di cui diviene dipendente al rientro in Italia Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2022, n. 32.	“ 25
Reddito di lavoro dipendente – Regime degli impatriati – Contratto di diritto locale con consociata estera presso la quale il dipendente era distaccato – Rientro presso la distaccataria italiana con nuovo contratto – Applicabilità del regime speciale per lavoratori impatriati. Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 febbraio 2022, n. 85.	“ 25

OPERAZIONI STRAORDINARIE

“Sugli incentivi alle aggregazioni aziendali il legislatore ci ripensa”, di G. ALBANO .	“ 26
------------------------------------------------------------------------------------------------	------

IVA

“I profili IVA e reddituali dei non <i>fungible token</i> ”, di A. TOMASSINI .	“ 27
IVA – <i>Sale and lease back</i> Interpello DRE Emilia Romagna 4 agosto 2021, n. 956-2754/2021.	“ 27
IVA – Contratti relativi a strumenti finanziari derivati su <i>commodities</i> – Differenziali legati alla variazione del prezzo dell’energia elettrica - Esenzione Ris. Agenzia delle entrate 3 gennaio 2022, n. 1.	“ 28

IVA – Opzione per l'applicazione separata di imposta nei confronti dei consorziati Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 gennaio 2022, n. 29.	Pag. 28
IVA – Scissione societaria – IVA di gruppo – Prosecuzione senza soluzione di continuità Risp. Interpello Agenzia delle entrate 25 gennaio 2022, n. 48.	“ 28
IVA – Imposte di registro, ipotecaria e catastale e imposta di bollo – Legge di bilancio 2022 – Chiarimenti. Circ. Agenzia delle entrate 4 febbraio 2022, n. 3.	“ 29

IRAP

Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) – Determinazione della base imponibile – Criteri di calcolo – Denunciata violazione del principio di proporzionalità e ragionevolezza – Non fondatezza della questione Corte cost., sentenza 20 gennaio 2022, n. 12.	“ 29
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------

VARIE

“Enti non <i>profit</i> . erogazioni liberali dei soci e trattamento delle entità estere”, di G. CIPOLLINI e F. MOLINARI .	“ 29
“OCSE e Commissione Europea concretizzano la <i>Global Minimum Tax</i> ” di T. DI TANNO .	“ 30

Legge 23 dicembre 2021, n. 238: “Disposizioni per l’adempimento degli obblighi derivanti dall’appartenenza dell’Italia all’Unione Europea” (in G.U. 17 gennaio 2022, n. 12)

Di seguito si riportano le novità di interesse:

Bilancio individuale (art. 24): fermo restando il divieto generalizzato di compensazione di partite, nei casi in cui la compensazione è ammessa dalla legge, nella nota integrativa vanno indicati gli importi lordi oggetto di compensazione. Agli enti di investimenti e alle imprese di partecipazione finanziaria non si applicano le disposizioni in tema di bilancio delle micro-imprese come pure non si applica né la deroga che consente alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata di iscrivere i titoli al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale né la facoltà di ricomprendere la voce D dell’attivo nella voce CII (Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l’esercizio successivo) e la voce E (ratei e riscontri) del passivo nella voce D (debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l’esercizio successivo)

Bilancio consolidato (art. 24): con riguardo alle imprese controllate, al fine di individuare le imprese obbligate a redigere il bilancio consolidato, è previsto che la totalità dei diritti di voto dei soci dell’impresa partecipata sia ridotta dei diritti di voto inerenti alle azioni o quote proprie detenute dall’impresa partecipata stessa, o da una sua controllata o detenute da terzi per conto di tali imprese. Le imprese controllate sono oggetto di consolidamento a prescindere dal luogo in cui sono costituite; circa le ipotesi di esonero dall’obbligo di redazione del bilancio consolidato, è specificato che i limiti numerici da considerare in termini degli attivi degli stati patrimoniali, del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni e dei dipendenti occupati ai fini dell’esenzione dall’obbligo di redazione del bilancio consolidato, sono da considerarsi su base consolidata. Quanto alla nota integrativa, si dispone che l’elenco delle altre partecipazioni in imprese controllate e collegate, tra l’altro deve indicare, per ciascuna impresa, l’importo del patrimonio netto e dell’utile o della perdita risultante dall’ultimo bilancio approvato. Tali informazioni possono essere omesse, quando l’impresa controllata non è tenuta a pubblicare il suo stato patrimoniale.

Decreto Legge 27 gennaio 2022, n. 4: “Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e gli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali connesse all’emergenza da COVID-19, nonché per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico” (Decreto Sostegni-ter) (in S.O. alla G.U. 73 del 28 marzo 2022)

Il Decreto, in vigore dal 27 gennaio 2022 è stato convertito, con modificazioni, nella L. 28 marzo 2022, n. 25

Di seguito vengono analizzate le principali novità:

Rinuncia agli effetti della rivalutazione dei beni di impresa (art. 3, comma 3-bis, DL 4/2022)

È stata prevista la possibilità di revocare anche civilisticamente gli effetti della rivalutazione dei beni d’impresa operata nel bilancio 2020 ai sensi dell’art. 110 del DL 104/2020, con il pagamento dell’imposta sostitutiva del 3%.

Tale opzione si affianca alle tre già introdotte dalla L. 234/2021:

- deduzione dei maggiori valori dei marchi e dell’avviamento in misura non superiore ad un cinquantesimo per ciascun periodo d’imposta;
- mantenimento del periodo di ammortamento fiscale dei marchi e dell’avviamento in 18 anni, dietro il pagamento di una ulteriore imposta sostitutiva;
- revoca, anche parziale, degli effetti fiscali della rivalutazione operata ai sensi dell’art. 110 del DL 104/2020, con conseguente diritto al rimborso o alla compensazione dell’imposta sostitutiva del 3% pagata.

È possibile, alternativamente:

- rinunciare agli effetti fiscali della rivalutazione, mantenendo però in bilancio i maggiori valori dei beni;
- rinunciare anche agli effetti civilistici della rivalutazione, eliminando dal bilancio sia i maggiori valori dei beni, sia la riserva costituita in contropartita nel passivo.

Estensione ai bilanci 2021 e 2022 della sospensione degli ammortamenti (art. 5-bis, DL 4/2022)

Viene prevista la possibilità, per i soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile, di sospendere gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali anche nei bilanci 2021 e 2022, senza alcuna limitazione.

A fronte della sospensione, sono previsti l’obbligo di destinare a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata e specifici obblighi di informativa in Nota integrativa. Sotto il profilo fiscale, la deducibilità della quota di ammortamento è annessa sia ai fini IRES che ai fini IRAP. A prescindere dall’imputazione a Conto economico.

Messa a disposizione delle dichiarazioni precompilate relative al 2021 – Proroga (art. 10-*quater*, comma 2, DL 4/2022)

Viene previsto il differimento al 23 maggio 2022, in luogo dell'originario 30 aprile 2022, del termine entro il quale l'Agenzia delle entrate è tenuta a rendere disponibili telematicamente le dichiarazioni dei redditi precompilate relative al periodo di imposta 2021 (modelli 730/2022 e REDDITI PF 2022).

Rottamazione dei ruoli – Proroga delle rate (art. 10-*quinqüies*, DL 4/2022)

Le rate da rottamazione dei ruoli (inclusa la rottamazione per dazi doganali e IVA all'importazione) e da saldo e stralcio degli omessi versamenti, possono essere pagate entro:

- il 30 aprile 2022, se scadute nel 2020;
- il 31 luglio 2022, se scadute nel 2021;
- il 30 novembre 2022, se scadute o in scadenza nel 2022.

Le rate prorogate non possono essere oggetto di ulteriore dilatazione, ma si applica la tolleranza dei cinque giorni per il tardivo versamento.

Cessione dei crediti di imposta relativi alle opzioni di cessione del credito/sconto in fattura per le detrazioni edilizie (art. 28, comma 1-*bis*, DL 4/2022)

In detto articolo è stata trasposta la disciplina dell'art. 1 del DL 13/2022 (conseguentemente abrogato), in materia di cessione dei crediti d'imposta relativi alle opzioni per lo sconto sul corrispettivo o la cessione del credito di cui all'art. 121 del DL 34/2020, secondo la quale:

- il beneficiario della detrazione e il fornitore che ha applicato lo "sconto sul corrispettivo" possono cedere il credito d'imposta a qualsivoglia soggetto terzo, ivi compresi banche ed intermediari finanziari;
- successivamente, possono essere disposte due ulteriori cessioni, ma soltanto a cessionari che rientrino nel perimetro dei c.d. "soggetti vigilati";

I "soggetti vigilati" che possono essere cessionari delle "cessioni successive alla prima" sono:

- le banche e gli intermediari finanziari iscritti all'albo di cui all'art. 106 del TUB;
- le società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'art. 64 del TUB;
- le imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del D.Lgs. 209/2005

Versamento dell'imposta sulle transazioni finanziarie mediante F24 (art. 28, comma 3-*bis*)

Viene estesa all'imposta sulle transazioni finanziarie di cui all'art. 1, commi da 491 a 500 della L. n. 228/2012 (c.d. FTT) la disciplina del versamento unitario mediante modello F24.

Decreto Ministeriale 31 gennaio 2022: "Estensione del regime dell'adempimento collaborativo" (in G.U. 8 febbraio 2022, n. 32)

Il regime opzionale di adempimento collaborativo consente ai contribuenti di grandi dimensioni di instaurare con l'Agenzia delle entrate un confronto costante per la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale, già prima della presentazione della dichiarazione dei redditi.

Fino al 2021 potevano accedere al regime i soggetti aventi un volume di affari o di ricavi di almeno 5 miliardi di euro.

Con il decreto in esame viene stabilito che – per gli anni 2022, 2023 e 2024 – possono accedere al regime opzionale di adempimento collaborativo i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a 1 miliardo di euro.

Decreto Ministeriale 9 febbraio 2022: "Fondazioni bancarie. Misure dell'accantonamento alla riserva obbligatoria e dell'accantonamento patrimoniale facoltativo per l'esercizio 2021" (in G.U. 19 febbraio 2022, n. 42)

Per le fondazioni bancarie è stabilito che l'accantonamento alla riserva obbligatoria è determinato, per l'esercizio 2021, nella misura del 20% dell'avanzo dell'esercizio, al netto dell'eventuale destinazione alla copertura del disavanzo di esercizio.

Al solo fine di conservare il valore del patrimonio, le fondazioni bancarie possono effettuare, per il medesimo esercizio, con atto motivato, un accantonamento alla riserva per l'integrità del patrimonio in misura non superiore al 15% dell'avanzo dell'esercizio.

Nei casi eccezionali in cui siano presenti disavanzi pregressi, il 25% dell'avanzo dell'esercizio è destinato prioritariamente alla copertura dei disavanzi pregressi. Le fondazioni bancarie possono, con atto motivato comunicato all'Autorità di vigilanza, incrementare la percentuale, considerate le esigenze sia di salvaguardare il patrimonio, sia di garantire continuità all'attività istituzionale.

Decreto Legge 25 febbraio 2022, n. 13: “Misure urgenti per il contrasto alle frodi e per la sicurezza nei luoghi di lavoro in materia edilizia, nonché sull’elettricità prodotta da impianti da fonti rinnovabili” (in G. U. 25 febbraio 2022 n. 47)

Il Decreto, in vigore dal 26 febbraio 2022, contiene misure per il contrasto alle frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche, misure per la sicurezza nei luoghi di lavoro in materia edilizia, nonché per l’elettricità prodotta da fonti rinnovabili.

Per effetto dell’abrogazione dell’art. 28, comma 1, DL 4/2022 (Decreto Sostegni-ter) – che, con una modifica apportata all’art. 121, DL 34/2020, impediva la cessione dei crediti d’imposta in ambito edilizio successiva alla prima cessione effettuata direttamente dal beneficiario, o, previo sconto di fattura, dal fornitore – il provvedimento interviene per sbloccare il processo di cessione dei crediti connessi ai *bonus* edilizi (art. 1, DL. 13/2022).

Nello specifico, i crediti derivanti da *bonus* edilizi possono essere oggetto di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all’albo previsto dall’art. 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all’albo di cui all’art. 64 del predetto testo unico ovvero imprese di assicurazione.

Ai fini della tracciabilità, al credito è attribuito un codice identificativo univoco da indicare nelle comunicazioni delle eventuali successive cessioni, ed è cedibile, solo per intero.

Il Decreto Legge è stato abrogato dalla legge 28 marzo 2022, n. 25 di conversione del DL n.4/2022 (v. *supra*) a decorrere dal 29 marzo 2022 e le disposizioni sono state trasfuse nel DL n. 4 citato.

Restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base delle disposizioni abrogate contenute nel DL 13/2022.

Legge 25 febbraio 2022, n. 15: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 dicembre 2021, n. 228, recante disposizioni urgenti in materia di termini legislativi” (in S.O. n. 8 alla G. U. 28 febbraio 2022, n. 49)

È stata pubblicata in GU la legge di conversione del DL 30 dicembre 2021, n. 228 in vigore dal 1° marzo 2022.

Estensione al bilancio 2021 della sospensione degli ammortamenti: per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali è prevista la possibilità di sospendere gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali anche nei bilanci 2021 senza alcuna limitazione. Sotto il profilo fiscale, la deducibilità della quota di ammortamento è ammessa, sia ai fini IRES che ai fini IRAP, a prescindere dall’imputazione a conto economico. La proroga è disposta in relazione all’evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia e segue quella prevista dalla L. n. 234/2021 (legge di bilancio 2022), la quale era limitata ai soli soggetti che, nell’esercizio 2020, non hanno effettuato il 100% dell’ammortamento e, quindi, risultava preclusa ai soggetti che hanno sospeso soltanto una parte della quota di ammortamento. La legge di conversione del DL n. 228/2021 non pone, invece, alcuna limitazione in ordine all’ambito di applicazione della proroga, di modo che la sospensione dell’ammortamento è possibile, nel 2021, per tutti i soggetti che se ne sono avvalsi nel 2020, a prescindere dal fatto che la sospensione sia stata totale o parziale e che la stessa abbia interessato o meno tutte le immobilizzazioni.

Sterilizzazione delle perdite 2021: viene estesa alle perdite emerse nell’esercizio in corso al 31 dicembre 2021 la disapplicazione di alcuni obblighi dettati dal Codice civile, come già previsto per le perdite al 31 dicembre 2020.

Regolarizzazione versamenti IRAP: viene ulteriormente differito dal 31 gennaio al 30 giugno 2022, il termine entro il quale sarà possibile rimediare, senza applicazione di sanzioni e interessi, agli omessi pagamenti IRAP causati dall’errata applicazione delle previsioni di esonero causa pandemia introdotte dall’art. 24, DL 34/2020 (decreto Rilancio).

Decreto Legge 1 marzo 2022, n. 17: “Misure urgenti per il contenimento dei costi dell’energia elettrica e del gas naturale per lo sviluppo delle energie rinnovabili e per il rilancio delle politiche industriali” (in G. U. 1 marzo 2022, n. 50)

Il Decreto, in vigore dal 2 marzo 2022, è stato convertito, con modificazioni, dalla L. 27 aprile 2022, n. 34 (in G.U. 28 aprile 2022, n. 98). Oltre alle misure urgenti per il contenimento dei costi dell’energia elettrica e del gas naturale, per lo sviluppo delle energie rinnovabili e per il rilancio delle politiche industriali, contiene disposizioni di carattere fiscale.

Terreni e partecipazioni: rideterminazione del costo fiscale (art. 29)

Viene prorogato anche per l'anno 2022 la possibilità di rideterminare il costo fiscale (cd. rivalutazione o affrancamento) delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti al di fuori del regime d'impresa.

Possono beneficiare dell'agevolazione le persone fisiche e le società semplici che realizzano eventuali *capital gain*, a fronte della cessione – a titolo oneroso – di terreni e partecipazioni non quotate.

