



Osservatorio Tributario n. 2/2023
Marzo – Aprile 2023

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

In evidenza

	Attuazione della Direttiva (UE) 2019/2021 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 novembre 2019, che modifica la Direttiva (UE) 2017/1132 per quanto riguarda le trasformazioni, le fusioni e le scissioni transfrontaliere Decreto legislative 2 marzo 2023, n. 19
	Misure urgenti a sostegno delle famiglie e delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché in materia di salute e adempimenti fiscali Decreto legge 30 marzo 2023, n. 34
IRES	"Piani di <i>stock option</i> , <i>first time adoption</i> e deducibilità fiscale" L. MIELE e G. RUSSETTI in Corr. Trib. 3/2023
IRES	"FTA IAS/IFRS: piani di <i>stock option</i> sotto la lente del fisco" V. RUSSO, in La Gest. Straord. Impr. 1/2023
IRES	IRES – Scissione totale asimmetrica non proporzionale – Legittimità – Condizioni Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 marzo 2023, n. 133
IRES	IRES – ACE – Conferimento di ramo d'azienda e successiva cessione di partecipazioni Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 marzo 2023, n. 262
REDDITI DI IMPRESA	"Conferimenti di partecipazioni: questioni aperte nell'accesso al regime di neutralità" G.M. COMMITTERI e A. CERRAI, ne II fisco 9/2023
VARIE	"ETS esenti dall'imposta di bollo sulle comunicazioni periodiche degli intermediari bancari e finanziari?" E. FERRARA, ne II fisco 10/2023

PROVVEDIMENTI EMANATI E PUBBLICATI IN G.U. DAL 1° MARZO AL 30 APRILE 2023

Decreto Legislativo 2 marzo 2023, n. 19	Pag. 1
Decreto legge 30 marzo 2023, n. 34	“ 2
Legge 11 aprile 2023, n. 38	“ 2

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

“Le incertezze interpretative sul momento di perfezionamento dell’adesione si riflettono sulla “tregua fiscale”” di G. ANTICO	“ 3
--	-----

Accertamento – Interpello sui nuovi investimenti - Chiarimenti Circ. Agenzia delle entrate 28 marzo 2023, n. 7/E	“ 3
--	-----

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

“Il nuovo <i>Patent Box</i> trova le istruzioni definitive dell’Agenzia delle entrate” di D. AVOLIO	“ 4
--	-----

Agevolazioni – Super ACE – Rapporto con l’ACE ordinaria Risp. Interpello Agenzia delle entrate 1° marzo 2023, n. 229	“ 5
--	-----

VIOLAZIONI E SANZIONI

Violazioni – Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023) – “Tregua fiscale” – Ulteriori chiarimenti interpretativi Circ. Agenzia delle entrate 20 marzo 2023, n. 6/E	“ 5
---	-----

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

“Il reclamo/mediazione all’indomani della riforma della Giustizia Tributaria” di G. CORASANITI	“ 6
---	-----

“Sull’onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate” di A. LOVISOLO	“ 6
--	-----

Contenzioso tributario – Conciliazione agevolata delle controversie tributarie - Chiarimenti Circ. Agenzia delle entrate 19 aprile 2023, n. 9/E	“ 7
---	-----

Contenzioso tributario - Definizione agevolata delle controversie tributarie – Intervento in giudizio da parte dell’Agenzia delle entrate dopo il 1° gennaio 2023 – Lite non definibile Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 aprile 2023, n. 306	“ 8
---	-----

Processo tributario – Spese del giudizio – Compensazione – Gravi ed eccezionali ragioni – Esplicita indicazione nella motivazione della sentenza – Difficoltà dell’Ufficio locale delle imposte a gestire un ampio contenzioso – Insufficienza. Cass., sez. VI civ. 2 febbraio 2023, n. 3220	“ 8
---	-----

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

“La disciplina CFC per le stabili organizzazioni in *branch exemption*” di **A. GARCEA**

Pag. 8

IRES

“Piani di <i>stock option</i> , <i>first time adoption</i> e deducibilità fiscale”, di L. MIELE e G. RUSSETTI	“ 10
“FTA IAS/IFRS: piani di <i>stock option</i> sotto la lente del fisco” di V. RUSSO	“ 11
IRES – Scissione totale asimmetrica non proporzionale – Legittimità - Condizioni Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 marzo 2022, n. 133	“ 12
IRES – Imposta sostitutiva in caso di clausola di aggiustamento del prezzo per i soggetti IAS <i>adopter</i> Risp. Interpello Agenzia delle entrate 31 gennaio 2023, n. 180	“ 13
IRES – IRAP – Costi di transazione imputati ad incremento del valore fiscale della partecipazione nella società <i>target</i> - Neutralità Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 marzo 2023, n. 235	“ 13
IRES – Sopravvenienze attive – Proventi derivanti da insussistenza di passività – Imponibilità – Condizioni Risp. Interpello Agenzia delle entrate 6 marzo 2023, n. 240	“ 13
IRES – Esenzione dei dividendi corrisposti da non residenti – Requisito della partecipazione ai risultati economici dell'emittente Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 marzo 2023, n. 256	“ 14
IRES – ACE – Conferimento di ramo d'azienda e successiva cessione di partecipazioni Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 marzo 2023, n. 262	“ 14
IRES – Imputazione della sopravvenienza attiva derivante da una sentenza – Assoggettamento ad imposizione nell'esercizio di rilevazione contabile Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 marzo 2023, n. 264	“ 14
IRES – Affrancamento – Termine di versamento per l'esercizio della relativa opzione – Omesso versamento dell'imposta sostitutiva - Effetti Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 aprile 2023, n. 273	“ 14
IRES – Fusione inversa – Costi di transazione – Trattamento fiscale dei costi di transazione capitalizzati dalla società controllante/incorporata OIC <i>adopter</i> e addebitati alle riserve di patrimonio netto a seguito dell'incorporazione nella controllata/incorporante IAS/IFRS <i>adopter</i> Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 aprile 2023, n. 277	“ 14
IRES – Fusione - Riporto delle perdite, degli interessi passivi indeducibili e delle eccedenze di ACE in presenza di consolidato Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 aprile 2023, n. 278	“ 15
IRES – Disciplina dei disallineamenti da ibridi – Ibrido importato Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 aprile 2023, n. 288	“ 15
IRES – Interessi passivi – Trasferimento al consolidato fiscale delle eccedenze di interessi passivi non dedotti Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 aprile 2023, n. 291	“ 16

IRES – Operazione di fusione tra società residenti nello Stato d’Israele – Trasferimento dal patrimonio del dante causa all’avente causa di una partecipazione in una società residente in Italia – Neutralità fiscale Risp. Interpello Agenzia delle entrate 14 aprile 2023, n. 294	Pag. 16
IRES – Obbligazioni convertibili – Effetti del meccanismo di <i>recapture</i> nel caso di mancato esercizio dei diritti di conversione sulle discipline degli interessi passivi e dell’ACE – Rilevanza Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 aprile 2023, n. 303	“ 16
IRES – Riaddebito di costi infragruppo - Esclusione Comm. Trib. Reg. Friuli Venezia Giulia 10 agosto 2022, n. 171/1/22	“ 16

REDDITI DI CAPITALE

Redditi di capitale – Proventi distribuiti da un Fondo immobiliare – Esenzione da ritenuta Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 marzo 2023, n. 265	“ 17
Redditi di capitale – Esenzione da ritenuta per i proventi derivanti dalla partecipazione indiretta in un Fondo immobiliare Risp. Interpello Agenzia delle entrate 6 aprile 2023, n. 285	“ 17

REDDITI DI IMPRESA

“Conferimenti di partecipazioni: questioni aperte nell’accesso al regime di neutralità”, di G:M. COMMITTERI e A. CERRAI	“ 17
“Le perdite maturate in corso di consolidato si trasferiscono alla beneficiaria per effetto della scissione?” di L. MIELE	“ 18
“Cessioni di partecipazione PEX e deduzioni dei premi ai <i>manager</i> ” di G. PANZERA da Empoli	“ 19
Redditi di impresa – Perdite su crediti – Deducibilità – Certezza, precisione e definitività – Necessità – Generica descrizione in conto economico come “giroconto” - Insufficienza Corte di Giust. Trib., I grado di Frosinone, sez. III, 31 dicembre 2022, n. 732	“ 20

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Redditi di lavoro dipendente – Piano di <i>performance share</i> – Qualificazione dei proventi Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 marzo 2023, n. 249	“ 20
Reddito di lavoro dipendente – Lavoratore residente all’estero – Cessione di azioni derivanti da piani di <i>stock option</i> – Costo assoggettato a tassazione all’estero quale reddito di lavoro dipendente Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 aprile 2023, n. 289	“ 20
Reddito di lavoro dipendente – Rimborso chilometrico corrisposto, su richiesta del datore di lavoro – Utilizzazione del mezzo proprio per l’espletamento dell’attività lavorativa – Irrilevanza ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 aprile 2023, n. 290	“ 21

RISCOSSIONE

Riscossione – Deleghe di pagamento a saldo zero – Presentazione tardiva – Necessaria utilizzabilità del credito in compensazione Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 aprile 2023, n. 297	“ 21
--	-------------

Riscossione – Ruolo – Nuovi limiti all’impugnabilità diretta dei ruoli – Processi pendenti –
Inapplicabilità

Corte di Giust. Trib., I grado di Reggio Emilia, sez. I, 20 settembre 2022, n. 154

Pag. 21

IVA

“Deducibilità dei costi e detraibilità IVA per gli acquisti del datore di lavoro dei servizi di *welfare* per i dipendenti” di **G. SBARAGLIA**

“ 22

REGISTRO (Imposta di)

Registro (imposta di) – Cessione di credito – *Factoring* – Applicazione dell’imposta in misura fissa
Cass., sez. trib. 27 gennaio 2023, n. 2592

“ 22

TRUST

“*Trust* commerciale e non commerciale tra salti e duplicazioni di imposta” di **E. VIAL**

“ 22

VARIE

“ETS esenti dall’imposta di bollo sulle comunicazioni periodiche degli intermediari bancari e finanziari?”,
di **E. FERRARA**

“ 23

“Criptovalute: spunti operativi alla luce della Manovra 2023” di **D. GRECO** e **E. CATINARI**

“ 24

Legislazione 2 2023

Decreto Legislativo 2 marzo 2023, n. 19: “Attuazione della Direttiva (UE) 2019/2021 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 novembre 2019, che modifica la Direttiva (UE) 2017/1132 per quanto riguarda le trasformazioni, le fusioni e le scissioni transfrontaliere” (in G.U. 56 del 7 marzo 2023)

Il Decreto recepisce quanto previsto con la Direttiva UE 27 novembre 2019, n. 2019/2021 che ha modificato la precedente Direttiva 2017/1132 UE, in tema di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, trasformazioni) transfrontaliere.

Le disposizioni operano relativamente alle operazioni transfrontaliere:

- a) riguardanti una o più società di capitali italiane e una o più società di capitali di altro Stato membro che hanno la sede sociale o l'amministrazione centrale o il centro di attività principale stabilito nel territorio dell'Unione europea;
- b) riguardanti società diverse dalle società di capitali o società di capitali che non hanno nel territorio dell'Unione europea la sede sociale né l'amministrazione centrale né il centro di attività principale, se l'applicazione della disciplina di recepimento delle Direttive UE 2017/1132 e 2019/2121 a tali operazioni è parimenti prevista dalla legge applicabile a ciascuna delle società di altro Stato membro partecipanti o risultanti dall'operazione;
- c) che non rientrano nei casi di cui alle lettere a) e b) e alle operazioni internazionali, nel rispetto dell'art. 25, comma 3, della legge 31 maggio 1995, n. 218;
- d) riguardanti operazioni transfrontaliere a cui partecipano, o da cui risultano, enti non societari, in quanto compatibili, nel rispetto dell'art. 25, comma 3, legge 218/1995.

