



Osservatorio Tributario n. 2/2021
Marzo – Aprile 2021

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

In evidenza

	<p>“Misure urgenti connesse all’emergenza da COVID-19, per le imprese, il lavoro, i giovani, la salute e i servizi territoriali”</p> <p>Decreto Legge 25 maggio 2021, n. 73 (c.d. “Decreto Sostegni bis”)</p>
ACCERTAMENTO	<p>Accertamento – Accertamento sulle componenti di reddito pluriennali – Termini</p> <p>Cass., SS.UU. 25 marzo 2021, n. 8500</p>
ACCERTAMENTO	<p>Accertamento – Interpello – Si estende alle controparti contrattuali</p> <p>Cass., sez. trib. 30 marzo 2021, n. 8740</p>
ELUSIONE – ABUSO DEL DIRITTO	<p>“Scambio di partecipazioni e abuso del diritto nella prassi dell’Agenzia delle entrate”</p> <p>E. ZANETTI, La Gest. Straord. Impr. n. 2/2021</p>
AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI	<p>Agevolazioni fiscali – Trasformazione in crediti di imposta delle attività per imposte anticipate</p> <p>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 marzo 2021, n. 193</p>
REDDITI DI IMPRESA	<p>“Conversione in crediti d’imposta delle DTA: Assonime fa chiarezza sulle incertezze”</p> <p>G. ALBANO, Il fisco 19/2021</p>
REDDITI DI IMPRESA	<p>Rivalutazione beni immateriali non iscritti nell’attivo dello stato patrimoniale – Ammissibilità</p> <p>Interpello Agenzia delle entrate 8 aprile 2021, n. 904-343/2021</p>
IVA	<p>“La corretta individuazione del contratto “guida” la tassazione IVA”</p> <p>M. SIRRI, R. ZAVATTA, GT – Riv. Giur. Trib. 4/2021</p>

PROVVEDIMENTI EMANATI E PUBBLICATI IN G.U. DAL 1° MARZO AL 31 MAGGIO 2021

Decreto Legge 22 marzo 2021, n. 41	Pag. 1
Direttiva (UE) 2021/514 del Consiglio del 22 marzo 2021	“ 1
Legge 21 maggio 2021, n. 69	“ 2
Decreto Legge 25 maggio 2021, n. 73 (c.d. “Decreto Sostegni- <i>bis</i>)	“ 2

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

“Legittimo l'accertamento per antieconomicità desunta da reiterata dichiarazione di perdite fiscali” di A. BORGOGGIO	“ 4
“Gli effetti dell'interpello ordinario si estendono anche al soggetto diverso dall'istante originario”, di P. BOURLLOT e M. CASTRUCCI .	“ 4
Accertamento – Sostituzione d'imposta – Ritenute a titolo di acconto – Solidarietà tra sostituto e sostituito Cass., sez. trib. 11 marzo 2021, n. 6854	“ 5
Accertamento – Accertamento sulle componenti di reddito pluriennali – Termini Cass., SS.UU. 25 marzo 2021, n. 8500	“ 5
Accertamento – Interpello – Si estende alle controparti contrattuali Cass., sez. trib. 30 marzo 2021, n. 8740	“ 6

ACCORTI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

“Osservazioni critiche alla consolidata prassi amministrativa sul trattamento fiscale delle partecipazioni rivenienti dal conferimento di stabili organizzazioni italiane” di G. CORASANITI	“ 6
“Implementazione della DAC 6 in Italia: inquadramento normativo e aspetti operativi nelle operazioni <i>cross-border</i> ” di A. FURLAN e L. SORMANI	“ 7
“Con la DAC 7 più obblighi informativi nell'economia digitale” di T. GASPARRI	“ 7
“DAC 6: Dubbi applicativi e soluzioni interpretative sugli elementi distintivi A e B” di S. GRILLI e S. BARBA	“ 9
“Direttiva DAC 6: gli <i>hallmarks</i> della “categoria D” dopo i primi chiarimenti dell'Agenzia delle entrate” di E. MARVULLI	“ 10

ELUSIONE – ABUSO DEL DIRITTO

“Scambio di partecipazioni e abuso del diritto nella prassi dell'Agenzia delle Entrate”, di E. ZANETTI	“ 11
---	------

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

“Il <i>bonus</i> aggregazioni: un’opportunità a costo zero” di V. RUSSO	Pag. 12
Agevolazioni fiscali – Trasformazione in crediti di imposta delle attività per imposte anticipate. Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 marzo 2021, n. 193	“ 13
Agevolazioni – <i>Bonus</i> aggregazioni – Cessione di partecipazioni successiva al conferimento d’azienda – Disconoscimento agevolazione Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 marzo 2021, n. 194	“ 14

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

Dividendi corrisposti a società madri residenti in Svizzera – Esenzione Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 marzo 2021, n. 135	“ 14
---	------

IRES

IRES – Società di cartolarizzazione dei proventi da gestione immobiliare – Disciplina fiscale Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 marzo 2021, n. 132	“ 15
IRES – Consolidato – Cessione credito IRES maturato ante consolidato – Dichiarazione integrativa – Ammissibilità Risposta Interpello Agenzia delle entrate 23 marzo 2021, n. 201	“ 16
IRES – Consolidato – Eccedenze ACE in presenza di perdite pregresse – Deducibilità prioritaria delle perdite Principio di diritto Agenzia delle entrate 23 marzo 2021, n. 7	“ 16
IRES – Regime CFC – Verifica del <i>Tax rate</i> – Criteri applicabili. Principio di diritto Agenzia delle entrate 6 aprile 2021, n. 5-8-9	“ 16
IRES – Conferimento della nuda proprietà di partecipazioni “qualificate” – Applicazione del regime fiscale di “realizzo controllato” Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 aprile 2021, n. 238	“ 17
IRES – Scissione – Riparto delle posizioni soggettive fiscali – Perdite fiscali ed eccedenze riportabili Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 marzo 2021, n. 129	“ 17
IRES – Perdite su crediti – Cessione <i>pro soluto</i> del credito – Deducibilità della perdita – Condizioni. Cass., sez. trib. 3 marzo 2021, n. 5790	“ 18
IRES – Società controllate estere – Accertamento della residenza fiscale italiana – Criteri. Cass., sez. trib. 9 marzo 2021, n. 6476	“ 18
IRES – <i>Leasing</i> immobiliare – Canoni – Deducibilità ai fini IRES e IRAP Cass., sez. trib. 15 marzo 2021, n. 7183	“ 18
IRES – Accantonamenti per oneri diversi – Utilizzo fondo – Deducibilità – Storno del fondo – Non costituisce sopravvenienza imponible. Comm. Trib. Prov. di Frosinone, 8 aprile 2021, n. 240/1/21	“ 18

REDDITI DI CAPITALE

“La responsabilità del sostituto d’imposta ai fini del <<beneficiario effettivo>>” di D. AVOLIO e A. GIANNELLI	Pag. 19
Redditi di capitale – Finanziamenti a medio-lungo termine – Banche stabilite nel Regno Unito – Periodo transitorio – Esenzione da ritenuta Principio di diritto Agenzia delle entrate 9 aprile 2021, n. 6	“ 20
Redditi di capitale – Interessi – Esenzione – Beneficiario effettivo Comm. Trib. Reg. della Lombardia, 26 febbraio 2021, n. 801/14/21	“ 20

REDDITI DI IMPRESA

“Conversione in crediti d’imposta delle DTA: Assonime fa chiarezza sulle incertezze”, di G. ALBANO	“ 21
“La rivalutazione degli intangibili: indicazioni operative” di A. AMADUZZI e M. VOLANTE	“ 22
“La nozione di controllo nelle transazioni infragruppo ai fini del <i>transfer pricing</i> ” di F. GALLIO	“ 24
“Imputazione dei componenti di reddito da sentenze definitive ma modificabili: guida il bilancio” di M. LEO	“ 24
“Le modifiche al reddito d’impresa nell’era post-COVID” di M. LEO	“ 26
“ <i>Transfer pricing</i> e libertà di stabilimento: un salvacondotto per la deducibilità degli interessi passivi nelle operazioni di “ <i>releverage</i> ” intragruppo?” di R. MICHELUTTI e G. FICAI	“ 28
Rivalutazione dei beni di impresa – Beni immateriali non iscritti in bilancio Interpello DRE Veneto 9 dicembre 2020, n. 907-1726/2020	“ 28
Rivalutazione beni immateriali non iscritti nell’attivo dello stato patrimoniale - Ammissibilità Interpello Agenzia delle entrate 8 aprile 2021, n. 956-343/2021	“ 29

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Convenzione Italia-Germania: reddito di lavoro dipendente imponibile solo nello Stato in cui la prestazione è svolta” di A. GAETA	“ 29
“Detassazione per la produttività in assenza di rappresentanze sindacali” di G. MARIANETTI e C. MARTELLO	“ 31
Redditi di lavoro dipendente – Detrazioni di imposta – Detrazioni d’imposta del 30 per cento prevista per le erogazioni liberali dell’art. 66 del Decreto Cura Italia - Riconoscimento in sede di conguaglio. Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 marzo 2021, n. 138	“ 31
Premi di risultato – Applicabilità dell’imposta sostitutiva del 10% anche senza rappresentanze sindacali aziendali Risp. Interpello Agenzia delle entrate 16 marzo 2021, n. 176	“ 31
Redditi di lavoro dipendente – Anticipazione di somme erogate a titolo di incentivo all’esodo – Tassazione separata Risp. Interpello Agenzia delle entrate 16 marzo 2021, n. 177	“ 32

Redditi di lavoro dipendente – Indennità connesse a prestazioni lavorative erogate a seguito di contrattazione collettiva integrativa nell’anno successivo a quello di maturazione – Trattamento fiscale
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 aprile 2021, n. 243 **Pag. 32**

Redditi di lavoro dipendente – Compensi erogati nell’anno successivo a quello di maturazione – Regime fiscale
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 aprile 2021, n. 269 **“ 32**

Redditi di lavoro dipendente – Borsa di studio non congrua – Concorre alla formazione del reddito – Riporto del credito *welfare* non utilizzato
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 30 aprile 2021, n. 311 **“ 32**

TRANSAZIONI FINANZIARIE (FTT) (Imposta sulle)

“*Tobin Tax* ad aliquota ridotta per i trasferimenti di azioni nel contesto di un’OPA?”
di **S. BRUNELLO** e **M. BALDASCINO** **“ 33**

IVA

“Ancora incertezze sulla rilevanza ai fini IVA del distacco di personale” di **P. BOURLOT** e **A. PURPURA** **“ 33**

“IVA di gruppo: soggettività passiva e utilizzo del credito della controllata”, di **S. CAPOLUPO** **“ 34**

“Confini soggettivi del Gruppo IVA e rapporti con la stabile organizzazione”
di **F.T. COALOA** e **A. BONARIA** **“ 34**

“Soggette ad IVA le somme pagate a seguito di transazione per assunzione di un obbligo di non fare”,
di **S. FURIAN** **“ 35**

“La corretta individuazione del contratto “guida” la tassazione IVA”, di **M. SIRRI** e **R. ZAVATTA** **“ 35**

Gruppo IVA – Operazioni tra casa madre e stabile organizzazione – Rilevanza ai fini IVA
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 marzo 2021, n. 143 **“ 36**

IVA – Somme erogate in adempimento degli impegni assunti in forza di sopravvenuto accordo transattivo – Rilevanza ai fini IVA
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 marzo 2021, n. 145 **“ 36**

IVA – Somme erogate in attuazione di un accordo transattivo – Trattamento fiscale
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 16 marzo 2021, n. 179 **“ 36**

IVA – Gruppo IVA – Passaggi interni tra SGR partecipante al Gruppo IVA e fondi immobiliari gestiti – Rilevanza IVA – Separazione delle attività dei fondi.
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 marzo 2021, n. 202 **“ 37**

IVA – Distacco del personale – Illegittimità della normativa nazionale – Incompatibilità con il diritto comunitario
Cass., sez. trib, 2 marzo 2021, n. 5601/5602/5609/5615-2021 **“ 37**

IVA – Gruppo IVA – Sede principale e succursale di una società situate in due Stati membri diversi – Sede principale rientrante in un Gruppo IVA di cui non fa parte la succursale – Sede principale che fornisce servizi alla succursale e le imputa i costi di tali servizi.
Corte di Giustizia UE, 11 marzo 2021, n. C-812/19 **“ 37**

IVA – Territorialità dell'imposta – Luogo delle prestazioni di servizi rese a un soggetto passivo che agisce in quanto tale – Luogo delle prestazioni di servizi di gestione di investimenti rese a un'organizzazione che persegue scopi di pubblica utilità per un'attività professionale non economica da parte di prestatori stabiliti al di fuori dell'Unione.

Corte di Giust. UE, 17 marzo 2021, causa n. C-459/19

Pag. 37

REGISTRO (Imposta di)

IVA – Registro – Cessione di elementi patrimoniali nell'ambito di un gruppo bancario – Cessione ramo d'azienda – Esclusione – Applicabilità IVA – Imposta registro in misura fissa

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 marzo 2021, n. 149

“ 38

Registro (imposta di) – Agevolazioni – Cartolarizzazione e cessione di crediti deteriorati

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 28 aprile 2021, n. 304

“ 38

Registro (imposta di) – Modifiche all'art. 20 DPR 131/86 – Efficacia retroattiva – Inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale.

Corte Cost. 16 marzo 2021, n. 39

“ 38

SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Rinuncia alla posizione di beneficiario di *trust* – Retrocessione beni al disponente – Neutralità.

Cass., sez. trib. 30 marzo 2021, n. 8719

“ 39

VARIE

“La (in)tassabilità dei proventi da cessione di criptovalute”, di **E. BELLI CONTARINI**

“ 39

Imposta sui servizi digitali – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle entrate 23 marzo 2021, n. 3

“ 40

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 marzo al 30 maggio 2021

Decreto legge 22 marzo 2021, n. 41: “Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19” (in G.U. 22 marzo 2021, n. 70) c.d. decreto sostegni

Il decreto è stato convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 maggio 2021 n.69

Di seguito si illustrano le disposizioni più rilevanti.

Vengono previsti indennizzi slegati dai codici attività ma basati sul calo del fatturato.

Proroga della riscossione dei pagamenti

Con la modifica dell'art. 68, DL 18/2020 (Decreto Cura Italia) – che aveva sospeso i termini, scadenti dall'8 marzo al 31 maggio 2020 (termine via via prorogato al 28 febbraio 2021: art. 22-bis, DL 183/2020) – viene differita al 30 aprile 2021 la data di sospensione dei termini di versamento derivanti da cartelle di pagamento e dagli avvisi esecutivi, ingiunzioni degli enti territoriali, relativi alle entrate tributarie e non. Pertanto, il pagamento delle rate sospese dovrà avvenire, in unica soluzione, entro il 31 maggio 2021.

Viene differito il pagamento anche delle rate delle definizioni agevolate (c.d. “rottamazione *ter*” e “saldo e stralcio”), che va effettuato: entro il 31 luglio 2021, per quanto riguarda le rate in scadenza il 28 febbraio, il 31 marzo, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre 2020; entro il 30 novembre 2021, per quanto riguarda le rate in scadenza il 28 febbraio, il 31 marzo, il 31 maggio e il 31 luglio 2021.

Definizione agevolata

Sarà possibile definire in via agevolata le somme dovute a seguito del controllo automatico delle dichiarazioni (artt. 36-bis, DPR 600/73 e 54-bis, DPR 633/1972) relative alle comunicazioni elaborate: entro il 31 dicembre 2020 per il periodo di imposta 2017; entro il 31 dicembre 2021 per il periodo di imposta 2018.

La misura interessa i soggetti con partita IVA attiva alla data di entrata in vigore del decreto in esame con una riduzione del volume d'affari dell'anno 2020 maggiore del 30% rispetto al volume d'affari dell'anno precedente come risultante dalla dichiarazione IVA entro il termine di presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta 2020. Per chi non è tenuto alla presentazione della dichiarazione IVA si tiene conto dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalla dichiarazione dei redditi.

Proroga della conservazione delle fatture elettroniche

Slittano dal 16 marzo al 31 marzo il termine per la trasmissione all'agenzia delle entrate della CU e la consegna al contribuente, dal 16 marzo al 31 marzo il termine per l'invio dei dati relativi alle spese detraibili per permettere la redazione della dichiarazione precompilata; dal 30 aprile al 10 maggio la data a partire dalla quale l'Agenzia delle entrate renderà disponibile la dichiarazione precompilata; dal 10 marzo al 10 giugno il termine per effettuare la conservazione informatica delle fatture elettroniche.

Direttiva (UE) 2021/514 del Consiglio del 22 marzo 2021 recante modifica della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale

Il 25 marzo 2021 è stata pubblicata nella Gazzetta ufficiale dell'unione Europea la Direttiva (UE) 2021/514 del Consiglio che ha apportato ulteriori modifiche alla direttiva relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (DAC 7) al fine di potenziare ulteriormente lo scambio di informazioni tra le autorità fiscali.

Le nuove modifiche, le cui disposizioni si applicheranno a decorrere dal 1° gennaio 2023, prevedono che i gestori delle piattaforme digitali – i.e. qualsiasi software, compresi i siti web o parti di essi e le applicazioni, comprese le applicazioni mobili, che consentono agli utenti di essere collegati con altri utenti allo scopo di svolgere, direttamente o indirettamente, un'attività economica – debbano comunicare i ricavi percepiti dai soggetti, siano essi persone fisiche o imprese, che svolgono attività sulle loro piattaforme. Le comunicazioni saranno relative alle varie attività commerciali svolte e, in particolare, alla locazione di beni immobili, all'erogazione di servizi personali, alla vendita di beni e alla locazione di qualsiasi mezzo di trasporto.

Legge 21 maggio 2021, n. 69: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41, recante misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19” (in S.O n. 21 alla G.U. 21 maggio 2021, n. 129)

Si riportano qui di seguito le principali novità contenute nella legge di conversione del DL 41/2021 (c.d. Decreto Sostegni).

Irap non versata e sospesa

È disposta la proroga dal 30 aprile al 30 settembre 2021 del termine per la regolarizzazione, senza sanzioni e interessi, del mancato pagamento del saldo IRAP 2019 e del primo acconto IRAP 2020 (ai sensi dell'art. 24, DL 34/2020), nell'ipotesi in cui tali somme avrebbero, invece, dovuto essere corrisposte per il mancato rispetto dei limiti comunitari in materia di aiuti di stato.

Carichi affidati all'Agente della riscossione

Viene estesa al 2021 la possibilità, per le imprese e i lavoratori autonomi, di compensare le somme relative ai carichi affidati all'agente della riscossione entro il 31 ottobre 2020 con i crediti certificati vantati nei confronti della Pubblica amministrazione.

Rivalutazione dei beni di impresa

La rivalutazione dei beni d'impresa è consentita non solo per i beni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, oltre che nel bilancio 2020, ma anche nel bilancio 2021, ma in quest'ultimo caso solo con riferimento ai beni non rivalutati nel bilancio precedente. Viene espressamente esclusa la possibilità di affrancare, ai fini fiscali, il saldo attivo della rivalutazione e il maggior valore dei beni e partecipazione rivalutati.

Superbonus

Modificando l'art. 119, DL 34/2020 si stabilisce che in caso di non detraibilità dell'IVA sugli acquisti, l'importo corrispondente è considerato tra le spese rilevanti ai fini del Superbonus.

Fringe benefit

Viene esteso anche al periodo d'imposta 2021 il raddoppio, da 258,23 euro a 516,46 euro, del limite di esenzione dall'IRPEF per i beni e i servizi corrisposti dal datore di lavoro al lavoratore come fringe benefit, disposto, limitatamente al 2020, dall'art. 112, DL 104/2020.

Decreto Legge 25 maggio 2021, n. 73 (c.d. "Decreto Sostegni bis"): "Misure urgenti connesse all'emergenza da COVID-19, per le imprese, il lavoro, i giovani, la salute e i servizi territoriali" (in G.U. del 25 maggio 2021, n. 123)

Di seguito si illustrano le disposizioni di maggior interesse:

Recupero dell'IVA su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali (art. 18)

Il Decreto (art. 18) modifica l'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, concernente le variazioni dell'IVA e del relativo imponibile dopo che sia stata emessa fattura, onde consentire al cedente/prestatore, nei casi di fatture non pagate da parte di clienti oggetto di una procedura concorsuale, di poter recuperare l'IVA anticipata all'Erario, già a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale e perciò senza doverne più attendere la conclusione.

Per espressa previsione, le novità in parola si applicano solo alle procedure concorsuali avviate dopo la data di entrata in vigore del Decreto e, dunque, solo a quelle avviate dal 26 maggio 2021.

Nulla cambia, invece, per le procedure esecutive individuali, per le quali la condizione indispensabile per l'esercizio del diritto alla variazione resta sempre la dimostrata infruttuosità della procedura.

Proroga degli incentivi per la cessione di crediti (art. 19, comma 1)

La norma ripropone anche per il periodo di imposta 2021 l'agevolazione prevista dall'art. 44-bis, D.L. n. 34/2019, che consente alle 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 quota delle DTA trasformabili è pari al 20% del valore nominale dei crediti deteriorati ceduti entro il 31 dicembre 2021, fino ad un limite massimo di 2 miliardi di valore nominale, calcolato a livello di gruppo.

ACE innovativa 2021 (art. 19, commi da 2 a 7)

La disposizione introduce un regime transitorio straordinario della disciplina dell'ACE (Aiuto alla Crescita Economica), quale misura di sostegno alle imprese nell'emergenza pandemica.

Si ricorda che l'agevolazione ACE consiste, in via ordinaria, nella possibilità di dedurre dal reddito imponibile soggetto ad IRES un importo corrispondente al rendimento nozionale, fissato per legge e attualmente pari all'1,3%, del "nuovo capitale proprio", vale a dire degli incrementi patrimoniali, al netto dei relativi decrementi, verificatisi rispetto all'ammontare in essere al 31 dicembre 2010.

La nuova norma prevede, in via straordinaria, che il rendimento nozionale del "nuovo capitale" debba essere assunto pari al 15% (rispetto alla suddetta misura ordinaria dell'1,3%) per gli incrementi di capitale proprio che si verificano nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 (2021, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare) rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente. A tal fine gli incrementi rilevano però solo fino all'ammontare massimo di 5 mln.

L'ACE innovativa 2021 presenta inoltre la particolarità di poter essere trasformata, previa comunicazione all'Agenzia delle Entrate, in un credito d'imposta da utilizzare in via anticipata mediante compensazione nel modello F24, senza limiti d'importo, oppure da richiedere a rimborso o cedere a terzi (con facoltà di ulteriore cessione).

Se nel corso del successivo biennio (2022 e 2023), si dovessero registrare decrementi del capitale proprio, per cause diverse dalle perdite di esercizio, è prevista la restituzione, in proporzione al decremento intervenuto, dell'agevolazione goduta.