Al fine di fruire della rivalutazione il soggetto interessato deve:

- possedere il terreno o la partecipazione alla data del 1° gennaio 2022;
- procedere a far redigere e giurare ad un soggetto abilitato un'apposita perizia di stima entro il 15 novembre 2022;
- versare un'imposta sostitutiva calcolata sull'intero valore periziato. L'imposta sostitutiva può essere rateizzata fino a un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del 15 novembre 2022; sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versarsi contestualmente. L'imposta è applicata nella misura del 14% (sia per i terreni che per le partecipazioni).

L'affrancamento può essere totale o parziale.

Ulteriori interventi in materia di cessione dei crediti d'imposta da *bonus* edilizi/energetici (art. 29-bis)

La disciplina riguardante la cessione dei crediti di imposta scaturenti dai *bonus* edilizi/energetici (di seguito "crediti d'imposta edilizi") è stata oggetto di un ulteriore intervento normativo in occasione della conversione in Legge del D.L. 1° marzo 2022, n. 17. L'art. 29-bis del Decreto concede infatti alle banche, che abbiano esaurito il numero delle possibili cessioni (due successive alla prima, e quindi in tutto tre, secondo quanto previsto dall'art. 28, comma 1-bis, del Decreto Sostegni ter; cfr. *supra*), la possibilità di effettuare un'ulteriore esclusivamente a favore dei soggetti con i quali abbiano stipulato un contratto di conto corrente, senza facoltà di ulteriore cessione. È previsto che le nuove disposizioni si applichino alle comunicazioni della prima cessione del credito o dello sconto in fattura inviate all'Agenzia delle entrate a partire dal 1° maggio 2022.

Differimento della deduzione 2022 delle svalutazioni crediti pregresse per banche e assicurazioni (art. 42, comma 1)

Viene modificato il regime transitorio previsto dall'art. 16, comma 3-4 e 8-9 del DL 83/2015 in ordine alla deducibilità, ai fini IRES e IRAP, delle perdite su crediti di banche, società finanziarie e assicurazioni, già oggetto di intervento dapprima con la legge di bilancio 2019 e, successivamente, ad opera della legge di bilancio 2020.

Al riguardo, si rammenta che con le modifiche che dal periodo di imposta 2015 ⁽¹⁾ hanno reso integralmente deducibili nell'esercizio le svalutazioni e le rettifiche di valore dei crediti verso clientela per gli enti creditizi e finanziari è stato introdotto anche un regime transitorio che ha riscadenzato temporalmente e quantitativamente il recupero fiscale delle svalutazioni effettuate negli anni precedenti ma non ancora dedotte in base alle disposizioni vigenti tempo per tempo (c.d. svalutazioni pregresse, deducibili in diciottesimi, noni, quinti etc. a seconda dei casi) ⁽²⁾.

Il Decreto in commento, al fine di fornire la copertura finanziaria alle misure introdotte per il contenimento dei costi dell'energia, era intervenuto, nella sua formulazione originaria, per differire la deduzione fiscale della quota di competenza del 2021, pari al 12% del complessivo importo delle svalutazioni pregresse, rateizzandola in quote costanti (3%) sui periodi di imposta 2022, 2023, 2024 e 2025. Ciò, peraltro, retroattivamente su un periodo di imposta già chiuso. Al fine di evitare effetti retroattivi sui bilanci 2021 e al contempo preservare gli effetti sul gettito sin dall'inizio stimati dal legislatore, in sede di conversione in legge del Decreto, sono stati stabiliti: (i) l'abrogazione della disposizione del decreto che rimodulava la deduzione relativa al periodo d'imposta 2021; (ii) il rinvio della quota del 12% deducibile nel periodo di imposta 2022 per quote costanti (3%) nei periodi di imposta dal 2023 al 2026; (iii) l'anticipo al 2022 di una parte (53%) della deduzione altrimenti prevista nel 2026 e, infine, (iv) disposizioni transitorie per la determinazione degli acconti dei periodi di imposta interessati dalle citate modifiche.

¹ Cfr. art. 16, D.L. 27 giugno 2015, n. 83.

² La disciplina recata dall'art. 16, D.L. n. 83/2015 ha formato oggetto di plurimi interventi successivi da parte del legislatore. Con Legge di Bilancio 2019 (L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, commi 1056 e 1065), la quota di competenza del periodo di imposta 2018 è stata rinviata al 2026. La Legge di Bilancio 2020 (L. 27 dicembre 2019, n. 160) ha rinviato la deduzione della quota di competenza del periodo di imposta 2019, ripartendola in quote costanti nei periodi di imposta 2022-2025 (le quote di deducibilità delle citate componenti già previste per i medesimi periodi di imposta risultano corrispondentemente incrementate; ad esempio, la quota prevista per il 2022, sarebbe stata pari al 15% del complessivo importo delle svalutazioni pregresse, ovvero, 12% previsto in origine dal D.L. n. 83 cit, cui si aggiunge un ulteriore 3% ai sensi della Legge di Bilancio 2020).

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

Dottrina

“Controllata estera: attività effettiva e libertà di stabilimento” di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 8/2022, pag. 758

È indubbio che i soggetti passivi siano liberi di scegliere le strutture organizzative e le modalità operative che ritengano più idonee per le loro attività economiche e consentano loro di limitare gli oneri fiscali.

Con specifico riferimento all'Unione Europea, la libertà di stabilimento consente alle società costituite a norma delle leggi di uno Stato membro e che abbiano la sede sociale, l'amministrazione o la sede principale all'interno dell'Unione, il diritto di svolgere le loro attività nello Stato membro di cui trattasi mediante una controllata, una succursale o un'agenzia. In tale ottica sono considerate restrizioni alla libertà di stabilimento tutti i provvedimenti che vietano o ostacolano tale libertà.

La nozione di stabilimento implica, quindi, l'esercizio effettivo di una attività economica per una durata di tempo indeterminata della società interessata nello Stato membro ospite e l'esercizio quindi di una attività economica reale.

Secondo il consolidato orientamento della Suprema Corte, per “esterovestizione” si intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare in un Paese con un sistema fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo di sottrarsi alla più gravosa imposizione nazionale.

Detto fenomeno è inquadrato nel più ampio concetto di “abuso del diritto”, il cui divieto è ormai pacificamente riconosciuto come principio generale nel diritto tributario europeo.

Conseguentemente lo stesso è stato trasfuso, sempre come principio generale, anche nel diritto dei singoli Stati membri.

Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione.

L'esterovestizione, quindi, utilizza strumentalmente il concetto di libertà di stabilimento.

In definitiva, deve ritenersi che quel che rileva ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento è accertare se il trasferimento vi è stato o meno, se, cioè, l'operazione sia meramente artificiosa, consistendo nella forma giuridica che non riproduce una corrispondente realtà economica.

Con riferimento specifico alle società, la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa, non costituisce di per sé stessa un abuso di tale libertà.

Per poter verificare la sussistenza o meno dei presupposti per la configurazione di una ipotesi di esterovestizione - e quindi verificare se un'operazione persegue un obiettivo di abuso - le Autorità nazionali non possono limitarsi a ricorrere ad un principio di carattere generale ma debbono analizzare l'insieme degli elementi di fatto sussistenti ed il giudice, in particolare, deve verificare se la fissazione della sede dell'attività economica o della stabile organizzazione sia effettiva o se tale società, ai fini dell'esercizio dell'attività economica considerata, non ha una struttura adeguata in termini di locali, di personale e di strumenti tecnici e ancora se detta società non esercita tale attività economica per proprio conto, sotto la propria responsabilità ed a proprio rischio.

Nel settore impositivo, perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni comunitarie e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni. Non solo, vi è di più: deve risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale.

Va da sé che le difficoltà maggiori in sede operativa riguardano proprio l'accertamento della natura artificiosa della società estera.

Uno dei temi ancora controversi, tutt'ora senza una soluzione definitiva, riguarda la valenza giuridica del certificato di residenza rilasciato dalle Autorità fiscali del Paese ospitante.

Detta certificazione non è *ex se* esaustiva per il superamento della presunzione di fittizia localizzazione della residenza in uno Stato diverso dall'Italia, per cui deve essere corroborata da ulteriori elementi di prova, anche fattuali, idonei a dimostrare l'effettiva sede dell'amministrazione della società estera fuori dal territorio nazionale.

La sola certificazione rilasciata dall'Autorità fiscale straniera non è considerata, da sola, sufficiente a vincere gli univoci elementi fattuali e presuntivi a disposizione dell'Amministrazione finanziaria. (EM)

Prassi Amministrativa

Convenzioni contro le doppie imposizioni Italia-Regno Unito – Applicazione della ritenuta convenzionale ai partecipanti a un fondo fiscalmente trasparente

Risp. Interpello Agenzia Entrate 13 gennaio 2022, n. 19, nel sito web www.eutekne.it

La risposta riguarda i dividendi di fonte italiana percepiti da un *Authorised Contractuale Scheme* (ACS), schema contrattuale britannico, privo di personalità giuridica, consistente in una forma di investimento collettivo di attività finanziarie, operante secondo principi di trasparenza fiscale rispetto ai suoi investitori.

I partecipanti a un fondo che investe in Italia possono godere del trattamento convenzionale previsto dal trattato concluso con il Paese in cui gli stessi risiedono, purché gli utili di gestione siano loro imputati ai fini dell'imposizione nel rispettivo Stato di residenza.

Tale condizione si ritiene verificata sia nel caso in cui quest'ultimo Stato qualifichi il fondo come fiscalmente trasparente e assoggetti a imposizione gli utili in capo agli investitori, indipendentemente dall'effettiva percezione (c.d. trasparenza fiscale), sia nel caso in cui il fondo abbia natura di mero veicolo, attraverso cui i flussi di reddito transitano in favore dei sottoscrittori, a cui sono distribuiti con cadenza almeno annuale in base a vincoli statutari e in capo ai quali sono sottoposti a imposizione nello Stato di residenza (c.d. trasparenza economica).

Convenzioni internazionali – Ritenuta – Spettanza in capo ai *partner* - Condizioni

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 12 gennaio 2022, n.17, nel sito web www.eutekne.it.

La risposta n. 17/2022 riguarda la fattispecie dell'applicazione dei benefici convenzionali ai dividendi distribuiti da una società italiana ad una partnership localizzata, come i suoi *partners*, nel Regno Unito e ivi fiscalmente residente.

I benefici convenzionali relativi alla ritenuta sui dividendi in uscita non possono riconoscersi in capo al soggetto trasparente britannico, che imputa i suoi redditi ai *partners* ai fini dell'imposizione nel rispettivo Stato di residenza prescindendo dalla distribuzione, in quanto lo stesso non integra la nozione di persona residente nel suo Stato ai fini del Trattato.

Tuttavia, i *partners* dell'entità trasparente possono invocare i benefici convenzionali previsti dal Trattato concluso tra il Paese in cui essi risiedono e quello della fonte, laddove ne soddisfino i presupposti (beneficiario effettivo del componente reddituale e qualifica di residente ai fini del Trattato). A tale ultimo riguardo, l'Agenzia precisa che il *treaty entitlement* dell'investitore presuppone, in particolare, il requisito dell'assoggettamento a imposizione, inteso conformemente al significato convenzionale, ossia come attribuzione del reddito ai fini della assoggettabilità a tassazione, anche solo potenziale.

Giurisprudenza

Commissioni di merito

Accordi internazionali – Dividendi erogati alle Sicav lussemburghesi – Violazione principio comunitario di libera circolazione capitali

Comm. Trib. Prov. di Pescara, 7 febbraio 2022, n. 49/1/22, nel sito web www.eutekne.it.

Ha natura discriminatoria la ritenuta a titolo d'imposta operata nei confronti delle Sicav lussemburghesi sui dividendi di fonte italiana. Il prelievo, infatti, lede la parità di trattamento rispetto agli OICR italiani, non incisi dalla ritenuta in questione.

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Dottrina

“Super ACE: il coordinamento delle regole “speciali” con la disciplina ordinaria”, di G. ALBANO e V. BUSATTA, ne Il fisco, 9/2022, p.815.

L'art. 19, commi 2 e ss., del D.L. n. 73/2021 (cd. Decreto Sostegni-*bis*), ha introdotto – nell'ambito della disciplina ACE – un regime speciale che consente di assoggettare gli incrementi patrimoniali effettuati nel 2021 ad un rendimento nozionale particolarmente conveniente del 15% in luogo dell'ordinario 1,3%. L'applicazione del coefficiente “maggiorato” è limitata ad una base massima di 5 mln di euro, generando, in tal modo, un “doppio binario” nell'ambito delle variazioni in aumento del capitale proprio dell'esercizio 2021. In questo intervento gli AA. sottolineano come l'evidente mancanza di coordinamento specifico con le regole della disciplina dell'ACE ordinaria ha determinato l'insorgenza di alcuni dubbi applicativi, che sono stati solo in parte risolti dall'Agenzia delle entrate (Ade o Agenzia) durante l'incontro con la stampa specializzata (Telefisco 2022) e che riguardano *i*) gli effetti dei decrementi e delle sterilizzazioni (anche per effetto della disciplina antielusiva) sul calcolo della super ACE; *ii*) le modalità di utilizzo della *super* deduzione nel caso in cui la stessa ecceda l'imponibile di periodo; *iii*) le modalità di ragguglio in caso di esercizio di durata inferiore all'anno solare e per gli incrementi eccedenti i 5 milioni di euro; *iv*) gli effetti sull'incentivo del realizzo della riserva di rivalutazione.

Il primo dubbio affrontato dall'Ade attiene all'applicazione del beneficio super ACE alle società neocostituite nel 2021, con periodo d'imposta inferiore ai 12 mesi. Il dubbio nasce dalla circostanza che i conferimenti rilevanti ai fini dell'ACE innovativa non devono essere raggugliati temporalmente. Tuttavia, il periodo di imposta inferiore ai dodici mesi di una *newco* obbliga a valorizzare gli incrementi “ACE innovativa” in proporzione alla durata del periodo di imposta di costituzione. Inoltre, è stato precisato che l'esclusione del ragguglio temporale vale solo per la deduzione maggiorata “ACE innovativa”; con la conseguenza che se gli incrementi rilevanti eccedono i 5 mln di euro, per la parte eccedente si rientra nell'ambito applicativo del regime ordinario ACE e, dunque, torna applicabile il ragguglio temporale (art. 5, comma 5, D.M. 3 agosto 2017).

Altro punto dubbio attiene alla gestione delle sterilizzazioni, secondo cui non era chiaro come queste, previste dalle disposizioni antielusive, dovessero essere ripartite tra ACE ordinaria e super ACE. Al riguardo, l'Ade ha chiarito che in presenza di incrementi patrimoniali rilevanti al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020 e di incrementi rilevanti ai fini della deduzione super ACE, i decrementi patrimoniali e le sterilizzazioni *ex art. 10*, del D.M. 3 agosto 2021, che si verificano nel periodo di imposta di applicazione della *super* ACE, si applicano prioritariamente a quest'ultima, ma solo se si realizzano nel corso del 2021. Tale interpretazione conferma il criterio di calcolo dell'ACE innovativa come due distinti incrementi patrimoniali; il primo come incremento fino al periodo di imposta in corso

al 31/12/2020 e il secondo come incremento rilevato nel periodo di imposta successivo. Ne consegue che le operazioni di sterilizzazione realizzate entro il 2020 dovrebbero comunque riguardare il calcolo dell'«ACE ordinaria».

Un ulteriore chiarimento attiene alla sorte degli incrementi patrimoniali, che nel corso dell'esercizio 2021 hanno fruito della super ACE, negli esercizi successivi. Al riguardo, l'Ade ha chiarito che per il periodo di imposta successivo a quello in cui sarà fruita la maggiore deduzione ACE (il 2022 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare) torneranno ad applicarsi le regole ordinarie ACE, con la conseguenza che la variazione in aumento oggetto di rendimento maggiorato per il 2021 concorrerà a formare il beneficio ordinario ACE del periodo di imposta successivo, nella misura in cui esso sarà eccedente quello esistente al 31 dicembre 2010.