Tra le novità si segnalano:

- le disposizioni che comportano modifiche e integrazioni al Codice civile concernenti la disciplina del trasferimento della sede sociale all'estero e l'introduzione della nuova fattispecie di scissione mediante scorporo. Si specifica che le società intenzionate a trasferire la propria sede all'estero dovranno trasformarsi in enti soggetti alla legge dello Stato estero di destinazione prescelto, adottando una delle tipologie sociali ivi previsti. Per scissione mediante scorporo s'intende l'operazione con la quale una società assegna una parte del suo patrimonio a una o più società di nuova costituzione attribuendo le relative partecipazioni non già ai suoi soci, bensì a se stessa, proseguendo la sua attività. Ciò costituisce un'alternativa, rispetto al conferimento, per le società che vogliono trasferire attività e passività ad altre società, a condizione che queste ultime siano di nuova costituzione. La scissione mediante scorporo non è consentita laddove le società beneficiarie siano soggetti preesistenti. A seguito di tale novità normativa, il trasferimento di attività e passività dalla società scorporanda e il suo apporto alla società beneficiaria neocostituita può avvenire quindi indifferentemente mediante un'operazione di conferimento o un'operazione di scissione. Per quanto gli aspetti tributari dell'operazione non siano stati espressamente regolati, alcuni AA. ritengono che la predetta modifica normativa comporti l'applicazione del regime di neutralità fiscale (art. 173 del TUIR) e l'imposizione di registro in misura fissa (art. 4 della Tariffa Parte prima allegata al TUR), previsti per le operazioni di scissione, anche alle operazioni di “scorporo” che fino a oggi potevano essere effettuate soltanto in forma di conferimento e assoggettate alle relative disposizioni fiscali. Inoltre, l'applicazione del regime fiscale della scissione all'operazione di scorporo determina ex lege il trasferimento alla beneficiaria di una parte degli attributi fiscali (perdite e eccedenze di interessi passivi e di ACE) maturati in capo alla scissa in proporzione al patrimonio netto contabile trasferito, non rendendosi peraltro applicabili le limitazioni previste dal comma 10 dell'art. 173 del TUIR, posto che la beneficiaria deve essere neocostituita. Poiché la scissione per scorporo non determina annullamenti di azioni/quote o concambi partecipativi non dovrebbe inoltre realizzarsi il presupposto (disallineamento tra maggiori valori contabili e minori valori fiscali) per l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 173, comma 15-bis del TUIR;
- si attribuisce ai soci della società italiana in trasformazione, che non abbiano concorso all'approvazione del progetto di trasformazione, il diritto di recesso, da esercitare nei termini e con le modalità specificamente previsti.

Le novità entreranno in vigore il 3 luglio 2023 e si applicano alle operazioni transfrontaliere e internazionali nelle quali nessuna delle società partecipanti, alla medesima data, abbia pubblicato il progetto.

Decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34: “Misure urgenti a sostegno delle famiglie e delle imprese per l’acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché in materia di salute e adempimenti fiscali” (in G.U. 30 marzo 2023, n. 76)

Il Decreto, in vigore dal 31 marzo 2023, oltre a contenere misure a sostegno di famiglie e imprese e interventi in favore del settore sanitario, dispone la proroga di alcune scadenze relative alle definizioni agevolate rientranti nella c.d. “tregua fiscale” prevista dalla Legge di bilancio 2023. In particolare, viene differito il termine del 31 marzo 2023 per la regolarizzazione delle violazioni formali e per fruire del ravvedimento speciale, utilizzabili anche per sanare il tardivo invio delle fatture elettroniche/corrispettivi, comprese quelle oggetto delle lettere di *compliance* che l’Agenzia delle entrate ha inviato a contribuenti. Anche la definizione delle liti pendenti ottiene un rinvio.

Nello specifico:

- la regolarizzazione delle violazioni formali è prorogata dal 31 marzo al 31 ottobre 2023;
- il ravvedimento speciale è prorogato dal 31 marzo al 30 settembre 2023. E’ stata, poi, introdotta una norma di interpretazione autentica delle disposizioni della legge di bilancio sulla regolarizzazione (ravvedimento speciale) delle dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a quelli precedenti: sono escluse dal ravvedimento speciale le violazioni rilevabili in sede di controllo automatico delle dichiarazioni dei redditi e di dichiarazioni IVA, nonché quelle definibili mediante la regolarizzazione delle violazioni formali;
- la definizione delle liti pendenti è prorogata dal 30 giugno al 30 settembre 2023;
- è possibile definire anche gli avvisi di accertamento, di rettifica e di liquidazione non impugnati al 1° gennaio 2023 divenuti definitivi tra il 2 gennaio e il 15 febbraio 2023. Sono definibili entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del nuovo Decreto;
- per gli avvisi di accertamento, di rettifica e di liquidazione definiti in acquiescenza, nel periodo compreso tra il 2 gennaio e il 15 febbraio 2023, per i quali alla data di entrata in vigore del Decreto è in corso il pagamento rateale, gli importi ancora dovuti, a titolo di sanzione, possono essere rideterminati, su istanza del contribuente entro la prima scadenza successiva, in base alle disposizioni introdotte dalla Legge di bilancio in materia di definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento.

Tra le altre novità si segnala la previsione di speciali cause di non punibilità di alcuni reati tributari (omesso versamento di ritenute dovute o certificate per un importo superiore a 150.000 euro per annualità, omesso versamento di IVA di importo superiore a 250.000 euro per annualità, indebita compensazione di crediti non spettanti superiore a 50.000 euro), in particolare quando le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente secondo le modalità previste.

Legge 11 aprile 2023, n. 38: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 16 febbraio 2023, n. 11, recante misure vigenti in materia di cessione dei crediti di cui all’art. 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77” (in G.U. n. 85 del’11 aprile 2023)

Viene convertito in legge il DI 11/2023 che, dal 17 febbraio 2023, aveva disposto il divieto di cedere i crediti di cui all’art. 121, DI 34/2020.

Il testo della legge di conversione conferma il blocco delle cessioni e degli sconti in fattura, per gli interventi avviati dalla suddetta data, e conferma anche le maggiori tutele a favore dei cessionari dei crediti fiscali in presenza della documentazione attestante la regolare effettuazione dei lavori.

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Dottrina

“Le incertezze interpretative sul momento di perfezionamento dell’adesione si riflettono sulla “tregua fiscale”” di G. ANTICO, ne Il fisco 1072023, pag. 917

Continua ad essere controversa la questione che riguarda il momento di perfezionamento dell’atto di adesione perché, da una parte, c’è chi sostiene che sia legato al versamento, mentre dall’altra chi invece ritiene che sia ancorato alla sottoscrizione.

Un punto di riferimento è costituito dalle ultime indicazioni fornite dall’Agenzia, che ha riconfermato che senza versamento l’adesione non si perfeziona.

Sono di conforto, altresì, al contrario, le diverse regole dettate per la conciliazione giudiziale, dove viene specificatamente previsto che l’accordo siglato in caso di conciliazione fuori udienza ovvero il processo verbale nel caso di conciliazione in udienza, costituiscono titolo per la riscossione delle somme dovute dall’ente impositore.

L’A. è dell’avviso che solo un intervento normativo, teso a conformarsi a quanto previsto per la conciliazione giudiziale potrebbe modificare le norme oggi in vigore e ancorare l’adesione alla sottoscrizione dell’atto di adesione, scindendo la conclusione dell’accordo dal successivo perfezionamento. (EM)

Prassi Amministrativa

Accertamento – Interpello sui nuovi investimenti - Chiarimenti

Circ. Agenzia delle entrate 28 marzo 2023, n. 7/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

L’Agenzia delle entrate fornisce ulteriori chiarimenti rispetto alla prima circolare n. 25 del 2016.

La circolare si sofferma sulla nozione di investimento rilevante ai fini della presentazione dell’istanza, ammissibile a condizione che l’iniziativa economica sia di ammontare complessivo non inferiore a 15 milioni di euro, venga realizzata nel territorio dello Stato, abbia carattere duraturo e determini significative e durature ricadute occupazionali e positivi effetti sul gettito.

In caso di investimenti consistenti in operazioni di acquisizioni di attivi o di partecipazione, in particolare, viene chiarito che se l’acquisizione riguarda un’entità estera il vincolo con il territorio dello Stato può essere garantito dalla localizzazione in Italia dell’investitore, ferma restando la quantificazione puntuale del valore dell’investimento attraverso i dati del bilancio dell’acquirente residente e le ricadute occupazionali e i positivi effetti economici e sul gettito in Italia.

Quanto alle operazioni di *asset deal* o *share deal* che non si sostanziano nell’acquisizione di attivi o partecipazioni al patrimonio di società residenti o che non implicano l’esistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, viene chiarito che “assume sostanzialmente rilievo la realizzazione di qualsiasi iniziativa economica...che sia in grado di determinare l’afflusso nel territorio dello Stato di risorse finanziarie e, comunque, di ricchezza”, quali le operazioni di “rimpatrio” di attività in precedenza delocalizzate all’estero o di rientro degli stessi soggetti o di trasferimento in Italia della residenza fiscale di soggetti esteri.

Nei casi di investimenti *cross border* da parte di soggetti esteri, si precisa che è necessario che la parte dell’investimento effettuato nel territorio dello Stato abbia un valore non inferiore a 15 milioni di euro. Se, invece, l’investimento è effettuato da un soggetto residente su entità estere, assume rilevanza l’intero valore dell’acquisizione, a condizione che trovi evidenza nel proprio bilancio.

La circolare fornisce poi alcuni chiarimenti in relazione alla valutazione della preventività delle istanze di interpello, con approfondimento circa la verifica dell’esistenza della stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti.

Da ultimo, la circolare illustra i rapporti con gli altri strumenti di tax compliance (adempimento collaborativo e accordi preventivi) e la documentazione da allegare.

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Dottrina

“Il nuovo *Patent Box* trova le istruzioni definitive dell’Agenzia delle entrate” di D. AVOLIO, ne Il fisco 11/2023, pag. 1007

L’A. effettua una breve disamina della circolare dell’Agenzia di commento della nuova disciplina sul *Patent Box* (la n. 5/E del 24 febbraio 2023) e del provvedimento direttoriale che ha modificato talune disposizioni attuative della nuova disciplina (n. 52642 del 24 febbraio 2023).

Tra i chiarimenti forniti, si segnala la possibilità, per i contribuenti, di presentare una dichiarazione integrativa rettificativa della variazione in diminuzione calcolata ai fini dell’agevolazione.

Invero, la versione definitiva della circolare è stata pubblicata a stretto ridosso del termine di 90 giorni per provvedere alla presentazione di detta dichiarazione.

Al riguardo, è stata confermata la possibilità che, per il primo periodo di imposta di applicazione del nuovo regime, la firma elettronica con marca temporale sulla documentazione eventualmente predisposta dal contribuente possa essere apposta entro sei mesi dalla data di avvenuta presentazione della dichiarazione dei redditi, intendendosi per tale anche la data di avvenuta presentazione della dichiarazione tardiva o integrativa/sostitutiva.

E’ stato chiarito che per “istanze di rinnovo” debbono intendersi le istanze presentate al fine di rinnovare gli accordi già sottoscritti, il cui quinquennio di vigenza termina nel periodo di imposta 2019. Gli accordi già sottoscritti per i quali il termine della vigenza quinquennale termina nel 2020 non sono più rinnovabili, non essendo possibile esercitare l’opzione *Patent Box* per il precedente regime a partire dal periodo d’imposta in corso alla data del 22 ottobre 2021.

L’oggetto della nuova agevolazione è rappresentato dalle spese sostenute per le attività di ricerca e sviluppo finalizzate alla creazione, al mantenimento, al potenziamento, alla tutela e all’accrescimento del valore dei beni agevolabili.

Una prima questione interpretativa riguarda il concetto di “utilizzo “dei beni agevolabili, che dovrebbe essere interpretato in senso ampio, da declinare caso per caso.

L’Agenzia nella circolare ha precisato che, con riferimento alla condizione prevista secondo la quale i beni agevolabili devono essere “utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività di impresa”, non si può considerare “utilizzato “un bene per il quale è stato ottenuto un titolo di “privativa industriale “, ma che non viene impiegato nei processi aziendali.

D’altro canto, è stato chiarito che possono accedere al nuovo regime anche i contribuenti che utilizzano il bene immateriale in forza di un contratto di licenza o sub-licenza che conferisca loro il diritto allo sfruttamento economico del bene, fermo restando che devono esistere tutti i requisiti, soggettivi e oggettivi, e ricorrere tutte le condizioni normativamente previste. Il licenziatario o sub – licenziatario deve, dunque, assumere la veste di investitore, intendendosi per tale colui che ha diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile – sempre che tale bene venga utilizzato direttamente o indirettamente nell’attività di impresa e a prescindere dalla titolarità giuridica dello stesso – e che sostenga, rimanendone inciso, i costi relativi agli investimenti effettuati, assumendone i rischi e avvalendosi degli eventuali risultati.

La legge di bilancio ha opportunamente eliminato il divieto di cumulo della nuova agevolazione con il credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo.

A tal riguardo l’Agenzia ha chiarito che il beneficio fiscale derivante dall’agevolazione *Patent* dovrebbe essere considerato per la nettizzazione della base di calcolo assunta per il credito di imposta ricerca e sviluppo. (EM)

Prassi Amministrativa

Agevolazioni – Super ACE – Rapporto con l’ACE ordinaria

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 1° marzo 2023, n. 229, nel sito web www.agenziaentrate.it

In via preliminare, l’Agenzia delle entrate conferma che la super ACE non può essere considerata un’agevolazione distinta e indipendente rispetto all’ACE ordinaria, in quanto ne rappresenta una sorta di rafforzamento. Pertanto, si applicano, in linea di principio, e in quanto compatibili, le disposizioni previste per l’ACE ordinaria.