Incentivi fiscali alle operazioni di aggregazione aziendale (art. 19, comma 8)

La norma interviene sulla definizione degli adempimenti procedurali che, nell'ambito dell'iter societario che porta al perfezionamento giuridico di un'aggregazione aziendale (fusione, scissione, conferimento d'azienda), devono essere completati entro il 31 dicembre 2021 affinché l'operazione possa essere ricompresa nell'ambito applicativo della disciplina incentivante prevista ai commi da 233 a 243 della Legge di Bilancio 2021.

Si ricorda che le citate disposizioni consentono alla società avente causa nell'operazione straordinaria di trasformare in crediti di imposta una quota delle DTA, anche non iscritte in bilancio, relative a perdite fiscali ed eccedenze ACE fino a concorrenza del 2% della somma degli attivi delle società che vi partecipano, senza considerare la società che presenta gli attivi di importo maggiore (in caso di conferimento, il limite in questione è pari al 2% delle attività trasferite). La conversione è subordinata al pagamento di una "commissione di trasformazione", pari al 25% delle DTA trasformate, deducibile per cassa sia ai fini IRES che ai fini IRAP. Il beneficio può essere riconosciuto a condizione che, alla data di efficacia giuridica della fusione e nei due anni precedenti, le società fuse non facciano o abbiano fatto parte dello stesso gruppo né siano o siano state legate tra loro da un rapporto partecipativo superiore al 20%, a meno che il controllo sia stato acquisito, attraverso operazioni diverse da quelle sopra menzionate, non prima del 1° gennaio 2021 ed entro il 31 dicembre 2021 e l'operazione "agevolata" venga perfezionata entro un anno dall'acquisizione del controllo.

Nella versione originaria della disposizione, quella recata dalla Legge di Bilancio 2021, risultavano eleggibili ai fini dell'agevolazione le operazioni "*deliberate dall'assemblea dei soci, o dal diverso organo competente per legge, tra il 1 gennaio e il 31 dicembre 2021*"; la nuova norma stabilisce, invece, che l'agevolazione possa applicarsi alle operazioni "*il cui progetto sia stato approvato dall'organo amministrativo competente delle società partecipanti, in caso di fusioni e scissioni, o l'operazione sia stata deliberata dall'organo amministrativo competente della conferente, in caso di conferimenti, tra il 1 gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021*".

Estensione del limite annuo dei crediti di imposta compensabili o rimborsabili (art. 22)

La norma reitera ed aumenta per l'anno 2021 l'incremento (previsto per il 2020 dall'art. 147, D.L. n. 34/2020, fino al limite di 1 mln) da euro 700.000 a 2 mln dell'ammontare massimo dei crediti d'imposta e contributivi utilizzabili in compensazione mediante modello F24 (c.d. compensazione "orizzontale") ovvero dei rimborsi ai soggetti intestatari di conto fiscale mediante procedura semplificata, ai sensi dell'art. 34, comma 1, primo periodo, della L. n. 388/2000. Come noto, la compensazione "orizzontale", prevista dall'articolo 17 del D. Lgs. n. 241/1997, consiste nell'utilizzare crediti di imposta per il pagamento di tributi e contributi anche di natura diversa (per esempio, IVA con IRES nonché imposte con contributi INPS).

Esenzione dall'imposta sostitutiva dei finanziamenti per l'acquisto della prima casa da parte dei giovani (art. 64 comma 8)

Nell'ambito di un più ampio quadro finalizzato ad agevolare l'acquisto della casa di abitazione da parte dei giovani, si prevede l'esenzione dall'imposta sostitutiva dello 0,25% prevista dal D.P.R. n. 601/1973 dei finanziamenti erogati per l'acquisto, costruzione e ristrutturazione di abitazioni aventi i requisiti "prima casa" (escluse le categorie catastali A1, A8 ed A9) a favore di soggetti che non hanno ancora compiuto trentasei anni di età nell'anno in cui l'atto è rogitato e che hanno un Isee fino a 40.000 euro annui.

L'esenzione è temporalmente limitata in quanto accordata ai soli finanziamenti di specie stipulati dal 26 maggio 2021 al 30 giugno 2022 e richiede che la sussistenza delle condizioni e dei requisiti richiesti risulti da una dichiarazione della parte mutuataria resa nell'atto di finanziamento o allegata al medesimo.

In caso di dichiarazione mendace o di decadenza dell'agevolazione, il recupero dell'imposta dovuta (e della correlata sanzione del 30%) viene effettuato direttamente nei confronti del mutuatario ai sensi dell'art. 20 del DPR n. 601/1973.

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Dottrina

“Legittimo l'accertamento per antieconomicità desunta da reiterata dichiarazione di perdite fiscali” di A. BORGOGGIO, ne Il fisco 16/2021, pag. 1579

L'A. commenta le conclusioni della Cassazione contenute nell'Ordinanza 7382/2021 – secondo cui è legittimo l'accertamento analitico-induttivo fondato sulla rilevata antieconomicità della condotta imprenditoriale, desunta dalla persistenza di perdite fiscali dichiarate dalla società per diversi periodi di imposta, senza che possa assumere alcun rilievo la circostanza di segno contrario per cui il reddito rideterminato dall'Ufficio risulti sproporzionato rispetto al giro d'affari registrato dal contribuente nel periodo d'imposta oggetto di accertamento.

Secondo l'ormai consolidato orientamento di legittimità una volta contestata dall'Erario l'antieconomicità del comportamento posto in essere dal contribuente, poiché assolutamente contrario ai canoni dell'economia, incombe sul medesimo l'onere di fornire, al riguardo, le necessarie spiegazioni, essendo – in difetto – pienamente legittimo il ricorso all'accertamento induttivo da parte dell'Amministrazione finanziaria, senza che quest'ultima sia tenuta a fornire ulteriori elementi a sostegno della pretesa impositiva.

L'A. evidenzia come non siano comunque mancati arresti contrari nella giurisprudenza di merito.

In generale, le contestazioni basate sull'antieconomicità si declinano sotto due profili: da un lato, quando i costi dell'impresa sono sproporzionati ed eccessivi, allora il Fisco può eccepire l'antieconomicità di tali costi quale elemento indiziario dell'assenza di inerenza, requisito necessario ai fini della deducibilità dei costi d'impresa e, perciò, l'Ufficio può disconoscere la deduzione; dall'altro lato, quando i ricavi dell'impresa appaiono eccessivamente ridotti e quindi antieconomici, allora l'Amministrazione finanziaria può considerare tale antieconomicità alla stregua di un indizio dell'occultamento di ricavi, e pertanto, procedere all'accertamento analitico-induttivo di maggiore materia imponibile.

La Suprema Corte, insomma, continua a tenere fede alla sua linea: l'antieconomicità, da sola, è sufficiente a fondare l'accertamento analitico-induttivo, se il contribuente non spiega idoneamente le ragioni di un siffatto comportamento contrario ai canoni dell'economia. (EM)

“Gli effetti dell'interpello ordinario si estendono anche al soggetto diverso dall'istante originario” di P. BOURLOT e M. CASTRUCCI, ne Il fisco 18/2021, pag. 1782

La questione affrontata dagli AA. trae spunto dal principio di diritto espresso dalla Suprema Corte nell'ordinanza 8740/2021 secondo cui la risposta resa dall'Amministrazione finanziaria ad un interpello non ha effetto vincolante e limitante solo rispetto al contribuente istante, atteso che gli effetti prodotti dall'interpello devono considerarsi estensibili anche a soggetti diversi dall'istante originario, che siano indissolubilmente legati alla questione investita.

Non c'è alcun dubbio sulla portata innovativa di questa pronuncia.

In effetti, se da un lato l'art. 11 dello Statuto del Contribuente che disciplina l'istituto dell'interpello ordinario, vincola l'operatività e l'efficacia della risposta dell'Amministrazione al solo istante che abbia sottoposto all'Agenzia una questione relativa ad una fattispecie concreta e personale, dall'altro i giudici di legittimità nella specie sono andati ben oltre il tenore letterale della norma, ammettendo un ampliamento sia interpretativo che, conseguentemente, applicativo.

La citata ordinanza ha in effetti aperto la strada ad una diversa interpretazione dell'art. 11, comma 3, dello statuto ampliando l'efficacia soggettiva della risposta ad interpello ordinario.

L'unico limite fissato dai giudici di legittimità rispetto all'applicazione di una interpretazione estesa della disposizione deriverebbe dalla circostanza che i soggetti, cui sarebbe concesso di usufruire della soluzione destinata ad altri istanti, dovrebbero essere indissolubilmente legati alla questione investita dall'interpello.

In conclusione, dall'ordinanza dovrebbero discendere le seguenti considerazioni di ordine pratico.

In primo luogo, con specifico riguardo, ad esempio, alle controversie già in corso tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, questi potrebbero efficacemente addurre quale argomentazione, a sostegno della correttezza e della legittimità del proprio operato, d'essersi conformati all'orientamento già espresso dall'Ufficio attraverso la risposta ad un'istanza d'interpello presentata da altro contribuente in caso analogo – sovrapponibile – al proprio.

In secondo luogo, guardando al principio di diritto espresso dall'ordinanza, il contribuente potrebbe sostenere d'aver agito secondo buona fede e correttezza, confidando nel legittimo affidamento riposto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, laddove possa provare di essersi pedissequamente attenuto alle indicazioni interpretative rese dall'Ufficio a seguito di interpello presentato da altro soggetto su questione sovrapponibile, almeno per quanto risulta dalla risposta pubblicata.

Situazione maggiormente problematica dal punto di vista del contribuente è invece quella in cui costui non condividesse la risposta dell'Amministrazione data in altra sede. In tal caso, tuttavia, nulla gli precluderebbe la presentazione di altro interpello, evidenziando una differenza tra la fattispecie già esaminata dall'Amministrazione finanziaria e quella propria in merito alla quale si assume necessario ricevere chiarimenti di natura interpretativa.

Allo stesso modo, qualora l'Amministrazione, per contestare un determinato comportamento, dovesse invocare un suo precedente (diverso) orientamento, emesso con riferimento ad un caso simile, ma presentato da altro contribuente, il destinatario della contestazione che non condividesse tale applicazione potrebbe sempre evidenziare le eventuali differenze sostanziali tra le due fattispecie, che giustificerebbero il diverso trattamento, ovvero una diversa interpretazione della disciplina rilevante, così evidenziando l'erroneità dell'interpretazione erariale in entrambe le fattispecie. (EM)

Giurisprudenza

Accertamento – Sostituzione d'imposta – Ritenute a titolo di acconto – Solidarietà tra sostituto e sostituito

Cass., sez. trib. 11 marzo 2021, n. 6854, nel sito web www.eutekne.it.

L'art. 35 DPR 602/73 trova applicazione anche in caso di ritenuta d'acconto, configurandosi la solidarietà dipendente del sostituto rispetto all'obbligazione principale del sostituito, che può essere qualificato come "responsabile d'imposta", avendo assunto il ruolo di garante dell'adempimento del percipiente.

Nel caso in cui il sostituto abbia effettuato la ritenuta d'acconto, ma non l'abbia versata all'Erario, resta la responsabilità esclusiva del sostituto, senza alcun coinvolgimento del sostituito, che ha già adempiuto la sua prestazione. In caso contrario, vi sarebbe una doppia imposizione perché il sostituito, dopo aver subito un primo depauperamento con la ritenuta d'acconto operata dal sostituto, si troverebbe, in caso di successiva insolvenza del sostituto, a pagare una seconda volta la medesima prestazione già sostenuta.

Accertamento – Accertamento sulle componenti di reddito pluriennali – Termini

Cass., SS.UU. 25 marzo 2021, n. 8500, nel sito web www.eutekne.it.

Il potere di accertamento, che va esercitato entro termini decadenziali, riguarda ogni singolo periodo d'imposta, che è espressione di un'obbligazione tributaria autonoma.

Ne consegue che, nelle ipotesi in cui il fatto fiscalmente rilevante ha riflesso su più periodi di imposta (classico caso degli ammortamenti), l'Agenzia non deve necessariamente accertare l'anno in cui il bene è entrato in funzione ed è stato iscritto in bilancio.

Il principio vale per ogni fattispecie avente rilievo su più anni (accantonamenti, crediti di imposta per ricerca e sviluppo, riporto a nuovo delle perdite di impresa).

Naturalmente, se è vero che il Fisco può recuperare ogni quota indebitamente dedotta, ciò non significa che possa andare a ritroso recuperando quote di annualità ormai decadute.

Accertamento – Interpello – Si estende alle controparti contrattuali

Cass., sez. trib. 30 marzo 2021, n. 8740, nel sito web www.eutekne.it.

Dopo aver richiamato il criterio generale secondo cui la risposta resa a seguito di interpello ha di norma valenza con riguardo alla parte istante, la Cassazione evidenzia come tale principio, tuttavia, soffra di un'eccezione, potendo "estendersi anche a soggetti, diversi da quest'ultimo, che, in relazione all'atteggiarsi e alla struttura della fattispecie impositiva, nonché all'allocazione dei relativi obblighi, sono indissolubilmente legati alla questione investita dall'interpello (e della relativa risoluzione o circolare dell'Amministrazione)".

Il caso sottoposto alla Cassazione riguardava l'aliquota IVA da applicare ad una cessione di beni.

La determinazione dell'aliquota ha riflesso sia per il cedente che per il cessionario, avendo riguardo al modularsi degli obblighi di fatturazione, di versamento dell'imposta e di rivalsa dell'imposta applicata.

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

Dottrina

“Osservazioni critiche alla consolidata prassi amministrativa sul trattamento fiscale delle partecipazioni rivenienti dal conferimento di stabili organizzazioni italiane” di G. CORASANITI, in Dir. Prat. Trib. 2/2021, pag. 511

L. A. critica la tesi dell'Agenzia delle entrate circa l'imponibilità delle plusvalenze latenti rivenienti dal conferimento di una stabile organizzazione italiana a favore di una società residente in un altro Stato UE.

In primo luogo, ritiene infondata la tesi interpretativa della stabile organizzazione come soggetto conferente, alla luce della *fictio iuris* elaborata in sede OCSE, che qualifica la stabile organizzazione come entità separata e indipendente rispetto alla casa madre non residente. L'autonomia della S.O. adottata in sede OCSE è solamente strumentale alla corretta attribuzione dei redditi tra casa madre e sede secondaria.

In altre parole, il soggetto conferente non è la stabile organizzazione perché non ha soggettività passiva propria, ma la società residente. La stabile organizzazione è solo l'oggetto del conferimento stesso.

Questo significa giuridicamente che la stabile organizzazione, esistente prima del conferimento, non potrà mai sopravvivere al suo conferimento in una società residente.

Quanto sostenuto dall'A. è, del resto, in linea con la lettera della Direttiva 2009/133/CE, che si riferisce espressamente al conferimento di una stabile organizzazione, e che esclude la sopravvivenza della stabile organizzazione a seguito del suo conferimento.

Secondo l'A. la soluzione ermeneutica al regime fiscale delle partecipazioni derivanti dal conferimento di stabili organizzazioni non può prescindere dalla verifica della compatibilità della disciplina interna, così come interpretata dall'Agenzia, con la Direttiva 2009/133/UE, anche se lo stesso è consapevole che l'anzidetta Direttiva non detta una regola espressa in merito al trattamento fiscale delle partecipazioni derivanti dal conferimento d'attivo o della stabile organizzazione.

Tuttavia, viene ricordato come la stessa giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, nell'ambito dei conferimenti d'attivo ha chiarito che la continuità dei valori fiscali, anche se subordinata al rispetto di determinate condizioni, non può mai portare al risultato che l'attribuzione dei titoli in occasione del conferimento d'attivo generi, di per se stessa, una imposizione delle plusvalenze inerenti ai titoli stessi, e – aggiunge l'A. – in capo alla società conferente UE e non in capo alla stabile organizzazione che si estingue per effetto del conferimento a favore di una società conferitaria residente in Italia o in altro Stato membro UE.

Inoltre, non è assolutamente condivisibile la tesi dell'Agenzia di imporre, sulla base dell'art. 176, comma 4, TUIR, la contabilizzazione della partecipazione emessa dalla società conferitaria residente in Italia o residente in altro Stato UE nel rendiconto della stabile organizzazione, in considerazione del fatto che, a seguito del conferimento, quest'ultima si estingue. (EM)

“Implementazione della DAC 6 in Italia: inquadramento normativo e aspetti operativi nelle operazioni cross-border” di A. FURLAN e L. SORMANI, in Fisc. e comm. Int. 4/2021, pag. 56

L'articolo riepiloga il quadro normativo di recepimento della Direttiva DAC 6 nell'ordinamento italiano – che prevede l'introduzione dell'obbligo per gli intermediari di informare le Autorità fiscali sui meccanismi transfrontalieri potenzialmente utilizzabili per attuare ipotesi di pianificazione fiscale aggressiva – e la portata degli oneri che derivano da tale obbligo.

Gli AA. si soffermano, analizzandoli brevemente, su alcuni casi pratici riguardanti meccanismi transfrontalieri posti in essere con società appartenenti allo stesso gruppo sollevando aspetti interpretativi di particolare interesse (EM)

“Con la DAC 7 più obblighi informativi nell'economia digitale” di T. GASPARRI, ne Il fisco 20/2021, pag. 1944

La Direttiva 2021/514/UE (c.d. DAC 7) modifica per la sesta volta la Direttiva sulla cooperazione amministrativa 2011/16/UE, introducendo a carico dei gestori delle piattaforme digitali l'obbligo di raccogliere, verificare e comunicare, a decorrere dal 1° gennaio 2023, le informazioni relative ai sellers che attraverso le piattaforme digitali vendono beni e servizi. Informazioni che poi saranno oggetto di scambio automatico tra le Autorità fiscali degli Stati membri dell'Unione.

Sotto il profilo sostanziale, il *focus* della Direttiva è incentrato sui proventi percepiti dai venditori che operano tramite le piattaforme piuttosto che sui profitti realizzati dalle piattaforme stesse: un tema, quest'ultimo, di maggiore complessità, su cui fervono i negoziati in sede OCSE/G20.

Il tema della giurisdizione e del progressivo sviluppo dei criteri di collegamento territoriale è il filo che unisce la DAC 7 con la precedente DAC 6 e con i futuri probabili esiti dei lavori OCSE/G20 sul PILLAR 1. Ai fini del contrasto preventivo dell'erosione e del *profit shifting* da parte dei grandi gruppi multinazionali, la Direttiva DAC 6 ha, per prima, notevolmente snellito i criteri di collegamento soggettivo, imponendo obblighi di comunicazione anche a carico di “intermediari” che – pur non essendo residenti ai fini fiscali – siano costituiti o disciplinati secondo il diritto di uno Stato membro o siano registrati presso un'associazione professionale di servizi legale, fiscale o di consulenza dell'Unione.

La DAC 7 prosegue in questa stessa direzione giungendo fino ad estendere una complessa serie di obblighi anche a soggetti (i gestori di piattaforme) che potrebbero non integrare alcun elemento di collegamento soggettivo con l'Unione; ciò per il solo fatto che, sotto il profilo oggettivo, essi facilitano da remoto l'attività di un venditore residente.

L'attuale evoluzione tiene conto dell'orientamento emerso da recenti pronunce con cui la Corte di Giustizia ha affermato in modo esplicito che, in materia di tributi, soltanto le “restrizioni discriminatorie” possono essere considerate idonee a violare le libertà di circolazione; che non è discriminatorio imporre a soggetti non residenti oneri di registrazione non richiesti ai soggetti residenti in ragione del fatto che questi ultimi sono già “identificati” ai fini di altre imposte; e che l'individuazione dei criteri di collegamento per le imposte non armonizzate resta di competenza dei singoli Stati membri.

Coerente con questo *trend* è l'obiettivo nel contesto dei lavori sul PILLAR 1, laddove si discute della definizione di un nuovo *nexus* idoneo a connettere le grandi imprese multinazionali – ai fini della tassazione dei profitti propri e non semplicemente ai fini dell'assolvimento di oneri di natura procedimentale – con la molteplicità dei territori nazionali in cui realizzano i propri ricavi, indipendentemente da qualsiasi forma di presenza.

I destinatari dei nuovi obblighi di adeguata verifica e comunicazione sono i “gestori di piattaforme con obbligo di comunicazione”, laddove il termine piattaforma designa un'infrastruttura digitale che include “qualsiasi *software*, compresi i siti web o parte di essi e le applicazioni, comprese le applicazioni mobili, accessibile agli utenti e che consente ai venditori di essere collegati con altri utenti allo scopo di svolgere, direttamente o indirettamente, un'Attività Pertinente per tali utenti”.

Costituisce Attività Pertinente una “attività svolta al fine di percepire un corrispettivo” che riguardi:

- a) la locazione di beni immobili, compresi gli immobili residenziali e commerciali, nonché qualsiasi altro bene immobile e spazio di parcheggio;
- b) i “Servizi Personali” che una o più persone fisiche (che operano in modo indipendente o per conto di un'entità) rendono *on line* o fisicamente *offline* su specifica richiesta di un ente dopo essere stati facilitati dalla piattaforma;
- c) la vendita di beni;
- d) il noleggio di qualsiasi mezzo di trasporto.

In estrema sintesi, sono interessate le piattaforme che collegano i venditori con altri utenti favorendo la loro capacità di svolgere “al fine di percepire un corrispettivo” una delle attività pertinenti come sopra elencate.

Risultano, invece, implicitamente escluse dal perimetro della Direttiva le piattaforme che non comportano il realizzo di un corrispettivo a fronte dello svolgimento da parte dei venditori di una delle attività pertinenti.

Il focus della DAC 7 è posto su tutte le attività pertinenti che sono fornite in contropartita di un “corrispettivo”; concetto che comprende qualsiasi provento ricevuto dal venditore, anche in natura da assumere, tuttavia, al netto di spese, commissioni o imposte trattenute o addebitate dal gestore; il cui ammontare sia ragionevolmente conoscibile dal gestore. La determinazione degli eventuali profitti netti (tassabili) sarà poi effettuata dal contribuente e dall'Amministrazione finanziaria competente nelle forme e in base alle regole applicabili a livello nazionale.

Il concetto di “Venditore” identifica qualsiasi utente della piattaforma – individuo o entità – che è registrato sulla piattaforma nel periodo oggetto di comunicazione e che svolge un'attività pertinente. Un venditore si considera “attivo” se nel periodo in esame ha svolto un'attività pertinente o è stato remunerato per un'attività pertinente e sarà oggetto di comunicazione se risiede in uno Stato membro o ha concesso in locazione beni immobili situati nel territorio dell'Unione. A tal fine è indifferente la giurisdizione in cui il venditore è considerato residente “ai fini fiscali”, trattandosi di un requisito che non potrebbe essere facilmente verificabile da parte del gestore.

