



Osservatorio Tributario n. 2/2020
Marzo – Aprile 2020

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

In evidenza

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC	"La tassazione CFC in presenza di perdite della controllante"
	M. BARGAGLI, in Fisc. e comm. Int. 4/2020
IRES	"Il trasferimento di comparto di titoli di debito"
	D. CECCARELLI e F. SUSINI, in La Gest. Straord. Impr. 2/2020
IRES	"La scissione parziale della consolidante a favore di una beneficiaria consolidante: la continuazione della <i>fiscal unit</i> "
	S. M. GALARDO, in La Gest. Straord. Impr. 2/2020
IRES	"DTA convertite in crediti d'imposta: un sostegno finanziario alle imprese nell'emergenza COVID-19"
	G. MOLINARO, ne Il fisco 15/2020
IRES	IRES – Scissione – Riserve di rivalutazione in sospensione d'imposta – Ripartizione tra le società beneficiarie
	Interpello Agenzia delle entrate 27 marzo 2020, n. 97
REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE	"Remunerazione delle <i>stock option</i> : momento impositivo, valore e riqualificazione del reddito"
	G. STANCATI, ne Il fisco 12/2020
IVA	"Il Gruppo IVA: luci ed ombre di un regime ancora sottovalutato"
	A VITALI e N. MASOTTI, in Corr. Trib. 4/2020
IVA	IVA – Distacco di personale da parte di una società controllante presso la sua controllata – Rimborso da parte della controllata limitato ai costi sostenuti – Incompatibilità con il diritto comunitario.
	Corte di Giust. UE, 11 marzo 2020, causa n. C-94/19

PROVVEDIMENTI EMANATI E PUBBLICATI IN G.U. DAL 1° MARZO AL 30 APRILE 2020

Decreto Legge 2 marzo 2020, n. 9	Pag. 1
Decreto Legge 8 marzo 2020, n. 11	“ 1
Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18	“ 1
Decreto del Ministero dell’Economia e delle finanze 30 marzo 2020	“ 3
Legge 2 aprile 2020, n. 21	“ 3
Decreto Legge 8 aprile 2020, n. 23	“ 4
Legge 24 aprile 2020, n. 27	“ 5

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

“Note in tema di esterovestizione, libertà di stabilimento e (non) abusività delle norme tributarie a margine di recente giurisprudenza di legittimità” di A. PURPURA.	“ 6
Accertamento – Sospensione dei termini relativi alle istanze di interpello – Novità del Decreto Cura Italia Circ. Agenzia delle entrate 20 marzo 2020, n. 4/E.	“ 7
Accertamento – <i>Patent box</i> – Sospensione dei termini relativi alla trattazione delle istanze di accordo preventivo per le imprese con le attività internazionale e di determinazione del reddito agevolabile ai fini del c.d. <i>Patent box</i> – Chiarimenti. Circ. Agenzia delle entrate 27 marzo 2020, n. 7/E.	“ 7
Accertamento – Interpello disapplicativo – Società di comodo – Termine per la risposta – Non è perentorio. Cass., sez. trib. 26 febbraio 2020, n. 5163.	“ 8

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

“Beneficiario effettivo: applicazioni pratiche a seguito delle sentenze danesi”, di C. VALZ, A. PORCARELLI e G. GINEVRA.	“ 8
---	-----

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

“Procedura di <i>ruling</i> per il <i>patent box</i> : sospensione e rinuncia”, di D. AVOLIO e F. MORETTI.	“ 9
Agevolazioni – <i>Patent box</i> – Alternativa alla procedura di <i>ruling</i> – Novità del DL 34/2019 (cd. DL “crescita”) – Rinuncia alla procedura di <i>ruling</i> in corso – Effetti. Risp. Interpello Agenzia delle entrate 27 marzo 2020, n. 99-	“ 10
Agevolazioni – Investimenti in start up e PMI innovative – Fondi comuni di investimento mobiliari alternativi Principio di diritto Agenzia delle entrate 27 aprile 2020, n. 6.	“ 10

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

“La tassazione CFC in presenza di perdite della controllante”, di **M. BARGAGLI**. Pag. 11

IRES

“Il trasferimento di comparto di titoli di debito”, di **D. CECCARELLI e F. SUSINI**. “ 12

“Scelta anticovid-19 e legge di Bilancio 2020: una nuova imposta sostitutiva per la rivalutazione dei beni d’impresa”, di **F. CIANI e R. AVITABILE**. “ 14

“La scissione parziale della consolidante a favore di una beneficiaria consolidante: la continuazione della *fiscal unit*”, di **S.M. GALARDO**. “ 15

“DTA convertite in crediti d’imposta: un sostegno finanziario alle imprese nell’emergenza COVID-19”, di **G. MOLINARO**. “ 16

“Il credito per le imposte estere nel consolidato fiscale”, di **G. ODETTO**. “ 17

IRES – Fusione – Riporto delle perdite fiscali
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 6 marzo 2020, n. 88 “ 19

IRES – Scissione – Riserve di rivalutazione in sospensione d’imposta – Ripartizione tra le società beneficiarie”
Interpello Agenzia delle entrate 27 marzo 2020, n. 97. “ 19

IRES – Fusione – Riporto delle perdite e delle altre eccedenze – Test di vitalità – Verifica dell’effettivo depotenziamento della società.
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 aprile 2020, n. 101. “ 19

IRES – Regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi – Dividendi percepiti da società registrate a Gibilterra e ivi assoggettate all’imposta sulle società - -Esclusione.
Corte di Giust. UE 2 aprile 2020, causa n. C-458/18. “ 20

IRES – Tassazione di gruppo – Omessa comunicazione – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 2 marzo 2020, n. 5647. “ 20

IRES – Tassazione di gruppo – Errore nella dichiarazione – Emendabilità.
Cass., sez. trib. 4 marzo 2020, n. 6016. “ 20

REDDITI DI CAPITALE

Redditi di capitale – Utili di fonte estera percepiti da *trust* revocabile – Opzione dei regimi.
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 aprile 2020, n. 111. “ 20

REDDITI DI IMPRESA

“Le difficoltà interpretative relative al differimento della deduzione degli ammortamenti con DTA”, di **F. GALLIO e D. FABRIS**. “ 21

“Più semplice il riporto delle perdite fiscali nelle fusioni: come disapplicare la norma antielusiva specifica”, di **L. MIELE**. “ 23

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

- “Valutazione caso per caso per la qualificazione reddituale del *carried interest*”, di **A. ANTONINI e E. PAVESI.** Pag. 24
- “La tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero”, di **E. LO PRESTI VENTURA.** “ 25
- “Emergenza COVID-19: implicazioni fiscali e contributive per i lavoratori operanti all'estero”, di **G. MARIANETTI.** “ 26
- “Valore normale del *carried interest*: quali prospettive alla luce del chiarimento dell'Agenzia delle entrate”, di **P. RONCA e M. MENIS.** “ 27
- “Remunerazione delle *stock option*: momento impositivo, valore e qualificazione del reddito”, di **G. STANCATI.** “ 28
- “Tassazione del *fringe benefit* per le auto in uso promiscuo”, di **S. VIGNOLI.** “ 30
- COVID-19 – Sospensioni di versamenti e adempimenti – Chiarimenti dell'Agenzia.
Circ. Agenzia delle entrate 3 aprile 2020, n. 8/E. “ 31
- Redditi di lavoro dipendente – Premio ai lavoratori dipendenti che hanno lavorato in sede a marzo – Chiarimenti.
Ris. Agenzia delle entrate 9 aprile 2020, n. 18/E. “ 32

RISCOSSIONE

- Riscossione – Sospensione dei versamenti tributari e contributi a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 – Primi chiarimenti.
Ris. Agenzia delle entrate 18 marzo 2020, n. 12/E. “ 32
- Riscossione – Sospensione dei versamenti tributari e contributivi a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 – Ulteriori precisazioni.
Ris. Agenzia delle entrate 21 marzo 2020, n. 14/E. “ 32
- Riscossione – Acconti IRPEF, IRES, IRAP relativi al 2020 – Applicazione del metodo previsionale – Riduzione della misura all'80% - Inapplicabilità di sanzioni ed interessi – Decreto liquidità
Circ. Agenzia delle entrate 13 aprile 2020, n. 9E. “ 33

IVA

- “Problematiche IVA sul riaddebito del costo del personale distaccato”, di **G. MARIANETTI e C. TOMASSETTI.** “ 33
- “Prova dell'inerenza per la detrazione IVA sui servizi infragruppo resi da soggetti esteri – Commento”, di **M. PEIROLO.** “ 34
- “Il gruppo IVA: luci ed ombre di un regime ancora sottovalutato”, di **A. VITALI e N. MASOTTI.** “ 35
- Iva – Distacco del personale da parte di una società controllante presso la sua controllata – Rimborso da parte della controllata limitato ai costi sostenuti – Incompatibilità con il diretto comunitario
Corte di Giust. UE, 11 marzo 2020, causa n. C-94/19- “ 37
- IVA – Direttiva 2006/112/CE – Diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte – Rimborso dell'eccedenza IVA – Rimborso tardivo – Calcolo degli interessi – Modalità di pagamento degli interessi

dovuti a causa dell'indisponibilità dell'eccedenza IVA detraibile trattenuta in violazione del diritto dell'Unione e di interessi dovuti a causa del ritardo dell'amministrazione tributaria nel versare una somma dovuta – principio di effettività e di equivalenza.

Corte di Giust. UE, 23 aprile 2020, cause nn. C-13/18 e C- 126/18.

Pag. 37

TRUST

Trust – Trust liquidatorio – Modalità di imposizione

Cass., sez. trib. 3 marzo 2020, n. 5766.

“ 37

VARIE

“Introduzione di nuovi tributi e vincoli posti dalle convenzioni fiscali: il caso dell'imposta sui servizi digitali”,
di **G. ROLLE.**

“ 38

“Continuità *stand by* dopo il decreto liquidità”, di **N. VILLA.**

“ 38

Quote di fondi comuni di investimento – Qualificazione fiscale – Valutazione dei titoli di valuta.

Interpello Agenzia delle entrate 27 marzo 2020, n. 956-347/2018-

“ 39

Imposte dirette: Imposte estere sostitutive delle imposte dirette e indirette: Detraibilità - Condizioni

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 aprile 2020, n. 100.

“ 40

Varie – Polizze *unit linked* - Natura

Cass., sez. trib. 5 marzo 2020, n. 6319.

“ 40

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1°marzo al 30 aprile 2020

Decreto Legge 2 marzo 2020, n. 9: “Misure urgenti di sostegno per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19” (in G.U. 2 marzo 2020, n. 53)

Tra le disposizioni di interesse si segnalano quelle riguardanti i termini relativi alla dichiarazione dei redditi precompilata.

Con l'art. 1 vengono ridisegnate le scadenze fiscali per l'invio delle certificazioni uniche e del modello 730. In particolare, la norma prevede il differimento: *i)* dal 7 al 31 marzo 2020 del termine entro il quale i sostituti di imposta (ivi inclusi i datori di lavoro con riferimento ai redditi di lavoro dipendente corrisposti) devono trasmettere all'Agenzia delle entrate le Certificazioni Uniche rilevanti per la compilazione delle dichiarazioni precompilate (resta invece confermato, sempre al 31 marzo, il termine di consegna delle citate CU ai sostituiti; sono altresì escluse dalla proroga le CU non funzionali alla predisposizione delle dichiarazioni precompilate, quali quelle relative alle ritenute operate sui redditi di lavoro autonomo, per le quali il termine ultimo rimane fissato al 31 ottobre); *ii)* dal 28 febbraio al 31 marzo del termine di trasmissione all'Agenzia delle entrate dei dati relativi agli oneri deducibili e detraibili (tra i quali interessi passivi, contributi previdenziali e assistenziali obbligatori e contributi di previdenza complementare, spese sanitarie rimborsati da Enti e Casse aventi esclusivamente finalità assistenziale o da fondi integrativi del SSN); *iii)* dal 15 aprile al 5 maggio il giorno in cui sarà disponibile per i contribuenti la dichiarazione precompilata sul portale dell'Agenzia; *iv)* dal 23 luglio al 30 settembre 2020 la scadenza per l'invio del 730 precompilato.

Decreto Legge 8 marzo 2020, n. 11: “Misure straordinarie ed urgenti per contrastare l'emergenza epidemiologica da COVID-19 e contenere gli effetti negativi sullo svolgimento dell'attività giudiziaria” (in G.U. 8 marzo 2020, n. 60)

Si segnala, per quanto di interesse, il differimento urgente delle udienze e sospensione dei termini nei procedimenti civili, penali, tributari e militari.

La disposizione prevede, al comma 1, il rinvio d'ufficio a data successiva al 22 marzo 2020 delle udienze dei procedimenti civili e penali pendenti presso tutti gli uffici giudiziari, con le sole eccezioni espressamente previste dalla norma avuto riguardo al carattere di indifferibilità del procedimento (riguardanti, a titolo esemplificativo, le udienze relative a specifiche cause di competenza del Tribunale per i minorenni, alle obbligazioni alimentari, ai procedimenti di adozione e di interdizione, alla convalida dei provvedimenti di arresto, etc) e, al comma 2, la sospensione, fino al 22 marzo 2020, dei termini per il compimento di qualsiasi atto relativo ai medesimi procedimenti. Le medesime disposizioni si applicano anche, in quanto compatibili, al processo tributario, in virtù del successivo comma 4.

Con il successivo Decreto Cura Italia (art. 67), che ha abrogato e riformulato la disposizione in commento è stata chiarita la sua applicabilità non solo ai procedimenti pendenti ma anche con riferimento agli atti propedeutici alla loro instaurazione.

Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18: “Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19” (in G.U. 17 marzo 2020, n. 70)

Di seguito si illustrano le principali novità di interesse:

Misure di sostegno finanziario alle imprese (art. 55)

La disposizione - che rientra tra quelle di sostegno alle imprese, anche al fine di aumentarne la liquidità nel particolare momento di emergenza - prevede la possibilità, per le società che realizzano cessioni a titolo oneroso di crediti deteriorati, di trasformare in crediti di imposta una quota delle imposte anticipate (“DTA”), anche non iscritte in bilancio, relative a perdite fiscali pregresse ed eccedenze ACE non utilizzate (c.d. DTA “non qualificate”).

La norma si applica alla generalità delle società, indipendentemente dal settore economico di appartenenza (opera, quindi, tanto nei confronti delle imprese industriali e commerciali che delle banche e degli altri intermediari finanziari), all'unica condizione che non si trovino in stato di insolvenza o che nei loro confronti non sia stato accertato lo stato di dissesto o rischio di dissesto.

Rilevano ai fini di che trattasi le cessioni di crediti - sia commerciali che derivanti dall'erogazione di finanziamenti - vantati nei confronti di debitori inadempienti da oltre 90 giorni, poste in essere entro il 31

dicembre 2020 con controparti non appartenenti al medesimo gruppo (in base al comma 6, la norma non si applica alle cessioni di crediti tra società che sono tra loro legate da rapporti di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile e alle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto).

La quota di DTA trasformabili in credito d'imposta è pari al 20 per cento del valore nominale dei crediti ceduti. È posto un limite massimo di 2 miliardi di euro di valore nominale ai crediti complessivamente ceduti che rilevano ai fini della trasformazione; per i soggetti appartenenti a gruppi, il limite si intende calcolato tenendo conto di tutte le cessioni effettuate da soggetti appartenenti allo stesso gruppo.

La trasformazione delle DTA in crediti d'imposta avviene alla data di efficacia della cessione dei predetti crediti deteriorati.

I crediti d'imposta derivanti dalla trasformazione delle DTA possono essere utilizzati, senza limiti di importo, per il pagamento di imposte, ritenute e contributi previdenziali oppure ceduti (infragrupo o a terzi) o richiesti a rimborso all'Erario e vanno indicati nella dichiarazione dei redditi. Essi non sono produttivi di interessi e non concorrono alla formazione del reddito di impresa né della base imponibile IRAP.

Incentivi fiscali per erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 (art. 66)

Vengono previsti incentivi fiscali a beneficio dei contribuenti - sia persone fisiche ed enti non commerciali che imprese - che effettuano nel corso del 2020 erogazioni, in denaro o in natura, in favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro.

L'incentivo si concretizza, per le persone fisiche e gli enti non commerciali, nel riconoscimento di una detrazione di imposta pari al 30% dell'importo erogato, fino ad un ammontare massimo della detrazione pari a 30.000 euro (comma 1).

Per i soggetti titolari di reddito di impresa, le erogazioni in questione: *i*) se in denaro, sono integralmente deducibili dal reddito imponibile; *ii*) se in natura, i beni ceduti gratuitamente non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e, di conseguenza, non concorrono alla formazione di ricavi o plusvalenze; *iii*) sono in ogni caso esenti dall'imposta sulle donazioni. Le medesime erogazioni sono altresì deducibili ai fini IRAP nell'esercizio in cui sono effettuate.

Premio ai lavoratori dipendenti (art. 63)

Il Decreto riconosce, a favore dei lavoratori dipendenti pubblici e privati, con un reddito complessivo da lavoro dipendente non superiore a 40.000 euro nell'anno precedente, che durante il periodo di emergenza sanitaria continuano a prestare servizio nella sede di lavoro, un *bonus* di 100 euro. Il *bonus* deve essere rapportato al numero di giorni di lavoro svolti nella propria sede lavorativa nel mese di marzo 2020. Il premio non concorrerà alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e sarà attribuito in via automatica dal datore di lavoro, con la retribuzione relativa al mese di aprile 2020 o, comunque entro i termini previsti per le operazioni di conguaglio di fine anno. I datori di lavoro recupereranno il premio erogato tramite compensazione in sede di dichiarazione e versamento delle imposte, ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Credito di imposta per le spese di sanificazione degli ambienti di lavoro (art. 64)

Il Decreto introduce un credito d'imposta a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, al fine di incentivare la sanificazione degli ambienti di lavoro, quale misura preventiva di contenimento del contagio del virus COVID-19. L'agevolazione spetta, per il periodo d'imposta 2020, nella misura del 50% delle spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro fino a un importo massimo di 20.000 euro per ciascun beneficiario e nel limite complessivo massimo di 50 milioni di euro di onere statale per l'anno 2020.

Sospensione dei termini degli adempimenti e dei versamenti fiscali e contributivi (art. 62)

L'articolo comma 1, senza incidere sulla rimodulazione dei termini per la presentazione e la trasmissione delle dichiarazioni dei redditi precompilate, di cui all'articolo 1 del D.L. 2 marzo 2020, n. 9 (cfr. sopra), introduce, per i soggetti che abbiano il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, la sospensione, dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020, degli adempimenti tributari, diversi però dai versamenti, dall'effettuazione delle ritenute alla fonte e delle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale. Tali adempimenti dovranno essere effettuati entro il 30 giugno 2020, senza applicazione di sanzioni.

Sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori (art. 67)

Vengono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo (salvo quanto previsto in relazione alla liquidazione delle imposte ed al controllo formale), di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori.

La medesima norma dispone altresì la sospensione, sempre dall'8 marzo al 31 maggio 2020, dei termini entro i quali l'Agenzia delle Entrate è tenuta a fornire risposta, anche a seguito della presentazione di documentazione integrativa, alle istanze di interpello ordinario/qualificatorio, probatorio, disapplicativo e anti-abuso, interpello preventivo in materia di adempimento collaborativo, interpello in materia di nuovi investimenti. Il medesimo periodo di sospensione si applica anche al termine per la regolarizzazione delle predette istanze da parte dei contribuenti. I termini per la risposta ad eventuali istanze presentate nel periodo di sospensione iniziano a decorrere dal primo giorno del mese successivo al termine di tale periodo (vale a dire, dal 1° giugno 2020). Durante il periodo di sospensione, la presentazione delle istanze è consentita solo in via telematica.

Per lo stesso periodo sono, altresì, sospesi i termini di cui all'art. 7, comma 2, D. Lgs. n. 128/2015 (in materia di ammissione al regime di adempimento collaborativo), i termini di cui all'art. 1-*bis*, D.L. n.50/2015 (in materia di procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata), e di cui agli articoli 31-*ter* e 31-*quater*, DPR n. 600/1973 (in materia di accordi preventivi per imprese con attività internazionale), nonché i termini relativi alle procedure di cui all'art. 1, commi da 37 a 43, L. n. 190/2014 (*ruling* per l'applicazione del regime *Patent Box*). Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione (art. 68)

L'articolo prevede la sospensione dei versamenti, c.d. "esecutivi", in scadenza nel periodo compreso dal giorno 8 marzo 2020 al giorno 31 maggio 2020, e in particolare di quelli derivanti da: *i*) da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione; *ii*) avvisi di accertamento e atti esecutivi emessi dall'Agenzia delle entrate, dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli e dagli Enti locali; *iii*) avvisi di addebito emessi dagli Enti previdenziali; *iv*) ingiunzioni emesse dagli Enti territoriali. I predetti versamenti dovranno essere effettuati in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2020.

È inoltre previsto il differimento al 31 maggio 2020 del versamento delle somme dovute per effetto dell'adesione alla c.d. Rottamazione *ter* e/o al c.d. Saldo e stralcio, in scadenza, rispettivamente, in data 28 febbraio 2020 e in data 31 marzo 2020.

Menzione per la rinuncia alle sospensioni (art. 71)

Con l'art. 71 viene consentito a coloro che rinunceranno volontariamente alle sospensioni previste dalle altre disposizioni del Decreto, ivi incluse quelle sopra menzionate, di chiedere che di tale decisione venga data comunicazione sul sito istituzionale del Ministero dell'Economia e delle Finanze, al fine di ritrarne un vantaggio in termini di immagine nei confronti dell'opinione pubblica.

Misure urgenti in materia di differimento delle udienze e sospensione dei termini nei procedimenti civili, penali, tributari e militari, sospensione del corso della prescrizione nei procedimenti penali e proroga delle sessioni delle Corti di assise (art. 83)

L'articolo 83 del Decreto, intervenendo sulla disciplina dettata dal D.L. 8 marzo 2020, n. 11, che aveva disposto la sospensione delle udienze fino al 22 marzo 2020, dispone il rinvio a data successiva al 15 aprile 2020 delle udienze, originariamente fissate nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 15 aprile 2020, relative ai procedimenti civili, penali, tributari e militari, salve le eccezioni di cui al comma 3.

È altresì prevista la sospensione fino al 15 aprile 2020 di tutti i termini processuali, ivi compresi i termini per la notifica degli atti introduttivi del giudizio, inclusi i ricorsi in primo grado dinanzi alle Commissioni tributarie, anche in caso di reclamo e mediazione ai sensi dell'articolo 17-*bis*, comma 2 del D.Lgs. n. 546/1992, dei procedimenti esecutivi e delle impugnazioni; ove il decorso abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio dello stesso è differito al 15 aprile 2020.

Decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze 30 marzo 2020: "Modifica dell'ambito di operatività del regime dell'adempimento collaborativo" (in G.U. 11 maggio 2020, n. 120)

È stato modificato, per gli anni 2020 e 2021, l'ambito di operatività del regime dell'adempimento collaborativo. La norma prevede che con decreto del ministro dell'economia e delle Finanze sono stabiliti i criteri in base ai quali possono essere progressivamente individuati gli ulteriori contribuenti ammissibili al regime, che conseguono un volume d'affari o di ricavi non inferiore a quello di cento milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese.

Con il DM viene ridotto il limite (5 miliardi di euro), allargando così la platea dei contribuenti ammessi.

Si stabilisce che i contribuenti – dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario – che conseguono un volume di affari o di ricavi di almeno 5 miliardi di euro sono ammessi al regime dell'adempimento collaborativo.

Legge 2 aprile 2020, n. 21: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3, recante misure urgenti per la riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente" (in G.U. 4 aprile 2020, n. 90)

Viene convertito in legge, con modificazioni, il DL 3/2020 contenente misure urgenti finalizzate alla riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente.

Viene riconosciuto ai dipendenti con un reddito complessivo non superiore ai 28 mila euro un bonus, che non concorre alla formazione del reddito complessivo ai fini RIPEF, pari a 600 euro dal 1° luglio 2020 (che diventeranno 1.200 dal 1° gennaio 2021) e una ulteriore detrazione in favore dei percettori di redditi di lavoro dipendente assimilati per prestazioni rese fino al 31 dicembre 2021: dopo questo periodo dovrebbe far seguito una revisione degli strumenti di sostegno al reddito

Le misure previste riguardano:

- il trattamento integrativo dei redditi di lavoro dipendente e assimilati (art. 1) – con riferimento alle prestazioni rese dall'1°luglio 2020, nel caso in cui l'IRPEF lorda determinata sui redditi di lavoro dipendente e assimilati sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi dell'art. 13, comma 1, DPR 917/1986, è riconosciuta una somma a titolo di trattamento integrativo, rapportato al periodo di lavoro e non concorrente alla formazione del reddito, di importo pari a 600 euro per il 2020 e a 1200 euro dal 2021, purché il reddito complessivo (al netto di prima casa e relative pertinenze) non superi l'importo di 28 mila euro.
I beneficiari del trattamento integrativo sono lavoratori dipendenti, soci di cooperative, lavoratori dipendenti che percepiscono compensi per incarichi da soggetti terzi, titolari di stage, borse di studio o altre attività di addestramento professionale, collaboratori coordinati e continuativi.
Poiché il beneficio è erogato dal sostituto d'imposta in via automatica nella retribuzione periodica, salvo verifiche da effettuare in sede di conguaglio, il datore di lavoro avrà il titolo per recuperare, le somme corrisposte ai lavoratori a titolo di trattamento integrativo, mediante il meccanismo della compensazione dei crediti nel modello F24.
Il sostituto d'imposta è tenuto a procedere alla verifica di conguaglio a fine anno: qualora l'ulteriore detrazione risulti non spettante, in tutto o in parte, il recupero dell'ulteriore detrazione non spettante è effettuato in 8 rate di pari ammontare, a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio, qualora lo stesso ecceda 60 euro;
- l'ulteriore detrazione fiscale per redditi di lavoro dipendente e assimilati (art. 2): con riferimento alle prestazioni rese dall'1°luglio 2020 al 31 dicembre 2020, ai titolari dei redditi di lavoro dipendente e assimilati spetta un'ulteriore detrazione dall'IRPEF lorda, rapportata al periodo di lavoro, di importo pari a:
 - 480 euro, aumentata del prodotto tra 120 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 35 mila euro, diminuito del reddito complessivo, e 7 mila euro, se il reddito complessivo supera 28 mila euro ma non 35 mila euro;
 - 480 euro, se il reddito complessivo supera 35 mila euro ma non 40 mila euro, tenendo presente che la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra 40 mila euro, diminuito del reddito complessivo, e 5 mila euro.
 - l'abrogazione del c.d. "bonus 80 euro" (art. 3, comma 1): dall'1° luglio 2020 è abrogato l'art. 13, comma 1-bis, DPR 917/1986.

Decreto Legge 8 aprile 2020, n. 23: "Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali" (in G.U. 8 aprile 2020, n. 94).

Lo Stato, tramite SACE S.p.A., potrà fornire la garanzia alle banche che erogano finanziamenti alle imprese destinate a coprire tra il 70% e il 90% dell'importo finanziato, a seconda dei limiti dimensionali dei soggetti finanziari:

- per i finanziamenti ad imprese fino a 5.000 dipendenti in Italia e un fatturato inferiore a 1,5 miliardi è prevista una copertura pari al 90% dell'importo del finanziamento;
- per i finanziamenti ad imprese con oltre 5.000 dipendenti in Italia e un fatturato tra 1,5 e 5 miliardi di euro è prevista una copertura pari al 80% dell'importo del finanziamento;
- per i finanziamenti concessi alle imprese con oltre 5 miliardi di fatturato la copertura sarà del 70% dell'importo del finanziamento.

L'importo della garanzia non potrà superare il 25% del fatturato registrato nel 2019 o il doppio del costo del personale sostenuto dall'azienda.

La misura opera fino al 31 dicembre 2020.

Viene potenziato ulteriormente il fondo di Garanzia per le PMI, aumentandone la dotazione finanziaria. Inoltre è possibile che le aziende ottengano i finanziamenti fino a 25 mila euro dalle banche senza alcuna valutazione di merito creditizio, ma con garanzia da parte dello Stato del 100%.

Stessa misura di garanzia anche per i finanziamenti superiori a detta soglia ma fino a 800 mila euro, ma con necessità di valutazione del merito creditizio da parte del finanziatore. Per prestiti superiori a 800 mila e fino a 5 milioni di euro la garanzia copre il 90% dell'importo erogato.

Le imprese che prima dell'attuale crisi sanitaria ed economica presentavano una regolare prospettiva di continuità aziendale possono non tener conto dell'obbligo del rispetto del principio di continuità aziendale previsto dal codice civile, dai principi contabili e da quelli di revisione e pertanto:

- in sede di redazione del bilancio in corso possono valutare i criteri di prudenza e di continuità alla luce della situazione emergente dall'ultimo bilancio approvato;

- possono disattivare le cause di scioglimento societario per riduzione o perdita del capitale sociale, derogando alle regole del codice civile per le società di capitali;
- possono ottenere finanziamenti da parte dei soci senza che questi risultino postergati nella restituzione.

Vengono prorogate alcune scadenze fiscali:

- versamenti di ritenute (su redditi di lavoro dipendente) contributi e IVA, ma solo per soggetti con calo di fatturato di almeno il 33%, per ricavi/compensi sotto i 50 milioni e di almeno il 50% sopra tale soglia;
- versamenti per i soggetti che hanno iniziato ad operare dal 1° aprile 2019 e l'IVA per i residenti delle 5 province più colpite se attestano un calo del fatturato di almeno il 33% a prescindere dalla soglia di fatturato dei 50 milioni. Vengono prorogati al 30 giugno 2020, in unica rata o in 5 rate mensili;
- la sospensione, al ricorrere di terminate condizioni (compensi nel 2019 non superiori a 400.000 euro e mancato sostenimento di spese per lavoro dipendente o assimilato nel mese precedente) delle ritenute d'acconto sui redditi di lavoro autonomo, già prevista dal Decreto "Cura Italia", viene estesa alle scadenze di aprile e maggio;
- la proroga generalizzata dei versamenti in scadenza il 20 marzo 2020 viene estesa al 16 aprile 2020;
- la consegna delle certificazioni uniche è prorogata dal 31 marzo al 30 aprile 2020;
- il credito d'imposta del 50% per le spese di sanificazione degli ambienti di lavoro viene esteso all'acquisto dei dispositivi di protezione individuale, mascherine e occhiali.

Legge 24 aprile 2020, n. 27: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 recante misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 – proroga dei termini per l'adozione di decreti legislativi (in S.O. n. 16 alla G.U. 29 aprile 2020, n. 110)

La Legge, in vigore dal 30 aprile 2020, converte con modificazioni, il DL 17 marzo 18 (cd. Decreto Cura Italia). Di seguito si illustrano le principali novità introdotte in sede di conversione:

- in materia di ammortizzatori sociali è stato previsto che le misure per la cassa integrazione ordinaria (CIGO) e l'assegno ordinario si applicano anche ai lavoratori assunti tra il 24 febbraio 2020 e il 17 marzo 2020 e non solo ai lavoratori che risultano alle dipendenze dell'azienda alla data del 23 febbraio 2020.

Viene eliminato l'obbligo – al momento della richiesta per il trattamento ordinario di integrazione salariale – di svolgere la consultazione e l'esame congiunto con le organizzazioni sindacali. (art. 19)

Anche per la cassa in deroga (art. 22) non è necessario alcun accordo sindacale tra organizzazioni sindacali e Regioni competente non solo per i datori di lavoro che occupano fino a 5 dipendenti ma anche a tutti quei "datori di lavoro che hanno chiuso l'attività in ottemperanza ai provvedimenti di urgenza emanati per far fronte all'emergenza epidemiologica da COVID-19".

Sono state disciplinate anche due ipotesi aggiuntive di cassa integrazione, alle quali solo i datori di lavoro residenti nei comuni della ex zona rossa, nonché i datori con dipendenti residenti in tali zone, potranno avere accesso;

- viene disposto il divieto di licenziamento per 60 giorni dall'entrata in vigore del "Cura Italia" stesso;
- il diritto di accedere allo *smart working* viene esteso oltre la data del 30 aprile 2020, e fino alla fine dell'emergenza epidemiologica nazionale;
- in favore dei co.co.co, dei titolari di rapporti di agenzia e di rappresentanza commerciale e dei lavoratori autonomi o professionisti ivi compresi i titolari di attività di impresa, iscritti all'AGO e alle forme esclusive e sostitutive della medesima, nonché alla Gestione Separata dell'INPS che svolgono la loro attività lavorativa dal 23 febbraio 2020 nei Comuni ex zone rosse di cui al DPCM 1 marzo 2020, o siano ivi residenti o domiciliati alla medesima data, è riconosciuta un'indennità mensile aggiuntiva pari a 500 euro per un massimo di 3 mesi, parametrata all'effettivo periodo di sospensione dell'attività. La somma non concorre alla formazione del reddito.

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Dottrina

“Note in tema di esterovestizione, libertà di stabilimento e (non) abusività delle norme tributarie a margine di recente giurisprudenza di legittimità” di A. PURPURA, in Dir. Prat. Trib. 1/2020, pag. 276.

L’A. commenta la sentenza della Corte di Cassazione 14527/2019 con la quale i Giudici di legittimità sono tornati a pronunciarsi in materia di esterovestizione societaria, ridefinendo – ancora una volta – i confini tra il fondamentale principio della “libertà di stabilimento” e la fittizia localizzazione estera di società.

Nel commento l’A. evidenzia in chiave critica l’analisi giuridico-economica effettuata dai giudici di primo e secondo grado sottolineando come la posizione dei Giudici di legittimità sia espressione di tutela del principio di libertà d’iniziativa economica e d’impresa.

Ed infatti, se è vero, com’è, che per esterovestizione societaria si intenda una fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all’estero, in particolare in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale e se è altresì corretto affermare che scopo dell’ordinamento giuridico tributario sia quello di contrastare operazioni che si insinuino tra le smagliature delle normative fiscali, deve, allo stesso modo sottolinearsi che l’Amministrazione finanziaria ed i Collegi giudicanti poi non debbano mai omettere di effettuare – come verificatosi nel caso di specie – quella delicata attività di discernimento tra elusione fiscale e mera pianificazione fiscale.

In tal senso la sentenza in commento costituisce perfetto esempio di *discrimen* intercorrente tra detti concetti.

L’esame degli elementi dai quali emergerebbe o meno un trasferimento estero fittizio di società deve fondarsi non soltanto su eventuali aggiramenti delle norme tributarie effettuate per mezzo delle politiche aziendali, ma anche (se non soprattutto) sulla base di un concreto esame degli elementi “di fatto” posti a supporto dell’effettività della residenza in territorio estero.

In tal senso, è necessaria un’attenta valutazione degli elementi documentali proposti dalle parti in giudizio, scrutinio che, a detta dei Giudici di legittimità, non sarebbe stato adeguatamente svolto dal Collegio di secondo grado.

Ed infatti, esaminando la documentazione allegata dalla ricorrente si sarebbe agilmente compreso che la *holding* olandese non fosse una costruzione societaria fittizia creata al sol scopo di aggirare le norme tributarie, ma che, di contro, nei Paesi Bassi si dispiegasse realmente l’attività amministrativa della Società concretizzantesi nello svolgimento dei consigli di amministrazione e delle assemblee dei soci.

Sulla questione l’A. formula alcune considerazioni.

Anzitutto, che il semplice fatto che nell’esercizio d’una attività si conferisca una sede “esterna” rispetto ad i confini propri dello Stato membro d’origine, non dia luogo, *ex se*, ad una presunzione d’abusività ma dia luogo, di contro, alla concreta applicazione del principio di libertà di stabilimento. Secondariamente, non può ammettersi una presunzione di esterovestizione a priori ogniqualvolta una società abbia spostato la propria residenza, presso giurisdizioni tributarie più favorevoli.

In questa prospettiva, non c’è dubbio che lo svolgimento delle attività amministrative, organizzative e gestionali in territorio olandese, costituisca piena dimostrazione della genuinità delle operazioni svolte dalla *holding*.

I Giudici di appello adducevano a sostegno della natura esterovestita della società ricorrente olandese la considerazione per la quale gli amministratori della stessa fossero residenti in Italia.

Fondare la natura eventualmente fittizia della residenza fiscale di una determinata società sulla mera constatazione per la quale gli amministratori avrebbero una residenza “personale” diversa, configura un’argomentazione giuridica dotata d’un’autorevolezza probatoria davvero limitata, soprattutto laddove si è appurato che l’operatività amministrativa della società stessa si svolge in altro territorio, rendendo definitivamente superfluo il fatto che gli amministratori abbiano residenza diversa.

Riguardo alla contestata assenza di valide ragioni economiche sottese alla costituzione della holding olandese, formulata dall'Amministrazione finanziaria ed accolta dal Giudice di secondo grado, non tiene debitamente in considerazione la portata applicativa della clausola generale antiabuso, oggi tipizzata dal legislatore interno all'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente.

Dalla lettura della norma emerge come l'Ufficio e le Corti siano chiamate a verificare se nelle operazioni di volta in volta analizzate i benefici fiscali siano predominanti rispetto ad altre eventuali convenienze economiche, occorrendo accertare, ai fini di una fondata contestazione di esteroinvestizione, se anche in assenza dei benefici fiscali conseguiti dagli agenti permangono i vantaggi economici, anche di ordine organizzativo o gestionale, tali da giustificare ugualmente la realizzazione dell'operazione esaminata.

Anche laddove si ammettesse che la società olandese fosse stata costituita fittiziamente in territorio olandese al fine di conseguire vantaggi fiscali indebiti, non potrebbero non sorgere dubbi in merito alla mancanza di sostanza economica da un lato ed al carattere essenziale del vantaggio fiscale indebito eventualmente conseguito dall'altro.

Per quanto attiene all'essenzialità del vantaggio fiscale, od anche alla predominanza del medesimo, il semplice fatto che in territorio olandese si svolgesse un'effettiva attività amministrativa, renderebbe legittimi i benefici tributari conseguiti dalla società.

Ne consegue che, trattandosi di presupposti la cui contestuale presenza è richiesta dalla norma, dal venir meno di uno discenderà la irrilevanza degli altri, determinando, così, un inevitabile giudizio d'assenza di abusività. (EM)

Prassi Amministrativa

Accertamento – Sospensione dei termini relativi alle istanze di interpello – Novità del Decreto Cura Italia.

Circ. Agenzia delle entrate 20 marzo 2020, n. 4/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

La Circolare dell'Agenzia delle entrate contiene chiarimenti in ordine alla sospensione, dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020 dei termini relativi alle risposte alle istanze di interpello relative al regime di adempimento collaborativo, agli interpelli sui nuovi investimenti e alle istanze di collaborazione e cooperazione rafforzata.

Durante tale periodo i termini per fornire le risposte e il termine per la loro regolarizzazione inizieranno a decorrere dall'1° giugno 2020, così come disposto dall'art. 67 del decreto Cura Italia. Potranno essere svolte le attività connesse alla lavorazione delle istanze, il rilascio di pareri ai contribuenti e lo svolgimento delle interlocuzioni formali relative agli interpelli sui nuovi investimenti. Anche i termini relativi alle richiamate attività e quelli entro i quali i contribuenti sono tenuti a rispondere alle richieste inviate degli Uffici sono sospesi fino al 31 maggio 2020, iniziando e/o riprendendo a decorrere dall'1° giugno 2020, pur restando ferma la possibilità per il contribuente di effettuare l'adempimento richiesto durante il periodo di sospensione.

La presentazione delle istanze è possibile unicamente mediante PEC ovvero, per i soggetti non residenti che non si avvalgono di un domiciliatario nel territorio dello Stato, mediante l'invio alla casella di posta elettronica ordinaria della Divisione Contribuenti.

Accertamento – Patent box – Sospensione dei termini relativi alla trattazione delle istanze di accordo preventivo per le imprese con attività internazionale e di determinazione del reddito agevolabile ai fini del c.d. Patent box - Chiarimenti

Circ. Agenzia delle entrate 27 marzo 2020 n. 7/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L'Agenzia ha fornito indicazioni circa la sospensione dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020 dei termini per le istanze di interpello.

Riprenderanno, dunque, a decorrere da 1° giugno 2020 i termini previsti dalle disposizioni che disciplinano:

- gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale;

- le rettifiche in diminuzione del reddito in applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento di cui all'art. 110, comma 7, secondo periodo del TUIR;
- la procedura di accordo preventivo connessa all'utilizzo di determinati beni immateriali (*Patent box*).

In tale periodo, le strutture competenti dell'Agenzia delle entrate potranno comunque svolgere le attività tipicamente connesse alla lavorazione delle istanze di accordo preventivo.

Il contribuente e l'Agenzia potranno fornire le risposte o compiere gli atti previsti dalla specifica procedura, senza che ciò comporti in generale la rinuncia ai benefici della sospensione dei termini.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento – Interpello disapplicativo – Società di comodo – Termine per la risposta – Non è perentorio.

Cass., sez. trib. 26 febbraio 2020, n. 5163, nel sito web www.cortedicassazione.it.

In tema di interpello “disapplicativo” previsto dall'art. 30 della L. n. 724 del 1994, comma 4-*bis* per le società di comodo, il termine di novanta giorni per la risposta all'istanza di cui all'art. 1 del DM n. 259 del 1998 non è perentorio e il mancato rispetto non inficia il procedimento, né il successivo avviso di accertamento.

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

Dottrina

“Beneficiario effettivo: applicazioni pratiche a seguito delle sentenze danesi” di C. VALZ, A. PORCARELLI e G. GINEVRA, in Fisc. Comm. Int. 4/2020, pag. 11.

Il 26 febbraio 2019, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea si è pronunciata con due sentenze in ordine ai requisiti per poter beneficiare dell'esenzione da ritenuta sugli interessi e sui dividendi, previste rispettivamente dalla Direttiva Interessi-Canoni e dalla Direttiva madre-figlia.

In particolare, le sentenze hanno fornito una innovativa interpretazione del concetto di beneficiario effettivo e di abuso del diritto in ambito comunitario.

Nell'articolo, dopo una breve disamina delle sentenze, gli AA. valutano l'impatto di tali pronunce nell'interpretazione domestica del concetto di beneficiario effettivo tra diversi Stati europei (Danimarca, Germania, Spagna, Austria, Belgio, Malta, Cipro) evidenziando i mutamenti legislativi, nonché le nuove interpretazioni di prassi e giurisprudenziali interventi a seguito di dette sentenze.

Con specifico riferimento all'esenzione da ritenuta sugli interessi prevista dalla Direttiva Interessi-Canoni, la CGE ha precisato che al termine “beneficiario effettivo” occorre attribuire uno specifico significato di diritto comunitario e che, quindi, nessuna rilevanza dovrebbe essere attribuita a qualsiasi altro significato di diritto domestico del termine ai fini dell'interpretazione della Direttiva Interessi-Canoni.

In tale contesto, la CGE ha fornito un'interpretazione ampia del concetto di beneficiario effettivo da identificarsi come “non un beneficiario individuato formalmente, bensì l'entità che benefici economicamente degli interessi percepiti e disponga, della facoltà di disporre liberamente la destinazione”

Diversamente da quanto previsto nella Direttiva Interessi-Canoni, il concetto di beneficiario effettivo non è, di converso, presente nel dettato della Direttiva madre-figlia.

Ciononostante la CGE nella sentenza relativa all'interpretazione della Direttiva madre-figlia, sembrerebbe aver introdotto – anche con riferimento all'esenzione da ritenuta sui dividendi ai sensi di citata Direttiva – il requisito del beneficiario effettivo.

Con specifico riferimento agli elementi costitutivi di un abuso delle Direttive in commento, la CGE ha poi fornito una serie di "indicazioni" circa gli elementi costitutivi di una fattispecie abusiva, pur precisando che, almeno in linea di principio, spetta ai giudici nazionali verificare i fatti e le circostanze nel caso concreto.

Con riferimento al panorama italiano gli AA. segnalano che, mentre ad oggi, non risultano essere in discussione proposte legislative strettamente connesse ai principi contenuti nelle sentenze danesi, non pochi sono invece gli interventi giurisprudenziali riferibili – direttamente ovvero indirettamente – alle sentenze danesi.

Dal punto di vista della prassi, con precipuo riguardo al requisito del beneficiario effettivo, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che "per essere considerata beneficiario effettivo una società deve ricevere i pagamenti in qualità di beneficiario finale e non come agente, delegato o fiduciario di altri soggetti", e che "qualora tra il beneficiario e l'autore del pagamento si interponga un intermediario, l'esenzione si applica soltanto se l'effettivo beneficiario degli interessi soddisfa" i requisiti previsti dall'art. 26-*quater* predetto. (EM)

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Dottrina

"Procedura di *ruling* per il *patent box*: sospensione e rinuncia" di D. AVOLIO e F. MORETTI, ne Il fisco 17/2020, pag. 1644.