Si deve comunque tenere conto del fatto che il beneficio da super ACE viene calcolato facendo riferimento a parametri temporali differenti rispetto all’ACE “ordinaria”, ossia considerato la variazione del capitale proprio 2021 rispetto al 2020.

Per questo motivo, l’Agenzia delle entrate chiarisce che, nell’ipotesi in cui l’ACE “ordinaria” relativa agli esercizi precedenti al 2021 sia negativa, si considerano ai fini del calcolo delle super Ace gli incrementi del 2021 (al netto dei decrementi del 2021) senza penalizzare la super ACE in relazione alla eventuale base ACE “negativa” relativa agli esercizi precedenti.

Quindi, si ritiene corretto agevolare la “base netta” del solo periodo d’imposta 2021 senza considerare l’intero periodo 2010-2021.

VIOLAZIONI E SANZIONI

Prassi Amministrativa

Violazioni – Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023) – “Tregua fiscale” – Ulteriori chiarimenti interpretativi

Circ. Agenzia delle entrate 20 marzo 2023, n. 6/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

Con le circolari del 13 gennaio 2023, n. 1/E, e del 27 gennaio 2023, n. 2/E, sono stati forniti i primi chiarimenti relativi, rispettivamente, alle disposizioni riguardanti la definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni nonché alle altre misure inerenti la cd. tregua fiscale, così come introdotte dalla legge di bilancio 2023.

La presente circolare fornisce – attraverso lo schema della circolare domanda-risposta suddiviso per argomento – ulteriori chiarimenti interpretativi alla luce dei quesiti posti dagli ordini professionali e dalle associazioni di categoria.

In particolare:

- per quanto riguarda il ravvedimento operoso speciale, si conferma che vi rientrano le violazioni in tema di controllo formale della dichiarazione non ancora contestate con la comunicazione bonaria;
- per la definizione delle violazioni formali, si afferma che sono sanabili le tardive fatturazioni elettroniche laddove l’IVA sia confluita nella liquidazione periodica e sia stata pagata, e lo stesso vale per la tardiva trasmissione telematica di corrispettivi memorizzati, laddove del pari l’IVA sia confluita nella liquidazione periodica e sia stata pagata;
- in tema di definizione degli accertamenti, a condizione che il PVC sia stato consegnato entro il 31 marzo 2023, l’adesione rafforzata può avvenire sia su domanda del contribuente ex art. 6, comma 1, del D.Lgs. 218/97 sia su invito dell’ufficio ex art. 5 del D.Lgs. 218/97, anche se notificati dopo il 31 marzo 2023;
- per quanto riguarda la regolarizzazione di rate da accertamento con adesione/mediazione/conciliazione giudiziale, se all’1° gennaio 2023 il contribuente era decaduto dalla rateazione, la regolarizzazione deve riguardare l’intero piano di dilazione residuo.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Dottrina

“Il reclamo/mediazione all’indomani della riforma della Giustizia Tributaria” di G. CORASANITI, in Dir. Prat. Trib. 1/2023, pag. 30

Premessi brevi cenni in merito all’evoluzione normativa e giurisprudenziale della disciplina del reclamo e della mediazione, l’A. evidenzia come, nonostante le recenti novità introdotte dalla Legge n.130/2022, diversi siano ancora i profili che non consentono all’istituto di soddisfare appieno gli obiettivi che hanno originariamente condotto alla sua introduzione, né ritiene che la previsione di una seconda possibilità di risolvere la controversia in via *extra*-processuale, grazie alla introduzione della nuova conciliazione su proposta del giudice *ex art. 48-bis.1* del D.Lgs. 546/1992, rappresenti la scelta più adeguata a risolvere quelle criticità cui hanno posto rimedio i numerosi interventi legislativi susseguitisi nel tempo.

La nuova conciliazione *ex art. 48-bis.1* citato si pone come una sorte di rimedio di seconda istanza che potrebbe avere, quale possibile effetto indesiderato, quello di dilatare ulteriormente i tempi di conclusione della controversia senza peraltro soddisfare l’esigenza di deflazionare il contenzioso tributario.

A tal proposito l’A. è dell’opinione che sarebbe stato preferibile introdurre sì una nuova forma di conciliazione, ma con l’obiettivo di sostituire il reclamo/mediazione e non di potenziarne gli effetti in caso di suo fallimento. (EM)

“Sull’onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate” di A. LOVISOLO in Dir. Prat. Trib. 1/2023, pag. 43

L’art. 6 della Legge n.130/2022, aggiungendo il comma 5 *bis* all’art. 7 D.Lgs. 546/92, regola l’onere della prova nel processo tributario e, segnatamente, stabilisce che la prova della pretesa impositiva spetta all’Amministrazione, che tale prova si forma in giudizio e che il contribuente si deve limitare a resistere.

Ciò comporta da un lato, che l’Amministrazione è gravata della dimostrazione della fondatezza della pretesa impositiva fatta valere con l’atto impositivo, in conformità alla normativa sostanziale alla quale tale pretesa è correlata e, dall’altro, che l’onere della prova spetta al contribuente solamente nelle liti di rimborso o allorquando pretende di far valere un’agevolazione o una esenzione.

La previsione del nuovo comma 5-*bis* esclude l’applicazione del principio di origine giurisprudenziale di “vicinanza della prova” cui la giurisprudenza dà applicazione soprattutto in materia di prova della inerenza di un costo o di congruità dei prezzi di trasferimento.

Anche in tali casi l’Amministrazione è ora chiamata a dimostrare tale “non inerenza” o “non congruità”, adducendo elementi o circostanze che, se adeguatamente contrastati dal contribuente, potranno essere comunque positivamente valutati dal giudice sotto il profilo probatorio.

L’atto di imposizione deve contenere la sola motivazione della pretesa, ma non necessariamente la prova della stessa che, come detto, deve essere fornita in giudizio.

Comunque, l’A. ritiene che la motivazione dell’atto per essere completa ed esaustiva dovrebbe fare almeno riferimento agli elementi probatori sui quali essa si fonda che, potranno essere poi dedotti e sviluppati in giudizio.

La mancanza di idonea prova comporta l’annullamento dell’atto impugnato.

Ciò fa sì che la giurisdizione delle Commissioni Tributarie sia una giurisdizione di annullamento della pretesa e non di mero accertamento della sua legittimità.

Al fine della verifica dell’adempimento di tale onere probatorio a carico dell’Amministrazione, il Giudice tributario deve valutare l’esistenza della prova, la non contraddittorietà e la sua sufficienza.

Necessariamente l'attribuzione all'ente impositore dell'onere della prova coinvolge anche l'applicazione delle presunzioni legali previste dall'ordinamento tributario.

In particolare, quelle assolute superano il problema dell'onere della prova, individuando specificamente, *ex lege*, la fattispecie imponibile.

A loro volta, le presunzioni relative invertono la normale incombenza dell'onere della prova, nel senso che consentono che l'Amministrazione dimostri solo i fatti, lasciando alla legge la previsione delle configurabilità dei fatti incerti da dimostrare.

Quanto all'applicazione di tali presunzioni, il giudice viene chiamato espressamente ad una valutazione degli elementi di prova forniti in giudizio, sotto il profilo della loro sufficienza, non contraddittorietà e puntualità, con riferimento alla dimostrazione delle ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva.

L'A. ritiene che una così specifica puntualizzazione appare diretta ad evidenziare particolarmente che il Giudice Tributario è chiamato ad una cognizione anche della idoneità degli elementi di prova, specie se presuntivi, dedotti dall'Agenzia a soddisfare l'onere su di lei incombenza.

Un'altra rilevante innovazione attiene alla prova testimoniale, nella forma scritta e documentale, che può essere ammessa anche d'ufficio da parte del giudice e che comunque la sua ammissione prescinde dall'accordo tra le parti ed è subordinata alla circostanza che la Corte di giustizia Tributaria la ritenga necessaria ai fini della decisione.

Ad avviso dell'A. la prova testimoniale nel processo tributario, così come ora strutturata, non rappresenta niente altro che una forma di razionalizzazione delle assunzioni delle dichiarazioni di terzo e di rafforzamento probatorio del loro contenuto, anche se prova testimoniale e dichiarazione di terzo mantengono una propria intrinseca distinzione sia quanto alla loro diversa valenza probatoria, sia quanto alle relative condizioni di ammissibilità.

Certamente la produzione in giudizio di dichiarazione di terzi, contrariamente all'assunzione della prova testimoniale, è lasciata alla libera iniziativa della parte, senza alcun vaglio preventivo di ammissibilità da parte del giudice.

Le modifiche apportate, infatti, non contengono disconoscimento alcuno della ammissibilità e rilevanza delle dichiarazioni di terzo, la cui ammissibilità è frutto della prassi e della elaborazione giurisprudenziale. (EM)

Prassi Amministrativa

Contenzioso tributario – Conciliazione agevolata delle controversie tributarie - Chiarimenti

Circ. Agenzia delle entrate 19 aprile 2023, n. 9/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'art. 1 della L. 197/2022, ai commi da 206 a 212, ha previsto una conciliazione agevolata che consente la riduzione delle sanzioni a 1/18 del minimo, e non nella meno favorevole misura del 40% (se in primo grado) o del 50% (se in secondo grado). Gli importi possono essere pagati in 20 rate trimestrali (e non in 8 o 16) senza possibilità di compensazione.

Per il resto, la conciliazione agevolata non si differenzia da quella ordinaria, se non per il fatto che si deve trattare di conciliazione fuori udienza; quindi, occorre un accordo tra le parti sottoscritto da entrambe da depositare in Corte di giustizia e che deve riguardare atti impositivi in senso sostanziale.

Con riguardo alle liti pendenti in primo o secondo grado al 15 febbraio 2023, viene specificato che:

- è sufficiente che al 15 febbraio 2023 sia stato notificato il ricorso, non essendo necessario il deposito che comunque deve avvenire nei termini;
- se al 15 febbraio 2023 pendeva la fase di reclamo-mediazione, dopo il deposito rimane possibile la conciliazione agevolata;
- la conciliazione agevolata non è ammessa se al 15 febbraio 2023 pendevano i termini per l'appello;
- la conciliazione agevolata non è ammessa per le liti su atti irrogativi di sole sanzioni, rimanendo possibile quella ordinaria;

- se i ricorsi sono stati riuniti, è possibile definire un atto e stipulare la conciliazione per l'altro, tenendo presente che per la definizione delle liti il processo doveva essere pendente al 1° gennaio 2023 e non al 15 febbraio 2023;
- se gli importi già pagati eccedono quanto dovuto in base all'accordo conciliativo, è possibile il rimborso della differenza.

Contenzioso tributario - Definizione agevolata delle controversie tributarie – Intervento in giudizio da parte dell’Agenzia delle entrate dopo il 1° gennaio 2023 – Lite non definibile

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 aprile 2023, n. 306, nel sito web www.agenziaentrate.it

L’Agenzia delle entrate ha specificato che se l’Amministrazione interviene in giudizio dopo il 1° gennaio 2023, la lite non è definibile.

Di norma si tratta dell’ipotesi in cui il ricorso è notificato all’Agente della riscossione e questo, per effetto dell’art. 39 del D.Lgs. 112/99, chiama in causa l’Agenzia delle entrate, che diviene così parte del giudizio, vuoi a seguito di atto di intervento, vuoi a seguito di integrazione del contraddittorio officiosa.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Processo tributario – Spese del giudizio – Compensazione – Gravi ed eccezionali ragioni – Esplicita indicazione nella motivazione della sentenza – Difficoltà dell’Ufficio locale delle imposte a gestire un ampio contenzioso – Insufficienza.

Cass., sez. VI civ. 2 febbraio 2023, n. 3220, ne Il fisco 10/2023, pag. 962

Nel processo tributario le gravi ed eccezionali ragioni indicate esplicitamente dal giudice nella motivazione per giustificare la compensazione totale o parziale delle spese del giudizio, non possono essere illogiche o erronee, altrimenti configurandosi un vizio di violazione di legge denunciabile in sede di legittimità. Dunque, le difficoltà del locale Ufficio delle imposte nel gestire un ampio contenzioso non possono integrare le “gravi ed eccezionali ragioni” che, sole, possono giustificare la compensazione di lite in pregiudizio della parte vittoriosa.

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“La disciplina CFC per le stabili organizzazioni in *branch exemption*” di A. GARCEA, in Corr. Trib. 3/2023, pag. 258

La disciplina CFC può trovare applicazione, al ricorrere delle condizioni previste dall’art. 167 TUIR, anche nei confronti delle stabili organizzazioni estere di imprese residenti laddove sia stata esercitata l’opzione per il regime di *branch exemption*.