Ciò che assume rilievo nel contesto della DAC 7 è la circostanza che nel corso del periodo oggetto di comunicazione il venditore abbia in uno Stato membro *i*) l'indirizzo principale (la residenza principale delle persone fisiche o la sede legale delle entità); o *ii*) un numero di identificazione fiscale o numero equivalente; oppure *iii*) una stabile organizzazione. In altri termini, i gestori delle piattaforme si limitano a comunicare i dati dei venditori che, semplicemente, risultino residenti nel territorio dell'Unione in ragione del loro indirizzo principale, di un numero di identificazione o della presenza di una stabile organizzazione; fermo restando che, ai fini del loro effettivo assoggettamento alle imposte sui redditi, non potranno che rendersi applicabili gli ordinari criteri di individuazione della residenza fiscale vigenti nei vari Stati membri tra cui verranno scambiate le informazioni.

I gestori di piattaforme con obbligo di comunicazione sono anzitutto tenuti a raccogliere le informazioni sul venditore; e cioè le informazioni necessarie a identificare compiutamente i venditori oggetto di comunicazione e la loro residenza ai fini in esame.

Le informazioni raccolte dovranno essere sottoposte a verifica a cura del gestore. Un passaggio importante della fase di raccolta e verifica dei dati relativi al venditore è la determinazione, ad opera del gestore dello Stato membro o degli Stati membri di residenza del venditore ai fini della Direttiva. Oltre alle informazioni sul venditore, i gestori sono altresì tenuti a raccogliere le informazioni su beni immobili in locazione acquisendone l'indirizzo e, se disponibile, il relativo numero di iscrizione catastale o equivalente in ragione del diritto nazionale dello Stato membro in cui l'immobile è situato.

Gli obblighi di comunicazione delle informazioni che sono state raccolte e verificate devono essere espletati entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello "in cui il venditore è identificato come venditore oggetto di comunicazione".

Per poter operare nel mercato interno, i gestori esteri sono preliminarmente tenuti a registrarsi in un Paese dell'Unione non appena avviano la propria attività per poi assolvere agli obblighi di raccolta, verifica, conservazione e comunicazione delle informazioni.

Le misure della DAC 7 si coordinano, senza sovrapporsi, con le nuove disposizioni sul commercio elettronico del pacchetto IVA che obbligano i gestori a tenere traccia delle operazioni di fornitura elettronica di beni e servizi che sono facilitate dalle piattaforme e a rendere disponibili elettronicamente le relative registrazioni, a richiesta dello Stato membro interessato.

A livello di sistema, è del tutto evidente l'interoperatività dei dati raccolti ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IVA; per non dire del fatto che la *platform economy* pone diversi problemi – trasversali ai due comparti impositivi – che sono tuttora irrisolti e che le informazioni della DAC 7 potrebbero contribuire ad affrontare. Il tradizionale concetto di professionalità, sinora sinonimo, sostanzialmente, di attività svolta in via continuativa (per quanto non esclusiva o prevalente), si legava all'idea che l'abitudine delle condotte richiedesse un livello, pur minimo, di capacità organizzativa e progettuale. Ora, in un contesto in cui sono le piattaforme stesse ad offrire uno spazio virtuale in grado di per sé di svolgere la necessaria funzione di connettore organizzativo, è diventato assolutamente semplice e normale per tutti gli utenti/venditori offrire con una certa regolarità beni e servizi. Da qui, l'esigenza ormai non ulteriormente procrastinabile di ridefinire concettualmente i criteri in forza dei quali un privato si trasforma in un operatore professionale, ai fini tanto delle imposte sui redditi che dell'IVA; nonché l'esigenza non meno rilevante di individuare la natura dei servizi resi dalle piattaforme stesse ai venditori e/o agli utenti per stabilire correttamente il luogo della prestazione e il relativo regime IVA. (EM)

“DAC 6: Dubbi applicativi e soluzioni interpretative sugli elementi distintivi A e B” di S. GRILLI e S. BARBA, in Corr. Trib. 5/2021, pag. 459

La Direttiva DAC 6 ha introdotto per gli intermediari e i contribuenti un nuovo obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate.

Detta segnalazione ha per oggetto le informazioni relative a operazioni, schemi, accordi o progetti che riguardano l'Italia ed una o più giurisdizioni estere, appartenenti all'Unione Europea o che abbiano stipulati con l'Italia specifici accordi per l'implementazione di tale normativa e presentano almeno uno degli indici di elusione o evasione fiscale (c.d. elementi distintivi o *hallmarks*) previsti dal legislatore.

Il breve scritto si concentra sull'analisi di detti elementi distintivi che, al fine di rendere il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione, richiedono che sia soddisfatto il c.d. criterio del vantaggio fiscale principale e ne evidenzia le principali criticità applicative che continuano a permanere nonostante i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate nella circolare n.2/E del 2021.

Il c.d. criterio del vantaggio principale ricorre ogni qualvolta il meccanismo transfrontaliero abbia l'effetto di generare un vantaggio fiscale che risulti prevalente rispetto agli altri vantaggi extrafiscali da esso derivanti.

In pratica, tale criterio risulta soddisfatto quando il vantaggio fiscale sia superiore al 50% delle sommatorie tra il suddetto vantaggio fiscale e i vantaggi extrafiscali.

Tra le criticità sollevate, la prima attiene alla individuazione e alla quantificazione dei vantaggi extrafiscali.

Essendo i vantaggi extrafiscali definiti come vantaggi economici quantificabili, sembrerebbero doversi escludere dal computo tutti quei vantaggi di natura qualitativa, che non sono suscettibili di valutazione economica.

Cosicché, in presenza di soli vantaggi extrafiscali non quantificabili accanto ad un vantaggio fiscale, il criterio del vantaggio principale risulta sicuramente soddisfatto, con il conseguente obbligo di effettuare la segnalazione.

L'altra criticità è l'orizzonte temporale per il superamento del vantaggio principale che non risulta affatto chiaro. In particolare, non si comprende il riferimento a quale periodo deve essere accertata la principalità del vantaggio fiscale rispetto ai vantaggi di altra natura.

Su questo aspetto né la normativa né la circolare al momento offrono alcuno spunto. Ragionevolmente gli AA. ritengono che il legislatore, nel suo silenzio, abbia voluto lasciar scegliere all'intermediario e al contribuente il più adeguato orizzonte temporale di analisi, a seconda del tipo di operazione realizzata, al fine di evitare che la fissazione *ex lege* possa essere strumentalmente utilizzata per aggirare l'obbligo di comunicazione. (EM)

“Direttiva DAC 6: gli *hallmarks* della “categoria D” dopo i primi chiarimenti dell’Agenzia delle entrate” di E. MARVULLI, in La gest. Straord. Impr. 2/2021, pag. 104

Con la disciplina DAC6 la strategia per il contrasto ai fenomeni di elusione internazionale non è più rivolta al contribuente *ex post*, quando gli effetti del meccanismo si sono già tradotti in un indebito risparmio d'imposta, ma anche e soprattutto agli intermediari e consulenti *ex ante* nella fase preliminare di elaborazione e messa in atto dello schema prima che questo produca i suoi effetti.

Viene così imposto di comunicare all'Amministrazione finanziaria detto schema quando sia ivi presente almeno uno dei segni distintivi predeterminati per legge.

L'A. nel breve scritto illustra gli aspetti più rilevanti attinenti agli *hallmarks* D indicati nell'all.1 del Dlgs 100/2020.

Gli *hallmarks*, o elementi distintivi, sono indicatori che si connotano in modo oggettivo come potenziali indici di rischio fiscale, solo la cui sussistenza conferisce al meccanismo transnazionale la rilevanza ai fini della DAC 6, rendendolo obbligatoriamente oggetto di notifica.

I segni distintivi vengono divisi in due categorie. Possono essere “generici”, quando mirano ad intercettare schemi o accordi di pianificazione fiscale nuovi o innovativi che possono essere facilmente replicabili e resi a disposizione di più contribuenti, oppure “specifici”, quando identificano fattispecie determinate, ritenute pericolose a causa dei potenziali effetti fiscali che da esse possono derivare.

Gli *hallmarks* specifici della categoria D sono finalizzati ad intercettare i meccanismi che hanno, o possono avere, l'effetto di compromettere gli obblighi in materia di scambio automatico di informazioni in materia finanziaria o di trarre vantaggio dall'assenza di tale normativa oppure che comportano una catena di titolarità legale o effettiva non trasparente attraverso l'utilizzo di strutture offshore opache.

L'A. sottolinea come a differenza degli altri *hallmarks*, quelli appartenenti alla categoria D sussistono senza che sia necessaria la verifica del criterio della potenziale riduzione d'imposta o del *Main Benefit Test*.

Altra peculiarità rilevata è che il meccanismo si presume transnazionale per il fatto oggettivo di avere come effetto di compromettere l'obbligo di comunicazione del *Common Reporting Standard* (CRS) o di consentire l'utilizzo di una struttura offshore opaca.

Al contrario, se il meccanismo non compromette CRS o non utilizza una struttura offshore, non rileva ai fini del *reporting*.

Nella bozza di circolare dell'Amministrazione era stato affermato che i segni distintivi ricompresi nella categoria D1 (aggiramento del *Common Reporting Standard*) riguardassero anche i meccanismi che avessero l'effetto di compromettere gli obblighi di comunicazione previsti dall'accordo intergovernativo stipulato tra l'Italia e gli Stati Uniti d'America finalizzato ad attuare la disciplina FACTA sullo scambio di informazioni sui conti finanziari.

Sulla base delle indicazioni della bozza di circolare, avrebbe dovuto essere comunicato anche il meccanismo teso a compromettere gli obblighi di reporting in ambito FACTA perché ritenuto accordo equivalente al CRS.

La versione definitiva della circolare 2/2021 non riporta più tale assunto, il che per l'A. dovrebbe significare che l'accordo FACTA non è più considerato equivalente all'accordo CRS, con la conseguenza che, essendo la Direttiva DAC 6 finalizzata esclusivamente al rafforzamento della disciplina del CRS, un meccanismo di aggiramento delle regole FACTA non dovrebbe rilevare ai fini della comunicazione DAC 6.

Al fine di eliminare qualsiasi dubbio al riguardo, l'A. sollecita un chiarimento ufficiale che confermi che i meccanismi potenzialmente elusivi delle regole FACTA sono fuori dall'ambito applicativo della DAC 6.

Gli *hallmarks* della categoria D.2 (compromissione della trasparenza) attengono ai meccanismi che comportano una catena di titolarità non trasparente attraverso l'utilizzo di veicoli offshore passivi che non consentono l'identificazione del titolare effettivo.

Al riguardo viene precisato che l'anzidetta Circolare 2/2021 non ha accolto il criterio del “*Carve-out for Institutional investor*”, quale esimente dagli obblighi di comunicazione. In base a tale principio non si configurerebbe mai una struttura *offshore* opaca quando il veicolo è un investitore istituzionale, inteso come banca, compagnia di assicurazione, fondo di investimento, fondo pensione oppure quando il veicolo sia interamente posseduto da uno o più investitori istituzionali, perché è altamente improbabile che una entità così strutturata possa essere utilizzata per alterare l'identificazione della titolarità effettiva.

Nel silenzio del legislatore e dell'Amministrazione, quindi, la presenza di un investitore istituzionale nella catena partecipativa di un veicolo offshore non esclude la ricorrenza di un meccanismo transfrontaliero oggetto di notifica.

Altre considerazioni vengono effettuate dall'A. in tema di interconnessioni tra la normativa fiscale e la disciplina dell'antiriciclaggio. (EM)

ELUSIONE – ABUSO DEL DIRITTO

Dottrina

“Scambio di partecipazioni e abuso del diritto nella prassi dell’Agenzia delle Entrate”, di E. ZANETTI, su La Gest. Straord. Impr. n. 2/2021 pag. 37

L'articolo è una comparazione tra le diverse norme agevolative in materia di aggregazione tra imprese presenti nel TUIR (artt. 175 e seguenti), che al verificarsi dei presupposti, concedono regimi di neutralità fiscale, piena o “condizionata”, oppure di realizzo “controllato”, individuando la loro intrinseca *ratio* e finalità, per valutare le fattispecie, nascenti anche attraverso loro combinazioni, in cui ne è ammissibile la disapplicazione per abuso del diritto (art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del Contribuente). In particolare, quando oggetto di scambio, permuta o conferimento non sono partecipazioni che consentano il controllo di diritto, le norme agevolano l'operazione solo in quanto funzionale alla creazione di un pacchetto partecipativo di controllo in capo a un singolo soggetto.

Così, per quanto riguarda l'operazione composta da uno scambio di partecipazioni – ciascuna non di controllo, ma che si acquisisce con la loro aggregazione – seguito da scissione asimmetrica, il giudizio di abusività di queste trova motivazione nell'elusione dell'art. 175 allorché oggetto di iniziale conferimento nella società successivamente scissa non siano partecipazioni qualificate ma partecipazioni la cui mera cessione iniziale (anche in sede di conferimento) avrebbe comportato l'ordinario regime di realizzo secondo il valore normale. Questa è, in sintesi, l'opinione anche dell'AdE, espressa in una risposta ad interpello (n. 30/2018), sulla quale - ha obiettato l'Assonime – la legge non pone alcun vincolo di possesso temporale delle partecipazioni ricevute a carico della società conferitaria. Peraltro, l'operazione sarebbe successivamente legittimata con la recente aggiunta del comma 2-*bis* all'art. 177 TUIR, che prevede un regime di realizzo controllato di partecipazioni qualificate ex art. 67, lett. c), mediante conferimenti in società *holding*, esistenti o di nuova costituzione, purché interamente partecipate dal conferente, quando non si verifichi l'effetto acquisitivo del “controllo” sulla società conferita.

Sulle operazioni composte, invece, da un conferimento di partecipazioni di controllo o collegamento di cui all'art. 175 TUIR, seguite dalla scissione asimmetrica della conferitaria a beneficio di società integralmente appartenenti ai soggetti conferenti il giudizio dell'A. è positivo, nel senso che l'eventuale vantaggio fiscale così generato rispetto ad operazioni alternative non è indebito (tesi recepita dall'AdE nella risposta a interpello n. 248 del 2020). Infatti, manca la “artificiosità giuridica” in quanto l'assetto finale sarebbe stato raggiungibile solo con procedimenti giuridicamente più complessi ed onerosi, in particolare mediante “conferimenti plurimi seguiti da scissione totale asimmetrica”, procedimenti ai quali il contribuente non può essere vincolato.

L'A. procede poi al confronto tra il conferimento di azienda in alternativa al conferimento della partecipazione in una joint venture (50%) seguito da scissione asimmetrica della conferitaria, come schema di ripartizione di unico complesso aziendale tra due persone fisiche, dove il conferimento d'azienda consente di evitare il realizzo al valore normale che altrimenti colpirebbe una partecipazione del 50%, di per sé non di controllo. L'operazione, considerata elusiva dall'AdE, viene difesa dall'A. in nome del principio di libertà di scelta del contribuente, tra le diverse operazioni idonee a raggiungere lo scopo, di quelle che comportano un minor esborso fiscale e viene citata la recente giurisprudenza di Cassazione (sentenza n. 868 del 2019), che obbliga l'Ufficio a dimostrare in concreto l'artificiosità delle scelte del contribuente.

Sono quindi esaminate le operazioni di conferimento di partecipazioni "qualificate" e successiva fusione con altre società riconducibili ad altri soci diversi dal conferente – come alternativa al conferimento diretto in una società equivalente a quella che risulterebbe dalla fusione – e quelle di "scambio di partecipazioni prodromico ad un acquisto indiretto di azienda" (oggetto di risposta ad interpello n. 138 del 2019), per poi passare a commentare il "doppio scambio di partecipazioni inframmezzato da scissione totale".

Infine, l'A. descrive altre due tipologie di operazioni che sfruttano – lecitamente- il regime fiscale dello scambio di partecipazioni di cui all'art. 177, comma 2, del TUIR, quella funzionale rispetto a un "patto di famiglia" (esaminato dall'AdE nella risposta n. 450 del 2019) e quella con successiva cessione della società scambiata, residente in un paradiso fiscale (esaminato dall'AdE nella risposta n. 199 del 2021).

Nella prima operazione, infatti, viene rispettata, secondo la tecnica del "realizzo controllato", la continuità dei valori fiscali, cioè del prezzo di carico fiscale della partecipazione conferita, essendo pari al valore dell'incremento di patrimonio netto.

Nella seconda operazione, l'art. 10-*bis* non dovrebbe applicarsi perché pur essendo il conferente una persona fisica - il che rende inapplicabile la norma antielusiva specifica di cui all'art. 175, comma 2, TUIR – la eventuale sua plusvalenza da cessione subirà comunque la tassazione piena sul 100% anziché sul 5%, come sarebbe stato per un soggetto IRES grazie alla PEX. (NM)

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Dottrina

"Il *bonus aggregazioni*: un'opportunità a costo zero" di V. RUSSO, in La gest. Straord. Impr. 2/2021, pag. 88.

L'A. prende spunto dalla risposta ad interpello n. 194/2021 per ripercorrere gli aspetti caratterizzanti del *bonus aggregazioni*, di cui al D.L. n.34/2019, considerato che la stessa norma trova applicazione per le operazioni straordinarie realizzate entro il 31 dicembre 2022. L'agevolazione è finalizzata *"a incentivare la realizzazione di operazioni di aggregazione aziendale per consentire alle imprese di incentivare le loro dimensioni e affrontare in modo più agevole l'attuale periodo di recessione risultando più competitive anche in un contesto di mercato più ampio di quello nazionale"*.

In particolare, l'art. 11, comma 1, del D.L. n.34/2019 pone in *stand by* il principio di neutralità fiscale tipico delle operazioni straordinarie (fusioni, scissioni e conferimenti di azienda), prevedendo il riconoscimento fiscale gratuito – cioè senza pagamento di imposta sostitutiva – dei maggiori valori iscritti in bilancio ed imputati ad avviamento e ad altri beni strumentali materiali e immateriali, in occasione appunto delle citate operazioni straordinarie, fino ad un ammontare complessivo di 5 mln. La circostanza che la norma preveda un limite non è preclusivo della possibilità di fruire dell'agevolazione anche per operazioni che determinino l'emersione di plusvalori superiori a tale importo (cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 16/2007). Resta salva la facoltà per i disallineamenti residui di optare per regimi di affrancamento onerosi, quali ad esempio. quello di cui all'art. 176, comma 2-*ter*, del TUIR e quello di cui all'art. 15, comma 10, e ss. del D.L. n. 185/2008.

L'agevolazione è riconosciuta per le operazioni di fusione, scissione o conferimento di azienda effettuate dal 1°maggio 2019 al 31 dicembre 2022, tenendo presente che assume rilevanza il

momento in cui l'operazione di aggregazione aziendale si considera perfezionata sul piano giuridico non assumendo rilevanza eventuali retrodatazioni degli effetti contabili e fiscali.

Per accedere all'agevolazione è necessario che vengano rispettati i seguenti requisiti: *i) requisiti soggettivi*, il soggetto risultante dall'operazione straordinaria deve rientrare in una delle tipologie societarie previste dall'art. 73, comma 1, lett. a) del TUIR e quindi deve trattarsi di SPA, SAPA, SRL, Società cooperative e Società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato; *ii) requisiti oggettivi*, le imprese che partecipano all'operazione straordinaria devono essere operative da almeno due anni ed essere fra loro indipendenti, nel senso che non devono far parte dello stesso gruppo societario, né essere legate tra loro da un rapporto di partecipazione superiore al 20%, né controllate, anche indirettamente, dal medesimo soggetto ai sensi dell'art. 2359, c.c. Entrambi tali requisiti devono essere verificati in capo alle imprese che partecipano all'operazione di aggregazione aziendale "ininterrottamente" nei due anni precedenti l'operazione.

Ai sensi del comma 6 dell'art. 11 de D.L. n. 34/2019, se la società risultante dall'aggregazione pone in essere ulteriori operazioni straordinarie ovvero cede i beni iscritti decade dall'agevolazione, fatta salva l'attivazione della procedura di cui all'art 11, comma 2, della L. n. 212/2000 (che prevede appunto il ricorso all'interpello disapplicativo). È prevista, quindi, una decadenza dal beneficio se, nei primi quattro periodi di imposta dal perfezionamento dell'operazione agevolata, la società avente causa: *i)* pone in essere ulteriori operazioni straordinarie; *ii)* cede gli elementi patrimoniali relativamente ai quali ha beneficiato del riconoscimento fiscale dei "maggiori valori iscritti". In caso di decadenza dall'agevolazione, la società è tenuta a liquidare e a versare, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale si è verificata la decadenza, l'IRES e l'RAP dovute sul maggior reddito, relativa anche ai periodi di imposta precedenti, determinato senza tener conto dei maggiori valori fiscalmente riconosciuti. Sulle maggiori imposte liquidate non sono dovute né sanzioni né interessi. Nel caso si verificano le menzionate ipotesi di decadenza è possibile, come accennato in precedenza, comunque, presentare interpello disapplicativo all'Agenzia delle Entrate, dimostrando che le ulteriori operazioni straordinarie ovvero la cessione dei beni riallineati non sono finalizzate a aggirare le norme sull'agevolazione ma a dare attuazione ad un genuino disegno economico/imprenditoriale.

Come si evince dalla recente risposta n. 194/2021, infatti, l'Amministrazione finanziaria, in sede di interpello analizza e valuta se la successiva operazione straordinaria abbia l'effetto di traslare il beneficio su soggetti che non presentano i requisiti oggettivi e soggettivi richiesti dalla disposizione. In particolare, il caso prospettato nell'interpello riguardava una operazione di conferimento di azienda realizzata nel 2020 in una società (Alfa) da parte di due società socie (Beta e Gamma). Nello stesso anno Beta cedeva a Gamma Italia (che detiene il 100% delle azioni di Gamma) una parte (22%) della propria partecipazione in Alfa. L'Amministrazione, con riferimento a questo caso concreto, ha rigettato l'istanza di interpello argomentando che nell'ipotesi in cui Gamma Italia avesse partecipato originariamente all'operazione di conferimento raggiungendo l'assetto partecipativo definitivo Alfa non avrebbe potuto beneficiare dell'agevolazione perché non sarebbe stato soddisfatto il requisito dell'indipendenza richiesto dalla legge. La posizione dell'Agenzia suscita qualche perplessità poiché la cessione del 22% della società conferitaria alla controllante dell'altra società conferente non fa affatto venir meno una situazione di aggregazione aziendale riconducibile a due realtà imprenditoriali tra loro autonome non solo prima dei conferimenti di azienda agevolati, ma anche dopo.

In dottrina è stato osservato come, alla luce della risposta ad interpello n. 194/2021, sia evidente e concreto un rischio contenzioso connesso all'implementazione di operazioni di cessione di partecipazioni successive a operazioni straordinarie relativamente alle quali si è usufruito o si intende usufruire dei bonus aggregazioni di cui all'art. 11, D.L. 34/2019. (WR)

Prassi Amministrativa

Agevolazioni fiscali – Trasformazione in crediti di imposta delle attività per imposte anticipate.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 marzo 2021, n. 193, nel sito web www.agenziaentrate.it

Con la risposta, l'Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti in merito alla facoltà di trasformazione in crediti di imposta delle DTA relative a perdite fiscali ed eccedenze ACE, prevista dall'art. 44-*bis* del DL 34/2019, come sostituito dall'art. 55 del DL 18/2020 e successive modifiche.