L'articolo illustra due documenti di prassi pubblicati di recente dall'Agenzia delle entrate con i quali si è pronunciata sulla sospensione dei termini dei procedimenti di accesso al regime *Patent box* ed ha fornito chiarimenti circa la possibilità di presentare nuovamente istanza di *ruling*, dopo aver rinunciato alla procedura ed optato per la c.d. autoliquidazione.

Come noto, per effetto delle modifiche alla normativa in materia di *Patent box* apportate da "Decreto crescita", a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data della sua entrata in vigore (1° maggio 2019) i titolari di reddito di impresa che optano per il regime agevolativo *Patent box* possono scegliere, in alternativa alla procedura di *ruling* di cui all'art. 31-*ter* del DPR n. 600/1973, ove applicabile, di determinare "autonomamente" e dichiarare il reddito agevolabile, indicando le informazioni necessarie alla sua determinazione in idonea documentazione.

L'opzione per la "autoliquidazione" dell'agevolazione *Patent box* è comunicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta al quale si riferisce l'agevolazione, ha durata annuale, è irrevocabile e rinnovabile.

Per effetto delle modifiche intervenute con il "Decreto crescita", dunque, il contribuente eserciterà due opzioni:

- la prima opzione, cioè l'opzione *Patent box* che ha durata quinquennale, è irrevocabile, è rinnovabile e rappresenta la condizione necessaria per fruire dell'agevolazione;
- la seconda opzione (soltanto eventuale ed in ogni caso esercitabile soltanto qualora il contribuente abbia esercitato l'opzione *Patent box*) è relativa alla facoltà espressa dal contribuente di provvedere ad "autoliquidare" l'agevolazione *Patent box*, è annuale ed anch'essa rinnovabile ed irrevocabile.

Rispetto all'opzione di accesso al regime, che si esercita una volta soltanto e dura per cinque anni, quella prevista dal "Decreto crescita" deve essere rinnovata di anno in anno, nel corso del quinquennio di vigenza dell'agevolazione.

Il "Decreto crescita" ha, inoltre, previsto che i contribuenti che abbiano già avviato una procedura di *ruling* possono abbandonarla per poter procedere ad "autoliquidarsi" l'agevolazione *Patent box*.

Per poter accedere alla "autoliquidazione" non deve essere ancora concluso il relativo accordo con l'Agenzia delle entrate.

Venendo al caso esaminato dall'Agazia nell' interpello n. 99/2020, viene precisato che il contribuente che intende rinunciare alla procedura di *Patent box* deve comunicare, entro il termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo di imposta in corso alla data del 1° maggio 2019, tramite PEC o raccomandata a/r indirizzata all'Ufficio presso il quale è incardinata la trattazione dell'istanza, l'espressa e irrevocabile volontà di rinunciare alla prosecuzione della stessa.

Resta da chiarire se, "a regime", il contribuente possa rinunciare alle nuove procedure di *ruling* attivate successivamente all'entrata in vigore del "Decreto crescita". Assonime rileva come una soluzione negativa non potrebbe essere condivisa, perché oltremodo penalizzante per le imprese e in contrasto con la *ratio* ispiratrice del "Decreto crescita", che in effetti non pone alcun limite al riguardo, essendo volto a rilanciare l'agevolazione *Patent box* superando le lungaggini del meccanismo operativo basato sul *ruling*.

La risposta all'interpello n. 99/2020, affermando la "unitarietà" della procedura di *Patent box*, che deve riguardare l'intero quinquennio e tutti gli intangibili tra quelli che rientrano nel perimetro del *ruling*, farebbe conseguire l'applicazione della "autoliquidazione" all'intero quinquennio a cui l'opzione *Patent box* si riferisce.

Da ciò gli AA. giungono alla conclusione che non sarebbe possibile per il contribuente, che abbia attivato (in un primo tempo) la procedura di "autoliquidazione", optare (in un secondo momento) per la procedura di *ruling*, che coprirebbe le restanti annualità del quinquennio di vigenza dell'agevolazione.

Sul punto, gli stessi ritengono necessaria una presa di posizione ufficiale da parte dell'Agazia delle entrate. (EM)

Prassi Amministrativa

Agevolazioni – *Patent box* – Alternativa alla procedura di *ruling* – Novità del DL 34/2019 (cd. DL "crescita") – Rinuncia alla procedura di *ruling* in corso – Effetti.

Risp. Interpello Agazia delle entrate 27 marzo 2020, n. 99, nel sito web www.agenziaentrate.it

Con la risposta l'Agazia delle entrate ha chiarito che, in caso di rinuncia nel 2019, al *ruling* in corso per avvalersi della nuova opzione di autodeterminazione di cui all'art. 4 del DL 34/2019 (cd. DL crescita), per fruire del *Patent box* nei periodi di imposta successivi alla rinuncia (2020, nel caso di specie) occorre esercitare l'opzione annuale prevista per l'autoliquidazione.

Al riguardo, l'Agazia precisa che la condizione per accedere all'autoliquidazione per periodi d'imposta antecedenti alla data di entrata in vigore del DL Crescita, è costituita dalla sussistenza di una procedura di *Patent box* pendente.

Secondo l'Agazia, non sussiste una procedura di *Patent box* in corso laddove sia stato adottato un provvedimento di formale chiusura della stessa per mancato accordo, né qualora l'istanza di accesso alla predetta procedura sia decaduta per mancata integrazione della documentazione nei termini previsti dalla relativa disciplina.

L'Agazia precisa che la rinuncia deve riguardare la procedura di *Patent box*, nella sua interezza, quindi tutto il quinquennio agevolato. Tale rinuncia non può essere nemmeno limitata ad alcuni beni immateriali tra quelli che rientrano nel perimetro del *ruling*.

Agevolazioni – Investimenti in *start up* e PMI innovative – Fondi comuni di investimento mobiliari alternativi.

Principio di diritto Agazia delle entrate 27 aprile 2020, n. 6, nel sito web www.eutekne.it.

Un OICR che investe in *start up* e PMI innovative è considerato qualificato quando il requisito di un investimento almeno pari al 70% nelle predette entità risulta dal relativo comparto di investimento, secondo un approccio di tipo *pass through*.

Il beneficio per l'investitore sarà riconosciuto per la sola quota parte investita nel comparto *start up* innovative e PMI innovative ammissibili.

Il requisito del 70% dovrà quindi essere calcolato considerando la somma degli investimenti in *star up* innovative e PMI innovative ammissibili effettuati dal predetto comparto.

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“La tassazione CFC in presenza di perdite della controllante” di M. BARGAGLI, in Fisc. e comm. Int. 4/2020, pag. 5

L’A., prima di commentare la sentenza della Suprema Corte di Cassazione n. 29978 del 19 novembre 2019 avente ad oggetto la tassazione CFC in presenza di perdite, esamina la nuova normativa prevista in materia di *Controlled Foreign Companies* a seguito del recepimento della Direttiva ATAD 2016/1164/UE, ed evidenzia che il legislatore, eliminando la differenza tra Stati o territori paradisiaci e quelli a fiscalità ordinaria, ha reso operativa la *CFC rule* al ricorrere congiuntamente di una doppia condizione di accesso: livello di tassazione effettiva estera inferiore al 50% rispetto a quello che sarebbe stato applicato in Italia e, contestualmente, presenza per più di 1/3 di proventi passivi nel conto economico della controllata estera.

Dopo aver riportato le disposizioni del comma 1 (ambito soggettivo), quelle del comma 2 (presupposto del controllo) e quelle del comma 6 (imputazione del reddito), l’A. pone a confronto il regime di disapplicazione del regime di tassazione per trasparenza vigente sino al 31 dicembre 2018, ai sensi dell’art. 167, comma 5, lett. a) e b), del TUIR, e quello operante dal 2019, secondo cui la disciplina CFC non si applica se il soggetto residente in Italia dimostra che il soggetto controllato non residente svolge un’attività economica effettiva, mediante l’impiego di personale, attrezzature, attivi e locali (vd. il comma 7 dell’art. 167).

Per valutare se la società controllata estera svolge o meno una reale attività economica, occorre anche valutare se la CFC possa essere considerata una struttura di puro artificio, risultando dirimenti i chiarimenti della circolare dell’Agenzia delle entrate n. 51/E del 6 ottobre 2010, in cui sono stati illustrati, a titolo esemplificativo, specifici indicatori di artificiosità (indicatori riportati nell’articolo).

Con specifico riferimento alle attività immateriali, nella stessa circolare, al punto 5.2. viene precisato che occorre valutare ulteriori e più specifici elementi di prova volti a dimostrare la non artificiosità della controllata estera (elementi riportati nell’articolo).

Quanto ai criteri per l’individuazione dei regimi fiscali privilegiati, l’A. evidenzia che per l’esercizio 2015, l’art. 167, comma 4, del TUIR prevedeva che, ai fini dell’individuazione dei regimi fiscali privilegiati per “livello di tassazione sensibilmente inferiore” si intendeva un livello di tassazione inferiore al 50% di quello applicato in Italia e che si consideravano in ogni caso privilegiati i regimi fiscali speciali che consentivano un livello di tassazione inferiore al 50% di quello applicato in Italia, indipendentemente dalla circostanza che tale regime fosse previsto da un ordinamento estero che applicava un regime generale di imposizione non inferiore al suddetto limite percentuale.

Lo stesso art. 167, comma 4, nella formulazione in vigore dal 2016, prevedeva che: “i regimi fiscali, anche speciali, di Stati o territori si considerano privilegiati laddove il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia”.

Quindi, a partire dal 1° gennaio 2016 e sino al 31 dicembre 2018 si consideravano privilegiati:

- a) i regimi in cui “il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia”;
- b) i regimi “speciali”.

Il legislatore, intervenendo sull’art. 167, comma 1, del T.U.I.R. aveva escluso espressamente dalla nozione di “Stati o territori a regime fiscale privilegiato” gli Stati appartenenti all’Unione Europea ovvero quelli aderenti allo Spazio economico europeo con i quali l’Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni.

Venendo alla questione relativa alla “tassazione CFC in presenza di perdite” che dà il titolo all’articolo, l’A. commenta la sentenza n. 29978 del 19 novembre 2019 della Corte di Cassazione avente ad oggetto il problema di stabilire l’aliquota da applicare al reddito della controllata da

assoggettare a tassazione separata, nel caso in cui il risultato reddituale della controllante, essendo negativo, non consentiva di poter determinare un'aliquota media da assumere ai fini della tassazione del reddito della controllata (e comunque non inferiore al 27%).

Sulla base di precedenti giurisprudenziali, i giudici di legittimità hanno ritenuto che "il soggetto residente controllante che non abbia prodotto alcun reddito imponibile proprio, e che è quindi sprovvisto di una propria aliquota media, non può assoggettare i redditi del soggetto non residente a lui imputati per trasparenza all'aliquota del 27 per cento".

Tale misura percentuale del 27%, secondo i supremi giudici, è infatti prevista dal legislatore come soglia minima dell'aliquota media, "sicché essa non può venire in rilievo quando una tale aliquota non vi sia. L'applicazione, in questo caso, dell'aliquota del 27 per cento si tradurrebbe, d'altra parte, nel riconoscimento di un trattamento fiscale agevolato privo di giustificazione.

L'aliquota applicabile nel caso in cui il soggetto residente controllante abbia dichiarato una perdita fiscale o, comunque, non abbia prodotto alcun reddito imponibile proprio è, dunque, quella del 33 per cento" (aliquota ordinaria IRES pro-tempore vigente). (GDA)

IRES

Dottrina

"Il trasferimento di comparto di titoli di debito", di D. CECCARELLI e F. SUSINI, in La gest. Straord. Impr.2/2020, pag.23.

Il trasferimento tra "comparti" di bilancio e segnatamente il trasferimento di titoli di debito dall'attivo circolante all'attivo immobilizzato o viceversa, è una eventualità che può verificarsi durante il periodo di possesso. La decisione sulla classificazione dei titoli di debito costituisce una scelta del *management* che, in base alle strategie aziendali, può anche decidere di destinare un portafoglio di titoli della medesima specie, in parte ad investimento duraturo, da iscriversi nell'attivo immobilizzato, in parte alla negoziazione, da iscriversi nell'attivo circolante, tutto ciò sempre nel rispetto dell'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa. La successiva possibile riclassifica di un titolo di debito deve essere giustificata e coerente con le linee strategiche a cui si ispira l'intera gestione del portafoglio societario. Sotto il profilo contabile, l'OIC precisa che i titoli oggetto di trasferimento dovranno essere rilevati al valore risultante dall'applicazione – al momento del trasferimento – dei criteri valutativi del portafoglio di provenienza. Pertanto: *i)* il trasferimento di titoli immobilizzati alle attività circolanti va rilevato in base al costo ammortizzato, eventualmente rettificato per le perdite durevoli di valore; *ii)* il trasferimento di titoli non immobilizzati alle immobilizzazioni finanziarie va rilevato in base al minore valore fra il costo ammortizzato e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato. La valutazione, alla fine dell'esercizio in cui avviene il cambiamento di destinazione, avverrà quindi con il criterio previsto per la sua nova classificazione, considerando come costo iniziale il valore di trasferimento del nuovo comparto.

Sotto il profilo fiscale, il valore fiscale iniziale da assumere a seguito della riclassifica è quello della classe di provenienza, con la conseguenza che per le rilevazioni successive troverà applicazione la disciplina del nuovo comparto. Pertanto, per la valutazione dei titoli immobilizzati troverà applicazione la disciplina contenuta all'art. 94, comma 1, del TUIR, mentre per quanto concerne i titoli immobilizzati quella di cui all'art. 101, comma 2, del TUIR, a prescindere dalla disciplina applicata prima della riclassifica. Se ciò non poneva particolari problematiche fino all'introduzione del principio di derivazione rafforzata anche in ambito OIC, operata dal D.L. n. 224/2016 convertito dalla L. 19/2017, adesso la sua applicazione può avere risvolti fiscali problematici in talune ipotesi di riclassifica dei titoli.

Si pensi alla riclassifica di titoli dall'attivo circolante all'attivo immobilizzato, con la conseguente necessità di applicare il criterio del costo ammortizzato, nell'ipotesi in cui tal riclassifica avvenga successivamente al 2016 ovvero successivamente al primo esercizio di applicazione del criterio del costo ammortizzato.

Per i titoli acquistati successivamente al 1° gennaio 2016, nascendo già in derivazione rafforzata, la valutazione del costo ammortizzato assumerà piena rilevanza anche fiscale mentre lo stesso non può dirsi, in linea teorica, per quei titoli che sono stati acquistati antecedentemente all'introduzione del D.Lgs. n. 139/2015.

In maniera analoga a quanto già fatto in sede di transizione ai principi IAS/IFRS, il legislatore ha previsto che gli effetti reddituali e patrimoniali delle operazioni già avviate e che si protraggono per i periodi d'imposta successivi alla prima adozione delle nuove regole contabili (FTA) dovranno essere assoggettate alla disciplina fiscale previgente. Tale disciplina transitoria, applicabile alle cd. operazioni pregresse, è volta ad evitare fenomeni di tassazione anomala che potrebbero derivare dall'applicazione di regole di determinazione del reddito coerenti con le nuove modalità di rappresentazione contabile. Al riguardo, la circolare n. 33/2008 dell'Agenzia delle Entrate, individua come operazioni pregresse quelle che congiuntamente: *i)* sono state poste in essere prima delle entrate in vigore dei nuovi principi contabili; *ii)* risultano qualificate, classificate e imputate temporalmente in maniera difforme rispetto all'ultimo bilancio chiuso durante il periodo di possesso; *iii)* potrebbero dare luogo a fenomeni di tassazione anomala in relazione ad eventuali disallineamenti tra valore civile e valore fiscale generatesi in fase di prima applicazione dei nuovi principi contabili. La scelta operata dal legislatore per disciplinare il regime fiscale del passaggio da un sistema di principi contabili ad un altro è stata quella di non voler riconoscere l'effetto sul reddito imponibile derivante dalla diversa contabilizzazione al momento stesso della transizione. Da qui, quindi, la necessità di neutralizzare il passaggio ai nuovi principi contabili, e la previsione di un regime transitorio che ha disposto l'irrilevanza degli effetti economici e patrimoniali generati dalle operazioni pregresse successivamente alla transizione. D'altra parte, applicare la derivazione rafforzata a questi effetti avrebbe significato attribuire rilevanza fiscale ai nuovi valori iscritti senza aver fatto concorrere alla formazione del reddito imponibile gli effetti della transizione, generando così salti d'imposta ovvero doppia imposizione in relazione alla natura di costo o di ricavi delle rettifiche di transizione.

Tornando al dubbio interpretativo mosso, è opportuno domandarsi se nel caso di riclassifica di titoli di debito, già acquistati al 31 dicembre 2015, sia applicabile il principio di derivazione rafforzata, ovvero debba essere trattato alla stregua delle cd. operazioni pregresse. Il dubbio sorge in quanto in tale ipotesi per la prima volta verrebbe applicato il principio del costo ammortizzato (anche se successivamente al primo esercizio di introduzione) ad una operazione che comunque già esisteva al momento dell'entrata in vigore di tale criterio di valutazione. Per quanto già detto, il regime fiscale ordinario del cambiamento dei principi contabili è quello realizzativo: l'effetto del cambiamento di principio contabile è riconosciuto fiscalmente e il nuovo valore assume rilevanza fiscale per gli esercizi successivi. D'altra parte, come visto, il legislatore ha deciso di derogare a tale regime in un caso specifico, cioè quello di introduzione di un nuovo principio contabile, ritenendo che non si dovessero generare effetti fiscali in occasione di una modifica imposta dal legislatore stesso e dall'organismo di contabilità, e non legata alle vicende gestionali dell'impresa. Questa deroga, quindi, non può essere estesa, sotto il profilo interpretativo, a fattispecie diverse ed ulteriori. Nel caso di specie, pur essendo in presenza di un cambio di principio contabile, non si è in presenza di una sua prima applicazione in senso tecnico fattispecie a cui è diretta la disciplina transitoria. In altre parole, l'adozione dello standard contabile avverrebbe per la prima volta in relazione ad un fatto gestionale avvenuto successivamente al 2016 e non per l'entrata in vigore di un nuovo principio contabile che obbliga al cambiamento. A parere degli AA. quindi, anche per tali fattispecie (riclassifica successiva al 2016 di titoli già esistenti al 31 dicembre 2015) opererà il principio di derivazione rafforzata, con l'effetto che le componenti derivanti dal cambio di destinazione assumeranno rilevanza fiscale e le valutazioni successive saranno soggette alla derivazione rafforzata con rilevanza fiscale del costo ammortizzato.

Viene infine affrontato dagli AA. il tema del giudizio di sindacabilità da parte dell'Amministrazione finanziaria in sede di eventuale verifica che analizzi il trasferimento di comparto descritto, con le conseguenze contabili e fiscali descritte. Il tema della possibile sindacabilità dei comportamenti tenuti ai fini contabili costituisce da sempre un elemento di forte problematicità, nella evidente considerazione che la conseguenza della diversa valutazione dei comportamenti di specie, talvolta non necessariamente legata alla rappresentazione giuridico-formale dei fatti dell'impresa ovvero lasciata alla discrezionalità tecnica dell'organo amministrativo, comporta una modifica della base imponibile. Al riguardo, occorre domandarsi se i verificatori possano entrare nel merito delle

modifiche di contabilizzazione operate ai fini civilistici, almeno in termini di qualificazione, imputazione temporale e classificazione degli elementi di bilancio. Con riferimento ai soggetti che applicano i principi contabili internazionali IAS/IFRS, la circ. n. 7/2011 dell'Agenzia delle entrate, ha affermato come la rilevanza fiscale dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio presuppone che i principi contabili di riferimento siano correttamente applicati. Laddove la rappresentazione non sia *compliant* ai principi contabili di riferimento, l'Amministrazione finanziaria potrà rideterminare l'imponibile applicando i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili. Lo stesso documento di prassi sostiene che qualora i principi contabili internazionali consentano di effettuare scelte meramente discrezionali senza prevedere un criterio direttivo, l'Amministrazione finanziaria potrà sindacare le opzioni adottate che, sulla base di specifici fatti e circostanze, risultino finalizzate al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali. In questo caso il vantaggio fiscale dovrà essere indebito e l'operazione che lo determina dovrà essere priva di sostanza economica. Alla stessa stregua, la circolare della Guardia di Finanza, n. 1/2018, precisa che il vero potere di sindacato si manifesta nel momento in cui si rileva la non corretta applicazione dei principi contabili. Con specifico riferimento ai trasferimenti di comparto si deve ritenere che qualora sussistano adeguate motivazioni gestionali e sia rappresentato in bilancio in applicazione di corretti principi contabili, nessuna contestazione circa la riclassifica potrà essere avanzata dall'Amministrazione finanziaria, in particolare in considerazione del trattamento fiscale ritenuto corretto e sopra illustrato. (WR)

“Scelta anticovid-19 e legge di Bilancio 2020: una nuova imposta sostitutiva per la rivalutazione dei beni d'impresa”, di F. CIANI e R. AVITABILE, in Boll. Trib. 6/2020, pag. 418.

La legge di Bilancio 2020 ha riaperto nuovamente la possibilità per le società di rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni in società controllate e collegate costituenti immobilizzazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018.

La rivalutazione dei beni di impresa può essere eseguita con riferimento ai beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2018 e deve risultare dal bilancio di esercizio del 2019.

Tra le novità di maggiore rilevanza vi è la riduzione delle aliquote dell'imposta sostitutiva che per i beni ammortizzabili scende dal 16% al 12%, mentre per i beni non ammortizzabili l'aliquota scende dal 12 al 10%.

E' stata inoltre riproposta la disposizione che consente di affrancare il saldo attivo iscritto in contabilità a fronte della rilevazione contabile dei maggiori valori. L'aliquota dell'imposta per l'affrancamento è pari al 10%, come previsto nei precedenti provvedimenti di rivalutazione.

Sul citato affrancamento avrà sicuro impatto l'emergenza da COVID-19. Le imprese con risultati deficitari da COVID-19 preferiranno non affrancare la riserva, ma distribuirla ai soci, al fine di coprire il maggior imponibile derivante dall'utilizzo della riserva da rivalutazione con le perdite di periodo e anticipare per tale via il riallineamento dei valori contabili e fiscali, stante il richiamo contenuto nell'art. 1, comma 702, della legge di Bilancio.

