



Osservatorio Tributario n. 1/2023
Gennaio – Febbraio 2023

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

<i>In evidenza</i>	
	Disposizioni urgenti in materia di trasparenza dei prezzi dei carburanti e di rafforzamento dei poteri di controllo del Garante per la sorveglianza dei prezzi, nonché di sostegno per la fruizione del trasporto pubblico Decreto-legge 14 gennaio 2023, n. 5
	Misure urgenti in materia di cessione dei crediti di cui all'articolo 121 del Decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla L. 17 luglio 2020, n. 77 Decreto-legge 16 febbraio 2023, n. 11
VIOLAZIONI E SANZIONI	Legge di Bilancio 2023 – Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni - Chiarimenti Circ. Agenzia delle entrate 13 gennaio 2023, n. 1/E
VIOLAZIONI E SANZIONI	Violazioni e sanzioni – Legge di Bilancio 2023 – “Tregua fiscale” – Ambito applicativo Circ. Agenzia delle entrate 27 gennaio 2023, n. 2/E
REDDITI DI CAPITALE	“Affrancamento dei rendimenti delle polizze vita e incremento dell'imposta sulle riserve matematiche” C. LO PORTO e D. DONATI, ne II fisco 8/2023
REDDITI DI CAPITALE	“Imposta sostitutiva sulle riserve di utili <i>black list</i> : regime con <i>appeal</i> e qualche dubbio interpretativo” A. TEMPESTINI e G. MAZZARELLA, ne II fisco 3/2023
REDDITI DI IMPRESA	“La prospettiva italiana sulla <i>global minimum tax</i> approvata dal Consiglio UE” C. GARBARINO e A. RIZZO, in Fisc. e comm. Int. 2/2023
IVA	IVA – <i>Sale and lease back</i> – Trattamento fiscale Ris. Agenzia delle entrate 3 febbraio 2023, n. 3

PROVVEDIMENTI EMANATI E PUBBLICATI IN G.U. DAL 1° GENNAIO AL 28 FEBBRAIO 2023

Legge 13 gennaio 2023, n. 6	Pag. 15
Decreto-legge 14 gennaio 2023, n. 5	“ 1
Decreto-legge 16 febbraio 2023, n. 11	“ 1
Legge 24 febbraio 2023, n. 14	“ 2

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Statuto del contribuente - Diritti e garanzie del contribuente – Obbligo di contraddittorio endoprocedimentale – Tributi armonizzati (IVA) – Sussistenza – Prova di resistenza in caso di accertamento a tavolino – Necessità – Annullamento parziale in autotutela dell'accertamento a seguito del fallito tentativo di adesione – Sufficienza Cass., sez. trib. 20 dicembre 2022, n. 37234	“ 3
--	-----

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Accertamento – Certificazione sostituti di imposta – Somme dovute in favore dell'avvocato difensore della controparte vittoriosa – Obbligo di ritenuta d'acconto ai fini IRPEF e di rilascio della certificazione unica Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 febbraio 2023, n. 189	“ 3
Accertamento – Amministrazione finanziaria – Competenza territoriale – Ufficio finanziario competente per l'accertamento del tributo – È tale – Valida notifica dell'avviso di accertamento – Irrilevanza. Sanzioni amministrative – Principi generali – Notificazione – Procedimento – Atto di irrogazione delle sanzioni - Irrilevanza Cass. sez. trib. 20 febbraio 2023, n. 5306	“ 3

ACCORDI INTERNAZIONALI (in genere)

“Realizzo controllato” in caso di conferimento di partecipazioni in società esterovestita” di G. ASCOLI e S. BROCCHI	“ 4
“Ritorno al passato per i costi <i>black list</i> con vista sulle giurisdizioni non cooperative” di D. AVOLIO e G. BARBAGELATA	“ 5
“Perdite transfrontaliere: il cortocircuito tra i principi comunitari e i vincoli di diritto interno” di P. SCARIONI e A. FIORENTINO MARTINO	“ 5
Imposte sui redditi – IRPEG/IRES – Società estera controllata da società italiana – Residenza fiscale in Italia – Sede dell'amministrazione in Italia – Sede effettiva – Rilevanza – Individuazione – Attività di direzione e coordinamento della controllante – Decisività – Esclusione – Ragione – Prerogativa tipica del controllo societario di cui all'art.2359, cod. civ. – Società con residenza	

fiscale all'estero – Tassazione in Italia – Individuazione – Amministratore indiretto della società controllata – Necessità

Cass. sez. trib. 19 gennaio 2023, n. 1544

Pag. 6

VIOLAZIONI E SANZIONI

Legge di Bilancio 2023 - Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni – Chiarimenti

Circ. Agenzia delle entrate 13 gennaio 2023, n. 1/E

“ 6

Violazioni e sanzioni – Legge di Bilancio 2023 – “Tregua fiscale” – Ambito applicativo

Circ. Agenzia delle entrate 27 gennaio 2023, n. 2/E

“ 7

Definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di cassazione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 febbraio 2023, n. 210

“ 7

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Agevolazioni – Coordinamento ACE c.d. “ordinaria” con Super ACE

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 12 gennaio 2023, n. 13

“ 7

Agevolazioni – ACE – Acquisto di partecipazioni da società del Gruppo – Riduzione della base ACE solo se il prezzo della partecipazione viene pagato

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 gennaio 2023, n. 48

“ 7

Agevolazioni – ACE – Irrilevanza dell'incremento patrimoniale realizzato nel corso del 2021 ai fini della Super ACE per effetto di fusione tra società conferente e società conferitaria realizzata nel successivo periodo di imposta 2022

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 gennaio 2023, n. 135

“ 8

Agevolazioni – Trasformazione delle “attività per imposte anticipate” (DTA) in crediti di imposta – Ambito temporale di applicazione della disciplina

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 gennaio 2023, n. 139

“ 8

Agevolazioni – Trasformazione delle DTA in crediti di imposta – Cessioni di crediti tra società che sono tra loro legate da rapporti di controllo e alle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto – Cause ostative

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 gennaio 2023, n. 151

“ 8

Agevolazioni – DTA – Operazioni di aggregazione aziendale – Cause ostative

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 gennaio 2023, n. 152

“ 9

Agevolazioni – Nuovo *patent box* – Costi sostenuti nei confronti di soggetti terzi, riaddebitati all'investitore da una società correlata – Deducibilità.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 gennaio 2023, n. 159

“ 9

Agevolazioni – *Patent box* – Esclusione della possibilità di subentrare, nella posizione del proprio “dante causa”, in caso di operazioni di “acquisto di ramo di azienda”

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2023, n. 194

“ 9

Agevolazioni – Meccanismo di “*recapture*” delle perdite generate in vigenza del regime del *Patent Box* ai fini della determinazione dell'extra-reddito derivante dall'utilizzo diretto dell'IP

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2023, n. 200

“ 9

Agevolazioni – Proroga regime speciale per i lavoratori impatriati – Omesso versamento - Preclusione
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 22 febbraio 2023, n. 223 **Pag. 9**

Agevolazioni – Regime speciale per lavoratori impatriati – Rientro in Italia del professionista presso la medesima struttura associativa – Non si applica
Principio di diritto Agenzia delle entrate 24 febbraio 2023, n. 6 **“ 9**

Agevolazioni – *Patent Box* – Modifica delle disposizioni attuative
Circ. Agenzia delle entrate 24 febbraio 2023, n. 5/E **“ 10**

Agevolazioni – Credito di imposta – Recupero del credito d'imposta – Contrasto giurisprudenziale sulla distinzione tra “non spettanza” e “inesistenza” del credito – Termine di 8 anni per il recupero dei crediti d'imposta inesistenti indebitamente compensati – Rimessione della questione alle Sezioni Unite
Cass., sez. trib. 2 dicembre 2022, n. 35536 **“ 10**

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

“Definizione delle liti pendenti: estesi ambito oggettivo e soggettivo rispetto alla precedente edizione 2018” di **D. DEOTTO e L. LOVECCHIO** **“ 10**

“Nuova definizione delle liti pendenti dinanzi alla Corte di cassazione: possibili rischi di un effetto *boomerang*” di **E. FERRARA e D. MORELLA** **“ 11**

“L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!” di **C. GLENDI** **“ 12**

“Al vaglio della Consulta le prime questioni di legittimità sulla legge n. 130/2022”, di **F. TUNDO** **“ 12**

IAS

Principi contabili internazionali – Stabile organizzazione italiana di banca estera – Facoltà di adottare gli IAS ai fini della relazione del rendiconto economico e patrimoniale
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 gennaio 2023, n. 68 **“ 13**

FONDI PENSIONE

Fondi pensione – Capitalizzazione della pensione complementare erogata da un fondo di previdenza complementare – Versamento di tutta o parte della capitalizzazione ad altra gestione del fondo – Regime fiscale
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 gennaio 2023, n. 37 **“ 13**

IRES

IRES – Riallineamento – Meccanismo di *recapture* nel regime di affrancamento dei maggiori valori – Attribuiti ad avviamenti, marchi di impresa e altre attività immateriali nel bilancio consolidato – Delle partecipazioni di controllo acquisite nell'ambito di operazioni di cessione di azienda ovvero di partecipazioni – Decadenza dal regime - Condizioni
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 gennaio 2023, n. 1 **“ 14**

IRES – Rivalutazione dei beni di impresa – Non è cumulabile con il regime di affrancamento Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 gennaio 2023, n. 20	Pag. 14
IRES – Scissione proporzionale – Determinazione del limite del patrimonio netto per la fruizione della Super ACE Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 gennaio 2023, n. 22	“ 14
IRES/IRAP – Riorganizzazione gruppo di imprese di assicurazione – Operazioni di recesso e di conferimento con trasferimento di lavoratori dipendenti – Oneri da recesso – Deducibilità ai fini IRES e IRAP Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 gennaio 2023, n. 43	“ 14
IRES – Fusione – Fusione nazionale estera tra soggetti aventi una stabile organizzazione nel territorio dello Stato – Applicazione del principio di neutralità fiscale - Condizioni Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 gennaio 2023, n. 65	“ 15
IRES – Indennità risarcitorie percepite in un periodo di imposta successivo a quello dell’evento dannoso – Trattamento fiscale Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 gennaio 2023, n. 80	“ 15
IRES – Acquisto di azioni proprie – Effetti sulla riserva in sospensione di imposta costituita ai sensi della disciplina sul riallineamento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n. 87	“ 15
IRES – Plusvalenze – <i>Participation exemption</i> – Costi connessi alla realizzazione di plusvalenze esenti – Indeducibilità per il 95% Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n.94	“ 16
IRES – Perdita su crediti da cessione – <i>Pro soluto</i> Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n. 102	“ 16
IRES – Deducibilità degli interessi passivi - ROL Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 gennaio 2023, n. 106	“ 16
IRES – Consolidato fiscale – Fusione tra società estere aventi stabile organizzazione in Italia – Operazione equiparata a una fusione domestica – Continuazione con altre società consolidate Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 gennaio 2023, n. 140	“ 17
IRES – Fusione – Trasformazione delle DTA in crediti di imposta – Versamento tramite compensazione con i crediti per “ <i>bonus edilizi</i> ” Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 gennaio 2023, n. 153	“ 17
IRES – Enti non commerciali – Plusvalenza da cessione di partecipazione azionaria – Esenzione per il 41,86% Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 gennaio 2023, n. 158	“ 17
IRES – Esteroinvestizione – Società estera senza partecipate italiane - Insussistenza Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 gennaio 2023, n. 164	“ 18
IRES – Trasformazione in crediti di imposta delle DTA – Individuazione del periodo di imposta di riferimento per determinare le perdite fiscali rilevanti Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2023, n. 202	“ 18

IRES – Plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni alla controllante nell'ambito di un'operazione "lease back indiretto"
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2023, n. 198 **Pag. 18**

IRES – Soggetti passivi – Criteri di collegamento della sede legale o sede dell'amministrazione od oggetto principale in Italia – Applicazione – Contestazione di evasione fiscale – Compatibilità – Accertamento di finalità elusiva - Irrilevanza
Cass., sez. trib. 25 novembre 2022, n. 34723 **" 18**

IRES – Fusione – Deducibilità delle perdite – Patrimonio netto - Individuazione
Cass., sez. trib. 16 gennaio 2023, n. 1035 **" 19**

IRES – Requisiti per beneficiare della *participation exemption* – Partecipazioni iscritte nell'attivo circolante - Assenza
Cass., sez. trib. 3 febbraio 2023, n. 3463 **" 19**

IRES – Scissione – Perdite attribuite alla beneficiaria – Utilizzo del metodo patrimoniale
Cass. sez. trib. 6 febbraio 2023, n. 3591, idem 6 febbraio 2023, n. 3594 **" 19**

REDDITI DI CAPITALE

"Finalmente la Cassazione si esprime sul disconoscimento del credito per imposte estere verso le imposte sostitutive domestiche" di **A. CROSTI e S. VIGNOLI** **" 19**

"Affrancamento dei rendimenti delle polizze vita e incremento dell'imposta sulle riserve matematiche" di **C. LO PORTO e D. DONATI** **" 20**

"Dividendi esteri: credito di imposta anche con regimi sostitutivi" di **G. ROLLE** **" 21**

"Imposta sostitutiva sulle riserve di utili *black list*: regime con appeal e qualche dubbio interpretativo" di **A. TEMPESTINI e G. MAZZARELLA** **" 22**

Redditi di capitale – Determinazione – Polizze vita a contenuto finanziario – Cedole periodiche – Tassazione sostitutiva – Esclusione – Valore differenziale tra premi pagati e ammontare percepito a scadenza/riscatto – Tassazione sostitutiva - Applicabilità
Cass., sez. trib. 12 gennaio 2023, n. 646 **" 24**

REDDITI DI IMPRESA

"Deducibilità dei compensi degli amministratori: alcune questioni ancora aperte" di **G. FERRANTI** **" 24**

"La prospettiva italiana sulla *global minimum tax* approvata dal Consiglio UE", di **C. GARBARINO e A. RIZZO** **" 25**

Redditi di impresa – Operazioni straordinarie – Fusione di società – Riporto delle perdite – Limiti – Patrimonio netto "inferiore" tra quello dell'ultimo bilancio di esercizio e quello risultante dalla situazione patrimoniale aggiornata – Interpello antielusivo – Ammissibilità – Non configurabilità quale "scatola vuota" – Dimostrazione a carico della società risultante dalla fusione - Necessità
Cass., sez. trib. 16 gennaio 2023, n. 1035 **" 27**

<p>Reddito di impresa – Costi deducibili – Transazione – Finalità risarcitoria – Irrilevanza – Sopravvenienze passive – Sussistenza – Risarcimento danni – Transazione – Elemento certo e preciso – Deducibilità in quel periodo di imposta – Responsabilità contrattuale o precontrattuale – Irrilevanza.</p> <p>Cass., sez. trib. 18 gennaio 2023, n. 1525</p>	Pag. 27
<p>Reddito di impresa – <i>Royalties</i> relative all'utilizzo di marchi – Inerenza e congruità</p> <p>Cass., sez. trib. 27 gennaio 2023, n. 2599</p>	“ 28
<p>Reddito d'impresa – Partecipazioni – Classificazioni di bilancio – Decisività – Art. 37-<i>bis</i>, D.P.R. n. 600 del 1973 – Modifica ex art. 2, D.Lgs. n. 344 del 2003, comma 2, lett. e) – Classificazioni di bilancio – Partecipazioni preordinate solo alla fruizione della <i>participation exemption</i> – Amministrazione finanziaria – Disciplina anti-abuso – Applicabilità</p> <p>Cass., sez. trib. 3 febbraio 2023, n. 3463</p>	“ 28
<p>Redditi di impresa – Sopravvenienze – Sopravvenienza attiva – Iscrizione di un debito tra le passività nell'esercizio di competenza – Mancata rilevazione in un successivo esercizio – Emersione dai registri tenuti ex art. 25, DPR n. 633 del 1972 – Automatico riconoscimento ed imputazione di una sopravvenienza attiva – Esclusione – Evento in esercizio successivo a quello di imputazione della passività – Necessità – Estinzione certa del costo o del debito registrato nell'esercizio precedente – Posta attiva sopravvenuta – Ammissibilità – iscrizione in bilancio di posta passiva, per errore e perché fittizia – Sopravvenienza attiva nell'esercizio di correzione dell'errore o di dichiarazione o accertamento della fittizietà – Esclusione – Rettifica nell'esercizio di iscrizione della componente negativa per errore o per falsità – Necessità</p> <p>Cass., sez. trib. 9 febbraio 2023, n. 3901</p>	“ 28
<u>REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE</u>	
<p>“Onnicomprensività dei redditi di lavoro dipendente e limiti all'imponibilità dei rimborsi spese concessi ai lavoratori agili” di F. FAMA</p>	“ 29
<p>“Amministratori delegati-dipendenti: la Corte di Giustizia supera le interpretazioni della Cassazione” di G. GUARNIERO</p>	“ 29
<p>“Ambito applicativo della disciplina delle erogazioni in natura a favore dei dipendenti” di A. GUIDA e A. MORGIA</p>	“ 29
<p>Redditi di lavoro dipendente – Imposte estere trattenute in sede di conguaglio - Detraibilità</p> <p>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n. 97</p>	“ 31
<p>Redditi di lavoro dipendente – Imponibilità nel territorio dello Stato di emolumenti corrisposti dal datore di lavoro non residente, a fronte dell'attività di lavoro prestata all'estero in <i>smart working</i> – Retribuzioni convenzionali – Non si applicano</p> <p>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n. 98/2023</p>	“ 31
<p>Redditi di lavoro dipendente – <i>Smart working</i> effettuato in Italia da soggetto italiano residente all'estero</p> <p>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n. 99</p>	“ 31
<p>Redditi di lavoro dipendente – Cambio di residenza in corso d'anno – Criterio del frazionamento del periodo d'imposta</p> <p>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 gennaio 2023, n. 170</p>	“ 32

RITENUTE ALLA FONTE

Ritenute alla fonte – Stabile organizzazione in Italia di una banca estera che svolge in Italia un'attività di deposito e custodia di titoli dematerializzati azionari e obbligazionari, in esecuzione di contratti di diritto italiano stipulati direttamente dalla stabile organizzazione – Obblighi di sostituzione di imposta

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 gennaio 2023, n. 108

Pag. 32

IVA

IVA – IRES – Rilevanza fiscale delle somme corrisposte nell'ambito di accordo transattivo

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 gennaio 2023, n. 28

“ 32

IVA – Rilevanza fiscale delle somme corrisposte nell'ambito di accordo transattivo

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 gennaio 2023, n. 33

“ 33

IVA – Trasformazione delle DTA in crediti di imposta – Nota di variazione IVA

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 gennaio 2023, n. 38

“ 33

IVA – IRES – Costi sostenuti dalla capogruppo relativi ad auto aziendali a disposizione delle controllate e riaddebitati alle altre società del Gruppo

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 gennaio 2023, n. 107

“ 33

IVA – Gruppo IVA – Società estera “intermedia” nella catena di controllo – Vincolo finanziario ex art. 70-ter del DPR n. 633 del 1972 - Esclusione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 gennaio 2023, n. 148

“ 33

IVA – *Sale and lease back* – Trattamento fiscale

Ris. Agenzia delle entrate 3 febbraio 2023, n. 3

“ 34

IVA – *Contratto di sale and lease back* – Trattamento da valutare caso per caso

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2023 n. 206

“ 34

IVA – Obblighi formali – Registrazione – Note di variazione – Omessa fatturazione di acconto di prezzo – Mancata contestazione dell'ufficio finanziario – Successiva restituzione della somma da parte del promittente venditore – Natura meramente finanziaria – Art. 26, D.P.R. n. 633 del 1972 – Omessa nota di variazione – Contestazione dell'ufficio finanziario – Illegittimità

IVA – Detrazione e rivalsa – Variazione dell'imponibile e dell'imposta –

Note di variazione – Omessa fatturazione di acconto di prezzo – Mancata contestazione dell'ufficio finanziario –

Illegittimità.