Sotto il profilo soggettivo, l'Agenzia evidenzia che, sebbene la norma agevolativa faccia espresso riferimento alle "società", la stessa può riguardare anche gli enti commerciali equiparati, ai fini fiscali, alle società di capitali (art. 81 del TUIR).

Altra questione riguarda la possibilità di convertire imposte anticipate non iscritte in bilancio. A tal fine, precisa l'Agenzia, occorre quantificare, in via extracontabile, le imposte anticipate virtualmente iscrivibili con riferimento alle perdite fiscali e alle eccedenze fiscali, che costituiscono la base di calcolo per il credito di imposta spettante.

In merito alla verifica del plafond di disponibilità delle predette componenti, l'Agenzia esclude la rilevanza delle perdite fiscali maturate nel periodo di imposta 2020; infatti, per espressa previsione normativa, sono trasformabili in credito d'imposta le attività per imposte anticipate relative alle perdite fiscali non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile ai sensi dell'art. 84 del TUIR "alla data della cessione".

Posto che la cessione dei crediti deteriorati deve essere effettuata entro il 31 dicembre 2020, secondo l'Agenzia le perdite fiscali rilevanti sono quelle "maturate" alla data di cessione dei crediti, intendendosi per tali quelle relative all'ultimo periodo di imposta chiuso anteriormente alla predetta data di cessione; si tratta, in altre parole, delle perdite relative al periodo di imposta 2019 "solare". Sono invece escluse le perdite in corso di formazione, relative al periodo di imposta 2020.

Agevolazioni – Bonus aggregazioni – Cessione di partecipazioni successiva al conferimento d'azienda – Disconoscimento agevolazione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 marzo 2021, n. 194, nel sito web www.agenziaentrate.it

La cessione di partecipazioni, successiva al conferimento d'azienda agevolato con il *bonus* aggregazioni ex art. 11 del DL 34/2019 (riconoscimento fiscale gratuito dei maggiori valori contabili iscritti), può comportare il disconoscimento dell'agevolazione, ove determini una situazione che non avrebbe consentito di beneficiarne qualora la cessione di partecipazione fosse stata antecedente, anziché successiva all'operazione di conferimento d'azienda da agevolare.

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

Prassi Amministrativa

Dividendi corrisposti a società madri residenti in Svizzera - Esenzione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 marzo 2021, n. 135, nel sito web www.eutekne.it.

Con la risposta, l'Agenzia delle entrate è intervenuta sull'esenzione della ritenuta "in uscita" sui dividendi corrisposti da una società italiana alla propria controllante residente in Svizzera, ossia il regime c.d. "madre-figlia" che risulta possibile anche in caso di società partecipanti elvetiche per effetto dell'Accordo stipulato il 26 ottobre 2004 tra la Comunità Europea e la Confederazione svizzera. In base a tale Accordo, i dividendi corrisposti dalle società figlie alle società madri non sono soggetti ad imposizione fiscale nello Stato d'origine, se contestualmente:

- 1) la società madre detiene direttamente almeno il 25% del capitale della società figlia per un minimo di due anni;
- 2) una delle due società ha la residenza fiscale in uno Stato membro e l'altra ha la residenza fiscale in Svizzera;
- 3) nessuna delle due società ha la residenza fiscale in uno Stato terzo sulla base di un accordo in materia di doppie imposizioni con tale Stato terzo;
- 4) entrambe le società sono assoggettate all'imposta diretta sugli utili delle società senza beneficiare di esenzioni ed entrambe adottano la forma di una società di capitali.

La risposta all'interpello esamina la portata della condizione sub 4) in merito ad una società qualificata dal sistema fiscale svizzero come "holding company". Con decorrenza 1° gennaio 2020, è stato abrogato il regime applicabile alle società holding svizzere che prevedeva l'assoggettamento dei redditi alle sole imposte federali, con applicazione di un'imposta cantonale sul capitale con aliquota dello 0,075%.

L'Agenzia delle entrate, dopo aver richiamato la Risoluzione 10 maggio 2007, n. 93, in base alla quale l'assenza di esenzioni dalle imposte sui redditi non può ritenersi integrata nell'ipotesi di società elvetiche che "anche se non totalmente esenti da imposizione, siano beneficiarie di esenzioni ad almeno uno dei tre livelli di imposizione (municipale, cantonale e federale) di tassazione del reddito" per effetto di specifiche disposizioni di legge o anche per effetto di provvedimenti amministrativi, preso atto dell'abrogazione del regime di favore per le holding svizzere dal 1° gennaio 2020 e che, pertanto, dette holding risultano assoggettate a tutti e tre i livelli di imposizione, ha ammesso anche per le società holding l'esenzione dalla ritenuta sui dividendi "in uscita" dall'Italia secondo quanto previsto dall'art. 9 dell'Accordo tra la Svizzera e l'Unione europea.

IRES

Prassi Amministrativa

IRES – Società di cartolarizzazione dei proventi da gestione immobiliare – Disciplina fiscale
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 marzo 2021, n. 132, nel sito web www.eutekne.it.

La struttura della cartolarizzazione immobiliare prevede la costituzione di una società veicolo o SPV, la quale acquista direttamente gli immobili o i beni mobili registrati che costituiscono un patrimonio segregato rispetto a quello della SPV e si finanzia mediante l'emissione di titoli e l'assunzione di finanziamenti.

Più nel dettaglio, per le società di "cartolarizzazioni immobiliari e di beni mobili registrati" di cui all'art. 7.2 della L. n. 130, la presenza del vincolo di destinazione dei patrimoni "segregati" esclude a priori un profilo di possesso del reddito rilevante ai fini tributari, ai sensi dell'art. 83 del TUIR. Ne consegue che:

- eventuali differenze di periodo collegati a possibili disallineamenti temporali tra flussi finanziari del patrimonio cartolarizzato e al pagamento dei proventi promessi ai sottoscrittori non concorrono alla formazione della base imponibile IRES;
- l'eventuale risultato di gestione del portafoglio di beni e diritti che residui una volta soddisfatti tutti i creditori del patrimonio separato, invece, concorre alla formazione della base imponibile IRES, ai sensi dell'art. 83 del TUIR. In linea di principio, ciò avviene nel periodo d'imposta in cui tale componente di reddito entra nella disponibilità della società veicolo per cui si realizza l'imputazione temporale dello stesso nel bilancio d'esercizio, integrando i requisiti di cui all'art. 83 del medesimo TUIR.

Ai fini IRAP, gli effetti dell'operazione assumono rilevanza esclusivamente nella misura in cui sono rilevati componenti di reddito, tra le voci rilevanti ai fini del tributo regionale, ai sensi del decreto IRAP. Ne consegue che:

- le eventuali differenze di periodo collegate a possibili disallineamenti temporali tra flussi finanziari del patrimonio cartolarizzato (i.e. le somme in qualsiasi modo derivanti dai beni e diritti che lo costituiscono) e al pagamento dei proventi promessi ai sottoscrittori non concorrono alla formazione del valore della produzione netta, perché non risultano rilevate al conto economico;
- l'eventuale risultato di gestione del portafoglio di beni e diritti che residui una volta soddisfatti tutti i creditori del patrimonio separato, invece, concorre alla formazione del valore della produzione netta, nella misura in cui entra nella disponibilità della Società veicolo ed è rilevato in voci rilevanti per il tributo regionale.

In relazione alle operazioni effettuate nell'ambito dell'attività immobiliare, trova applicazione, al ricorrere dei presupposti, il regime di esenzione dall'IVA di cui all'art. 10, primo comma, n. 8) e 8-ter) del Decreto IVA.

Anche la detraibilità dell'IVA assolta dal Veicolo avverrà secondo gli ordinari principi che regolano questo istituto, rinvenibili negli artt. 19 e seguenti del Decreto IVA, ivi inclusa l'applicazione del prorata di detraibilità di cui al comma 5 del citato articolo 19, da calcolarsi ai sensi del successivo art. 19-bis, nel caso in cui l'Istante eserciti anche attività che danno luogo a operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 del Decreto IVA.

Resta ferma la facoltà, per la Società, di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente alle diverse attività esercitate nell'ambito della medesima impresa, secondo quanto stabilito dall'art. 36, comma 3, del Decreto IVA. In tal caso, la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti afferenti allo svolgimento di operazioni imponibili spetta integralmente a condizione che la relativa attività sia gestita con contabilità separata.

IRES – Consolidato – Cessione credito IRES maturato ante consolidato – Dichiarazione integrativa – Ammissibilità

Risposta Interpello Agenzia delle entrate 23 marzo 2021, n. 201, nel sito web www.eutekne.it.

Con la risposta, l'Agenzia delle entrate ha ammesso la possibilità di trasferire l'eccedenza IRES maturata ante consolidato nazionale ex art.117 del TUIR attraverso la presentazione di una dichiarazione c.d. "integrativa", a condizione che il credito maturato prima dell'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo sia ancora disponibile al momento di effettuazione dell'integrazione.

Il credito IRES, maturato dalla controllante nel periodo di imposta precedente all'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale, può essere trasferito e utilizzato in compensazione verticale con la maggiore imposta dovuta dal gruppo.

Le eccedenze di imposta pregresse (o quelle risultanti dalle dichiarazioni dei redditi presentate dai soggetti che hanno optato per il consolidato con riferimento al periodo di imposta precedente a quello da cui ha effetto la tassazione di gruppo e riportate a nuovo) possono essere utilizzate dalla società o ente controllante o, alternativamente dalle società, cui competono.

IRES – Consolidato – Eccedenze ACE in presenza di perdite pregresse – Deducibilità prioritaria delle perdite

Principio di diritto Agenzia delle entrate 23 marzo 2021, n. 7, nel sito web www.agenziaentrate.it

Considerato che l'art.84 del TUIR consente il prioritario utilizzo di eventuali crediti di imposta rispetto alle perdite pregresse e considerato che il DL 201/2011 ha stabilito il prioritario utilizzo delle perdite rispetto all'ACE, l'utilizzo dei crediti di imposta deve considerarsi prioritario anche rispetto all'ACE.

Con riferimento al regime del consolidato, in presenza di crediti di imposta in scadenza, di perdite pregresse e di eccedenze ACE, l'Agenzia delle entrate ritiene corretto utilizzare prioritariamente le perdite e i suddetti crediti di imposta rispetto all'ACE, usufruendo della facoltà di riportare l'eccedenza eventualmente non trasferita nel gruppo "per incapienza" in capo alla consolidata nei periodi di imposta successivi.

Tale principio trova applicazione anche in assenza di perdite pregresse.

IRES – Regime CFC – Verifica del Tax rate – Criteri applicabili.

Principio di diritto Agenzia delle entrate 6 aprile 2021, n. 5-8-9, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Con i principi di diritto n. 5, 8, 9 l'Agenzia è intervenuta sull'applicazione del regime CFC ex art. 167 TUIR, comma 6, vigente prima dell'introduzione del D.Lgs 142/2018.

Si tratta di chiarimenti utili anche ai fini della disciplina attualmente in vigore in quanto intervengono sul concetto di tassazione nominale estera ed interpretano alcune disposizioni del provvedimento n. 143239/2016 sul tax rate per le controllate estere.

Il principio di diritto n. 5 chiarisce che l'art. 166 del Codice tributario lussemburghese che prevede un regime di esenzione totale delle plusvalenze e dei dividendi, non può essere considerato equivalente al regime italiano di tassazione parziale dei suddetti dividendi e plusvalenze.

Il codice tributario lussemburghese stabilisce l'esenzione totale delle plusvalenze e dei dividendi, con applicazione dell'indeducibilità dei relativi costi e delle svalutazioni delle partecipazioni nei soli limiti del reddito esente; al momento della cessione della partecipazione, l'eventuale plusvalenza realizzata viene assoggettata a tassazione fino a concorrenza delle eccedenze dedotte. Tale meccanismo di *recapture* opera, dunque, solo nel caso in cui la società cede la partecipazione e a condizione che, da tale cessione realizzi una plusvalenza di ammontare almeno pari a quanto dedotto.

Il principio di diritto n. 8/2021 commenta la lett. d) del paragrafo 5.1 del citato provvedimento secondo cui sono irrilevanti le variazioni non permanenti della base imponibile, con riversamento certo e predeterminato in base alla legge. Si occupa, quindi, del regime di indeducibilità degli interessi passivi ex art. 96 del TUIR, per il quale gli interessi indeducibili possono essere riportati in avanti ed eventualmente dedotti negli esercizi successivi se si possiedono interessi attivi e/o ROL sufficienti. Sul punto, si afferma che tale riversamento non può considerarsi "certo e predeterminato", non solo per quanto concerne l'esercizio di riferimento ma, soprattutto perché in assenza di interessi attivi o di ROL capienti tale eventualità potrebbe non verificarsi mai. Quindi, tale variazione in aumento deve essere considerata rilevante ai fini della verifica del *tax rate* virtuale domestico.

Il principio di diritto n. 9 stabilisce che per individuare un regime fiscale privilegiato sul fronte estero rileva solo la corrispondente IRES (ossia, la sola imposta sul reddito cui è soggetta la società estera) e non la tassazione dei soci al momento della distribuzione dei dividendi.

In tema di calcolo della tassazione effettiva estera e della tassazione virtuale domestica, sono irrilevanti le variazioni fiscali con riversamento certo e predeterminato.

Sul concetto di "livello nominale di tassazione" il principio di diritto osserva che, dal lato estero, rilevano le sole imposte sul reddito delle società, ponendo riferimento, qualora esistente, alla Convenzione per evitare le doppie imposizioni vigente con lo Stato di volta in volta interessato.

IRES – Conferimento della nuda proprietà di partecipazioni “qualificate” – Applicazione del regime fiscale di “realizzo controllato”

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 aprile 2021, n. 238, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L'Agenzia conferma l'esclusione dall'ambito di applicazione del comma 2-*bis* dell'art. 177 del TUIR, dei conferimenti di meri diritti di usufrutto di partecipazioni, argomentando che i conferimenti rilevanti secondo tale disciplina sono quelli che hanno per oggetto partecipazioni la cui titolarità consente alla conferitaria di acquisire stabilmente la qualità di socio della scambiata.

Allo stesso tempo, chiarisce però che il conferimento della nuda proprietà di partecipazioni può rientrare nell'ambito di applicazione del regime fiscale di "realizzo controllato", di cui al comma 2-*bis* dell'art. 177 del TUIR.

Tuttavia, considerata la previsione contenuta nel secondo periodo del comma 2-*bis*, l'Agenzia delle entrate ha evidenziato che in caso di conferimento di partecipazioni in una *holding*, ai fini del rispetto delle percentuali della lett. a), occorre considerare le partecipazioni detenute indirettamente in tutte le società partecipate, ferma restando la rilevanza della partecipazione diretta detenuta nella *holding* esclusivamente per il calcolo del demoltiplicatore.

Giurisprudenza

IRES – Scissione – Riparto delle posizioni soggettive fiscali – Perdite fiscali ed eccedenze riportabili

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 marzo 2021, n. 129, nel sito web www.eutekne.it.

Le perdite fiscali e le "eccedenze fiscali riportabili" (per ACE e per deducibilità degli interessi passivi) costituiscono posizioni soggettive "generaliste" per le quali, in caso di scissione, trova sempre

applicazione il criterio di ripartizione proporzionale tra le beneficiarie (e la stessa scissa, in caso di scissione parziale) e mai il criterio della riferibilità a specifici elementi del patrimonio scisso.

IRES – Perdite su crediti – Cessione *pro soluto* del credito – Deducibilità della perdita – Condizioni.

Cass., sez. trib. 3 marzo 2021, n. 5790, nel sito web www.eutekne.it.

La Corte di Cassazione ha affermato che la cessione *pro soluto* di un credito, effettuata a un valore inferiore a quello nominale, genera una perdita su crediti e non una minusvalenza, deducibile ai sensi dell'art. 101, comma 5 del TUIR, a condizione che tale perdita sia inerente, nel senso che la cessione del credito deve avvenire ad un prezzo congruo e rispondere a ragioni di convenienza economica.

IRES – Società controllate estere – Accertamento della residenza fiscale italiana – Criteri.

Cass., sez. trib. 9 marzo 2021, n. 6476, nel sito web www.eutekne.it.

L'ordinanza ha confermato il principio secondo cui le società e gli enti sono considerati residenti ai fini fiscali in Italia a norma dell'art. 73 del TUIR se l'adozione delle decisioni riguardanti la direzione e la gestione dell'attività avviene nel territorio italiano, al di là della eventuale diversa localizzazione della sede legale.

Non ha invece rilievo decisivo, ai fini della valutazione della residenza, il fatto che la società abbia svolto o meno specifiche operazioni sul territorio nazionale.

La sentenza precisa, inoltre, che l'attribuzione della residenza ad uno Stato diverso da quello di costituzione della società non contrasta con la libertà di stabilimento.

IRES – Leasing immobiliare – Canoni – Deducibilità ai fini IRES e IRAP

Cass., sez. trib. 15 marzo 2021, n. 7183, nel sito web www.eutekne.it.

Nella valutazione della quota non deducibile non si deve tenere conto della parte riferibile al maxicanone. Per effetto della contabilizzazione del leasing con il metodo finanziario il maxicanone va contabilizzato interamente nell'esercizio di competenza e, conseguentemente, il valore del bene da ammortizzare negli esercizi successivi risulterà decurtato dell'intero maxicanone in questione.

Ai fini IRAP, la deduzione dei canoni di *leasing* immobiliare deve essere riconosciuta per la quota stanziata a conto economico ad eccezione della quota interessi desunta dal contratto in deducibile per dato normativo.

La sentenza conferma, da ultimo, che nel calcolo del *pro rata* IVA non devono essere considerate le operazioni svolte in modo occasionale, le quali risultano estranee all'attività propria dell'impresa.

IRES – Accantonamenti per oneri diversi – Utilizzo fondo – Deducibilità – Storno del fondo – Non costituisce sopravvenienza imponibile.

Comm. Trib. Prov. di Frosinone, 8 aprile 2021, n. 240/1/21, nel sito web www.eutekne.it.

L'utilizzo o lo storno del fondo costituito con somme accantonate per scopi diversi da quelli di cui agli artt. 105 e ss. del TUIR e, come tali, non deducibili e non dedotte fiscalmente ai sensi dell'art. 107, comma 4 TUIR non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

Nel caso specifico di storno del fondo, non si determina una sopravvenienza attiva imponibile ai sensi dell'art. 88 TUIR.

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

“La responsabilità del sostituto d’imposta ai fini del <<beneficiario effettivo>>” di D. AVOLIO e A. GIANNELLI, ne Il fisco 17/2021 pag. 1607.

Gli AA., dopo aver esaminato la tematica del “beneficiario effettivo”, traendo spunto dalle indicazioni contenute nella sentenza della Corte di Cassazione 10 luglio 2020, n. 14756, in cui la Suprema Corte ha, tra l’altro, tenuto conto della decisione (del 26 febbraio 2019) della Corte di Giustizia sui cd. *Danish case* (in tema di applicazione delle Direttive “Madre-Figlia” e “Interessi e *Royalties*”), esaminano i profili di responsabilità del sostituto d’imposta e gli oneri probatori a suo carico per l’applicazione dell’esenzione da ritenuta prevista dalle Direttive Comunitarie ovvero l’applicazione della tassazione convenzionale scaturente dall’applicazione di trattati contro le doppie imposizioni. Secondo una condivisibile conclusione, a parere degli AA. il sostituto d’imposta non deve essere ritenuto responsabile per fatti relativi al sostituto rilevabili esclusivamente dall’esercizio di poteri equivalenti a quelli esercitabili dall’Amministrazione finanziaria, che può avvalersi, tra l’altro, dell’esercizio di poteri coercitivi o di procedure di scambio di informazioni internazionali (*exchange of information*). Auspicano, per facilitare il controllo formale dei sostituti d’imposta, l’introduzione di procedure standardizzate, possibilmente automatizzabili, per la verifica dell’attendibilità dei documenti ricevuti dai sostituiti.

Beneficiario effettivo – La clausola del beneficiario effettivo, in origine applicata nei Paesi di *common law*, è attualmente utilizzata quale strumento di contrasto di talune forme di *teatry shopping*, caratterizzate dalla veicolazione, mediante l’utilizzo di soggetti interposti, dei benefici fiscali concessi dalle convenzioni internazionali e da norme comunitarie verso soggetti che diversamente non ne avrebbero avuto diritto.

Con riguardo alla clausola del beneficiario effettivo, gli AA. ricostruiscono l’evoluzione della posizione dell’OCSE che può essere così sintetizzata:

- nel 1977, ha ufficialmente ritenuto applicabile la clausola del beneficiario effettivo limitatamente ai pagamenti di dividendi, interessi e *royalties*. In particolare, lo scopo della clausola del beneficiario effettivo è prevalentemente quella di chiarire il significato dell’espressione “*paid...to a resident*”. Tale condizione non si ritiene soddisfatta qualora il percettore del pagamento agisca in veste di intermediario, ossia di soggetto che incassa un pagamento per conto di altri soggetti (es. agenti o *nominee*);
- nel 2003, valorizzando ulteriormente la funzione antielusiva, ha chiarito che non rientrano nel concetto di beneficiario effettivo le società *conduit*. Nel solco di tale interpretazione, la Direttiva “Interessi e *Royalties*” ha precisato che una società di uno Stato membro è considerata beneficiaria effettiva degli interessi e delle *royalties* soltanto se riceve tali pagamenti in qualità di beneficiaria finale. Diversamente è da escludersi l’assunzione di tale *status* nel caso in cui agisca come intermediaria (es. agente, delegato o fiduciario di altra persona);
- nel 2014, ha espressamente escluso l’assunzione di tale *status* in presenza di un’obbligazione contrattuale o legale di ritrasferire ad altro soggetto il pagamento incassato, nonché ha precisato che, in ogni caso, tale ritrasferimento può assumere rilievo solo qualora riguardi il reddito ricevuto. Ne consegue che restano esclusi i trasferimenti verso soggetti che non risultano subordinati al preventivo incasso di un certo pagamento, quali, a titolo di esempio, gli obblighi di distribuzione di un fondo pensione o dei veicoli di investimento collettivo aventi i requisiti per beneficiare del trattamento convenzionale.