Da ultimo, l'Ade ha confermato la possibilità di attribuire rilevanza, ai fini della super ACE, anche della quota realizzata della riserva di rivalutazione stanziata ai sensi dell'art. 110, del D.L. n. 104/2020. In pratica, la riserva patrimoniale iscritta in contropartita del maggior valore di uno o più beni di impresa è una riserva di utili non disponibili, e, in quanto tale, irrilevante ai fini «Ace» (art. 5, comma 6, D.M. 3 agosto 2017). Tuttavia, se la riserva indisponibile si è formata a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010, con il venir meno del vincolo di indisponibilità (che si realizza non solo con un atto di realizzo ma anche con le quote di ammortamento del maggior valore), la quota di riserva disponibile diventa una riserva di utile che può dare beneficio ACE.

Gli AA. sottolineano come nel corso di Telefisco non è stato in alcun modo affrontato il tema relativo al meccanismo di *recapture*, di cui all'art. 19, commi 4 e 5, de Decreto Sostegni *bis*. La *recapture* opera, in caso di riassorbimento dell'incremento patrimoniale registrato nel 2021, per i due periodi di imposta successivi a quello in cui è stata fruita la deduzione maggiorata (quindi i periodi di imposta 2022 e 2023 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare). Tale meccanismo opera sia in caso di fruizione ordinaria sotto forma di reddito detassato sia in caso di fruizione sotto forma di credito d'imposta. In quest'ultimo caso, sottolineano gli AA., la norma non chiarisce come debba avvenire (in particolare modalità e tempistiche) la restituzione del credito. (WR)

“Nuovo Patent Box: modificato il regime transitorio ed esclusi i marchi d'impresa”, di D. AVOLIO e A. TEMPESTINI, ne Il fisco 4/2022, pag. 307

La legge di bilancio 2022 ha modificato la disciplina sul *Patent Box*.

Gli AA. tra le novità segnalano un restringimento dell'ambito di applicazione dell'agevolazione per l'esclusione dei marchi di impresa e del know-how, la previsione della possibilità di cumulare la maxi deduzione dei costi di ricerca e sviluppo, passata al 110% con il credito d'imposta ricerca e sviluppo oltre ad una particolare regolamentazione per le spese sostenute negli otto anni precedenti a quello di ottenimento della “privativa industriale”, intendendosi per tale, la protezione accordata dalla legge agli autori di nuove invenzioni o scoperte industriali (si dovrebbero perciò ritenere agevolabili anche i disegni e modelli non registrati ma comunque giuridicamente tutelabili in applicazione della normativa comunitaria).

Dopo aver effettuato una lettura di sintesi del composito quadro risultante dal regime transitorio, alla luce delle caratteristiche specifiche del vecchio regime di Patent, gli AA. effettuano una esemplificazione di alcuni casi possibili, mettendo in evidenza alcuni profili di criticità che continuano a permanere anche dopo l'intervento correttivo apportato dalla legge di bilancio 2022.

Quanto alle modalità di calcolo dell'agevolazione - consistente, come detto, in una maxi deduzione dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti, maggiorati del 110% - si passa da una agevolazione calcolata sul reddito collegato agli IP ritenuti agevolabili ad una maggiorazione delle spese di ricerca e sviluppo finalizzate alla creazione e allo sviluppo dei beni immateriali in parte, quindi, sovrapponibile, per finalità ed efficacia, al credito ricerca e sviluppo già in vigore, al quale, peraltro, resta cumulabile.

L'opzione esercitata risulta valida sia ai fini Ires che ai fini Irap.

Il meccanismo di *recapture*, previsto su base ottennale, consente di recuperare il beneficio non utilizzato in relazione alle spese di ricerca e sviluppo che, ex post, hanno dato vita ad un bene immateriale.

Il meccanismo di “*recapture*” è finalizzato a preservare il beneficio, differendolo al momento in cui il bene immateriale viene ad esistenza, piuttosto che a consentirne la fruizione già al momento del sostenimento delle spese, salvo poi doverlo riversare qualora le spese di ricerca e sviluppo non siano esitate in un bene immateriale agevolabile negli otto anni di riferimento.

In particolare, viene disposto che, qualora in uno o più periodi d'imposta siano sostenute spese di ricerca e sviluppo in vista della creazione di uno o più immobilizzazioni immateriali agevolabili, il contribuente può fruire della maggiorazione del 110% delle spese a decorrere dal periodo d'imposta in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale.

Gli AA. sostengono che la disciplina agevolativa dovrebbe trovare applicazione in presenza di spese di ricerca e sviluppo riferite ai beni agevolabili, a prescindere dalla loro iscrizione in bilancio.

La maggiorazione del 110% non può essere applicata alle spese sostenute prima dell'ottavo periodo d'imposta antecedente a quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ottiene il predetto titolo di “privativa industriale”.

Pur nel silenzio della norma, nel calcolo delle spese sostenute negli otto anni anteriori a quello di ottenimento della “privativa industriale” dovrebbero poter essere incluse anche quelle anteriori al 2021 (anno di entrata in vigore del nuovo regime).

Il nuovo regime di *maxi* deduzione delle spese di ricerca e sviluppo si rende applicabile con riferimento al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. fiscale e quindi al 22 ottobre 2021.

I soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare potranno esercitare l'opzione per il nuovo regime di *maxi* deduzione con effetto già a partire da 2021. Con la medesima decorrenza, non sarà invece possibile esercitare l'opzione per il vecchio *Patent Box*, né esercitare l'opzione per l'autoliquidazione da parte di coloro che si trovano nel quinquennio di vita di opzioni esercitate precedentemente.

Di contro, rimane possibile esercitare l'opzione per il vecchio *Patent Box* con riferimento al periodo d'imposta 2020 a prescindere da quando l'esercizio avvenga, purché si tratti di opzioni validamente esercitate.

Completa il quadro la previsione che consente ai soggetti che abbiano validamente esercitato o rinnovato l'opzione per il vecchio *Patent Box* con riferimento al periodo di imposta 2020 o precedenti, e che si trovino nel quinquennio di decorrenza della opzione, di passare al nuovo regime dandone comunicazione con modalità rimesse al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate. (EM)

“”Nuovo” Patent Box con super deduzione dei costi sostenuti a partire dal 2013” di L. GAIANI
ne Il fisco 9/2022, pag. 826

L'articolo affronta i tanti interrogativi ancora rimasti a seguito dell'introduzione del nuovo regime di *Patent Box* ed in parte risolti dal Provvedimento di attuazione del 15 febbraio 2022.

Viene confermato che il meccanismo di recupero postumo dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti negli otto anni anteriori a quelli dell'ottenimento del titolo di privativa industriale si estende per gli intangibili registrati nel 2021 anche agli oneri di anni precedenti all'entrata in vigore della norma, partendo dal 2013.

Sono state chiarite le modalità di esercizio dell'opzione per il nuovo regime, la quale, al pari di quella per il “vecchio” *Patent Box*, si comunica a consuntivo, compilando appositi campi della dichiarazione dei redditi riferita all'esercizio da cui decorre l'opzione stessa.

Una questione ancora da risolvere, riguarda l'ambito oggettivo della norma. In particolare, per individuare i beni immateriali (in particolare disegni e modelli) non è chiaro se valgano gli stessi chiarimenti forniti per il vecchio *Patent Box*, posto che le tipologie di beni immateriali erano identiche anche nel testo della norma precedente, anche se però la stessa non prevedeva la sospensione dell'agevolazione fino all'anno di ottenimento di una privativa industriale.

In ordine alla individuazione del periodo d'imposta nel quale inserire la super deduzione in dichiarazione – tenuto conto che una parte non trascurabile degli oneri sostenuti in vista dell'ottenimento della privativa industriale potrebbero essere capitalizzati, influenzando l'esercizio sotto forma di ammortamento pluriennale – il Provvedimento chiarisce che l'imputazione si effettua nel periodo d'imposta di competenza da individuarsi ai sensi dell'art. 109, commi 1 e 2, TUIR indipendentemente dai principi contabili adottati dall'impresa nonché dall'eventuale capitalizzazione.

Ulteriori interrogativi si pongono sulla prosecuzione del vecchio *Patent* perché se, da un lato, la legge di bilancio 2022 ha confermato la validità delle opzioni quinquennali esercitate con riferimento al periodo 2020 – 2024, dall'altro ha abrogato, già con decorrenza 2021, le opzioni annuali per il c.d. regime di autoliquidazione di cui all'art.4 D.L. 34/2019. Il provvedimento chiarisce che le opzioni annuali già esercitate mantengono validità fino allo scadere del quinquennio.

Quanto al contenuto delle spese di ricerca e sviluppo, il Provvedimento ritiene agevolabili al 110% solo quelle riguardanti la creazione e lo sviluppo degli intangibili e non anche quelle per il mantenimento e l'accrescimento degli intangibili che erano richiamate nelle norme attuative del vecchio *Patent Box*.

Con riguardo alle modalità di esposizione delle deduzioni da vecchio *Patent Box*, l'A. esprime perplessità in ordine alla risposta ad interpello n. 870/2021, che, superando apparentemente le indicazioni della Circolare 11/E/2016, pare impedire l'inserimento del beneficio nella dichiarazione presentata nell'anno di sottoscrizione del *ruling*. (EM)

“Super ACE in cortocircuito con le società cooperative” di M. PANE, A. GHISI, ne Il fisco 7/2022, pag. 631

Il beneficio fiscale corrispondente alla Super ACE (sotto forma di reddito detassato che va a ridurre la base imponibile IRES o IRPEF, o quale credito d'imposta, calcolato applicando al rendimento nozionale del 2021 le aliquote Ires o Irpef per il 2020) si sostanzia in pratica in un incentivo introdotto con la finalità di accelerare la capitalizzazione delle imprese attraverso un'agevolazione fiscale sulle imposte sui redditi.

Gli AA. dopo aver effettuato una breve ricognizione delle disposizioni vigenti si soffermano in particolare sulla loro applicabilità alle società cooperative.

A tal riguardo sottolineano come la normativa necessiti di una modifica di quegli stringenti limiti previsti dal Codice Civile in tema di capitalizzazione delle cooperative che agevolerebbe senza ombra di dubbio la fruizione della super ACE garantendo nel contempo alle stesse le medesime opportunità che hanno le altre società di capitali. (EM)

Prassi Amministrativa

Agevolazioni – ACE – Conferimento d'azienda

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 febbraio 2022, n. 82, nel sito web www.eutekne.it.

Per le società beneficiarie di conferimenti di aziende il corrispettivo dell'operazione non va a ridurre la base di calcolo dell'ACE a norma dell'art. 10, comma 3, lett. b del DM 3 agosto 2017.

Agevolazioni – Abrogazione del regime di *Patent box* – Nuova opzione per la maggiore deducibilità dei costi di ricerca e sviluppo – Disposizioni attuative.

Prov. Agenzia delle entrate 15 febbraio 2022, n. 48243, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate fissa le disposizioni attuative del nuovo *Patent box* introdotto dall'art. 6 del DL 146/2021. Oltre a definire le attività rilevanti e le spese agevolabili, individua la documentazione da predisporre e conservare per la disapplicazione delle sanzioni in caso di recupero dell'agevolazione.

Viene chiarito che possono beneficiare della detassazione solo i soggetti titolari di reddito d'impresa che rivestano la qualifica di investitore, cioè il soggetto titolare del diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali agevolabili che realizza gli investimenti in attività rilevanti nell'ambito della propria attività d'impresa, sostenendone i costi, assumendosi i rischi e avvalendosi degli eventuali risultati.

Non rientra quindi nella definizione di investitore il soggetto che, pur essendo titolare del diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile, non sostiene i costi per l'effettuazione

dei suddetti investimenti in attività rilevanti o, comunque, non sopporta il rischio degli investimenti, né acquisisce i benefici delle attività rilevanti.

Quanto alla definizione di attività rilevanti ai fini dell'agevolazione, il provvedimento rinvia al decreto MISE del 26 maggio 2020 relativo al credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo.

Vengono definite le spese agevolabili cui applicare la maggiorazione del 110%.

Il provvedimento interviene anche sulle modalità di calcolo della maggiorazione del 110% delle spese agevolate e afferma che queste sono imputate a ciascun periodo d'imposta in applicazione del principio di competenza ai sensi dell'art. 109, commi 1 e 2, del TUIR, "indipendentemente dai regimi contabili e dai principi contabili adottati dall'impresa, nonché dall'eventuale capitalizzazione delle stesse".

Ne deriva quindi che la super deduzione opera immediatamente e non segue le vicende contabili dei costi sostenuti.

Agevolazioni fiscali – ACE – Joint venture - Esclusione

Consulenza giuridica Agenzia delle entrate 25 gennaio 2022, n. 1, nel sito web www.eutekne.it.

Le sterilizzazioni previste dall'art. 10 del DM 3 agosto 2017, volte a contrastare l'artificiosa moltiplicazione del beneficio ACE in capo alle società del medesimo gruppo, non si applicano nei confronti delle *joint venture* paritetiche.

Nel dettaglio, la questione oggetto dell'istanza riguarda l'applicabilità della disposizione antielusiva in capo a una società che sia controllata in maniera paritetica da due o più soggetti appartenenti a gruppi distinti, e se tale società debba ritenersi appartenente, ai fini della disciplina in esame, ai gruppi di ciascuna entità partecipante.

Richiamando un orientamento ormai consolidato, l'Amministrazione finanziaria ha ricordato che il controllo congiunto non rileva laddove la norma fiscale rimandi alla nozione di controllo come espressa dall'art. 2359 c.c.

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“Il trasferimento della residenza fiscale di una società CFC in Italia e il riconoscimento fiscale dei valori in ingresso”, di A. PIROLA e C. LAROCCA, in Fisc. e comm.Int., 2/2022, p. 28.

Questo intervento si occupa in particolare della lettura che l'Amministrazione finanziaria ha dato dell'art. 166-*bis* del TUIR che disciplina i criteri di determinazione dei valori delle attività e delle passività dei soggetti che svolgono un'attività commerciale e che intendono trasferire la propria residenza in Italia. Tale disciplina si applica alle società estere che acquisiscono la residenza fiscale italiana, indipendentemente dalle concrete modalità con cui avviene il trasferimento, ovvero anche per effetto di operazioni straordinarie. Questa disposizione prevede criteri differenti di determinazione del valore fiscale del compendio trasferito a seconda del Paese di origine della società trasferenda, contemplando di fatto le seguenti ipotesi: a) trasferimento da Paese dell'UE o da paese extracomunitario ricompreso però nella lista di quegli Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni (cfr. *white list*), in questo caso le attività e passività facenti parte del patrimonio del soggetto trasferendo assumono quale valore fiscale quello di mercato, determinato con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili; b) trasferimento da Paesi "*no white list*", in questo caso le attività e passività trasferite assumeranno quale valore fiscalmente riconosciuto quello di mercato determinato in esito all'accordo di *ruling* con l'Agenzia delle Entrate. In assenza di accordo di *ruling*, che non è obbligatorio per il contribuente, i soggetti provenienti da Paesi non inclusi nella "*white list*", assumeranno quale valore fiscale delle attività il minore tra il costo di acquisto, il valore di bilancio e il valore di mercato, mentre per le passività il maggiore tra questi.

Come noto, il legislatore italiano ha introdotto nel nostro ordinamento fiscale, tramite l'art. 167 del TUIR, disposizioni specifiche di contrasto alle cd. *Controlled Foreign Company (CFC)*, che, in estrema sintesi, prevedono un regime di tassazione per trasparenza in capo al soggetto controllante residente in Italia dei redditi realizzati dalle sue controllate estere ovunque residenti, indipendentemente dalla effettiva percezione, a condizione che queste ultime congiuntamente: *i)* siano soggette a tassazione effettiva inferiore alla metà di quella cui sarebbero state soggette qualora residenti in Italia; *ii)* oltre un terzo dei proventi da esse realizzati si qualificano come *passive income*.