Cass., sez. trib. 19 gennaio 2023, n. 1609

“ 34

VARIE

“La non commerciabilità delle attività di interesse generale degli enti del terzo settore”

di **G. SEPIO e M. GARONE**

“ 35

Legislazione 1 2023

Legge 13 gennaio 2023, n. 6: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176, recante misure urgenti di sostegno nel settore energetico e di finanza pubblica” (in G.U. 17 gennaio 2023, n. 13).

Con la legge di conversione del DL 176/2022 (Decreto Aiuti *quater*), in vigore dal 18 gennaio 2023, sono state introdotte le seguenti novità:

- viene differito al 30 settembre 2023 il termine entro il quale utilizzare o cedere i crediti per l'acquisto di energia elettrica/gas naturale spettanti per il terzo e quarto trimestre 2022;
- è stato modificato il comma 4 dell'art. 1, DL 176/2022, al fine di differire dal 30 giugno al 30 settembre 2023 il termine entro il quale è possibile cedere, solo per intero, ad altri soggetti compresi gli istituti di credito/altri intermediari finanziari, i crediti di imposta spettanti per le spese di acquisto di gas/energia consumati nei mesi di ottobre e novembre 2022. Resta fissata al medesimo termine del 30 settembre 2023 anche la cessione dei crediti d'imposta spettanti per le spese di acquisto di gas/energia consumati nel mese di dicembre 2022 e la cessione dei crediti energetici relativi al terzo trimestre 2022 introdotti dal Decreto Aiuti *bis*. Si ricorda che non è consentita una successiva cessione; tuttavia, sono possibili 2 ulteriori cessioni successive alla prima, solo se effettuate a favore di banche/intermediari finanziari/ società appartenenti ad un gruppo bancario/impresе di assicurazione;
- viene rinnovato il buono per il trasporto pubblico; in particolare, si tratta del buono per l'acquisto di abbonamenti per i servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale ovvero per i servizi di trasporto ferroviario nazionale, da parte di persone fisiche. Il valore del buono è pari al 100% della spesa da sostenere per l'acquisto dell'abbonamento e, comunque, non può essere superiore all'importo di 60 euro ed è riconosciuto alle persone fisiche che nell'anno 2022 hanno conseguito un reddito complessivo non superiore ad euro 20 mila. Il buono non costituisce reddito imponibile.

Decreto-legge 14 gennaio 2023, n. 5: “Disposizioni urgenti in materia di trasparenza dei prezzi dei carburanti e di rafforzamento dei poteri di controllo del Garante per la sorveglianza dei prezzi, nonché di sostegno per la fruizione del trasporto pubblico” (in G. U. 14 gennaio 2023, n. 11).

Il provvedimento contiene la norma che estende al 2023 il beneficio della non concorrenza quale reddito di lavoro dipendente del valore dei buoni benzina fino a 200 euro che i datori privati possono riconoscere ai propri dipendenti e che non va ad intaccare il limite generale di esenzione fiscale dei beni e servizi fino a 258,23 euro. (art. 1, comma 1).

Il decreto è stato convertito nella Legge 10 marzo 2023, n. 23.

In sede di conversione è stato aggiunto che l'esclusione del concorso alla formazione del reddito del lavoratore dei buoni benzina riconosciuti dai datori di lavoro nel concorso del 2023 non rileva ai fini contributivi. Pertanto, l'esenzione ha rilevanza esclusivamente fiscale mentre il valore del buono andrà considerato ai fini dell'individuazione della retribuzione imponibile ai fini previdenziali, in deroga al principio di armonizzazione tra le due basi imponibili.

Più in particolare, per l'anno 2023, fermo restando che i buoni benzina non dovrebbero essere considerati al fine del raggiungimento del limite di esenzione di 258,23 euro annui per i beni e servizi prestati previsto dall'art. 51, comma 3, DPR 917/1986 e dovrebbero poter essere riconosciuti anche ad un singolo lavoratore dipendente (e quindi, non necessariamente a tutti i lavoratori/categorie omogenee di lavoratori), se di importo fino a 200,00 euro, sono fiscalmente esenti ma devono essere assoggettati a contribuzione previdenziale; pertanto, all'atto dell'erogazione dei buoni benzina, il datore di lavoro dovrà operare la trattenuta della contribuzione a carico del lavoratore e versare all'INPS la contribuzione complessiva dovuta.

Decreto-legge 16 febbraio 2023, n. 11: “Misure urgenti in materia di cessione dei crediti di cui all'articolo 121 del Decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla L. 17 luglio 2020, n. 77” (in G.U. 16 febbraio 2023, n. 40).

Il Decreto, in vigore dal 17 febbraio 2023, interviene nell'ambito della cessione dei crediti di cui all'art. 121, DL 34/2020 (i crediti derivanti da detrazioni d'imposta per lavori in edilizia, come Superbonus, ecobonus, bonus ristrutturazioni, bonus facciate, sisma bonus, bonus barriere architettoniche) disponendo tra l'altro:

- il divieto di acquisto da parte di Comuni e Regioni dei crediti d'imposta che scaturiscono dalle opzioni;

- salvi i casi di dolo, l'esclusione della responsabilità solidale del cessionario (a titolo di concorso nella violazione della disciplina che regola la fruizione dell'agevolazione), qualora questi dimostri di avere acquisito il credito e sia in possesso di specifica documentazione (dettagliata nella norma) riguardante le opere da cui esso origina. L'esclusione opera anche nei confronti dei soggetti professionali (diversi dai consumatori o utenti) che abbiano acquistato il credito d'imposta da una banca, o da altra società appartenente al gruppo bancario della medesima banca, con la quale abbiano stipulato un contratto di conto corrente, previa acquisizione di apposita attestazione di possesso, da parte della banca o della diversa società del gruppo cedente, di tutta la predetta documentazione. Il mancato possesso di parte della documentazione rilevante non costituisce, da solo, causa di responsabilità solidale per dolo o colpa grave del cessionario; tale soggetto può dunque fornire, con ogni mezzo, prova della propria diligenza o non gravità della negligenza. L'onere della prova della sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo o della colpa grave del cessionario grava sull'ente impositore, ai fini della contestazione del concorso del cessionario nella violazione e della sua responsabilità solidale (art. 1);
- a partire dal 17 febbraio 2023, il divieto di optare, in luogo della fruizione diretta della detrazione, per lo sconto in fattura o per la cessione del credito; tale divieto non si applica alle opzioni relative ad interventi i cui titoli abilitativi sono stati richiesti prima della data di entrata in vigore del Decreto, ovvero nel caso di interventi effettuati dai condomini risultata, prima dell'entrata in vigore del Decreto, la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risultata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA)..

Legge 24 febbraio 2023, n. 14: “Conversione in legge, con modificazioni, del Decreto-legge 29 dicembre 2022, n. 198, recante disposizioni vigenti in materia di termini legislativi. Proroga di termini per l'esercizio di deleghe legislative (in G.U. 27 febbraio 2023, n. 49)

Il DL 29 dicembre 2022, n. 198 (Decreto Milleproroghe) è stato convertito in legge. Tra le numerose novità rispetto al testo originario, si segnalano le seguenti in materia tributaria.

Agevolazione “prima casa”: sono sospesi nel periodo compreso tra il 1° aprile 2022 e il 30 ottobre 2023 i termini previsti dalla nota II-bis art. 1 della tariffa, parte prima, allegata dal DPR n. 131/1986 per l'applicazione dell'imposta di registro ridotta in caso di acquisto della prima casa e per la fruizione del credito d'imposta per il riacquisto.

Cessione del credito e sconto in fattura: viene rinviata dal 16 al 31 marzo la scadenza per comunicare all'Agenzia delle entrate le opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito dei bonus edilizi per le spese sostenute nel 2022.

Tregua fiscale: il provvedimento con cui l'ente territoriale, volendo aderire entro il 31 marzo 2023 alle disposizioni di pace fiscale previste dalla legge di bilancio 2023, può stabilirne l'applicazione alle liti in cui è parte esso stesso o un suo ente strumentale, acquista efficacia con la pubblicazione sul sito istituzionale dell'ente creditore ed è trasmesso al dipartimento delle Finanze del Mef entro il 30 aprile 2023, ai soli fini statistici. Lo stralcio dei debiti fino a 1000 euro è rinviato dal 31 marzo al 30 aprile 2023.

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Statuto del contribuente – Diritti e garanzie del contribuente – Obbligo di contraddittorio endoprocedimentale – Tributi armonizzati (IVA) – Sussistenza – Prova di resistenza in caso di accertamento a tavolino – Necessità – Annullamento parziale in autotutela dell'accertamento a seguito del fallito tentativo di adesione – Sufficienza

Cass., sez. trib. 20 dicembre 2022, n. 37234, ne Il fisco 4/2023, pag. 383

In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali c.d. a tavolino, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale con riferimento alle imposte armonizzate, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto in giudizio all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa (c.d. prova di resistenza), contenuto che può essere desunto in positivo anche dal comportamento tenuto dall'Amministrazione finanziaria nel caso concreto successivamente alla notifica dell'atto impositivo (come l'annullamento parziale in autotutela dell'accertamento a seguito del fallito tentativo di adesione)

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Prassi Amministrativa

Accertamento – Certificazione sostituti di imposta – Somme dovute in favore dell'avvocato difensore della controparte vittoriosa – Obbligo di ritenuta d'acconto ai fini IRPEF e di rilascio della certificazione unica

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 febbraio 2023, n. 189, nel sito web www.agenziaentrate.it

I sostituti d'imposta che corrispondono somme ad avvocati difensori della controparte vittoriosa, che si tratti di avvocati antistatari o di avvocati muniti di delega all'incasso, sono tenuti ad applicare le ritenute sulle predette somme ed emettere la Certificazione Unica

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento – Amministrazione finanziaria – Competenza territoriale – Ufficio finanziario competente per l'accertamento del tributo – È tale – Valida notifica dell'avviso di accertamento – Irrilevanza.

Sanzioni amministrative – Principi generali – Notificazione – Procedimento – Atto di irrogazione delle sanzioni - Irrilevanza

Cass. sez. trib. 20 febbraio 2023, n. 5306, nel sito web www.assonime.it

In tema di individuazione dell'ufficio dell'amministrazione competente ad irrogare le sanzioni tributarie, l'art. 16, comma 1, D.lgs. n. 472 del 1997 radica la competenza in funzione di quella per l'accertamento del tributo, ragion per cui l'ufficio competente ad irrogare le sanzioni è quello che è o

sarebbe, in astratto, competente per l'accertamento a prescindere dal fatto che abbia validamente proceduto alla notifica del relativo avviso.

ACCORDI INTERNAZIONALI (in genere)

Dottrina

“Realizzo controllato” in caso di conferimento di partecipazioni in società esterovestita di G. ASCOLI e S. BROCCHI, ne Il fisco 5/2023, pag. 459

Illustrato brevemente il concetto di residenza ai fini fiscali delle società, gli AA. si soffermano sullo scambio di partecipazioni realizzato mediante conferimento ed in particolare sull'ambito soggettivo del regime del realizzo controllato, evidenziando che il tenore letterale del comma 2 dell'art.177 TUIR induce a ritenere che la conferitaria possa rivestire anche la natura giuridica di società di persone. Un dubbio sollevato dagli AA. riguarda la possibilità che oggetto di conferimento possa essere la partecipazione in una società non residente.

A sciogliere definitivamente ogni dubbio è intervenuta l'Agenzia delle entrate che, con la risoluzione n. 43/2017 ha chiarito che, per ragioni sistematiche, devono ritenersi applicabili le stesse condizioni di ordine soggettivo previste in materia di permuta delle partecipazioni, tale per cui sia la società acquirente/conferitaria che la società acquistata/scambiata devono rientrare tra le società di capitali residenti.

Con riferimento ai soci della società scambiata, questi ultimi possono avvalersi del regime del realizzo controllato anche nelle ipotesi in cui le partecipazioni oggetto del conferimento siano detenute al di fuori del regime di impresa. Ne consegue che i soggetti conferenti – *i.e.* i soci della società scambiata -possono essere residenti o non residenti.

Posto che il regime del realizzo controllato è subordinato alla circostanza che le partecipazioni siano conferite da una società o ente fiscalmente residente nel territorio dello Stato e soggetta ad IRES, il dubbio interpretativo sollevato dagli AA. riguarda la possibilità di valutare una società considerata esterovestita, e dunque fiscalmente residente in Italia, quale soggetto potenzialmente ammesso ad essere parte di una operazione di scambio di partecipazioni realizzato mediante conferimento in quanto riconducibile tra i soggetti indicati nell'art. 73, comma 1, lett. a) e b) del TUIR.

Sul piano dell'imposizione diretta ai fini IRES, l'attrazione del soggetto esterovestito al territorio dello Stato ha come conseguenza principale quella di assoggettare quest'ultimo ad imposizione sui redditi ovunque prodotti.

Da una lettura della Relazione governativa al D.Lgs. n. 358/1997, che ha introdotto e regolato la disciplina degli scambi di partecipazione, emergerebbe, secondo gli AA., che l'estromissione dal regime del realizzo controllato di un'operazione di conferimento tra soggetti residenti avente ad oggetto le partecipazioni di una società esterovestita parrebbe in contrasto con gli obiettivi posti dal legislatore con riferimento alla disciplina di tali operazioni straordinarie.

Quanto sopra, tuttavia, non basta a dissolvere completamente il dubbio poiché, sotto il profilo soggettivo si è già visto che l'Agenzia, nella citata risoluzione del 2017, aveva chiarito che, per ragioni di ordine sistematico, devono ritenersi applicabili le stesse condizioni di ordine soggettivo previste in materia di permuta di partecipazioni, per cui la società acquistata/scambiata (al pari della società acquirente/conferitaria) deve rientrare tra le società di capitali residenti.

In assenza di specifici chiarimenti di prassi nonché di solidi orientamenti giurisprudenziali, argomentazioni a supporto si possono trovare nella disciplina che regola l'accesso all'istituto del consolidato nazionale ove viene contemplata in maniera esplicita la partecipazione delle società esterovestite al regime di tassazione di gruppo, qualora la loro forma giuridica sia equiparabile a quella delle società di capitali italiane.

Si potrebbe obiettare che nella disciplina del realizzo controllato assume rilievo che la società scambiata (le cui partecipazioni sono oggetto di conferimento) sia una società o un ente residente, soggetto ad IRES e dotata di un organo assembleare (ai fini della verifica normativamente prevista del requisito del controllo).

Ma gli AA. ritengono che la forma giuridica della società estera possa essere una impasse facilmente superabile attraverso il criterio di omologabilità giuridica rispetto alle forme di società di capitali previste dal nostro regolamento interno, tale da non costituire un ostacolo all'applicazione, da parte del soggetto conferente, del regime del realizzo controllato. (EM)

“Ritorno al passato per i costi *black list* con vista sulle giurisdizioni non cooperative” di D. AVOLIO e G. BARBAGELATA, ne Il fisco 2/2023, pag. 126

La legge di bilancio 2023 replica il regime fiscale relativo ai costi *black list* così come già emendato dal Decreto Internalizzazione del 2015 e soppresso dalla Legge di bilancio del 2016.

Muta però radicalmente il perimetro geografico in quanto le controparti *black* non sono più derivanti da operazioni intercorse secondo criteri agganciati a liste ministeriali, bensì direttamente desunte dalla lista sui Paesi non cooperativi, man mano aggiornati dall'Unione Europea.

Sono considerati territori non cooperativi: Samoa americane, Anguilla, Bahamas, Figi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad, Tobago, Isole Turks e Caicos, Isole Vergini degli Stati Uniti e Vanuatu.

A questi fini sono stati introdotti i commi da 9-*bis* a 9-*quinquies* nell'art.110 del TUIR, allo scopo di ristabilire una disciplina speciale della deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzati in detti Stati non cooperativi ai fini fiscali, ripristinando il regime introdotto dal decreto Internalizzazione (D.Lgs n. 147/2015).

A questi fini è previsto che i *costi black list* siano interamente deducibili fino a concorrenza del relativo valore normale, oltre il quale il contribuente è tenuto a dimostrare le esimenti, anche in sede di interpello probatorio. (EM)

“Perdite transfrontaliere: il cortocircuito tra i principi comunitari e i vincoli di diritto interno” di P. SCARIONI e A. FIORENTINO MARTINO, in Corr. Trib. 2/2023, pag. 155

La Corte di Giustizia ha in più occasioni affermato il principio secondo cui, in ossequio alla libertà di stabilimento, una società residente in uno Stato membro deve essere ammessa all'utilizzo delle perdite realizzate da una sua controllata residente in un altro Stato membro, allorché in tale ultimo Stato le perdite possano qualificarsi come definitive.

Il principio è condivisibile anche se non è agevole tracciare nitidamente i contorni del predetto principio.

In particolare, non può ad oggi ritenersi chiarito quali circostanze siano idonee a qualificare una perdita come certamente definitiva.

Al fine di qualificare una perdita come definitiva, non è sufficiente che la controllata venga posta in liquidazione, o che la disciplina locale non consenta alcun riporto delle perdite, ma appare piuttosto necessario che l'impresa stabilita nell'altro Stato membro abbia terminato le proprie attività commerciali attraverso la cessione o la eliminazione di tutti i propri asset potenzialmente produttivi di ricavi.

Condizione della definitività è, secondo la Corte, anche il fatto che la medesima società non possa essere ceduta a terzi, nell'ambito di una compravendita il cui prezzo tenga conto del valore fiscale delle perdite.

Si tratta di un insieme eterogeneo di circostanze già di per sé molto complicate da dimostrare, le quali, essendo peraltro meramente fattuali, resterebbero in ogni caso soggette al vaglio discrezionale del giudice nazionale.

La Corte europea ribadisce infatti, costantemente, che spetta solo a quest'ultimo valutare se la società che intende avvalersi delle perdite transfrontaliere abbia fornito la prova del fatto che esse sono davvero finali.

In ogni caso, ove anche fosse accertata la natura di perdite finali della controllata alla luce delle sentenze comunitarie, occorrerebbe comprendere attraverso quali modalità le perdite fiscali maturate in un altro Stato membro possano essere portate in Italia.

Va evidenziato che nel nostro ordinamento la disciplina generale sul trattamento delle perdite nell'operazione di fusione presenta rilevanti limitazioni.

Nello specifico, oltre ad avere una connotazione fortemente antielusiva, ha anche lo strutturale difetto di non riconoscere il libero trasferimento delle perdite all'interno del medesimo soggetto economico, qualora le perdite siano maturate in seno allo stesso.

Infatti, quand'anche fossero integrate le condizioni perché possa parlarsi di *final losses*, gli stringenti limiti imposti dalla norma antielusiva interna non consentirebbero comunque un effettivo recupero, in capo ad una controllante residente, delle perdite realizzate da una controllata stabilita in un Paese UE.

Peraltro, le restrizioni imposte dall'art. 172, comma 7, TUIR, sono il frutto di una legislazione che mirava a contrastare l'effetto moltiplicativo dell'utilizzo delle perdite fiscali della società controllata (prima sotto forma di svalutazione del costo fiscale della partecipazione e poi come perdite a riporto fruibili dall'incorporante).