Secondo gli AA., le linee guida dell’OCSE non sono state debitamente valorizzate dagli Stati membri, che anzi hanno sovente confuso la funzione del concetto di beneficiario effettivo con il ruolo di clausola antiabuso ad ampio spettro. Inoltre, osservano che la stessa Corte di Giustizia nei richiamati cd. *Danish case* ha utilizzato il concetto di beneficiario effettivo anche per giustificare il ricorso a clausole antielusive generali per negare i benefici fiscali previsti dalle richiamate Direttive, anche qualora il riconoscimento dei benefici stessi non siano legati al possesso dello status di beneficiario effettivo (es. Direttiva “Madre-figlia”). Secondo la Corte, l’esistenza di società interposte prive di giustificazioni economiche (anche se non beneficiarie effettive) è già di per sé sintomatica di

un'operazione abusiva, ossia puramente formale o artificiosa ed essenzialmente diretta al conseguimento di un indebito vantaggio.

Responsabilità – Con riguardo al profilo di responsabilità del sostituto d'imposta rispetto all'assunzione di tale *status* in capo al sostituito, la disamina condotta dagli AA. parte dall'articolo 64 del D.P.R. n. 600/1973, secondo cui il sostituto d'imposta è tenuto a verificare, sotto la propria responsabilità, la sussistenza del presupposto per l'applicazione della ritenuta. In tale disamina va ricompresa anche la verifica di tale *status* in caso di pagamenti transfrontalieri di dividendi, interessi e *royalties*.

Gli AA. correttamente osservano che per poter attribuire al sostituto d'imposta una siffatta responsabilità occorre verificare se il medesimo sia nella posizione di poter svolgere, secondo diligenza e buona fede, i controlli del caso. Ciò tenuto conto che difficilmente il sostituto è in grado di avere una visione completa della struttura societaria e contrattuale in cui si inseriscono i pagamenti effettuati. Invero, l'ordinamento sembra porre in capo al sostituto esclusivamente l'osservanza di talune obbligazioni documentali per verificare la sussistenza di tale *status* (cfr. articoli 27-bis, 27-quater e 26-ter del DPR n. 600/1973), quali certificati di residenza fiscale rilasciati da autorità fiscali di altri Paesi o autocertificazioni circa la sussistenza dei requisiti richiesti.

Come anticipato, in conclusione è auspicata l'individuazione di elementi oggettivi (*check list*) che devono essere verificati dal sostituto d'imposta prima dell'applicazione delle norme di favore.

Individuazione del beneficiario effettivo – Infine, è osservato che secondo la recente pronuncia della Corte di Giustizia, per poter disconoscere lo *status* o per accertare un abuso da parte del sostituto nell'ambito dello svolgimento della sua attività di controllo, l'autorità nazionale non è tenuta ad individuare l'entità che ritiene essere la beneficiaria effettiva degli interessi. Tale conclusione non è condivisa in assoluto dagli AA., i quali ricordano che, ai sensi dello Statuo dei contribuenti (cfr. comma 9 dell'articolo 10-bis della L. n. 212/2000), l'Amministrazione finanziaria per poter contestare lo status di beneficiario effettivo all'interno di un accertamento antiabuso ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, identificando il soggetto che a suo avviso si qualifica come beneficiario effettivo. (GR)

Prassi Amministrativa

Redditi di capitale – Finanziamenti a medio-lungo termine – Banche stabilite nel Regno Unito – Periodo transitorio – Esenzione da ritenuta

Principio di diritto Agenzia delle entrate 9 aprile 2021, n. 6, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L'Agenzia delle entrate è intervenuta sull'applicazione per le banche stabilite nel Regno Unito dell'esenzione dalla ritenuta sugli interessi e sugli altri proventi derivanti da finanziamento a medio-lungo periodo corrisposti da imprese residenti nei confronti di banche stabilite in uno Stato membro dell'Unione europea.

A tal riguardo l'Agenzia ha precisato che nel periodo transitorio, valgono ancora "i principi generali" del diritto unionale, quali le libertà fondamentali sancite dal TFUE e il "principio di non discriminazione" stabilito all'art. 18 del TFUE.

Conseguentemente, resta ferma l'applicazione delle disposizioni sull'esenzione da ritenuta degli interessi previste dall'art. 26, comma 5-bis del DPR 600/73 nei confronti del Regno Unito.

Giurisprudenza

Redditi di capitale – Interessi – Esenzione – Beneficiario effettivo

Comm. Trib. Reg. della Lombardia, 26 febbraio 2021, n. 801/14/21, nel sito web www.eutekne.it.

Per fruire dell'esenzione da imposte sugli interessi corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'EU è necessario che le società ricevano i pagamenti in qualità di beneficiario effettivo e non di intermediario quale agente, delegato o fiduciario di un'altra persona.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Conversione in crediti d’imposta delle DTA: Assonime fa chiarezza sulle incertezze”, di G. ALBANO, ne il fisco, 19/2021, pag. 1821.

L’A. commenta la Circolare Assonime n. 7/2021, che ha provato a fare chiarezza su alcune questioni dubbie in merito alla disciplina della conversione delle imposte anticipate (*DTA*) relative a perdite fiscali ed eccedenze ACE in crediti d’imposta, introdotta dall’art. 55, D.L. n. 18/2020 (cd. “Decreto Cura Italia”). Laddove possibile verranno inseriti anche alcuni cenni alla recente risoluzione dell’Agenzia delle Entrate (AdE) n. 44 del 28 giugno 2021, recante chiarimenti in materia, di cui l’articolo non tiene conto perché pubblicato in data anteriore.

Come noto, la disciplina consente di trasformare le *DTA* relative a perdite fiscali ed eccedenze ACE, anche se non iscritte in bilancio, in presenza della cessione di crediti deteriorati. Con riferimento ai crediti deteriorati, l’AdE ha precisato nella recente risoluzione n. 44/2021 che deve trattarsi di crediti il cui inadempimento si identifica col mancato pagamento che si protrae per oltre 90 giorni dalla data in cui era dovuto. L’AdE ha anche precisato che, ai fini dell’applicazione della norma in commento, l’inadempimento va riferito al singolo credito e, dunque, alla posizione del debitore limitatamente a quel singolo rapporto, escludendo così che un unico credito non adempiuto nei 90 giorni dalla sua scadenza rende *tout court* inadempiente il debitore in relazione alla generalità dei suoi rapporti nei confronti sia di quel medesimo creditore, sia degli altri creditori.

La conversione è consentita nei limiti del 20% del valore nominale dei crediti ceduti con un tetto massimo di 2 mld di euro, riferito alle cessioni complessive di tutte le società del gruppo. La facoltà di conversione resta comunque vincolata al pagamento del canone *DTA*, di cui all’art. 11, D.L. n. 59/2016.

Sotto il profilo soggettivo, benché la norma riconosca la facoltà di conversione alle “società” che presentino perdite fiscali ed eccedenze ACE non ancora computate a riduzione dell’imponibile, l’AdE ha chiarito che questa disciplina trova applicazione anche per tutti i soggetti equiparati, ai fini fiscali, alle società di capitali, applicandosi quindi anche agli enti commerciali e alle stabili organizzazioni di soggetti esteri (cfr. risposta a interpello n. 96/2021). Rilevano anche le cessioni di crediti deteriorati poste in essere da società di persone, con la conseguenza che, in tal caso, i soggetti legittimati a trasformare le *DTA* in crediti d’imposta sono i soci della società. Sul punto l’Assonime ha precisato che tale possibilità dovrebbe essere limitata ai soli soci soggetti passivi IRES, con esclusione dei soci persone fisiche, posto che l’opzione per il canone *DTA* può essere esercitata solo dai soggetti passivi IRES.

Con riferimento all’ambito temporale, la norma precisa che il presupposto per accedere alla conversione è la cessione a titolo oneroso di crediti pecuniari vantati nei confronti di debitori inadempienti da effettuarsi entro il 31 dicembre 2020. Considerato che il D.L. n. 18/2020, che ha introdotto la disciplina, è entrato in vigore il 17 marzo 2020, secondo Assonime risultano eleggibili ai fini dell’applicazione della norma in commento solo le cessioni di crediti perfezionate a partire da tale data, escludendosi le cessioni anteriori a tale data.

Passando all’ambito oggettivo, l’A. chiarisce che per espressa previsione normativa rilevano le sole cessioni in favore di soggetti terzi (con esclusione delle cessioni infragruppo), fermo restando che il cessionario non deve necessariamente essere un intermediario finanziario o altro intermediario vigilato, potendo trattarsi anche di una società commerciale (cfr. al riguardo la risposta ad interpello n. 35/2021). Uno dei problemi affrontati da Assonime riguarda il *plafond* di 2 mld di euro a livello di gruppo, soprattutto per quanto attiene al criterio da seguire laddove ci siano ingressi o fuoriuscite dal gruppo di società che abbiano nel frattempo ceduto i crediti e attuato la trasformazione in crediti d’imposta. Al riguardo, secondo una prima tesi, dovrebbe tenersi conto di tutte le trasformazioni, anche quelle effettuate da società prima della fuoriuscita dal gruppo (ed escludendo quelle fatte prima dell’ingresso nel gruppo). Secondo una tesi alternativa, invece, si dovrebbe tener conto del

solo perimetro del gruppo così come risultante al 31 dicembre 2020, escludendo quindi le cessioni delle società nel frattempo fuoriuscite ed includendovi quelle entrate nel gruppo. Sul punto Assonime sembra condividere maggiormente la prima tesi anche in considerazione del fatto che il gruppo di appartenenza originario dovrebbe comunque monetizzare il controvalore del credito risultante dalla conversione in sede di trasferimento della società controllata in favore di terzi.

Il beneficio fiscale prescinde totalmente dall'entità del corrispettivo derivante dalla cessione dei crediti deteriorati, come pure è irrilevante la circostanza che in precedenza i medesimi crediti siano stati in tutto o in parte svalutati con rilevanza fiscale. Inoltre, l'ammontare delle *DTA* convertite in credito d'imposta è parametrato al valore nominale e non al valore contabile o fiscale del credito. In questo contesto era sorto il dubbio se fossero rilevanti le sole cessioni idonee a determinare una cancellazione del credito dal bilancio ovvero se si potesse tener conto anche di quelle che, non comportando l'integrale trasferimento di rischi e benefici, non consentissero di procedere alla *derecognition* contabile. Tali questioni sono state risolte dal D.L. n. 104/2020, che ha chiarito come l'elemento determinante si basi sulla cessione che deve determinare effetti traslativi del credito sul piano giuridico, essendo irrilevante la *derecognition* del credito dal bilancio dell'impresa cedente. Pertanto, come confermato da Assonime, rilevano non solo le cessioni pro-soluto ma anche quelle pro-solvendo. Secondo Assonime dovrebbero, inoltre, rientrare nell'applicazione della norma anche i trasferimenti dei crediti nell'ambito di una più ampia cessione di un ramo di azienda, considerata l'analogia negli effetti giuridici del trasferimento del credito.

I crediti d'imposta derivanti dalla trasformazione delle *DTA* possono essere utilizzati "a decorrere dalla data di efficacia giuridica della cessione", come precisato dal D.L. n. 104/2020, senza limiti di importo, per il pagamento di imposte, ritenute e contributi previdenziali oppure ceduti (infragruppo 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.

La trasformazione delle *DTA* in crediti d'imposta è subordinata all'esercizio, da parte della società cedente, entro la chiusura dell'esercizio in cui ha effetto la cessione dei crediti, dell'opzione di cui all'articolo 11, comma 1, del D.L. n. 59/2016, se non già esercitata, e al conseguente pagamento del canone dell'1,5%. Dal tenore della norma sembra potersi desumere che, ferma restando l'immediata utilizzabilità dei crediti d'imposta, ai fini del canone l'opzione ha efficacia a partire dall'esercizio successivo a quello in cui ha avuto effetto la cessione. A tale riguardo, è del tutto condivisibile la posizione di Assonime secondo cui il riferimento all'efficacia dell'opzione non può essere riferito alla decorrenza della trasformazione ma piuttosto alla decorrenza dell'obbligo di pagamento del canone che, quindi, deve essere pagato dal periodo d'imposta 2021 al 2031. In merito a questo aspetto un'ulteriore conferma è pervenuta anche dalla recente risoluzione n. 44/E dell'AdE che ha preso in considerazione il caso di una trasmissione tardiva (vale a dire oltre il 31 dicembre 2020) della comunicazione finalizzata all'esercizio dell'opzione di cui all'art. 11 del D.L. n. 59/2016, in assenza di obbligo di versamento del canone. Nel citato documento di prassi l'Agenzia ha inoltre precisato che la trasmissione della PEC entro il termine previsto rientra tra quegli adempimenti che, sebbene abbiano "natura formale", sono comunque richiesti al fine di dare attuazione alla misura, con la conseguenza che, in assenza di esercizio dell'opzione, la trasformazione delle *DTA* in credito d'imposta non si perfeziona e la società decade dal diritto di fruire dell'agevolazione. Tuttavia, in caso di mancato invio nei termini della predetta comunicazione, il contribuente può avvalersi della remissione in *bonis*, mediante l'inoltro della comunicazione alla PEC della DRE territorialmente competente e il versamento della sanzione in misura fissa pari a 250 euro. (WR)

La rivalutazione degli intangibili: indicazioni operative di A. AMADUZZI e M. VOLANTE, in La gest. Straord. Impr. 2/2021, pag. 114.

Il D.L. n. 104/2020 (cd. "D.L. Agosto") consente ai titolari di reddito d'impresa, che non adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS per la redazione del bilancio, la possibilità di rivalutare civilisticamente ed eventualmente anche fiscalmente, specifiche categorie di beni d'impresa, tra cui rientrano anche le immobilizzazioni immateriali, derivanti da diritti giuridicamente tutelati.

La rivalutazione, riproposta dall'art. 110 del D.L. Agosto, non introduce sostanziali novità rispetto alla disciplina originaria prevista dalla L. 342/2000. In particolare, la rivalutazione non può eccedere i limiti dei valori effettivamente attribuibili ai beni determinati considerando la consistenza, la capacità produttiva, l'effettiva possibilità di utilizzo economico dei beni, nonché il loro valore corrente e le quotazioni rilevate in mercati regolamentati. Al fine di individuare il valore che costituisce il limite massimo della rivalutazione occorre far riferimento al concetto di valore recuperabile, definito come il maggiore tra: *i)* il valore ritraibile dall'uso del bene; *ii)* il valore ottenibile dalla vendita del bene. In altri termini, l'esito della rivalutazione, con riferimento agli *intangibile*, non potrà comunque eccedere il valore d'uso ovvero il valore di mercato agli stessi attribuibile. Se negli esercizi successivi, il valore recuperabile è inferiore al valore rivalutato, quest'ultimo deve essere svalutato con imputazione della perdita durevole di valore a conto economico. Il richiamo ai criteri di valutazione "limite" e al *test di impairment* contenuti nel documento interpretativo OIC n. 7 rappresentano l'ulteriore conferma dell'avvicinamento dei principi contabili nazionali OIC a quelli IAS/IFRS elaborati dallo IASB.

Come risulta dal Documento interpretativo OIC n. 7, datato marzo 2021, qualora il bene oggetto di rivalutazione sia un'attività ammortizzabile, la rivalutazione può essere eseguita secondo tre modalità alternative: *i)* rivalutazione del costo storico (valore lordo) e del relativo fondo ammortamento; *ii)* rivalutazione del costo storico (valore lordo); rivalutazione (anche integrale) del fondo ammortamento.

La rivalutazione nella versione 2020 può avere solo rilevanza civilistica o anche, a scelta del contribuente, fiscale. Per ottenere il riconoscimento anche fiscale dei valori sia ai fini IRES che ai fini IRAP, occorre versare un'imposta sostitutiva del 3%. Gli AA. fanno riferimento a possibili correttivi relativi all'aliquota del 3% che ad oggi però non sono stati ancora apportati né sembrano tantomeno previsti.

Al fine di poter rivalutare un bene mai iscritto nell'Attivo dello Stato Patrimoniale di bilancio occorre che tale bene possieda i requisiti per essere iscritto nello Stato patrimoniale, ai sensi dei principi contabili OIC, che ne prevedono l'iscrizione quando la società: *a)* acquisisce il potere di usufruire dei benefici economici futuri derivanti dal bene; *b)* può limitare l'accesso da parte di terzi a tali benefici; e infine *c)* può stimare il costo con sufficiente attendibilità. Con riferimento ai beni immateriali deve essere, inoltre, soddisfatta la definizione di bene immateriale, contenuta nel par. 9 del principio OIC 24. In pratica, possono essere oggetto di rivalutazione i seguenti beni immateriali: - diritti di brevetto industriale; diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno; - diritti di concessione; - licenze; - marchi; - *know how* e altri diritti simili. Sono esclusi, invece, dalla rivalutazione: - i costi di impianto e ampliamento, - i costi di ricerca e sviluppo nonché quelli di pubblicità. Gli AA., proprio con riferimento alla tipologia di *intangibile* rivalutabili, sottolineano come il *know how* presenti le maggiori problematiche in termini d'identificabilità.

Gli AA. affrontano poi la questione dibattuta relativa agli *intangibile* non capitalizzati, per i quali, come ha sostenuto anche l'Assonime nella Circolare n. 6/2021, dovrebbe ritenersi possibile l'esercizio dell'opzione visto che risultano rivalutabili anche gli intangibili completamente ammortizzati e quindi non ci sono motivi per escludere quelli in relazione ai quali sia stata operata una diretta imputazione delle relative spese a conto economico, tenuto conto che tale imputazione equivale ad una forma di ammortamento integrale del bene. Il punto è stato confermato anche dal citato Documento interpretativo OIC n. 7, in cui si legge che: "*Al paragrafo 5 del documento interpretativo è stato precisato che possono essere rivalutati i beni immateriali i cui costi sono contabilizzati a conto economico anche se avevano i requisiti per essere iscritti tra i beni immateriali*". L'OIC spiega poi che il presupposto di tale scelta sta proprio nella necessità di non discriminare le società che, ad esempio, hanno scelto di iscrivere a conto economico i costi di registrazione di un marchio rispetto a quelle che, a parità di condizioni, hanno deciso di capitalizzare tali costi tra i beni immateriali. Da ultimo, anche l'Agenzia delle Entrate sembra essersi adeguata a tale indirizzo, confermando, nella risposta ad interpello n. 956-343/2021, la possibilità di rivalutare fiscalmente anche il *know-how* sviluppato internamente dalla società, purché tutelato giuridicamente alla data di chiusura del bilancio in cui è effettuata la rivalutazione, anche se i relativi costi, seppure capitalizzabili, sono stati imputati interamente a conto economico.

Anche se non è previsto dalla norma un obbligo specifico, gli AA. ritengono consigliabile il supporto di una perizia di stima indipendente, affinché gli amministratori possano consapevolmente assumere e supportare le proprie determinazioni. La perizia avrebbe comunque il solo compito di stimare il valore attribuibile all'*intangibile* nel suo complesso mentre la decisione relativa all'importo da

imputare al bilancio competerebbe sempre al *management*. Al riguardo, gli AA. suggeriscono che una scelta prudentiale potrebbe consistere nell'imputare a bilancio un valore dell'*intangible* inferiore rispetto a quello definito da un esperto indipendente.

Infine, gli AA. affrontano il tema della sovrapposizione tra l'istituto della rivalutazione e quello del *patent box*, sottolineando come le configurazioni di valore utili ai fini della rivalutazione possono non trovare risposta negli stessi valori definiti in sede di definizione del beneficio *patent box*. La distinzione tra i due approcci, inoltre, è stata anche ribadita in ambito dei lavori parlamentari in cui è stato ribadito che *“la determinazione del valore economico nell'ambito della disciplina della rivalutazione risponde a presupposti e logiche differenti rispetto a quelle che portano a individuare il contributo economico nell'ambito della disciplina del patent box”* (Question time 5-05615 disposta dalla Commissione VI in data 30 marzo 2021). Ciò non toglie, a parere degli AA., che in sede di rivalutazione le analisi effettuate nell'ambito del *patent box* possano tornare utili per comprendere i motivi dell'eventuale coerenza/differenza riscontrata tra i diversi valori attribuiti (WR).

“La nozione di controllo nelle transazioni infragruppo ai fini del *transfer pricing*” di F. GALLIO, in GT Riv. Giur. Trib. 3/2021, pag. 254

L'A. prende spunto – condividendola – da una decisione resa dalla Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano (n. 55/2020) secondo la quale la normativa sul *transfer pricing* non si applica alle transazioni infragruppo, se non esiste un rapporto di controllo ma di mero collegamento, per effettuare alcune considerazioni sulla nozione di controllo.

Si ricorda che la disciplina sul *transfer pricing* si applica alle transazioni commerciali tra un'impresa residente e società non residenti che direttamente o indirettamente controllano l'impresa italiana, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa controllante dell'impresa italiana.

Il requisito soggettivo per l'applicazione di tale regime si identifica nella circostanza che tra le società estere e quella italiana deve esistere un rapporto di controllo diretto o indiretto di cui, tuttavia, non solo non viene fornita una definizione, ma nemmeno viene effettuato un rinvio all'art. 2359 del c.c.

Ciò nonostante, secondo parte della giurisprudenza di legittimità il mancato rinvio all'art. 2359 appare espressivo di una precisa volontà del legislatore di non vincolare la nozione di controllo fiscale a quella civilistica.

La scelta di non effettuare tale rinvio è sicuramente funzionale ai fini perseguiti dal legislatore fiscale - certamente diversi e non sovrapponibili a quelli della norma civilistica - e rispetto ai quali non può non tenersi conto nella interpretazione della norma. Tale scelta è dettata dall'esigenza di assegnare alla stessa un tasso di elasticità che la renda capace di adattarsi alle varie ipotesi in cui, indipendentemente dalla ricorrenza dei rigidi requisiti civilistici, possa apprezzarsi l'influenza di un'impresa sulle decisioni imprenditoriali di un'altra. (EM)

“Imputazione dei componenti di reddito da sentenze definitive ma modificabili: guida il bilancio” di M. Leo, in Corr. Trib. 5/2021, pag. 415.

Nella risposta a consulenza giuridica n. 9/2020, l'Agenzia delle Entrate (AdE) è tornata sulla questione, ancora oggi problematica e dibattuta, concernente la corretta individuazione dell'esercizio di competenza dei proventi derivanti da sentenze (o lodi arbitrali) emesse in fasi intermedie del giudizio e, quindi, ancora impugnabili. In estrema sintesi, l'argomento attiene alla rilevanza tributaria del provento risarcitorio riconosciuto da una sentenza di primo grado favorevole e, quindi, investe la problematica della imponibilità dell'indennizzo, ai fini delle imposte sui redditi, nel momento in cui la sentenza viene a giuridica esistenza oppure se sia necessario attendere il passato in giudicato della sentenza stessa.

La questione, che nella consulenza giuridica è stata affrontata in merito alle micro imprese e ai soggetti OIC *adoption*, ruota intorno al requisito di certezza dei crediti e dei relativi componenti positivi di reddito che deve sussistere ai fini del combinato disposto degli artt. 83 e 109 del TUIR. La tesi che sembra consolidarsi in seno all'Amministrazione finanziaria è quella di attribuire rilevanza al componente positivo di reddito già nel momento in cui la sentenza viene a giuridica esistenza prescindendo dalla sua “immodificabilità”.