Il socio riceverà un dividendo che nell'ambito della tassazione endosocietaria sconta il prelievo sul 5% del dividendo stesso. Dal punto di vista fiscale il saldo di rivalutazione rappresenta una riserva utile, nella misura in cui oblitera plusvalenze latenti e future. Deve pertanto ritenersi che la riserva *de qua*, essendo di valutazione ossia incorporando valori non realizzati, non rilevi ai fini ACE, essendo *de facto* non disponibile. Invero, tale riserva si converte in riserva realizzata in progressione con il *timing* dell'ammortamento del bene rivalutato cui la stessa inerisce.

Le conclusioni sono diverse sulla ricognizione della riserva da riallineamento: il riferimento operato da detto art. 1, comma 702, è la possibilità di riallineare i minori valori fiscali rispetto ai maggiori valori di bilancio, previo versamento di un'imposta sostitutiva, vincolando una parte del patrimonio netto, obbligando la norma *de qua* ad effettuare un accantonamento delle differenze riallineate in una riserva del patrimonio netto che diventa in regime di sospensione di imposta.

Poiché il riallineamento non determina l'iscrizione di nuovi valori di libro, non si verifica una modifica dell'entità del patrimonio netto rilevante ai fini ACE. Difatti, muta la sua qualificazione restando lo stesso uguale nella linea dimensionale, per cui una parte di esso appunto accantonata si trasforma in sospensione di imposta.

Il riallineamento richiamato dalla legge di bilancio si pone quale scelta volontaria alternativa all'affrancamento di cui all'art. 176 del TUIR.

Sulla cronologia delle scelte permangono differenze importanti.

L'adesione al regime opzionale di cui all'art. 176 del TUIR va esercitata entro il secondo periodo d'imposta dall'effettuazione dell'operazione di riorganizzazione aziendale che ha generato le differenze di bilancio. Il riallineamento ex legge di bilancio richiede che i beni riallineabili siano presenti nel biennio 2018/2019, non sconta l'obbligo di riallineare l'intera categoria omogenea cui appartiene il singolo bene che si vuole affrancare. In altri termini, si possono fare scelte disaggregate. Invece, nell'affrancamento di cui all'alternativo art. 176 del TUIR vi è l'obbligo di riallineare le differenze presenti all'interno della categoria omogenea cui appartiene il bene da rivalutare.

Ulteriori differenze riguardano il patrimonio netto.

Nel regime di cui alla legge di bilancio vi è l'obbligo di vincolare una parte del netto contabile in regime di sospensione d'imposta, e se il patrimonio netto è incapiente rispetto alle differenze da affrancare, la procedura non sarà praticabile. Invece, nel riallineamento di cui all'art. 176 del TUIR, la conferitaria iscrive unitamente all'aumento del capitale sociale, a servizio del conferente una riserva da apporto ma non in regime di sospensione di imposta.

Infine, un altro elemento di novità consiste nella possibilità di versare in forma rateale le imposte sostitutive. Tale modalità è prevista sia per la rivalutazione sia per l'eventuale affrancamento del saldo attivo. (EM)

“La scissione parziale della consolidante a favore di una beneficiaria consolidante: la continuazione della *fiscal unit*”, di S.M. GALARDO, in La gest. Straord. Impr., 2/2020, p. 47.

In questo intervento, l'A. approfondisce gli effetti sulla continuazione del consolidato fiscale di un'operazione di scissione parziale di una società consolidante a favore di una società beneficiaria – a sua volta consolidante – nell'ipotesi in cui siano trasferite, per effetto di siffatta operazione straordinaria, una o più partecipazioni di controllo nelle società che facevano parte del consolidato della scissa.

Sul punto, l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 40/2016, ha fornito importanti chiarimenti relativi all'ipotesi in cui l'operazione di scissione, avente ad oggetto partecipazioni in società aderenti alla tassazione di gruppo, avvenga a favore di una società beneficiaria neocostituita, ritenendo sussistenti i requisiti per la continuazione del consolidato in capo alla beneficiaria e il trasferimento delle perdite. Sulla base del quadro giuridico di seguito analizzato, appare coerente ritenere che anche qualora la beneficiaria della scissione sia una società consolidante – e non una *newco* – sia possibile l'inclusione delle partecipate oggetto di scissione nel consolidato della beneficiaria senza soluzione di continuità, pur se con diversi effetti sulle cd. posizioni soggettive.

Ai sensi dell'art. 124, comma 5, del TUIR, è previsto che, in caso di fusione della società o ente controllante con società o enti non appartenenti al consolidato, *“il consolidato può continuare ove la società controllante sia in grado di dimostrare, anche dopo l'effettuazione di tali operazioni, la permanenza di tutti i requisiti previsti dalle disposizioni di cui agli articoli 117 e seguenti ai fini dell'accesso al regime”*. Nel caso esaminato, e cioè in ipotesi di scissione occorre verificare se in capo alla società beneficiaria sussistano i requisiti per l'accesso al regime del consolidato con le partecipate oggetto di scissione, oltre che con le partecipate già aderenti al consolidato facente capo alla beneficiaria prima della riorganizzazione. Considerato che nella scissione – come nella fusione – si realizza la successione di tutte le posizioni giuridiche soggettive attive e passive, inclusi il “trasferimento” del requisito del controllo e delle altre condizioni per la continuazione del consolidato, nello specifico caso la beneficiaria subentra *ex lege* in tutte le posizioni giuridiche soggettive rilevanti ai fini delle imposte sui redditi precedentemente appartenenti alla società scissa, compreso il controllo sulle società che facevano parte del consolidato della scissa, e pertanto la beneficiaria dovrebbe poter proseguire il regime di consolidato anche con le partecipate ricevute per effetto della scissione.

In altri termini, a parere dell'A., per effetto della scissione la beneficiaria “eredita” dalla scissa il requisito del controllo sulle partecipazioni in società oggetto di scissione, così come definito dall'art. 117 del TUIR e, pertanto, sembrerebbe poter proseguire senza soluzione di continuità il regime del

consolidato con queste società, oltre che con le partecipate già partecipanti al consolidato originario facente capo alla beneficiaria. Si tratta di principi che sono stati chiaramente espressi nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 40/2016, in cui, tra l'altro, si sottolinea che: *"L'operazione di scissione posta in essere, pertanto, non preclude di per sé la continuazione del consolidato preesistente da parte della beneficiaria con le società ad essa trasferite, in quanto quest'ultima subentra nel requisito del controllo preesistente in capo alla scissa con riferimento alle società trasferite, in virtù dell'effetto successorio dell'operazione. Il consolidato facente capo alla società beneficiaria non si configura, pertanto, come un "nuovo" consolidato, bensì come una parte di quello originario, il cui perimetro di consolidamento è costituito esclusivamente da alcune delle società facenti parte del perimetro del consolidato della società scissa"*.

Dai vari documenti di prassi esaminati dall'A. (cfr. in particolare Agenzia delle entrate, Ris. n. 116/2007, Ris. n. 101/2009 e, in ultimo, Ris. n. 13/2018) emerge chiaramente che per effetto della successione a titolo universale, tipica delle operazioni di scissione e di fusione, si realizza a favore della beneficiaria o dell'incorporante il trasferimento del requisito di controllo, anche qualora la beneficiaria o l'incorporante non apparteneva al consolidato facente capo alla scissa o all'incorporata.

In conclusione, a seguito dell'operazione di scissione tra consolidati dovrebbero determinarsi i seguenti effetti: *i)* non si producono effetti sulla continuazione del consolidato facente capo alla scissa con le partecipate rimaste nel perimetro di controllo; *ii)* non si producono effetti sulla continuazione del consolidato originario facente capo alla beneficiaria con le controllate già aderenti all'opzione; *iii)* sussistono le condizioni, ex art. 124, comma 5, del TUIR, per l'inclusione senza soluzione di continuità delle partecipate oggetto di scissione nel consolidato facente capo alla beneficiaria; *iv)* eventuali perdite possedute dalla società oggetto di scissione sarebbero pregresse alla tassazione di gruppo facente capo alla beneficiaria ai sensi dell'art 118, comma 2, del TUIR, e quindi non sarebbero utilizzabili in compensazione con i redditi del consolidato ma solo con i redditi propri. (WR)

"DTA convertite in crediti d'imposta: un sostegno finanziario alle imprese nell'emergenza COVID-19", di G. MOLINARO, ne il fisco, 15/2020, p. 1407.

L'art. 55 del D.L. n. 18/2020 (cd. "Cura Italia") ha riscritto integralmente l'art. 44-*bis* del D.L. n. 34/2019, che contempla adesso una disposizione espressamente volta ad incentivare la cessione dei crediti finanziari o commerciali "deteriorati" vantati dalle società, con l'obiettivo di sostenerle sotto il profilo della liquidità nell'attuale situazione di difficoltà economica e, soprattutto, finanziaria. Tale disposizione dovrebbe, da un lato, diminuire il fabbisogno finanziario delle società cedenti e potrebbe, dall'altro, produrre effetti sul mercato dei crediti deteriorati (cd. *non-performing loan* (NPL) e *unlikely to pay* (UTP)).

La disposizione contempla la possibilità, per le società che realizzano cessioni a titolo oneroso di crediti deteriorati, di trasformare in crediti d'imposta una quota delle imposte anticipate (DTA), anche non iscritte in bilancio, relative a perdite fiscali pregresse ed eccedenze ACE non utilizzate. Rilevano ai fini di che trattasi le cessioni di crediti - sia commerciali che derivanti dall'erogazione di finanziamenti - vantati nei confronti di debitori inadempienti da oltre 90 giorni, poste in essere entro il 31 dicembre 2020 con controparti non appartenenti al medesimo gruppo (in base al comma 6, la norma non si applica alle cessioni di crediti tra società che sono tra loro legate da rapporti di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile e alle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto).

La norma si applica alla generalità delle società, indipendentemente dal settore economico di appartenenza (opera, quindi, tanto nei confronti delle imprese industriali e commerciali che delle banche e degli altri intermediari finanziari), all'unica condizione che non si trovino in stato di insolvenza o che nei loro confronti non sia stato accertato lo stato di dissesto o rischio di dissesto. La disposizione non risulta applicabile agli imprenditori individuali, agli enti commerciali ed agli enti non commerciali mentre le stabili organizzazioni in Italia di soggetti esteri dovrebbero essere equiparate alle società.

Le DTA potenzialmente "*eligible*" per la trasformazione sono quelle computate o computabili - in misura pari all'aliquota IRES propria del contribuente - sulle perdite fiscali e sulle eccedenze ACE

che non superano il “limite relativo” costituito dal 20% del valore nominale dei crediti ceduti. La disposizione prevede, oltre al menzionato limite “relativo”, anche un limite assoluto, rilevante per ciascun gruppo societario, che ammonta a 2 miliardi di euro.

Un aspetto particolarmente rilevante è rappresentato dalla possibilità di operare la trasformazione in esame anche in relazione a DTA che non siano state iscritte in bilanci precedenti, ad esempio, per il mancato superamento del cd. *probability test*.

Il momento di trasformazione delle DTA in crediti d'imposta coincide con la data di efficacia della cessione dei predetti crediti deteriorati che, in base alla norma, non deve essere successiva al 31 dicembre 2020. Al riguardo, in dottrina ci si è posti il dubbio se ai fini della individuazione del momento di efficacia della cessione si debba far riferimento a “criteri giuridico-formali” tipici del Codice Civile o a “criteri sostanziali” tipici dei principi contabili internazionali IAS/IFRS. Secondo l'A. dovrebbe rilevare la data di efficacia giuridica della cessione anche se sul punto sarebbe auspicabile un chiarimento da parte dell'amministrazione finanziaria.

Il credito d'imposta derivante dalla trasformazione delle DTA non è produttivo di interessi, e può essere alternativamente: *i*) utilizzato, senza limiti di importo, per il pagamento di debiti tributari relativi a imposte e ritenute e per contributi previdenziali; *ii*) ceduto (infragruppo o a terzi), secondo le procedure previste dagli artt. 43-*bis* e 43-*ter* del DPR n. 602/73; *iii*) richiesto a rimborso all'Erario.

A decorrere dalla data di efficacia della cessione dei crediti, la società cedente non potrà più: *a*) portare in compensazione dei redditi le perdite fiscali; *b*) dedurre o usufruire tramite credito d'imposta dell'eccedenza del rendimento nozionale corrispondenti alla quota di DTA “trasformabili” in crediti d'imposta.

A livello di adempimenti, il credito d'imposta derivante dalla trasformazione delle DTA, che non produce interessi, deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi. Secondo l'A. tale indicazione non sembrerebbe dover essere preventiva, cioè non costituirebbe la *condicio sine qua non* per la trasformazione delle DTA. Secondo l'A., inoltre, parrebbe ragionevole ritenere sufficiente che l'ammontare delle DTA trasformate in credito d'imposta ed il relativo utilizzo siano documentati nella dichiarazione dei redditi anche se presentata successivamente ai predetti eventi. Anche su questo punto sarebbe comunque auspicabile un chiarimento dell'Amministrazione finanziaria.

La norma precisa infine che il credito d'imposta in esame non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile IRAP.

La trasformazione delle DTA in crediti d'imposta è tuttavia condizionata all'esercizio, da parte della società cedente, entro la chiusura dell'esercizio in cui ha effetto la cessione dei crediti, dell'opzione per l'applicazione del cd. canone di garanzia, previsto dall'articolo 11, comma 1, del D.L. 3 maggio 2016, n. 59, se non già esercitata, e al conseguente pagamento - fino al periodo d'imposta 2029 - del canone dell'1,5%. L'opzione ha efficacia a partire dall'esercizio successivo a quello in cui ha avuto effetto la cessione (cioè dal 2021). L'esercizio dell'opzione comporta il cumulo delle DTA trasformate e trasformabili ai sensi della presente disposizione nell'ammontare delle imposte anticipate di cui al citato art. 11, D.L. n. 59/2016. (WR)

“Il credito per le imposte estere nel consolidato fiscale”, di G. ODETTO, in la Gest. Straord. impr. 2/2020, pag. 88

L'articolo costituisce una guida sintetica ma efficace riguardo al computo del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero nel contesto dei gruppi che hanno optato per il consolidato fiscale (nazionale o mondiale), evidenziando i criteri che regolano lo scomputo di tali imposte dall'imposta di gruppo e le modalità di riporto delle eccedenze non utilizzate. L'articolo è corredato di utili esempi e riferimenti alla compilazione dei modelli di dichiarazione dei redditi.

L'A. evidenzia che la disciplina del credito per le imposte estere nell'ambito del consolidato nazionale muove da presupposti in parte diversi rispetto a quelli che caratterizzano le società che assolvono l'imposta in modo autonomo.

Le disposizioni che regolano la fattispecie nell'ambito della tassazione di gruppo si rinvencono nell'art. 118, comma 1-*bis*, del TUIR e nell'art. 9, comma 4, del DM 1.3.2018, di attuazione della disciplina della tassazione di gruppo nonché nell'art. 7, comma 1, lett. c), del citato DM, che impone alle singole società di evidenziare nelle dichiarazioni individuali il reddito prodotto all'estero e la relativa imposta ivi pagata.

In base a tali disposizioni spetta alla società consolidante l'onere di calcolare l'ammontare di imposta che può essere portato in detrazione dall'IRES di gruppo, sulla base dei dati (imposta estera e reddito estero) comunicati dalle singole società.

Per country limitation

Dopo il richiamo al principio della "*per country limitation*", secondo cui, se i redditi sono stati prodotti in più Stati esteri, la detrazione deve essere effettuata separatamente per ciascuno Stato, fermo restando che il totale dei crediti d'imposta, separatamente calcolati per ciascuno Stato, non può comunque superare l'imposta netta dovuta in Italia, e ai criteri di gestione della c.d. "eccedenza di imposta estera" e della c.d. "eccedenza di imposta italiana", l'A. osserva che, pur non esistendo alcuna norma espressa che regola la fattispecie, anche per i crediti maturati *ante* opzione vale il principio di "separazione" rispetto ai crediti maturati in vigenza dell'opzione. Anche i crediti *ante* sono comunque scomputati dall'imposta di gruppo, al pari dei crediti prodotti in costanza di consolidato. Per questi ultimi crediti, è rilevante, come reddito complessivo, il "reddito complessivo globale" e, come imposta lorda, l'imposta lorda di gruppo; per la determinazione della quota di imposta italiana, inoltre, si deve assumere per ciascuna società partecipante al consolidato il criterio *per country* e *per company*, evidenziando al riguardo che detto criterio si rivela, nel caso in cui nello stesso Stato i redditi e le perdite prodotti da due società diverse, più favorevole rispetto al criterio *per country* puro; infatti, se si sommassero redditi e perdite prodotti nello stesso Stato da soggetti diversi si otterrebbe una quota di imposta italiana inferiore e, conseguentemente, un credito di importo inferiore a quello che viene calcolato con il sistema previsto dalla norma.

Nei casi in cui l'imposta netta (secondo limite entro il quale le imposte estere possono essere scomutate) risulti di importo incapiente rispetto alle imposte estere pagate, la differenza concorre a formare l'eccedenza di imposta estera che, in assenza di vincoli posti dalla legge e di impedimenti tecnici nella struttura dei modelli dichiarativi, può essere attribuita in modo discrezionale alle diverse società del gruppo che hanno operato in quel determinato Stato.

Interruzione della tassazione di gruppo

In base all'art. 118, comma 1-bis., lett. c), del TUIR le eccedenze di imposta estera e di imposta nazionale, all'atto dell'interruzione della tassazione di gruppo o della revoca dell'opzione, competono alle medesime società che hanno prodotto i redditi esteri "generatori" delle eccedenze. Le eccedenze di imposta estera possono trovare compensazione con le sole eccedenze di segno opposto prodottesi in capo alle medesime società nel medesimo Stato.

Opzione per la branch exemption

L'opzione per la *branch exemption* (art. 168-ter del TUIR), che sostituisce il tradizionale metodo dell'imputazione, comporta la necessità di valutare con attenzione la sorte delle eccedenze pregresse nell'ipotesi prevista dall'art. 168-ter, comma 7, del TUIR, che prevede la tassazione dei redditi positivi realizzati dalla stabile organizzazione "esente" nel caso in cui emerga una perdita fiscale netta dalla somma algebrica degli utili e delle perdite realizzati dalla *branch* nei cinque periodi d'imposta precedenti a quello in cui l'opzione ha effetto. In questo caso è espressamente prevista la possibilità di scomutare le eccedenze positive di imposta estera riportabili ai sensi dell'art. 165, comma 6, del TUIR.

Il *recapture* delle perdite avviene, a norma dell'art. 4.4 del provv. Agenzia delle entrate 28.8.2017, per singolo Stato, e non in modo cumulativo. Per questo motivo, nella dichiarazione di gruppo occorre procedere al ricalcolo delle eccedenze di imposta (sia nazionale, sia estera), separando, con riferimento a ciascun singolo Stato, le eccedenze attribuibili alle stabili organizzazioni "esenti" rispetto alle eccedenze imputabili agli altri redditi prodotti all'estero.

Consolidato mondiale - Quota di imposta italiana relativa al reddito estero

Secondo l'art. 136, commi 3 e 5, del TUIR, ai fini dell'individuazione della quota di imposta italiana relativa al reddito estero che concorre alla formazione del reddito imponibile complessivo, concorrono prioritariamente i redditi prodotti dalle controllate estere, anche rispetto a quelli prodotti all'estero dal medesimo soggetto controllante; la quota di imposta italiana, inoltre, deve essere calcolata con riferimento a ciascuna controllata non residente.

Le eccedenze di imposta estera sono riportabili dal soggetto controllante secondo le regole generali previste dall'art. 165, comma 6, del TUIR.

Segue un utile esempio, assumendo anche il caso di controllate in Stati diversi con redditi e perdite. (GDA)

Prassi Amministrativa

IRES – Fusione – Riporto delle perdite fiscali.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 6 marzo 2020, n. 88, nel sito web www.agenziaentrate.it.

In caso di fusione societaria è consentita la disapplicazione dell'art. 172, comma 7 del TUIR, il quale limita il riporto delle perdite pregresse, per una società che, pur superando il c.d. "test di vitalità" riguardo ai ricavi, non lo supera con riguardo alle spese del personale, perché queste ultime risultano pari a zero. Nella specie, la disapplicazione è stata consentita poiché l'assenza di personale e dei correlativi costi non dipende da inattività della incorporata, ma dalla scelta aziendale di procedere con l'affitto dell'unica azienda.

IRES – Scissione – Riserve di rivalutazione in sospensione d'imposta – Ripartizione tra le società beneficiarie.

Interpello Agenzia delle entrate 27 marzo 2020, n. 97, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L'Agenzia delle entrate è intervenuta su un'operazione di scissione parziale con attribuzione di un immobile e la conseguente ricostituzione della riserva iscritta a seguito della rivalutazione degli immobili ex art. 15, DL 185/2008.

Nel caso di specie, tale riserva accoglie il saldo attivo non affrancato che corrisponde alla rivalutazione rilevante ai fini fiscali dell'immobile strumentale di proprietà della società che intende scindersi. Pertanto, si tratta di una posta di patrimonio netto in sospensione di imposta.

Ai sensi del comma 9 dell'art. 173 del TUIR, le riserve in sospensione d'imposta iscritte nell'ultimo bilancio della società scissa devono essere ricostruite dalle beneficiarie secondo il precedente comma 4, ossia "in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste.

Con riferimento alla riserva di rivalutazione ex DL 185/2008, in caso di realizzo dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del sesto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze, si applica il costo del bene prima della rivalutazione.

Il realizzo del bene rivalutato nel corso del periodo di moratoria comporta la liberazione della parte della riserva di rivalutazione riferibile ai beni, cessando quindi la sospensione d'imposta.

Seguendo tale impostazione:

- se la scissione si perfeziona all'esterno del periodo di "moratoria" (ossia, nel caso delle rivalutazioni ex DL 185/2008, a partire dal 2014), la riserva di rivalutazione deve essere ripartita tra beneficiarie (e anche scissa, in caso di scissione parziale) secondo il criterio di imputazione proporzionale;
- se la scissione si perfeziona all'interno del periodo di "moratoria" (ossia nel caso delle rivalutazioni ex DL 185/2008 tra il 2009 e il 2013) la riserva di rivalutazione deve essere ripartita tra beneficiarie secondo il criterio di imputazione specifica.

IRES – Fusione – Riporto delle perdite e delle altre eccedenze – Test di vitalità – Verifica dell'effettivo depotenziamento della società.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 aprile 2020, n. 101, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate ha ammesso il riporto delle perdite, degli interessi passivi indeducibili e delle eccedenze ACE per la società incorporante che non supera il test di vitalità ex art. 172, comma 7 del TUIR che non abbia effettivamente subito un depotenziamento dal punto di vista dei ricavi e dell'attivo.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

IRES – Regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi – Dividendi percepiti da società registrate a Gibilterra e ivi assoggettate all'imposta sulle società – Esclusione.