Per gli AA. siffatta impostazione si mostra a tutt'oggi del tutto anacronistica e andrebbe ripensata. In sostanza, affinché il recupero delle perdite transfrontaliere, fondato sui principi della giurisprudenza comunitaria, possa avere luogo effettivamente, occorrerebbe una modifica *ad hoc*:

- da un lato l'introduzione di un set di regole disciplinanti tale tipologia di perdite, chiarendo in particolare, le ipotesi in cui esse debbono ritenersi definitive;
- e dall'altro la rimodulazione della disciplina del riporto delle perdite realizzate nell'ambito di una fusione, sancendo la non applicabilità del comma 7 dell'art. 172 per le perdite conseguite da società incorporate che sono sempre appartenute allo stesso gruppo, o che hanno realizzato perdite successivamente al loro ingresso nel gruppo medesimo. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte sui redditi – IRPEG/IRES – Società estera controllata da società italiana – Residenza fiscale in Italia – Sede dell'amministrazione in Italia – Sede effettiva – Rilevanza – Individuazione – Attività di direzione e coordinamento della controllante – Decisività – Esclusione – Ragione – Prerogativa tipica del controllo societario di cui all'art.2359, cod. civ. – Società con residenza fiscale all'estero – Tassazione in Italia – Individuazione – Amministratore indiretto della società controllata – Necessità

Cass. sez. trib. 19 gennaio 2023, n. 1544, nel sito web www.assonime.it

Ai fini dell'imposizione diretta, lo spostamento effettivo, presso la controllante, della sede dell'amministrazione della consociata in Italia presuppone un grado di eterodirezione concreta superiore alla sola attività di direzione e coordinamento della controllante sulla controllata, integrando una fattispecie in cui, la società controllante assume i connotati di un vero e proprio amministratore indiretto della società controllata, della quale usurpa l'impulso imprenditoriale, sottraendole ogni prerogativa sovrana in ordine alla propria operatività e riducendola a "mero satellite o dipendenza", ovvero a struttura non effettiva, rispetto alla quale neppure opererebbe la protezione accordata dal diritto comunitario alla libertà di stabilimento.

VIOLAZIONI E SANZIONI

Prassi Amministrativa

Legge di Bilancio 2023 - Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni – Chiarimenti

Circ. Agenzia delle entrate 13 gennaio 2023, n. 1/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate ha fornito alcuni chiarimenti con riguardo alla definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni, di cui all'art. 1, commi da 153 a 159 della L. 197/2022.

La definizione agevolata degli avvisi bonari e delle relative rateazioni si articola in tre differenti misure.

La prima: le somme richieste al contribuente con avviso bonario per gli anni 2019, 2020 e 2021, anche se notificato dopo il 1° gennaio 2023, possono essere definite con il pagamento di una sanzione ridotta al 3% anziché al 10%, fermo restando l'obbligo di versare la totalità delle imposte e degli interessi.

La seconda: gli avvisi bonari relativi anche ad annualità precedenti, per i quali al 1° gennaio 2023 sia ancora in corso il pagamento rateale, possono essere definiti con sanzione ridotta al 3%. In questo caso la definizione agevolata riguarda solo le rate in scadenza dopo il 1° gennaio 2023.

La terza misura ha carattere strutturale: modificando l'art. 3-bis comma 1 del D.Lgs. 462/97, che nella formulazione precedente prevedeva la possibilità di chiedere il pagamento in 20 rate, anziché 8, solo per importi superiori a 5 mila euro, il comma 159 della legge di bilancio 2023 stabilisce che gli avvisi bonari possono sempre essere definiti in 20 rate.

Violazioni e sanzioni – Legge di Bilancio 2023 – “Tregua fiscale” – Ambito applicativo

Circ. Agenzia delle entrate 27 gennaio 2023, n. 2/E, nel sito web www.eutekne.it

L'Agenzia illustra le ulteriori misure previste dalla c.d. “Tregua fiscale”, ossia quelle riguardanti la regolarizzazione delle irregolarità formali, il ravvedimento speciale per le violazioni tributarie, l'adesione agevolata e la definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento, la chiusura delle liti tributarie e la regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo o mediazione e conciliazione giudiziale.

Per un commento più approfondito si veda la nostra Circolare Informativa n. 1/2023

Definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di cassazione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 febbraio 2023, n. 210, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'art. 5 della L. 130/2022 ha introdotto una definizione delle liti in Corte di Cassazione, che riguarda i processi in cui è parte l'Agenzia delle entrate pendenti al 16 settembre 2022.

L'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello ha specificato come il requisito della soccombenza non sussista se il giudice ha accolto la richiesta di riduzione dell'accertato proveniente dalla stessa Agenzia, così come era stato proposto in sede di mediazione poi andata a buon fine.

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Prassi Amministrativa

Agevolazioni – Coordinamento ACE c.d. “ordinaria” con Super ACE

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 12 gennaio 2023, n. 13, nel sito web www.agenziaentrate.it

La risposta contiene tre importanti precisazioni in merito alle regole di funzionamento della Super ACE.

L'Agenzia conferma quanto era già stabilito nelle istruzioni ai modelli di dichiarazione, le quali precisavano che le riduzioni occorse nel 2021 decurtano prioritariamente la base di calcolo della super ACE e, solo per la (eventuale) parte eccedente la base di calcolo dell'ACE ordinaria.

Viene chiarito inoltre che il limite massimo agevolabile con il coefficiente maggiorato del 15% (5 milioni di euro) deve intendersi riferito al risultato della somma algebrica tra incrementi, decrementi e riduzioni (e non quindi al risultato della somma algebrica dei soli incrementi e decrementi).

Da ultimo, viene precisato che in presenza di due o più conferimenti di importo complessivo superiore a 5 milioni, occorre ragguagliare ad anno quelli ricevuti in epoca più recente.

Agevolazioni – ACE – Acquisto di partecipazioni da società del Gruppo – Riduzione della base ACE solo se il prezzo della partecipazione viene pagato

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 gennaio 2023, n. 48, nel sito web www.agenziaentrate.it

La riduzione della base ACE in ragione dei corrispettivi per l'acquisizione di società controllate già appartenenti al gruppo, o per l'acquisizione di aziende già appartenenti ai soggetti del gruppo, opera solo in caso di corrispettivi pagati in denaro; se il prezzo non viene contestualmente pagato e il credito viene lasciato aperto non si verifica quindi, alcuna riduzione della base ACE, la quale invece interverrà nell'esercizio, o negli esercizi, in cui il corrispettivo viene effettivamente pagato.

Il credito che sorge in capo alla società cedente non ha, ai fini della disciplina antielusiva dell'ACE, natura finanziaria, e non riduce quindi la base ACE dell'impresa cedente.

Agevolazioni – ACE – Irrilevanza dell'incremento patrimoniale realizzato nel corso del 2021 ai fini della Super ACE per effetto di fusione tra società conferente e società conferitaria realizzata nel successivo periodo di imposta 2022

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 gennaio 2023, n. 135, nel sito web www.agenziaentrate.it

In caso di fusione, la società incorporante è legittimata a sommare alla propria base ACE quella formatasi in capo alla società incorporata; se, però, prima della fusione una delle due società ha operato un conferimento a favore dell'altra, a seguito dell'operazione occorre elidere le due componenti rappresentate dal conferimento e dalla variazione negativa operata.

Ove gli incrementi si siano prodotti nel 2021, in ossequio a questo principio può verificarsi un fenomeno di recupero della super ACE ove nel biennio 2022-2023 la variazione in aumento del capitale proprio risulti inferiore a quella del 2021.

Agevolazioni – Trasformazione delle “attività per imposte anticipate” (DTA) in crediti di imposta – Ambito temporale di applicazione della disciplina

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 gennaio 2023, n. 139, nel sito web www.agenziaentrate.it

Ai fini dell'accesso al beneficio della trasformazione in crediti di imposta delle DTA derivanti da perdite fiscali ed eccedenze ACE (art. 44-*bis* del DL 34/2019, come sostituito dal DL 18/2020 e successive modifiche) risulta valida la cessione dei crediti deteriorati avente effetto dal 19 marzo 2021, risultando irrilevante la circostanza per cui la “proroga” dell'agevolazione per il 2021 sia intervenuta con un provvedimento entrato in vigore successivamente a tale data.

Secondo l'Agenzia sono quindi ricomprese nell'ambito temporale di applicazione dell'agevolazione tutte le cessioni di crediti deteriorati “realizzatesi a partire dalla data di entrata in vigore della norma originaria fino al 31 dicembre 2021”.

L'agevolazione riguarda le cessioni intervenute successivamente al 17 marzo 2020, data di entrata in vigore del DL 18/2020, che ha introdotto il beneficio.

Agevolazioni – Trasformazione delle DTA in crediti di imposta – Cessioni di crediti tra società che sono tra loro legate da rapporti di controllo e alle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto – Cause ostative

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 gennaio 2023, n. 151, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia ha valutato l'eventuale sussistenza della causa ostativa riferita al legame di controllo tra società cedente e cessionaria ai fini dell'accesso all'agevolazione di cui all'art. 44-*bis* del DL 34/2019, la quale ricollega il beneficio della trasformazione delle DTA alla cessione di crediti deteriorati.

Nello specifico, l'art. 44-*bis*, comma 6 del DL 34/2019 dispone che il beneficio non opera per le “cessioni di crediti tra società che sono tra loro legate da rapporti di controllo ai sensi dell'art. 2359 c.c. e alle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto”.

L'Agenzia evidenzia come, in mancanza di controllo di diritto, occorra valutare mediante riscontro di circostanze fattuali l'eventuale sussistenza di un controllo di fatto.

Agevolazioni – DTA – Operazioni di aggregazione aziendale – Cause ostative

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 gennaio 2023, n. 152, nel sito web www.agenziaentrate.it

La risposta ha indagato la sussistenza di un eventuale rapporto partecipativo ostativo al godimento del c.d. *bonus* aggregazioni, ovvero la facoltà di trasformare in crediti di imposta le DTA derivanti da perdite fiscali ed eccedenze ACE a fronte di operazioni di aggregazione aziendale.

L'Agenzia ha escluso che la società risultante dalla fusione possa usufruire della trasformazione in credito di imposta delle DTA in quanto mancano le condizioni di operatività e indipendenza tra le società coinvolte nelle operazioni, le quali non devono fare parte dello stesso gruppo societario né essere legate tra loro da un rapporto di partecipazione superiore al 20% o controllate anche indirettamente dallo stesso soggetto.

Agevolazioni – Nuovo *patent box* – Costi sostenuti nei confronti di soggetti terzi, riaddebitati all'investitore da una società correlata – Deducibilità.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 gennaio 2023, n. 159, nel sito web www.agenziaentrate.it

Ai fini della super deduzione dei costi di R&S, rilevano i costi sostenuti nei confronti di soggetti terzi, riaddebitati all'investitore da una società correlata (c.d. costi "*pass through*").

Quindi, costi sostenuti in *outsourcing* da una società e riaddebitati possono essere riconosciuti come costi relativi ad attività rilevanti ai sensi dell'art. 6, comma 4 del DL 146/2021.

Agevolazioni – *Patent box* – Esclusione della possibilità di subentrare, nella posizione del proprio "dante causa", in caso di operazioni di "acquisto di ramo di azienda"

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2023, n. 194, nel sito web www.agenziaentrate.it

La cessione del ramo di azienda non presenta la natura di operazione neutrale, per cui l'avente causa non può automaticamente subentrare nell'opzione *Patent box* esercitata dal dante causa.

Agevolazioni – Meccanismo di "*recapture*" delle perdite generate in vigenza del regime del *Patent Box* ai fini della determinazione dell'extra-reddito derivante dall'utilizzo diretto dell'IP

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2023, n. 200, nel sito web www.agenziaentrate.it

Le perdite generate in vigenza del regime del *Patent Box* vanno recuperate, fino al loro completo esaurimento, nell'ambito del medesimo regime agevolativo, attraverso il cosiddetto meccanismo di "*recapture*", ad abbattimento del reddito lordo agevolabile dal periodo in cui questo reddito sarà conseguito e fino a capienza dello stesso, senza limitazioni di natura temporale.

Agevolazioni – Proroga regime speciale per i lavoratori impatriati – Omesso versamento - Preclusione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 22 febbraio 2023, n. 223, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'omesso versamento delle somme dovute al fine di estendere, per un ulteriore quinquennio, il regime degli impatriati preclude l'applicazione del beneficio.

L'Agenzia conferma la natura perentoria del termine per il versamento dell'onere *una tantum* ai fini del perfezionamento dell'opzione prevista dall'art. 5, comma 2-*bis* del DI 34/2019.

Agevolazioni – Regime speciale per lavoratori impatriati – Rientro in Italia del professionista presso la medesima struttura associativa – Non si applica

Principio di diritto Agenzia delle entrate 24 febbraio 2023, n. 6, nel sito web www.agenziaentrate.it

Non si applica il regime agevolativo quando il “rientro” in Italia da parte di un professionista avviene in esecuzione di rapporti contrattuali instaurati con un’associazione professionale, in base ai quali il professionista, decorso il periodo di trasferimento, riprende a svolgere l’attività professionale presso la medesima struttura associativa.

Agevolazioni – Patent Box – Modifica delle disposizioni attuative

Circ. Agenzia delle entrate 24 febbraio 2023, n. 5/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

L’art. 6, DL 21 ottobre 2021, n. 146, come modificato dall’art. 1, comma 10, legge 234/2021, ha sostituito la precedente disciplina del *Patent Box* con una nuova opzione per la maggiore deducibilità dei costi di ricerca e sviluppo su determinati beni immateriali.

La Circolare chiarisce la decorrenza: la super deduzione può essere applicata dalla data di entrata in vigore del DL 146/2021. A partire dal periodo di imposta in corso al 22 ottobre 2021, dunque, non sono più esercitabili le opzioni relative al precedente regime.

Con riguardo al regime transitorio, i contribuenti che vogliono passare al nuovo regime devono comunicare la rinuncia alla procedura di accordo preventivo tramite pec o con raccomandata con ricevuta di ritorno all’ufficio presso il quale la procedura è pendente. Viene analizzato anche il regime di compatibilità della misura agevolativa con quella del credito di imposta ricerca e sviluppo di cui all’art. 1, commi 199-206, legge 160/2019.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Agevolazioni – Credito di imposta – Recupero del credito d’imposta – Contrasto giurisprudenziale sulla distinzione tra “non spettanza” e “inesistenza” del credito – Termine di 8 anni per il recupero dei crediti d’imposta inesistenti indebitamente compensati – Rimessione della questione alle Sezioni Unite

Cass., sez. trib. 2 dicembre 2023, n. 35536, ne [Il fisco](#) 6/2023, pag. 569

In tema di crediti di imposta, alla luce del contrasto giurisprudenziale sulla sussistenza di una distinzione tra “non spettanza” e “inesistenza” del credito, si rimette al Primo Presidente della Corte di Cassazione la questione dell’applicabilità del termine decadenziale di 8 anni per l’attività di recupero, previsto dall’art. 27, comma 16, del DL n. 185/2008, affinché valuti l’opportunità di rimettere la questione alle Sezioni Unite.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Dottrina

“Definizione delle liti pendenti: estesi ambito oggettivo e soggettivo rispetto alla precedente edizione 2018” di D. DEOTTO e L. LOVECCHIO, ne [Il fisco](#) 3/2023, pag. 246

La definizione delle liti pendenti segue di qualche mese l’entrata in vigore della riforma del processo tributario.

A ciò si aggiunga che la stessa legge di riforma, all’art.5, aveva previsto la definizione agevolata dei soli giudizi pendenti in Cassazione, con alcune forti limitazioni in ordine agli importi ed allo stato del contenzioso.

Questa definizione amplia dunque quella recata nella riforma suddetta, accompagnando l'entrata a regime della nuova normativa.

La struttura della nuova definizione delle liti pendenti riproposta con la legge di bilancio ricalca la precedente versione disciplinata dall'art. 6 D.L. n. 119/2018, con alcune significative innovazioni rappresentate dall'ampliamento a tutte le liti contro le Agenzie fiscali, senza alcun riferimento alla natura giuridica dell'atto impugnato, e dall'estensione alle controversie con l'Agenzia delle dogane. Rispetto alla formulazione del 2018, la norma attuale non richiede più che la lite abbia ad oggetto un atto impositivo, lasciando così intendere che qualsiasi controversia promossa contro l'Agenzia delle entrate o l'Agenzia delle dogane sia potenzialmente interessata alla sanatoria.

Il dubbio che si pone è se tale soluzione interpretativa, che appare l'unica sostenibile alla luce della chiara formulazione di legge, sarà confermata nei documenti di prassi.

Questo perché nelle schede tecniche di accompagnamento alla legge di bilancio si continua a far riferimento alle liti avverso gli atti impositivi.

L'auspicio degli AA. è che l'Agenzia si affranchi da tali indicazioni in armonia con la diversa scelta legislativa.

Ulteriori profili problematici riguardano la rilevanza della costituzione in giudizio anticipata, rispetto alla scadenza di 90 giorni di durata della fase di reclamo/mediazione, ai fini di beneficiare della riduzione al 90% della maggiore imposta da versare, e le conseguenze del mancato rispetto del nuovo onere, posto a carico dei contribuenti che hanno chiesto la sospensione dei giudizi pendenti al fine di valutare la convenienza della sanatoria, costituito dal deposito della documentazione riferita alla stessa entro il 10 luglio 2023.

Per espressa previsione di legge, la disciplina della legge di bilancio è alternativa alla definizione dei giudizi in Cassazione recata nella riforma del processo tributario, che resta dunque applicabile, ove più conveniente, di quella in esame.

Con riferimento alle controversie avverso l'Agenzia delle entrate, va confermato che ciò non comporta necessariamente che il ricorso originario sia stato proposto solo verso di essa.

Così un ricorso proposto sia contro l'Agenzia delle entrate che contro l'agente della Riscossione potrà essere oggetto di sanatoria, mentre l'impugnazione promossa unicamente contro l'agente della riscossione non potrà esserlo. (EM)

“Nuova definizione delle liti pendenti dinanzi alla Corte di cassazione: possibili rischi di un effetto boomerang” di E. FERRARA e D. MORELLA, ne Il fisco 6/2023, pag. 523

La legge di bilancio 2023 ripropone l'istituto della definizione agevolata delle liti pendenti in Cassazione, che offre ai contribuenti la possibilità di chiudere i contenziosi in essere con il fisco, introducendo due quasi sovrapponibili forme di definizione delle liti pendenti dinanzi alla Corte di Cassazione, le quali prevedono lo stralcio integrale delle sanzioni e degli interessi dovuti e il pagamento solo parziale del valore della lite.

Nella riproposizione non si tiene conto delle evoluzioni giurisprudenziali e di prassi.

Gli AA. mettono in luce le relative criticità che possono tradursi in dinieghi delle domande di definizione da parte dell'Ufficio e, conseguentemente, per effetto della loro impugnazione, nell'instaurazione di ulteriori liti. Da qui il rischio di un pericoloso effetto *boomerang*: rispetto all'auspicata deflazione del contenzioso potrebbe avere luogo un ulteriore appesantimento del carico della Sezione della Suprema Corte.

La nuova definizione agevolata disposta dalla Legge di bilancio 2023, a differenza della precedente, non contiene limiti massimi di valore della controversia ai fini della sua fruibilità e non è neppure limitata dalla necessaria soccombenza dell'Amministrazione Finanziaria in almeno un grado del giudizio di merito.

Gli AA. sottolineano la mancanza di chiarezza quanto all'individuazione della tipologia di atti rientranti nel perimetro applicativo dell'istituto.

La questione, in particolare, concerne la possibilità di definire le liti pendenti in Cassazione aventi ad oggetto l'impugnazione di cartelle di pagamento.

Da una lettura della norma sembrerebbe che la definizione riguardi ogni tipologia di atto impugnato dal contribuente.

In realtà il dubbio si genera a causa di quanto riportato nella Relazione illustrativa, laddove, spingendosi oltre il dato letterale della norma, traccia un perimetro di operatività dell'istituto molto più ristretto, limitandolo alle controversie tributarie pendenti aventi ad oggetto atti impositivi (avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione di sanzioni e ogni altro atto di imposizione).