Per meglio comprendere le ragioni dell'AdE occorre distinguere il caso delle micro imprese (di cui all'art. 2435-ter, c.c.) da quello dei soggetti OIC *adopter*. Con riferimento alle micro imprese, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che il corretto periodo d'imposta in cui far concorrere i componenti di reddito positivi derivanti da una sentenza favorevole corrisponde a quello in cui il provvedimento del giudice viene a giuridica esistenza, e cioè quando la sentenza è depositata (e il lodo sottoscritto) non rilevando né il passaggio in giudicato della sentenza né l'iter del contenzioso stesso. Qualora la decisione venisse riformata nei successivi gradi di giudizio si realizzerebbe una sopravvenienza passiva, che concorrerebbe alla formazione del reddito ai sensi dell'art. 101 del TUIR.

Diversamente, per i soggetti OIC *adopter* opera il principio di derivazione rafforzata (ex. art. 83, comma 1, TUIR), per effetto del quale assumono rilevanza, in deroga alle disposizioni del TUIR in materia di reddito d'impresa, i criteri di qualificazione, classificazione in bilancio e imputazione temporale previsti dai principi contabili di riferimento. Sul punto dei risarcimenti derivanti da controversie giudiziarie occorre richiamare il principio OIC 15, §30, ove è previsto che i crediti originati da operazioni differenti dallo scambio di beni e servizi sono iscrivibili in bilancio se sussiste "titolo" al credito, e, cioè, se essi rappresentano effettivamente un'obbligazione di terzi verso la società. Sulla base proprio di tale principio l'AdE ha ritenuto che anche per i soggetti OIC *adopter*, diversi dalle micro-imprese, la rilevazione dei ricavi in bilancio deve avvenire nell'esercizio in cui sorge il relativo diritto cioè nell'esercizio in cui la sentenza è depositata (o il lodo sottoscritto); non richiedendo, anche in questo caso, l'immodificabilità della sentenza. L'A ritiene tali conclusioni non pienamente appaganti poiché non tengono conto né dei principi ritraibili dalla giurisprudenza (cfr. Cassazione a Sezioni Unite n. 23225/2016) né della corretta applicazione dei principi di redazione del bilancio e dei documenti OIC di riferimento. Ciò a meno di non valorizzare l'apertura interpretativa, invero criptica, che la stessa risposta n. 9/2020 pare adottare, quando viene affermato che il momento impositivo "potrebbe essere traslato in esercizi successivi, nel rispetto del principio per cui la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto".

Sul piano giurisprudenziale occorre richiamare la citata sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. 23225/2016, in cui è stato stabilito che un credito si considera certo quando il titolo non può essere contestato in via giurisdizionale e la sua esistenza risulti assolutamente certa in virtù di una sentenza passata in giudicato. Seguendo tale impostazione interpretativa, avallata anche da più parti in dottrina, la "certezza" del credito si determinerebbe a seguito di una sentenza passata in giudicato, cioè di sentenza non più soggetta a regolamento di competenza, né ad appello, ricorso per cassazione o revocazione. In pratica, questa prospettiva comporterebbe la rilevazione di un componente attivo in bilancio unicamente nel caso in cui ci si trovi di fronte ad una sentenza "immodificabile", sul presupposto che solo in tal caso sembrerebbe sussistere un titolo idoneo a legittimare una rilevazione contabile con tutte le conseguenze anche sul piano fiscale, in considerazione del principio di derivazione rafforzata.

Occorre, inoltre, considerare anche il generale principio di prudenza applicabile in sede di redazione del bilancio (cfr. anche OIC 31, §48), secondo cui i profitti non realizzati non devono essere contabilizzati, mentre tutte le perdite, anche se non definitivamente realizzate, devono essere iscritte in bilancio. In particolare, l'OIC 31, §48, intitolato "attività e utili potenziali", stabilisce che le attività e gli utili potenziali anche se probabili non sono rilevati in bilancio per il rispetto del principio di prudenza, in quanto possono comportare il riconoscimento di utili che non verranno mai realizzati". È molto interessante il concetto di potenzialità, espresso dal richiamato principio OIC 31, che si identifica con una situazione, una condizione o una fattispecie esistente alla data di bilancio, caratterizzate da uno stato di incertezza, che al verificarsi o meno di uno o più eventi futuri, potranno concretizzarsi in una perdita (passività potenziale) ovvero in un utile (attività potenziale). Secondo l'A., quindi, interpretando in maniera coerente quanto espresso dall'OIC 31, la sentenza esecutiva di primo grado non costituirebbe "titolo" per l'iscrizione in bilancio del ricavo, in quanto si tratterebbe di un utile potenziale che, però, potrebbe non realizzarsi mai, per il fatto che la sentenza di primo grado potrebbe essere impugnata, o anche essere giudicata errata o manifestamente infondata.

Sulla stessa linea interpretativa sembra essere anche la Circolare n 7/E del 2011 dell'AdE, in cui testualmente è scritto: "Resta fermo che la rilevanza fiscale dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati nei bilanci IAS *compliant* presuppone che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati". Nella menzionata circolare l'Agenzia si riserva,

comunque, il diritto di sindacare sulla qualificazione e sull'imputazione temporale in bilancio dei componenti di reddito, compresa la corretta applicazione dei principi contabili di riferimento.

In conclusione, il tema della corretta imputazione temporale in bilancio delle componenti attive di reddito derivanti da sentenze definitive ma modificabili, non ha ancora trovato una composizione definitiva. Ad una prassi che sembra tendere ad una anticipazione del prelievo al momento in cui interviene la sentenza ancorché modificabile si contrappone una giurisprudenza che conferisce maggiore attenzione alla certezza giuridica del credito. A questo, bisogna aggiungere che, per i soggetti OIC *adopter* diversi dalle micro imprese, il *framework* contabile esclude la rilevanza degli utili meramente attesi pena la violazione del principio generale di prudenza che connota la redazione del bilancio. Secondo l'A. non può non tenersi conto del principio di derivazione rafforzata, con la conseguenza che è rimessa all'estensore del bilancio la scelta del momento di imputazione del risarcimento spettante, ferma restando la possibilità dell'Amministrazione finanziaria di censurare le scelte del contribuente prima sul piano civilistico che su quello tributario. (WR)

“Le modifiche al reddito d’impresa nell’era post-COVID” di M. LEO, in Corr.Trib. 4/2021, pag. 325.

L'A. ripercorre gli ultimi interventi legislativi emanati in materia di reddito d'impresa per fronteggiare la crisi pandemica, ritenendo ormai maturi i tempi per una complessiva riforma del nostro sistema fiscale. Viene auspicata una riforma di sistema che sappia toccare tutti i temi della fiscalità, a ogni livello, dai profili sostanziali a quelli amministrativo – burocratici riguardanti il rapporto Fisco-contribuenti, con l'obiettivo principale di sopperire alle difficoltà economico-finanziarie che rappresentano un inevitabile strascico del COVID-19 sui bilanci delle imprese. Vengono formulate una serie di proposte di riforma di alcuni istituti e di introduzioni di altre disposizioni agevolative proprio al fine di stimolare la ripresa dell'economia.

Sicuramente la prima vera esigenza che si dovrà affrontare nella fase post-pandemica, che viene messa in luce dall'A., sarà quella di mitigare i *deficit* patrimoniali causati dalle perdite del 2020 e degli anni a venire, anche nell'ottica di soddisfare le esigenze di patrimonializzazione delle imprese. Nell'immediato a copertura delle perdite che emergeranno dai prossimi bilanci, dovranno essere potenziati taluni degli istituti già presenti nell'attuale disciplina del reddito d'impresa (come la rivalutazione dei beni e delle partecipazioni o la possibilità di trasformare in crediti d'imposta le *DTA*); con interventi maggiormente strutturati, poi, dovranno essere eliminate talune fattispecie limitative difficilmente giustificabili (ancor più nel difficile contesto economico post-COVID).

I decreti coronavirus non hanno brillato né per chiarezza né per uniformità delle disposizioni, introducendo spesso norme complesse che mal si conciliano con le esigenze di semplificazione e celerità tipiche di una fase emergenziale. L'A. riporta il caso delle norme del Decreto Rilancio sul rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni (art. 26) che prevedono, a fronte dell'obiettivo di favorire il rafforzamento patrimoniale delle piccole e medie imprese (PMI), un labirinto di obblighi, requisiti, pre-requisiti e calcoli matematici, in cui è difficile districarsi complicando la valutazione *ex ante* sulla spettanza e la quantificazione dei benefici stessi. Probabilmente, se l'obiettivo era quello di favorire la ricapitalizzazione delle PMI sarebbe stato più semplice aumentare l'aliquota di deduzione ACE quantomeno per gli aumenti di capitale *post* 2019 e magari associarvi un generalizzato credito d'imposta in capo ai soci.

Un provvedimento che, invece l'A. giudica molto favorevolmente è quello della riproposizione della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni, da effettuarsi nel bilancio 2020 per i beni risultanti dal bilancio 2019, disciplinato dall'art. 110 del “Decreto Agosto”. Tale provvedimento, pur lasciando inalterati i presupposti oggettivi e soggetti delle precedenti rivalutazioni, si è contraddistinto per alcune novità apprezzabili che ne hanno sicuramente aumentato l'*appeal* e la vantaggiosità per le imprese. Si pensi, in particolare, alla possibilità di attribuire gratuitamente rilevanza solo civilistica alla rivalutazione; alla cospicua riduzione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva per il riconoscimento dei maggiori valori, che viene fissata al 3% (in luogo delle precedenti fissate al 12% e al 10% per i beni ammortizzabili e non); alla possibilità di rivalutare anche singoli beni senza dover rispettare il previgente vincolo di adeguare contestualmente il valore di tutti i beni compresi nella medesima categoria omogenea e, infine, all'immediato riconoscimento degli effetti fiscali della rivalutazione già a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021. Altrettanto interessante è la possibilità

di riallineare i valori civili e fiscali dell'avviamento e delle altre attività immateriali a norma dell'art. 110 del "Decreto Agosto", con imposizione sostitutiva sempre al 3%, derogando alla regola generale dell'art. 10 del D.M. n. 162/2001, a norma del quale il regime di riallineamento riguarda i soli beni per i quali è consentita la rivalutazione. La citata disciplina della rivalutazione (e del riallineamento) è a carattere temporaneo, i cui effetti possono dirsi già cessati, con la conseguenza che nei bilanci chiusi al 31 dicembre 2021 e 2022 torneranno a rivivere le meno favorevoli disposizioni della Legge di Bilancio 2020, che prevedono condizioni più stringenti come il vincolo della categoria omogenea, aliquote di imposta sostitutiva più elevate, riconoscimento degli effetti della rivalutazione decorso un triennio. Al riguardo, l'A. sottolinea come un intervento in linea con gli obiettivi di consentire la patrimonializzazione delle imprese post-COVID, potrebbe essere quello di riproporre, con maggiore sistematicità, la disciplina della rivalutazione dei beni e delle partecipazioni che tanto *appeal* sta riscuotendo tra le imprese e gli operatori a condizioni più favorevoli rispetto a quelle previste dalla Legge di Bilancio 2020.

Andrebbe anche riproposta, prevedendone una congrua estensione temporale, la disposizione già introdotta dall'art. 55 del Decreto Cura Italia, con valenza limitata al 31 dicembre 2020, che prevede la possibilità di trasformare in credito di imposta utilizzabile in compensazione le attività per imposte anticipate riferibili alle perdite fiscali e alle eccedenze ACE ancora nella disponibilità della società. Come noto, il presupposto per la conversione delle DTA era la cessione a titolo oneroso, entro il 31 dicembre 2020, di crediti pecuniari vantati nei confronti di debitori inadempienti; in sede di eventuale riproposizione della norma andrebbero ampliate le maglie applicative, prevedendo requisiti di accesso meno stringenti. ⁽¹⁾⁽²⁾

L'A. ritiene inoltre che andrebbero razionalizzati e potenziati gli incentivi agli investimenti che saranno il vero motore della ripresa economica sia quelli di fonte nazionale che quelli di fonte estera. In particolare, con riferimento al credito di imposta per investimenti in beni strumentali, potrebbero essere eliminate le limitazioni di natura oggettiva relative all'esclusione di taluni beni dal novero di quelli oggetto di investimenti agevolati, quali i fabbricati strumentali, per i quali un aumento delle vendite da parte delle imprese edili costruttrici potrebbe essere da traino per l'intero settore. Andrebbero anche riviste in aumento le misure dei crediti di imposta spettanti in relazione a ciascuna tipologia di investimenti e andrebbero, contestualmente, eliminati i *plafond* massimi di investimento agevolabile.

Altro settore su cui occorrerebbe intervenire sarebbe quello della riforma della disciplina degli interessi passivi corrisposti da imprese soggette all'IRES, per le quali l'art. 96 del TUIR ammette la deduzione nel limite del 30% del ROL. Questo limite ispirato alla finalità di forfettizzare il livello di indebitamento fisiologico, non prevedendo specifiche e contingenti eccezioni, risulta troppo penalizzante per le imprese.

Sarebbe, inoltre, opportuno eliminare talune disposizioni limitative difficilmente giustificabili particolarmente nel contesto post-coronavirus, quali la limitazione all'80% dell'utilizzo delle perdite pregresse, la disciplina delle società non operative e in perdita sistemica. Risulterebbe sicuramente di grande aiuto l'introduzione nel nostro sistema fiscale del c.d. *carry back* delle perdite.

Altro tema di grande attualità è quello relativo alla *web tax*, che andrebbe sicuramente rivista considerato che, come riscritta dalla legge di bilancio 2020, risulta una misura poco incisiva vista l'aliquota impositiva assai ridotta (3%) e il rischio di traslazione sugli utenti, cui potrebbe essere ribaltato il maggior "costo fiscale". Sul punto, l'A. propone di intervenire con una serie di disposizioni che introducano degli automatismi nell'applicazione della disciplina, con specifiche norme di contrasto all'esterovestizione, prevedendo appunto una presunzione legale relativa di "presenza digitale significativa" qualora siano stati superati certi parametri di attività e volume di affari in ambito digitale, magari ricorrendo alle disposizioni già adottate nel contesto dell'imposta sui servizi digitali. Si potrebbero prevedere anche delle specifiche disposizioni che consentano di individuare le "stabili virtuali" e, soprattutto, parametri certi per l'attribuzione a esse del reddito tassabile in Italia⁽³⁾.

¹ L'art. 19, comma 1, del D.L. 25 maggio 2021, n. 73 ha riproposto l'agevolazione anche per le cessioni effettuate entro il 31 dicembre 2021.

² Con riferimento alla disciplina della conversione delle DTA in occasione della cessione di crediti deteriorati, cfr. da ultimo la risposta ad interpello n. 44/E del 28 giugno 2021.

³ Sul tema, inoltre, si deve tener conto dell'accordo raggiunto il 5 giugno scorso tra i Ministri delle Finanze e i Governatori delle Banche Centrali dei Paesi del G7 (Canada, Francia, Germania, Italia, Giappone, Regno Unito e Stati Uniti), che hanno condiviso l'opportunità di

In conclusione, si tratta non solo di introdurre e rafforzare diverse disposizioni di matrice fiscale ma anche di coordinarle nell'ambito di una riforma più generale dell'imposizione sulle imprese, che sia in grado di perseguire obiettivi ambiziosi di crescita dell'economia nazionale. L'A. ribadisce che questo è il momento di investire sulle imprese sperando che il tempo sia sufficiente, considerato lo stato avanzato della legislatura e i tempi tecnici necessari ad attuare una riforma compiuta. (WR)

“Transfer pricing e libertà di stabilimento: un salvacondotto per la deducibilità degli interessi passivi nelle operazioni di “releverage” intragruppo?” di R. MICHELUTTI e G. FICAI, in GT Riv. Giur. Trib. 4/2021, pag. 302

La sentenza della Corte di Giustizia del 20 gennaio 2021, relativa alla causa C-484/19, *Lexel* (secondo la quale, in presenza di un finanziamento tra società appartenenti allo stesso gruppo, la determinazione degli interessi passivi in misura corrispondente a quella che sarebbe stata pattuita tra soggetti indipendenti esclude il carattere artificioso dell'operazione) suggerisce agli AA. lo spunto per una riflessione in ordine all'applicazione del divieto di abuso del diritto in relazione alla deducibilità degli interessi passivi sostenuti nell'ambito di operazioni di *leveraged buy out* (LBO) poste all'interno dello stesso gruppo societario.

Gli AA. illustrano dapprima i principi espressi dai giudici Comunitari nella menzionata sentenza in merito alle condizioni richieste affinché una restrizione alla libertà di stabilimento derivante dalla limitazione alla deducibilità di interessi passivi possa essere giustificata dalla necessità di contrastare l'elusione fiscale, per poi soffermarsi brevemente sui possibili effetti rivenienti dall'introduzione nell'ordinamento comunitario della clausola generale antiabuso mediante l'art.6 della Direttiva ATAD.

Dopo aver verificato la conformità delle posizioni assunte dall'Agenzia delle entrate e dalla Corte di Cassazione ai principi comunitari riguardo a tale problematica, gli AA. sono giunti alla conclusione che non dovrebbe più essere possibile sindacare alla luce dell'abuso del diritto la deducibilità degli interessi rivenienti da finanziamenti concessi da soggetti terzi nell'ambito di operazioni di LBO, ovvero nella misura in cui tali interessi, anche se rivenienti da finanziamenti concessi da società consociate, siano stati pattuiti a condizioni conformi al valore di mercato.

Infatti, la conformità degli interessi passivi alle condizioni di mercato dovrebbe escludere il carattere artificioso dell'operazione. Lo scostamento invece rispetto alle condizioni di mercato è considerato un indice oggettivo del possibile carattere artificioso di una transazione e, quindi, può giustificare una restrizione alla libertà di stabilimento.

Nel caso in cui tale scostamento non sia adeguatamente giustificato, l'eventuale rettifica non deve comunque colpire l'intero importo ma solo la quota parte eccedente i valori di mercato.

Peraltro, tale conclusione appare compatibile anche con i più recenti orientamenti espressi dalla Corte di Cassazione in merito alla rilevanza da attribuirsi allo scostamento delle condizioni pattuite in un'operazione tra soggetti consociati rispetto ai valori di mercato.

L'orientamento maggioritario dei giudici di legittimità, pur negando che le transazioni infragruppo interne siano soggette alla valutazione del valore normale ex art.9 TUIR e che un'eventuale alterazione rispetto al prezzo di mercato possa, di per sé, determinare una valutazione di elusività dell'operazione, riconosce comunque che “lo scostamento del valore normale del prezzo di transazione può assumere rilievo, anche per operazioni infragruppo interne, quale elemento indiziario ai fini della valutazione di antieconomicità delle operazioni”. (EM)

Prassi Amministrativa

Rivalutazione dei beni di impresa – Beni immateriali non iscritti in bilancio

Interpello DRE Veneto 9 dicembre 2020, n. 907-1726/2020, nel sito web www.eutekne.it.

istituire una “global minimum tax” con aliquota almeno pari al 15% su una base “Paese per Paese”. A parte un accordo di massima sull'aliquota i lineamenti della “global minimum tax” sono per il momento ancora tutti da definire.

Con la risposta all'interpello, la DRE del Veneto ha ritenuto non rivalutabili i beni immateriali (nella fattispecie, marchi) non iscritti in bilancio in quanto i relativi costi sono sempre stati iscritti a Conto economico (in senso contrario v. *infra*, Resp. Interpello 8 aprile 2021).

Rivalutazione beni immateriali non iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale - Ammissibilità
Interpello Agenzia delle entrate 8 aprile 2021, n. 956-343/2021, nel sito web www.eutekne.it.

È ammessa la rivalutazione dei beni immateriali (marchi, *know how*, autorizzazioni, licenze e diritti di concessione) ancorché le relative spese, pur capitalizzabili, sono state imputate a conto economico.

L'Agenzia delle entrate ha confermato che può costituire oggetto di rivalutazione anche il *know how* sviluppato dalla Società purché ancora tutelato giuridicamente alla data di chiusura del bilancio in cui è effettuata la rivalutazione, anche se i relativi costi, seppur capitalizzabili nello stato patrimoniale, sono stati imputati interamente a conto economico.

In assenza di espresse disposizioni di segno contrario rilevanti ai fini fiscali, l'iscrizione dei maggiori valori emergenti dalla rivalutazione contabile crea il presupposto per il riconoscimento degli stessi anche ai fini fiscali, previo, ovviamente, il pagamento dell'imposta sostitutiva.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Convenzione Italia-Germania: reddito di lavoro dipendente imponibile solo nello Stato in cui la prestazione è svolta” di A. GAETA, ne Il fisco 21/2021 pag. 2065

L'articolo commenta l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 9725 del 13 gennaio 2021, depositata il 14 aprile 2021.

In particolare, la fattispecie esaminata dai giudici di legittimità è (invero da una non immediata ricostruzione) relativa a un contribuente fiscalmente residente in Italia che, in un determinato anno (il 2008), aveva prodotto redditi da lavoro dipendente in Germania, dove aveva soggiornato per più di 183 gg, e non aveva presentato la relativa dichiarazione dei redditi in Italia, nel presupposto che i redditi erano già stati tassati in Germania. L'AF nell'avviso di accertamento ha contestato l'omessa tassazione in Italia, nel convincimento che nel caso esaminato trovi applicazione la tassazione concorrente, e ha applicato la retribuzione convenzionale di cui al comma 8-*bis* dell'articolo 51 TUIR (si ricorda prevista nei casi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e esclusiva da parte di un lavoratore residente). Il contribuente, in sede di accertamento con adesione, aveva invocato il diritto a beneficiare del credito per imposte pagate all'estero. A parere dell'AF, invece, tale diritto non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, in quanto non è soddisfatto il presupposto contenuto nel comma 8 dell'articolo 165 TUIR, secondo cui “la detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata”.

Tralasciando l'esame dei primi due motivi del ricorso per cassazione (inammissibilità della produzione in appello dell'avviso di accertamento non prodotto in primo grado; mancanza del diritto al contraddittorio preventivo in caso di questionario inviato dall'Ufficio) non accolti dai giudici di legittimità, l'A. si sofferma nell'esaminare, in chiave critica, l'accoglimento degli ulteriori motivi, trattati congiuntamente, e cioè:

- terzo motivo -> la violazione dell'articolo 165 TUIR che comporterebbe l'illegittimità dell'atto impositivo, in quanto la detrazione del credito d'imposta non potrebbe essere preclusa

dall'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia, stante il versamento integrale delle imposte in Germania e il divieto di doppia imposizione sancito dal trattato vigente tra i due Stati;

- Quarto motivo -> la violazione dell'articolo 111, comma 6, della Costituzione, nonché di alcune disposizioni del Codice di Procedura Civile, in quanto la decisione del giudice d'appello non sembrerebbe motivata, stante l'adesione acritica alle ragioni addotte dall'Ufficio e fondate sul dettato del comma 8 dell'articolo 165 TUIR, senza dar conto dell'incidenza nel caso esaminato del contenuto della norma pattizia.