Corte di Giust. UE 2 aprile 2020, causa n. C-458/18, nel sito web www.eutekne.it.

La Corte di Giustizia ha stabilito che le società registrate a Gibilterra e ivi assoggettate all'imposta sulle società non possono fruire dell'esenzione prevista (c.d. direttiva "madre-figlia").

L'ambito di applicazione della direttiva, infatti, non può essere esteso, per analogia, a società diverse da quelle indicate nell'Allegato 1 della medesima; quest'ultimo fornisce un elenco espresso e tassativo della società (parte A) e delle imposte (parte B) cui l'esenzione si applica.

Pertanto, nel caso di specie, i dividendi distribuiti da una società di diritto bulgaro, alla controllante residente a Gibilterra devono essere assoggettati a ritenuta alla fonte.

Corte di Cassazione

IRES – Tassazione di gruppo – Omessa comunicazione – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 2 marzo 2020, n. 5647, nel sito web www.cortedicassazione.it.

L'omessa comunicazione della consolidante di avvio del regime di tassazione di gruppo esclude la scelta per tale più favorevole regime di tassazione che non è sostituibile dall'avvenuta presentazione della dichiarazione dei redditi del gruppo, della liquidazione e del versamento delle imposte dovute nel triennio oggetto di accertamento.

IRES – Tassazione di gruppo – Errore nella dichiarazione – Emendabilità.

Cass., sez. trib. 4 marzo 2020, n. 6016, nel sito web www.cortedicassazione.it.

La società controllante, la quale eserciti, congiuntamente alle società controllate, l'opzione per la dichiarazione e tassazione dei redditi del gruppo di imprese a termini degli artt. 117 e 118 del TUIR e commetta, in sede di compilazione della dichiarazione quale consolidante, errori formali nella indicazione dei dati necessari alla determinazione dell'imposta, con particolare riguardo alla compilazione del quadro CC ai fini dell'utilizzo dei crediti trasferiti alla tassazione di gruppo, può sempre emendare tale dichiarazione, costituendo la dichiarazione della consolidante dichiarazione di scienza.

REDDITI DI CAPITALE

Prassi Amministrativa

Redditi di capitale – Utili di fonte estera percepiti da *trust* revocabile – Opzione dei regimi.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 aprile 2020, n. 111, nel sito web www.agenziaentrate.it.

La risposta interviene sull'applicazione del regime fiscale dei dividendi e all'opzione per i regimi del risparmio amministrato e del risparmio gestito in capo al disponente in un *trust* c.d. "revocabile".

L'Agenzia conferma il suo orientamento in materia di *trust*, affermando che i redditi formalmente prodotti dal *trust* devono essere assoggettati a tassazione in capo al disponente.

Muovendo da questo presupposto anche le opzioni per il regime del risparmio amministrato e del risparmio gestito, esercitate dal *trustee* per conto del *trust*, producono efficacia direttamente nei confronti del disponente.

In merito ai dividendi di fonte estera percepiti dal *trust* revocabile (e quindi dal disponente persona fisica), non risulta possibile indicare in dichiarazione dei redditi l'ammontare "netto frontiera" da assoggettare ad imposta sostitutiva del 26%, qualora la ritenuta non sia stata operata da un intermediario residente che interviene nella riscossione.

Si conferma che nel caso in cui la materiale riscossione degli utili distribuiti dai soggetti non residenti non dovesse avvenire per il tramite di un intermediario residente in qualità di sostituto d'imposta, tali redditi devono essere assoggettati in Italia ad un'imposizione sostitutiva da applicare all'utile percepito e tale dividendo deve essere considerato al lordo delle eventuali ritenute operate all'estero a titolo definitivo.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Le difficoltà interpretative relative al differimento della deduzione degli ammortamenti con DTA, di F. GALLIO e D. FABRIS, ne Il fisco, 12/2020, p.1113.

La disciplina contenuta nell'art. 1, comma 1079, della L. n. 145/2018 (legge di bilancio 2019) prevede che le quote di ammortamento relative ai beni immateriali che, alla data del 31 dicembre 2014, avevano dato luogo all'iscrizione di DTA convertibili in crediti d'imposta in base all'art. 2, commi 55, 56-*bis*, 56-*bis*.1 e 56-*ter* del D.L. n. 225/2010, per la parte che non risulti ancora dedotta al termine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017, siano deducibili secondo uno specifico piano di ammortamento fiscale in deroga a quelle ordinariamente previste dall'art. 103 del TUIR. In altri termini, la citata disposizione era tesa a rinviare dal 2019 (e fino al 2029) la deducibilità delle quote di ammortamento del valore delle attività di cui sopra. Successivamente, l'art. 1, comma 714, della L. n. 160/2019 (legge di bilancio 2020), invece, ha previsto un ulteriore rinvio (in cinque anni) per la quota (5%) che si sarebbe potuto dedurre nel 2019; in pratica è stato previsto di rinviare al 2025 e ai quattro periodi d'imposta successivi la deduzione dell'ammortamento relativa al 2019, il cui importo è determinato dalle aliquote previste dal predetto comma 1079.

In altri termini, i contribuenti che al termine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 abbiano iscritto nell'attivo del bilancio DTA qualificate relative ad avviamenti e ad altre attività immateriali, devono dedurre la quota parte del valore fiscale residuo di tali *asset* secondo un piano di ammortamento calcolato applicando le percentuali variabili previste puntualmente dalla norma, su un periodo di 11 anni decorrente dal 2019. È, pertanto, necessario che si tratti di DTA "convertibili" - che sono solo quelle relative a voci di avviamento e attività immateriali iscritte in bilancio per la prima volta in esercizi antecedenti rispetto a quello in corso alla data del 27 giugno 2015 - e che siano DTA di tipo 1 (ossia DTA in relazione alle quali siano state effettivamente versate maggiori imposte IRES-IRAP) o, nel caso in cui siano DTA di tipo 2 (DTA per le quali non vi è una copertura in maggiori imposte effettivamente versate), sia stata esercitata l'opzione per la conversione e pagato il relativo canone.

Tra le criticità interpretative messe in risalto dagli AA. in primo luogo, si menziona quella relativa all'ambito soggettivo di applicazione della norma. Al riguardo, secondo gli AA., è difficile capire se il legislatore intendesse: *i*) applicare la norma unicamente agli intermediari finanziari, oppure alla generalità delle imprese; *ii*) estenderla a tutte le imprese che hanno iscritto le DTA a fronte delle variazioni fiscali temporanee, ovvero solo a quelle che avevano realizzato le ulteriori condizioni per convertirle in crediti. Secondo autorevole dottrina (cfr. Assonime, Circolare n. 15/2019, p. 29), infatti, l'art. 1, comma 1079, della L. n. 145/2018, nel far riferimento alle DTA qualificate (ancora) oggetto della disciplina relativa alla conversione in crediti d'imposta, testualmente, sembra rivolgersi alle imprese che, nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, abbiano evidenziato DTA di tipo 1 in relazione a poste di avviamento (o attività immateriali) già presenti nei bilanci ante

2015, ovvero che abbiano evidenziato DTA di tipo 2, sempre relative a tali poste, e abbiano altresì esercitato l'opzione per il versamento del canone periodico.

Nel dare una risposta ai dubbi interpretativi sollevati dalla dottrina non si può prescindere da quali siano le finalità della normativa sulla trasformazione delle DTA in crediti d'imposta, in quanto sarebbe plausibile richiedere solamente ai soggetti che hanno avuto un beneficio da tale agevolazione un sacrificio finanziario con il rinvio della deduzione degli ammortamenti.

Partendo dai presupposti della disposizione, la disciplina delle DTA iscritte nel bilancio 2017 dovrebbe avere come unico significato quello di stabilire che il differimento della deduzione delle quote di ammortamento stabilito dal comma 1079 si applichi ai soggetti che hanno avuto la possibilità effettiva – e non solo potenziale – di convertire le DTA correlate con le suddette quote di ammortamento in crediti d'imposta e che non hanno usufruito o comunque non usufruiscono, di detta facoltà preferendo continuare ad operare le variazioni in diminuzione riguardanti tali quote. Pertanto, rientrerebbero nella normativa, quindi, i soggetti finanziari che avevano l'obbligo della trasformazione. Tale impostazione è stata, però criticata da quella parte della dottrina che, rifacendosi al dato letterale della relazione tecnica, aveva sostenuto che il differimento della deduzione, considerate le stime di gettito relative al comparto degli intermediari finanziari, avrebbero dovuto riguardare tutti gli intermediari. Tale interpretazione, sottolineano gli AA., avrebbe il pregio di richiedere un sacrificio finanziario a quei soggetti che hanno usufruito al massimo dell'agevolazione della normativa sulla trasformazione delle DTA in crediti d'imposta, in quanto essi, non solo hanno monetizzato anticipatamente delle deduzioni tributarie future, ma anche hanno migliorato il loro patrimonio di vigilanza. Con riferimento ai soggetti diversi dagli intermediari finanziari, invece il dato letterale della norma, con il richiamo alla disciplina della conversione delle DTA in crediti d'imposta, indurrebbe a ritenere che la disposizione in esame non intende colpire tutte le società che, in presenza di variazioni fiscali temporanee derivanti dal disallineamento dei piani di ammortamento contabili e fiscali degli avviamenti e delle altre immobilizzazioni immateriali, hanno iscritto imposte anticipate. Infatti, se fosse stato questo l'intento, il legislatore avrebbe semplicemente richiamato le disposizioni sostanziali che individuano le deduzioni fiscali delle immobilizzazioni immateriali richiedendo altresì l'iscrizione di attività per imposte anticipate nel bilancio 2017 secondo corretti principi contabili, senza alcuna necessità di evocare il D.L. nn. 225/2010 con l'indicazione di tutti i commi della relativa disciplina. L'interpretazione estensiva, tesa ad estendere il differimento obbligatorio della deduzione a tutti i contribuenti che hanno iscritto imposte anticipate, finirebbe per colpire anche soggetti che non hanno mai potuto usufruire della facoltà di conversione prevista dal D.L. n. 225/2010, senza ottenere alcun beneficio offerto dalla trasformazione. Inoltre, verrebbero illogicamente penalizzate società che, rispettando rigorosamente i principi contabili, hanno iscritto le imposte anticipate, rispetto a quelle che, in base a proprie scelte discrezionali, non hanno iscritto le DTA, pur dovendolo ragionevolmente fare secondo principi contabili.

L'Agenzia delle entrate, nella risposta ad un interpello del 2019, ancora non pubblicata, ha fornito un'interpretazione che sembrerebbe smentire la tesi in questa sede sostenuta. L'Agenzia, ricordando le finalità della norma che sono semplicemente quelle di reperire risorse finanziarie, avrebbe affermato che essa deve trovare applicazione con riferimento alle quote di ammortamento relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali non ancora dedotte fiscalmente al 31 dicembre 2017, a prescindere dalla circostanza che siano state iscritte attività per imposte anticipate in bilancio.

Questa interpretazione, come ha sottolineato anche parte della dottrina, lascia alquanto perplessi soprattutto perché, concludono gli AA., l'Agenzia sembrerebbe non dare alcun rilievo al fatto che per le imprese non assoggettate alla vigilanza della Banca d'Italia la conversione era solo facoltativa e, inoltre, sembrerebbe considerare come presupposto per la rimodulazione l'iscrivibilità delle DTA e non l'effettiva iscrizione.

Sul punto, considerato soprattutto che la tesi dell'Amministrazione sembrerebbe andare bene oltre il dato letterale della norma, gli AA. auspicano un chiarimento da parte delle Autorità competenti. (WR)

“Più semplice il riporto delle perdite fiscali nelle fusioni: come disapplicare la norma antielusiva specifica”, di L. MIELE, in La gest. Straord. Impr., 2/2020, p. 32.

La recente prassi dell’Agenzia delle entrate ha contribuito a fornire maggiore certezza alle imprese nella presentazione delle istanze di interpello per la disapplicazione della norma antielusiva specifica di cui all’art. 172, comma 7, del TUIR. Sul punto l’Agenzia ha esaminato un numero considerevole di casi, fornendo importanti chiarimenti al fine di semplificare il superamento dei *test* (limite del patrimonio netto e ammontare minimi di ricavi) previsti dalla norma. Il problema sorge, in particolare, quando le società partecipanti ad una fusione dispongono di *asset* fiscali riportabili in capo alla incorporante e l’esito della verifica delle condizioni (*test* di vitalità) e dei limiti (del patrimonio netto) previsti dalla norma non consentirebbero il completo riporto di tali *asset* fiscali delle società partecipanti alla fusione.

Prima di analizzare le motivazioni e gli elementi in ragione dei quali è possibile dimostrare che la fusione non costituisce una delle operazioni che l’art. 172, comma 7, del TUIR, intende contrastare, l’A. si concentra sulla *ratio* (di natura antielusiva) della disciplina, aiutandosi con le precisazioni fornite dall’AdE nella risoluzione n. 337/2002, in cui è stato chiarito che la finalità è quella di: *“contrastare la realizzazione di fusioni con società prive di capacità produttiva, poste in essere al solo fine di utilizzare le perdite delle società interessate. In sostanza si vuole evitare il commercio delle cd. “bare fiscali”, individuate indirettamente attraverso il richiamo dei parametri di vitalità economica”*. Anche più di recente, è stato chiarito che il fine della normativa in questione è quello *“di contrastare la realizzazione di fusioni con società prive di capacità produttiva poste in essere al solo fine di attuare la compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali di una società con gli utili imponibili dell’altra, introducendo un divieto di riporto delle stesse qualora non sussistano quelle minime condizioni di vitalità economica previste dalla norma”* (cfr. Circolare AdE n. 9/2010). Anche nel principio di diritto n. 6 del 2018 l’Agenzia ha ribadito le stesse finalità già annunciate nella prassi precedente.

Tra le motivazioni e gli elementi che consentono di evitare l’applicazione delle limitazioni previste dalla norma l’A. precisa che *in primis* è sempre opportuno dimostrare che la fusione prospettata è supportata da valide ragioni economiche che, il più delle volte, vanno contestualizzate all’interno di un ampio processo di riorganizzazione aziendale volto a razionalizzare il *business* del gruppo, mediante l’eliminazione delle inefficienze derivanti dalla duplicazione degli adempimenti societari, contabili fiscali e operativi. Vanno poi sottolineate tutte quelle motivazioni per cui la fusione non può essere ricondotta ad un commercio di “bara fiscale”, nel senso di attività economica depotenziata. Per dimostrare il mancato depotenziamento della società, può risultare utile dimostrare che: *i)* l’andamento del fatturato non rappresenta una attività economica ormai inesistente; *ii)* la serie storica dei ricavi della gestione caratteristica è rappresentativa di una capacità reddituale della società non compatibile con un depotenziamento della stessa; *iii)* la composizione qualitativa e quantitativa dell’attivo patrimoniale è sintomatica di una società economicamente attiva; *iv)* il numero dei dipendenti è incrementato o è rimasto inalterato. La rilevanza degli elementi appena elencati è stata ribadita dalla recentissima risposta n. 101 del 3 aprile 2020, in cui l’AdE, al fine di verificare l’eventuale depotenziamento della società, ha valutato: *a)* la serie storica dei ricavi della gestione caratteristica, che nel caso specifico risultavano incrementati; *b)* la composizione qualitativa / quantitativa dell’attivo patrimoniale che risulta costituito da immobilizzazioni materiali; *c)* la circostanza che, sebbene la società non abbia dipendenti, la stessa abbia continuato ad avvalersi delle prestazioni fornite dal personale di un’altra società attraverso la stipula di uno specifico contratto di fornitura di servizi. Con riferimento a quest’ultimo punto è stato valorizzato il fatto che qualora il calcolo del *test* di vitalità fosse stato condotto considerando i relativi costi per servizi, il medesimo sarebbe stato superato.

Oltre alle motivazioni viste, che si possono definire di portata più generale, ve ne sono altre cd. specifiche, come quella secondo cui se la società incorporante è dotata di perdite pregresse tali da assorbire la futura base imponibile anche delle società incorporate, verrebbe meno, almeno in un’ottica di breve periodo, il beneficio della compensazione intersoggettiva delle perdite. Questa fattispecie ha trovato riscontro nella risposta ad interpello dell’Agenzia delle entrate n. 109/2018, nella quale è stato precisato che l’assenza di un’immediata compensazione intersoggettiva degli *asset* fiscali trasferiti a seguito della fusione può essere un elemento idoneo a dimostrare la riportabilità degli *asset* stessi.

Tra le altre motivazioni adottate per disapplicare la disciplina antielusiva vengono menzionate quelle relative alle imprese neo costituite e quelle basate sulla redditività prospettica insita nel valore del capitale economico delle società di cui si vogliono riportare gli *asset* fiscali.

In conclusione, la recente prassi dell’Agenzia delle entrate ha reso più agevole la disapplicazione della norma antielusiva specifica di cui all’art. 172, comma 7, del TUIR. L’orientamento è oramai quello di rendere possibile il riporto degli *asset* fiscali ogni qualvolta venga dimostrata, in qualche modo, l’operatività delle società partecipanti sulla base di diversi parametri sintomatici di una vitalità dell’azienda, anche in prospettiva sulla base di dati previsionali. Occorre di fatto dimostrare che l’attività d’impresa non ha subito un depotenziamento. L’A. sottolinea, inoltre, che anche laddove la società interessata superi il test di vitalità ma incontri limiti quantitativi del patrimonio netto, la disapplicazione della norma antielusiva non deve necessariamente passare attraverso la dimostrazione di ragione ed eventi che riguardano direttamente il patrimonio netto; il “faro” può essere sempre la prova dell’assenza di un depotenziamento della società in qualsiasi modo dimostrabile (WR)

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Valutazione caso per caso per la qualificazione reddituale del *carried interest*” di A. ANTONINI e E. PAVESI, ne Il fisco 16/2020, pag. 1536.

Lo scritto contiene alcune considerazioni critiche degli AA. in merito alla qualificazione e alle modalità di determinazione del c.d. *carried interest* indicate dall’Agenzia delle entrate nelle risposte ad interpello n. 472/2019, n. 5 e n. 77/2020.

La corretta qualificazione reddituale del *carried interest* richiede un’analisi riguardante non solo le pattuizioni nell’ambito del rapporto di lavoro in essere con il *manager* percettore, ma anche le specifiche peculiarità dello strumento finanziario dotato di diritti patrimoniali rafforzati.

Inoltre, ai fini della determinazione del valore normale di quest’ultimo, deve essere preso in considerazione solo ove il *carried interest* possa ritenersi effettivamente realizzato.

In dette risposte l’Agenzia è giunta a configurarlo quale reddito di natura finanziaria, nonostante nelle fattispecie esaminate difettesse il requisito dell’investimento minimo (ex art. 60, DL 50/2017).

La risposta n. 472/2019 riguarda la qualificazione fiscale dei proventi percepiti da un dipendente di una stabile organizzazione italiana di una società lussemburghese operante nel settore del *private equity* a fronte della sottoscrizione delle quote di un fondo di investimento gestito nell’ambito del medesimo gruppo e dotate di diritti patrimoniali rafforzati (Quadro B).

L’Agenzia delle entrate ha innanzitutto valutato la sussistenza del rischio dell’investimento in capo al sottoscrittore delle Quote B. Diversamente, l’assenza di rischio d’investimento comporterebbe l’impossibilità di conferire al *carried interest* natura di provento finanziario.

L’Agenzia delle entrate ha inoltre rilevato come la sottoscrizione delle Quote B non fosse riservata esclusivamente al management del fondo, bensì fosse estesa anche ad investitori esterni, diversi dai *manager* e senza alcun rapporto lavorativo con le società del gruppo. Tale circostanza rappresenterebbe un “elemento atto ad escludere un collegamento fra detenzione di quote e prestazione lavorativa” sufficiente a riconoscere al *carried interest* natura di reddito finanziario.

Nessuna considerazione viene invece svolta dall’Agenzia delle entrate in relazione alla valorizzazione delle Quote B nelle ipotesi di riacquisto delle stesse in sede di risoluzione del rapporto lavorativo.

Ad avviso degli AA., tuttavia, tale elemento assume notevole rilevanza al fine di valutare la natura finanziaria dell’investimento nonché la connessione di quest’ultimo con il rapporto di lavoro in essere. La fattispecie oggetto della risposta n. 55/2020 attiene alla qualificazione fiscale dei proventi percepiti dai *manager* di una SGR direttamente coinvolti nella gestione del fondo di *private equity* da essa gestito a fronte della sottoscrizione delle Quote B. L’Agenzia delle entrate ha ritenuto, anche in tal caso, di attribuire carattere finanziario a tali proventi – seppur in assenza del Requisito

dell'Investimento Minimo – in virtù di considerazioni in parte sovrapponibili a quelle articolate con la risposta 472/19.

Con la risposta ad interpello n. 77 del 27 febbraio 2020, l'Agenzia delle entrate è intervenuta a chiarimento di un differente aspetto della normativa in tema di *carried interest*, afferente la determinazione del valore normale degli strumenti finanziari che incorporano diritti patrimoniali rafforzati.

Il caso di specie ha ad oggetto l'attribuzione di azioni dotate di diritti patrimoniali rafforzati ad amministratori e dipendenti della società, nell'ambito di un piano di incentivazione.

In particolare, si chiede di precisare se per stabilire il valore normale delle azioni assegnate o sottoscritte debba essere valorizzata la mera aspettativa alla futura percezione del *carried interest*. L'agenzia esclude tale impostazione interpretativa.

Le conclusioni dell'Agenzia delle entrate appaiono condivisibili in quanto, ai fini della tassazione dei redditi di lavoro dipendente, rileva il momento della percezione (secondo il c.d. principio di cassa), che corrisponde, per le azioni, al momento della relativa sottoscrizione. Poiché quindi, il reddito in natura deve essere determinato sulla base del valore normale, ai sensi dell'art. 51, comma 3, TUIR e, per le azioni, tale valore normale è determinato in proporzione al valore del patrimonio netto effettivo della società emittente, il *carried interest* non maturato al momento della sottoscrizione non dovrebbe essere valorizzato.