Gli AA. guardano con favore la previsione dell'automatica sospensione dei termini processuali per tutte le liti astrattamente definibili e, tra questi, dei termini per la proposizione del controricorso.

Dovrebbe essere certo che ora il contribuente non sia più obbligato alla costituzione in giudizio nei termini ordinariamente previsti dal codice di procedura civile, ma la poca chiarezza della norma potrebbe costringere lo stesso, intenzionato a definire la lite, a procedere comunque alla costituzione in giudizio mediante controricorso.

Con la precedente legge 130/2022, si avevano forti incertezze in ordine al novero delle liti ammissibili, ora, invece, vengono esplicitamente ammesse alla definizione le controversie pendenti aventi ad oggetto esclusivamente sanzioni e ciò sia che si tratti di liti relative esclusivamente a sanzioni non collegate al tributo, sia che si tratti di controversie inerenti sanzioni collegate al tributo. In particolare viene delineato un trattamento differenziato per le due tipologie di sanzioni: pagamento ridotto per le controversie relative a sanzioni non collegate al tributo (15% o 40% del valore della lite, a seconda della soccombenza o meno dell'Agenzia nell'ultima pronuncia di merito depositata), definizione a costo zero per le liti aventi ad oggetto sanzioni collegate al tributo (se il tributo cui afferiscono le sanzioni è stato definito, anche con modalità differenti dalla definizione agevolata).

Gli AA. rilevano come adesso però sia assolutamente rilevante che si disponga di criteri di distinzione che permettano di qualificare con certezza le sanzioni come collegate o meno al tributo, altrimenti si rischia che si ripropongano gli stessi ostacoli operativi che hanno afflitto la precedente definizione agevolata e in quella sede rimasti irrisolti. (EM)

“L’istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!” di C. GLENDI, in Dir. Prat. Trib. 6/2022, pag. 2192

L'A. delinea i nuovi tratti della riforma del processo tributario attuata con la Legge 31 agosto 2022, n. 130, soffermandosi sulla maggiore e positiva novità che si rinviene nella disciplina dell'istruttoria del processo tributario, la quale risulta profondamente trasformata, sia in termini di maggiore affidabilità che di funzionalità operativa e che viene definita come una vera e propria “rivoluzione copernicana”.

L'art. 6 della citata legge, infatti, rubricato genericamente “*Modifica all'articolo 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992*”, riporta la disciplina dell'onere della prova per il processo tributario a una dimensione tipicamente processuale, astraendola dall'art. 2697 del Codice civile in cui era confinata e che ormai non è più applicabile a decorrere dell'entrata in vigore del nuovo processo (16 settembre 2022).

La norma viene esaminata analiticamente in tutte le sue parti, soggettive ed oggettive, attraverso un'acuta e attenta analisi letterale e sintattica della stessa, nonché degli effetti concreti che esplica nell'ambito del processo tributario. (SG)

“Al vaglio della Consulta le prime questioni di legittimità sulla legge n. 130/2022”, di F. TUNDO, in GT Riv. Giur. Trib. 12/2022, pag. 977

La recente riforma della giustizia tributaria, adottata con la Legge n. 130/2022, ha parzialmente risolto la questione della indipendenza dei giudici tributari dal MEF.

In tale contesto, l'ordinanza n. 408/2022 con cui la Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Venezia ha rimesso alla Corte costituzionale la questione di legittimità costituzionale di alcuni aspetti attinenti all'impianto ordinamentale della giustizia tributaria, non intende demolire la riforma, quanto piuttosto conferirle più solidità costituzionale. I dubbi su tali disposizioni, concernenti i magistrati tributari, l'accesso a nuovi ruoli e, soprattutto, la dipendenza dal MEF, sono stati ritenuti “non manifestamente infondati”.

L'A. paventa prevedibili ulteriori analoghe iniziative che gettano incertezza sulla tenuta dell'assetto della giurisdizione e auspica un intervento mirato del legislatore per ripristinare le garanzie costituzionali. (SG)

IAS

Prassi Amministrativa

Principi contabili internazionali – Stabile organizzazione italiana di banca estera – Facoltà di adottare gli IAS ai fini della relazione del rendiconto economico e patrimoniale

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 gennaio 2023, n. 68, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che la stabile organizzazione italiana di una banca non residente ha la facoltà, e non l'obbligo, di adottare gli IAS/IFRS per la redazione del rendiconto previsto dall'art. 152, comma 1 del TUIR necessario per la determinazione dell'imponibile italiano anche se la casa madre estera, non tenuta a sua volta ad utilizzare i principi internazionali per il proprio bilancio d'esercizio, ha emesso titoli negoziati in un mercato regolamentato.

FONDI PENSIONE

Prassi Amministrativa

Fondi pensione – Capitalizzazione della pensione complementare erogata da un fondo di previdenza complementare – Versamento di tutta o parte della capitalizzazione ad altra gestione del fondo – Regime fiscale

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 gennaio 2023, n. 37, nel sito web www.agenziaentrate.it

Riepilogato il quadro normativo, l'Agenzia ritiene che la prestazione in capitale che il Fondo pensione corrisponderà ai pensionati che aderiranno all'operazione saldo e stralcio (ovverosia la liquidazione del capitale derivante dalla trasformazione della quota parte della prestazione periodica erogata dalla gestione a ripartizione) costituisce reddito assimilato a quello di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. *h-bis*) del TUIR e sarà soggetta alle regole della tassazione separata di cui all'art. 17, comma 1, lett. *a*) del TUIR (con regime fiscale differente in relazione al periodo a cui si riferisce la quota della prestazione, se fino al 31 dicembre 2000 o dall'1 gennaio 2001 al 31 dicembre 2002).

Con riferimento alla deducibilità delle somme conseguite dai pensionati per effetto dell'adesione all'operazione saldo e stralcio e che saranno destinate alla gestione a capitalizzazione del Fondo, l'Agenzia ritiene che la piena deducibilità sia condizionata dalla circostanza che il Fondo possa continuare a essere considerato una forma gestita in via prevalente secondo il sistema tecnico finanziario della ripartizione. Diversamente, sul versamento alla gestione a capitalizzazione del Fondo delle somme in argomento, ove configurabile alla stregua di contributo, troverà applicazione il limite deducibilità di 5.164,57 euro.

IRES

Prassi Amministrativa

IRES – Riallineamento – Meccanismo di *recapture* nel regime di affrancamento dei maggiori valori – Attribuiti ad avviamenti, marchi di impresa e altre attività immateriali nel bilancio consolidato – Delle partecipazioni di controllo acquisite nell’ambito di operazioni di cessione di azienda ovvero di partecipazioni – Decadenza dal regime - Condizioni

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 gennaio 2023, n. 1, nel sito web www.agenziaentrate.it

Una fusione, in quanto operazione non realizzativa, non può comportare la decadenza dell’affrancamento fiscale operato ai sensi dell’art. 15, comma 10-*bis* e 10-*ter* del DL 185/2008, neppure se dall’operazione consegue un concambio che determina l’iscrizione nel bilancio consolidato di una partecipazione non di controllo nella società incorporante al posto dei sottostanti asset che, ante fusione, erano nel patrimonio della società controllata incorporata e, post-fusione, stanno nel patrimonio della società non controllata incorporante.

Tuttavia, anche in questo caso, si applica la regola secondo cui eventuali atti realizzativi sui singoli asset affrancati, che, ante fusione, erano nel patrimonio della società controllata incorporata e, post fusione, si trovano nel patrimonio della società non controllata incorporante, comportano la decadenza dell’affrancamento fiscale operato, qualora compiuti prima della fine del terzo periodo di imposta successivo a quello di pagamento dell’imposta sostitutiva dovuta per l’affrancamento fiscale dei maggiori valori contabili.

IRES – Rivalutazione dei beni di impresa – Non è cumulabile con il regime di affrancamento

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 gennaio 2023, n. 20, nel sito web www.agenziaentrate.it

Il regime di affrancamento dei maggiori valori impliciti nelle partecipazioni di controllo incluse nel bilancio consolidato non è cumulabile non solo con altre norme speciali di riallineamento dei valori, ma neanche con la rivalutazione dei beni d’impresa

IRES – Scissione proporzionale – Determinazione del limite del patrimonio netto per la fruizione della Super ACE

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 gennaio 2023, n. 22, nel sito web www.agenziaentrate.it

In caso di scissione gli incrementi patrimoniali rilevanti ai fini della super ACE sono assunti nel limite massimo di legge di 5 milioni di euro sia per quanto riguarda la società scissa, sia per quanto riguarda la società beneficiaria.

L’Agenzia delle entrate conferma che, in via generale, gli incrementi sono attribuiti alle due entità in base alle regole dell’art. 173 comma 4 del TUIR (in proporzione, cioè alle rispettive quote del patrimonio netto contabile rimaste in capo alla scissa o trasferite alla beneficiaria)

IRES/IRAP – Riorganizzazione gruppo di imprese di assicurazione – Operazioni di recesso e di conferimento con trasferimento di lavoratori dipendenti – Oneri da recesso – Deducibilità ai fini IRES e IRAP

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 gennaio 2023, n. 43, nel sito web www.agenziaentrate.it

La risposta analizza il trattamento fiscale ai fini IRES e IRAP delle operazioni di recesso e di conferimento con cui sono stati trasferiti alcuni lavoratori dipendenti e il relativo *know-how* tra le società di un gruppo interessate da un processo di riorganizzazione aziendale.

Il riassetto organizzativo della forza lavoro delle società avviene tramite due operazioni. La prima è il recesso delle società Gamma e Beta dalla società Alfa che fornisce alle società del Gruppo un’ampia serie di servizi. A fronte del recesso i due soci recedenti (Gamma e Beta) vantano un credito nei confronti della Alfa. Tale credito viene estinto mediante il trasferimento al socio recedente di un gruppo di lavoratori che posseggono specifico *know-how*. Il secondo tipo di operazione è il trasferimento di lavoratori dipendenti e del relativo *know-how* dalla controllante Delta alle società Beta, Gamma e Epsilon interamente partecipate. Tale trasferimento avviene mediante un conferimento da parte di Delta alle sue controllate dei suddetti rapporti di lavoro. Il parere è reso

dall'Agenzia nel presupposto che i "gruppi di lavoratori" trasferiti tra le società non rappresentino un'azienda o un ramo d'azienda.

A fronte di tali operazioni la società Alfa dalla quale è stato esercitato il recesso e la holding Delta conferente hanno rilevato a conto economico come un componente positivo di reddito.

Si ritiene che debba essere assoggettata a IRAP sia la plusvalenza realizzata nell'ambito dell'operazione di recesso che quella realizzata nell'ambito del conferimento. Ciò in quanto la plusvalenza è stata contabilizzata nella voce A5 del conto economico "altri ricavi proventi" rientrante nella base imponibile IRAP ai sensi degli art. 5 e 6, comma 9, del D.Lgs. n. 446/1997.

Il *know-how* implicito nei rapporti di lavoro trasferito non può essere capitalizzato dalle società recedenti e dalle società conferitarie tra le immobilizzazioni, ma deve essere imputato a conto economico tra gli oneri di esercizio.

Applicando il principio di derivazione c.d. "rafforzata", l'Agenzia sostiene la deducibilità ai fini IRES e dell'IRAP dell'onere relativo al trasferimento dei dipendenti in argomento, in quanto si tratta di un costo imputato a conto economico nell'esercizio in cui avviene il recesso.

Alle stesse conclusioni, l'Agenzia delle entrate giunge anche nell'ambito dell'operazione di conferimento.

IRES – Fusione – Fusione nazionale estera tra soggetti aventi una stabile organizzazione nel territorio dello Stato – Applicazione del principio di neutralità fiscale - Condizioni

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 gennaio 2023, n. 65, nel sito web www.agenziaentrate.it

La fusione tra società estere entrambe dotate di stabile organizzazione in Italia è neutrale ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA, nel rispetto di tre condizioni:

- l'operazione deve qualificarsi come fusione così come definita dalla legislazione civilistica italiana;
- la forma giuridica dei soggetti coinvolti deve essere omologa a quella prevista per le società di diritto italiano per le quali viene garantita la neutralità;
- l'operazione deve produrre effetti in Italia.

IRES – Indennità risarcitorie percepite in un periodo di imposta successivo a quello dell'evento dannoso – Trattamento fiscale

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 gennaio 2023, n. 80, nel sito web www.agenziaentrate.it

Nel caso di indennità risarcitorie percepite in un periodo di imposta successivo a quello dell'evento dannoso, la differenza tra l'ammontare dell'indennità conseguita e il costo fiscalmente riconosciuto del bene danneggiato rileva ai fini delle imposte sui redditi come sopravvenienza attiva ex art. 88 del TUIR ed è rateizzabile ai sensi dell'art. 86, comma 4 dello stesso TUIR.

IRES – Acquisto di azioni proprie – Effetti sulla riserva in sospensione di imposta costituita ai sensi della disciplina sul riallineamento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n. 87, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'orientamento di carattere restrittivo espresso dall'Agenzia è nel senso di ritenere che il vincolo (civilistico) apposto in occasione dell'acquisto di azioni proprie sulla riserva in sospensione creata a seguito del riallineamento dei valori civili e fiscali produca, in capo alla società, i medesimi effetti della distribuzione della riserva ai soci: la società, quindi, è tenuta ad assoggettare a tassazione la riserva, scomputando dall'IRES dovuta l'imposta sostitutiva a suo tempo versata per il riallineamento.

A fronte della soluzione interpretativa avanzata dalla società istante, secondo cui con l'acquisto di azioni proprie si viene a creare solo una indisponibilità temporanea della riserva da riallineamento, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che con l'acquisto si realizza ciò che l'apposizione del vincolo di sospensione d'imposta vuole evitare, ovvero la devoluzione della riserva stessa ai soci.

Conseguentemente, secondo l'Agazia sarebbe l'acquisto delle azioni proprie l'evento idoneo a rappresentare l'attribuzione della riserva ai soci e a determinare, in conseguenza, la tassazione della società per il venir meno della sospensione d'imposta.

IRES – Plusvalenze – *Participation exemption* – Costi connessi alla realizzazione di plusvalenze esenti – Indeducibilità per il 95%

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n.94, nel sito web www.agenziaentrate.it

Con la risposta a interpello, l'Agazia delle entrate è intervenuta sulla deducibilità ai fini IRES e IRAP dei costi connessi al realizzo di plusvalenze su partecipazioni che beneficiano della *participation exemption*.

I costi specificatamente inerenti alla cessione delle partecipazioni in *pex* possono non essere ricompresi tra gli oneri accessori di diretta imputazione.

Rientrano tra i costi specificatamente inerenti alla cessione:

- gli oneri accessori sostenuti in occasione della cessione della partecipazione;
- gli altri eventuali oneri che siano specificatamente e non solo "indistintamente" collegati alla realizzazione della plusvalenza esente.

Gli oneri accessori di diretta imputazione sostenuti per il realizzo della plusvalenza in *pex* devono essere portati direttamente in abbattimento dei corrispettivi da cessione, divenendo deducibili in misura corrispondente alla tassazione applicata sulla plusvalenza.

Per quanto concerne gli altri costi connessi alla cessione della partecipazione, che non sono computati nella determinazione della plusvalenza, si applica il regime di indeducibilità previsto dall'art. 109, comma 5 del TUIR. Pertanto, gli stessi dovranno essere ripresi a tassazione per il 95%, ossia nella medesima misura in cui il provento correlato è considerato esente.

Ai fini dell'IRAP le somme in esame non possono assumere rilevanza, in quanto legate a un evento, la cessione della partecipazione, che non rientra nell'attività caratteristica e, in quanto tali, sono escluse dalla determinazione del valore della produzione netta di cui all'art. 5 del D.Lgs. 446/97.

IRES – Perdita su crediti da cessione – *Pro soluto*

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n. 102, nel sito web www.agenziaentrate.it

Ove un credito sia ceduto *pro soluto* a operatori professionali terzi sottoposti a vigilanza, quali, ad esempio, le banche, l'eventuale perdita emergente da tale trasferimento è sempre deducibile ex art. 101, comma 5 del TUIR.

L'Agazia rileva altresì che, secondo il documento OIC 15, la cessione *pro soluto* che comporti il trasferimento sostanziale di tutti i rischi del credito dovrebbe essere condizione già di per sé idonea a determinarne lo stralcio dal bilancio e la deducibilità della relativa perdita.

IRES – Deducibilità degli interessi passivi - ROL

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 gennaio 2023, n. 106, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agazia delle entrate analizza la disciplina della deducibilità degli interessi passivi ex art. 96 del TUIR basata sul meccanismo del ROL alla luce del regime transitorio previsto dall'art. 13, comma 3, del D.Lgs 142/2018.

In particolare, viene analizzato il caso di una plusvalenza (derivante da un'operazione di *lease back*) che è stata assoggettata a integrale tassazione in precedenti periodi di imposta e che risulta ora imputata a Conto economico pur non assumendo rilevanza fiscale.

L'Agazia ha ricordato che a partire dal 2019 il "ROL fiscale" ha sostituito il "ROL contabile" che si basava esclusivamente sui dati civilistici senza dare rilievo a riprese fiscali e che, secondo quanto disciplinato dal regime transitorio relativo al passaggio al "ROL fiscale", non si deve tenere conto dei componenti positivi o negativi che hanno già concorso a formare il valore o i costi della produzione dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 o dei precedenti e che al termine dello stesso esercizio non hanno ancora assunto, in tutto o in parte, rilevanza fiscale e assumono rilevanza fiscale negli

esercizi successivi, evitando così che la medesima componente positiva o negativa venga conteggiata due volte per il calcolo del ROL.

Nel caso analizzato dalla risposta, il mancato riconoscimento della plusvalenza imputata a Conto economico nel 2019, ai fini della determinazione del ROL, determinerebbe effetti distorsivi non voluti dal legislatore. Infatti, in caso non vi fosse il concorso al ROL, con il nuovo regime il contribuente non potrebbe mai utilizzare una plusvalenza già assoggettata a tassazione per il suo intero ammontare, ma a suo tempo fatta concorrere alla determinazione del ROL contabile solo per la parte imputata a Conto economico.

Pertanto, viene considerata rilevante ai fini dell'applicazione dell'art. 96 TUIR.

IRES – Consolidato fiscale – Fusione tra società estere aventi stabile organizzazione in Italia – Operazione equiparata a una fusione domestica – Continuazione con altre società consolidate

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 gennaio 2023, n. 140, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia analizza il rapporto tra il regime del consolidato fiscale nazionale e la fusione tra entità di diritto estero (francese) aventi stabili organizzazioni italiane.

Alla luce della sovrapposibilità della fusione tra le società francesi a quella disciplinata dal codice civile, l'Agenzia delle entrate ritiene applicabile l'art. 11, comma 2 del DM 1° marzo 2018, secondo il quale si verifica l'interruzione del regime della tassazione di gruppo tra le rispettive stabili organizzazioni senza gli effetti dell'art. 124 del TUIR.

Inoltre, la medesima norma stabilisce che nel caso di fusione per incorporazione della consolidante in una consolidata permane la tassazione di gruppo nei confronti delle altre consolidate.

Il consolidato fiscale facente capo alla stabile organizzazione dell'incorporante (quale consolidante) può quindi continuare con le altre società consolidate.