Nella condivisibile ricostruzione fornita dall'A., i giudici nell'esaminare l'articolo 15 del Trattato, che ricalca il modello OCSE, hanno (si ritiene erroneamente) ritenuto applicabile la tassazione esclusiva in Germania anche nel caso in cui il reddito è ivi prodotto da residente in Italia, tra l'altro contraddicendo quanto in precedenza dagli stessi affermato.

Si ricorda che, l'articolo 15 del Trattato prevede, in linea generale:

- a) la tassazione esclusiva nello Stato di residenza, nel caso in cui il reddito sia ivi prodotto ("*...i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente (es. Italia) riceve in corrispettivo di un'attività dipendente, sono imponibili soltanto in detto Stato (es. Italia)*");
- b) la tassazione concorrente, nel caso in cui il reddito sia prodotto nell'altro Stato ("*..., a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato Contraente (es. Germania); se l'attività è quivi (es. Germania) svolta, le remunerazioni percepite a tale titolo sono imponibili in questo altro Stato (es. Germania)*").

I giudici dopo avere affermato (in modo condivisibile) che la norma pattizia in esame <<...è chiara nell'ancorare la potestà impositiva allo Stato di residenza solo se coincidente con quello in cui il lavoro viene esercitato. La disposizione prevede infatti che nel caso in cui l'attività sia svolta nell'altro Stato contraente – ovvero quello in cui il contribuente non ha la residenza – le remunerazioni percepite a tale titolo sono imponibili in questo altro Stato>>, concludono (in modo non condivisibile) <<...In altri termini, la regola applicabile è quella dell'art.15 della Convenzione Italia-Germania che...mette in gioco l'avverbio "soltanto" per derogare al worldwide principale rispetto alla tassazione dei redditi da lavoro dipendente, per favorire la circolazione della manodopera>> . Dunque, l'avverbio "soltanto" utilizzato nel primo periodo dell'articolo 15 del trattato sarebbe implicito anche nel secondo periodo, con la conseguenza che gli artt. 165 e 51, comma 8-bis, TUIR sarebbero "fuori fuoco".

Come osservato dall'A., si tratta di una evidente forzatura non ammessa dal testo della Convenzione né dai comuni canoni ermeneutici. La presenza dell'avverbio "soltanto" non è affatto casuale, bensì decisiva: in assenza dell'avverbio, la potestà impositiva è, infatti, concorrente. A conferma di ciò è richiamato nell'articolo il commento contenuto nel Commentario OCSE alle espressioni "*shall be taxable only*" e "*may be taxed in the other State*".

Si concorda, pertanto, che la contestazione dell'Agenzia delle entrate circa l'applicazione del criterio di tassazione concorrente appare fondata. La Corte, partendo dalla (non condivisibile) conclusione per la tassazione esclusiva in Germania, non ha, invece, affrontato il tema dell'obbligo di presentazione della dichiarazione per poter scomputare le imposte pagate all'estero in caso di tassazione concorrente. Analogamente, il richiamo alle istruzioni ministeriali fatto dai giudici non appare pertinente in quanto presuppone la (diversa) fattispecie della tassazione esclusiva.

Infine, si osserva come l'AF, dopo aver disconosciuto in sede di accertamento la tassazione esclusiva in Germania e la successiva richiesta di utilizzo del credito per le imposte pagate in via definitiva all'estero per carenza del presupposto dichiarativo, sembrerebbe (soprattutto dalla lettura dell'articolo in commento) aver applicato "d'ufficio" il regime convenzionale di cui al comma 8-bis dell'articolo 51 TUIR (si ritiene nel presupposto che tale regime convenzionale sia obbligatorio e che esista un contratto estero come oggetto esclusivo del rapporto come richiesto nei documenti di prassi). (GR)

Detassazione per la produttività in assenza di rappresentanze sindacali” di G. MARIANETTI e C. MARTELLO, ne Il fisco 16/2021 pag. 1521

L'articolo commenta la risposta all'interpello n. 176/2021 con cui l'Agenzia delle entrate ha dato il "via libera" alla possibilità per le aziende prive di RSA e RSU di stipulare accordi di secondo livello per il riconoscimento di premi di risultato agevolabili (ai sensi della cd. Legge di Stabilità 2016) con le articolazioni territoriali delle organizzazioni sindacali dei lavoratori comparativamente più rappresentative a livello nazionale.

Gli AA., oltre a guardare con favore all'importante apertura contenuta nella risposta all'interpello che aveva come presupposto nel caso esaminato l'assenza di una contrattazione territoriale di categoria, sollevano il legittimo dubbio se tale possibilità possa in generale rappresentare un'alternativa rispetto all'adesione ad accordi territoriali eventualmente disponibili. La soluzione interpretativa suggerita nell'articolo è nella direzione di consentire ad ogni società di scegliere liberamente di stipulare un accordo *ad hoc*, anche ove esista una contrattazione territoriale alla quale aderire. Ciò, infatti, consentirebbe di definire dei parametri legati al concreto contesto aziendale, cogliendo le peculiarità del contesto produttivo in cui opera la forza lavoro interessata dal premio di risultato. Si ritiene condivisibile tale interpretazione, ciò in quanto, oltre ad essere in linea con le finalità della disciplina dei premi di risultato, sono concretamente soddisfatte in pieno le esigenze di tutela dei lavoratori perseguite dalla norma. (GR)

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – Detrazioni di imposta – Detrazioni d'imposta del 30 per cento prevista per l'erogazioni liberali dell'art. 66 del Decreto Cura Italia - Riconoscimento in sede di conguaglio.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 marzo 2021, n. 138, nel sito web www.eutekne.it.

L'art. 23, comma 3, DPR 600/73 prevede la possibilità per il datore di lavoro-sostituto di imposta di riconoscere direttamente, in sede di conguaglio, le detrazioni eventualmente spettanti al dipendente-sostituito a fronte di oneri da quest'ultimo sostenuti per il tramite del datore di lavoro, e, cioè, mediante una trattenuta sugli emolumenti erogati in relazione alla prestazione lavorativa.

Nel caso di specie, la detrazione per le erogazioni liberali a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, è prevista dalla speciale disposizione di cui all'art. 66 del c.d. "Decreto Cura Italia", la quale non contiene alcun riferimento all'art. 23, comma 3, del DPR n. 600 del 1973, né prevede la possibilità per il datore di lavoro-sostituto d'imposta, in caso di erogazioni liberali effettuate per il tramite di quest'ultimo, di riconoscere la detrazione al dipendente in sede di conguaglio.

L'Agenzia osserva, tuttavia, che anche nel caso in esame, i dipendenti effettuano le erogazioni in denaro sostenendo l'onere per il tramite del datore di lavoro.

Pertanto, l'Agenzia ritiene che il datore di lavoro-sostituto d'imposta, possa riconoscere, in sede di conguaglio, la detrazione del 30 per cento, prevista dall'art. 66 del Decreto Cura Italia, sull'importo trattenuto ai dipendenti a titolo di erogazione liberale a sostegno delle misure per contrastare l'emergenza epidemiologica causata dal COVID-19.

Premi di risultato – Applicabilità dell'imposta sostitutiva del 10% anche senza rappresentanze sindacali aziendali

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 16 marzo 2021, n. 176, nel sito web www.eutekne.it.

La mancanza di rappresentanze sindacali aziendali (RSA o RSU) non preclude l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 10%, ex art. 1, comma 182, L. 208/2015 sulle somme da erogare ai dipendenti a titolo di premio di risultato, se queste sono corrisposte in virtù di un contratto collettivo

aziendale stipulato con le articolazioni territoriali delle organizzazioni sindacali dei lavoratori comparativamente più rappresentative a livello nazionale, seppure esterne all'azienda.

Inoltre, per garantire un adeguato coinvolgimento dei lavoratori dell'azienda, il contratto aziendale stipulato con le organizzazioni sindacali esterne potrà essere oggetto di una comunicazione scritta da inviare a tutti i lavoratori, senza che sia necessaria l'acquisizione della firma per accettazione da parte di questi ultimi, sempreché sia presente una modalità che ne provi l'avvenuta trasmissione agli interessati.

Infine, l'Agenzia chiarisce che una società priva di rappresentanze sindacali potrebbe anche scegliere di recepire il contratto territoriale di settore stipulato in un'altra regione, sempreché naturalmente lo stesso sia compatibile con la propria realtà aziendale.

Redditi di lavoro dipendente – Anticipazione di somme erogate a titolo di incentivo all'esodo – Tassazione separata

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 16 marzo 2021, n. 177, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che la quota di incentivo all'esodo, erogata a titolo di anticipazione nel corso del rapporto di lavoro, è soggetta a tassazione separata, secondo quanto previsto dagli artt. 17 e 19 del TUIR.

Redditi di lavoro dipendente – Indennità connesse a prestazioni lavorative erogate a seguito di contrattazione collettiva integrativa nell'anno successivo a quello di maturazione – Trattamento fiscale

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 aprile 2021, n. 243, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Le indennità connesse a prestazioni lavorative sono da assoggettare a tassazione separata se corrisposte in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello di maturazione, per una causa giuridica sopravvenuta, ovvero in esecuzione dell'accordo di contrattazione collettiva integrativa.

Redditi di lavoro dipendente – Compensi erogati nell'anno successivo a quello di maturazione – Regime fiscale

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 aprile 2021, n. 269, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Non possono essere considerati arretrati quei compensi per la cui erogazione è necessario attendere la fine del periodo d'imposta relativo alla loro maturazione. È il caso degli emolumenti correlati al raggiungimento di obiettivi predeterminati e corrisposti nell'anno successivo a quello cui gli obiettivi sono raggiunti, in quanto, in tale ipotesi il ritardo deve ritenersi fisiologico. Pertanto, a dette somme non si applica il regime di tassazione separata ma devono essere assoggettate a tassazione ordinaria nell'anno in cui sono percepite.

Redditi di lavoro dipendente – Borsa di studio non congrua – Concorre alla formazione del reddito – Riporto del credito *welfare* non utilizzato

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 30 aprile 2021, n. 311, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Per poter beneficiare del regime fiscale della non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente, l'ammontare delle borse di studio erogate dal datore di lavoro e riconosciute a favore dei familiari dei dipendenti dev'essere congruo soprattutto se la sua determinazione è slegata dal conseguimento di risultati di eccellenza scolastica.

Nel caso esaminato, l'erogazione della borsa di studio è prevista per il normale svolgimento del percorso scolastico da parte del familiare.

Ne discende, la non applicabilità della norma di favore, tenuto altresì conto che l'importo erogabile a titolo di borsa di studio, non essendo commisurata a risultati di eccellenza, appare di ammontare

rilevante (non congruo) rispetto al grado d'istruzione raggiunto, e non è neppure erogato a titolo di rimborso delle spese di iscrizione/rette.

L'Agenzia delle entrate afferma, inoltre, che è possibile cumulare il credito welfare maturato e non utilizzato, in tutto o in parte, nel primo anno con quello maturato nel secondo anno del biennio. Tale credito deve essere in ogni caso speso entro il limite temporale di validità del piano, senza tuttavia consentire in alcun caso la convertibilità, anche parziale, in denaro.

TRANSAZIONI FINANZIARIE (FTT) (Imposta sulle)

Dottrina

“Tobin Tax ad aliquota ridotta per i trasferimenti di azioni nel contesto di un’OPA?” di S. BRUNELLO e M. BALDASCINO, in Corr. Trib. n. 4/2021, pag. 386

Gli AA. si chiedono con quale aliquota applicare la cd. *Tobin Tax* – imposta sulle transazioni finanziarie, di cui all’art. 1, comma 491 e seguenti, della L. di stabilità 2013 e relativo regolamento attuativo - per i trasferimenti della proprietà di azioni negoziate sui mercati regolamentati eseguiti in adesione ad una OPA – Offerta Pubblica di Acquisto -, quella ordinaria (0,2%) oppure quella ridotta dello 0,1% prevista in favore dei trasferimenti *“che avvengono a seguito di operazioni concluse in mercati regolamentati”*. Infatti, la prassi di mercato è al momento influenzata dalla posizione, restrittiva ma non ufficiale (non essendo stata pubblicata la risposta data ad un interpello), dell’Agenzia delle entrate, che fa leva sulla letteralità della norma. Di contrario avviso sono gli AA. che, trovando spunti anche in una recente Circolare della stessa Agenzia (la n. 32 del 2020), propendono per l’aliquota ridotta quando il titolo oggetto di OPA, oltre a essere quotato, è trasferito secondo modalità “trasparenti”, analoghe a quella di mercato.

Dai lavori parlamentari emerge chiaramente che la minore aliquota della FTT era volta *“a canalizzare le operazioni dai mercati OTC verso forme di mercato più trasparenti, integre e sicure”*. Orbene, la regolamentazione delle OPA ha *“la finalità di garantire inter alia la massima trasparenza informativa nei confronti dei destinatari dell’offerta affinché questi possano assumere una decisione quanto più informata sull’opportunità se aderire o meno”* e non è volontaria ma obbligatoria quando si desidera acquisire una partecipazione rilevante. Pertanto, concludono gli AA., la *ratio* della disciplina dell’OPA porta a soluzioni opposte a quelle dell’AdE, come recentemente confermato dalla CTP di Milano nella sentenza n. 1854/2020. (NM)

IVA

Dottrina

“Ancora incertezze sulla rilevanza ai fini IVA del distacco di personale” di P. BOURLOT e A. PURPURA, ne Il fisco 16/2021, pag. 1563

Gli AA. commentano l’ordinanza n. 5615/2021, con la quale la Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi in relazione al rapporto intercorrente tra distacco di personale e IVA, ai fini dell’imponibilità o meno del compenso per distacco del personale. I giudici di legittimità non giungono ad una esplicita conclusione, limitandosi a richiamare le contrastanti sentenze n. 23021/2011 delle Sezioni Unite della Suprema Corte e della Corte UE in causa C-94/19 del 2020. Secondo le Sezioni Unite, infatti, il distacco di personale è irrilevante ai fini IVA soltanto nell’eventualità in cui la controprestazione del distaccatario consista nel rimborso di una somma esattamente pari alle retribuzioni ed agli altri oneri previdenziali e contrattuali gravanti sul distaccante, mentre per i giudici comunitari, devono essere considerati come 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, purché sussista il sinallagma contrattuale.

Considerata l'incertezza in materia, sarebbe stato auspicabile che l'ordinanza in commento, pur limitandosi a statuire su di una questione processuale senza definire il procedimento, avesse comunque fornito una precisa interpretazione, consentendo di assumere un orientamento, valido non soltanto per il contribuente coinvolto nel processo, ma anche per la generalità dei contribuenti interessati, nell'esercizio della propria attività, da fattispecie analoghe a quelle che hanno formato oggetto del giudizio di legittimità, confidando nella certezza del diritto che, almeno in linea teorica, dovrebbe connotare i provvedimenti emanati dai giudici di legittimità, a prescindere dalla natura e dalla funzione di quest'ultimi. (SG)

“IVA di gruppo: soggettività passiva e utilizzo del credito della controllata”, di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 14/2021, pag. 1336

In materia di determinazione dell'IVA di gruppo, l'A. critica il D.M. 13 dicembre 1979, n. 11965 che, nel limitare, al comma 1 dell'art. 2, il novero delle società controllate ammesse alla fruizione della liquidazione di “gruppo” alle sole società di capitali e, nel contempo, prevedendo, al comma 2, che dette società controllate possono, a loro volta, assumere la veste di società controllanti di altre società, lascerebbe *“chiaramente intendere che entrambe debbono assumere la veste di società di capitali”*, escludendo quindi le società di persone. Secondo l'A. tale soluzione presenta oggettive e ingiustificate discriminazioni tra società di capitali e società di persone in favore delle prime, soprattutto laddove sia posta in relazione con principi generali in materia di soggettività passiva IVA, che non prevedono alcuna discriminazione tra le due categorie di società.

La soluzione accolta dal citato decreto e condivisa dall'Amministrazione finanziaria, non è stata invece condivisa né dalla dottrina né dalla giurisprudenza. In particolare, secondo la giurisprudenza, i dati testuali degli artt. 3 del D.P.R. n. 633/72 e 2 del D.M. 13.12.1979 citato, non escludono l'applicabilità del regime dell'IVA di gruppo quando la società controllante abbia natura di società di persone. Peraltro, non può trascurarsi di considerare che l'art. 2 del D.M. 13 dicembre 1979, nella parte in cui definisce la società controllata rilevante ai fini della disciplina dell'IVA di gruppo quale società necessariamente di capitali, restringendo l'ambito di applicazione dell'istituto disciplinato rispetto a quello delineato dalla legge, rivela profili di contraddizione con la normativa primaria, suscettibili di risoluzione, in via di disapplicazione, in base al criterio della gerarchia delle fonti, alla stregua del quale la norma secondaria non può mai prevalere. Pertanto, stante la vigente formulazione del decreto di attuazione e il conseguente adeguamento della prassi, si rende necessario un intervento legislativo di modifica della norma primaria. (SG)

“Confini soggettivi del Gruppo IVA e rapporti con la stabile organizzazione” di COALOA F.T. e A. BONARIA, ne Il fisco 15/2021, p. 1436.

Gli AA. commentano la sentenza 11 marzo 2021, causa C-812/19, *“Danske Bank”*, con la quale la Corte di Giustizia UE chiarisce definitivamente il rapporto tra casa madre e stabile organizzazione quando l'una o l'altra sono parte di un Gruppo IVA nel rispettivo Paese di immatricolazione, confermando la dissoluzione dell'unitarietà del soggetto passivo quale effetto della partecipazione al Gruppo. La sentenza risolve i profili aperti sulla materia dalla precedente sentenza causa C-7/13, *“Skandia”*, e fornisce ulteriori interessanti spunti di riflessione per aspetti non ancora trattati, ma rilevanti ai fini dell'applicazione in concreto della disciplina del Gruppo IVA, chiudendo il cerchio sulla discussa tematica dei confini soggettivi del Gruppo IVA, in particolare sulla circostanza che l'esistenza di una stabile organizzazione all'estero possa determinare l'estensione territoriale del perimetro del Gruppo IVA costituito nel Paese di stabilimento della casa madre.

La sentenza *“Danske Bank”* in commento, ad avviso degli AA., offre preziosi spunti di riflessione su altri aspetti a rilevanza transnazionale non meno rilevanti per la disciplina del Gruppo IVA, peraltro non ancora approfonditi, quali ad esempio la modalità di applicazione delle regole sul *pro-rata* del Gruppo, quelle sull'identificazione del Gruppo ai fini IVA in altri Paesi UE e quelle sul rimborso del

credito IVA maturato in Italia da un soggetto stabilito nella UE con stabile organizzazione in Italia. (SG)

“Soggette ad IVA le somme pagate a seguito di transazione per assunzione di un obbligo di non fare”, di S. FURIAN, ne Il fisco 17/2021, p. 1627.

L'A. commenta la risposta all'interpello n. 145/2021, con la quale l'Agenzia delle Entrate afferma che il pagamento di una somma di denaro, in esecuzione di un accordo sottoscritto dalle parti con l'intenzione di "transigere con effetto novativo" le controversie insorte, consente di qualificare tale somma come il corrispettivo previsto per l'assunzione di un obbligo di fare, non fare o permettere rilevante agli effetti dell'IVA, stante il nesso di sinallagmaticità funzionale rinvenibile dagli impegni reciprocamente assunti. Invero, richiamando anche precedente giurisprudenza, si ritiene che la rilevanza IVA o meno della transazione vada cercata nella funzione economica assoluta dalla stessa, in quanto l'obbligo di abbandonare la lite insorta o insorgenda costituisce elemento strutturale e ontologico della transazione.

Non sembra, quindi, possibile affermare l'imponibilità ai fini IVA *tout court* della transazione, utilizzando come disposizione "di chiusura" l'art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui costituiscono prestazioni di servizi "*le prestazioni verso corrispettivo dipendenti ... in genere da obbligazioni di fare, non fare e di permettere quale ne sia la fonte*", ed affermando genericamente che nella transazione vi è sempre l'assunzione dell'obbligo di abbandonare la lite insorta/insorgenda, in primo luogo perché l'obbligo di abbandonare o rinunciare alla lite si caratterizza quale effetto tipico o naturale dell'accordo di composizione della controversia; in secondo luogo, non può mutare la natura meramente risarcitoria della somma da pagare a seconda che l'obbligo di pagamento scaturisca da una sentenza di condanna del giudice, anziché da una transazione. In altri termini, se la somma da pagare fosse determinata da una sentenza all'esito di un giudizio, non si rinverrebbe più l'obbligo di abbandonare la lite cui l'Agenzia delle entrate sembra ricollegare "in automatico" l'imponibilità IVA ai sensi dell'art. 3 del DPR n. 633/1972. La rilevanza IVA o meno della transazione deve essere, quindi, sempre ricercata nella funzione economica assoluta dalla stessa. (SG)

“La corretta individuazione del contratto “guida” la tassazione IVA”, di M. SIRRI e R. ZAVATTA, in GT- Riv. Giur. Trib., n. 4/2021, pag. 348

Gli AA. commentano la sentenza della Corte di Cassazione n. 20591/ 2020. Il caso è quello di un istituto di credito, a capo di un gruppo bancario, che ha organizzato un sistema premiante in favore dei propri dipendenti distintisi nell'attività di collocamento di prodotti finanziari preparati da altre società del gruppo (c.d. società-prodotto). Per i dipendenti meritevoli i premi consistevano in servizi resi da terzi fornitori incaricati dalla stessa Capogruppo bancaria, ma le fatture erano state indirizzate – direttamente e pro quota - alle società prodotto controllate, che ne sostenevano l'onere in via principale ed esclusiva.

Accogliendo la tesi dell'Ufficio (Agenzia delle Entrate), la S.C. ha ravvisato la sussistenza di un rapporto di mandato senza rappresentanza tra la Capogruppo (come mandataria) e le società prodotto (come mandanti), nel cui interesse era stata organizzata la premiazione. Conseguentemente, è stata contestata alla mandataria ex art. 3, comma 3, u.p., del DPR n. 633 del 1972 la mancata (ri)fatturazione alle società mandanti del costo della premiazione, cioè il suo "ribaltamento", che non si verifica nel mandato con rappresentanza, essendo la prestazione riferibile immediatamente al contribuente.