Alla luce della citata normativa CFC, una fattispecie che richiede particolari riflessioni è quella del rimpatrio di una società estera, i cui redditi, nei periodi di imposta antecedenti al trasferimento in Italia, sono stati tassati per trasparenza in capo al socio residente in Italia per effetto dell'applicazione della *CFC rule* di cui all'art. 167 TUIR. A tale riguardo, gli AA. si interrogano sull'applicabilità o meno delle disposizioni previste dall'art. 166-*bis*, per la determinazione del valore delle attività e passività del compendio aziendale della società estera trasferenda. A parere degli AA., trattandosi di discipline aventi finalità diverse, l'art. 166-*bis* troverebbe applicazione in tutti quei casi in cui una società fiscalmente residente all'estero trasferisce la propria residenza fiscale in Italia, e, soprattutto, indipendentemente dal fatto che la stessa sia stata soggetta alla disciplina CFC in quanto, una simile limitazione, esulerebbe dalle intenzioni del legislatore e, soprattutto, dal testo letterale della norma. L'Agenzia delle Entrate, invece, nella circolare cd. CFC, la n. 18/E del 2021, ha negato l'applicabilità della disciplina recata dall'art. 166-*bis* del TUIR, in caso di trasferimento di una società estera CFC, sulla base di ragioni di cautela fiscale e per evitare, in particolare, "*fenomeni di discontinuità e salti d'imposta all'interno del sistema fiscale italiano*". La tesi dell'Amministrazione finanziaria non appare condivisibile dagli AA. perché si dovrebbe tener conto che la società estera controllata, benché le sue caratteristiche abbiano comportato la tassazione in capo al socio italiano in base alla norma CFC, non ha mai assunto essa stessa soggettività passiva ai fini fiscali italiani. Proprio sulla base di questa considerazione, gli AA. contestano la linea interpretativa dell'Agenzia, sia perché questa risulta priva di validi fondamenti normativi sia perché è chiaro che la società estera CFC non ha mai assunto la qualità di soggetto passivo IRES in Italia, con il rischio che tale interpretazione potrebbe finire col penalizzare ingiustificatamente soggetti passivi trasferiti in Italia per il solo fatto di avere nella compagine sociale soci già residenti nel nostro Paese. In conclusione, gli AA. auspicano un ripensamento dell'Agenzia, che, discostandosi dal principio affermato nella circolare n. 18/E, riconsideri l'applicabilità della disciplina recata dall'art. 166-*bis* del TUIR, nel caso di trasferimento della residenza in Italia di una società estera CFC ovvero *ex CFC*, tenendo conto anche delle svariate critiche mosse dalla dottrina in occasione della consultazione pubblica effettuata sulla bozza di circolare CFC. (WR)

IRPEF

Prassi Amministrativa

IRPEF – Riforma - Chiarimenti

Circ. Agenzia delle entrate 18 febbraio 2022, n. 4, nel sito web www.eutekne.it.

La Circolare fornisce chiarimenti sull'art. 1, commi da 2 a 8, della legge di bilancio 2022, che a decorre dal 1° gennaio 2022, al fine di ridurre la pressione fiscale, ha modificato il sistema di tassazione delle persone fisiche, in accordo con gli obiettivi generali di semplificazione e stimolo alla crescita economica e sociale.

Con riferimento all'ambito temporale di applicazione delle nuove disposizioni, in vigore dal 1° gennaio 2022, l'Agenzia chiarisce che, tenuto conto dei necessari adeguamenti informatici per la lavorazione delle buste paga e delle modifiche all'art. 12 del TUIR che saranno in vigore dal 1° marzo 2022, i sostituti d'imposta che non siano riusciti ad applicare tempestivamente le nuove regole, possono applicarle entro il mese di aprile 2022, provvedendo ad effettuare un conguaglio per i primi tre mesi dell'anno.

La Circolare precisa che le ulteriori detrazioni di imposta previste per i contribuenti titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati o di redditi di pensione, spettanti ai contribuenti con determinate soglie di reddito complessivo, sono da intendersi quali correttivi in aumento e devono essere corrisposte per intero nel corso del 2022, senza parametrizzazione al periodo di lavoro o di pensione. Il sostituto d'imposta alla fine dell'anno, ovvero al momento della cessazione del rapporto, deve ricalcolare la detrazione effettivamente spettante in relazione all'ammontare delle retribuzioni o dei trattamenti pensionistici complessivamente erogati nel periodo d'imposta.

L'Agenzia esplicita poi le corrette modalità di coordinamento tra la disciplina delle detrazioni d'imposta per i figli a carico ex art. 12 del TUIR, e la nuova disciplina dell'assegno unico e universale per i figli, di cui al D.Lgs. 230/2021, in vigore dal 1° marzo 2022.

Fino al 28 febbraio 2022 restano in vigore le detrazioni per i figli minori di 21 anni e la detrazione d'imposta per famiglie numerose, dal 1° marzo sarà invece in vigore la nuova disciplina.

I sostituti d'imposta dovranno pertanto computare le detrazioni applicando per i mesi di gennaio e febbraio la versione dell'art. 12 del TUIR vigente fino al 28 febbraio e, per il restante periodo dell'anno, dovranno applicare la nuova disciplina come modificata dall'art. 10 del D.Lgs. 230/2021.

L'Agenzia analizza inoltre le modifiche al "trattamento integrativo della retribuzione", in particolare la "clausola di salvaguardia" che è stata introdotta per i contribuenti con un reddito complessivo superiore a 15.000 ma non a 28.000 euro, la quale, al fine di tutelare situazione di "incapienza", consente di beneficiare del trattamento per un ammontare determinato in misura pari alla differenza:

- tra la somma di determinate detrazioni d'imposta, cioè per familiari a carico, per redditi di lavoro dipendente e assimilati, per interessi su mutui contratti fino al 31 dicembre 2021 e per spese sostenute fino al 31 dicembre 2021 ma con rilevanza anche negli anni 2022 e successivi per effetto della prevista rateizzazione;
- e l'IRPEF lorda.

Al riguardo, viene chiarito che:

- l'imposta lorda va determinata secondo le regole ordinarie e non sui soli redditi da lavoro dipendente e assimilati;
- il sostituto d'imposta è tenuto a verificare l'incapienza sulla base delle detrazioni di cui ha conoscenza, vale a dire quelle di cui agli artt. 12 e 13 del TUIR, e ad effettuare un conguaglio di fine anno o di cessazione del rapporto; l'eventuale conguaglio definitivo va effettuato in sede di dichiarazione dei redditi presentata dal lavoratore.

L'importo del trattamento integrativo spettante in base alla clausola di salvaguardia non può comunque essere superiore a 1.200 euro annui, come per i contribuenti con un reddito complessivo fino a 15.000 euro.

Per quanto riguarda l'adeguamento delle addizionali regionali e comunali ai nuovi scaglioni di reddito IRPEF, che deve avvenire entro il 31 marzo 2022, l'Agenzia chiarisce che, nel frattempo, i sostituti devono applicare:

- l'aliquota unica, se deliberata entro il 31 dicembre 2021;
- ovvero l'aliquota di base, se entro il 31 dicembre sono state approvate le aliquote dell'addizionale secondo la precedente articolazione degli scaglioni IRPEF.

IRES

Dottrina

"Irrilevanza della conversione di azioni ai fini dell'*holding period* in regime PEX" di G.M. COMMITTERI e A. CERRAI, ne Il fisco 10/2022, pag. 920

Nelle risposte agli interpelli n. 44 e 64/2022, che riguardano la disciplina fiscale di esenzione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni, l'Agenzia ha chiarito che nei casi di incremento del patrimonio netto della società in seguito all'esercizio di diritti di opzione incorporati in partecipazioni già possedute dal socio, ciò che rileva ai fini del *minimum holding period*, rilevante

per la *participation exemption*, è il momento in cui si acquisisce la qualità di socio in virtù della sottoscrizione del titolo originario, anche qualora tale titolo incorpori un generico ed indefinito rendimento in natura rappresentato dall'extra profitto riferibile ai diritti patrimoniali aggiuntivi ottenuti con la conversione a premio delle azioni, in attesa che lo stesso possa essere realizzato mediante la cessione a terzi.

In dette risposte l'Agenzia ha definitivamente superato la posizione alquanto restrittiva dalla stessa adottata qualche tempo prima con la risposta ad interpello 818/2021, ove era stato affermato che in caso di conversione di azioni di categoria in azioni ordinarie a seguito di un'operazione straordinaria, l'*holding period* rilevante ai fini della *participation exemption* decorre dal momento della conversione, in virtù della maturazione di un generico ed indefinito rendimento in natura rappresentato dall'extra profitto riferibile ai diritti patrimoniali aggiuntivi astrattamente ottenuti con la conversione delle azioni. Secondo le risposte del 2022, quindi, la conversione di azioni di diversa categoria non determina alcun realizzo fiscale e non comporta alcuna interruzione agli effetti dell'applicazione del requisito del periodo di possesso minimo rilevante ai fini della *participation exemption*, che decorre, come detto, senza soluzione di continuità, dal momento di sottoscrizione degli strumenti originari che incorporano il diritto alla conversione.

A conferma dell'irrelevanza fiscale della conversione delle azioni, gli AA. sottolineano come l'art. 172, comma 3, TUIR in materia di concambio delle azioni in ipotesi di fusioni, non preveda alcuna fattispecie realizzativa per il socio dante causa delle partecipazioni originarie, sebbene vi sia la sostituzione delle azioni originarie con titoli di una diversa società.

Pertanto, data l'inevitabile analogia giuridica tra le due fattispecie, il regime di neutralità disposto dalla norma non può che valere anche per la conversione di azioni, a maggior ragione dato che trattasi di titoli rappresentativi del capitale dello stesso soggetto giuridico.

Per fugare ogni dubbio, gli AA. ravvisano l'opportunità da parte dell'Agenzia di provvedere ad una formale revisione della posizione espressa nella risposta n. 818/2021 (EM)

Prassi Amministrativa

IRES – Configurabilità di una stabile organizzazione all'estero ai fini dell'opzione per il regime di *branch exemption*

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 12 gennaio 2022, n. 18, nel sito web www.eutekne.it

L'Agenzia delle entrate, richiamando le disposizioni convenzionali volte ad individuare la sussistenza di una stabile organizzazione, qualifica come tale un'entità costituita nello Stato estero da una società residente in Italia. Il riscontro della Stabile Organizzazione sulla base convenzionale configura una pre-condizione per l'esercizio dell'opzione per la c.d. *branch exemption*.

In merito a tale facoltà, l'Agenzia delle entrate evidenzia come il provvedimento 28 agosto 2017, n. 165138 individui un criterio gerarchico in base al quale l'opzione è efficace, in primo luogo, "a condizione che sia configurabile una stabile organizzazione nello Stato estero di localizzazione ai sensi della Convenzione contro le doppie imposizioni tra quest'ultimo e l'Italia, ove in vigore, ovvero, in mancanza di una Convenzione, dei criteri di configurazione della stabile organizzazione dettati dall'articolo 162 del TUIR, a meno che, in ogni caso, lo Stato estero non ravvisi l'esistenza di una stabile organizzazione domestica".

Resta fermo che, ai fini dell'esercizio dell'opzione, è necessario che anche l'Amministrazione finanziaria estera ravvisi l'esistenza di una Stabile Organizzazione sulla base della propria normativa interna.

IRES – Presunzione relativa della residenza fiscale in Italia di società ed enti, c.d. "esterovestizione" – Mancanza di partecipazione – Inapplicabilità.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 gennaio 2022, n. 27, nel sito web www.eutekne.it

La presunzione relativa in tema di esteroinvestizione di cui all'art. 73, comma 5-*bis*, del TUIR non si applica nel caso in cui la società estera non detenga partecipazioni di controllo in società ed enti residenti in Italia.

IRES – Trasferimento indiretto del controllo e cambio attività - Disapplicabilità

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 gennaio 2022, n. 39, nel sito web www.eutekne.it.

Con la risposta a interpello l'Agenzia è intervenuta sull'applicazione della disciplina generale che esclude il riporto delle perdite in caso di modifica del controllo e del cambio di attività da parte di una società commerciale.

L'art. 84, comma 3, del TUIR prevede che il riporto di perdite fiscali sia vietato quando, congiuntamente, la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto viene trasferita a terzi e viene modificata l'attività principale esercitata.

La medesima limitazione si applica anche alle eccedenze di interessi passivi indeducibili oggetto di riporto in avanti, nonché alle eccedenze ACE.

Il caso esaminato dall'Agenzia riguarda il trasferimento di una partecipazione di maggioranza nella controllante indiretta della società che ha maturato le perdite fiscali.

L'Agenzia rileva che, nel caso di specie, sussistono entrambe le predette condizioni: il cambio di controllo è verificato; lo stesso dicasi del cambio di attività, attestato dal trasferimento a terzi dell'attività aziendale, con prosecuzione della sola gestione immobiliare.

Non avendo superato il test di vitalità, non potranno essere riportate le perdite fiscali.

IRES – *Participation exemption* – Conversioni di azioni di categoria in azioni ordinarie – Requisito dell'*Holding Period*

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 gennaio 2022, n. 44, nel sito web www.eutekne.it.

Nel regime PEX, disciplinato dall'art. 87 del TUIR, la conversione tra azioni di diversa categoria (da azione speciale ad azione ordinaria), non determinando alcun realizzo fiscale, non interrompe il cd. *holding period*, il quale pertanto prosegue senza soluzione di continuità dal momento di sottoscrizione degli strumenti originari che incorporano il diritto alla conversione. A seguito della conversione non si realizza alcun riflesso patrimoniale in capo né alla società emittente, né al socio. Secondo l'Agenzia, l'estensione delle azioni speciali mediante l'attribuzione delle azioni ordinarie non determina alcun realizzo fiscale, restando ferma l'applicazione delle disposizioni del TUIR nel momento di cessione al mercato delle azioni ordinarie.

Ai fini PEX, al momento della cessione delle azioni, per la verifica del requisito dell'art. 87, comma 1, lett. a), del TUIR occorre sommare il periodo di possesso delle azioni ante conversione e il periodo di possesso delle azioni post conversione.

Viene così implicitamente superata la risposta dell'Agenzia n. 818/2021 che aveva sostenuto che in caso di conversione di azioni di categoria in azioni ordinarie, il requisito dell'*holding period* utile per beneficiare della *participation exemption* ex art. 87 del TUIR decorre da tale evento.

IRES – Disallineamenti da ibridi - Chiarimenti

Circ. Agenzia delle entrate 26 gennaio 2022, n. 2, nel sito web www.agenziaentrate.it

La Circolare contiene i chiarimenti ufficiali a commento delle disposizioni contenute nel D.Lgs. 142/2018 in recepimento della Direttiva 2016/1164/UE modificata dalla Direttiva 2017/952/UE.

L'Agenzia da un lato ha confermato alcune posizioni precedentemente espresse e dall'altro revisionato altre posizioni espresse nella bozza posta in consultazione.

Con il termine ibridi (cioè transazioni o entità economico-finanziarie trattate fiscalmente in modo diverso in due ordinamenti giuridici) si individuano gli accordi o le strutture, riconducibili a diverse tipologie come: strumenti finanziari ibridi, entità ibride, trasferimenti finanziari ibridi, entità con doppia residenza.

In primo luogo, viene confermato il tenore di “norme di sistema delle disposizioni anti-ibridi”, escludendone, invece, la natura antiabusiva. Pertanto, non possono essere oggetto di disapplicazione attraverso l’interpello disapplicativo.

Sul fronte delle innovazioni, vengono inclusi i pagamenti sostitutivi di rendimenti finanziari (c.d. *substitute payments*), presenti nei Report OCSE, tra le fattispecie regolate dalla materia.