IRES – Fusione – Trasformazione delle DTA in crediti di imposta – Versamento tramite compensazione con i crediti per “bonus edilizi”

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 gennaio 2023, n. 153, nel sito web www.eutekne.it

Nell'ambito delle operazioni di fusione per incorporazione realizzate tra il 1° gennaio 2021 e il 30 giugno 2022, al fine della trasformazione in credito d'imposta delle attività per imposte anticipate (DTA), è necessario, ai sensi dell'art. 1, comma 241, della L. 178/2020, versare una c.d. “commissione”, pari al 25% delle attività per imposte anticipate complessivamente trasformate. Tale commissione, come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello, può essere versata in compensazione ex art. 17 del D.Lgs 241/97, ed è compensabile anche con i crediti di imposta acquisiti ai sensi dell'art. 121 del D.L. 34/2020.

IRES – Enti non commerciali – Plusvalenza da cessione di partecipazione azionaria – Esenzione per il 41,86%

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 gennaio 2023, n. 158, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate ha riepilogato le modalità di applicazione della disciplina sulle plusvalenze da cessione di partecipazioni sociali da parte degli enti non commerciali.

Per le cessioni di partecipazioni effettuate dagli enti non commerciali è necessario distinguere tra:

- plusvalenze realizzate nell'ambito dell'attività di impresa;
- plusvalenze realizzate nell'ambito dell'attività non commerciale.

Riguardo alle plusvalenze realizzate in regime di impresa possono avvalersi della *participation exemption* gli enti pubblici o privati residenti che abbiano o meno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e tali enti determinano il reddito complessivo secondo l'art. 8 del TUIR.

Affinché una cessione di partecipazioni possa beneficiare della *participation exemption* quindi, occorre che l'operazione rientri nella produzione di redditi di impresa.

Per le cessioni di partecipazioni effettuate in regime di impresa, l'esenzione delle plusvalenze spetta secondo le norme previste dall'art. 58 del TUIR in relazione ai soggetti IRPEF.

Non si applica, quindi, l'esenzione al 95% della plusvalenza nonostante l'ente non commerciale risulti assoggettato a IRES.

In sostanza, le plusvalenze realizzate su partecipazioni detenute in regime di impresa non concorrono alla formazione del reddito imponibile degli enti non commerciali, in quanto esenti, limitatamente al 41,86% del loro ammontare. La stessa percentuale si applica per la determinazione della quota delle corrispondenti minusvalenze non deducibile dal reddito imponibile.

IRES – Esterovestizione – Società estera senza partecipate italiane - Insussistenza

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 gennaio 2023, n. 164, nel sito web www.agenziaentrate.it

La presunzione di residenza in Italia di una società estera prevista dall'art. 73, comma 5-*bis*, del TUIR non opera ove questa società non detenga, a sua volta, partecipazioni di controllo di società italiane.

IRES – Trasformazione in crediti di imposta delle DTA – Individuazione del periodo di imposta di riferimento per determinare le perdite fiscali rilevanti

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2023, n. 202, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate ha confermato che le perdite fiscali rilevanti ai fini della trasformazione in crediti di imposta delle DTA, a fronte della cessione dei crediti deteriorati, corrispondono a quelle "maturate" alla data di cessione dei crediti, intendendosi per tali quelle relative all'ultimo periodo di imposta chiuso anteriormente alla predetta data di cessione.

Nel caso in cui la cessione sia posta in essere da una società risultante da un'operazione di fusione per incorporazione, per l'Amministrazione finanziaria, occorre avere riguardo, quale ultimo periodo di imposta antecedente alla cessione, al periodo di imposta della società incorporante, quale soggetto giuridico che ha effettuato l'operazione di alienazione dei crediti.

IRES – Plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni alla controllante nell'ambito di un'operazione "lease back indiretto"

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2023, n. 198, nel sito web www.agenziaentrate.it

Nel caso di un'operazione definita come "lease back indiretto", in quanto la società controllante interviene a titolo di intermediario, risulta corretto rilevare le plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni alla controllante tra i risconti passivi e la loro imputazione graduale a Conto economico in base alla durata del contratto di locazione finanziaria.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRES – Soggetti passivi – Criteri di collegamento della sede legale o sede dell'amministrazione od oggetto principale in Italia – Applicazione – Contestazione di evasione fiscale – Compatibilità – Accertamento di finalità elusiva - Irrilevanza

Cass., sez. trib. 25 novembre 2022, n. 34723, ne [Il fisco](#) 3/2023, pag. 277

In materia di imposte sui redditi delle società, l'applicazione dei concorrenti criteri di collegamento di cui all'art. 73, comma 3, del TUIR, dalla sede legale o sede dell'amministrazione od oggetto principale in Italia è compatibile con la contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria alla

parte contribuente di un'evasione fiscale, a prescindere dall'accertamento di un'eventuale finalità elusiva della contribuente, che sia volta a perseguire uno specifico vantaggio fiscale che altrimenti non le spetterebbe.

IRES – Fusione – Deducibilità delle perdite – Patrimonio netto - Individuazione

Cass., sez. trib. 16 gennaio 2023, n. 1035, nel sito web www.assonime.it

In tema di reddito imponibile di società partecipanti ad una operazione di fusione, al fine della deducibilità delle perdite, ai sensi dell'art. 172, comma 7, del DPR 22 dicembre 1986, il c.d. patrimonio netto inferiore va individuato tra quello dell'ultimo bilancio di esercizio e quello risultante dalla situazione patrimoniale aggiornata, previa rettifica in diminuzione dei conferimenti e versamenti eventualmente eseguiti nel biennio precedente alla data cui detto patrimonio si riferisce.

IRES – Requisiti per beneficiare della *participation exemption* – Partecipazioni iscritte nell'attivo circolante - Assenza

Cass., sez. trib. 3 febbraio 2023, n. 3463, nel sito web www.eutekne.it

La Suprema Corte ha confermato che l'iscrizione delle partecipazioni nel primo bilancio chiuso nel periodo di possesso tra il circolante dell'attivo patrimoniale preclude qualunque possibilità di applicazione dell'esenzione anche qualora la partecipazione venga successivamente iscritta in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie.

Del resto, la cessione dei beni dell'attivo circolante genera ricavi, mentre la dismissione delle immobilizzazioni genera plusvalenze o minusvalenze. Inoltre, si osserva che risultano diversi i criteri di valutazione delle due categorie di beni: i costi di acquisto dei beni inclusi nell'attivo circolante sono immediatamente deducibili, mentre quelli di acquisto delle immobilizzazioni vengono dedotti in più annualità.

IRES – Scissione – Perdite attribuite alla beneficiaria – Utilizzo del metodo patrimoniale

Cass. sez. trib. 6 febbraio 2023, n. 3591, idem 6 febbraio 2023, n. 3594, nel sito web www.assonime.it

In caso di società beneficiaria di una scissione, le perdite generate dalla scissa nel corso del consolidato potranno essere oggetto di riparto con la beneficiaria, in proporzione al patrimonio netto attribuito a quest'ultima, con la precisazione che, trattandosi di società scissa consolidante, si devono intendere quelle perdite prodotte dalla scissa/consolidante per effetto della propria gestione patrimoniale e non quelle generate per effetto delle rettifiche di consolidato di cui agli artt. 122 e 123 del TUIR.

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

“Finalmente la Cassazione si esprime sul disconoscimento del credito per imposte estere verso le imposte sostitutive domestiche” di A. CROSTI e S. VIGNOLI, in [Fisc. e comm. Int.](#) 2/2023, pag. 10

Gli AA. prendono spunto da una sentenza della Corte di Cassazione (n.25698/22) per illustrare il rapporto tra imposte estere ed imposte sostitutive domestiche.

La sentenza avrebbe dovuto porre fine ad un irragionevole comportamento tenuto dall'Amministrazione secondo cui i redditi di fonte estera venivano tassati una prima volta nel Paese

della fonte, ed una seconda volta in Italia con una imposta sostitutiva, senza che nessuna compensazione fosse concessa, generando così una doppia imposizione giuridica.

Una volta prospettata sinteticamente la norma domestica, gli AA. offrono una panoramica delle varie Convenzioni – che prevalgono sulla norma domestica – al fine di individuare quelle che in effetti permetterebbero od invece negherebbero il diritto alla compensazione.

L'art. 165 TUIR condiziona la detrazione delle imposte pagate all'estero al concorso dei redditi prodotti all'estero alla formazione del reddito complessivo, non riconoscendo in tal modo la detraibilità delle imposte liquidate all'estero a fronte di redditi che non entrano nel reddito complessivo (redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva).

C'è una possibilità, che è quella di optare per la tassazione ordinaria, facendo concorrere al reddito complessivo anche i redditi di fonte estera, facoltà però negata ai contribuenti persone fisiche e per i dividendi.

Nel testo della sentenza della Corte di Cassazione è fatta menzione alle convenzioni stipulate con Cipro, Malta, Arabia Saudita, Singapore che di fatto impediscono l'accreditamento delle imposte estere verso la sostitutiva domestica.

L'art. 23 delle Convenzioni, deputato a gestire l'eliminazione della doppia imposizione, condiziona l'esclusione dell'accreditamento verso le imposte in Italia alla richiesta del beneficiario di essere assoggettato alla tassazione sostitutiva.

Ma se il beneficiario non potesse esercitare questa opzione in quanto obbligato all'assoggettamento ad imposta sostitutiva, o pur potendo di fatto non la esercitasse, l'eliminazione della doppia imposizione passerebbe per l'inclusione dei redditi nel reddito complessivo con l'integrale recupero delle imposte pagate all'estero dato che l'accreditamento verrebbe riconosciuto.

Il confronto tra la grande maggioranza delle Convenzioni e quelle indicate nella sentenza fa emergere un'ipotesi di criticità della norma interna, in quanto la stessa verrebbe ad essere in contrasto con la stragrande maggioranza dei testi convenzionali, testi che imporrebbero di accreditare le imposte estere anche nel caso di tassazione sostitutiva che viene operata senza che il beneficiario possa optare per una tassazione sostitutiva o per la tassazione piena.

Il nostro legislatore, accortosi che il mancato riconoscimento del diritto al credito d'imposta comportava una doppia tassazione giuridica ha ritenuto corretto bilanciare almeno parzialmente il costo fiscale derivante dalla stessa, indicando come base di assoggettamento alle imposte in Italia non il reddito, ma il suo valore "netto frontiera", al netto cioè delle imposte pagate all'estero, seppur limitatamente al caso in cui nel flusso dei dividendi intervenga un intermediario.

In effetti, però, dato che il mancato riconoscimento delle imposte estere non è interamente compensato dall'assoggettamento a tassazione del reddito estero sul valore "netto frontiera" gli AA. sottolineano come di fatto il contribuente sia assoggettato ad una doppia tassazione in quanto il carico domestico si somma a quello estero.

Viene da ultimo offerta una panoramica completa dei testi convenzionali qualificabili come penalizzanti, cioè che originano in capo al contribuente una doppia tassazione e di quelli che prevedono la possibilità di negare il credito di imposta soltanto quando la tassazione sostitutiva avviene su richiesta del beneficiario. (EM)

“Affrancamento dei rendimenti delle polizze vita e incremento dell'imposta sulle riserve matematiche” di C. LO PORTO e D. DONATI, ne Il fisco 8/2023, pag. 717

La legge di bilancio 2023 è intervenuta in ambito assicurativo introducendo la facoltà di affrancare i rendimenti derivanti dai contratti di assicurazione sulla vita di ramo I e di ramo V, maturati al 31 dicembre 2022, con l'applicazione di una imposta sostitutiva nella misura del 14%.

Si tratta delle polizze che producono redditi di cui all'art 44, comma 1, lett. g-*quater*) TUIR. Sono escluse quindi le polizze possedute da soggetti che producono redditi di impresa e i prodotti che pur riferibili alle gestioni separate sono soggetti ad una diversa imposizione, quali ad esempio i prodotti previdenziali, nella forma dei PIP o dei FIP che quindi non sono suscettibili di affrancamento.

Non possono essere oggetto di affrancamento le polizze multiramo e nemmeno le polizze aventi scadenza fino al 31 dicembre 2024 mentre i contratti affrancati (in quanto aventi scadenza successiva) non potranno essere riscattati fino a tale data. Quest'ultima previsione genera invero

talune perplessità, in quanto introduce una limitazione civilistica quale conseguenza di un'opzione di carattere fiscale. Limitazione che peraltro non è stata prevista per gli OICR.

Viene rilevato dagli AA. che i prodotti del ramo vita più simili agli OICR, da assoggettare alla stessa possibilità di affrancamento, sarebbero le polizze di ramo III (c.d. polizze finanziarie), specie nelle forme dei contratti *unit linked*, che però il legislatore ha ritenuto di non inserire, perché la tassazione dei prodotti assicurativi non prevede il riconoscimento delle perdite, generando unicamente redditi di capitale di cui all'art.44, comma 1, lett. g-*quater*) TUIR. La corresponsione di una imposta sostitutiva sui redditi maturati che potrebbero successivamente essere compensati da perdite non avrebbe quindi consentito al contraente di recuperare, se non attraverso la previsione di un complicato meccanismo, il rimborso dell'imposta sostitutiva.

La norma sull'affrancamento presenta criticità nella determinazione della base imponibile, la cui interpretazione potrebbe influire sulla convenienza all'utilizzo della facoltà.

Considerato che ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva la norma individua espressamente la base imponibile e rinvia al TUIR solo per quanto riguarda la qualificazione del reddito (reddito di capitale), gli AA. si sono posti il dubbio se la misura dell'imposta sostitutiva debba tener conto dei rendimenti ascrivibili alla quota dei proventi riferibili alle obbligazioni e altri titoli di Stato assoggettati a tassazione in misura ridotta (del 12,50%), risolvendolo negativamente in virtù della natura "forfettaria" dell'aliquota di tassazione (14%) e della determinazione semplificata del reddito da assoggettare a tassazione che emergono dalla norma.

La seconda disposizione introdotta dalla Legge di bilancio attiene all'incremento dell'aliquota dell'imposta sulle riserve matematiche, che viene innalzata dallo 0,45% allo 0,50%. Anche questa presenta profili problematici di sistematicità e sulla decorrenza.

Si tratta di una disposizione che va ad incrementare l'importo del credito delle compagnie verso lo Stato a fronte di un prelievo che costituisce una mera anticipazione delle imposte future gravanti sugli assicurati del ramo vita.

Gli AA. sottolineano l'evidente contrasto con la norma di affrancamento, che invece riduce la possibilità di recupero delle imposte sulle riserve matematiche. Quest'ultima, come noto, viene recuperata dalle compagnie mediante compensazione con le imposte effettivamente applicate al momento del pagamento delle prestazioni agli assicurati del ramo vita.

L'imposta si calcola sulla base delle riserve dell'esercizio esistenti al 31 dicembre di ciascun anno e si versa congiuntamente al saldo dell'imposta IRES.

In virtù di tale meccanismo l'incremento dell'imposta produrrà i propri effetti finanziari a partire dal 2024, diversamente da quanto indicato nella relazione tecnica di accompagnamento della Legge di bilancio 2023, che prevede un maggior gettito già nel 2023. (EM)

“Dividendi esteri: credito di imposta anche con regimi sostitutivi” di G. ROLLE, in Corr. Trib. 2/2023, pag. 173

L'A. commenta la sentenza 25698/2022 della Corte di Cassazione che ha enunciato il principio per il quale il credito di imposta estero, escluso dall'art.165 TUIR in presenza di regimi sostitutivi, può invece essere riconosciuto in molti casi su basi convenzionali, laddove l'esclusione dal regime ordinario non avvenga per effetto dell'opzione.

La sentenza è stata accolta con favore perché elimina la doppia imposizione giuridica dei dividendi di fonte estera e l'ingiustificata disparità di trattamento fra dividendi e plusvalenze.

Le Convenzioni stipulate dall'Italia, anche se non prevedono un esplicito rinvio alla legislazione interna, ugualmente contengono traccia delle impostazioni caratteristiche del sistema disciplinato dalle norme nazionali: in particolare, la limitazione del credito alla parte di imposta estera che non eccede quella corrispondente dello Stato di residenza è espressa con una formula che ricalca quella dell'art. 165 TUIR, incentrandosi sulla proporzione fra reddito di fonte estera e il reddito complessivo. L'A. ritiene che tale limitazione non sia idonea ad escludere il credito nei riguardi di redditi assoggettati ad imposizione sostitutiva, perché la Convenzione non postula il concorso del reddito estero alla formazione del reddito complessivo, ma menziona il reddito complessivo solo alla stregua di parametro di calcolo.

Non vi è dunque alcuna duplicazione di benefici nella contemporanea applicazione dell'aliquota agevolata dell'imposizione sostitutiva e del credito per imposte estere.

Piuttosto, vi sarebbe sovrapposizione di rimedi, se il riconoscimento del credito per imposte estere si aggiungesse alla deduzione delle medesime imposte.

La questione si pone in caso di percezione dei redditi per il tramite di intermediari residenti, atteso che essi sono tenuti ad applicare la ritenuta in ingresso sul reddito netto, mentre è più risolvibile nel caso di imposizione sostitutiva, considerato che l'art. 18 TUIR non prevede alcuna deduzione rispetto al valore lordo del reddito.

Quasi tutte le Convenzioni italiane prevedono, in aggiunta alle previsioni del modello OCSE, uno specifico paragrafo nel quale è previsto che il credito non sia accordato ove l'elemento di reddito sia assoggettato in Italia ad imposizione mediante ritenuta a titolo di imposta ed è ulteriormente specificato che l'esclusione del credito riguarda i casi in cui l'applicazione del regime sostitutivo avvenga su richiesta del beneficiario del reddito.

La specificazione riflette il quadro normativo dell'epoca della stipula delle Convenzioni (2004) e per tale ragione lascia aperto, se letta alla luce del sistema attuale, il dubbio della sua applicabilità ai regimi sostitutivi non opzionali. (EM)

“Imposta sostitutiva sulle riserve di utili *black list*: regime con appeal e qualche dubbio interpretativo” di A. TEMPESTINI e G. MAZZARELLA, ne Il fisco 3/2023, pag. 217

La legge di bilancio 2023 consente alle società italiane che detengono partecipazioni in società ed enti esteri, residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, di affrancare, attraverso il pagamento di una imposta sostitutiva, gli utili e le riserve di utili di tali soggetti non distribuiti alla data di entrata in vigore della legge.

Più in dettaglio, viene consentito di optare per l'assoggettamento ad imposta sostitutiva in misura pari al 9% o al 30%, a seconda che si tratti di soggetti IRES o IRPEF. Tali aliquote sono ridotte del 3% per i dividendi percepiti dal contribuente entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta 2023 e da esso accantonati ad una specifica riserva per almeno due esercizi.

L'effetto derivante dall'esercizio dell'opzione per l'affrancamento è quello di rendere integralmente esclusi dalla formazione del reddito del soggetto partecipante residente o localizzato nello Stato, i dividendi prelevati a valore degli utili o riserve accantonati. In altri termini, una volta validamente effettuato l'affrancamento, i relativi utili saranno al 100% esclusi da imposizione in Italia.

La summenzionata riduzione della misura dell'imposta sostitutiva (che quindi passerebbe al 6% e 27% rispettivamente per i soggetti IRES ed IRPEF) opera al ricorrere di due condizioni: la prima fa riferimento ad un rimpatrio celere degli utili affrancati che devono essere percepiti dal controllante italiano entro il 30 giugno 2024; la seconda, invece, si riferisce al vincolo che il contribuente italiano deve apporre in bilancio con riferimento ai dividendi ricevuti e derivanti dagli utili oggetto di affrancamento, che deve essere mantenuto per almeno due esercizi.

Nel caso in cui tali condizioni non vengano rispettate, deve essere versata la differenza maggiorata del 20% e dei relativi interessi.

Con riguardo all'opzione per l'affrancamento degli utili e delle riserve di utili *black*, il contribuente può decidere se esercitarla in relazione a tutte le partecipate estere o soltanto per alcune o anche una sola di esse.