Tali chiarimenti non appaiono tuttavia esaustivi. L'Agenzia non precisa infatti se, qualora le azioni siano acquistate e/o assegnate, in un momento in cui il valore economico del patrimonio netto della società è tale da far scattare il diritto all'erogazione del *carried interest*, quest'ultimo, per la parte maturata, debba o meno essere computato ai fini della determinazione del valore normale del titolo. Anche in tali casi dovrebbe ritenersi che il *carried interest* non debba essere computato ai fini della determinazione del valore normale del titolo partecipativo in quanto non si sono ancora verificate tutte le condizioni per fornire quell'elemento di "attualità" necessario per poter considerare acquisito il diritto alla percezione. In tal senso dovrebbe essere letta la risposta n. 77/2020, nella parte in cui esclude la possibilità di valorizzare il *carried interest* in tutti i casi in cui il diritto patrimoniale rafforzato rappresenti una mera aspettativa e non attribuisca al beneficiario un diritto attuale alla sua percezione. (EM)

“La tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero”, in E. LO PRESTI VENTURA, in La gest. Straord. impr. 2/2020, pag. 98.

L'articolo verte sulla tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero da una persona fisica che fiscalmente mantiene la sua residenza in Italia, alla luce dell'ordinamento interno, degli accordi bilaterali di stampo OCSE e della prassi più recente.

L'art. 2, comma 2, TUIR considera residenti in Italia le persone che, per la maggior parte dell'anno, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o comunque hanno nel territorio dello Stato la residenza, intesa come luogo di dimora abituale, ovvero il domicilio, inteso come sede principale dei propri affari ed interessi (art. 43 del codice civile). Coloro che trasferiscono oltreconfine la loro residenza per motivi di durata superiore a dodici mesi, sono iscritti nelle anagrafi degli italiani all'estero (AIRE) di cui alla L. 27-10-1988 n. 470 ed al regolamento di attuazione DPR 6 settembre 1989 n. 3234. Il concetto di "dimora abituale", come delineato dalla consolidata giurisprudenza di legittimità, attiene all'abituale volontaria dimora di una persona in un dato luogo, sia sotto il profilo oggettivo della sua permanenza in quel luogo, che sotto quello soggettivo della volontà di abitarvi stabilmente: quest'ultima, normalmente compenetrata nel primo elemento, è comunque rivelata dalle abitudini di vita e dallo svolgimento delle relazioni sociali del soggetto. In tale ambito è stato ritenuto dai giudici di legittimità che l'abitudine della dimora non richiede necessariamente una permanenza continuativa o definitiva della persona, per cui il presupposto si realizza anche se il soggetto lavora o svolge altre attività al di fuori del territorio dello Stato, purché conservi in esso l'abitazione, vi faccia ritorno quando possibile e mostri l'intenzione di mantenersi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali. Il concetto civilistico di "domicilio", invece, diversamente da quello di "residenza", non si riferisce ad una condizione di fatto, ma ad una situazione giuridica che prescinde dalla presenza fisica del soggetto: la sua definizione, quindi, è imperniata esclusivamente sulla nozione di "affari ed interessi", entro la quale prassi e giurisprudenza sono propense ad

includere non solo i rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche quelli morali, sociali e familiari. Se, quindi, una persona che presta la sua attività lavorativa all'estero per almeno 183 giorni all'anno e che non sia presente per buona parte del periodo d'imposta nelle anagrafi della popolazione residente, ma conservi i propri affetti in Italia e li raggiunga non appena possibile, potrebbe essere ritenuta comunque titolare in via continuativa di un domicilio civilistico in Italia e, quindi, ancora fiscalmente residente in Italia ove si volesse attribuire agli interessi familiari un'importanza maggiore rispetto a quelli economici. Quanto poi alla possibilità di considerare una doppia residenza del contribuente sia in Italia che nel Paese in cui svolge per la maggior parte dell'anno la propria attività, i Trattati bilaterali contro le doppie imposizioni riportano una serie di elementi il cui univoco riscontro, nell'uno o nell'altro dei due Stati firmatari del Trattato, comporta il riconoscimento della sola residenza fiscale della persona nell'una o nell'altra delle due giurisdizioni coinvolte (cd. "*tie-breaker rules*", nozioni autonome su base internazionale che non possono essere interpretate secondo i canoni delle normative interne). Tali elementi sono, in ordine rigorosamente gerarchico, l'abitazione permanente, il centro degli interessi vitali, il luogo di soggiorno abituale e la nazionalità della persona, prima di individuare soluzioni di comune accordo tra i diversi Stati. Pertanto, con riferimento al lavoratore che, cancellato dalle risultanze anagrafiche italiane svolge la propria attività all'estero per buona parte dell'anno, pur mantenendo la propria famiglia in Italia da cui ritorna a scadenze fisse e che lo stesso abbia un'abitazione a disposizione in via continuativa in entrambi i Paesi, potrebbe risultare arduo dimostrare all'Amministrazione finanziaria italiana che le relazioni personali ed economiche più strette del contribuente siano all'estero ed, anzi, in soluzioni di lavoro brevi o comunque temporanee, magari incardinate nella logica del "distacco", potranno indurre i nostri Uffici ad interrompere ogni ulteriore valutazione, alla luce della convinta individuazione in Italia, sotto ogni punto di vista, del centro degli interessi del soggetto. Si consideri, infine, che nell'attuale edizione del Commentario al Modello OCSE è stato chiarito che il riscontro sul soggiorno abituale non si effettua semplicemente individuando in quale dei due Stati l'individuo ha trascorso più giorni: l'indagine, al contrario, assunto un congruo arco di tempo, non necessariamente pari a quello di "*dual residence*", deve essere condotta sulla base di tre articolati criteri, quali la frequenza, la durata e la regolarità dei soggiorni, contestualizzando così questi ultimi nella vita consuetudinaria della persona (la cd. "*settled routine*"). (SG)

“Emergenza COVID-19: implicazioni fiscali e contributive per i lavoratori operanti all'estero”, di G. MARIANETTI, ne Il fisco 15/2020, p. 1436

L'A. esamina alcuni effetti dell'emergenza COVID-19 in relazione alle modalità di svolgimento della prestazione lavorativa e, in particolare, con riferimento alla diffusione dello *smart working* (o lavoro agile), non solo tra le aziende che già avevano adottato tale strumento prima dell'emergenza, ma anche tra quelle ben lontane da adottare modalità flessibili per lo svolgimento della prestazione lavorativa.

Tra i molteplici effetti prodotti dall'utilizzo obbligato dello *smart working* vi sono anche le problematiche fiscali che possono derivare dalle modifiche allo svolgimento della prestazione lavorativa da parte dei dipendenti operanti all'estero. In termini generali, il dipendente distaccato in un Paese straniero potrebbe essere "richiamato" in Italia e quindi dover interrompere il periodo di distacco o comunque svolgere la medesima attività in Italia in regime di *smart working*. Ciò, potrebbe avere un impatto sia sulla residenza fiscale del soggetto, sia sulla possibilità di applicare il regime previsto per le c.d. retribuzioni convenzionali dall'art. 51, comma 8-*bis*, del TUIR.

Anche sotto il profilo contributivo esistono delle criticità soprattutto per i lavoratori c.d. frontalieri, vale a dire per quei dipendenti che si recano quotidianamente all'estero in zone di confine per svolgere la propria attività lavorativa e che potrebbero vedere compromesso l'accesso ai relativi regimi speciali a fronte dell'attività svolta da remoto. In sostanza, nell'attuale situazione emergenziale globale, il lavoratore espatriato potrebbe essere rimasto nel Paese estero, ovvero essere rientrato in Italia. E, inoltre, il predetto lavoratore continua a svolgere la propria attività (anche nella forma dello *smart working*) ovvero non presta attività (ad esempio in quanto collocato in ferie o in quanto accede a trattamenti di integrazione salariale). Una prima implicazione che potrebbe derivare dallo scenario sopra descritto attiene alla residenza fiscale del soggetto interessato in tutte quelle ipotesi in cui lo stesso si consideri fiscalmente non residente in Italia. Come noto, i soggetti fiscalmente

residenti sono sottoposti ad imposizione sui redditi ovunque prodotti, mentre i non residenti solo su quelli prodotti nel territorio dello Stato. Da ciò consegue che un soggetto operante all'estero e fiscalmente non residente in Italia non è tassato nel nostro Paese sui redditi di lavoro dipendente prodotti in terra straniera.

I requisiti, stabiliti dall'art. 2 del TUIR, per verificare la residenza fiscale in Italia devono sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta, ossia almeno 183 giorni nell'arco dell'anno solare (184 nel caso di anno bisestile); pertanto al soddisfarsi di almeno una delle condizioni ivi indicate il contribuente è considerato fiscalmente residente per l'intero anno. Le criticità evidenziate possono suddividersi in due macro aree; da un lato la presenza fisica in Italia di una persona che dovrebbe essere all'estero, con possibile (i) "alterazione" dello *status* di residenza fiscale pregresso e (ii) mancato rispetto delle condizioni per fruire di regimi fiscali speciali e, dall'altro lato, la circostanza che il dipendente svolga attività lavorativa nel nostro Paese e non nello Stato ove è stato assegnato (assumendo, naturalmente, che il contratto regolante l'espatrio non venga interrotto/sospeso). Mentre per la prima area, ad avviso dell'A., sarà opportuno procedere ad un monitoraggio delle varie casistiche concrete ed attendere l'evoluzione dello scenario nazionale ed internazionale, in quanto eventuali aggiustamenti fiscali potranno anche essere effettuati in sede di conguaglio di fine anno, per la seconda area la situazione è più complessa, in quanto il solo fatto di operare in Italia potrebbe, ad esempio, inficiare l'applicazione delle retribuzioni convenzionali. Anche in tal caso nelle more di poter effettuare valutazioni più puntuali sarà importante un attento monitoraggio delle situazioni potenzialmente problematiche.

Non può trascurarsi, poi, che quanto sopra potrebbe avere importanti implicazioni anche nella gestione del dipendente espatriato per quanto attiene alla definizione del pacchetto retributivo e al costo aziendale (che potrebbe soffrire un incremento derivante da una possibile doppia imposizione o, comunque, da una modifica della fiscalità di riferimento). Infine, la problematica della residenza fiscale potrebbe anche interessare i lavoratori stranieri che si trovano ad operare in Italia perché, ad esempio, distaccati dall'estero, e che potrebbero non poter rientrare nel loro Paese nei tempi previsti permanendo in Italia per un periodo maggiore di quello preventivato acquisendo, almeno per la disciplina interna italiana, la residenza fiscale nel nostro Paese. (SG)

“Valore normale del *carried interest*: quali prospettive alla luce del chiarimento dell’Agenzia delle entrate?” di P. RONCA e M. MENIS, in La gest. Straord. impr. 2/2020, pag. 55.

L'articolo esamina il recente chiarimento fornito dall'Agenzia delle entrate nella risposta del 27 febbraio 2020, n. 77, evidenziando talune criticità irrisolte sotto il profilo fiscale.

In particolare, in risposta al quesito formulato dalla società istante circa la rilevanza del *carried interest* in fase di sottoscrizione delle azioni, l'Agenzia ha affermato che:

- l'imputazione del reddito di lavoro dipendente è disciplinata dal principio di cassa, in base al quale i compensi, in denaro o in natura, rilevano fiscalmente nel momento dell'effettiva percezione da parte del lavoratore, ovvero nel momento in cui entrano nella sua disponibilità;
- in relazione alle azioni, tale momento coincide con la sottoscrizione del titolo partecipativo, a prescindere dalla data di emissione o di consegna del titolo stesso;
- la circostanza che le predette azioni attribuiscono diritti patrimoniali rafforzati non influenza la determinazione del loro valore normale al momento dell'assegnazione, che resta improntata al principio di cassa;
- poiché la realizzazione del *carried interest* attiene ad un momento successivo all'assegnazione del titolo partecipativo (e, conseguentemente, al momento della sottoscrizione, il "plusvalore" è solo potenziale), l'aspettativa del *carried interest* non può influenzarne la valorizzazione al momento dell'assegnazione.

L'Agenzia ha chiarito che, ai fini della determinazione dell'eventuale reddito di lavoro dipendente, in capo al dipendente/amministratore, occorre fare riferimento al c.d. "valore normale" del titolo assegnato o sottoscritto, determinato in base al valore economico della corrispondente quota di patrimonio netto della società, non assumendo alcun rilievo a tal fine, la mera aspettativa per il beneficiario di percepire in futuro un *extra*-rendimento.

Gli approcci (sinora) adottati nella prassi professionale sono alternativi:

- a) il *carried interest* è sempre irrilevante: il valore normale (determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR) degli strumenti con diritti patrimoniali rafforzati non deve essere influenzato dall'aspettativa che in futuro possa maturare il *carried interest*. Sotto il profilo valutativo, tale approccio si traduce nella necessità di esprimere il solo valore economico della società emittente gli strumenti con diritti patrimoniali rafforzati, per poi attribuirlo a detti strumenti in proporzione alla corrispondente quota di partecipazione al capitale della società. La stima del valore economico della società emittente comporta il ricorso alle consolidate tecniche valutative elaborate dalla teoria della finanza d'azienda;
- b) il *carried interest* è sempre rilevante: ai fini della determinazione del valore normale, occorre sempre tenere conto (anche) del diritto a percepire un *extra*-rendimento in essi incorporato. Ne consegue che l'incertezza insita nella maturazione dell'*extra*-rendimento non incide sull'*an* bensì sul quantum (nel senso che la natura "probabilistica" dell'*extra*-rendimento non fa venir meno la necessità di valutare il *carried interest*, bensì ne condiziona le modalità di valutazione). Ai fini della stima del valore futuro della società, il ricorso agli strumenti tipici della finanza d'azienda impedisce di cogliere pienamente la "volatilità" e l'imprevedibilità cui l'evoluzione del valore della società nel tempo è soggetta. Per ovviare a tale limitazione, nella prassi, si è diffusa l'adozione di modelli stocastici, che adottano algoritmi di calcolo in grado di elaborare un elevato numero di scenari alternativi di valore della società all'*exit* e di associare matematicamente a ciascuno scenario una probabilità di avveramento;
- c) il *carried interest* è rilevante solo se già "*in-the-money*": l'aspettativa dell'*extra*-rendimento deve essere valutata esclusivamente in ipotesi di sottoscrizione/assegnazione di azioni/quote di società già esistenti, a condizione che il *carried interest* risulti *in-the-money* già all'atto dell'attribuzione degli strumenti. Viceversa, tale aspettativa deve ritenersi irrilevante qualora l'attribuzione riguardi strumenti con diritti rafforzati in una società neocostituita oppure in società già esistenti, qualora il *carried interest* non risulti ancora *in-the-money* in sede di attribuzione degli strumenti.

L'Agenzia delle entrate pare ritenere preferibile l'impostazione valutativa che esclude la rilevanza dell'aspettativa futura al *carried interest*. Tale approccio, sebbene abbia il pregio di semplificare una fattispecie alquanto complessa, può tuttavia condurre a determinare un valore normale delle azioni speciali che si distanzia dal valore economico stimato secondo i canoni tipici della finanza d'azienda. Questi ultimi, infatti, apprezzano, generalmente, la probabilità di realizzazione dell'*extra*-rendimento. Resta inoltre da comprendere se sia sostenibile l'impostazione che prevede la considerazione del *carried interest* solo se *in-the-money*. Si rinvengono, infatti, in questo approccio, peraltro di limitata applicazione pratica, alcuni profili di incoerenza rispetto ai principi cui è informata la tassazione dei redditi di lavoro dipendente.

La necessità di valutare il *carried interest in-the-money* al momento dell'assegnazione risulterebbe in contrasto con lo stesso principio di cassa, al quale è improntata la tassazione dei redditi di lavoro dipendente (e assimilati). Infatti, dal punto di vista giuridico, il diritto al *carried interest* non può essere sorto al momento dell'assegnazione, posto che non si è verificato il suo presupposto principale, ossia il cambio di controllo a livello societario.

Anche sotto il profilo aziendalistico-valutativo, tale approccio appare poco giustificabile. Esso, infatti, valorizza un *extra*-rendimento che è maturato solo "virtualmente" alla data dell'attribuzione degli strumenti, posto che non è ancora stato distribuito e potrebbe quindi nel tempo riassorbirsi sino (addirittura) ad azzerarsi. (EM)

"Remunerazione delle *stock option*: momento impositivo, valore e qualificazione del reddito"
di G. STANCATI, ne Il fisco 12/2020, pag. 1119.

L'A. commenta le recenti risposte dell'Agenzia delle entrate in tema di tassazione dei piani di azionariato riservati a dipendenti e *manager*. In particolare, le risposte nn. 23 e 55/2020 che esaminano il tema sotto un duplice profilo, segnatamente in merito all'imputazione temporale del *benefit* partecipativo ed alla qualificazione del reddito conseguito dai beneficiari successivamente all'acquisto dello *status* di socio, anche in forza della titolarità di strumenti

finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati (*carried interest*).

Per quanto riguarda il momento impositivo nella risposta n. 23/2020 si esamina uno schema di piano di *stock option* in cui in aggiunta al classico “*vesting period*” per esercitare i diritti di opzioni attribuiti ai manager sono previste a carico delle azioni assegnate dei limiti di trasferibilità alcuni di carattere generale, altri legati all’ipotesi di *bad leaversh*ip. In tale ipotesi, e cioè nel caso in cui venga meno il rapporto di lavoro con la società, per cause diverse da morte o per pensionamento, i titoli eventualmente già assegnati soggiacciono al diritto potestativo di riacquisto a favore dei titolari delle altre categorie di azioni, verso il corrispettivo di un prezzo da determinarsi nella misura minore tra il valore di mercato e lo *strike price* sostenuto dal *manager*. Con l’interpello in commento, l’istante prospettava il dubbio interpretativo circa la rilevanza del reddito in natura al momento dell’esercizio dell’opzione posta la condizione di *bad leaversh*ip, ritenendo tassabile in capo al dipendente il *fringe benefit* solo nel momento in cui viene meno la summenzionata clausola di *bad leaversh*ip. L’Agenzia ha ritenuto invece corretto il riferimento ai principi generali che, in applicazione del criterio di cassa, esigono la tassazione del *benefit* azionario alla data di assegnazione delle azioni e sulla base del relativo e contestuale “valore normale” ex art. 9 del TUIR (per la parte che eccede il prezzo corrisposto dal beneficiario), a nulla rilevando l’esistenza di vincoli di *lock up*, confermando il vecchio orientamento della Ris. n. 3 del 2002.

Quanto alla qualificazione del reddito, la risposta n. 55/2020 esamina un piano di incentivazione piuttosto articolato ed inclusivo dell’attribuzione di strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati. Nella specie i beneficiari risultano sottoscrittori di una classe di quote emesse da un fondo di investimento ed incorporanti prerogative di *carried interest*, oltre che co-investitori nelle operazioni realizzate dal fondo medesimo e, per l’effetto, titolari degli strumenti “ordinari” all’uopo sottoscritti, quali azioni delle “target e/o dei veicoli”.

Con l’interpello l’istante chiedeva la conformità del piano alla disciplina “speciale” ex art. 60 del D.L. n. 50/2017 del cd. *carried interest* che riconduce, al rispetto di determinate condizioni, i proventi conseguiti dal *manager*/dipendente in forza degli investimenti operati tra i redditi di natura finanziaria. L’Agenzia ha ritenuto che nel caso di specie non fosse soddisfatto il requisito di “investimento minimo” ex comma 1, lett. a) del menzionato art. 60 - escludendo che a questi fini possa altresì rilevare, in senso “cumulativo” rispetto alle quote detenute nel fondo, la sottoscrizione di strumenti finanziari (non rafforzati) emessi dalle società *target*. L’A. critica l’interpretazione rigorosa e restrittiva dell’Agenzia delle Entrate che -a suo parere - vanifica l’intervento normativo del 2017. Se pure la norma appare formulata nel senso di distinguere (i) l’investimento collettivo, cioè quello operato attraverso la sottoscrizione di quote del fondo, da (ii) quello “diretto in società”, una diversa soluzione sarebbe stata compatibile, secondo l’A. - con la *ratio*, nel senso di legittimare la convergenza di entrambe le forme in un solo *basket*, alla luce del fatto che le stesse operano in un medesimo perimetro (cioè i *target*/veicoli in cui il fondo ha, appunto, investito) - oltre che secondo una logica *pari passu* (nel caso di specie era espressamente previsto l’impegno dei manager a co-investire in tutte le società *target* secondo una certa percentuale, non essendo quindi consentito ai *manager* di scegliere a quali investimenti partecipare e in quale misura) così come avviene quando sussiste la convivenza tra strumenti rafforzati e altri ordinari. Inoltre, l’A. critica la posizione dell’Agenzia delle entrate sui cd. “indicatori di “genuinità del piano” sotto il profilo della condivisione, da parte dei beneficiari, del rischio dell’investimento per l’applicazione della disciplina speciale del *carried interest*. Secondo l’Agenzia nel caso in esame la disciplina non è applicabile anche per la presenza di clausole di *leaversh*ip che impongano al manager di cedere lo strumento in occasione della cessazione del rapporto quando è stata la stessa Agenzia (nella circolare n. 25/E/2017) ad affermare una valenza relativa di queste previsioni, considerandole compatibili con i piani che rispettino tutte le condizioni della summenzionata “disciplina speciale”. Da ultimo, si segnala che l’Agenzia ha dato rilevanza per escludere l’agevolazione anche alla circostanza che lo strumento finanziario, attraverso i suoi rendimenti aleatori, rappresenti una forma di retribuzione integrativa. Giustamente l’A. sottolinea che la valutazione qualitativa/quantitativa della politica retributiva, in particolare la proporzionalità della retribuzione variabile rispetto a quella ordinaria, non può rilevare rispetto alla problematica che riguarda la qualificazione reddituale dei *benefit* azionari; la proporzionalità rispetto alla retribuzione ordinaria dovrebbe, nel caso, essere disciplinata normativamente. (CLP)

“Tassazione del *fringe benefit* per le auto in uso promiscuo” di S. VIGNOLI, ne Il fisco 12/2020, pag. 1141.

Con la Legge di bilancio 2020 è stato previsto un inasprimento della tassazione del *fringe benefit* per le auto più inquinanti e un (leggero) decremento per le auto che producono minori emissioni di CO₂. Tale misura entrerà in vigore il 1° luglio 2020 graduando il trattamento fiscale del *fringe benefit* che verrà calcolato su una percentuale fino al 60% per le vetture più inquinanti.

L'analisi passa in rassegna la disciplina fiscale delle autovetture anche alla luce dei numerosi interventi di prassi in materia.

L'A. prende dapprima in esame la disciplina IVA, che prevede essenzialmente due criteri di detrazione: la detrazione integrale dell'imposta, ovvero quella forfetaria nella misura del 40%. La materia è disciplinata dall'art. 19-bis 1, lett. c, DPR 633/72.