La circolare esamina, in particolare:

- il complesso quadro normativo (nazionale e internazionale) che regola la materia;
- gli aspetti definitori della materia (nozioni di disallineamento, di reddito a doppia inclusione, di entità ibrida, di impresa associata, ecc.);
- le norme antielusive (che operano *ex ante*) e le norme “di reazione” (doppia deduzione, deduzione senza inclusione, transazioni tra imprese associate, stabili organizzazioni non riconosciute, ecc.);
- i rapporti con le altre disposizioni (ad esempio, gli artt. 96 e 167 del TUIR) che limitano la deducibilità delle medesime componenti di reddito regolate dalle disposizioni sui disallineamenti, o impongono una tassazione dei proventi maturati in un’altra giurisdizione;
- il sistema dei controlli.

In recepimento delle osservazioni emerse in fase di consultazione è stato stabilito che il monitoraggio delle grandezze pregresse decorre dal 2018. La precedente versione, in linea con il Report OCSE, estendeva l’adempimento al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2016.

La circolare stabilisce una gerarchia tra l’art. 8, comma 5, D.Lgs. 142/2018 e la disposizione contenuta nell’art. 2, comma 3, del D.Lgs. 461/97, il quale prevede la fruizione del credito per imposte pagate all’estero soltanto laddove il beneficio sarebbe spettato al beneficiario effettivo dei dividendi, degli interessi e degli altri proventi derivanti dai rapporti di pronti contro termine o di prestito di titoli. La circolare determina il primato di tale ultima norma rispetto alla prima.

Viene specificato che la tassazione per trasparenza in virtù del regime CFC rileva come metodo di inclusione ai fini della neutralizzazione dell’effetto ibrido.

Allo stesso tempo, le norme anti-ibridi trovano applicazione ai fini del calcolo sia dell’ETR test, sia dell’eventuale reddito della società estera controllata tassato in capo alla controllante.

Le norme di contrasto ai disallineamenti da ibridi attengono esclusivamente ai disallineamenti derivanti dalle interazioni tra l’ordinamento fiscale italiano e uno o più ordinamenti fiscali esteri e, quindi, relativamente a fattispecie intercorrenti tra soggetti residenti o localizzati in Italia e soggetti residenti o localizzati in altro Stato estero.

Le disposizioni del Decreto ATAD si applicano alle imposte sui redditi d’impresa (IRPEF e IRES), con esclusione dell’IRAP.

Con riferimento alle corrispondenti imposte estere, qualora tra lo Stato di residenza o localizzazione del soggetto estero e l’Italia sia in vigore una Convenzione per evitare le doppie imposizioni, le imposte sul reddito sono quelle ivi individuate nonché quelle di natura analoga che siano intervenute successivamente in sostituzione di quelle individuate nella medesima Convenzione. Nei casi in cui la Convenzione preveda imposte amministrare da diverse suddivisioni politiche nell’ambito dello stesso Stato, il riferimento alle imposte rilevanti ai fini dell’applicazione delle norme anti-ibridi deve intendersi alle sole imposte amministrare dal livello politico più elevato. In ipotesi di assenza di Convenzione, dovrà farsi riferimento alle imposte gravanti sul reddito d’impresa identiche o analoghe a quelle italiane, amministrare dal livello politico più elevato.

IRES – Participation exemption – Holding period delle azioni ordinarie derivanti dalla conversione delle c.d. “azioni speciali”

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 febbraio 2022, n. 64, nel sito web www.agenziaentrate.it

L’Agenzia delle entrate ha confermato che la conversione tra azioni di diversa categoria non può essere considerata un atto realizzativo ai fini fiscali e quindi non determina alcuna interruzione agli effetti dell’applicazione del requisito del c.d. *holding period* rilevante ai fini della *participation exemption* di cui all’art. 87 del TUIR che consente l’esenzione del 95% delle plusvalenze su partecipazioni.

Diversamente da quanto chiarito nella risposta n. 818/2021, non si considera interruttivo del periodo di possesso ai fini *pex* il fatto che con la conversione viene attribuito un teorico rendimento “in natura”

degli strumenti originariamente sottoscritti con la contestuale espansione dei propri diritti in qualità di possessore di azioni ordinarie.

Conclude quindi che, in relazione alle azioni attribuite, il c.d. “*holding period*” valido per la *pex* di cui all’art. 87, comma 1, lett. a) TUIR decorre senza soluzione di continuità dal momento di sottoscrizione degli strumenti originari che incorporano il diritto alla conversione.

IRES – Riporto delle perdite – Limite del patrimonio netto - Disapplicazione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 febbraio 2022, n. 73, 74, 75, 76 e 77, nel sito web www.eutekne.it.

Con le risposte in commento l’Agenzia è intervenuta sulla possibilità di disapplicare il disposto dell’art. 172, comma 7, del TUIR che vieta il riporto delle perdite fiscali in sede di fusione societaria se non viene superato il c.d. “test del patrimonio netto”.

Si afferma, in generale, che rileva la redditività prospettica della società in perdita, andando anche oltre il dato dell’ammontare del patrimonio netto di riferimento: occorre quindi possedere il “potenziale” per continuare a svolgere la propria attività anche in assenza di fusione.

Il legislatore fiscale ha individuato nel limite patrimoniale un indice, ancorché approssimativo, in grado di misurare la capacità della società – intesa come autonoma organizzazione e prima dell’integrazione dei patrimoni delle società partecipanti alla fusione – di produrre in futuro redditi imponibili tali da compensare le perdite fiscali pregresse riportate.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRES – Perdite su crediti – Cessione *pro soluto* - Deducibilità

Cass., sez. trib. 25 gennaio 2022, n. 2229, nel sito web www.eutekne.it

In presenza di un differenziale negativo, la cessione *pro soluto* del credito non produce una minusvalenza da realizzo, bensì una perdita su crediti deducibile solo se inerente.

Anche per tali cessioni, ai fini della deducibilità della perdita, occorre valutare la sussistenza degli elementi certi e precisi ai fini della definitività.

REDDITI DI CAPITALE

Prassi Amministrativa

Imposta sostitutiva sui redditi di capitale – Bonus fedeltà erogato agli assicurati – Si applica

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 gennaio 2022, n. 20, nel sito web www.eutekne.it

La risposta ha analizzato il trattamento fiscale di una polizza a vita intera che prevede la corresponsione di un “*bonus fedeltà*” finalizzato a premiare i clienti che mantengono la polizza per un determinato periodo, attraverso una parziale restituzione dei costi applicati alla stessa.

L’imposta sostitutiva di cui all’art. 26-*ter* del DPR 600/73 risulta pertanto sospesa fino al momento dell’erogazione del capitale assicurato a seguito di riscatto o a scadenza del contratto.

Qualora la prestazione finale sia corrisposta al beneficiario per effetto del decesso dell’assicurato, l’Agenzia chiarisce che si deve ripartire il reddito calcolato alla sua morte, attribuendo in modo proporzionale all’ammontare delle prestazioni ricorrenti erogate durante la vita dell’assicurato e a

quello erogato all'atto del decesso, escludendo comunque dalla determinazione del reddito imponibile gli importi.

Posto che nel caso di specie il guadagno dell'assicurato è un'eventualità e che viene definito solo al momento del riscatto o del decesso, l'assoggettamento ad imposta sostitutiva del bonus deve avvenire in tale momento, sempreché alle scadenze periodiche non sia determinabile con certezza un vero e proprio rendimento finanziamento della polizza.

In merito all'eventuale decesso dell'assicurato, l'Agenzia delle entrate ritiene che il *bonus* in argomento non possa considerarsi collegato al rischio demografico e pertanto non può trovare applicazione l'esenzione ex art. 34 del DPR 601/73.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di capitale – Ritenuta su interessi e royalties - Esenzione

Cass., sez. trib. 3 febbraio 2022, n. 3380, nel sito web www.eutekne.it

L'esenzione da ritenuta prevista dall'art. 26-*quater* del DPR 600/73 compete anche se il socio europeo della società italiana che paga gli interessi li riversa alla propria controllante statunitense in virtù di un rapporto di finanziamento con analoghe caratteristiche e senza *mark up*.

Nel caso oggetto della pronuncia, è stato escluso che la società lussemburghese agisse da mero *conduit*, sulla base di una serie di parametri riscontrati in capo ad essa.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Deducibilità dei costi per l'assicurazione di dipendenti e amministratori” di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 3/2022 pag. 209

L'A. pone l'attenzione sulla controversa questione della deducibilità ai fini IRES dei premi pagati dall'azienda a fronte di polizze stipulate per l'assicurazione sulla vita e contro gli infortuni degli amministratori e dei dipendenti nel caso in cui sia individuata come beneficiaria la stessa azienda contraente. La disamina non si focalizza, invece, sulla deducibilità ai fini IRES dei premi pagati dal datore nei casi in cui beneficiari siano direttamente i dipendenti o gli amministratori (o i loro eredi), ciò in quanto costituendo il premio un reddito di lavoro dipendente (o assimilato a quello di lavoro dipendente) (un *benefit*) per il beneficiario, ne discende per il datore la deducibilità IRES (ai sensi dell'articolo 95 TUIR) del costo sostenuto.

La disamina parte dalle posizioni (di chiusura) contenute nella risposta ad un interpello fornita nel febbraio del 2005 dalla DRE Piemonte e nella sentenza 30 dicembre 2009, n. 28004 della Corte di Cassazione. Per la Suprema Corte si ha l'indeducibilità dei premi pagati per tali tipologie di polizze in quanto i costi, seppure inerenti alla gestione dell'impresa, non sarebbero diretti alla produzione di reddito, né sono spese poste a vantaggio dei lavoratori in quanto il risarcimento sarebbe di esclusiva spettanza della società. L'A. osserva come tale motivazione risulti peraltro contraddittoria laddove nega la deducibilità di costi previsti da un accordo sindacale e riconosciuti dalla stessa Corte come inerenti la gestione dell'impresa.

Dopo aver fornito una carrellata di pronunce di alcune commissioni tributarie (alcune di segno opposto rispetto alle posizioni sopra richiamate), l'A. conclude ritenendo non condivisibile la tesi dell'indeducibilità in quanto il sostenimento delle spese in esame avviene al fine di tutelare gli interessi e l'attività delle imprese interessate (quindi viene rispettato il principio di inerenza) e al

momento del conseguimento dell'eventuale indennizzo lo stesso concorrerà alla formazione del reddito delle stesse imprese contraenti. (GR)

“Ammortamento fiscale in 50 anni per la rivalutazione di marchi e avviamenti”, di L. GAIANI, ne Il fisco, 4/2022, p. 313.

L'art. 1, comma 622, della L. n. 234/2021 (Legge di bilancio 2022), interviene sull'art. 110 del D.L. n. 104/2020, modificando a *posteriori* gli effetti fiscali della rivalutazione e del riallineamento di marchi e avviamenti. In luogo della deduzione “in diciottesimi”, ex art. 103 del TUIR, viene stabilita una deduzione sostanzialmente più lunga, cioè “in cinquantesimi”. La disposizione si riferisce a: *i*) marchi, oggetto di rivalutazione dai soggetti OIC o di riallineamento anche dai soggetti IAS/IFRS; *ii*) avviamenti, oggetto di riallineamento sia da parte dei soggetti OIC che dei soggetti IAS/IFRS.

L'A. sottolinea che con riferimento ai marchi o avviamenti che, ante rivalutazione o riallineamento, avevano un proprio costo fiscale ammortizzabile, è necessario istituire un doppio binario di ammortamento fiscale: costo fiscale ammortizzabile in diciottesimi e rivalutazione/riallineamento ammortizzabile in 50 esercizi.

Viene sottolineato come il nuovo periodo di recupero fiscale della rivalutazione/riallineamento di marchi e avviamenti, introdotto a cose fatte dalla Legge di bilancio 2022, sposti notevolmente in avanti il momento in cui si verifica il punto di pareggio tra l'onere e l'imposta sostitutiva (pari al 3% della rivalutazione/riallineamento) e il risparmio fiscale (IRES e IRAP: 27,9% per le imprese che non applicano l'addizionale IRES) derivante dalla deduzione delle maggiori quote di ammortamento. Il punto di pareggio, infatti, si sposta dal secondo (2022) al sesto anno (2026), ed è solo da questo maggiore termine che la rivalutazione/riallineamento comincerà a generare benefici fiscali netti, a condizione, però, che la società realizzi per i 44 anni successivi redditi capienti ad assorbire le deduzioni. Inoltre, per evitare che la norma possa essere aggirata o in qualche modo disapplicata nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci di destinazione a finalità estranee all'impresa del bene/attività oggetto di rivalutazione/riallineamento, l'eventuale minusvalenza realizzata, fino all'ammontare corrispondente al residuo non ammortizzato della componente riallineata, non possa essere dedotta per intero nel periodo d'imposta di realizzo ma debba concorrere alla determinazione del reddito imponibile IRES e del valore della produzione netta IRAP in quote costanti nel residuo periodo di ammortamento. Più in particolare, la società che sta ammortizzando fiscalmente l'avviamento o il marchio in 50 esercizi, se trasferisce a terzi l'asset e realizza una minusvalenza, dovrà scomporre l'importo in due quote: a) quella relativa al costo fiscale originario; b) quella riferita al residuo ammortizzabile (fiscale) della rivalutazione/riallineamento. Non è chiaro però il criterio con cui la minusvalenza, che è ovviamente unica per l'intero asset, vada allocata ai due differenti valori da ammortizzare. La norma letteralmente impone la deduzione “lunga” della minusvalenza in via prioritaria, dato che tale dilazione si applica a “fino a concorrenza del valore residuo” ammortizzabile a 50 anni. Analogo fenomeno si realizza nei confronti dell'acquirente/avente causa, nei cui confronti la quota di costo riferibile al residuo non ammortizzato del valore fiscale rivalutato/riallineato, al netto della minusvalenza deducibile in capo al cedente sulla medesima componente, resta deducibile in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento del dante causa. In altri termini, il dante causa è obbligato a proseguire nel processo di ammortamento su base temporale di 50 anni, al netto degli esercizi già trascorsi in capo al dante causa

La Legge di bilancio 2022 offre al contribuente due ulteriori opzioni per evitare l'allungamento a dismisura del periodo di ammortamento. La prima *chance* riguarda la possibilità di sottrarsi alle restrizioni accennate conservando la deduzione in 18esimi degli importi rivalutati/riallineati, scegliendo di assoggettare i maggiori valori iscritti per effetto della rivalutazione e/o riallineati ad un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP nella misura corrispondente a quella stabilita per i conferimenti d'azienda (art. 176, comma 2-ter, TUIR) e cioè con aliquota del 12% sulla parte dei maggiori valori fino a 5 milioni di euro, del 14% sulla parte da 5 fino a 10 milioni di euro e del 16% per la parte che eccede i 10 milioni di euro. Tale opzione non appare particolarmente conveniente, considerando anche che il punto di pareggio si sposta tra l'ottavo (2028) e l'undicesimo anno (2031) L'altra opzione riguarda la facoltà di revocare il riallineamento/rivalutazione effettuati, secondo modalità e termini che saranno stabiliti da un prossimo provvedimento dell'Agenzia che disporrà

anche in merito al rimborso ed alla compensazione del credito derivante dalle imposte precedentemente versate. (WR)

“Le interferenze tra perdite pregresse e interessi passivi nel consolidato”, di A. GARCEA, in Corr. Trib., 3/2022, p. 218.

Per evitare che gli interessi passivi che risultino indeducibili a livello individuale siano dedotti dalla *fiscal unit* con utilizzo indiretto delle perdite ante consolidato, l'Agenzia delle entrate (“Ade” o “Agenzia”), con la risoluzione n. 67/E/2019, ha fissato una regola di intrasmissibilità al consolidato degli interessi passivi per l'importo corrispondente alle perdite pregresse che siano state compensate dalle singole società consolidate, con l'imponibile cui abbiano concorso le riprese a tassazione di tali interessi. In realtà, come ben sottolineato dall'A., per presidiare il divieto di utilizzo delle perdite pregresse ex art. 118 del TUIR sarebbe stato sufficiente precludere l'utilizzo delle perdite ante consolidato a fronte delle riprese a tassazione degli interessi indeducibili a livello individuale così come avveniva per le cosiddette rettifiche di consolidamento, senza prevedere alcun ulteriore vincolo alla trasferibilità delle eccedenze di interessi passivi.