La normativa ha l'evidente pregio di agevolare il rimpatrio di dividendi di provenienza *black*, consentendo, come detto, di affrancarli al costo di una imposta sostitutiva che, in alcuni casi può risultare molto favorevole se comparata al livello di tassazione integrale altrimenti applicabile agli utili di provenienza *black*, soprattutto guardando all'ipotesi del rimpatrio celere, cui si applica l'imposta sostitutiva in misura ridotta.

In particolare, l'affrancamento risulta una opportunità in tutti quei casi in cui gli utili *black* stazionino presso una holding estera che sia stata soggetta ad un basso livello di imposizione o che non abbia i requisiti per poter accedere al regime di c.d. semi-PEX (esclusione al 50% dei dividendi *black*).

Negli altri casi, invece, il contribuente dovrà adeguatamente valutare l'impatto pratico derivante dall'affrancamento e compararlo con la tassazione effettiva altrimenti derivante dalle norme fiscali ordinariamente applicabili, tenendo conto di una probabile distribuzione.

Gli AA. sottolineano come la norma ponga alcuni dubbi di carattere interpretativo – legati alla interazione della medesima con il regime CFC e alla sua applicazione nel caso di multiple catene societarie – che necessitano di chiarimenti.

Un primo profilo di criticità attiene al coordinamento tra credito di imposta indiretto e regime di affrancamento.

In altre parole, considerato che gli utili e riserve di utili affrancati non saranno più imponibili in capo al controllante italiano quando da questo percepiti, è da chiedersi se le imposte pagate dalla controllata *black* possano o meno essere conteggiate nel basket delle imposte estere maturate in costanza di partecipazione ai fini della normativa sul credito di imposta indiretto.

Se in prima battuta gli AA. sarebbero tentati di concludere che le imposte estere associate ad un determinato utile oggetto di affrancamento debbano essere espunte dal calcolo del credito indiretto svolto con riferimento ai dividendi – in quanto il loro utile non sarebbe più interamente tassato e quindi non si potrebbe più realizzare l'effetto discriminatorio che la normativa sul credito indiretto intende risolvere – da un altro punto di vista fanno notare che il *basket* delle imposte estere che concorrono a determinare il credito d'imposta indiretto, ove non consumato da distribuzioni di utili, rimane valido anche ai fini della tassazione di eventuali plusvalenze. Tali ultime, sono una grandezza non necessariamente coincidente con la somma delle riserve di utili presenti nel patrimonio netto di una controllata estera, e, quindi, una matematica esclusione delle imposte estere pagate sugli utili affrancati potrebbe portare ad effetti non del tutto ragionevoli.

Un ulteriore aspetto, che meriterebbe di essere chiarito, riguarda l'impatto di questo affrancamento nei casi di partecipazione indirette quando il soggetto intermedio sia una società estera con riferimento alla quale occorre svolgere la verifica dell'*effective tax rate test* ai fini della disciplina CFC.

Più nello specifico, gli AA. si chiedono se, nell'ambito del calcolo del livello di imposizione domestico virtuale applicabile alla predetta controllata indiretta, i dividendi da utili affrancati possano essere considerati come integralmente non imponibili.

Gli stessi ritengono che la risposta debba essere positiva posto che, in caso contrario, si giungerebbe ad effetti paradossali, laddove verrebbe ipoteticamente fallito il *test* del livello di tassazione effettiva del veicolo intermedio ed innescata la tassazione CFC del medesimo, nel cui ambito sarebbe del tutto asistemático pretendere la tassazione di quei medesimi utili e oltretutto contrario al divieto di doppia imposizione.

In termini più chiari nell'ipotesi di una catena di società estere ipoteticamente tassate tutte in base alla normativa CFC, l'utile di fonte *black* affrancato e distribuito lungo la catena non dovrebbe in questa logica scontare neppure il livello di tassazione ordinariamente applicabile ai dividendi di fonte *white*.

Anche il rimpatrio celere degli utili, con riferimento alla seconda condizione (utile accantonato in una riserva specifica per almeno due esercizi) presenta profili di criticità.

In particolare, ci si chiede come possa essere rispettata tale condizione nei casi in cui il controllante italiano versi in una situazione di perdita civilistica e, quindi, non abbia un utile di esercizio da accantonare a riserva.

Andrebbe anche chiarito il rapporto tra la riserva costituita con gli utili affrancati e la presunzione di distribuzione di cui all'art.47 TUIR, posto che la riserva *de qua* non parrebbe tecnicamente configurabile come in sospensione di imposta, sebbene sia pur vero che la sua distribuzione o il suo utilizzo rende dovuta una imposta inizialmente sospesa, ma con riferimento ad utili esteri, e non esistenti nel bilancio italiano. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di capitale – Determinazione – Polizze vita a contenuto finanziario – Cedole periodiche – Tassazione sostitutiva – Esclusione – Valore differenziale tra premi pagati e ammontare percepito a scadenza/riscatto – Tassazione sostitutiva - Applicabilità

Cass., sez. trib. 12 gennaio 2023, n. 646, ne Il fisco 8/2023, pag. 764

In tema di redditi di capitale, alle cedole periodicamente corrisposte sulla base di assicurazioni sulla vita a contenuto finanziario non si applica l'imposta sostitutiva prevista dall'art. 26-ter del DPR n. 600/1973. Ciò in quanto, trattandosi di acconti sul capitale – la cui disciplina è contenuta nell'art. 44, comma 1, lett. *g-quater*), e nell'art. 45, comma 4 del TUIR –, sarà soggetto a tassazione sostitutiva soltanto l'eventuale valore differenziale tra i premi pagati e l'ammontare percepito a scadenza/riscatto.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Deducibilità dei compensi degli amministratori: alcune questioni ancora aperte” di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 2/2023, pag. 107

Nell'articolo viene esaminata la problematica correlata alla deducibilità dei compensi percepiti dall'amministratore, nei casi in cui venga contestata la incompatibilità tra la carica di amministratore e lo svolgimento di una attività di lavoro subordinato per la stessa società.

Viene altresì affrontata la questione concernente il criterio di imputazione temporale che deve adottare la società in relazione ai compensi reversibili, avendo al riguardo l'Agenzia delle entrate adottato interpretazioni non univoche.

Non è condivisibile l'orientamento interpretativo espresso dalla Corte di Cassazione nella sentenza 36362/2021, nella quale è stata equiparata la posizione dell'amministratore unico di società a quella del presidente del consiglio di amministrazione e, stabilito, conseguentemente l'indeducibilità dei compensi erogati a quest'ultimo qualora svolga anche l'attività di lavoro dipendente.

Nella sentenza citata, in sostanza, è stato stabilito il seguente principio di diritto: in tema di imposte sui redditi sussiste l'assoluta incompatibilità tra la qualità di lavoratore dipendente di una società di capitali e la carica di presidenza del consiglio di amministrazione o di amministratore unico della stessa, in quanto il cumulo nella stessa persona dei poteri di rappresentanza dell'ente sociale, di direzione, di controllo e di disciplina rende impossibile quella diversificazione delle parti del rapporto di lavoro e delle relative distinte attribuzioni che è necessaria perché sia riscontrabile l'essenziale elemento della subordinazione, con conseguente indeducibilità dal reddito della società del relativo costo da lavoro dipendente.

Detta incompatibilità è stata giustamente negata dall'INPS che ha sostenuto che comunque le retribuzioni si sarebbero dovute, semmai, rivalutare quali compensi all'amministratore, che si ritiene possano essere approvati anche con una delibera assembleare adottata nel corso di un periodo di imposta successivo a quello in cui si riferiscono le prestazioni rese dall'amministratore.

L'A. sostiene che per affermare l'indeducibilità di dette retribuzioni si sarebbe dovuta dimostrare l'inesistenza del relativo costo per l'impresa o, in alternativa, rivalutare tali retribuzioni quali compensi per lo svolgimento dell'attività di amministratore, venendo meno il rapporto di lavoro subordinato.

La Suprema Corte ha più volte affermato il principio della necessaria preventività dell'adozione della detta delibera assembleare.

È stato osservato al riguardo che sarebbe in ogni caso opportuno che la stessa Corte riconosca la rilevanza, ai fini fiscali, dell'eventuale delibera societaria di attribuzione del compenso adottata nel corso di un periodo di imposta successivo a quello cui si riferiscono le prestazioni rese dall'amministratore, ammettendo la deduzione dello stesso da parte della società in sede di determinazione del reddito d'impresa relativo al periodo di adozione della menzionata delibera.

La Cassazione con la sentenza n. 24562/2022 ha finalmente ammesso che il difetto di specifica delibera dell'assemblea in ordine alla determinazione del compenso degli amministratori può essere effettivamente sanato in sede di delibera di approvazione del bilancio, ma solo se detta delibera abbia espressamente approvato la relativa voce, non essendo sufficiente la semplice approvazione del bilancio contenente detta voce.

Il compenso in esame è deducibile dalla società nello stesso periodo di imposta in cui è percepito dall'amministratore e concorre, quindi, a formare il suo reddito complessivo.

Per la società assume rilevanza, ai fini dell'obbligo di effettuare la ritenuta, il momento in cui le somme sono uscite dalla propria disponibilità.

Una problematica particolare si pone in presenza dei c.d. compensi reversibili, vale a dire quei compensi che gli amministratori della società debbono riversare a quella facente parte dello stesso gruppo, di cui sono dipendenti o a loro volta amministratori.

L'Agenzia nella nota 20 giugno 2022 n. 124734 ha sostenuto la loro deducibilità deve sempre avvenire in base al principio di cassa, anche se il percettore è una società di capitali che li imputa per competenza, perché ciò che rileva è la qualificazione oggettiva del compenso e la norma non opera distinzioni.

In questa nota l'Agenzia ha, pertanto, dato rilevanza al tenore letterale della norma, ma l'A. ritiene preferibile una interpretazione logico – sistematica che privilegi il principio della coincidenza tra il periodo d'imposta in cui i compensi sono tassati in capo all'amministratore e quello in cui sono dedotti dalla società e che consenta a quest'ultima di effettuare la deduzione applicando il principio di competenza.

La stessa Agenzia ha in seguito opportunamente corretto la precedente interpretazione in una risposta ad interpello non pubblicata, affermando che il compenso che una società italiana eroga, per l'attività di consigliere di amministrazione di un dipendente di una consociata estera, direttamente a quest'ultima va dedotto dalla società erogante in base al principio di competenza.

Si auspica, pertanto, che tale condivisibile tesi venga ribadita anche in un documento di prassi ufficiale. (EM)

“La prospettiva italiana sulla *global minimum tax* approvata dal Consiglio UE”, di C. GARBARINO e A. RIZZO, in Fisc. e Comm. Int. 2/2023, pag. 5.

In questo intervento gli AA. approfondiscono il concetto di tassazione minima globale (“*global minimum tax*”, in breve GMT) di matrice europea, analizzando le motivazioni alla base della sua introduzione e le sfide operative che questa presenta per le imprese multinazionali in Italia e all'estero.

A seguito di un percorso incerto e travagliato, il 12 dicembre 2022 è stato raggiunto in sede UE l'accordo politico unanime per l'adozione della proposta di Direttiva comunitaria rivolta a realizzare un livello minimo di tassazione effettiva del 15% per i gruppi multinazionali.

La Direttiva 2022/2523 è stata formalmente pubblicata nella Gazzetta Ufficiale UE lo scorso 22 dicembre 2022 e dovrà essere trasposta nelle legislazioni nazionali dei Paesi UE entro la fine del 2023, per trovare applicazione, secondo le previsioni, dal prossimo 2024 all'interno dell'Unione. La normativa comunitaria mira a garantire, attraverso una serie di regole specifiche, che i grandi gruppi multinazionali paghino un'imposta effettiva non inferiore al 15% in ogni giurisdizione in cui operano, secondo quanto concordato in sede OCSE attraverso il *Pillar Two*. Se la tassazione locale è inferiore a questa soglia il gruppo viene assoggettato ad un'imposta integrativa in una delle giurisdizioni in cui opera. Sotto il profilo soggettivo, le nuove regole si applicheranno ai gruppi con un fatturato di almeno 750 milioni di euro in almeno due dei quattro esercizi precedenti (vedi infra).

Gli AA. chiariscono come in ambito europeo da anni si cerchi di adottare misure per contrastare la pianificazione fiscale aggressiva nel mercato interno e al riguardo l'OCSE ha sviluppato un insieme di norme fiscali internazionali costituite dal *Pillar One* e dal *Pillar Two*, discusse da 141 Paesi in sede OCSE/G20, attraverso l'*Inclusive Framework*. Viene sottolineato che mentre il *Pillar One*, che si basa sulla redistribuzione dei poteri impostivi attraverso l'identificazione di un nuovo *nexus* nella giurisdizione di mercato, non ha ancora trovato l'appoggio dei paesi più influenti al tavolo negoziale dell'OCSE, il *Pillar Two* ha riscosso maggiore successo, attraverso la pubblicazione delle "*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*", approvate il 14 dicembre 2021 dall'*Inclusive Framework* OCSE/G20. L'obiettivo del *Pillar Two* è, in pratica, quello di innescare un meccanismo competitivo tra Stati che porti a tassare le imprese multinazionali al 15% nel Paese della residenza, al fine di ridurre i vantaggi ottenuti dal trasferimento dei profitti verso giurisdizioni a bassa (o nulla) fiscalità. Si vuole così incentivare gli Stati a incrementare l'aliquota sulle società al 15% per evitare che gli altri Stati si sostituiscano nella riscossione dell'imposta, qualora questa fosse inferiore a quella minima.

Gli AA. analizzano più nel dettaglio l'ambito soggettivo di applicazione della Direttiva, comprese le esclusioni, le modalità di funzionamento, le esenzioni. Quanto all'ambito soggettivo, la Direttiva è rivolta ai gruppi multinazionali di imprese o ai gruppi nazionali su larga scala con ricavi superiori ai 750 milioni di euro, risultanti dal bilancio consolidato della controllante capogruppo in almeno due dei quattro esercizi fiscali precedenti l'esercizio fiscale in questione (con necessità di procedere al ragguglio qualora in uno o più dei quattro esercizi anteriori abbiano una durata inferiore o superiore ai 12 mesi). La Direttiva elenca poi le cd. *excluded entities* cioè entità a cui non si applica la *global minimum tax*, ed in particolare: entità statali, organizzazioni internazionali, organizzazioni senza scopo di lucro, fondi pensione, fondi di investimento immobiliari e, a determinate condizioni, alla maggior parte delle società controllate quasi esclusivamente da questo tipo di enti che svolgono attività ad essi collegate. La Direttiva contiene poi indicazioni specifiche per calcolare l'aliquota effettiva d'imposta, che si ottiene in linea di massima tramite le imposte rilevanti versate ogni anno dalla società del gruppo nella specifica giurisdizione ed il reddito qualificante ottenuto nel medesimo anno nella stessa giurisdizione ("*Aggregated adjusted covered taxes for all constituent entities in the Jurisdiction*")/*"Aggregated adjusted tax base for all constituent entities in the Jurisdiction"*). Il reddito qualificante è ottenuto apportando al reddito (o alla perdita) contabile una serie di aggiustamenti intesi a riavvicinare la voce contabile di partenza ad una grandezza più squisitamente fiscale. L'aliquota effettiva di imposta deve risultare superiore al 15%, altrimenti scatta il meccanismo previsto dalle clausole della Direttiva 2022/2523. Qualora l'aliquota effettiva risulti inferiore al 15% e lo Stato membro non applichi l'imposta integrativa domestica qualificata, il sistema prevede due regole intrecciate che intervengono affinché si applichi la tassazione minima: i) la "regola di inclusione del reddito" (cd. "*Income Inclusion Rule*" o IIR); ii) la regola sui profitti a bassa imposizione (cd. "*Undertaxed Profit Rule*" o UTPR). Ai fini del calcolo dell'aliquota effettiva, i crediti d'imposta e le agevolazioni fiscali vengono considerate sulla base della propria natura. Al riguardo, la Direttiva prevede che vi siano "crediti d'imposta rimborsabili qualificati" (*Qualified Refundable Tax Credit o QRTC*) che costituiscono parte del reddito qualificato, rappresentati essenzialmente dai crediti che possono essere pagati in contanti o in mezzi equivalenti, entro quattro anni dal momento in cui l'entità matura il diritto di riceverlo secondo la legislazione della giurisdizione che lo concede. Gli altri crediti vanno invece a ridurre l'ammontare di imposta versata dalla società.

Gli AA. si soffermano poi sugli impatti operativi della nuova disciplina sui gruppi multinazionali che saranno tenuti alla loro applicazione ed in particolare sui costi di *compliance* che includeranno i costi di analisi e implementazione della normativa, gli oneri relativi alle consulenze e quelli legati alla sfera informatica, considerati anche i diversi adattamenti che occorrerà operare sulle procedure per allinearsi alla nuova normativa. Un ruolo centrale per i calcoli e la determinazione della *global minimum tax* lo avrà sicuramente la tecnologia che dovrà supportare le varie fasi del nuovo processo ed i cui aggiornamenti finiranno per avere un peso rilevante sui *budget* aziendali. L'implementazione della Direttiva, assicurano gli AA., avrà impatti anche sull'ambito delle risorse umane, vista la necessità di integrare i *team* fiscali con nuove risorse e nuove conoscenze. Nei costi legati all'aumento della complessità fiscale e degli oneri amministrativi per adeguarsi alla Direttiva 2022/2523 vi sono anche quelli legati all'incertezza relativa all'interazione delle nuove disposizioni con la normativa preesistente, ed in particolare sugli effetti combinati delle disposizioni sulla *global minimum tax* e sulla CFC e regimi simili, specie considerando che le imposte prelevate ai fini CFC

vanno considerate come parte delle imposte versate nella giurisdizione della controllata. Altrettanto importante sarà l'identificazione delle funzioni aziendali che si dovranno occupare dell'implementazione dei passaggi richiesti dalla regolamentazione sulla *global minimum tax* a livello di gruppo e a livello delle singole entità costitutive nelle giurisdizioni rilevanti, istituendo efficaci meccanismi di comunicazione interfunzionale ed effettuando opportuni controlli. A tutto ciò sarà inoltre opportuno affiancare un efficace sistema di comunicazione infragruppo al fine di coordinare adeguatamente le singole entità costitutive che devono interfacciarsi con l'applicazione della normativa. Viene inoltre rappresentato attraverso uno schema il quadro di sintesi dei processi aziendali legati alla Direttiva 2022/2523, focalizzando l'attenzione sui punti chiave per l'applicazione della *global minimum tax* e sui correlati processi aziendali utili ad agevolare l'implementazione della Direttiva.

In conclusione, l'introduzione della *GMT* da parte dell'UE segna sicuramente un passo in avanti decisivo nel progetto OCSE di contrasto al fenomeno cd. *base erosion and profit shifting (BEPS)*, anche se comporterà, soprattutto per i gruppi multinazionali, un aggravamento dei costi di *compliance* anche nei casi in cui questi non operino in giurisdizioni a bassa fiscalità. In altri termini, la *global minimum tax* a parere degli AA. sembra aumentare notevolmente la complessità fiscale per imprese e Amministrazioni finanziarie, che si dovranno sicuramente dotare di nuove risorse e nuove conoscenze. L'Italia, che in linea teorica già tassava le imprese al di sopra della soglia minima del 15%, dovrà quindi trasporre ugualmente una serie di norme per assicurare l'imposizione minima globale, probabilmente adottando anche l'imposta integrativa domestica qualificata. Solo dopo l'implementazione della normativa si potrà dire se gli auspicati cambiamenti in termini di riscossione delle entrate ed in termini di competitività delle imprese nel contesto internazionale si saranno verificati. (WR)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di impresa – Operazioni straordinarie – Fusione di società – Riporto delle perdite – Limiti – Patrimonio netto “inferiore” tra quello dell’ultimo bilancio di esercizio e quello risultante dalla situazione patrimoniale aggiornata – Interpello antielusivo – Ammissibilità – Non configurabilità quale “scatola vuota” – Dimostrazione a carico della società risultante dalla fusione - Necessità

Cass., sez. trib. 16 gennaio 2023, n. 1035, ne Il fisco 7/2023, pag. 686

Ai fini del riporto in diminuzione dal reddito della società risultante dalla fusione delle perdite delle società partecipanti alla fusione, previsto dall'art. 172, comma 7, del TUIR, il limite del c.d. patrimonio netto inferiore va individuato tra quello dell'ultimo bilancio di esercizio e quello risultante dalla situazione patrimoniale aggiornata, previa rettifica in diminuzione dei conferimenti e versamenti eventualmente eseguiti nel biennio precedente alla data cui detto patrimonio si riferisce, e la disciplina antielusiva contenuta nell'art. 172, comma 7, del TUIR è disapplicabile mediante il ricorso all'interpello previsto dall'art. 11 della Legge n. 212/2000, qualora sia dimostrato che la società partecipante all'operazione, pur con perdite fiscali incompatibili con la deducibilità dal reddito della società risultante dalla fusione, non è una “scatola vuota”.