Al di fuori dei casi specifici l'acquisto e l'utilizzo di autoveicoli per lo svolgimento di attività di impresa o di esercizio di arti e professioni sono soggetti alla detrazione IVA forfetaria nella misura del 40% (senza limiti di importo).

Anche l'acquisto di un'auto da assegnare a uso promiscuo soggiace al limite di detraibilità nella misura del 40% salvo il caso di fatturazione del *fringe benefit* (soggetta ad IVA) al dipendente stesso: in questa ipotesi l'IVA diviene integralmente detraibile.

Il *fringe benefit* da fatturare al dipendente è calcolato sulla base della percorrenza ACI di 15 mila chilometri ragguagliato al 30% o, dal 1° luglio 2020, alle nuove percentuali introdotte dalla Legge di bilancio 2020. La modifica richiederà di effettuare nuovi calcoli di convenienza in quanto, a fronte della piena detraibilità dell'IVA, occorrerà applicare anche l'IVA sull'addebito al dipendente che costituisce un aggravio, non avendo il dipendente stesso possibilità alcuna di recuperare l'IVA fatturatagli.

La normativa *de quo* si riferisce a tutti i veicoli a motore ivi inclusi quelli a trazione elettrica che non beneficiano di detrazione maggiorata né di aliquota IVA agevolata.

La detraibilità IVA operata all'acquisto si riflette sul regime di imponibilità in caso di successiva vendita del veicolo usato.

Così, se l'imposta è stata interamente detratta, la cessione risulterà interamente imponibile con aliquota IVA ordinaria al 22%. Viceversa, quando la detrazione è stata limitata al 40%, anche la base imponibile della successiva vendita viene ragguagliata al 40%, mentre il residuo importo (60%) è escluso IVA.

Le regole inerenti alla deducibilità dei veicoli ai fini IRES e IRPEF, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni sono individuate dall'art. 164 del TUIR che prevede la deducibilità piena per:

- veicoli (aeromobili, navi, autovetture e autocaravan, ciclomotori e motocicli) utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;
- veicoli adibiti ad uso pubblico.

Al di fuori di questi casi (e dell'uso promiscuo) la deducibilità è fortemente limitata.

Le imprese e i professionisti che acquistano un'autovettura sono fortemente penalizzati, sia per la deducibilità ridotta al 20% che per il limite di costo complessivo pari a euro 18.075,99 ovvero euro 3.615,20 annuali per la locazione e il noleggio.

L'interpretazione restrittiva del requisito di strumentalità richiesto ai fini della deducibilità piena riconduce la generalità degli acquisti alla deduzione parziale dei costi.

L'Amministrazione finanziaria ha infatti pensato che sono considerate autovetture strumentali “quelle senza le quali l'attività stessa non può essere esercitata.

Nel mondo delle imprese è sempre più diffusa la prassi di riconoscere un rimborso chilometrico al dipendente/collaboratore che va in trasferta utilizzando il proprio mezzo.

Il successo di tale formula è riconducibile sia al fatto che l'impresa non deve sopportare i costi di gestione del parco auto, limitando l'esborso all'effettivo utilizzo di trasferte per finalità aziendali, sia alla piena deducibilità fiscale del rimborso stesso che rileva quando il dipendente effettua una trasferta.

La deducibilità è tuttavia limitata alle tariffe ACI.

Il regime di deducibilità dei rimborsi chilometrici riguarda, oltre ai dipendenti, anche i soggetti che hanno redditi assimilati quali gli amministratori.

Per il percipiente, il rimborso non è imponibile nei limiti delle tariffe ACI calcolate in base ai Km percorsi dal veicolo.

Occorre che si tratti di trasferte effettuate al di fuori del Comune dove il dipendente ha la sede di lavoro.

Il datore di lavoro può assegnare l'auto sia a uso esclusivamente aziendale che prevedere anche un utilizzo privato parziale o esclusivo.

Ampiamente diffusa è l'attribuzione di auto in uso promiscuo che prevede uno specifico regime fiscale sia per l'impresa che per il dipendente che può utilizzare l'auto anche ai fini privati.

Il datore di lavoro deduce, infatti, ai sensi dell'art. 164, comma 1, lett. b-bis), le spese e gli altri componenti negativi relativi agli autoveicoli, "nella misura del 70% per i veicoli dati ad uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

Il beneficio della deducibilità al 70% è concesso se l'auto è data in uso al dipendente, mentre è preclusa se l'utilizzo avviene da parte di percettore di reddito assimilato (es. Amministratore).

L'utilizzo da parte del dipendente deve essere provato in base a idonea documentazione che ne attesti con certezza l'utilizzo. Il veicolo deve essere concesso in uso al dipendente per la maggior parte del periodo di imposta, ovvero per almeno 183 giorni l'anno.

L'uso dell'autovettura deve rientrare tra le mansioni caratteristiche attribuite al dipendente.

La deducibilità del 70% non soggiace alla soglia di euro 18.075,99 per l'acquisto e di euro 3.615,20 annuali per i canoni di *leasing* o di noleggio.

La legge di bilancio 2020 ha modificato la tassazione dei *fringe benefit* in capo ai dipendenti che viene ora modulata in base all'emissione di CO₂ dei veicoli concessi in uso promiscuo.

La norma non modifica i criteri di deducibilità dei costi in capo alle imprese che restano forfaitariamente determinati nella misura del 70%, così come l'IVA che resta detraibile nella misura forfetaria del 40%.

La modifica, introdotta dalla legge di bilancio 2020 prevede che, ai fini della determinazione del valore del *fringe benefit* per gli autoveicoli, i motocicli e i ciclomotori di nuova immatricolazione, con valori di emissione di anidride carbonica non superiori a grammi 60 per chilometro concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1°luglio 2020, si assume il 25 % dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle ACI.

La predetta percentuale è elevata al 30% per i veicoli superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km. Qualora i valori di emissione dei suindicati veicoli siano superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km, la predetta percentuale è elevata al 40% per l'anno 2020 e al 50% a decorrere dall'anno 2021. Per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 190 g/km, la predetta percentuale è pari al 50% per l'anno 2020 e al 60% a decorrere dall'anno 2021.

La diminuzione della tassazione opera di fatto soltanto per le auto elettriche o ibride.

Per le autovetture che hanno emissioni comprese tra i 60 e i 160 g di CO₂ e che costituiscono la maggioranza dei veicoli in commercio, la modifica normativa non avrà alcun impatto in quanto la percentuale di tassazione resterà invariata.

La tassazione varierà per le auto con un'emissione compresa tra i 160 e 190 g di CO₂, e soprattutto per le auto che superano i 190 g di CO₂.

Per quanto attiene all'individuazione delle emissioni di CO₂, l'A. rileva come si tratti di un parametro di non semplice individuazione in quanto può variare, per lo stesso modello, in base all'alimentazione, cilindrata e anche agli allestimenti. (EM)

Prassi Amministrativa

COVID-19 – Sospensioni di versamenti e adempimenti – Chiarimenti dell'Agenzia.

Circ. Agenzia delle entrate 3 aprile 2020, n. 8/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

La Circolare fornisce alcuni chiarimenti in merito alle misure previste dal DL 17 marzo 2020, n. 18 (Decreto Cura Italia).

Il documento di prassi è suddiviso in cinque parti al fine di fornire risposte in relazione a:

- proroga dei versamenti e degli adempimenti;
- sospensione dei versamenti e degli adempimenti;
- riscossione e proroga dei procedimenti tributari;

- misure a sostegno delle imprese;
- misure a sostegno dei lavoratori;
- altre disposizioni.

In relazione ai versamenti IVA dovuti dalla società controllante del Gruppo IVA (come pure in caso di liquidazione dell'IVA di gruppo) viene precisato che ai fini della relativa sospensione è sufficiente che i soggetti appartenenti aderenti (al Gruppo IVA o all'IVA di gruppo), esercitino una o più delle attività previste dalla legge, sempreché l'ammontare dei ricavi derivanti da tali attività sia prevalente rispetto ai ricavi complessivamente realizzata a livello di gruppo.

Circa la determinazione del limite di 40 mila euro di reddito da lavoro dipendente previsto per attribuire il *bonus* di 100 euro per il mese di marzo viene chiarito che bisogna considerare esclusivamente il reddito di lavoro dipendente assoggettato a tassazione progressiva IRPEF e non anche quello assoggettato a tassazione separata o ad imposta sostitutiva.

Redditi di lavoro dipendente – Premio ai lavoratori dipendenti che hanno lavorato in sede a marzo– Chiarimenti.

Ris. Agenzia delle entrate 9 aprile 2020, n. 18/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

La norma prevede che il premio di 100 euro deve essere rapportato al numero di giorni di lavoro svolti nella propria sede di lavoro nel mese di marzo.

L'Agenzia delle entrate chiarisce quindi che, in sostanza, il premio non spetta per i giorni in cui il lavoratore non ha svolto la propria attività lavorativa presso la sede di lavoro, in quanto ha espletato l'attività lavorativa in telelavoro o in *smart working*, ovvero è stato assente per qualsiasi altro motivo (ferie, malattia, permessi retribuiti o non retribuiti, congedi, ecc.).

Ai fini della determinazione dell'importo del bonus spettante, l'Agenzia chiarisce che, in alternativa al criterio basato sul rapporto tra ore ordinarie lavorate e ore ordinarie lavorabili può essere utilizzato il rapporto tra i giorni di presenza in sede (indipendentemente dal numero di ore prestate) effettivamente lavorati nel mese di marzo e quelli lavorabili come previsto dal contratto collettivo, ovvero individuale qualora stipulato in deroga allo stesso. Pertanto, il bonus erogabile al lavoratore è dato dall'importo di 100 euro moltiplicato il suddetto rapporto.

La risoluzione fornisce un esempio concreto.

RISCOSSIONE

Prassi Amministrativa

Riscossione – Sospensione dei versamenti tributari e contributivi a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 – Primi chiarimenti

Ris. Agenzia delle entrate 18 marzo 2020 n. 12/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L'articolo 60 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 (cura Italia) conferma il rinvio al 20 marzo 2020 di tutti i versamenti fiscali e contributivi in scadenza il 16 marzo 2020.

Riscossione – Sospensione dei versamenti tributari e contributivi a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 – Ulteriori precisazioni.

Ris. Agenzia delle entrate 21 marzo 2020, n. 14/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La Risoluzione ha fornito ulteriori chiarimenti in relazione all'elenco dei codici ATECO (allegato alla risoluzione n. 12/E del 18 marzo 2020) dei settori maggiormente colpiti dall'emergenza epidemiologica.

Riscossione – Acconti IRPEF, IRES, IRAP relativi al 2020 – Applicazione del metodo previsionale – Riduzione della misura all’80% - Inapplicabilità di sanzioni e interessi – Decreto liquidità.

Circ. Agenzia delle entrate 13 aprile 2020, n.9/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L’Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in ordine alla riduzione all’80%, prevista dal c.d. DL liquidità, della misura degli acconti IRPEF, IRES e IRAP dovuti per il periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (2020, per i “solari”) se calcolati con il c.d. criterio previsionale. Oltre alle imposte espressamente citate, tale riduzione si applica anche all’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell’IRAP dovuta dai contribuenti che si avvalgono di forme di determinazione del reddito con criteri forfetari, alla cedolare secca di cui all’art. 3 del D.Lgs. 23/20111, all’IVAFE di cui all’art. 19, comma 18-22 del DL 201/2011, all’IVIE di cui all’art. 19, comma 13-17 del DL 201/2011.

IVA

Dottrina

“Problematiche IVA sul riaddebito del costo del personale distaccato”, di G. MARIANETTI e C. TOMASSETTI, ne Il fisco 17/2020, pag. 1661

Gli AA., per commentare la recente sentenza della Corte di Giustizia UE dell’11 marzo 2020, causa C-94/19 ripercorrono l’evoluzione che ha avuto in Italia la normativa, sul lavoro e tributaria, in tema di distacco del personale e la relativa prassi ministeriale.

Presupposti del distacco sono *i)* l’interesse del distaccante; *ii)* la temporaneità dell’incarico; *iii)* lo svolgimento di una attività e *iv)* l’assoggettamento del distaccato ad un vincolo di subordinazione trilatero. Non vi è una novazione soggettiva del rapporto di lavoro, il cui datore resta il distaccante, ma la prestazione è resa al distaccatario, a carico del quale grava, dunque l’onere economico, cioè il corrispettivo, della prestazione lavorativa ricevuta. Tale prestazione resta oggettivamente di lavoro subordinato ma il distaccante ne deve riaddebitare il costo al distaccatario.

Ai fini dell’imposizione diretta non sorgono particolari questioni di inerenza del costo a carico del distaccatario, che è deducibile alla stessa stregua dei costi per lavoro dipendente. Verificandosi nell’ambito di un gruppo societario, nel caso in cui il distacco sia transfrontaliero, la disciplina del *transfer pricing* ammette la liceità di rimborsi dei costi senza ricarico o “*mark up*”.

Le maggiori perplessità, avvertono gli AA., riguardano l’IVA. Infatti, le oscillazioni della prassi ministeriale, sebbene inizialmente propensa a considerare il riaddebito non come un corrispettivo ma come un mero rimborso, purché corrisponda esattamente a quello sostenuto dal distaccante, e quindi fuori campo IVA, indussero il legislatore a sancire, con l’art. 8 comma 35, Legge 11 marzo 1988, n. 67, che non siano “*da intendere rilevanti agli effetti IVA i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo*”. Tuttavia, con la recente sentenza della Corte di Giustizia sopra citata si afferma che l’art. 8 citato non è compatibile con l’ordinamento comunitario allorché sia ravvisabile la natura onerosa dell’operazione, cioè, secondo le parole della Corte, quando tra la prestazione di distacco e il pagamento cui è tenuta l’impresa distaccataria, si ravvisi un rapporto di “condizionamento reciproco”.

Gli AA. concludono proponendo che, mediante una modifica legislativa, il distacco di personale riceva lo stesso trattamento IVA della “somministrazione d’opera”, la cui base imponibile è data dal solo *mark-up* rispetto agli oneri retributivi e contributivi sostenuti dal somministrante. (NM)

“Prova dell’inerenza per la detrazione IVA sui servizi infragruppo resi da soggetti esteri – Commento” di M. PEIROLO, ne Il fisco 13/2020, pag. 1272.

L’articolo commenta la sentenza n. 3599 del 13 febbraio 2020 con la quale la Cassazione ha affermato che, ai fini della detraibilità dell’IVA, assolta dal soggetto passivo residente mediante il sistema *reverse charge* in relazione ai servizi infragruppo resi in esecuzione dei c.d. *cost sharing agreement* resi da soggetti esteri, è necessaria la prova dell’inerenza all’attività d’impresa.

Nel caso oggetto del giudizio non ha contestato la c.d. afferenza dell’imposta assolta rispetto alle operazioni effettuate o che saranno effettuate dall’impresa (art. 19, comma 1, del DPR n. 633/1972), ritenendo carenti gli elementi a supporto della detrazione operata mediante il sistema dell’inversione contabile.

Nella fattispecie in esame, l’impresa nazionale non avrebbe assolto il proprio onere probatorio, omettendo di dimostrare sia l’effettività dei costi asseritamente sostenuti, sia il loro collegamento diretto con l’attività imprenditoriale svolta in concreto e con le successive operazioni commerciali poste in essere, cosicché – rilevano i giudici di legittimità -, sebbene non sia contestato che la società contribuente abbia regolarmente effettuato l’inversione contabile a suo carico e reso neutrali le operazioni, la mancanza dei presupposti sostanziali, relativamente alla prova dell’effettività ed inerenza dei costi, rende indetraibile l’IVA ad essi relativa.

L’A. evidenzia che la Corte ha ritenuto di aderire al consolidato orientamento giurisprudenziale in base al quale, “in tema di IVA, ai fini della detrazione di un costo, la prova dell’inerenza del medesimo quale atto d’impresa, ossia dell’esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente in quanto soggetto gravato dell’onere di dimostrare l’imponibile maturato (cd. Cass. 17 luglio 2018, n. 18904).

Nella sentenza commentata viene escluso che la detrazione possa essere negata in virtù di un giudizio sulla congruità dei costi, salvo che l’Amministrazione finanziaria dimostri la macroscopica antieconomicità dell’operazione passiva (cd. Cass. 28 dicembre 2018, n. 33574). Ne consegue che la semplice presunta eccessiva onerosità della spesa configura esclusivamente un elemento indiziario dell’assenza di collegamento fra la spesa e l’attività dell’impresa.

L’A. osserva che nello stesso senso si è espressa la giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo cui “la circostanza che un’operazione economica venga svolta ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo è irrilevante ai fini della qualificazione di tale operazione come “negoziato a titolo oneroso”. Tale nozione presuppone, infatti, unicamente l’esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi ed il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo” (ve. Sent. 20 gennaio 2005, causa C-412/03).

Dal lato del cedente/prestatore, pertanto, l’Amministrazione finanziaria non può riscuotere, a titolo di IVA, un importo superiore a quello percepito dal cedente/prestatore, anche perché l’art. 80, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE – nel consentire, in taluni casi, di considerare che la base imponibile sia pari al “valore normale” dell’operazione – “introduce un’eccezione alla norma generale prevista dall’art. 73 di quest’ultima la quale, in quanto tale, deve essere interpretata restrittivamente (CGE 26 aprile 2012, cause riunite nn. C-621/10 e C-129/11).

Per contro, “qualora beni e servizi siano forniti a un prezzo artificialmente basso o elevato fra parti che godono entrambe interamente del diritto a detrazione dell’IVA, non può sussistere, in tale fase, alcuna elusione o evasione fiscale. E’ solo a livello del consumatore finale, o nel caso di un soggetto passivo misto che beneficia unicamente del diritto al *pro rata* di detrazione, che un prezzo artificialmente basso o elevato può comportare una perdita di gettito fiscale”.

Se, quindi, il prezzo pattuito dalle parti non può essere soggetto a rettifica da parte del Fisco al di fuori delle ipotesi contemplate dal citato art. 80, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE, dal lato del cessionario/committente neppure la detrazione della corrispondente imposta può essere contestata, almeno in via di principio. Assume, infatti, rilievo, in proposito, la posizione espressa dai giudici dell’Unione nella sentenza della Corte UE 2 giugno 2016, causa C- 263/15, nella parte in cui afferma che “spetterà”, all’occorrenza, al giudice del rinvio assicurarsi che l’operazione di cui al procedimento principale non costituisca una costruzione di puro artificio, priva di effettività economica, realizzata unicamente al fine di ottenere un vantaggio fiscale. (GDA)

“Il Gruppo IVA: luci ed ombre di un regime ancora sottovalutato” di A. VITALI e N. MASOTTI, in Corr. Trib. 4/2020, pag. 385

In premessa gli AA. ricordano che il regime opzionale del “Gruppo IVA” è stato introdotto nel DPR n. 633/1972 (*sub* il Titolo V-bis, artt. da 70-bis a 70-duodecies), dalla Legge n. 232/2016, in attuazione dall’art. 11 della Direttiva 2006/112/CE.

Il Gruppo IVA costituisce un nuovo ed unico soggetto passivo d’imposta tenuto ad adempiere a tutti gli obblighi ed esercitare tutti i diritti derivanti dall’applicazione dell’imposta in capo ai singoli partecipanti, sebbene sotto un profilo civilistico i partecipanti al Gruppo IVA mantengano la propria soggettività giuridica.

Salvo circostanziate eccezioni, nel contesto del Gruppo IVA le operazioni che intercorrono tra i soggetti partecipanti al Gruppo stesso non rilevano ai fini del tributo.

Il regime, potenzialmente foriero di rilevanti risparmi d’imposta (nonché di semplificazioni amministrative, considerato che tutti gli obblighi in materia d’IVA ricadono unicamente in seno al rappresentante del Gruppo IVA), può tuttavia risultare particolarmente conveniente per quei gruppi d’imprese (tipicamente gruppi assicurativi, bancari e sanitari) caratterizzati da un numero cospicuo di operazioni esenti (*infra* o *extra*-Gruppo) che ordinariamente finiscono per limitare il diritto alla detrazione.

Tra le numerose incognite circa l’interpretazione di alcune disposizioni, gli AA. ritengono di fare qualche riflessione:

- (i) sul coordinamento della disciplina del Gruppo IVA con il principio di inerenza specifica che regola il funzionamento del meccanismo di detrazione nonché
- (ii) su alcuni effetti derivanti dalla partecipazione al Gruppo IVA delle SGR che gestiscono fondi immobiliari.

Applicazione del principio di inerenza specifica nell’ambito del Gruppo IVA

Viene evidenziato che il diritto alla detrazione nell’IVA costituisce il cardine del sistema e garantisce il corretto funzionamento dell’imposta, improntata al criterio della neutralità per i soggetti che esercitano attività economiche.

La detrazione, subordinata al presupposto generale che l’acquisto sia effettuato nell’esercizio dell’impresa e che sia correlato al compimento di operazioni imponibili, può essere esercitata “nella misura in cui i beni o servizi sono impiegati ai fini di operazioni soggette a imposta”: il diritto alla detrazione dell’IVA dovuta o pagata non spetta sull’acquisto di beni e servizi impiegati nello svolgimento di attività non economiche ai sensi della Direttiva IVA.

L’acquisto può dirsi *inerente* (e la relativa imposta detraibile) quando sussiste un “rapporto diretto ed immediato” tra questo e le operazioni attive imponibili, pur se la corrispondenza fiscalmente rilevante tra operazioni attive e passive sussiste anche se ricorre, tra queste, un rapporto indiretto. Infatti, il “nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che danno diritto a detrazione” sussiste anche “quando i costi sostenuti fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e rappresentano, in quanto tali, elementi costitutivi del prezzo dei prodotti o dei servizi che esso fornisce”.

Il principio generale che se ne ricava è quello per cui, salvi i casi di applicazione del “*pro-rata*”, è soltanto l’IVA assolta sugli acquisti specificamente destinati all’effettuazione delle operazioni che non danno diritto a detrazione (i.e. esenti o non soggette ad IVA) a non essere detraibile.

Posto che il principio dell’inerenza specifica si applica naturalmente anche nel Gruppo IVA, gli AA. si chiedono se i criteri di cui sopra possono essere linearmente utilizzati per valutare se, in quest’ultimo contesto, determinati acquisti - posti sì in essere dal Gruppo IVA ma riferibili in senso giuridico ed economico agli specifici soggetti che ne fanno parte – possono dirsi specificamente destinati all’effettuazione di operazioni attive che non danno diritto alla detrazione e sono riferibili in senso giuridico ed economico ad altri soggetti, anch’essi parte dello stesso Gruppo IVA.