Nell’articolo vengono analizzate alcune specifiche questioni applicative che possono presentarsi nelle fattispecie in cui, in assenza dell’esimente, una stabile organizzazione estera debba essere assoggettata al regime CFC.

L’esercizio dell’opzione, in relazione alla totalità delle stabili organizzazioni estere possedute dall’impresa, è il presupposto di base per poter rendere operante la disciplina CFC, anche se i presupposti per l’applicazione del regime CFC possono presentarsi in modo alterno da un esercizio

all'altro e la stessa Agenzia delle entrate ha ormai riconosciuto che il regime di tassazione per trasparenza può interrompersi o riattivarsi in funzione dell'andamento dell'ETR *test* e del *passive income test*.

L'A. ritiene che così come è possibile che una società estera controllata, in assenza dell'esimente, possa essere assoggettata al regime di tassazione per trasparenza in un esercizio successivo rispetto a quello di acquisizione del controllo, allo stesso modo, è da ritenersi che anche la stabile organizzazione per la quale sia stata esercitata l'opzione per la *branch exemption* possa divenire CFC in un esercizio successivo rispetto a quello dell'avvio del regime di cui all'art. 168-ter TUIR.

Ciò vuol dire che può verificarsi che una stabile organizzazione già entrata in regime di esenzione possa transitare in un esercizio successivo, al regime di tassazione per trasparenza.

Se viceversa una stabile organizzazione per la quale sia attivata la disciplina CFC fuoriesce dal regime, per gli stessi motivi, dovrebbe ammettersi – in linea con gli ultimi chiarimenti dell'Agenzia – anche l'eventualità di un percorso in senso inverso, ossia dal regime CFC a quello di esenzione.

In ambedue le fattispecie, però, le norme di riferimento non sono del tutto esplicite sul punto.

La norma regola l'accesso al regime di esenzione solo in funzione della sussistenza o meno dell'esimente, dando quasi per scontato che la carenza delle condizioni di cui all'art.167 TUIR possa comunque consentire l'ingresso della stabile organizzazione estera nel regime di esenzione.

Una volta preso atto che una medesima stabile organizzazione, da un esercizio ad un altro, può cessare di essere esente per essere assoggettata al regime CFC ovvero, come detto, seguire il percorso inverso, l'A analizza la sorte delle perdite nell'alternanza dei regimi, dal momento che la disciplina CFC e quella di cui all'art. 168-ter, su questo piano, si differenziano sensibilmente.

Nell'ambito del regime di *branch exemption* il reddito esente si determina in ciascun esercizio senza tener conto delle perdite pregresse della medesima stabile organizzazione maturate in vigenza dell'opzione.

Per contro, in caso di applicazione della disciplina CFC, le perdite di un esercizio possono essere scomutate dall'imposta da tassare per trasparenza negli esercizi successivi, sia che si tratti di perdite emerse in caso di effettiva tassazione per trasparenza, sia che si tratti di perdite virtuali, ossia di perdite relative a periodi di imposta antecedenti al verificarsi delle condizioni previste dall'art.167 TUIR e per i quali sia stata esercitata l'opzione per il c.d. monitoraggio dei valori fiscali.

Tuttavia, in vigenza dell'opzione per il regime della *branch exemption*, qualora una *branch* abbia maturato perdite quando era soggetta al regime CFC e divenga una stabile esente, le perdite in questione, essendo perdite pregresse non potranno essere utilizzate per abbattere i redditi esenti, tenuto conto che tali redditi non sono mai influenzati dalle perdite relative a periodo di imposta precedenti.

Anche in relazione alla deduzione ACE il regime CFC e quello di *branch exemption* sono tutt'altro che coincidenti.

Nell'ambito del regime *branch exemption* l'agevolazione ACE riferibile agli incrementi di patrimonio relativi a ciascuna stabile organizzazione va calcolata separatamente e concorre a ridurre il reddito esente da sottrarre da quello dell'imposta nel suo complesso.

Ai fini della disciplina CFC, per converso, l'imponibile da tassare per trasparenza va determinata senza tener conto dell'agevolazione ACE.

Questa diversa impostazione ha un duplice ordine di ricadute.

In ciascuna delle due fattispecie (stabile esente e stabile CFC) gli imponibili in questione, a parità di ogni altra condizione, saranno comunque, nella generalità dei casi, diversi tra loro perché in caso di applicazione della disciplina CFC il reddito da scorporare dovrà essere determinato al lordo dell'ACE riferibile alla stabile organizzazione, mentre in caso di esenzione lo scorporo riguarderà un reddito computato al netto dell'ACE.

L'altra implicazione riguarda la possibilità di riporto delle eccedenze ACE.

Poiché la disciplina ACE non può trovare applicazione laddove la stabile organizzazione divenga CFC, le eventuali eccedenze ACE accumulate quando la stabile era esente non potranno assumere rilevanza ai fini della determinazione dell'imponibile da tassare per trasparenza.

Al contempo, però, dette eccedenze, non venendo logicamente meno, dovranno esser conservate ai fini di un loro eventuale utilizzo in un momento successivo laddove la stabile organizzazione fuoriesca dal regime CFC e torni a quello in esenzione. (EM)

IRES

Dottrina

“Piani di *stock option*, *first time adoption* e deducibilità fiscale”, di L. MIELE e G. RUSSETTI, in Corr. Trib. 3/2023, p.230.

In fase di FTA, conseguente al passaggio dagli OIC agli IAS, è dubbio il trattamento fiscale dei costi relativi ai piani di *stock option* ed in particolare risulta piuttosto incerta la deducibilità fiscale delle “differenze cumulate” presenti alla data di transizione, rappresentative dell’ammontare dei costi relativi a detti piani che sarebbero stati contabilizzati nel conto economico degli esercizi (precedenti) di competenza qualora il soggetto che transita agli IAS avesse da sempre adottato tali principi contabili. Al riguardo, si contrappongono due orientamenti che conducono a risultati diversi in termini di rilevanza fiscale di tali differenze cumulate.

In estrema sintesi, secondo una prima tesi interpretativa tali componenti risulterebbero fiscalmente rilevanti, in base al principio di derivazione rafforzata, sul presupposto che tale fattispecie non rientri nelle cd. “operazioni pregresse”, fattispecie che altrimenti comporterebbe l’applicazione del regime transitorio ex art. 15, D.L. n. 185/2008 con la conseguente sopravvivenza dei criteri impostivi previgenti al passaggio ai principi contabili internazionali e la necessità di mantenere inalterate le divergenze tra valori civilistici e fiscali da gestire in doppio binario. Dall’altro lato, diverso orientamento è quello secondo il quale non necessariamente la mancata inclusione della fattispecie in esame fra le operazioni pregresse determina la deducibilità, secondo il principio di derivazione e della rilevazione a patrimonio netto in sede di FTA.

Sotto il profilo contabile, gli AA. ricordano che nel caso di un piano di *stock option* in cui la società emittente remunera la prestazione di lavoro ricevuta attraverso l’assegnazione al beneficiario del piano di opzioni di strumenti rappresentativi del capitale proprio della società rientra tra le operazioni con pagamento basato su azioni, il cui trattamento contabile è regolato dal principio IFRS 2. In particolare, l’IFRS 2 prevede che al momento dell’assegnazione delle opzioni ai dipendenti, la società debba imputare un costo al conto economico in contropartita di un corrispondente incremento del patrimonio netto, di importo pari al valore delle opzioni attribuite, imputato in genere ad una “Riserva per piano di *stock option*”. Nell’ipotesi in cui le opzioni emesse non siano immediatamente acquisite dal dipendente ma, a tal fine, questi debba completare un determinato periodo di servizio (*vesting period*), la società deve rilevare pro-quota il costo e il corrispondente incremento del patrimonio netto lungo il periodo di maturazione dell’opzione, che va dalla data di offerta delle opzioni al primo giorno utile per il loro esercizio. Al riguardo, gli AA. evidenziano come sia diversa la contabilizzazione descritta (in base ai principi contabili internazionali) rispetto a quanto previsto in ambito OIC, secondo cui occorre procedere esclusivamente a rilevazioni di patrimonio netto, senza alcuna imputazione al conto economico. È importante sottolineare che questa differente impostazione comporta che in sede di FTA si proceda alla rilevazione dell’effetto cumulato (riferibile a tutti i periodi precedenti) delle rettifiche attribuibili alla contabilizzazione dei piani di *stock option* così come avrebbero dovuto essere imputati se l’entità avesse da sempre applicato i principi contabili internazionali, attuando, quindi, una sorta di contabilizzazione retrospettiva secondo i nuovi principi.

Sotto il profilo fiscale, se può ritenersi pacifica la deducibilità fiscale dei componenti negativi imputati a conto economico per piani negoziati nel primo esercizio (e nei successivi) di applicazione degli IAS/IFRS a titolo di spese per servizi in conformità al principio IFRS 2, non può dirsi lo stesso per quelli rilevati in sede di FTA che registrano il cd. “effetto cumulato”.

Secondo una prima ricostruzione interpretativa l’articolo 13, comma 1, del D.L. n. 38/2005 stabilisce che assumono rilevanza fiscale i componenti reddituali rilevati in sede di FTA. Inoltre, l’articolo 13 ai commi successivi, da 2 a 6, stabilisce una serie di previsioni che vogliono neutralizzare l’impatto del passaggio dalla vecchia alla nuova disciplina contabile, per cui è stabilito che in sede di FTA sono privi di rilevanza le fattispecie di reiscrizione di costi già dedotti (comma 5), eliminazione di costi già

iscritti nell'attivo e non più capitalizzabili (comma 5); eliminazione di passività (comma 6). In pratica a ben vedere, tra le limitazioni menzionate non risultano i costi relativi alle stock option con ciò non generando ulteriori dubbi. L'aspetto maggiormente problematico è quello della irrilevanza fiscale eventualmente derivante dall'applicazione del regime transitorio introdotto dall'articolo 15, D.L. n. 185/2008 applicabile alle cosiddette operazioni pregresse (cioè operazioni in corso alla data di entrata in vigore della disciplina che ha introdotto la derivazione rafforzata e che abbiamo avuto prima della decorrenza del nuovo regime un differente trattamento fiscale) che continuano ad essere disciplinate dai criteri impositivi vigenti, determinando la necessità di gestire differenze tra valori civilistici e fiscali mediante il sistema del doppio binario. In altri termini, le operazioni pregresse continuano ad essere disciplinate dall'art. 83 del TUIR nella sua formulazione vigente fino al 31 dicembre 2007. Sul punto gli AA. ricordano che per l'Agenzia delle Entrate, le "operazioni pregresse" sono tali se, nel passaggio alla redazione del bilancio di esercizio secondo gli IAS/IFRS nell'ambito del nuovo sistema di tassazione basato sulla derivazione rafforzata, sarebbero assoggettate a regole in conflitto con quelle applicabili nella precedente rappresentazione contabile, potendo quindi generare fenomeni di doppia tassazione o doppia deduzione (cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 33/E del 2009). L'Ade, conclude poi che alle operazioni poste in essere negli esercizi precedenti che non presentano i requisiti per l'applicazione del regime transitorio si applica la derivazione rafforzata. Per gli AA. è proprio questo il caso prospettato, considerato che le operazioni di stock option andrebbero logicamente escluse da regime transitorio in quanto, sebbene presentino una diversa qualificazione IAS/IFRS dell'operazione, non determinano effetti di tassazione anomala in conseguenza del fatto che le stesse acquisiscono *ex novo* natura reddituale. In definitiva, le operazioni con pagamento basato su *stock option*, in sede di FTA, non presentano le caratteristiche per essere individuate come operazioni pregresse in considerazione del fatto che la qualificazione IAS/IFRS di tali operazioni, a differenza di quanto accade ai sensi dei principi OIC, determina un fenomeno reddituale nuovo, che non ha assunto rilevanza reddituale in passato, e come tale, non può ingenerare salti o duplicazioni di imposta. Di conseguenza non risulterebbe applicabile il regime transitorio e le operazioni in esame dovrebbero essere trattate secondo il principio della derivazione rafforzata. Va evidenziato che gli AA., seppure in nota, sottolineano che la ricostruzione interpretativa raffigurata è in linea con la lettura dell'Agenzia delle Entrate esposta in una risposta ad istanza di interpello fornita nei primi mesi del 2023 e non pubblicata.