Reddito di impresa – Costi deducibili – Transazione – Finalità risarcitoria – Irrilevanza – Sopravvenienze passive – Sussistenza – Risarcimento danni – Transazione – Elemento certo e preciso – Deducibilità in quel periodo di imposta – Responsabilità contrattuale o precontrattuale – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 18 gennaio 2023, n. 1525, nel sito web www.assonime.it

In tema di deducibilità dei costi dal reddito d'impresa della somma versata per effetto di accordo transattivo, quantunque con finalità risarcitoria, le somme versate a tale titolo sono deducibili come sopravvenienze passive in quanto attengono al concreto svolgimento delle attività di impresa a titolo di responsabilità contrattuale o precontrattuale e, dunque, funzionali al reddito e inerenti ai sensi dell'art. 109, comma quinto, del TUIR.

Reddito di impresa – Royalties relative all'utilizzo di marchi – Inerenza e congruità

Cass., sez. trib. 27 gennaio 2023, n. 2599, nel sito web www.eutekne.it

Nei rapporti infragruppo, la società beneficiaria dei pagamenti deve trarre dal servizio remunerato un'effettiva utilità, la quale deve essere oggettivamente determinabile e adeguatamente documentata, anche se a questi costi non corrispondono direttamente ricavi in senso stretto.

Per i riaddebiti calcolati con *mark-up* sui costi sostenuti, il *mark up* stesso non può essere ritenuto indeducibile ma, occorre inquadrare il contratto alla luce di quanto dedotto dalle parti per poi verificare se il *mark up* possa risultare escluso sulla base della natura della prestazione eseguita e del suo rapporto con l'attività della società erogante.

Reddito d'impresa – Partecipazioni – Classificazioni di bilancio – Decisività – Art. 37-bis, D.P.R. n. 600 del 1973 – Modifica ex art. 2, D.Lgs. n. 344 del 2003, comma 2, lett. e) – Classificazioni di bilancio – Partecipazioni preordinate solo alla fruizione della *participation exemption* – Amministrazione finanziaria – Disciplina anti-abuso – Applicabilità

Cass., sez. trib. 3 febbraio 2023, n. 3463, nel sito web www.assonime.it

In tema di determinazione del reddito di impresa, poiché per effetto delle modifiche apportate all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, dall'art. 2, comma 1, lett. e), del D.Lgs. n. 344 del 2003, tra gli atti, i fatti, i negozi e le operazioni inopponibili all'Amministrazione Finanziaria, quando attraverso di essi si conseguono vantaggi tributari altrimenti indebiti, sono state incluse anche le classificazioni di bilancio, l'Amministrazione Finanziaria può disconoscere i vantaggi fiscali indebiti derivanti da inappropriate classificazioni in bilancio delle partecipazioni preordinate esclusivamente alla fruizione della *participation exemption*.

Redditi di impresa – Sopravvenienze – Sopravvenienza attiva – Iscrizione di un debito tra le passività nell'esercizio di competenza – Mancata rilevazione in un successivo esercizio – Emersione dai registri tenuti ex art. 25, DPR n. 633 del 1972 – Automatico riconoscimento ed imputazione di una sopravvenienza attiva – Esclusione – Evento in esercizio successivo a quello di imputazione della passività – Necessità – Estinzione certa del costo o del debito registrato nell'esercizio precedente – Posta attiva sopravvenuta – Ammissibilità – iscrizione in bilancio di posta passiva, per errore e perché fittizia – Sopravvenienza attiva nell'esercizio di correzione dell'errore o di dichiarazione o accertamento della fittizietà – Esclusione – Rettifica nell'esercizio di iscrizione della componente negativa per errore o per falsità – Necessità

Cass., sez. trib. 9 febbraio 2023, n. 3901, nel sito web www.assonime.it

In tema di sopravvenienze di cui all'art. 88 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, l'iscrizione di un debito tra le passività nell'esercizio di competenza, secondo le regole dettate dall'art. 109, comma 1, del DPR n. 917 del 1986, qualora risulti non ancora assolto in un successivo esercizio, per emergere ad esempio da uno dei registri tenuti ai sensi dell'art. 25 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, non comporta l'automatico riconoscimento ed imputazione di una sopravvenienza attiva, per la quale è invece necessario il sopraggiungere di un evento in un esercizio successivo a quello di imputazione della passività che, estinguendo con certezza il costo del debito registrato nell'esercizio precedente, configuri una posta attiva sopravvenuta.

Conseguentemente anche l'iscrizione in bilancio di una posta passiva, per errore e perché fittizia, non comporta l'iscrizione di una sopravvenienza attiva nell'esercizio in cui l'errore sia corretto o la

fittizietà sia dichiarata o accertata, dovendosi, al contrario, imputare la rettifica sempre all'esercizio in cui l'iscrizione della componente negativa sia avvenuta per errore o per falsità.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Onnicomprensività dei redditi di lavoro dipendente e limiti all'imponibilità dei rimborsi spese concessi ai lavoratori agili” di F. FAMA', in Dir. Prat. Trib. 6/2022, pag. 2053

L'A. delinea i principi cardine della disciplina tributaria dei redditi di lavoro dipendente, con particolare riguardo al c.d. principio di onnicomprensività e ai limiti che questo incontra ai fini della capacità contributiva, prendendo spunto da alcune pronunce della prassi amministrativa, al fine di ricostruire in modo sistematico i criteri di determinazione dei redditi in esame. In particolare, commenta le risposte agli interpelli n. 314, n. 328, n. 371 e n. 798 del 2021, con le quali l'Agenzia delle entrate ha precisato che i rimborsi delle spese corrisposti al lavoratore in *smart working* non concorrono a formare la base imponibile dell'IRPEF quando si riferiscono a spese analiticamente documentate e sostenute dal lavoratore nell'esclusivo o prevalente interesse del datore di lavoro. (SG)

“Amministratori delegati-dipendenti: la Corte di Giustizia supera le interpretazioni della Cassazione” di G. GUARNIERO, ne Il fisco 7/2023, pag. 635

La coesistenza nella stessa persona del doppio ruolo di amministratore con poteri gestori e di dipendente nella medesima società ha da sempre posto un problema di compatibilità sia in ambito giuslavoristico che fiscale e previdenziale.

Tralasciando l'evoluzione storica della giurisprudenza su tali aspetti, allo stato attuale l'orientamento pressoché consolidato della giurisprudenza e della prassi fiscale e previdenziale è nel senso del disconoscimento del rapporto di lavoro subordinato sia fiscalmente che previdenzialmente.

La Corte di Cassazione (tra le tante la n. 36362 del 2021) in pratica ha escluso che tra società ed amministratore si instauri un rapporto di lavoro parasubordinato.

Tutto ciò porta, ovviamente, a ricadute fiscali e previdenziali.

Sul piano fiscale, il costo del lavoro dipendente diviene indeducibile per il datore di lavoro.

In questo contesto insoddisfacente negli esiti si inserisce la recente ed interessante sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (C 101/21) che cambia radicalmente il profilo civilistico della situazione e, restringendo la possibilità di tale disconoscimento ai soli casi di frode o abuso, dovrebbe ricondurre i casi di indeducibilità dei compensi da lavoro dipendente alle situazioni che veramente meritano tale estrema conclusione.

Ciò che cambia rispetto a prima è che l'attenzione non può più essere focalizzata sulla insussistenza del rapporto gerarchico, ma debba essere spostata sulla verifica che si sia effettivamente in presenza di un abuso. (EM)

“Ambito applicativo della disciplina delle erogazioni in natura a favore dei dipendenti” di A. GUIDA e A. MORGIA, ne Il fisco 4/2023, pag. 333

Gli AA. esaminano in modo sistematico la disciplina di cui all'art. 51, comma 3, TUIR (in base al quale tali erogazioni liberali non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente se di importo non superiore ad euro 258,23 annui) alla luce del c.d. Decreto Aiuti-*bis*, così come modificato dal c.d. Decreto Aiuti-*quater*, tramite il quale, per il solo periodo d'imposta 2022 è stata innalzata la soglia di esenzione ad euro 3000 ed ampliato l'ambito oggettivo di applicazione ricomprendendo al suo interno anche le somme erogate e rimborsate ai dipendenti dai datori di lavoro per il solo pagamento delle utenze domestiche.

Per verificare se i *fringe benefit* concessi ai dipendenti abbiano eroso la soglia di esenzione per le erogazioni liberali, risulta imprescindibile quantificare correttamente il valore di tali *benefit*.

A tal fine si applicano le disposizioni relative alla determinazione del c.d. valore normale contenute nell'art. 9 del TUIR.

Il citato art. 51, comma 3, dispone che in caso di superamento della soglia di esenzione annuale prevista dal medesimo comma, l'intero importo dei *fringe benefit* – e non quindi l'eventuale eccedenza – deve essere assoggettato a tassazione.

L'ultima modifica introdotta dal Decreto Aiuti-*quater* che, come già detto, ha incrementato notevolmente la soglia di esenzione, ha definitivamente sancito, anche da un punto di vista normativo - non richiedendo quindi più l'intervento interpretativo dell'Amministrazione finanziaria - che l'art. 12 del Decreto Aiuti-*bis* (che, si ricorda, aveva potenziato la disciplina delle erogazioni liberali che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente fino all'importo di euro 600) deroga la soglia di esenzione ordinariamente applicabile (pari ad euro 258,23) lasciando invece invariato il meccanismo secondo cui – in caso di superamento della soglia – l'intero importo dei *fringe benefit* deve essere assoggettato a tassazione.

A questo punto è importante capire quali siano i *fringe benefit* assorbibili dalla soglia di esenzione pari a euro 3000 per il periodo di imposta 2022.

La soglia di esenzione riguarda le sole erogazioni in natura essendo invece escluse quelle in denaro. Per queste ultime trova applicazione il principio generale secondo cui qualunque somma percepita dal dipendente in relazione al rapporto di lavoro costituisce reddito di lavoro dipendente, ad eccezione delle esclusioni specificatamente previste dall'art. 51, comma 2, TUIR e – a seguito di quanto previsto da Decreto Aiuti-*bis* – delle somme rimborsate per le utenze domestiche.

In base a una possibile lettura della norma, ai fini del superamento della predetta soglia di esenzione, dovrebbe essere considerato anche il valore dei *benefit* in natura che il datore di lavoro decida volontariamente di assoggettare a tassazione, che avrebbero quindi potuto essere esentati ai sensi dell'art.51, comma 3.

Sulla base di tali principi, gli AA. esaminano la rilevanza di alcune tipologie di *fringe benefit* contemplate dall'art. 51 del TUIR con la soglia di esenzione del combinato disposto dell'art. 51, comma 3, e della disposizione del Decreto Aiuti-*bis*.

In particolare, le opere e servizi aventi finalità di educazione, istruzione, ricreazione assistenza sociale e sanitaria e di culto, qualora ricorrano i requisiti di cui all'art. 51, comma 2, lett. *f* (e cioè, servizi di utilità sociale, offerti alla generalità o categorie di dipendenti e messi a disposizione esclusivamente in natura dall'azienda) non erodono la soglia di esenzione di cui al combinato disposto dell'art. 51, comma 3, TUIR e dell'art 12 del Decreto Aiuti-*bis*.

Nell'ipotesi invece in cui il datore di lavoro riconosca le suddette opere e i servizi solo a taluni dipendenti, tali opere e servizi possono comunque essere ricomprese nella soglia di esenzione, se capiente, del combinato disposto dei predetti articoli, in quanto si tratterebbe di erogazione in natura. Nell'ipotesi in cui il datore di lavoro decida di rimborsare le spese di istruzione solo a taluni dipendenti oppure le utenze domestiche tali somme non possono essere ricomprese nella soglia di esenzione in quanto tale soglia è applicabile esclusivamente in caso di corresponsione di valori o beni.

Al contrario, qualora il datore di lavoro non rimborsi somme di denaro al dipendente ma metta a disposizione del dipendente dei servizi di istruzione ed educazione, tale tipologia di *benefit* può essere assorbita dalla soglia di esenzione, anche in assenza del requisito delle generalità, se capiente, in quanto trattasi di erogazione in natura, ricompresa quindi nell'ambito applicativo dell'agevolazione.

Gli AA. si soffermano da ultimo sull'agevolazione, concessa per il solo 2022, del c.d. *bonus* carburante, entro il limite di 200 euro annui.

I buoni carburanti possono essere corrisposti anche ad personam e senza accordi contrattuali ed in caso di superamento della soglia di euro 200, e qualora l'eventuale eccedenza non possa essere assorbita dalla soglia di euro 3000, l'intero importo riconosciuto a titolo di buoni di carburante dovrà essere assoggettato a tassazione.

Alla fine della disamina gli AA. ritengono che sia imprescindibile l'innalzamento definitivo della soglia di esenzione senza dover ricorrere, come è stato fatto negli ultimi anni, a provvedimenti temporanei. E' totalmente contrario all'obiettivo di potenziare il welfare aziendale la previsione che in caso di superamento della soglia, l'intero importo dei *fringe benefit* debba essere assoggettato a tassazione.

Ma vi è di più, tale meccanismo obbliga i datori di lavoro a complessi ed onerosi adempimenti – soprattutto per le società con molti dipendenti – per monitorare in corso d'anno l'ammontare complessivo dei fringe benefit che potrebbero astrattamente determinare il superamento della soglia e, quindi, l'assoggettamento dell'intero importo, rischiando anche sanzioni proprie del sostituto d'imposta, tra cui quella di mancata effettuazione della ritenuta alla fonte. (EM)

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – Imposte estere trattenute in sede di conguaglio - Detraibilità

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n. 97, nel sito web www.agenziaentrate.it

Sono detraibili ai sensi dell'art. 165 del TUIR le imposte pagate all'estero a titolo definitivo entro la data di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta in cui è stato prodotto il reddito estero.

Tali imposte di conguaglio, ritenute definitive in virtù del fatto che la legislazione dello Stato estero non prevede l'obbligo di dichiarazione per i titolari di soli redditi di lavoro dipendente, possono quindi essere detratte nella dichiarazione italiana riferita all'anno unitamente a quelle trattenute dal datore di lavoro nelle mensilità dell'anno medesimo.

Ove le imposte a debito trattenute in sede di conguaglio non siano state detratte nella dichiarazione italiana, la persona ha la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa a favore.

Redditi di lavoro dipendente – Imponibilità nel territorio dello Stato di emolumenti corrisposti dal datore di lavoro non residente, a fronte dell'attività di lavoro prestata all'estero in *smart working* – Retribuzioni convenzionali – Non si applicano

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n. 98/2023, nel sito web www.agenziaentrate.it

Il caso esaminato è quello di un cittadino italiano, che, ad aprile 2020, ha ricevuto un'offerta di lavoro da parte di un'università svizzera con contratto di lavoro a tempo determinato ma che, per motivi legati all'emergenza COVID-19, ha lavorato in *smart working* dall'Italia fino a giugno 2020, trasferendo poi il proprio domicilio in Svizzera da metà giugno 2020, ed effettuando l'iscrizione all'AIRE a fine luglio 2020.

Ad avviso dell'Agenzia, bisogna far ricorso al meccanismo del frazionamento del periodo di imposta previsto dall'art. 4, paragrafo 4, della Convenzione Italia-Svizzera.

In applicazione dell'art. 15 della Convenzione Italia-Svizzera, i redditi corrisposti a decorrere da giugno 2020 a fronte dell'attività di lavoro svolta in Svizzera sono tassati in via esclusiva in Svizzera; diversamente, il reddito per l'attività svolta fino a giugno 2020 è tassato in Italia.

Non si applicano le c.d. retribuzioni convenzionali di cui all'art. 51, comma 8-*bis*, del TUIR, in quanto tale norma trova applicazione solamente a condizione che il lavoratore operante all'estero sia inquadrato in una delle categorie per le quali è fissata la retribuzione convenzionale, tra le quali non rientra il settore in cui ha svolto la propria attività lavorativa.

Redditi di lavoro dipendente – Smart working effettuato in Italia da soggetto italiano residente all'estero

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n. 99, nel sito web www.agenziaentrate.it

Viene esaminato il caso di un lavoratore dipendente di una società cinese rientrato in Italia nei primi mesi dell'anno e ivi rimasto a causa delle misure previste per la pandemia.

Durante il periodo, superiore a 183 giorni, il dipendente ha continuato a lavorare in modalità *smart working* alle dipendenze della società cinese.

L'Agenzia precisa che, in base all'art. 15, paragrafo 1, della Convenzione, il reddito di lavoro dipendente percepito per l'attività di lavoro svolta in Italia verrebbe tassata anche in tale Stato, non

potendo trovare applicazione il principio di tassazione esclusiva nello Stato di residenza previsto dal paragrafo 2, in considerazione del soggiorno in Italia per un periodo superiore a 183 giorni.

Redditi di lavoro dipendente – Cambio di residenza in corso d’anno – Criterio del frazionamento del periodo d’imposta

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 gennaio 2023, n. 170, nel sito web www.eutekne.it

L’Agenzia delle entrate esamina i criteri di territorialità in relazione al reddito percepito da un lavoratore dipendente di una società tedesca, in ipotesi di trasferimento all’estero in corso d’anno. Nello specifico, il lavoratore si era trasferito in Germania effettuando l’iscrizione all’AIRE ad agosto ed era stato assunto dalla società tedesca a settembre dello stesso anno.

Il conflitto di residenza deve esser risolto invocando la clausola del frazionamento del periodo di imposta contenuta nel punto 3 del Protocollo aggiuntivo alla Convenzione Italia-Germania, con la conseguenza che, in linea di principio l’Italia può esercitare la propria potestà impositiva fino alla data in cui è intervenuto il cambio di domicilio e, viceversa, la Germania può esercitare la propria pretesa impositiva dal giorno successivo.

Il reddito corrisposto per l’attività lavorativa svolta in Germania non deve quindi essere assoggettato a tassazione in Italia.

RITENUTE ALLA FONTE

Prassi Amministrativa

Ritenute alla fonte – Stabile organizzazione in Italia di una banca estera che svolge in Italia un’attività di deposito e custodia di titoli dematerializzati azionari e obbligazionari, in esecuzione di contratti di diritto italiano stipulati direttamente dalla stabile organizzazione – Obblighi di sostituzione di imposta

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 gennaio 2023, n. 108, nel sito web www.agenziaentrate.it

La stabile organizzazione italiana di una banca estera, ove presti in prima persona servizi di custodia e amministrazione di titoli dematerializzati nei confronti di società italiane è tenuta ad assolvere con il proprio codice fiscale gli obblighi in qualità di sostituto d’imposta in modo unitario per i contratti stipulati in proprio e per quelli stipulati dalla casa madre.