Di seguito l'esempio proposto dall'A. per capire i risvolti di tale impostazione. Si assume che nell'esercizio t una società, appartenente al consolidato fiscale, presenti un imponibile lordo di 80, cui abbiano concorso variazioni in aumento relative ad interessi passivi netti indeducibili di 60, e che vi siano perdite ante consolidato della stessa società che abbattano l'imponibile fino a concorrenza dell'80% del suo ammontare pari cioè a 64 ($80 \times 80\% = 64$), riducendolo quindi a 16 ($80 - 64 = 16$). Se gli interessi passivi indeducibili di 60 venissero trasferiti al consolidato fiscale e dedotti in tale sede, sfruttando le eccedenze inutilizzate di ROL/interessi attivi di altre società, questo trasferimento della deduzione comporterebbe un travaso corrispondente in misura corrispondente (per 60) delle perdite pregresse all'opzione per il consolidato all'interno del regime di tassazione di gruppo. La soluzione tradizionale per prevenire fenomeni di questo genere è stata quella di vietare l'utilizzo delle perdite pregresse a scapito dell'imponibile individuale per la parte relativa ai componenti ripresi a tassazione dalla singola società consolidata e dedotti a livello di consolidato. La circolare dell'Agenzia n.19/E/2009 ha individuato una soluzione diversa ponendo un limite non già all'utilizzo delle perdite ante consolidato ma alla facoltà di trasferire le eccedenze di interessi passivi alla *fiscal unit*. Al riguardo, infatti, l'Ade ha affermato che la possibilità di trasferire eccedenze di interessi passivi al consolidato avrebbe potuto essere riconosciuta solo se e nella misura in cui, nello stesso esercizio, la singola società consolidata avesse apportato un imponibile alla *fiscali unit*. In tal modo si riteneva di poter sterilizzare l'impatto dell'utilizzo delle perdite pregresse da parte della società consolidata sull'imponibile di gruppo. Tale soluzione, cioè di subordinare il trasferimento delle eccedenze di interessi passivi all'apporto di un imponibile individuale di pari ammontare, aveva comunque suscitato delle perplessità in quanto non si riteneva logico negare il trasferimento di eccedenze individuali di interessi passivi nei casi in cui la società consolidata avesse evidenziato un imponibile negativo o pari a zero senza però utilizzo di perdite nel consolidato. In questo caso, infatti, non era possibile configurare un aggiramento del divieto previsto dall'articolo 118 del TUIR. Inoltre, le istruzioni al modello Redditi SC richiamavano testualmente la soluzione a suo tempo già prevista per le rettifiche di consolidamento e risultavano pertanto disallineate rispetto alle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria nel citato documento di prassi del 2009. Nella risoluzione n.67/E/2019 l'Agenzia ha ulteriormente chiarito la sua posizione, precisando che il rischio di aggiramento del divieto di utilizzo delle perdite pregresse ante consolidato sussiste se e nella misura in cui la singola società che partecipa al consolidato, e che presenta interessi passivi indeducibili, scomputi tali perdite in sede di determinazione del proprio imponibile netto. Pertanto, la regola di trasmissibilità degli interessi passivi al consolidato è stata riformulata stabilendo che il divieto di trasferimento al consolidato operi fino a concorrenza dell'importo delle perdite anteriori al consolidato utilizzate in compensazione dalla società consolidata che ha effettuato la variazione in aumento per gli interessi indeducibili, ferma restando la possibilità di trasferire al consolidato l'ammontare degli interessi che risulti eccedente rispetto a tale importo. Anche in questo caso risulta utile l'esempio formulato dall'A. in base al quale se la società consolidata presenta perdite pregresse (ante consolidato) di 50, un reddito imponibile lordo di 40, già determinato tenendo conto di una variazione in aumento per interessi passivi indeducibili di 200 e l'importo di perdite pregresse utilizzate

ammonta a 32 (pari cioè 80% di 40), l'ammontare degli interessi passivi che possono essere trasferiti, e dedotti a livello di *fiscal unit*, sarà pari alla differenza tra gli interessi passivi indeducibili di 200 e la perdita già utilizzata di 32 ossia pari a 168. In altri termini, con questo nuovo criterio non vi è alcun limite al trasferimento degli interessi passivi che risultino indeducibili in un esercizio in cui la società consolidata evidenzia un imponibile pari a 0 o una perdita fiscale di periodo.

Altro tema interessante affrontato dall'A. attiene all'ipotesi in cui le eccedenze di interessi passivi indeducibili a livello individuale si siano formate in più periodi di imposta. Nel momento in cui, infatti, nel coacervo delle eccedenze di interessi passivi della singola società consolidata – sorte in vigore dell'opzione – coesistono interessi passivi trasferibili e interessi passivi per cui vale il divieto di trasferibilità al consolidato, si può verificare che in un determinato esercizio gli interessi passivi in concreto deducibili dalla *fiscal unit* siano comunque – in valore assoluto – pari alle eccedenze di ROL messe a disposizione da altre società consolidate, laddove queste ultime trovino capienza nella massa degli interessi passivi non soggetti ad alcun vincolo di trasferibilità.

L'A. si chiede poi se l'eccedenza di interessi passivi, per le quali si sia reso operante il divieto di trasferimento alla *fiscal unit* e che è rimasta nella disponibilità della società consolidata, possa essere trasferita al consolidato negli esercizi successivi. In base alla soluzione interpretativa adottata nella risoluzione numero 67/E/2019, supportata anche da motivi di coerenza logica, l'A. ritiene che gli interessi passivi soggetti a divieto di trasmissibilità al consolidato per effetto dell'avvenuto utilizzo di perdite ante consolidato, pur essendo maturati in costanza dell'opzione, vengano ricondotti al medesimo regime degli interessi passivi anteriori all'avvio del consolidato, con la conseguenza che questi non risulterebbero trasferibili alla *fiscali unit* ma resterebbero nella sfera della singola società consolidata. In altri termini, a parere dell'A., il divieto di apporto degli interessi passivi in esame deve ritenersi permanente.

In conclusione, la soluzione a cui è pervenuta l'Agenzia risulta più penalizzante rispetto a quella concepita originariamente per fronteggiare il medesimo rischio, in quanto si traduce per le singole società consolidate in un ulteriore differimento nel tempo della possibilità di far valere, a riduzione del proprio imponibile, gli importi corrispondenti alle perdite anteriori all'esercizio dell'opzione. Questa penalizzazione non appare giustificata dalle finalità di mantenere fermo il divieto di compensazione intersoggettiva delle perdite ante consolidato ex art. 118 TUIR. L'A. sostiene che la risposta più lineare al possibile aggiramento del divieto di ingresso nel consolidato delle perdite pregresse è quella di ribadire l'impossibilità di utilizzare le perdite in questione a fronte delle variazioni in aumento dovute in relazione agli interessi passivi posto che tali variazioni hanno una rilevanza solo formale ai fini della determinazione dell'imponibile complessivo della *fiscali unit*.

Alla luce delle precedenti considerazioni, l'A. auspica un ritorno al modello elaborato per sterilizzare le rettifiche di consolidamento, dando rilievo al fatto che il rispetto della cesura fondamentale tra perdite *ante* e perdite *post* consolidato non può legittimare l'applicazione di regimi fiscali deteriori. (WR)

“Giudizio di inerenza sugli oneri a favore delle controllate” di D. A. ROSSETTI e F. NICOLOSI, ne Il fisco 8/2022 pag. 719

È stata esaminata la risposta all'interpello n. 882 del 2021, in cui l'Agenzia delle entrate non ha riconosciuto, per carenza di inerenza (v. mancata dimostrazione di un nesso diretto tra rischio di insolvenza e onere sostenuto), all'istante, società italiana controllante di un gruppo internazionale, il diritto a fruire della deducibilità ai fini IRES e IRAP di costi, sostenuti a titolo di *termination fee*, derivanti da una transazione posta in essere da una propria controllata americana, prossima alla messa in liquidazione, per il recesso anticipato di contratti di locazione da quest'ultima sottoscritti negli USA. L'onere della transazione era stato sostenuto direttamente dalla controllante italiana, per evitare lo stato di insolvenza della controllata estera e, quindi, un conseguente danno reputazionale per il proprio marchio, utilizzato anche dalla controllata estera, in caso di assoggettamento a procedure concorsuali negli Stati Uniti.

Partendo da tale risposta gli AA. hanno ripercorso l'evoluzione del principio di inerenza (art. 109, comma 5, TUIR) da un punto di vista sia normativo, che interpretativo che giurisprudenziale. (GR)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di impresa – *Participation exemption* – Conferimento d'azienda – Successiva cessione delle partecipazioni della conferitaria – Continuità fiscale dei valori – Rilevanza – Computo del possesso ininterrotto della partecipazione – Periodo di possesso già maturato in capo alla cedente - Rilevanza

Cass., sez. trib. 20 dicembre 2021, n. 40729, ne Il fisco 5/2022, pag. 482

Nell'ambito di una operazione di conferimento di azienda alla quale abbia fatto seguito la cessione delle partecipazioni nella società conferitaria, la disciplina della *participation exemption* dettata dall'art. 87 TUIR deve essere necessariamente presa in considerazione congiuntamente a quella di continuità dei valori fiscali prevista per il conferimento dell'azienda dall'art. 176, commi 3 e 4, del TUIR. Le nuove entità legali originate da soggetti precedentemente esistenti ereditano da questi anche le caratteristiche rilevanti ai fini della valutazione dei requisiti PEX di commercialità e residenza e ai fini del possesso ininterrotto della partecipazione deve computarsi anche il periodo di possesso già maturato in capo alla cedente.

Reddito di impresa – Competenza – Errori sulla competenza fiscale – Termini per la domanda di rimborso

Cass., sez. trib. 22 febbraio 2022, n. 5696, nel sito web www.eutekne.it.

L'Amministrazione finanziaria qualora proceda al recupero di costi contabilizzati in un esercizio non di competenza non è anche tenuta, in forza del principio di autonomia dei periodi d'imposta, a provvedere alla contestuale rettifica del reddito dell'esercizio ritenuto di effettiva imputazione, restando possibile per il contribuente, per evitare la perdita del diritto alla restituzione del maggior importo versato nell'anno di effettiva competenza in dipendenza dei costi sostenuti, formulare istanza di rimborso ex art. 38 del DPR n. 602 del 1973.

Nella sentenza, con riferimento ai termini per il rimborso, si afferma che il contribuente può esercitare il diritto alla restituzione del maggior importo versato nell'anno di competenza (e nel quale avrebbe dovuto correttamente imputare i costi) formulando istanza di rimborso ex art. 38 del DPR n. 602 del 1973 (o, in via residuale, ex art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992).

Altre sentenze, hanno fatto invece riferimento alla prescrizione decennale da quando si forma il giudicato.

Si sottolinea che il termine dell'art. 38 del DPR 602/73 (48 mesi da versamento dell'indebito, che retroagisce per la giurisprudenza quasi sempre all'acconto) e il termine dell'art. 21 del D.Lgs. 546/92 (due anni da quando si verifica il fatto, per definizione successivo al pagamento, che integra il presupposto per la restituzione) non siano alternativi.

Salvo si intenda optare per la prescrizione decennale, l'unico termine applicabile dovrebbe essere l'art. 21 del D.Lgs. 546/92, di due anni decorrente dal giudizio perché, ove si optasse per l'art. 38 del DPR 602/73, il termine sarebbe spesso già scaduto essendo i 48 mesi dalla data del pagamento indebito.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Smart working e regime dei lavoratori impatriati”, di P. BUSCHINI. e S. BONAVIDACOLA, in Fisc. e Comm. Int.2/2022, p. 13.

La pandemia di COVID-19 ha fortemente contribuito alla diffusione del c.d. *remote working* o *smart working* quale modalità di svolgimento dell'attività di lavoro dipendente. Si sono verificate, tra l'altro, molte situazioni in cui l'attività lavorativa è stata svolta in *smart working* in Paesi diversi da quelli in cui ordinariamente si sarebbe dovuta svolgere, con diversi impatti, anche sotto il profilo fiscale, come nel caso dell'applicazione del regime agevolato per i lavoratori impatriati di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015. A tale riguardo, l'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti sull'applicabilità del regime in caso di datore di lavoro non residente con la circolare n. 33/E/2020 e, successivamente, con alcune risposte ad istanze d'interpello, tra cui le risposte n. 596/2021 e n. 621/2021. Con la prima risposta è stata confermata la possibilità di accedere al regime impatriati anche per quei lavoratori che si trasferiscono dall'estero per svolgere in Italia attività di lavoro alle dipendenze di un datore di lavoro con sede all'estero, o i cui committenti (in caso di lavoro autonomo o di impresa) siano stranieri (non residenti), a patto, ovviamente, che le altre condizioni previste dalla norma siano soddisfatte; con la seconda risposta, invece, l'Agenzia delle entrate ha negato l'applicazione dell'agevolazione fiscale ad un dipendente di cittadinanza olandese residente in Italia che, durante il periodo di *lockdown*, aveva lavorato “da remoto” in Olanda. Secondo l'Amministrazione finanziaria, in tale caso, non risultava soddisfatto il requisito della presenza fisica in Italia per più della maggior parte dell'anno, in quanto detto requisito deve essere verificato in relazione a ciascun periodo d'imposta e, in mancanza, il regime non può essere fruito per quella specifica annualità. Tali pronunce, se da un lato forniscono utili elementi di valutazione, dall'altro sollevano spunti di riflessione per i quali ulteriori approfondimenti e chiarimenti sarebbero auspicabili. (SG)

“Retribuzioni convenzionali e competenze erogate alla fine del rapporto di lavoro” di F. DELLI FALCONI, ne Il fisco 8/2022 pag. 727

L'A. ha esaminato in modo dettagliato le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate in risposta ad un'istanza di interpello (la n. 783 del 2021) con riguardo alle somme erogate in occasione della cessazione del rapporto di lavoro di un soggetto residente in Italia che aveva svolto la propria attività lavorativa per un datore di lavoro svizzero per alcuni anni all'estero come oggetto esclusivo del proprio rapporto di lavoro e i cui redditi erano stati assoggettati a tassazione convenzionale ai sensi del comma 8-*bis* dell'articolo 51 TUIR.

In particolare, sulla base di un accordo transattivo sottoscritto successivamente al termine del rapporto di lavoro con il datore svizzero, il lavoratore ha percepito:

- a) un'erogazione monetaria connessa ad un piano di incentivazione di breve periodo (*short term incentive plan*);
- b) l'assegnazione di azioni della società in virtù della partecipazione ad un piano di incentivazione di lungo periodo (*long term incentive plan*);
- c) la corresponsione di una componente monetaria a titolo di patto di non concorrenza.

Con particolare riguardo alla fattispecie sub *b*), l'Agenzia delle entrate ha affermato che il valore delle azioni maturate nel periodo in cui era in corso il rapporto di lavoro, ricevute in esecuzione del piano di incentivazione a cui il dipendente era stato ammesso, deve essere considerata come incluso nella retribuzione convenzionale. Al riguardo l'A., dopo aver premesso che non sono completamente noti i termini del piano, ha sollevato legittimi dubbi circa le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate che sembrerebbero superare il cd. principio di cassa per accogliere quello di maturazione.