Al riguardo il quesito viene “calato” in situazioni che coinvolgono i complessi rapporti tra le numerose società del Gruppo in cui può non essere sempre facilmente individuabile (a) un nesso nitido tra le operazioni attive e quelle passive svolte nel contesto del Gruppo (specie quando le operazioni “interne” non sono riferibili in modo evidente ed univoco a quelle attive che non danno diritto alla detrazione) e (b), nel caso di acquisti “promiscui”, un criterio da utilizzare per operarne l’allocazione. Gli AA. auspicano pertanto che l’Agenzia, a scopo di semplificazione, chiarisca/confermi (a) che la detrazione dell’IVA assolta sugli acquisti operati nel contesto del Gruppo IVA può essere negata,

sulla base del criterio dell'afferenza specifica, nei soli casi in cui la riferibilità economica delle operazioni passive a quelle attive che non danno diritto a detrazione è puntuale, univoca e diretta e (b) che il ricorso al criterio di cui all'art. 19, comma 4, DPR n. 633/1972 dev'essere limitato ai soli casi in cui gli acquisti promiscui si riferiscono a beni e servizi utilizzati direttamente (magari dalla stessa *legal entity*) per realizzare, sia operazioni imponibili sia operazioni che non danno diritto a detrazione IVA, lasciando al solo criterio generale del *pro-rata* – ove applicabile - il compito di disciplinare la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti funzionali soltanto parzialmente ed indirettamente all'effettuazione di operazioni che non danno diritto a detrazione.

Partecipazione delle SGR immobiliari al Gruppo IVA e irrilevanza delle fees di gestione dei relativi fondi

Posto che l'art. 70-*duodecies*, comma 4, DPR n. 633/1972, dispone che “le disposizioni di cui all'art. 8, comma 1, secondo, quarto e quinto periodo, del DL 25 settembre 2001, n. 351 “...*si applicano anche nei casi in cui una società di gestione di fondi partecipi ad un Gruppo IVA*”, ai sensi del quale, nel caso delle SGR immobiliari “*l'imposta sul valore aggiunto è determinata e liquidata separatamente dall'imposta dovuta per l'attività della società...*” ed è applicata distintamente per ciascun fondo, gli acquisti di immobili effettuati dalla società di gestione e imputati ai singoli fondi, nonché le manutenzioni degli stessi, danno diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19 del citato decreto”, l'Agenzia delle entrate ha specificato che, “qualora le operazioni rese o ricevute dalla SGR (anche per conto dei fondi) abbiano quale controparte un altro membro del Gruppo, esse saranno irrilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, secondo le previsioni di cui all'art. 70-*quinquies*”.

Gli AA. evidenziano che non è stato però chiarito se l'irrilevanza IVA delle operazioni “interne” al Gruppo si estende anche a quelle rese dalla SGR ai fondi per la gestione di questi ultimi.

Pur se, ad una prima analisi, il chiarimento dell'Agenzia delle entrate sembrerebbe rivolto a tutte le operazioni intercorrenti tra i fondi e gli altri membri del Gruppo (compresa la SGR), gli AA. osservano che, da un lato la SGR è un membro del Gruppo IVA non pienamente “altro” rispetto ai fondi gestiti; dall'altro, l'art. 70-*duodecies*, comma 4, DPR n. 633/1972, continua letteralmente a fare riferimento, per i fondi, alla determinazione separata dall'imposta dovuta dalla SGR (pur confluita nel Gruppo IVA per effetto dell'opzione).

Gli AA., sulla base di varie argomentazioni, ritengono che l'art. 70-*duodecies*, comma 4, del DPR n. 633/1972, pur finalizzato a preservare il regime IVA tipico dei fondi immobiliari anche in caso di adesione della SGR al Gruppo IVA, vada coordinato con la peculiare disciplina del Gruppo stesso. Seguendo questa logica, anche le operazioni intercorse tra la SGR (confluita nel Gruppo IVA per effetto dell'opzione) ed i fondi gestiti sono sempre irrilevanti ai fini IVA, anche a prescindere dalla determinazione e dalla liquidazione separata dell'imposta ex art. 8 citato.

Infatti, non trattandosi di operazioni che hanno come controparte un soggetto che non fa parte del Gruppo IVA né di “passaggi interni”, queste sono irrilevanti ai fini IVA ex art. 70-*quinquies*.

In questo quadro, viene osservato che il Gruppo IVA potrebbe risultare conveniente anche per i gruppi nei quali operano SGR immobiliari. Infatti, a fronte dell'irrilevanza IVA delle operazioni intercorrenti tra queste ed i relativi fondi gestiti verrebbero meno operazioni in tutto o in parte soggette al regime di esenzione IVA ex art. 10, comma 1, n. 1), DPR n. 633/1972. Operazioni che, in assenza del Gruppo, provocano normalmente l'indetraibilità da pro-rata dell'IVA assolta dalle SGR sui relativi acquisti, con conseguenti rilevanti penalizzazioni. (GDA)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

IVA – Distacco di personale da parte di una società controllante presso la sua controllata – Rimborso da parte della controllata limitato ai costi sostenuti – Incompatibilità con il diritto comunitario.

Corte di Giust. UE, 11 marzo 2020, n. C-94/19, nel sito web www.eutekne.it.

La causa trae origine dal rinvio pregiudiziale operato dalla Corte di Cassazione (Ordinanza n. 2385/2019): la fattispecie riguarda il distacco di un dirigente dalla controllante alla controllata, a

fronte del rimborso da parte della controllata dei costi sostenuti dalla controllante per il dirigente. La controllata ha ricevuto dalla propria controllante fatture recanti importi corrispondenti ai costi sostenuti per il dirigente distaccato. Al momento del rimborso alla controllante dei costi relativi a tale distacco, la controllata ha applicato l'IVA, ai fini del successivo esercizio del diritto di detrazione. L'Agenzia delle entrate ha ritenuto che tali rimborsi, dal momento che non riguardavano prestazioni di servizi tra una controllata e la sua controllante, non fossero rilevanti ai fini IVA, ed ha quindi proceduto a una rettifica ai fini del recupero dell'IVA detratta.

La corte ha stabilito che non è conforme al diritto comunitario la disposizione nazionale (art. 8, comma 35 della L. 67/88), in base alla quale non sono ritenuti rilevanti ai fini dell'IVA i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è corrisposto solamente il rimborso del relativo costo.

In termini generali, il distacco del personale configura una prestazione di servizi rilevanti ai fini IVA, ricorrendo il requisito di onerosità dell'operazione e la presenza di "un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto".

La Corte specifica che spetta al giudice del rinvio valutare se il pagamento delle somme da parte della controllata configuri un effettivo corrispettivo del distacco e se il pagamento di tale somma sia una condizione affinché il distacco del personale sia posto in essere. Solo in quel caso si dovrebbe concludere che sussista un "nesso diretto" tra le due controprestazioni.

I giudici hanno ritenuto di rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'art. 2, punto 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una legislazione nazionale in base alla quale non sono ritenuti rilevanti ai fini IVA i prestiti o distacchi di personale di una controllante presso la sua controllata, a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente.

IVA – Direttiva 2006/112/CE – Diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte – Rimborso dell'eccedenza IVA – Rimborso tardivo – Calcolo degli interessi – Modalità di pagamento degli interessi dovuti a causa dell'indisponibilità dell'eccedenza IVA detraibile trattenuta in violazione del diritto dell'Unione e di interessi dovuti a causa del ritardo dell'amministrazione tributaria nel versare una somma dovuta – Principio di effettività e di equivalenza.

Corte di Giust. UE, 23 aprile 2020, cause nn. C- 13/18 e C- 126/18, nel sito web www.eutekne.it.

La Corte di Giustizia UE ha statuito che è contraria al diritto dell'Unione europea la normativa nazionale di uno Stato membro che, pur riconoscendo il diritto del contribuente a percepire gli interessi correlati al rimborso dell'IVA versata in eccesso, li computi ad un tasso pari a quello applicato ai finanziamenti interbancari dalla Banca centrale del paese membro, allorché tale tasso sia inferiore a quello che il contribuente dovrebbe sostenere per ottenere in prestito un importo pari all'IVA versata in eccesso.

E' conforme al diritto UE una normativa nazionale che riconosce un termine quinquennale per la presentazione della domanda di rimborso degli interessi maturati sull'IVA versata in eccesso e subordini ad una specifica domanda del contribuente il diritto al pagamento degli interessi moratori dovuti in caso di ritardo nel rimborso da parte dell'Amministrazione finanziaria.

TRUST

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Trust – Trust liquidatorio – Modalità di imposizione

Cass., sez. trib. 3 marzo 2020, n. 5766, nel sito web www.eutekne.it.

Con l'ordinanza la Corte ha affermato che, nel *trust* liquidatorio in cui non sono individuabili i reali beneficiari dell'operazione e non si possa escludere il rientro dei cespiti in capo al disponente, l'imposta di donazione si applica in misura fissa.

Se il *trust* liquidatorio realizza un trasferimento definitivo al *trustee*, è dovuta l'imposta di donazione con aliquota 8%, mentre, se non individua i beneficiari dell'operazione e prevede il ritorno dei beni non alienati al *settlor*, l'imposta si applica in misura fissa.

VARIE

Dottrina

“Introduzione di nuovi tributi e vincoli posti dalle convenzioni fiscali: il caso dell'imposta sui servizi digitali” di G. ROLLE, ne Il fisco 16/2020, pag. 1554.

L'A. trae spunto dalle vicende che hanno portato in Italia ed in altri Stati europei all'introduzione di imposte sui servizi digitali, per esaminare l'ambito di applicazione delle convenzioni alla luce di alcuni recenti sviluppi nella giurisprudenza UE.

Non esiste una definizione universale di imposte sul reddito, ma è diversa in ciascuno Stato. Anche il Commentario OCSE non fornisce alcun contributo sul punto.

In dottrina è pacifico che rientrino nell'ambito di applicazione delle convenzioni sia le imposte sul reddito netto che quelle sul reddito lordo.

Il modello OCSE fornisce l'elencazione, meramente esemplificativa, delle imposte nazionali che rientrano nell'ambito di applicazione della convenzione all'epoca della stipula del trattato, contemplando nel contempo l'ipotesi di successive evoluzioni, in modo da evitare che debba essere riformulata in occasione di ogni modifica della legislazione interna degli Stati contraenti.

Con riferimento alle imposte aggiuntive si pone la questione, di notevole importanza visto le evoluzioni normative nazionali, della delimitazione del campo di azione degli Stati.

In quest'ottica è centrale il criterio della similarità e va riferita sia alle imposte oggetto di specifica numerazione, sia alla definizione generale ove prevista dal singolo trattato.

L'analisi di comparabilità va condotta alla luce di tutte le caratteristiche dell'imposta, ponendo l'accento sulla base imponibile.

Nella disamina del rapporto fra imposte sui servizi digitali e convenzioni fiscali, l'A. fa riferimento alla proposta di Direttiva del 2018 che prevede l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra di affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette.

L'imposta italiana sui servizi digitali, contenuta nella legge di bilancio 2020, in particolare per ciò che riguarda l'ambito di applicazione oggettivo, è sostanzialmente conforme a quella proposta dalla Commissione e presenta le medesime contraddizioni riscontrate nella proposta UE: non si tratta di un'imposta sui redditi, dal momento che è prelevata sui ricavi lordi, senza tener conto dei costi deducibili ed è applicata senza distinzione fra soggetti residenti.

Ai fini convenzionali è largamente prevalente l'orientamento per il quale la prospettata imposta UE sui servizi digitali non costituisca imposta sui redditi.

Per concludere l'A. rileva come vi siano vari elementi, nella legislazione italiana e nelle convenzioni vigenti, nonché nella prassi amministrativa in materia di “imposte estere”, che configurano la tendenza ad una concezione relativamente ampia della nozione di reddito. Sembra però più difficile, nella prospettiva italiana, una delimitazione della nozione di reddito tale da escludere con certezza che possa rientrarvi un'imposta prelevata sui ricavi lordi.

L'introduzione in Italia dell'imposta sui servizi digitali configura, anche nei riguardi dell'applicazione delle convenzioni fiscali, un grado di incertezza che può trovare composizione solo attraverso un accordo fra gli Stati interessati. (EM)

“Continuità *stand by* dopo il decreto liquidità” di N. VILLA, in La Gest. Straord. Impr. 2/2020, pag. 122.

Il DL 23/2020, c.d. “Decreto Liquidità” contiene regole che riguardano i bilanci di esercizio.

L'articolo offre una panoramica generale dell'impatto del provvedimento sui bilanci ed una prima chiave di lettura della norma transitoria riguardante nello specifico la sospensione della valutazione della continuità di impresa. L'analisi viene effettuata soprattutto con riguardo al corretto ambito temporale di applicazione.

L'intervento contenuto nell'art. 7 del DL 23/2020 prevede una deroga all'obbligo della valutazione nella prospettiva della continuazione dell'attività.

La data del 23 febbraio può essere individuata come punto di avvio sostanziale dell'emergenza COVID.

Può dirsi che per tutti coloro che hanno la chiusura dell'esercizio sociale al 31 dicembre, si è trattato di un fatto intervenuto dopo la chiusura con la conseguenza di non incidere sui dati numerici del bilancio 2019. Ma ciò è vero, in base alle regole ordinarie solo se lo stesso non incide sull'appropriatezza del presupposto della continuità aziendale, caso in cui è invece necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del suo venir meno.

Con riguardo all'esercizio 2020, la continuità andrà valutata avendo a riguardo una valutazione retrospettiva: se la prospettiva della continuità esisteva nel bilancio 2019, indipendentemente da cosa sarà successo nel 2020 a causa dell'emergenza COVID-19 e da quali sono le prospettive future, la stessa è assegnata in automatico anche con riguardo ai conti 2020.

Si può quindi ritenere che la linea dettata sia quella di fingere che il COVID-19 e le sue ricadute economiche non siano intervenute ed anche di non doverle considerare nemmeno nelle valutazioni prospettive che dovranno essere effettuate in chiusura dei conti 2020.

Il medesimo comportamento sopra descritto per i bilanci 2020 potrà essere tenuto anche per quelli dell'anno precedente.

Anche i bilanci chiusi prima del 23 febbraio 2020 (anche se approvati successivamente) potranno non considerare l'emergenza COVID-19 nella valutazione della continuità qualora la stessa fosse risultata presente nell'anno precedente (2018).

Si genera, in tal modo, un meccanismo di trascinamento in forza del quale l'impresa che godeva della prospettiva di continuità nel 2018 potrà continuare a considerare la stessa esistente sia nel 2019 che nel 2020 indipendentemente dagli effetti attuali e prospettici dell'emergenza.

In estrema sintesi, quindi, le regole straordinarie introdotte dal DL 23/2020 consentono di non dare rilevanza all'emergenza COVID-19 nei conti dei bilanci chiusi prima del 23 febbraio 2020 qualora la continuità fosse esistente nel recedente periodo. Allo stesso modo, con riguardo ai bilanci 2020, si potranno non assoggettare all'abituale esame, le prospettive della continuità qualora questa risultasse presente nel 2019.

Si può pertanto confermare la prospettiva della continuità sia nel 2019 che nel 2020 con l'unica condizione che ciò fosse esistente nel 2018. (EM)

Prassi Amministrativa

Quote di fondi comuni di investimento – Qualificazione fiscale – Valutazione dei titoli di valuta.

Interpello Agenzia delle entrate 27 marzo 2020, n. 956-347/2018, nel sito web www.eutekne.it.

L'Agenzia ha fornito chiarimenti in merito alla rilevanza fiscale delle valutazioni a fine esercizio delle quote di fondi comuni di investimento. La questione riguarda, in particolare, la natura fiscale delle quote di fondi comuni di investimento. Al riguardo ha chiarito che le quote di fondi comuni di investimento sono da considerare titoli in serie o di massa non aventi natura partecipativa, rientranti fra i beni indicati nell'art. 85, comma 1, lett. e) del TUIR. Si applicano quindi le disposizioni valutative previste dall'art. 94 del TUIR.

Con riguardo alle differenze di cambio a fine esercizio relative ai fondi comuni di investimento in valuta estera, l'Agenzia evidenzia che, l'obbligo di valutazione al tasso di cambio vigente alla data di riferimento del bilancio sussiste soltanto per le poste aventi natura monetaria e che le quote di fondi comuni in valuta estera non sono tali, in quanto non prevedono, per il sottoscrittore, il diritto di incassare una somma determinata ad una data futura.

I titoli in parola rimarrebbero quindi iscritti nello Stato patrimoniale al tasso di cambio al momento del loro acquisto, mentre le differenze cambio positive e negative non andrebbero rilevate contabilmente in maniera autonoma.

Non si renderebbero dunque necessarie variazioni in aumento o in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi: le differenze di cambio emergerebbero in sede di cessione o riscatto delle quote, concorrendo a determinare l'importo dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza, a fronte di incrementi del valore della quota risibili.

Imposte dirette – Imposte estere sostitutive delle imposte dirette e indirette – Detraibilità – Condizioni.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 aprile 2020, n. 100, nel sito web www.agenziaentrate.it.

La detrazione delle imposte estere aventi carattere misto è limitata alla quota parte di tali tributi che ha natura di imposte sul reddito.

La detrazione è, peraltro, ammessa in virtù del carattere definitivo dell'imposta pagata.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Varie – Polizze *unit linked* – Natura.

Cass., sez. trib. 5 marzo 2020 n. 6319, nel sito web www.eutekne.it.

La Cassazione ha affermato che le polizze *uniti linked* hanno natura assicurativa e non finanziaria solo se hanno come effetto quello di trasferire il rischio dall'assicurato all'assicuratore.

Dottrina

ANTONINI A., PAVESI E., “Valutazione caso per caso per la qualificazione reddituale del <i>carried interest</i> ” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	Pag. 24
AVOLIO D., MORETTI F., “Procedura di <i>ruling</i> per il <i>patent box</i> : sospensione e rinuncia” (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 9
BARGAGLI M., “La tassazione CFC in presenza di perdite della controllante” (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	“ 11
CECCARELLI D., SUSINI F., “Il trasferimento di comparto di titoli di debito” (IRES)	“ 12
CIANI F., AVITABILE R., “Scelta anticovid 19 e legge di Bilancio 2020: una nuova imposta sostitutiva per la rivalutazione dei beni d’impresa” (IRES)	“ 14
GALARDO S.M., “La scissione parziale della consolidante a favore di una beneficiaria consolidante: la continuazione della <i>fiscal unit</i> ” (IRES)	“ 15
GALLIO F., FABRIS D., “Le difficoltà interpretative relative al differimento della deduzione degli ammortamenti con DTA” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 21
LO PRESTI VENTURA E., “La tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all’estero” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 25
MARIANETTI G., “Emergenza COVID-19: implicazioni fiscali e contributive per i lavoratori operanti all’estero” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 26
MARIANETTI G., TOMASSETTI C., “Problematiche IVA sul raddebito del costo del personale distaccato” (IVA)	“ 33
MIELE L., “Più semplice il riporto delle perdite fiscali nelle fusioni: come disapplicare la norma antielusiva specifica” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 23
MOLINARO G., “DTA convertite in crediti d’imposta: un sostegno finanziario alle imprese nell’emergenza COVID-19” (IRES)	“ 16
ODETTO G., “Il credito per le imposte estere nel consolidato fiscale” (IRES)	“ 17
PEIROLO M., “Prova dell’inerenza per la determinazione IVA sui servizi infragruppo resi da soggetti esteri – Commento” (IVA)	“ 34
PURPURA A., “Note in tema di esterovestizione, libertà di stabilimento e (non) abusività delle norme tributarie a margine di recente giurisprudenza di legittimità” (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 6

ROLLE G., “Introduzione di nuovi tributi e vincoli posti dalle convenzioni fiscali: il caso dell’imposta sui servizi digitali” (VARIE)	Pag. 38
RONCA P., MENIS M., “Valore normale del <i>carried interest</i> : quali prospettive alla luce del chiarimento dell’Agenzia delle entrate” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 27
STANCATI G., “Remunerazione delle <i>stock option</i> : momento impositivo, valore e qualificazione del reddito” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 28
VALZ C., PORCARELLI A., GINEVRA G., “Beneficiario effettivo: applicazioni pratiche a seguito delle sentenze danesi” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	“ 8
VIGNOLI S., “Tassazione del <i>fringe benefit</i> per le auto in uso promiscuo” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 30
VILLA N., “Continuità <i>stand by</i> dopo il decreto liquidità” (VARIE)	“ 38
VITALI A., MASOTTI N., “Il gruppo IVA: luci ed ombre di un regime ancora sottovalutato” (IVA)	“ 35

Prassi Amministrativa

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 6 marzo 2020, n. 88 (IRES)	“ 19
Ris. Agenzia delle entrate 18 marzo 2020, n. 12/E (RISCOSSIONE)	“ 32
Circ. Agenzia delle entrate 20 marzo 2020, n. 4/E (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 7
Ris. Agenzia delle entrate 21 marzo 2020, n. 14/E (RISCOSSIONE)	“ 32
Interpello Agenzia delle entrate 27 marzo 2020, n. 956-347/2018 (VARIE)	“ 39
Circ. Agenzia delle entrate 27 marzo 2020, n. 7/E (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 7
Interpello Agenzia delle entrate 27 marzo 2020, n. 97 (IRES)	“ 19
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 27 marzo 2020, n. 99 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 10
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 aprile 2020, n. 100 (VARIE)	“ 40
Circ. Agenzia delle entrate 13 aprile 2020, n. 9/E (RISCOSSIONE)	“ 33
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 aprile 2020, n. 111 (REDDITI DI CAPITALE)	“ 20

Principio di diritto Agenzia delle entrate 27 aprile 2020, n. 6 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	Pag. 10
Circ. Agenzia delle entrate 3 aprile 2020, n. 8/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 31
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 aprile 2020, n. 101 (IRES)	“ 19
Ris. Agenzia delle entrate 9 aprile 2020, n. 18/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 32

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

Corte di Giust. UE 11 marzo 2020, causa n. C-94/19 (IVA)	“ 37
Corte di Giust. UE 2 aprile 2020, causa n. C-458/18 (IRES)	“ 20
Corte di Giust. UE 23 aprile 2020, cause nn. C-13/18 e C-126/18 (IVA)	“ 37

Corte di Cassazione

Cass., sez. trib. 26 febbraio 2020, n. 5163 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 8
Cass., sez. trib. 2 marzo 2020, n. 5647 (IRES)	“ 20
Cass., sez. trib. 3 marzo 2020, n. 5766 (TRUST)	“ 37
Cass., sez. trib. 4 marzo 2020, n. 6016 (IRES)	“ 20
Cass., sez. trib. 5 marzo 2020, n. 6319 (VARIE)	“ 40