In relazione ai contratti stipulati in proprio, la S.O. è di fatto equiparata a un intermediario italiano, per cui è tenuta a operare tutte le ritenute e le imposte sostitutive previste dall’ordinamento nazionale sui titoli in custodia e amministrazione.

IVA

Prassi Amministrativa

IVA – IRES – Rilevanza fiscale delle somme corrisposte nell’ambito di accordo transattivo

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 gennaio 2023, n. 28, nel sito web www.agenziaentrate.it

È stata riconosciuta la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell’IVA, quando la somma versata in attuazione dell’accordo transattivo, allo scopo di porre fine a una controversia tra due società, concorre a far parte delle spese generali sostenute dal soggetto passivo (ad esempio evitando un danno di immagine che avrebbe inciso sull’attività economica posta in essere).

In ambito IRES, si ritiene che le somme dovute in seguito alla sottoscrizione dell'accordo transattivo siano inerenti e, quindi, deducibili, in quanto consentono alla società istante di definire le vertenze legali concernenti, evitando altresì possibili costi futuri in relazione all'esito delle stesse azioni giudiziarie.

IVA – Rilevanza fiscale delle somme corrisposte nell'ambito di accordo transattivo

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 gennaio 2023, n. 33, nel sito web www.agenziaentrate.it

Nella risposta viene evidenziato il ricorrere del presupposto oggettivo IVA nel caso di un accordo bonario per definire una possibile controversia, tale per cui il soggetto passivo si impegnava a versare una somma di denaro "a titolo indennitario e conciliativo", a fronte del quale la controparte si impegnava a rinunciare a ogni pretesa. Si configurava, dunque, uno scambio di prestazioni reciproche tra la somma corrisposta e l'obbligo di non fare (rinuncia alle pretese) ai sensi dell'art. 3 del DPR 633/72.

IVA – Trasformazione delle DTA in crediti di imposta – Nota di variazione IVA

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 gennaio 2023, n. 38, nel sito web www.eutekne.it

È possibile beneficiare della trasformazione in crediti di imposta delle DTA riferibili alle perdite fiscali e alle eccedenze ACE, ancora nella disponibilità della società, a fronte della cessione di crediti deteriorati, a prescindere dalla circostanza che il cedente abbia mantenuto il diritto di emettere note di variazione IVA per mantenere il diritto alla detrazione ai sensi dell'art. 26, comma 2, del DPR 633/72.

IVA – IRES – Costi sostenuti dalla capogruppo relativi ad auto aziendali a disposizione delle controllate e riaddebitati alle altre società del Gruppo

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 gennaio 2023, n. 107, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni in merito al trattamento, ai fini della deducibilità IRES e della detraibilità IVA, dei costi sostenuti dalla capogruppo in relazione alle auto aziendali, acquistate per essere messe a disposizione delle controllate, e riaddebitati alle altre società del gruppo.

Sotto il profilo delle imposte sui redditi, le spese sostenute dalla società capogruppo non rientrano nella disciplina dell'art. 164 del TUIR, posto che, nel caso prospettato, le autovetture sono acquistate non per essere utilizzate quali beni strumentali dell'attività della capogruppo, bensì allo scopo di essere messe a disposizione delle società controllate.

Tali costi sono quindi deducibili senza le limitazioni previste dall'art. 164 del TUIR.

Poiché è stato ritenuto che la capogruppo faccia un utilizzo esclusivo delle autovetture nell'esercizio d'impresa, è stata ammessa anche la detrazione integrale dell'IVA assolta sulle spese relative a tali veicoli, a condizione che non sussistano limiti derivanti dall'effettuazione di operazioni esenti e non soggette all'imposta

IVA – Gruppo IVA – Società estera "intermedia" nella catena di controllo – Vincolo finanziario ex art. 70-ter del DPR n. 633 del 1972 - Esclusione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 gennaio 2023, n. 148, nel sito web www.agenziaentrate.it

Nel caso in cui nella catena di controllo che lega la società controllante stabilita in Italia e le controllate anch'esse stabilite nel territorio dello Stato si sovrapponga una società estera (società intermedia), non è riscontrabile l'esercizio del controllo ai sensi del codice civile.

Infatti, i voti esercitati dalla controllante italiana nell'assemblea della società estera intermedia non saranno sottoposti alle regole di funzionamento di cui all'art. 2359 c.c. bensì alle regole proprie dello Stato estero in cui è stabilita la società intermedia.

IVA – Sale and lease back – Trattamento fiscale

Ris. Agenzia delle entrate 3 febbraio 2023, n. 3, nel sito web www.agenziaentrate.it

Con la Risoluzione sono state, di fatto, superate le precedenti istruzioni fornite con la C.M. n. 218/2000, le quali non tenevano conto dei principi della Corte di Giustizia UE, causa C-201/18, che, dalla stessa Cassazione, era stati recepiti.

La Corte di Giustizia, ai fini dell'IVA, ha ritenuto che lo schema negoziale del “*sale and lease back*” possa rappresentare un'unica operazione che non si qualifica come una cessione di beni, bensì come un'operazione di finanziamento.

I principi sono stati fatti propri dalla Cassazione n. 11023/2021, affermando che la stipula di un contratto di “*lease back*”, nell'ottica dell'IVA, configura un'operazione negoziale complessa e unitaria, la cui causa possiede carattere eminente finanziario, essendo il negozio giuridico finalizzato a incrementare la liquidità del venditore che diviene il successivo utilizzatore del bene in *leasing*.

L'Agenzia delle entrate, nella Risoluzione in commento, pur evidenziando che la Corte di Giustizia UE non si è occupata direttamente della qualificazione ai fini IVA di una operazione di “*sale and lease back*” bensì dell'eventuale obbligo di rettifica della detrazione, fa comunque riferimento ai principi sanciti nella causa C-201/18.

Nella Risoluzione non si perviene, però, a una conclusione univoca perché secondo l'Agenzia l'operazione di “*sale and lease back*” può configurare, ai fini IVA, un'operazione composta da cessioni di beni e prestazione di servizi ovvero un'unica operazione a scopo di finanziamento (prestazione di servizi).

Per giungere a una conclusione, si ritiene però “necessario valutare attentamente” le singole clausole contrattuali per individuare la concreta regolamentazione del rapporto che le parti hanno inteso stabilire e, dunque, il conseguente trattamento fiscale, avendo particolare riguardo alle prerogative in capo all'utilizzatore del bene concesso in *leasing*.

Fermo restando che la qualificazione richiede un approccio “caso per caso”, l'Agenzia pone in luce alcuni elementi che avvalorano la causa esclusivamente finanziaria dell'operazione posta in essere, e cioè:

- la presenza, nel rapporto contrattuale, di clausole che escludono o limitano significativamente il potere dell'impresa di leasing di disporre giuridicamente del bene come proprietario;
- la previsione di facoltà, contrattualmente concesse all'utilizzatore del bene, particolarmente stringenti, tali da far ritenere che sia quest'ultimo a conservare il diritto di disporre del bene “come se ne fosse il proprietario”.

IVA – Contratto di sale and lease back – Trattamento da valutare caso per caso

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2023 n. 206, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'agenzia delle entrate ha ribadito che per individuare il trattamento IVA dell'operazione di “*sale and lease back*” occorre una valutazione caso per caso, tenendo conto delle specifiche previsioni contrattuali stabilite dalle parti.

Per definire se la fattispecie si qualifichi come una cessione di beni imponibile IVA oppure un'operazione finanziaria esente, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che si devono considerare i “principi di natura interpretativa” forniti, fra l'altro, con la Risoluzione n. 3/2023, sopra citata.

Giurisprudenza

IVA – Obblighi formali – Registrazione – Note di variazione – Omessa fatturazione di acconto di prezzo – Mancata contestazione dell'ufficio finanziario – Successiva restituzione della somma da parte del promittente venditore – Natura meramente finanziaria – Art. 26, D.P.R. n. 633 del 1972 – Omessa nota di variazione – Contestazione dell'ufficio finanziario – Illegittimità

IVA – Detrazione e rivalsa – Variazione dell'imponibile e dell'imposta – Note di variazione – Omessa fatturazione di acconto di prezzo – Mancata contestazione dell'ufficio finanziario – Illegittimità.

Cass., sez. trib. 19 gennaio 2023, n. 1609, nel sito web www.assonime.it

In tema di IVA, ove l'originario versamento dell'acconto sul prezzo non sia stato erroneamente assoggettato ad imposta, né l'Ufficio finanziario ne abbia contestato la violazione, la restituzione della somma da parte del promittente venditore assume natura meramente finanziaria e non può essere assoggettata ad imposta, in quanto non costituente cessione imponibile ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, e il promissario acquirente non deve emettere nota di variazione in diminuzione.

VARIE

Dottrina

“La non commerciabilità delle attività di interesse generale degli enti del terzo settore” di G. SEPIO e M. GARONE, ne Il fisco 2/2023, pag. 150

Il breve scritto illustra le modifiche normative introdotte dal Decreto Semplificazioni 2022, che introducono importanti precisazioni in ordine ad alcuni aspetti legati all'applicazione dei nuovi criteri di cui all'art. 79 del Codice del Terzo Settore (C.T.S.), che definiscono la commercialità/non commerciabilità nell'ambito appunto del Terzo Settore.

Il decreto prevede inoltre alcune significative novità che riguardano la tassazione dei redditi degli immobili delle organizzazioni di volontariato, delle associazioni di promozione sociale e degli enti filantropici, nonché il regime fiscale delle società di mutuo soccorso.

A fronte delle modifiche rimangono irrisolte alcune questioni interpretative, relative alle modalità di computo dei costi e dei ricavi nel caso di esercizio di più attività di interesse generale, nonché agli effetti legati al possibile mutamento della qualificazione tributaria delle attività di interesse generale, da commerciali a non commerciali.

L'art. 79 del Codice del Terzo settore nel dettare specifici criteri per la qualificazione fiscale delle attività di interesse generale che costituiscono l'oggetto sociale degli ETS, adotta un approccio innovativo, che muove da una definizione di “non commercialità” basata sullo svolgimento delle attività di interesse generale.

In particolare, queste si considerano non commerciali se svolte in forma gratuita o dietro versamento di corrispettivi non superiori ai costi effettivi e, quindi, in linea di principio, svolte con modalità tali da non remunerare, tendenzialmente, i costi della produzione.

Tuttavia, al fine di evitare eccessive rigidità applicative, già il D.Lgs. n. 119/2018 aveva introdotto una soglia di tolleranza, ulteriormente ampliata dal Decreto Semplificazioni 2022, che ha stabilito che l'attività di interesse generale continua a considerarsi non commerciale anche ove i ricavi non superino di oltre il 6% i relativi costi, purché questo spostamento non si protragga per più di tre periodi di imposta consecutivi.

Con particolare riferimento alla nozione di “costo effettivo” il citato decreto specifica che i costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale, comprensivi quindi dei costi indiretti e generali, ivi inclusi quelli finanziari e tributari.

La norma accoglie dunque una nozione di “costo pieno”, comprensiva dei costi indiretti, che presenta tratti parzialmente innovativi rispetto alle previsioni recate – per la generalità degli enti non commerciali – dall'art. 143 TUR, il quale fa invece riferimento ai “costi di diretta imputazione”.

Rimangono aperte alcune questioni connesse alle modalità con le quali dovrà essere operato il test di commercialità nell'ipotesi in cui l'ETS eserciti più attività di interesse generale.

Per gli AA. appare ragionevole ritenere che, ai fini del suddetto test di non commerciabilità, l'ETS possa considerare complessivamente i costi e i ricavi afferenti alle proprie attività di interesse

generale, qualora le stesse risultino di fatto inscindibili in ragione delle oggettive caratteristiche dell'attività.

Altra modifica sostanziale apportata dal Decreto Semplificazioni è costituita dalla decorrenza degli effetti del mutamento di qualifica da ETS non commerciale a ETS commerciale, e viceversa.

Il Decreto ha introdotto una misura transitoria stabilendo che, per i primi due periodi di imposta di applicazione dei nuovi criteri, il mutamento della qualifica da ETS commerciale a ETS non commerciale e viceversa, produce effetti solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui avviene tale mutamento.

Ciò in deroga alla regola ordinaria – che troverà applicazione trascorso tale periodo transitorio – in base alla quale il mutamento di qualifica produce effetti sin dall'inizio del periodo di imposta nel quale l'ente assume natura commerciale.

Non vengono invece espressamente disciplinati i possibili effetti fiscali legati al mutamento della qualificazione tributaria delle attività di interesse generale in conseguenza dell'applicazione dei nuovi criteri.

In attesa di precise indicazioni normative o di prassi sul punto, gli AA. ritengono che tale circostanza integri una ipotesi di destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, con possibile emersione di plusvalenze imponibili ai sensi dell'art.86 TUIR.

Il Decreto Semplificazioni prevede, inoltre, alcune significative novità che riguardano la tassazione degli immobili delle organizzazioni di volontariato, delle associazioni di promozione sociale e degli enti filantropici, nonché il regime fiscale delle società di mutuo soccorso. (EM)

Dottrina

ASCOLI G., BROCCHI S., ““Realizzo controllato” in caso di conferimento di partecipazioni in società esterovestita” (ACCORDI INTERNAZIONALI (In genere))	Pag. 4
AVOLIO D., BARBAGELATA G., “Ritorno al passato per i costi <i>black list</i> con vista sulle giurisdizioni non cooperative” (ACCORDI INTERNAZIONALI (In genere))	“ 5
CROSTI A., VIGNOLI S., “Finalmente la Cassazione si esprime sul disconoscimento del credito per imposte estere verso le imposte sostitutive domestiche” (REDDITI DI CAPITALE)	“ 19
DEOTTO D., LOVECCHIO L., “Definizione delle liti pendenti: estesi ambito oggettivo e soggettivo rispetto alla precedente edizione 2018” (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 10
FAMA F., “Onnicomprensività dei redditi di lavoro dipendente e limiti all’imponibilità dei rimborsi spese concessi ai lavoratori agili” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 29
FERRANTI G., “Deducibilità dei compensi degli amministratori: alcune questioni ancora aperte” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 24
FERRARA E., MORELLA D., “Nuova definizione delle liti pendenti dinanzi alla Corte di cassazione: possibili rischi di un effetto <i>boomerang</i> ” (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 11
GARBARINO C., RIZZO A., ““La prospettiva italiana sulla <i>global minimum tax</i> approvata dal Consiglio UE”, (REDDITI DI IMPRESA)	“ 25
GLENDI V., “L’istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!” (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 12
GUARDINERO G., ““Amministratori delegati-dipendenti: la Corte di Giustizia supera le interpretazioni della Cassazione” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 29
GUIDA A., MORGIA A., “Ambito applicativo della disciplina delle erogazioni in natura a favore dei dipendenti” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 29
LO PORTO C., DONATI D., “Affrancamento dei rendimenti delle polizze vita e incremento dell’imposta sulle riserve matematiche” (REDDITI DI CAPITALE)	“ 20
ROLLE G., “Dividendi esteri: credito di imposta anche con regimi sostitutivi” (REDDITI DI CAPITALE)	“ 21

SEPIO G., GARONE M., “La non commerciabilità delle attività di interesse generale degli enti del terzo settore” (VARIE)	Pag. 35
SCARIONI P., FIORENTINO MARTINO A., “Perdite transfrontaliere: il cortocircuito tra i principi comunitari e i vincoli di diritto interno” (ACCORDI INTERNAZIONALI (In genere))	“ 5
TEMPESTINI A., MAZZARELLAG., “Imposta sostitutiva sulle riserve di utili <i>black list</i> : regime con appeal e qualche dubbio interpretativo” (REDDITI DI CAPITALE)	“ 22
TUNDO F., “Al vaglio della Consulta le prime questioni di legittimità sulla legge n. 130/2022”, (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 12

Prassi Amministrativa

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 gennaio 2023, n. 1 (IRES)	“ 14
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 12 gennaio 2023, n. 13 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 7
Circ. Agenzia delle entrate 13 gennaio 2023, n. 1/E (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 6
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 gennaio 2023, n. 20 (IRES)	“ 14
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 gennaio 2023, n. 22 (IRES)	“ 14
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 gennaio 2023, n. 28 (IVA)	“ 32
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 gennaio 2023, n. 33 (IVA)	“ 33
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 gennaio 2023, n. 37 (FONDI PENSIONE)	“ 13
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 gennaio 2023, n. 38 (IVA)	“ 33
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 gennaio 2023, n. 43 (IRES)	“ 14
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 gennaio 2023, n. 48 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 7
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 gennaio 2023, n. 65 (IRES)	“ 15
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 gennaio 2023, n. 68 (IAS)	“ 13

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 gennaio 2023, n. 80 (IRES)	Pag. 15
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n. 87 (IRES)	“ 15
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n.94 (IRES)	“ 16
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n. 97 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 31
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n. 98/2023 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 31
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n. 99 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 31
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n. 102 (IRES)	“ 16
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 gennaio 2023, n. 106 (IRES)	“ 16
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 gennaio 2023, n. 107 (IVA)	“ 33
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 gennaio 2023, n. 108 (RITENUTE ALLA FONTE)	“ 32
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 gennaio 2023, n. 135 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 8
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 gennaio 2023, n. 140 (IRES)	“ 17
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 gennaio 2023, n. 139 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 8
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 gennaio 2023, n. 148 (IVA)	“ 33
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 gennaio 2023, n. 151 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 8
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 gennaio 2023, n. 152 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 9
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 gennaio 2023, n. 153 (IRES)	“ 17
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 gennaio 2023, n. 158 (IRES)	“ 17
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 gennaio 2023, n. 159 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 9

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 gennaio 2023, n. 164 (IRES)	Pag. 18
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 gennaio 2023, n. 170 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 32
Circ. Agenzia delle entrate 27 gennaio 2023, n. 2/E (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 7
Ris. Agenzia delle entrate 3 febbraio 2023, n. 3 (IVA)	“ 34
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 febbraio 2023, n. 189 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 3
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2023, n. 194 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 9
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2023, n. 198 (IRES)	“ 18
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2023, n. 200 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 9
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2023, n. 202 (IRES)	“ 18
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 febbraio 2023 n. 206 (IVA)	“ 34
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 febbraio 2023, n. 210 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 7
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 22 febbraio 2023, n. 223 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 9
Principio di diritto Agenzia delle entrate 24 febbraio 2023, n. 6 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 9
Circ. Agenzia delle entrate 24 febbraio 2023, n. 5/E (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 10

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Cass., sez. trib. 25 novembre 2022, n. 34723 (IRES)	“ 18
Cass., sez. trib. 2 dicembre 2022, n. 35536 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 10

Cass., sez. trib. 20 dicembre 2022, n. 37234 (STATUTO DEL CONTRIBUENTE)	Pag. 3
Cass., sez. trib. 12 gennaio 2023, n. 646 (REDDITI DI CAPITALE)	“ 24
Cass., sez. trib. 16 gennaio 2023, n. 1035 (IRES)	“ 19
Cass., sez. trib. 18 gennaio 2023, n. 1525 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 27
Cass. sez. trib. 19 gennaio 2023, n. 1544 (ACCORDI INTERNAZIONALI (In genere))	“ 6
Cass., sez. trib. 19 gennaio 2023, n. 1609 (IVA)	“ 34
Cass., sez. trib. 27 gennaio 2023, n. 2599 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 28
Cass., sez. trib. 3 febbraio 2023, n. 3463 (IRES)	“ 19
Cass. sez. trib. 6 febbraio 2023, n. 3591, idem 6 febbraio 2023, n. 3594 (IRES)	“ 19
Cass., sez. trib. 9 febbraio 2023, n. 3901 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 28
Cass. sez. trib. 20 febbraio 2023, n. 5306 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 3