Relativamente alla fattispecie sub c), l'A. ha accolto con favore la posizione dell'Agenzia delle entrate secondo cui la componente monetaria erogata a titolo di patto di non concorrenza non possa ritenersi assorbita dalle retribuzioni convenzionali applicate durante l'intero rapporto lavorativo. Infatti, ancorché il presupposto sia il rapporto di lavoro che viene a cessare, l'erogazione degli emolumenti non risultano direttamente collegati ad un'attività lavorativa svolta prima della cessazione del rapporto di lavoro. Quindi, sembra che l'Agenzia delle entrate intenda in tal modo superare proprie precedenti pronunce (risoluzione n. 234/2008) in cui aveva assimilato a tutti gli effetti i compensi dovuti a titolo di patto di non concorrenza alle altre indennità e somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro, arrivando a concludere a favore di una ripartizione *pro-rata temporis* ai fini dell'assoggettamento a imposizione in Italia. In conclusione, si condivide la posizione dell'A. che ritiene necessario attendere altre pronunce da parte dell'Agenzia delle entrate per poter dare una valenza di carattere generale alle indicazioni contenute nella risposta ad interpellato in parola. (GR)

“Regime degli impatriati: i requisiti per coloro che trasferiscono la residenza nel Sud Italia” di S. GALLO e G. RENELLA, ne Il fisco n. 9/2022 pag. 833

Gli AA. hanno fatto un *focus* su alcuni punti che destano dubbi e perplessità per l'applicazione del regime fiscale degli impatriati a distanza di alcuni anni dalla sua introduzione nel nostro ordinamento e dei numerosi interventi normativi e di prassi che hanno ampliato, modificato e maggiormente definito gli ambiti di applicazione dell'agevolazione. In particolare, sono stati approfonditi i seguenti temi:

- quali sono le conseguenze in termini di detassazione per coloro che dopo aver trasferito, al rientro in Italia, la residenza in una delle Regioni del Centro-Sud e Sud Italia trasferiscono nel quinquennio la residenza in altra Regione;
- requisiti (iscrizione all'AIRE) e tempistica per l'esercizio della proroga per un ulteriore quinquennio da parte dei soggetti impatriati in Italia prima del 30 aprile 2019. (GR)

“Stabile organizzazione e remote working: orientamento dell'OCSE vs prassi dell'Agenzia delle Entrate” di A. VALENTE e I. VIOLA in Fisc. Comm. Int. 2/2022, p. 21.

Gli AA. esaminano gli effetti della pandemia da Covid-19 sui modelli di *business*, impattati dall'avvento dell'economia digitale e dal maggiore utilizzo dello svolgimento delle prestazioni lavorative da remoto (*smart working*). Si soffermano, in particolare, sull'economia digitale che ha messo in discussione il tradizionale assetto del sistema fiscale internazionale avente tra i principali obiettivi quello di garantire l'equità della tassazione e l'eliminazione delle distorsioni fiscali nella tassazione degli investimenti transnazionali e sulla possibile configurazione di stabili organizzazioni all'interno dei diversi Stati.

Le imprese multinazionali in passato si stabilivano in Paesi esteri attraverso la presenza fisica (“impresa” o “stabile organizzazione”) per svolgere l'attività di *business*, mentre ora la digitalizzazione dell'economia consente alle imprese di operare nei vari Stati con la mera “presenza digitale”. Lo sviluppo digitale ha avuto un significativo impatto sulle modalità di conduzione di tali attività, potenziando, per esempio, le attività lavorative in modalità da remoto o implementando il commercio elettronico.

In tale ambito, l'OCSE ha effettuato uno studio dal quale sono emerse alcune considerazioni sulla possibile configurazione della stabile organizzazione nei casi di svolgimento dell'attività lavorativa in modalità *smart working*. Tali considerazioni devono essere coordinate con alcune pronunce dell'Agenzia delle entrate che fanno intuire la possibile configurazione di stabili organizzazioni per tutti i dipendenti di società estere che svolgono la propria prestazione lavorativa in Italia in modalità da remoto. Anche tale variabile dovrà dunque essere tenuta in considerazione, dalle imprese, al fine di adoperarsi per effettuare una corretta valutazione del c.d. *tax risk management*. (SG)

Prassi Amministrativa

Reddito di lavoro dipendente – Addizionale del 10 per cento sugli emolumenti corrisposti sotto forma di *bonus* e *stock option* a dirigenti e collaboratori che operano nel settore finanziario – Applicazione.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 gennaio 2022, n. 11, nel sito web www.eutekne.it.

L'Agenzia, ai fini della corretta applicazione dell'addizionale del 10% ex art. 33 del DI 78/2010, ha affermato che le componenti retributive derivanti dal rapporto di lavoro dipendente e dalla carica di amministratore devono essere considerati in maniera distinta.

Inoltre, i compensi percepiti in base ai patti di non concorrenza o di preavviso sono da considerare all'interno della remunerazione variabile, da assoggettare all'addizionale del 10%.

Il sostituto d'imposta dovrà calcolare l'importo da assoggettare all'addizionale del 10% considerando solo le componenti retributive erogate ai propri dipendenti per l'attività di dirigente e non il compenso percepito per l'attività di amministratore svolta presso un'altra società operante nel settore finanziario.

Agevolazioni – Regime rimpatriati – Soggetto che durante la residenza all'estero ha collaborato con società italiana di cui diviene dipendente al rientro in Italia.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2022, n. 32, nel sito web www.eutekne.it.

L'Agenzia ammette la fruizione del beneficio in relazione a una persona rientrata in Italia alle dipendenze di un datore di lavoro con cui aveva intrattenuto in precedenza, da remoto, rapporti di collaborazione, seppur di natura diversa.

La risposta sembra autorizzare una lettura estensiva in base alla quale l'accesso al regime sarebbe garantito sia nel caso in cui, una volta avvenuto il trasferimento in Italia, la persona cambi mansione, sia nel caso in cui la persona continui a prestare la medesima attività lavorativa prestata in precedenza per il medesimo datore di lavoro.

Reddito di lavoro dipendente – Regime degli impatriati – Contratto di diritto locale con consociata estera presso la quale il dipendente era distaccato – rientro presso la distaccataria italiana con nuovo contratto – Applicabilità del regime speciale per lavoratori impatriati.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 febbraio 2022, n. 85, nel sito web www.eutekne.it.

L'Agenzia delle entrate ha ammesso al beneficio degli impatriati, un dipendente assunto da una società italiana, poi distaccato presso la società estera appartenente allo stesso gruppo; successivamente il dipendente è stato assunto dalla società estera con contratto di diritto locale, per poi rientrare in Italia alle dipendenze della prima società, con un contratto dirigenziale che non si pone in continuità né con quello estero né con quello prima dell'espatrio.

L'agevolazione è consentita laddove le condizioni oggettive del nuovo contratto richiedano un nuovo rapporto obbligatorio in sostituzione di quello precedente, con nuove e autonome situazioni giuridiche cui segua un mutamento sostanziale dell'oggetto della prestazione e del titolo del rapporto, situazione verificatasi nel caso di specie.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Dottrina

“Sugli incentivi alle aggregazioni aziendali il legislatore ci ripensa” di G. ALBANO, ne Il fisco 4/2022, pag. 321

La legge di bilancio 2022 interviene sui due incentivi alle aggregazioni aziendali precedentemente introdotte nel nostro ordinamento anticipando al 31 dicembre 2021 il termine per fruire dell'affrancamento gratuito dei disavanzi (*bonus* aggregazioni) ed ampliando al 30 giugno 2022 il termine per deliberare le operazioni di aggregazione aziendale che consentono la conversione delle DTA.

Restano quindi fuori dal *bonus* aggregazioni le operazioni con efficacia dal 1° gennaio 2022, pur se deliberate in precedenza.

Sotto tale profilo l'A. evidenzia che il legislatore non ha previsto una decorrenza specifica per la modifica normativa, e pertanto anche le operazioni straordinarie già deliberate dagli organi amministrativi precedentemente all'entrata in vigore della Legge di bilancio non potranno beneficiare del *bonus* aggregazioni se perfezionate successivamente al 31 dicembre 2021.

A fronte dell'estensione al 30 giugno 2022 viene introdotto un tetto di 500 milioni di euro per la conversione delle DTA, che si aggiunge al limite del 2% delle attività dei soggetti partecipanti.

Come evidenziato dalla relazione illustrativa al disegno di Legge di bilancio, il limite di 500 milioni di euro va riferito alla singola operazione di aggregazione posta in essere e non al complesso delle operazioni poste in essere, con riferimento a diversi soggetti, da una stessa società.

L'A. ritiene che detta previsione debba essere coordinata con quanto stabilito dal comma 240 della legge di bilancio 2021, che prevede che ciascun soggetto possa applicare una sola volta l'incentivo, indipendentemente dal numero di operazioni di fusione, scissione e conferimento d'azienda realizzate nel corso del periodo di vigenza del *bonus* (ovvero entro il 2021, nella disciplina originaria, termine ora esteso al 30 giugno 2022).

Questa previsione aveva sollevato alcuni dubbi interpretativi – perché non era chiaro se, in presenza di più operazioni straordinarie realizzate da una determinata società nell'arco temporale di riferimento, la conversione potesse essere sfruttata soltanto per un'operazione o se si potessero invece agevolare potenzialmente tutte – risolti poi da parte dell'Agenzia (Ris. n.57/E/2021) che ha affermato che la disciplina trova applicazione anche nelle ipotesi di operazioni di aggregazione che coinvolgano più di due soggetti e che la stessa vada applicata anche nel caso di più operazioni distinte, approvate o deliberate entro il periodo di rilevanza dell'incentivo.

In detta risoluzione è stato chiarito che, in presenza di una sequenza distinta di aggregazioni che coinvolgono il medesimo soggetto, la quantificazione del plafond di DTA convertibile va effettuata considerando le diverse operazioni come una operazione unitaria e dunque facendo partecipare gli attivi delle società coinvolte una volta sola al calcolo.

Pertanto, secondo le conclusioni della risoluzione, la disciplina è applicabile anche a più operazioni distinte approvate o deliberate nel 2021, fermo restando che, ai fini della determinazione delle DTA trasformabili in ciascuna operazione, lo stesso attivo potrà concorrere una volta soltanto alla determinazione del *bonus*.

Mutatis mutandis, quanto affermato nella relazione illustrativa – secondo cui il limite di 500 milioni va riferito alla singola operazione di aggregazione e non al complesso delle operazioni poste in essere, con riferimento a diversi soggetti, da una stessa società – andrebbe inteso nel senso che, ai fini della determinazione delle DTA trasformabili in ciascuna operazione, lo stesso attivo potrà concorrere una volta soltanto alla determinazione del *bonus*.

Per quanto concerne la decorrenza della nuova previsione, nel silenzio della norma, la relazione illustrativa chiarisce che il nuovo limite si applica alle operazioni di aggregazione aziendale per le quali l'organo amministrativo competente abbia approvato il progetto, in caso di fusioni o scissioni, o abbia deliberato l'operazione, in caso di conferimenti, a partire dall'entrata in vigore della modifica. Vengono in tal modo fatte salve le operazioni di fusione, scissione e conferimento che siano state deliberate anteriormente all'entrata in vigore della modifica normativa, ovvero entro il 31 dicembre 2021.

Nell'ipotesi in cui l'operazione di aggregazione aziendale coinvolga una società che abbia optato per il consolidato fiscale il beneficio della conversione delle DTA in crediti di imposta viene esteso dalla legge di bilancio a tutte le perdite riportate a nuovo da parte della consolidante indipendentemente dal soggetto che ha apportato tali perdite.

Questo intervento è in linea con l'idea di fondo che il consolidato costituisca un unico soggetto economico. (EM)

IVA

Dottrina

“I profili IVA e reddituali dei non *fungible token*” di A. TOMASSINI, in Corr. Trib. 3/2022 pag. 276

L'A. ha esaminato da un punto di vista di assoggettamento IVA la tematica dei cd. non *fungible token* (NFT), cioè i certificati rappresentativi di beni digitali o fisici che circolano sui marketplace che ne consentono lo scambio anche attraverso criptovalute.

Anche al fine di stabilire la territorialità ai fini IVA (articolo 3 del DPR n. 633/1972), l'A. si sofferma ad analizzare la qualificazione delle transazioni riguardanti gli NFT per stabilire se si è in presenza di cessioni di beni o di prestazioni di servizio. A parere dell'A. gli NFT devono essere considerati beni (immateriali) ai sensi dell'articolo 810 del Cod. Civ., ciò in quanto possono formare oggetto di interessi e diritti tutelati o tutelabili. Nel contributo dottrinario vengono da un lato distinte le vicende dell'NFT in quanto tali da quelle del bene sottostante, dall'altro viene dato rilievo all'individuazione del soggetto che scambia gli NFT (persona fisica o giuridica che esercita attività d'impresa o di lavoro autonomo ovvero dallo stesso creatore dell'NFT).

A completamento dell'ampia disamina, l'A. si è soffermato sugli eventuali impatti ai fini del cd. monitoraggio fiscale (quadro RW). Qualora gli scambi vengano effettuati utilizzando criptovalute, equiparate dall'Agenzia delle entrate a valute estere, le monete virtuali utilizzate per la commercializzazione di questi NFT vanno indicate nel quadro RW (non sono invece soggette all'IVAFE), (GR)

Prassi Amministrativa

IVA – *Sale and lease back*

Interpello DRE Emilia Romagna 4 agosto 2021, n. 956-2754/2021, nel sito web www.eutekne.it.

Tenendo conto di quanto emerso dalla giurisprudenza unionale (Corte di Giustizia UE, causa C-201/18), l'Agenzia ha affermato che, ai fini IVA, per qualificare un'operazione di *sale and lease back* come somma di una cessione di beni e di una prestazione di servizi, ovvero come un'unica operazione con scopo di finanziamento, occorre valutare le singole clausole contrattuali, così a comprendere se l'utilizzatore mantenga il diritto di disporre del bene come se ne fosse proprietario. Il tenore dell'orientamento giurisprudenziale della Corte di Giustizia, lungi dall'imporre in ogni caso l'irrelevanza fiscale del *sale and lease back*, sembra piuttosto indicare la necessità di valutare e valorizzare – al di là della causa genericamente “finanziaria” correntemente attribuita al contatto di *sale and lease back* – le specifiche clausole contrattuali e le circostanze fattuali. Quanto a dire che del *sale and lease back* non esiste un'unica possibile qualificazione giuridica, ma diverse possibili qualificazioni che vanno soppesate in relazione al caso concreto.

È quindi solo dall'analisi della concreta regolamentazione contrattuale dei diritti e oneri delle parti che possono essere tratti gli elementi utili per desumere se le prerogative contrattualmente concesse all'utilizzatore del bene sono talmente incisive e stringenti da indurre a ritenere che sia quest'ultimo a conservare il diritto di disporre del bene “come se ne fosse il proprietario” malgrado il formale trasferimento del bene all'istituto di *leasing*. Circostanze queste che potrebbero permettere di attribuire natura esclusivamente finanziaria all'operazione di *sale and lease back* con ciò che ne consegue ai fini IVA.

A conclusioni diverse, ovviamente, si giungerebbe qualora la concreta regolamentazione contrattuale non sia tale da costituire simili prerogative in capo all'utilizzatore, il quale sarebbe un mero detentore qualificato del bene: in questa ipotesi, il *sale and lease back* si configura come una "cessione di bene" dal concedente/utilizzatore all'istituto di leasing, come tale assoggettabile ad IVA.

IVA – Contratti relativi a strumenti finanziari derivati su *commodities* – Differenziali legati alla variazione del prezzo dell'energia elettrica – Esenzione.

Ris. Agenzia delle entrate 3 gennaio 2022, n. 1, nel sito web www.eutekne.it.

L'Agenzia in merito al trattamento IVA dei differenziali da liquidare in esecuzione di contratti a strumenti finanziari derivati legati alla variazione del prezzo dell'energia elettrica ha precisato che l'art. 10, comma 1, n. 4 del DPR 633/72 riconosce l'esenzione IVA alle operazioni relative agli strumenti finanziari, fra i quali sono compresi quelli preordinati alla copertura dei rischi di variazione riguardanti tassi di interesse, tassi di cambio, indici di Borsa o prezzi di mercato dei beni.

Con riguardo al caso di specie, inoltre, l'Agenzia ha chiarito che la base imponibile IVA è costituita dall'importo del differenziale monetario, considerato anche quanto previsto dall'art. 4 della L. 133/99 per le operazioni dipendenti da contratti pronti contro termine.

Pertanto, devono intendersi superati i precedenti chiarimenti forniti con la risoluzione ministeriale n. 77/98.