Secondo l'altra interpretazione, invece, alle fattispecie in esame potrebbe adattarsi la definizione di "operazioni puntuali", intendendo come tali quelle i cui effetti, pur manifestandosi negli esercizi a cavallo della transizione, consumano la propria natura (reddituale o patrimoniale) nel regime precedente (OIC) e la mutano *ex novo* nel regime successivo (IAS/IFRS). Secondo Assonime (cfr. circ. n. 39/2009), per queste operazioni, poco senso avrebbe, nell'intento di verificare eventuali salti o duplicazioni di imposta, cercare un collegamento tra le (inesistenti) vicende reddituali ante transizione e la successiva rilevazione di costi, senza cadere nella contraddizione di mescolare profili disomogenei. Si tratta, in pratica, di operazioni che mutano la loro natura nel "trapasso" generato dall'adozione di diversi standard contabili, con la conseguenza che: *i)* le poste reddituali contabilizzate nella riserva di *transition* dovrebbero considerarsi irrilevanti perché riferite a periodi in cui l'operazione aveva (e deve mantenere anche in sede di FTA) unicamente natura patrimoniale; *ii)* la deducibilità (in derivazione) dei costi del personale rilevati a CE negli esercizi di applicazione dell'IFRS 2, quando l'operazione confluisce nella sfera reddituale dell'impresa. (WR)

"FTA IAS/IFRS: piani di *stock option* sotto la lente del fisco" di V. RUSSO, in La Gest. Straord. Impr. 1/2023, pag. 57

Un tema ancora molto dibattuto è quello del regime fiscale ai fini IRES dei piani di *stock option* in essere alla data di transizione ai principi contabili internazionali.

L'A. dopo aver brevemente illustrato la normativa fiscale a regime delle *stock option* per i soggetti IAS/IFRS *adopter*, analizza le conclusioni cui è giunta l'Amministrazione finanziaria con riguardo alla FTA agli standard contabili internazionali.

Per individuare il corretto trattamento fiscale di una operazione in sede di FTA agli IAS/IFRS bisogna verificare se la stessa si possa considerare pregressa (i cui effetti patrimoniali e reddituali vanno gestiti in doppio binario, salvo opzione per il riallineamento) o meno.

Le possibili soluzioni sono due: da un lato, la riconduzione di tale fattispecie nell'ambito delle operazioni pregresse, con conseguente applicazione del regime di neutralità fiscale e, dall'altro, il ritenere tali fattispecie non pregresse con applicazione del principio di derivazione forzata anche ai piani in essere alla data di FTA.

L'Agenzia delle entrate ha sposato la seconda soluzione, ritenendo non sussistenti gli estremi per qualificare l'operazione come pregressa, in quanto, sebbene la mancata rilevazione contabile di tali piani di *stock option* nei bilanci OIC *compliant* redatti sino al 2022 possa, di per sé, integrare un criterio di qualificazione, classificazione, valutazione e imputazione temporale divergente rispetto a quello previsto dagli IAS/IFRS, ciò non ha prodotto effetti reddituali e patrimoniali fiscalmente rilevanti fino al 2020.

Ciò porta l'Agenzia a concludere che i costi imputati a Conto economico post FTA agli IAS/IFRS sono deducibili ai fini IRES e le differenze cumulate presenti alla data di transizione agli IAS/IFRS e relative ai medesimi piani di *stock option*, rilevate nella riserva da FTA – rappresentando l'ammontare dei costi relativi a detti piani di *stock option* che sarebbero stati contabilizzati nei Conti economici dei rispettivi esercizi di competenza (precedenti) qualora la società fosse stata da sempre IAS/IFRS – non assumono alcuna rilevanza fiscale.

La posizione sostenuta dall'Amministrazione per cui i piani di *stock option* in essere alla data di FTA non configurano operazioni pregresse non è pienamente condivisibile.

L'A. ritiene che la lettura restrittiva di operazione pregressa fatta propria dall'Agenzia, con conseguente esclusione di tutte quelle operazioni che per loro natura non hanno generato effetti reddituali nel regime OIC, produca un'anomalia nel sistema.

Prendendo ad esempio i piani di *stock option* appare evidente che tale lettura determina di fatto una spaccatura di una operazione unitaria a cavallo della FTA agli IAS/IFRS, dove la prima *tranche* (ante FTA) gode di un regime di irrilevanza perpetuo dei componenti reddituali (rilevati nella riserva da FTA) e la seconda *tranche* (post FTA) assume piena rilevanza fiscale.

Sarebbe stato più coerente con il sistema normativo vigente concludere per l'irrilevanza fiscale dei piani di *stock option* in essere alla data di FTA e consentire l'opzione per il riallineamento oneroso, al fine di dare rilevanza sia ai costi imputati nella riserva da FTA sia a quelli successivi. (EM)

Prassi Amministrativa

IRES – Scissione totale asimmetrica non proporzionale – Legittimità - Condizioni

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 marzo 2022, n. 133, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate considera legittima la scissione totale asimmetrica ex art. 173 del TUIR in favore di cinque distinte società beneficiarie aventi per oggetto liquidità e partecipazioni societarie destinate alla vendita per generare ulteriore liquidità destinata a essere reinvestita nei differenti progetti imprenditoriali dei soci della scissa che, proprio in ragione di tali differenti progettualità, scelgono di dividere le proprie strade mediante il ricorso alla scissione asimmetrica.

Queste operazioni vengono riconosciute non già come “meramente” non abusive in ragione della sussistenza di valide ragioni extrafiscali non marginali, bensì come fisiologiche per perseguire questo tipo di legittimo obiettivo economico.

In particolare, con specifico riferimento alle scissioni asimmetriche c.d. “di cassa”, la risposta a interpello ha affermato che “per quanto concerne la liquidità [...] non è dato rinvenire alcun profilo di indebito dal momento che la tassabilità dei dividendi, nei limiti delle riserve disponibili, in capo agli attuali soci della scindenda verrà differita al momento di effettiva (e definitiva) distribuzione di tali utili da parte delle società beneficiarie”.

Ai fini della validità dell'operazione, viene richiesto che la liquidità della scissione asimmetrica “di cassa” a favore della beneficiaria non sia destinata a impieghi diretti a favore dei soci, ovvero ad acquisizioni di beni destinati all'utilizzo personale o familiare dei soci.

Inoltre, la scissione asimmetrica non deve rappresentare “solo la prima fase di un più complesso disegno unitario volto alla creazione di una società “contenitore” e alla successiva cessione delle partecipazioni da parte dei soci persone fisiche, con l'esclusivo fine di spostare la tassazione dai

beni di primo grado ai beni di secondo grado, ove suscettibili di generare un risparmio d'imposta altrimenti non conseguibile.

IRES – Imposta sostitutiva in caso di clausola di aggiustamento del prezzo per i soggetti IAS adopter

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 31 gennaio 2023, n. 180 nel sito web www.agenziaentrate.it

Il caso analizzato dall'Agenzia è quello in cui, tra la data di acquisto delle partecipazioni e quella in cui si verifica la revisione del prezzo di acquisto di partecipazioni, si perfeziona una operazione di fusione per incorporazione della società c.d. *target* nella società acquirente e che, pertanto, l'*earn out* venga a esistenza in un momento successivo a quello di efficacia della predetta operazione.

Si ritiene che l'aumento di prezzo determini, di fatto, un maggior disavanzo, fiscalmente non riconosciuto, e un aumento del valore del "bene" su cui il disavanzo viene allocato.

La soluzione prospettata è stata quella di ritenere che l'aumento di prezzo determini, di fatto, un maggior disavanzo, fiscalmente non riconosciuto, e un aumento del valore del "bene" su cui il disavanzo viene allocato. Poiché l'integrazione del corrispettivo deve seguire la sorte fiscale del bene cui si riferisce, ed essendo la partecipazione annullata e trasformata in un bene con valore non fiscalmente riconosciuto, anche la (susseguente) revisione prezzo non dovrebbe assumere alcuna rilevanza fiscale.

IRES – IRAP – Costi di transazione imputati ad incremento del valore fiscale della partecipazione nella società target - Neutralità

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 marzo 2023, n. 235, nel sito web www.agenziaentrate.it

In merito ad un'operazione di acquisizione di una partecipazione totalitaria seguita dalla fusione della partecipata, la risposta è intervenuta sulla rilevanza fiscale dei costi di transazione imputati a incremento del valore fiscale della partecipazione ex art. 110, comma 1, lett. b) del TUIR.

L'Agenzia delle entrate ritiene che i costi accessori, se capitalizzati sul valore delle partecipazioni, assumano rilevanza incrementando il valore fiscale della partecipazione nella *target* ex art. 110 comma 1, lett. b) del TUIR.

Quest'ultimo, nel rispetto del principio di neutralità della fusione ex art. 172 del TUIR, deve essere ereditato dall'incorporante a prescindere dalla riclassificazione operata da quest'ultima in funzione dei principi contabili.

Ai fini IRAP i costi di transazione mantengono la loro originaria classificazione quali costi accessori rispetto al costo della partecipazione acquisita nella società *target*, per cui gli stessi non concorreranno alla formazione della base imponibile del tributo regionale.

IRES – Sopravvenienze attive – Proventi derivanti da insussistenza di passività – Imponibilità – Condizioni

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 6 marzo 2023, n. 240, nel sito web www.agenziaentrate.it

La risposta a interpello ha richiamato la risposta n. 71/2019, secondo cui la sopravvenienza attiva emersa in sede di cancellazione di debiti iscritti in bilancio a seguito del disconoscimento ai fini fiscali (e, quindi, della tassazione) di costi (afferenti a fatture per operazioni inesistenti e accertamenti di commissioni) in precedenza imputati a Conto economico e fiscalmente dedotti, non costituisce un componente di reddito tassabile.

La sopravvenuta insussistenza di una passività (rilevata, a seguito dell'adeguamento dei valori di una scissione, in contropartita alle relative imposte differite attive) conseguente alla rinuncia al credito da parte del creditore non concorre quindi alla formazione del reddito, sebbene gli effetti della rinuncia siano rilevati a Conto economico, in quanto la passività non risulta correlata ad alcun componente negativo di reddito oggetto di deduzione nei periodi di imposta precedenti.

IRES – Esenzione dei dividendi corrisposti da non residenti – Requisito della partecipazione ai risultati economici dell'emittente

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 marzo 2023, n. 256 nel sito web www.agenziaentrate.it

La risposta a interpello torna sul tema delle modalità di imposizione dei dividendi e degli altri proventi derivanti dalla partecipazione a società non residenti, chiarendo che l'esclusione dal reddito del 95% dei proventi percepiti rimane condizionata al fatto che la remunerazione sia costituita direttamente dalla partecipazione ai risultati economici dell'emittente, così come previsto dall'art. 44, comma 2, lett. a) del TUIR.

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, le norme introdotte dalla L. 122/2016 non consentono di derogare agli obblighi di verifica del requisito previsto dall'art. 44 del TUIR e cioè quello della "totale correlazione", e quindi del fatto che la remunerazione (o meglio, la quota di remunerazione indeducibile nell'altro Stato) sia parametrata unicamente ai risultati economici dell'emittente.

Tale requisito, quindi, rimane il "fulcro" – comune agli strumenti finanziari italiani ed esteri – intorno al quale ruota il riconoscimento dell'esclusione dal reddito complessivo dei redditi che da essi derivano.

IRES – ACE – Conferimento di ramo d'azienda e successiva cessione di partecipazioni

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 marzo 2023, n. 262, nel sito web www.agenziaentrate.it

Le plusvalenze da conferimento di azienda entrano nel computo della base ACE per la parte realizzata con la successiva cessione delle azioni della conferitaria. L'Agenzia delle entrate chiarisce la portata dell'articolo 5 comma 8 del D.M. attuativo dell'ACE circa l'irrelevanza degli utili accantonati a riserva derivanti da conferimenti di complessi aziendali. evidenziando che, per i conferimenti contabilizzati a valori correnti seguiti dalla cessione della partecipazione, il cedente-conferente computa nella base ACE la differenza tra il corrispettivo della cessione delle azioni o quote e il valore contabile dei beni della società conferitaria esistenti in capo al conferente prima dell'originario conferimento dell'azienda.

L'interpello pone poi due precisazioni.

La prima è quella per cui l'aumento della base ACE ha quale presupposto la cessione della partecipazione nella società conferitaria, ma il beneficio opera materialmente solo con l'accantonamento dell'utile.

La seconda chiarisce che, in caso di cessione solo parziale delle azioni o quote, l'incremento della base ACE è parametrato alla porzione delle partecipazioni cedute.

IRES – Imputazione della sopravvenienza attiva derivante da una sentenza – Assoggettamento ad imposizione nell'esercizio di rilevazione contabile

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 marzo 2023, n. 264, nel sito web www.agenziaentrate.it

I proventi derivanti da sentenze o lodi arbitrali favorevoli sono imponibili, per i soggetti che adottano il principio di derivazione rafforzata, nell'esercizio di imputazione in bilancio, cioè quando il provvedimento giudiziale viene a giuridica esistenza o il lodo è sottoscritto, indipendentemente dall'eventuale passaggio in giudicato o, più in generale, dall'iter del contenzioso in atto.