Infatti, la Capogruppo si era difesa *in primis* sostenendo di aver agito in nome e per conto, cioè di avere avuto la "rappresentanza", delle società prodotto, alle quali erano stati fatturati i premi direttamente, sulla base delle proprie semplici indicazioni (c.d. *contemplatio domini*, di cui all'art. 1188 c. c.) Tuttavia, i giudici hanno osservato che se "*l'indicazione del destinatario dell'adempimento proviene dal creditore, è tale circostanza a mettere in luce l'esistenza di un mandato senza rappresentanza (e non quella di un mandato con rappresentanza), dal momento che è in questo tipo di rapporto che "il mandatario acquista i diritti, ossia diventa creditore" e assume gli obblighi derivanti dagli atti con i terzi, ancorché questi siano a conoscenza del mandato*", per cui l'eccezione fondata

sulla *contemplatio domini* è assolutamente coerente con l'esistenza di mandato senza rappresentanza, come sostiene l'Ufficio.

Quanto, poi, alla difesa basata sul fatto che non vi erano stati pagamenti dalle società prodotte alla Capogruppo che giustificassero una fatturazione infragruppo, la giurisprudenza comunitaria è orientata nel senso che la prestazione del mandatario può senz'altro essere svolta a titolo gratuito (come peraltro ammettono anche le regole civilistiche, dato che l'art. 1709 del c.c. stabilisce che il mandato "si presume oneroso", con ciò evidentemente intendendo che esso possa anche essere gratuito).

Infine, la Banca Capogruppo, citando la stessa Cassazione (sentenza n. 2475 del 2020) in merito all'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471 del 1997, ha sostenuto che la regolarizzazione delle fatture non emesse (o irregolarmente emesse) non imponesse di riqualificare il rapporto ma la S.C. ha ribattuto che la questione controversa era proprio la qualificazione del rapporto con le società prodotte.

Pertanto, concludono gli AA., in generale *"la volontà delle parti ... sebbene non sia irrilevante nell'individuazione dell'oggetto contrattuale e dei rapporti che ne derivano, non può mai spingersi fino al punto di "piegare" la sostanza delle operazioni, al fine di riorientarne l'inquadramento ai fini fiscali"*. In particolare, il servizio che il mandatario "ribalta" al mandante dev'essere da quest'ultimo fruibile non solo in senso giuridico, ma anche in senso materiale. Il che non avviene quando l'oggetto del riaddebito concerne costi (spese alberghiere, per esempio) che non sono oggettivamente trasferibili, trattandosi di prestazioni consumate direttamente e definitivamente nella sfera del (presunto) mandatario. (NM)

Prassi Amministrativa

Gruppo IVA – Operazioni tra casa madre e stabile organizzazione – Rilevanza ai fini IVA

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 marzo 2021, n. 143, nel sito web www.eutekne.it

I servizi resi da una società appartenente a un Gruppo IVA nei confronti della propria stabile organizzazione italiana, sono rilevanti ai fini dell'imposta, in quanto l'adesione al regime di Gruppo "rompe" l'unitarietà del rapporto tra casa madre e *branch*.

IVA – Somme erogate in adempimento degli impegni assunti in forza di sopravvenuto accordo transattivo – Rilevanza ai fini IVA

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 marzo 2021, n. 145, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L'Agenzia delle entrate ha affermato che il pagamento di una somma di denaro in esecuzione di un accordo transattivo, costituisce il corrispettivo di un'obbligazione di non fare o permettere rilevante ai fini IVA.

Tale conclusione non appare in contrasto con i principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria.

IVA – Somme erogate in attuazione di un accordo transattivo – Trattamento fiscale

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 16 marzo 2021, n. 179, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L'Agenzia delle entrate si pronuncia in merito alla rilevanza IVA delle somme pattuite nell'ambito di un accordo transattivo.

Nel caso di specie l'accordo era stato stipulato a seguito di un procedimento di mediazione e una delle parti si era impegnata, tra l'altro, a versare una somma a tacitazione e stralcio di tutte le domande proposte in giudizio.

L'Agenzia ritiene che tra l'assunzione dell'impegno alla rinuncia alle liti e l'erogazione della somma pattuita in via transattiva sussista un nesso sinallagmatico, per cui, ai sensi dell'art. 3, comma 1 del DPR 633/72 deve considerarsi integrato il presupposto oggettivo ai fini dell'imposta.

Tale soluzione trova fondamento nella giurisprudenza comunitaria e nazionale, secondo cui costituiscono prestazioni di servizi soggette ad iva anche quelle che si risolvono in un obbligo di non fare o permettere, purché esse si collochino in un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni.

IVA – Gruppo IVA – Passaggi interni tra SGR partecipante al Gruppo IVA e fondi immobiliari gestiti – Rilevanza IVA – Separazione delle attività dei fondi.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 marzo 2021, n. 202, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Nella risposta, l'Amministrazione dopo aver ricordato come il regime tipico dei fondi immobiliari – di cui all'art. 8, comma 1, del DL 351/2001 – venga mantenuto anche in caso di adesione della SGR al Gruppo IVA, ha affermato la rilevanza IVA del passaggio interno di servizi di gestione (esenti da IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 1) del DPR 633/72) tra l'attività imputabile alla SGR e i fondi immobiliari, con conseguente obbligo di fatturazione e registrazione ai sensi dell'art. 36, comma 5 del DPR 633/72, a condizione, tuttavia, che i beni e servizi oggetto di passaggio interno siano diretti a un'attività (separata) soggetta a detrazione ridotta o forfettizzata.

Nel citato documento di prassi è stato, altresì, chiarito come i passaggi interni effettuati dalla SGR non concorrano alla determinazione del *pro rata* di detrazione nell'ambito dell'attività di gestione dei fondi svolta dalla SGR medesima.

Infine, è stata ammessa la possibilità per la SGR di effettuare una separazione contabile in relazione alle attività svolte da ciascun fondo.

Giurisprudenza

IVA – Distacco del personale – Illegittimità della normativa nazionale – Incompatibilità con il diritto comunitario

Cass., sez. trib., 2 marzo 2021, n. 5601/5602/5609/5615-2021, nel sito web www.eutekne.it.

La Suprema Corte ha enunciato l'inapplicabilità in via generale e quindi non solamente per il futuro, dell'art. 8, comma 35 della Legge n. 67/1988 poiché "recessivo rispetto alla disciplina eurounitaria" rappresentata alla Giurisprudenza unionale.

In conseguenza, la Corte ha disposto il rinvio alla Commissione tributaria regionale affinché venga accertata nel caso di specie la sussistenza dei principi sopraenunciati.

Le 4 ordinanze recepiscono il principio della illegittimità della normativa nazionale che prevede l'estraneità dal campo IVA dei distacchi del personale a fronte dei quali sia previsto il semplice rimborso del costo. Tale principio è contenuto nella sentenza della Corte di Giustizia europea n. C-94/19, che aveva peraltro rimandato al giudice nazionale la verifica della sussistenza di alcuni elementi.

IVA – Gruppo IVA – Sede principale e succursale di una società situate in due Stati membri diversi – Sede principale rientrante in un Gruppo IVA di cui non fa parte la succursale – Sede principale che fornisce servizi alla succursale e le imputa i costi di tali servizi.

Corte di Giustizia UE, 11 marzo 2021, n. C-812/19, nel sito web www.eutekne.it.

La sede principale di una società, aderente ad un Gruppo IVA, situata in uno Stato membro e la sua succursale in un altro Stato membro devono essere considerate soggetti passivi IVA distinti, con la conseguenza che i servizi forniti dalla casa madre alla succursale sono rilevanti ai fini dell'imposta.

IVA – Territorialità dell'imposta – Luogo delle prestazioni di servizi rese a un soggetto passivo che agisce in quanto tale – Luogo delle prestazioni di servizi di gestione di investimenti rese

a un'organizzazione che persegue scopi di pubblica utilità per un'attività professionale non economica da parte di prestatori stabiliti al di fuori dell'Unione.

Corte di Giust. UE, 17 marzo 2021, causa n. C-459/19, nel sito web www.eutekne.it.

La Corte afferma il seguente principio:

“l'articolo 44 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, deve essere interpretato nel senso che, nel caso in cui un soggetto passivo che esercita un'attività non economica a titolo professionale acquisti servizi ai fini di tale attività, questi servizi devono essere considerati resi a detto soggetto passivo “che agisce in quanto tale”, ai sensi del suddetto articolo”.

Tali servizi, pertanto, si considerano rilevanti nello Stato membro del committente ai fini dell'imposta. Non possono, invece, considerarsi resi ad un soggetto passivo che agisce in quanto tale i servizi destinati esclusivamente ad un uso privato, compreso l'uso da parte dei dipendenti del destinatario.

REGISTRO (Imposta di)

Prassi Amministrativa

IVA – Registro – Cessione di elementi patrimoniali nell'ambito di un gruppo bancario – Cessione ramo d'azienda – Esclusione – Applicabilità IVA – Imposta registro in misura fissa
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 marzo 2021, n. 149, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Il trasferimento a titolo oneroso di una pluralità di elementi patrimoniali isolati costituisce una cessione di singoli beni e non una cessione di ramo d'azienda. Di conseguenza, l'operazione rientra nel campo di applicazione dell'IVA e l'imposta di registro si applica in misura fissa.

Registro (imposta di) – Agevolazioni – Cartolarizzazione e cessione di crediti deteriorati
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 28 aprile 2021, n. 304, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L'art. 7.1, comma 4-bis, legge 130/1999 ha introdotto un'agevolazione per le operazioni di cartolarizzazione di crediti; questa si applica solo ove i crediti deteriorati risultino ceduti da banche e intermediari finanziari iscritti nell'albo di cui all'art. 106 del TUB.

In particolare, viene disposta l'applicazione, in misura fissa, delle imposte di registro, ipotecaria e catastale “sugli atti e le operazioni inerenti il trasferimento a qualsiasi titolo, anche in sede giudiziale o concorsuale, dei beni e diritti di cui ai commi 4 e 5, in favore della società veicolo d'appoggio, inclusi eventuali accollati di debito, e le garanzie di qualunque tipo, da chiunque e in qualsiasi momento prestate, in favore della società di cartolarizzazione o altro finanziatore ed in relazione all'operazione di cartolarizzazione, a valere sui beni e diritti acquistati dalle società veicolo d'appoggio ai sensi del comma 4, le relative eventuali surroghe, postergazioni, frazionamenti e cancellazioni anche parziali, ivi comprese le relative cessioni di credito”.

Trattandosi di una disposizione agevolativa va considerata norma di stretta interpretazione: pertanto essa trova applicazione nel caso di cessioni di crediti deteriorati poste in essere solo da intermediari abilitati (banche e intermediari finanziari iscritti nell'albo di cui all'art. 106 del TUB aventi sede legale in Italia).

Giurisprudenza

Registro (imposta di) – Modifiche all'art. 20 DPR 131/86 – Efficacia retroattiva – Inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale.

Corte Cost. 16 marzo 2021, n. 39, nel sito web www.eutekne.it.

La Corte Costituzionale dichiara manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 20 de DPR 26 aprile 1986, n. 131 come modificato dall'art. 1, comma 87, lett. a), n. 1) e 2) della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020), sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Bologna.

Dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021) che ha dichiarato norma di interpretazione autentica l'art. 1, comma 87 della Legge 205(2017, sancendo la retroattività del riformulato art. 20 DPR 131/1986.

La Corte ha escluso che possa essere considerato irragionevole attribuire efficacia retroattiva alla modifica dell'art. 20 DPR 131/86 che ha assunto un carattere di sistema.

SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

Giurisprudenza

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Rinuncia alla posizione di beneficiario di *trust* – Retrocessione beni al disponente – Neutralità.

Cass., sez. trib. 30 marzo 2021, n. 8719, nel sito web www.eutekne.it

La rinuncia irrevocabile alla posizione di beneficiario di un *trust* regolato dalla legge di Jersey, da cui deriva la “retrocessione” dei beni al disponente, sconta le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa, configurando un atto uguale e contrario all'atto di costituzione del vincolo, con cui condivide la neutralità fiscale.

La retrocessione, infatti, non realizza un effetto traslativo per volontà delle parti, ma è l'effetto della legge di Jersey che prevede il “ritorno” dei beni al disponente ogni qualvolta il *trust* abbia fallito il proprio scopo, a causa della rinuncia da parte dei beneficiari, ovvero dell'impossibilità sopravvenuta dello scopo.

VARIE

Dottrina

La (in)tassabilità dei proventi da cessione di criptovalute, di E. BELLI CONTARINI, in Boll. Trib. n. 9/2021, pag.652

L'articolo evidenzia la mancanza di disposizioni tributarie che consentano esplicitamente di tassare o meno i redditi rivenienti dal possesso o dallo scambio o dal commercio delle criptovalute. La stessa natura giuridica delle criptovalute è incerta, salvo, ai fini antiriciclaggio, l'assimilazione di esse alle “valute estere”, tesi poi fatta propria dall' AdE in diverse risposte a interpellanti, con applicazione delle norme relative ai fini dell'imposizione delle “rendite finanziarie”. Infatti, osserva l'A., l'AdE non poteva considerarli “strumenti finanziari” perché non contemplati nell'elenco tassativo che ne dà il Testo unico della Finanza – TUF. Non essendo, di per sé stesse, produttive di redditi di capitale o rapporti da cui scaturiscano differenziali positivi o negativi in dipendenza di evento futuro e incerto, cioè redditi diversi finanziari, le valute virtuali sono un “asset ibrido” che cumula la funzione di mezzo di pagamento e di strumento di investimento.

La lacuna normativa riguarda anche l'IVA, dato che non si può applicare il regime di esenzione previsto per le valute estere ma solo se “aventi corso legale”, e le imposte sulle successioni e

donazioni, essendo dubbio l'inquadramento come "bene"; peraltro, per quest'ultimo tributo si segnala anche un problema di territorialità, che coinvolge gli intermediari finanziari, sia in qualità di destinatari dei divieti di pagamento agli eredi, finché non adempiano agli obblighi dichiarativi delle valute virtuali, virtualmente custodite (tramite *wallet*, *exchange* o chiavi crittografiche), sia, ancor prima, degli obblighi di rilevazione e segnalazione di cui al "monitoraggio fiscale".

Pertanto, conclude l'A., l'oggetto meriterebbe una legislazione ad hoc e, finché questa non sarà emanata, l'incertezza comporterà la disapplicazione di sanzioni (specie se penali e fermo restando l'art. 15 del D.Lgs. n. 74 del 2000) a carico dei contribuenti. (NM)

Prassi Amministrativa

Imposta sui servizi digitali – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle entrate 23 marzo 2021, n. 3, nel sito www.agenziaentrate.it.

La Circolare illustra gli ambiti applicativi, le modalità di calcolo della base imponibile e i criteri di geolocalizzazione per determinare l'imposta sui servizi digitali.

Per l'imposta sui servizi digitali relativa all'anno 2020, il termine di versamento è il 16 maggio 2021 e il termine di presentazione della relativa dichiarazione è il 30 giugno 2021.

La circolare delinea altresì il perimetro dei servizi esclusi. Per facilitare la corretta individuazione dei servizi inclusi e di quelli esclusi, vengono rappresentate una serie di fattispecie esemplificative.

Per determinare se i ricavi imponibili siano tassabili in Italia si ha riguardo alla localizzazione dell'utente. In linea generale, i ricavi sono imponibili se l'utente del servizio digitale da cui sono generati è localizzato nel territorio dello Stato. Per tutte le tipologie di servizi rilevanti ai fini della ISD, al fine di stabilire il luogo di localizzazione dell'utente occorre fare riferimento al luogo in cui si trova il dispositivo dallo stesso utilizzato per accedere all'interfaccia digitale.

I soggetti passivi d'imposta hanno obblighi di identificazione, di versamento e di dichiarazione.

Nella Circolare viene, inoltre, approfondito il ricorso all'istituto della designazione, che consente di delegare a una consociata l'adempimento degli oneri strumentali.

In merito al rapporto con le convenzioni contro le doppie imposizioni, l'Agenzia precisa che l'imposta sui servizi digitali, in quanto imposta indiretta non rientra nell'ambito applicativo delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

In quanto imposta indiretta l'Agenzia ritiene che possa essere portata in diminuzione dal reddito complessivo del soggetto passivo ai fini IRES, nell'esercizio in cui avviene il relativo pagamento, nonché che sia deducibile dalla base imponibile IRAP, se rientrante in una voce che concorre alla determinazione del valore della produzione netta del soggetto passivo.

Dottrina

ALBANO G., “Conversione in crediti d’imposta delle DTA: Assonime fa chiarezza sulle incertezze” (REDDITI DI IMPRESA)	Pag. 21
AMADUZZI A., VOLANTE M., “La rivalutazione degli intangibili: indicazioni operative” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 22
AVOLIO D., GIANNELLI A., “La responsabilità del sostituto d’imposta ai fini del <<beneficiario effettivo>>” (REDDITI DI CAPITALE)	“ 19
BELLI CONTARINI E., “La (in)tassabilità dei proventi da cessione di criptovalute” (VARIE)	“ 39
BORGOGLIO A., “Legittimo l’accertamento per antieconomicità desunta da reiterata dichiarazione di perdite fiscali” (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 4
BOURLLOT P., CASTRUCCI M., “Gli effetti dell’interpello ordinario si estendono anche al soggetto diverso dall’istante originario” (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 4
BOURLLOT P., PURPURA A., “Ancora incertezze sulla rilevanza ai fini IVA del distacco del personale” (IVA)	“ 33
BRUNELLO S., BALDASCINO M., “Tobin tax ad aliquota ridotta per i trasferimenti di azioni nel contesto di un’OPA?” (TRANSAZIONI FINANZIARIE (FTT) (Imposta sulle))	“ 33
CAPOLUPO S., “IVA di gruppo: soggettività passiva e utilizzo del credito della controllata” (IVA)	“ 34
COALOA F.T., BONARIA A., “Confini soggettivi del Gruppo IVA e rapporti con la stabile organizzazione” (IVA)	“ 34
CORASANITI G., “Osservazioni critiche alla consolidata prassi amministrativa sul trattamento fiscale delle partecipazioni rivenienti dal conferimento di stabili organizzazioni italiane” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	“ 6
FURIAN S., “Soggette ad IVA le somme pagate a seguito di transazione per assunzione di un obbligo di non fare” (IVA)	“ 35
FURLAN A., SORMANI L., “Implementazione della DAC 6 in Italia: inquadramento normativo e aspetti operativi nelle operazioni <i>cross-border</i> ” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	“ 7
GAETA A., “Convenzione Italia-Germania: reddito di lavoro dipendente imponibile solo nello Stato in cui la prestazione è svolta” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 29
GALLIO F., “La nozione di controllo nelle transazioni infragruppo ai fini del <i>transfer pricing</i> ” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 24
GASPARRI T., “Con la DAC 7 più obblighi informativi nell’economia digitale” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	“ 7

GRILLI S., BARBA S., “DAC 6: Dubbi applicativi e soluzioni interpretative sugli elementi distintivi A e B”
(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)) **Pag. 9**

LEO M., “Imputazione dei componenti di reddito da sentenze definitive ma modificabili: guida al bilancio”
(REDDITI DI IMPRESA) **“ 24**

MARIANETTI G., MARTELLO C., “Detassazione per la produttività in assenza di rappresentanze sindacali”,
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **“ 31**

MARVULLI E., “Direttiva DAC 6: gli *hallmarks* della “categoria D” dopo i primi chiarimenti dell’Agenzia delle entrate”
(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)) **“ 10**

MICHELUTTI R., FICAI G., “*Transfer pricing* e libertà di stabilimento: un salvacondotto per la deducibilità degli interessi passivi nelle operazioni di “*releverage*” intragruppo?”
(REDDITI DI IMPRESA) **“ 28**

RUSSO V., “Il *bonus* aggregazioni: un’opportunità a costo zero”
(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI) **“ 12**

SIRRI M., ZAVATTA R., “La corretta individuazione del contratto “guida” la tassazione IVA”
(IVA) **“ 35**

ZANETTI E., “Scambio di partecipazioni e abuso del diritto nella prassi dell’Agenzia delle Entrate”
(ELUSIONE – ABUSO DEL DIRITTO) **“ 11**

Prassi Amministrativa

Interpello DRE Veneto 9 dicembre 2020, n. 907-1726/2020
(REDDITI DI IMPRESA) **“ 28**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 marzo 2021, n. 129
(IRES) **“ 17**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 marzo 2021, n. 132
(IRES) **“ 15**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 marzo 2021, n. 135
(ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC) **“ 14**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 marzo 2021, n. 138
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **“ 31**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 marzo 2021, n. 143
(IVA) **“ 36**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 marzo 2021, n. 145
(IVA) **“ 36**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 marzo 2021, n. 149
(REGISTRO (Imposta di)) **“ 38**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 16 marzo 2021, n. 176
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **“ 31**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 16 marzo 2021, n. 177
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **“ 32**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 16 marzo 2021, n. 179 (IVA)	Pag. 36
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 marzo 2021, n. 193 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 13
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 marzo 2021, n. 194 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 14
Circ. Agenzia delle entrate 23 marzo 2021, n. 3 (VARIE)	“ 40
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 marzo 2021, n. 201 (IRES)	“ 16
Principio di diritto Agenzia delle entrate 23 marzo 2021, n. 7 (IRES)	“ 16
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 marzo 2021, n. 202 (IVA)	“ 37
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 28 aprile 2021, n. 304 (REGISTRO (Imposta di)	“ 38
Principio di diritto Agenzia delle entrate 6 aprile 2021, n. 5-8-9 (IRES)	“ 16
Interpello Agenzia delle entrate 8 aprile 2021, n. 956-343/2021 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 29
Principio di diritto Agenzia delle entrate 9 aprile 2021, n. 6 (REDDITI DI CAPITALE)	“ 20
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 aprile 2021, n. 238 (IRES)	“ 17
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 aprile 2021, n. 243 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 32
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 aprile 2021, n. 269 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 32
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 30 aprile 2021, n. 311 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 32

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

Corte di Giustizia UE 11 marzo 2021, n. C-812/19 (IVA)	“ 37
Corte di Giustizia UE 17 marzo 2021, n. C-459/19 (IVA)	“ 37

Corte Costituzionale

Corte Cost. 16 marzo 2021, n. 39
(REGISTRO (Imposta di)

Pag. 38

Corte di Cassazione

Cass., sez. Trib. 2 marzo 2021, n. 5601/5602/5609/5615-2021
(IVA)

“ 37

Cass., sez. trib. 3 marzo 2021, n. 5790
(IRES)

“ 18

Cass., sez. trib. 9 marzo 2021, n. 6476
(IRES)

“ 18

Cass., sez. trib. 11 marzo 2021, n. 6854
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

“ 5

Cass., sez. trib. 15 marzo 2021, n. 7183
(IRES)

“ 18

Cass., SS.UU. 25 marzo 2021, n. 8500
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

“ 5

Cass., sez. Trib. 30 marzo 2021, n. 8719
(SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

“ 39

Cass., sez. trib. 30 marzo 2021, n. 8740
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

“ 6

Commissioni tributarie di merito

Comm. Trib. Reg. della Lombardia 26 febbraio 2021, n. 801/14/21
(REDDITI DI CAPITALE)

“ 20

Comm. Trib. Prov. di Frosinone, 8 aprile 2021, n. 240/1/21
(IRES)

“ 18