A questo proposito, Assonime si è espressa criticamente osservando che:

- gli importi differenziali eventualmente dovuti da una delle parti, in esecuzione del contratto, rappresentano l'oggetto della prestazione, quindi, tali somme dovrebbero ritenersi cessioni di denaro escluse dal campo di applicazione dell'IVA ex art. 2, comma 3, lett. a) del DPR 633/72;
- qualificare gli importi dei differenziali come corrispettivi di operazioni esenti IVA comporta delle implicazioni anche sul diritto alla detrazione dell'imposta.

IVA – Opzione per l'applicazione separata di imposta nei confronti dei consorziati

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 gennaio 2022, n. 29, nel sito web www.eutekne.it.

L'Agenzia delle entrate si è espressa in merito alla possibilità di optare per la separazione delle attività ai fini IVA da parte di un consorzio che agisce nel settore sanitario nei confronti di imprese consorziate che, in alcuni casi, hanno un *pro-rata* di detrazione inferiore al 10%

Il consorzio ribalta il costo dei servizi applicando il regime di esenzione IVA.

Diversamente, nei confronti delle consorziate il cui *pro rata* è superiore al 10%, il consorzio applica il regime di imponibilità IVA.

A fronte del duplice regime IVA adottato, il consorzio presenta istanza di interpello per avere conferma della possibilità di separare le attività limitando gli effetti negativi delle operazioni esenti.

L'opzione per la separazione delle attività presuppone che le attività siano oggettivamente scindibili, e come tali suscettibili di formare oggetto di autonome attività di impresa.

L'Agenzia ribadisce che è ammessa l'opzione per la separazione delle attività IVA laddove sussistano criteri oggettivi volti a distinguere gli acquisti afferenti alle diverse attività e vi sia la possibilità di determinare, sempre con criteri oggettivi, l'effettiva quota di utilizzo degli acquisti nell'ambito delle diverse tipologie di operazioni (imponibili ed esenti)

IVA – Scissione societaria – IVA di gruppo – Prosecuzione senza soluzione di continuità

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 25 gennaio 2022, n. 48, nel sito web www.eutekne.it.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito, che una società di nuova costituzione, beneficiaria a seguito di una scissione totale, può partecipare alla procedura di liquidazione IVA di gruppo ex art. 73, comma 3 del DPR 633/72 in luogo della scissa senza soluzione di continuità qualora l'operazione straordinaria non presenta le caratteristiche della temporaneità e occasionalità e non si realizza alcuna interruzione nel controllo.

IVA – Imposte di registro, ipotecaria e catastale e imposta di bollo – Legge di bilancio 2022 - Chiarimenti

Circ. Agenzia delle entrate 4 febbraio 2022, n. 3, nel sito web www.eutekne.it.

La Circolare illustra le principali novità in materia di imposte indirette contenute nella legge di bilancio 2022.

Si segnalano, in particolare:

- le imposte di registro e ipo-catastali sul trasferimento di beni immobili strumentali nella cessione d'azienda;
- la proroga dell'agevolazione "prima casa *under 36*";
- la proroga dell'esenzione imposta di bollo sulle convenzioni per i tirocini di formazione.

IRAP

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) – Determinazione della base imponibile – Criteri di calcolo – Denunciata violazione del principio di proporzionalità e ragionevolezza – Non fondatezza della questione

Corte Cost. sentenza 20 gennaio 2022, n. 12, nel sito web www.gazzettaufficiale.it.

La Corte Costituzionale ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale, con riferimento all'art. 3 della Costituzione, dell'art. 6, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, nella parte in cui prevede (nel testo applicabile *ratione temporis*) che per le banche e gli altri enti e società finanziari la base imponibile è determinata dalla somma algebrica delle seguenti voci del conto economico: a) margine d'intermediazione ridotto del 50 per cento dei dividendi, anziché prevedere, nella stessa lettera a), che il margine d'intermediazione sia computato per intero, ma con riguardo, tra i dividendi che entrano a far parte della sua determinazione, esclusivamente a quelli derivanti dalle attività finanziarie detenute per la negoziazione, per come indicati nella lettera A) della nota integrativa alla voce 70 del conto economico del bilancio bancario.

VARIE

Dottrina

“Enti non profit: erogazioni liberali dei soci e trattamento delle entità estere”, di G. CIPOLLINI e F. MOLINARI in Corr. Trib. 3/2022, pag. 286.

Il processo di riforma e riorganizzazione del c.d. Terzo settore, avviato con l'emanazione del D.Lgs. n. 117/2017, si propone di riunire in un unico testo normativo, il Codice del Terzo settore, la frammentaria disciplina sino ad oggi contenuta in diverse leggi e decreti. Accanto all'intento codificatorio la riforma introduce, inoltre, importanti novità sul piano fiscale. Anche a causa della mancanza di una prassi consolidata, tuttavia, permangono alcune incertezze su aspetti importanti di tali enti, quali, ad esempio, le erogazioni liberali effettuate dai soci e le attività svolte in Italia da enti registrati all'estero. (SG)

“OCSE e Commissione Europea concretizzano la *Global Minimum Tax*” di T. DI TANNO, ne Il fisco 7/2022, pag. 646

Il G 20 nell'ottobre 2021 si è impegnato a rendere operante entro il 2023 la *Global Minimum Tax* (GMT) al 15%, rinviando all'OCSE per la formulazione finale del documento.

Nel breve scritto l'A., pur nella complessità e ampiezza di detto documento, effettua una sintesi finalizzata a mettere quantomeno in luce gli aspetti di maggior rilievo.

La GMT si applica a Gruppi di imprese con un fatturato annuo superiore a 750 milioni di euro. Detta soglia deve essere verificata con riferimento al quadriennio precedente e si considera raggiunta se essa è superata in almeno due dei quattro anni in questione.

Per gruppo si intende che vi sia almeno una società controllata o filiale operante in un Paese diverso da quello della Capogruppo.

Sono esclusi i Gruppi alla testa dei quali vi sia un ente politico, un fondo di investimento, un fondo pensione o un ente non-profit.

Le dimensioni economiche vanno verificate con riferimento ai bilanci consolidati preparati mediante principi contabili generalmente accettati.

La Commissione Europea ha aggiunto l'obbligo per ciascun Stato membro, di estendere il regime GMT anche ai Gruppi puramente nazionali, operanti cioè in un solo Paese UE, che superano la detta soglia dimensionale. Questa aggiunta è motivata dalla necessità di non introdurre discriminazioni locali a danno del Gruppo internazionale.

Sottolinea l'A. che se non vi fosse questo obbligo, i Gruppi solo nazionali si troverebbero in una posizione di vantaggio rispetto ad entità operanti nello stesso territorio ma soggette alla tassazione aggiuntiva della GMT – sia pure solo nel Paese della Capogruppo – per il solo fatto di appartenere ad un Gruppo operante in più di un Paese.

La GMT è prelevata nel Paese della Capogruppo con riferimento alla differenza fra l'imposta effettivamente pagata nel Paese terzo in cui operano le sue affiliate e quella che sarebbe stata dovuta qualora detta imposta fosse stata applicata con l'aliquota del 15%.

Il calcolo ha lo scopo di individuare, di anno in anno, la c.d. *Low Tax Jurisdiction*.

Le imposte da prendere in considerazione, il cui ammontare complessivo verrà poi posto in rapporto con il reddito realizzato, sono iscritte nel bilancio di ciascuna entità operante nella *Low Tax Jurisdiction* a qualsiasi titolo quindi tanto le imposte sul reddito che sul patrimonio, le ritenute sui dividendi distribuiti e le eventuali imposte sostitutive o forfettarie.

Sono escluse oltretutto le imposte indirette, le *Top-Up Tax* pagate dalla Capogruppo se ribaltate sull'entità localizzata nella *Low Tax Jurisdiction*, gli importi stanziati in bilancio a titolo di imposte differite, attive o passive, derivanti da differenze temporanee o da perdite fiscali riportate a nuovo e le eventuali ulteriori imposte o crediti d'imposta derivanti da specifiche attività o eventi.

Il reddito o la perdita realizzato nel Paese terzo (*Low Tax Jurisdiction*) che rileva ai fini del computo dell'imposta pagata è quello derivante dal bilancio ivi redatto secondo un corretto principio contabile. Tale risultato va preso in considerazione nella fase di elaborazione del bilancio consolidato senza tener conto dell'annullamento delle transazioni infragruppo.

Il reddito o la perdita in questione è soggetto ad una serie di ulteriori aggiustamenti: fra questi, sul fronte italiano, vi sono: i dividendi esclusi ai fini Pex (quelli che derivano da partecipazioni in società superiori al 10% ed in veicoli che non siano fondi comuni di investimento, mobiliare ed immobiliare) le *plus* o minusvalenze iscritte, i meccanismi di attribuzione delle *stock option*, le asimmetrie da differenze di cambi, gli aggiustamenti postumi da errori di competenza, le variazioni derivanti da cambiamenti di principi contabili.

Una volta determinato il risultato di ciascuna delle entità operanti nel Paese terzo, occorre sommare algebricamente lo stesso così da determinare il reddito della relativa giurisdizione.

Il computo delle imposte pagate nella *Low tax Jurisdiction* è frutto di aggiustamenti che tengono conto delle c.d. differenze temporali e delle perdite fiscali riportate a nuovo.

L'insufficienza delle imposte pagate nel Paese terzo non è percepibile in funzione della mera aliquota nominale ivi applicabile, ma occorre che per le attività svolte in ciascun Paese venga determinata l'effettiva *tax rate* del Paese. L'aliquota effettiva si calcola confrontando il reddito complessivo con le imposte stanziato. Calcolo da ripetersi di anno in anno e sommando algebricamente i risultati di tutte le entità giuridiche operanti nello stesso Paese.

Se l'*Effective Tax Rate* nella *Jurisdiction* è inferiore alla GMT, si fa luogo alla *Top Up Tax*.

L'A. sottolinea come questa situazione potrebbe verificarsi anche in Italia a causa del cumulo di una pluralità di agevolazioni (*Pex, Patent Box, ACE* etc.).

A tal propositore sarebbe opportuno prevedere una GMT nazionale, onde evitare che il cumulo delle dette agevolazioni renda applicabile la GMT nel paese estero della Capogruppo, appropriandosi così del regime di favore offerto dal nostro sistema ad imprese estere operanti in Italia.

Ma c'è ancora un passaggio per determinare la *Top - Up Tax* applicabile.

Occorre ancora un aggiustamento: il reddito (*Net Globe Income*) da prendere in considerazione è, quindi, ridotto di un importo pari al 5% dei costi del personale impiegato nel Paese e del 5% dell'ammontare degli investimenti ivi effettuati.

Questa deduzione è più elevata nella prima fase di applicazione della GMT, con una progressiva decrescita nei 9 anni successivi. Si tratta di una misura di carattere compensativo che premia i Gruppi che hanno portato effettiva ricchezza nei paesi in cui hanno goduto di regimi fiscali di favore. Ne deriva un importo più ridotto che, moltiplicato per l'aliquota compensativa (15% meno *Effective Tax Rate*), dà luogo all'ammontare da versare nel Paese della Capogruppo (*Jurisdictional Top - Up Tax*). (EM)

Dottrina

ALBANO G., “Sugli incentivi alle aggregazioni aziendali: il legislatore ci ripensa” (OPERAZIONI STRAORDINARIE)	Pag. 26
ALBANO G., BUSATTA V., “Super ACE: il coordinamento delle regole “speciali” con la disciplina ordinaria” (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 7
AVOLIO D., TEMPESTINI A., “Nuovo <i>Patent Box</i> : modificato il regime transitorio ed esclusi i marchi d’impresa” (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 8
BUSCHINI P., BONAVIDACOLA S., “ <i>Smart working</i> e regime dei lavoratori impatriati” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTI)	“ 23
CAPOLUPO S., “Controllata estera: attività effettiva e libertà di stabilimento” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	“ 5
CIPOLLINI G., MOLINARI F., “Enti non <i>profit</i> : erogazioni liberali dei soci e trattamento delle entità estere” (VARIE)	“ 29
COMMITTERI G.M., CERRAI A., “Irrelevanza della conversione di azioni ai fini dell’ <i>holding period</i> in regime PEX” (IRES)	“ 14
DELLI FALCONE F., “Retribuzioni convenzionali e competenze erogate alla fine del rapporto di lavoro” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 23
DI TANNO T., “OCSE e Commissione Europea concretizzano la <i>Global Minimum Tax</i> ” (VARIE)	“ 30
FERRANTI G., “Deducibilità dei costi per l’assicurazione di dipendenti e amministratori” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 18
GAIANI L., “Ammortamento fiscale in 50 anni per la rivalutazione di marchi e avviamenti” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 20
GAIANI L., “Nuovo <i>Patent Box</i> con super deduzione dei costi sostenuti a partire dal 2013” (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 9
GALLO S., RENELLA G., “Regime degli impatriati: i requisiti per coloro che trasferiscono la residenza nel Sud Italia” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 24
GARCEA A., “Le interferenze tra perdite pregresse e interessi passivi nel consolidato” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 20
PANE M., GHISI A., “Super ACE in cortocircuito con le società cooperative” (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 10
PIROLA A., LAROCCA C., “Il trasferimento della residenza fiscale di una società CFC in Italia e il riconoscimento fiscale dei valori di ingresso” (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 11
ROSSETTI D.A., NICOLOSI F., “Giudizio di inerenza sugli oneri a favore delle controllate” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 21

TOMASSINI A., "I profili IVA e reddituali dei non *fungible token*"
(IVA)

Pag. 27

VALENTE A., VIOLA I., "Stabile organizzazione e *remote working*: orientamento dell'OCSE vs prassi dell'Agenzia delle entrate"
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)

" 24

Prassi Amministrativa

Interpello DRE Emilia Romagna 4 agosto 2021, n. 956-2754/2021.
(IVA)

" 27

Ris. Agenzia delle entrate 3 gennaio 2022, n. 1.
(IVA)

" 28

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 gennaio 2022, n. 11.
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)

" 25

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 12 gennaio 2022, n. 18.
(IRES)

" 14

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 gennaio 2022, n. 19.
(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))

" 6

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 gennaio 2022, n. 20.
(REDDITI DI CAPITALE)

" 17

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 gennaio 2022, n. 17.
(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))

" 6

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 gennaio 2022, n. 29.
(IVA)

" 28

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2022, n. 32.
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)

" 25

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 gennaio 2022, n. 39.
(IRES)

" 15

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 gennaio 2022, n. 44.
(IRES)

" 15

Consulenza giuridica Agenzia delle entrate 25 gennaio 2022, n. 1.
(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)

" 11

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 25 gennaio 2022, n. 48.
(IVA)

" 28

Circ. Agenzia delle entrate 26 gennaio 2022, n. 2.
(IRES)

" 15

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 febbraio 2022, n. 64.
(IRES)

" 16

Circ. Agenzia delle entrate 4 febbraio 2022, n. 3.
(IVA)

" 29

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 febbraio 2022, n. 73, 74, 75, 76 e 77. (IRES)	Pag. 17
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 febbraio 2022, n. 82. (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 10
Prov. Agenzia delle entrate 15 febbraio 2022, n. 48243. (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 10
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 febbraio 2022, n. 85. (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 25
Circ. Agenzia delle entrate 18 febbraio 2022, n. 4 (IRPEF)	“ 12

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Corte cost., sentenza 20 gennaio 2022, n. 12. (IRAP)	“ 29
----------------------------------------------------------------	-------------

Corte di Cassazione

Cass., sez. trib. 20 dicembre 2021, n. 40729. (REDDITI DI IMPRESA)	“ 22
Cass., sez. trib. 25 gennaio 2022, n. 2229. (IRES)	“ 17
Cass., sez. trib. 3 febbraio 2022, n. 3380. (REDDITI DI CAPITALE)	“ 18
Cass., sez. trib. 22 febbraio 2022, n. 5696. (REDDITI DI IMPRESA)	“ 22

Commissioni tributarie di merito

Comm. Trib. Prov. di Pescara, 7 febbraio 2022, n. 49/1/22. (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	“ 7
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------