IRES – Affrancamento – Termine di versamento per l'esercizio della relativa opzione – Omesso versamento dell'imposta sostitutiva - Effetti

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 aprile 2023, n. 273, nel sito web www.agenziaentrate.it

Con la risposta l'Agenzia ha ribadito che l'omesso versamento dell'imposta sostitutiva ex art. 15, comma 10, del D.L. 185/2008 preclude l'accesso all'affrancamento, non potendo fruire dell'istituto del ravvedimento operoso.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria argomenta che il versamento dell'imposta sostitutiva rappresenta un elemento costitutivo dell'opzione per l'affrancamento, la cui assenza impedisce l'esercizio della stessa e la corretta, tempestiva manifestazione di volontà che essa richiede. Tali elementi non possono essere sopperiti in sede di ravvedimento, in quanto quest'ultimo si trasformerebbe in una forma di c.d. "remissione *in bonis*" di per sé inammissibile non potendo l'omesso versamento essere ricondotto ad un adempimento di natura formale.

IRES – Fusione inversa – Costi di transazione – Trattamento fiscale dei costi di transazione capitalizzati dalla società controllante/incorporata OIC *adopter* e addebitati alle riserve di patrimonio netto a seguito dell'incorporazione nella controllata/incorporante IAS/IFRS *adopter*

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 aprile 2023, n. 277, nel sito web www.agenziaentrate.it

Con riferimento ad un'operazione di acquisizione di una partecipazione totalitaria seguita dalla fusione inversa della società acquirente nella *target*, l'Agenzia delle entrate afferma che per i costi di transazione imputati ad incremento del valore fiscale della partecipazione deve essere utilizzato lo stesso trattamento riferibile alla differenza tra il patrimonio netto della controllante/incorporata e il valore della partecipazione annullata nella incorporante/controllata. Ne deriva che i costi di transazione sostenuti dalla controllante/incorporata nel 2020 e 2021 e rilevati ad incremento del valore della partecipazione nell'ultimo bilancio chiuso prima dell'operazione di fusione inversa non possono essere dedotti dalla controllata/incorporante nel 2022.

IRES – Fusione - Riporto delle perdite, degli interessi passivi indeducibili e delle eccedenze di ACE in presenza di consolidato

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 aprile 2023, n. 278, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia ha precisato che le limitazioni al riporto delle eccedenze di interessi passivi e delle eccedenze ACE previste dall'art. 172, comma 7, del TUIR in caso di fusione si applicano anche in costanza di consolidato fiscale.

IRES – Disciplina dei disallineamenti da ibridi – Ibrido importato

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 aprile 2023, n. 288, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia ha ritenuto indeducibili i costi di acquisto di merci sostenuti dalla società distributrice italiana di un gruppo multinazionale nei confronti della controllante svizzera a causa del disallineamento ibrido da questa goduto, e che risulta "importato" in Italia.

L'Agenzia, richiamando l'orientamento espresso nella Circ. n. 2/2022, evidenzia che l'attivazione della norma sugli "ibridi importati" richiede il verificarsi di tre elementi:

- il "pagamento da disallineamento importato", che consiste nella deduzione di un componente negativo di reddito in capo alla società italiana e l'inclusione del corrispondente reddito in capo al percettore estero;
- la c.d. "deduzione ibrida", ossia la deduzione di un componente negativo di reddito in una giurisdizione estera e non la non inclusione del corrispondente reddito nella giurisdizione estera del beneficiario per effetto di un disallineamento da ibridi;
- il "nesso" tra il "pagamento da disallineamenti importato" e la "deduzione ibrida" che sussiste allorché il "pagamento da disallineamento importato" sia stato compensato (direttamente o indirettamente) con tale deduzione ibrida.

L'Amministrazione ha quindi concluso per l'indeducibilità del costo sostenuto dalla società italiana, fino a concorrenza dell'ammortamento dedotto dalla società svizzera.

IRES – Interessi passivi – Trasferimento al consolidato fiscale delle eccedenze di interessi passivi non dedotti

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 aprile 2023, n. 291, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate conferma che il trasferimento al consolidato delle eccedenze di interessi ex art. 96 del TUIR anche in presenza di perdite pregresse risulta proibito soltanto quando si considera aggirato il divieto di trasferimento al consolidato delle perdite fiscali pregresse indicato dall'art. 118, comma 2 del TUIR.

Questo principio riguarda i casi in cui la società partecipante al consolidato abbia effettivamente la possibilità di utilizzare le perdite fiscali "pregresse" a scomputo del proprio reddito imponibile di periodo.

IRES – Operazione di fusione tra società residenti nello Stato d'Israele – Trasferimento dal patrimonio del dante causa all'avente causa di una partecipazione in una società residente in Italia – Neutralità fiscale

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 14 aprile 2023, n. 294, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia riconosce l'applicazione del regime di neutralità fiscale in caso di fusione tra società residenti in Israele in cui si verifica il trasferimento dal patrimonio del dante causa all'avente causa di una partecipazione in una società residente in Italia, in quanto l'operazione si qualifica come fusione così come definita dalla legislazione civilistica italiana, la forma giuridica dei soggetti coinvolti è omologa a quella prevista per le società di diritto italiano per le quali viene garantita la neutralità e, da ultimo, l'operazione produce effetti in Italia sulla posizione fiscale di almeno uno dei soggetti coinvolti.

Inoltre, si riconosce in capo all'incorporante israeliana l'ultimo valore fiscale della partecipazione nel soggetto italiano.

In sintesi, l'operazione è neutrale agli effetti dell'imposizione italiana: pertanto, la partecipazione italiana dell'incorporata trasmigra nel patrimonio dell'incorporante, ma non si considera realizzata e la relativa plusvalenza rimane allo stato latente.

IRES – Obbligazioni convertibili – Effetti del meccanismo di *recapture* nel caso di mancato esercizio dei diritti di conversione sulle discipline degli interessi passivi e dell'ACE – Rilevanza

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 aprile 2023, n. 303, nel sito web www.agenziaentrate.it

La tassazione della riserva da mancata conversione delle obbligazioni convertibili rileva ai fini della deducibilità degli interessi passivi ex art. 96 del TUIR e ai fini dell'ACE

Giurisprudenza

Corte di Giustizia Tributaria

IRES – Riaddebito di costi infragruppo - Esclusione

Comm. Trib. Reg. Friuli Venezia Giulia 10 agosto 2022, n. 171/1/22, nel sito web www.eutekne.it

La C.T. Reg. Friuli V. Giulia, esclude l'applicazione della disciplina *transfer pricing* in tema di riaddebito di costi infragruppo.

La sentenza, in sostanza, si esprime sul riaddebito di costi per la prestazione di servizi infragruppo, negandone la ricorrenza nel caso di beneficiario strutturalmente non autonomo ed esclusivo fornitore del prestatore di servizi.

REDDITI DI CAPITALE

Prassi Amministrativa

Redditi di capitale – Proventi distribuiti da un Fondo immobiliare – Esenzione da ritenuta

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 marzo 2023, n. 265, nel sito web www.agenziaentrate.it

La risposta interviene sull'applicazione dell'esenzione sui proventi distribuiti da un fondo immobiliare residente in Italia a un fondo estero.

I proventi derivanti dalla partecipazione indiretta nel fondo immobiliare non sono soggetti a ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 7, comma 3, del D.L. 351/2001.

Redditi di capitale – Esenzione da ritenuta per i proventi derivanti dalla partecipazione indiretta in un Fondo immobiliare

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 6 aprile 2023, n. 285, nel sito web www.agenziaentrate.it

Secondo l'Agenzia si rende applicabile il regime di esenzione da ritenuta ex art. 7, comma 3, del D.L. 351/2001 sui proventi derivanti dalla partecipazione a fondi immobiliari percepiti da un fondo pensione svizzero attraverso la partecipazione totalitaria in un OICR anch'esso svizzero.

Il regime di esenzione di cui all'art. 7, comma 3, del D.L. 351/2001 trova applicazione non soltanto in caso di partecipazione diretta al fondo immobiliare, ma anche nel caso in cui l'investimento sia effettuato da veicoli interamente posseduti da fondi pensione e OICR vigilati, a condizione che tali veicoli siano residenti o stabiliti in Paesi *white list*.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Conferimenti di partecipazioni: questioni aperte nell'accesso al regime di neutralità”, di G.M. COMMITTERI e A. CERRAI, nel Il fisco 9/2023, pag. 829

Il conferimento di partecipazioni è un'operazione che, al ricorrere di determinate condizioni, può risultare fiscalmente neutrale, comportando una traslazione dei plusvalori (e/o minusvalori) latenti dal soggetto dante causa al soggetto avente causa, con conseguente differimento del momento impositivo. Tuttavia, molteplici dubbi applicativi relativi alle condizioni per l'accesso al regime di neutralità, sia in ambito domestico che intracomunitario, spesso ne condizionano, in senso decisamente sfavorevole per il contribuente, l'applicabilità, con tutte le conseguenze del caso. Considerata l'importanza della materia sarebbe quindi auspicabile sia un intervento da parte del legislatore sul dettato letterale di alcune disposizioni normative recanti il regime di neutralità dei conferimenti che una rivisitazione dell'Agenzia delle Entrate di alcune sue posizioni non del tutto condivisibili sul tema.

Sotto il profilo fiscale viene ricordato che esistono tre differenti regimi per i conferimenti di partecipazioni a beneficio di soggetti residenti: 1) realizzo al valore normale (art. 9 del TUIR); 2) realizzo controllato (art. 175 del TUIR); 3) realizzo controllato (art. 177 commi 2 e 2-bis del TUIR). Per i conferimenti di partecipazioni intracomunitari, invece, occorre fare riferimento all'art. 179, comma 4, del TUIR, che si ispira a criteri di neutralità. Di fatto, nel nostro ordinamento, con riferimento ai conferimenti di partecipazioni, convivono regimi di carattere realizzativo e di neutralità. A livello domestico si tratta di un'operazione tendenzialmente realizzativa, salva la possibilità tramite degli accorgimenti contabili di controllarne o addirittura neutralizzarne gli effetti, mentre a livello

intracomunitario si presenta, al ricorrere di determinati presupposti, per lo più come neutrale, prescindendo dal comportamento contabile tenuto delle parti coinvolte.

Nell'ambito del conferimento di partecipazioni in ambito domestico, a parere degli AA., il legislatore dovrebbe affrontare il tema della possibilità di applicare il regime di realizzo controllato (ex art. 177, comma 2-bis, TUIR) nel caso di conferimento di una partecipazione detenuta in una holding. A legislazione vigente, basta possedere una partecipazione scarsamente significativa in una società operativa per precludere l'applicabilità del regime in commento. Altro tema di interesse poi attiene all'art. 177, comma 2-bis, del TUIR, relativamente alla necessaria unipersonalità della conferitaria, dove, in particolare, il dettato normativo non sembra chiarire se occorra riferirsi alla unipersonalità "formale" o "sostanziale".

In ambito comunitario un primo tema attiene all'incompleto recepimento, in ambito domestico, della nozione di scambio di azioni, di cui all'art. 2, par. 1, lett. e), della Direttiva 2009/133/CE del 19 ottobre 2009. In particolare, in Italia il regime degli scambi di azioni intracomunitari non trova applicazione nei casi in cui la società acquirente integri una partecipazione di controllo già detenuta per motivi diversi dall'esistenza di un obbligo legale o di un vincolo statutario. Gli AA. evidenziano come la limitazione di cui all'art. 178, comma 1, lett. e) del TUIR, sia in aperto contrasto con il diritto dell'Unione Europea: contrasto che è noto alla dottrina, alla giurisprudenza e allo stesso legislatore italiano.

In conclusione, gli AA. sostengono che il tema dei conferimenti di partecipazioni andrebbe urgentemente rivisto, anche e soprattutto considerato che si tratta di uno strumento chiave all'interno della strutturazione di passaggi generazionali e più in generale di riorganizzazioni aziendali, magari propedeutiche ad operazione di M&A. Viene infine auspicato che le contraddizioni e le problematiche relative a questo regime vengano corrette in sede di riforma del sistema tributario al centro del dibattito politico economico in questo periodo. (WR)

“Le perdite maturate in corso di consolidato si trasferiscono alla beneficiaria per effetto della scissione?”, di L. MIELE, in La Gest. Straord. Impr. 1/2023, pag. 120.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3591/2023, ha affrontato la questione se la beneficiaria neocostituita di una scissione, derivante da scissione parziale della società consolidante in costanza di regime del consolidato fiscale nazionale, abbia diritto al riporto delle perdite fiscali generate in vigenza di tassazione consolidata dalla consolidante scissa che abbia esercitato l'opzione di riattribuzione delle perdite alle società che le hanno generate. I giudici di legittimità hanno concluso per l'attribuzione di tali perdite alla beneficiaria, secondo il metodo proporzionale.

A parere dell'A. non vi è dubbio che fra le posizioni fiscali soggettive vadano ricomprese le perdite fiscali; ciò su cui verte la sentenza in commento è il criterio di ripartizione delle stesse. Infatti, l'art. 173, comma 4, del TUIR distingue tra le posizioni soggettive: i) un primo gruppo, costituito dai diritti e obblighi connessi in via diretta a specifici elementi patrimoniali della scissa, attribuite alla società destinataria dell'elemento patrimoniale a cui la posizione soggettiva risulta connessa in via diretta; ii) un secondo gruppo, che non evidenzia una tale concessione e che sono ripartite tra le società partecipanti alla scissione sulla base dell'ammontare di patrimonio netto contabile della scissa loro attribuito. In altri termini, tutte le posizioni soggettive che non evidenzino una connessione diretta ad un elemento patrimoniale, o ad un insieme di elementi patrimoniali della società scissa, devono essere ripartite proporzionalmente al patrimonio netto contabile trasferito. Al riguardo, non sembra dubitabile che le posizioni soggettive da ripartire proporzionalmente al patrimonio netto della scissa trasferito o rimasto ad esito dell'operazione ricomprendano le perdite fiscali pregresse della società scissa. Risulta del tutto irrazionale, oltre che contrario alla norma di legge e alla relativa prassi, voler collegare le perdite al ramo di azienda trasferito risalendo alla genesi delle medesime.

A parere dell'A. risulta pienamente condivisibile quanto asserito nella decisione oggetto del presente commento dai giudici di legittimità, in coerenza, peraltro, con quanto più volte affermato dalla prassi amministrativa. Questo orientamento va però riconsiderato laddove l'operazione di scissione coinvolga – come nel caso dell'ordinanza n. 3591/2023 in esame – società che partecipano alla tassazione di gruppo. Nella fattispecie, infatti, va sciolto il nodo della consistenza di norme, quelle proprie della scissione e quelle proprio del consolidato.

In particolare, il caso esaminato dai giudici di legittimità riguarda una scissione parziale della consolidante che non modifica gli effetti derivanti dall'opzione per la tassazione di gruppo da parte della scissa, sussistendo le condizioni per la sua continuazione previste dalle disposizioni dell'art. 11, comma 6, del D.M. 1° marzo 2018 e dell'art. 117, comma 1, del TUIR. Si tratta quindi di una fattispecie in cui non si realizza una interruzione della tassazione consolidata. Nella circolare n. 9/2010, l'Agenzia delle Entrate (in breve "AdE" o "Agenzia") ha chiarito che le perdite fiscali realizzate in vigore del regime del consolidato non soggiacciono alle limitazioni contenute nel comma 10 dell'art. 173 del TUIR e non potranno essere ripartite tra la scissa e la beneficiaria, essendo – fino al momento in cui resta in vita il consolidato – nella esclusiva disponibilità della *fiscal unit*. L'interpretazione dell'amministrazione finanziaria ha posto fine a una *querelle* alimentata dalla stessa AdE e hanno costituito quindi l'approdo di una evoluzione interpretativa secondo la quale la "spersonalizzazione" *ex lege* delle perdite prodotte in vigore di regime di tassazione consolidata comporta che, in presenza di fusioni o scissioni all'interno del consolidato, i limiti e le condizioni dettate dagli artt. 172 e 173 TUIR operino solo con riferimento alle perdite realizzate prima dell'esercizio dell'opzione, le quali rimangono nella disponibilità delle singole società. Ulteriormente, nello specifico caso della scissione non interrutiva della *fiscal unit*, le perdite della società scissa, oltre a non subire i limiti di cui all'art. 173, comma 10, del TUIR, non vanno ripartite tra scissa e beneficiaria ai sensi dell'art. 173 comma 4, ma restano nell'esclusiva disponibilità del consolidato, finché esso resta in vigore.

La possibilità di trasferire perdite alla beneficiaria sussiste, invece, in caso di scissione che determina una interruzione anticipata del consolidato in capo alla scissa, nel rispetto dei limiti ordinariamente previsti dall'art. 173, comma 10 e del criterio di ripartizione proporzionale di cui al comma 4 del medesimo art. 173.

In conclusione, l'A. sottolinea che l'orientamento dell'Agenzia, indicato nella circ. n. 9/2010, appare dunque in contrasto con la decisione della Suprema Corte che sembra, invece, conforme alla tesi della sopravvivenza del legame delle perdite con le società che le hanno prodotte, in forza dell'esercizio di opzione *ex art. 13, comma 8, del D.M. 9 giugno 2004* e, di conseguenza, con la trasferibilità delle stesse alla beneficiaria neocostituita. (WR)

“Cessioni di partecipazione PEX e deduzioni dei premi ai *manager*” di G. PANZERA da Empoli, ne Il fisco 11/2023, pag. 1014

Nel breve scritto viene commentata la risposta ad interpello n. 94/2023 in cui l'Agenzia delle entrate ha sostenuto che i premi corrisposti ai manager di una società compravenduta, più che essere correlati all'attività manageriale, rappresentano, anche se in maniera indiretta, oneri specificamente e non solo indistintamente collegati alla realizzazione della plusvalenza esente e quindi indeducibili per il 95% del loro importo.

L'agenzia giunge a tale conclusione sulla base di una riqualificazione e reinterpretazione dell'operazione, che dunque esula dall'individuazione dei costi connessi al realizzo di plusvalenze esenti tramite cessioni di partecipazioni.

Ove i beneficiari dei premi, viceversa, non fossero stati gli *ex soci* della società compravenduta, ma dipendenti remunerati in relazione all'attività manageriale svolta in occasione dell'operazione di cessione della partecipazione esente, le conclusioni sarebbero state opposte.

Il costo dei suddetti premi aziendali, non rappresenterebbe più un onere accessorio direttamente imputabile al valore della partecipazione, ma andrebbe addebitato autonomamente nel conto economico dell'esercizio di sostenimento con la conseguente piena deducibilità, quali tipiche spese generali.

Sull'inerenza dei premi incentivanti erogati ad amministratori, correlati ad operazioni straordinarie di cessione di partecipazioni PEX, l'Agenzia delle entrate si è espressa in senso conforme, con la risposta 539/2022, ritenendo pacifica la loro deducibilità, anche ove elargiti in assenza di un previo accordo tra datore di lavoro e dipendenti, in quanto i premi in questo caso remunerano una prestazione lavorativa svolta in favore dell'impresa e, come tale, assume rilievo contabile e reddituale. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia Tributaria

Redditi di impresa – Perdite su crediti – Deducibilità – Certezza, precisione e definitività – Necessità – Generica descrizione in conto economico come “giroconto” - Insufficienza

Corte di Giust. Trib., I grado di Frosinone, sez. III, 31 dicembre 2022, n. 732, ne Il fisco 9/2023, n. 891

Ai fini della determinazione del reddito di impresa, sono indeducibili – in quanto prive dei requisiti di certezza, precisione e definitività richiesti dall’art. 101, comma 5, del TUIR – le perdite su crediti conseguenti ad accordi transattivi standardizzati iscritti in conto economico con la generica descrizione “giroconto”.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – Piano di *performance share* – Qualificazione dei proventi

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 marzo 2023, n. 249, nel sito web www.agenziaentrate.it

L’Agenzia delle entrate è intervenuta sulla possibilità di beneficiare del regime fiscale dei *carried interest* in caso di assegnazione di azioni a titolo di *grant* solo a favore dell’amministratore delegato e di manager selezionati dalla società.

Il piano di *performance shares* del caso di specie non rappresenta né una particolare forma di remunerazione delle azioni ordinarie detenute dai manager e dall’amministratore delegato, né una forma di rendimento legato al possesso delle medesime in quanto non riconosciuto agli altri soci detentori dei medesimi titoli.

Pertanto, non viene riconosciuta la possibilità di applicare la presunzione prevista dal D.L. 50/2017. L’Agenzia ritiene quindi che il valore delle azioni attribuite/trasferite delle azioni a titolo di *grant* all’amministratore delegato e ai manager costituiscano reddito di lavoro dipendente mentre eventuali plusvalenze/minusvalenze realizzate attraverso la cessione delle azioni rientrano tra i redditi diversi di natura finanziaria ex art. 67, comma 1, lett. c) e *c-bis*) del TUIR.

Reddito di lavoro dipendente – Lavoratore residente all’estero – Cessione di azioni derivanti da piani di *stock option* – Costo assoggettato a tassazione all’estero quale reddito di lavoro dipendente

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 aprile 2023, n. 289, nel sito web www.agenziaentrate.it

A seguito di assegnazione di azioni in applicazione di piani di *stock option*, la plusvalenza è determinata dalla differenza tra il corrispettivo percepito dalla vendita e il valore normale delle azioni al momento dell’assegnazione, a condizione che detto valore sia stato assoggettato a tassazione a titolo di lavoro dipendente.

Il valore normale delle azioni deve essere assunto come riferimento per la determinazione della plusvalenza anche se l’assegnazione dei titoli avviene quando il contribuente era residente all’estero ed ivi assoggettato a tassazione.

Reddito di lavoro dipendente – Rimborso chilometrico corrisposto, su richiesta del datore di lavoro – Utilizzazione del mezzo proprio per l’espletamento dell’attività lavorativa – Irrilevanza ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 aprile 2023, n. 290, nel sito web www.agenziaentrate.it

L’Agenzia delle entrate ha affermato che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il rimborso chilometrico corrisposto al lavoratore che, su richiesta del datore di lavoro, utilizza il proprio mezzo anziché quello aziendale, per l’espletamento dell’attività lavorativa.

Detto rimborso può considerarsi riferibile a costi sostenuti nell’interesse esclusivo del datore di lavoro.

RISCOSSIONE

Prassi Amministrativa

Riscossione – Deleghe di pagamento a saldo zero – Presentazione tardiva – Necessaria utilizzabilità del credito in compensazione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 aprile 2023, n. 297, nel sito web www.agenziaentrate.it

L’Agenzia delle entrate ha specificato che se il contribuente nel momento in cui tenta di ravvedere l’omessa presentazione del modello F24 “a zero”, presenta la delega di pagamento ma questa viene scartata per il decorso dei termini di utilizzo del credito in compensazione, non solo perde il diritto di compensare ma è soggetto alle sanzioni da omesso versamento ex art. 13 del D.Lgs. 471/97 in relazione alle imposte che avrebbero dovuto essere pagate mediante quella stessa compensazione. È stata quindi esclusa una qualsivoglia possibilità per il contribuente di utilizzo tardivo del credito.

Questi, pur sanando con ravvedimento le violazioni commesse a seguito della tardiva presentazione del modello F24 “a zero”, non può essere “rimesso in *bonis*” rispetto all’utilizzo tardivo del credito non potendo il credito stesso nemmeno essere richiesto a rimborso.

Nella specie si trattava dei crediti di imposta derivanti dal c.d. sconto in fattura relativo al superbonus 110% per le ristrutturazioni edilizie.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia Tributaria

Riscossione – Ruolo – Nuovi limiti all’impugnabilità diretta dei ruoli – Processi pendenti - Inapplicabilità

Corte di Giust. Trib., I grado di Reggio Emilia, sez. I, 20 settembre 2022, n. 154, in [GT Riv. Giur. Trib.](#) 2/2023, pag. 170

Posto che tra le interpretazioni possibili deve essere sempre privilegiata quella costituzionalmente orientata, pena il necessario rinvio alla Corte costituzionale, non può essere condivisa l’interpretazione fornita dalla Corte di Cassazione, pronunciando a Sezioni Unite, nella sentenza n. 26283/2022, e si deve pertanto concludere per l’inapplicabilità della novella sui limiti all’impugnabilità diretta dei ruoli, introdotta dall’art. 3-*bis* del D.L. n. 146/2021, ai ricorsi interposti prima del 21 dicembre 2021.

IVA

Dottrina

“Deducibilità dei costi e detraibilità IVA per gli acquisti del datore di lavoro dei servizi di welfare per i dipendenti” di G. SBARAGLIA, ne Il fisco n. 10/2023, pagg. 923

Nell'esaminare la risposta ad interpello n. 273/2022 l'A. ha ripercorso il trattamento fiscale ai fini delle imposte dirette e dell'IVA dei beni e dei servizi messi a disposizione, anche mediante *voucher*, nell'ambito di piani di *flexible benefit*. L'AdE ha, in buona sostanza, confermato le proprie precedenti indicazioni in materia. In particolare, ai fini della deducibilità ai fini IRES (v. in particolare la ris. n. 55/E/2020) ha precisato che occorre verificare se le erogazioni di *benefit* rientranti tra le finalità (educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto) individuate dall'art. 100 del TUIR siano o meno messe a disposizione volontariamente dal datore di lavoro. In caso di erogazione in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento aziendale vincolante, il datore ha diritto alla deducibilità piena (ex art 95 TUIR). Diversamente, in erogazione assolutamente volontaria (quindi revocabile in qualsiasi momento) la deducibilità deve essere operata nel limite del cinque per mille del costo del lavoro (ex art. 100 TUIR).

Relativamente agli aspetti IVA, l'AdE ha confermato (v. risp. n. 338/2020) l'indetraibilità in quanto i benefit risulterebbero privi di un rapporto d'inerenza con l'attività svolta dal datore di lavoro. (GR)

REGISTRO (Imposta di)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Cessione di credito – Factoring – Applicazione dell'imposta in misura fissa

Cass., sez. trib. 27 gennaio 2023, n. 2592, nel sito web www.eutekne.it

La Cassazione ha affermato che la cessione di crediti operata nel contesto di un'operazione di *factoring* integra i caratteri dell'"operazione finanziaria", ai fini IVA, con conseguente applicazione dell'imposta di registro fissa per effetto del principio di alternatività IVA-registro.

TRUST

Dottrina

“Trust commerciale e non commerciale tra salti e duplicazioni di imposta” di E. VIAL, ne Il fisco 9/2023, pag. 848

L'A. nell'illustrare il diverso regime del *trust* ente commerciale e del *trust* ente non commerciale, con particolare attenzione al caso della percezione di dividendi e plusvalenze, evidenzia alcuni aspetti distorsivi della disciplina attualmente in vigore.

In particolare, osserva come nessuna soluzione venga data al caso di *trust holding*, ente non commerciale trasparente, che comporta una ingiusta tassazione progressiva in capo ai beneficiari e

come rimanga inoltre del tutto trascurato, mancando sia il supporto normativo che quello della prassi, il *trust* non residente.

A tal riguardo l'A. ipotizza che quando il *trust holding* è dotato di una struttura idonea ad erogare servizi o, in generale, per esercitare una attività di direzione e coordinamento, possa essere assimilato ad un ente commerciale.

Profili di incoerenza emergono purtuttavia anche nel caso di trasparenza del *trust*.

Infatti, atteso che la base imponibile è sempre la medesima, il reddito sconterà l'IRPEF progressiva in luogo della tassazione del 24%.

Considerato che il caso più tipico è quello del beneficiario persona fisica che si vede attribuire i frutti nella sua sfera personale, l'aliquota progressiva che arriva sino al 43% sostituisce in modo ben più oneroso la tassazione del 24% del *trust* opaco o del 26% nel caso della partecipazione detenuta direttamente.

Anche in questo caso si tratta di una tassazione asistemica che penalizza il contribuente, perché se il *trust* è ente commerciale, i dividendi giungono detassati in capo al beneficiario. Diversamente, se il *trust* è ente non commerciale i dividendi giungono tassati in modo più gravoso.

L'Agenzia ha da sempre chiarito che la tassazione in capo al *trust* opaco esaurisce la tassazione complessiva, rendendo irrilevanti, ai fini della fiscalità diretta, le attribuzioni ai beneficiari.

Questo principio è venuto meno con la circolare n. 34 /E/2022, ma solo per il *trust* ente commerciale residente.

L'Agenzia prende atto che in questo caso trova applicazione il regime PEX sulle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni e sui dividendi.

Il nuovo chiarimento è rappresentato dal fatto che, nonostante il *trust* sia opaco e nonostante che i redditi del *trust* opaco non siano assoggettati a tassazione in capo ai beneficiari, se il *trust* ha beneficiato dell'esenzione sul 95% dei redditi, anche in distribuzione del reddito ai beneficiari si rende applicabile la tassazione ai sensi dell'art. 44, comma 1, della lett. e), TUIR.

In sostanza, le attribuzioni di reddito sono trattate come dividendi.

Si tratta di una presa di posizione, che pur rispondendo a ragioni di ordine logico e sistematico appare difficilmente giustificabile sul punto in cui prevede la tassazione in capo ai beneficiari.

Da ultimo, l'A. propone una analisi comparata del *trust* ente commerciale ed ente non commerciale ed i relativi regimi impositivi e poi sintetizza in una tabella i differenti regimi impositivi del *trust holding*, che può essere qualificato a seconda dei casi come ente commerciale e non commerciale, alla luce dei chiarimenti forniti dalla citata circolare 34/E/2022. (EM)

VARIE

Dottrina

“ETS esenti dall'imposta di bollo sulle comunicazioni periodiche degli intermediari bancari e finanziari?” di E. FERRARA, ne Il fisco 10/2023, pag. 953

L'art. 26 del D.L. n. 73/2022 (“Decreto Semplificazioni”) ha profondamente innovato il regime fiscale degli ETS, compresa la disciplina dell'imposta di bollo.

La citata disposizione ha infatti esteso l'esenzione dal tributo anche per gli ETS iscritti nel Registro unico nazionale (RUNTS) con efficacia retroattiva, a far data dall'avvio dell'operatività dello stesso.

L'intervento legislativo però non ha colmato alcuni dubbi interpretativi sull'applicazione soggettiva ed oggettiva dell'imposta di bollo.

L'A. effettua una ricostruzione chiara e sistematica del perimetro oggettivo e soggettivo dell'esenzione speciale dal bollo riservata agli enti senza scopo di lucro e, dopo aver sottolineato le difficoltà interpretative sull'applicabilità intertemporale della disciplina – che sono il frutto di un intervento normativo stratificatosi nel tempo in maniera confusa – giunge alla conclusione che detta disciplina si applichi retroattivamente a far data dal 23 novembre 2021 per gli ETS che erano iscritti nel RUNTS all'entrata in vigore del Decreto Semplificazioni. Per tutti gli altri enti iscritti nel RUNTS dopo il 22 giugno 2022, l'esenzione potrà essere riconosciuta solo dopo la loro iscrizione al Registro.

Un problema che si pone è quello dell'applicabilità dell'esenzione anche alle comunicazioni periodiche alla clientela, al cui invio gli operatori del settore bancario e finanziario sono tenuti.

In virtù di quanto previsto dal combinato disposto degli artt. 104, come riformulato dal Decreto Semplificazioni e dall'art.82, comma 5, del Codice del Terzo Settore e dall'interpretazione della nozione di estratti del conto corrente valida per il riconoscimento del beneficio per gli enti sportivi senza scopo di lucro fornita dall'Amministrazione ed estensibile in via analogica anche agli ETS, l'A. non ravvisa impedimenti nel riconoscere il beneficio dell'esenzione dall'imposta di bollo per le comunicazioni periodiche riferite ai conti correnti e ai prodotti finanziari di cui siano titolari gli ETS iscritti nel RUNTS.

Il dispiegarsi degli effetti dell'esenzione in modo retroattivo comporta che gli ETS che fossero già iscritti nel Registro all'entrata in vigore del D.L. n. 73/2022 siano potenzialmente titolati a chiedere il rimborso dell'imposta di bollo, eventualmente già applicata dagli intermediari, *pro quota*, a partire dall'iscrizione nel registro, in quanto il tributo non è più dovuto per norma sopravvenuta. (EM)

“Criptovalute: spunti operativi alla luce della Manovra 2023” di D. GRECO e E. CATINARI, in Fisc. Comm. Int. n. 3/2023, pag. 60

Gli AA., dopo aver brevemente ricostruito il funzionamento delle cd. Criptovalute, esaminano la disciplina fiscale contenuta nella cd. Manovra 2023, che di fatto ha superato le sporadiche interpretazioni fornite dall'Agenzia delle entrate sul tema. In particolare, nella sintesi delle novità è stata posta l'attenzione sulla tassabilità con l'aliquota del 26% delle plusvalenze e degli altri proventi derivanti da cripto-attività al raggiungimento nel periodo d'imposta del valore complessivo di due mila euro; sulla possibile rivalutazione del valore fiscale delle cripto-attività possedute al 1° gennaio 2023, dietro pagamento di una imposta sostitutiva del 14%, con rilevanza del valore sulle eventuali plusvalenze realizzate dal 2023 in avanti; sulla possibile *disclosure* per le cripto-attività detenute negli anni fino al 2021; sull'imponibilità ai fini IVA FE, nella misura del 2 per mille dei valori detenuti, da parte dei possessori di monete virtuali; sull'applicabilità del futuro Regolamento europeo MiCA (*Markets in Crypto Assets Regulation*). Le novità sono, quindi, circoscritte all'ambito delle imposte dirette. Per quanto concerne gli aspetti contabili, gli AA. hanno osservato come, in assenza di un quadro normativo puntuale sia a livello interno che comunitario, è sostenibile ritenere che le criptovalute debbano essere iscritte in bilancio tra le attività finanziarie. Infine, sono state fornite indicazioni operative in merito alla compilazione del quadro RW del modello redditi per dichiarare la detenzione di criptovalute nel 2022. (GR)

Dottrina

ANTICO G., “Le incertezze interpretative sul momento di perfezionamento dell’adesione si riflettono sulla tregua fiscale” (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	Pag. 3
AVOLIO D., “Il nuovo <i>Patent Box</i> trova le istruzioni definitive dell’Agenzia delle entrate” (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 4
COMMITTERI G.M., CERRAI A., “Conferimenti di partecipazioni: questioni aperte nell’accesso al regime di neutralità” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 17
CORASANITI G., “Il reclamo/mediazione all’indomani della riforma della Giustizia Tributaria” (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 6
FERRARA E., ETS esenti dall’imposta di bollo sulle comunicazioni periodiche degli intermediari bancari e finanziari?” (VARIE)	“ 23
GARCEA A., “La disciplina CFC per le stabili organizzazioni in <i>branch exemption</i> ” (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	“ 8
GRECO D., CATINARI E., “Criptovalute: spunti operativi alla luce della Manovra 2023” (VARIE)	“ 24
LOVISOLO A., “Sull’onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate” (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 6
MIELE L., “Le perdite maturate in corso di consolidato si trasferiscono alla beneficiaria per effetto della scissione?” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 18
MIELE L., RUSSETTI G., “Piani di stock option, first time adoption e deducibilità fiscale” (IRES)	“ 10
PANZERA G. da Empoli, “Cessioni di partecipazioni PEX e deduzioni dei premi ai <i>manager</i> ” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 19
RUSSO V., “FTA IAS/IFRS: piani di <i>stock option</i> sotto la lente del fisco” (IRES)	“ 11
SBARAGLIA G., “Deducibilità dei costi e detraibilità IVA per gli acquisti del datore di lavoro dei servizi di <i>welfare</i> per i dipendenti” (IVA)	“ 22
VIAL E., “ <i>Trust</i> commerciale e non commerciale tra salti e duplicazioni di imposta” (TRUST)	“ 22

Prassi Amministrativa

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 marzo 2022, n. 133 (IRES)	“ 12
---	------

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 31 gennaio 2023, n. 180 (IRES)	Pag. 13
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 1° marzo 2023, n. 229 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 5
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 marzo 2023, n. 235 (IRES)	“ 13
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 6 marzo 2023, n. 240 (IRES)	“ 13
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 13 marzo 2023, n. 249 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 20
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 marzo 2023, n. 256 (IRES)	“ 14
Circ. Agenzia delle entrate 20 marzo 2023, n. 6/E (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 5
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 marzo 2023, n. 262 (IRES)	“ 14
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 marzo 2023, n. 264 (IRES)	“ 14
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 marzo 2023, n. 265 (REDDITI DI CAPITALE)	“ 17
Circ. Agenzia delle entrate 28 marzo 2023, n. 7/E (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 3
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 aprile 2023, n. 273 (IRES)	“ 14
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 aprile 2023, n. 277 (IRES)	“ 14
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 aprile 2023, n. 278 (IRES)	“ 15
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 6 aprile 2023, n. 285 (REDDITI DI CAPITALE)	“ 17
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 aprile 2023, n. 288 (IRES)	“ 15
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 aprile 2023, n. 289 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 20
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 aprile 2023, n. 290 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 21
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 aprile 2023, n. 291 (IRES)	“ 16
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 14 aprile 2023, n. 294 (IRES)	“ 16

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 aprile 2023, n. 297 (RISCOSSIONE)	Pag. 21
Circ. Agenzia delle entrate 19 aprile 2023, n. 9/E (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 7
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 aprile 2023, n. 303 (IRES)	“ 16
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 aprile 2023, n. 306 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 8

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Cass., sez. trib. 27 gennaio 2023, n. 2592 (REGISTRO (Imposta di)	“ 22
Cass., sez. VI civ. 2 febbraio 2023, n. 3220 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 8

Corte di Giustizia Tributaria

Comm. Trib. Reg. Friuli Venezia Giulia 10 agosto 2022, n. 171/1/22 (IRES)	“ 16
Corte di Giust. Trib., I grado di Reggio Emilia, sez. I, 20 settembre 2022, n. 154 (RISCOSSIONE)	“ 21
Corte di Giust. Trib., I grado di Frosinone, sez. III, 31 dicembre 2022, n. 732 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 20