



**Osservatorio Tributario n. 3/2022**  
**Maggio – Giugno 2022**

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

***In evidenza***

<b>AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI</b>	"L'ammortamento libera la riserva di rivalutazione ai fini ACE"
	<b>G. CARBONE, in La Gest. Straord. Imp. 2/2022</b>
<b>ELUSIONE E ABUSO DEL DIRITTO</b>	"Il vantaggio fiscale indebito nella prassi dell'AdE in materia di abuso del diritto"
	<b>R. MICHELUTTI e F. CAPITTA, in Corr. Trib. 6/2022.</b>
<b>IRES</b>	"Fusione tra società consolidate: ancora incerto il riporto delle perdite"
	<b>R. MICHELUTTI, ne Il fisco 6/2022.</b>
<b>IRES</b>	IRES – Fondi per rischi e oneri – Trattamento fiscale degli utilizzi e dei rilasci di fondi per rischi e oneri iscritti in sede di acquisto di un ramo d'azienda che nel tempo hanno assunto una composizione mista di fondi tassati e dedotti
	<b>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 maggio 2022, n. 305.</b>
<b>REDDITI DI IMPRESA</b>	Reddito di impresa – Società non residenti senza stabile organizzazione – Reddito prodotto in Italia – Natura
	<b>Cass., sez. trib. 20 giugno 2022, n. 19862.</b>
<b>REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE</b>	Reddito di lavoro dipendente – Premi di risultato – Imposta sostitutiva del 10% - Condizioni
	<b>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 maggio 2022, n. 265.</b>
<b>IVA</b>	IVA – Gruppo IVA – Inclusione di un nuovo partecipante – Acquisizione delle partecipazioni da parte della capogruppo – Vincolo finanziario - Decorrenza
	<b>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 258.</b>
<b>REGISTRO (Imposta di)</b>	"La Cassazione non si arrende: rimessa alla Corte UE la questione sull'art. 20 del T.U.R."
	<b>G. CORASANITI, in Corr. Trib. 6/2022.</b>

## PROVVEDIMENTI EMANATI E PUBBLICATI IN G.U. DAL 1° MAGGIO AL 30 GIUGNO 2022

Decreto 11 marzo 2022, n. 55	Pag. 1
Decreto-Legge 17 maggio 2022, n. 50	“ 1
Decreto-Legge 21 giugno 2022, n. 73	“ 1

### ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Accertamento (principi e norme generali) – Attività di controllo per il 2022 sulla prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, nonché sulle attività relative al contenzioso tributario, alla consulenza e ai servizi ai contribuenti – Linee guida. <b>Circ. Agenzia delle entrate 20 giugno 2022, n. 21</b>	“ 3
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

### ACCORDI INTERNAZIONALI (in genere)

Accordi internazionali – TFR – Regime convenzionale <b>Cass., sez. trib. 27 aprile 2022, n. 13217</b>	“ 3
----------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

### AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

“L’ammortamento libera la riserva di rivalutazione ai fini ACE”, di <b>G. CARBONE</b>	“ 3
“Trasformazione di DTA con la cessione dei crediti deteriorati: criticità del canone annuo”, di <b>G. MANGUSO</b>	“4
Agevolazioni – ACE – Disciplina antielusiva <b>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 250</b>	“ 6

### ELUSIONE E ABUSO DEL DIRITTO

“Il vantaggio fiscale indebito nella prassi dell’Ade in materia di abuso del diritto” di <b>R. MICHELUTTI e F. CAPITTA</b>	“ 6
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

### ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

“CFC <i>legislation</i> : nuovi chiarimenti” di <b>M. BARGAGLI e O. SALVINI</b>	“ 6
Accordi internazionali – Meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di comunicazione – Decreto Legislativo del 30 luglio 2020, n. 100 (recepimento Direttiva “DAC 6”) <b>Circ. Agenzia delle Entrate 13 maggio 2022, n. 12</b>	“ 7

### IRES

“Rinvio per la deduzione delle quote delle svalutazioni dei crediti del settore bancario e assicurativo”, di <b>G. ALBANO</b>	“ 7
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

“Verso una progressiva riduzione delle soglie dimensionali di accesso all’adempimento collaborativo? Evoluzioni e criticità” di **C. GARBARINO** e **A. RIZZO** **Pag. 8**

“Fusione tra società consolidate: ancora incerto il riporto delle perdite”, di **R. MICHELUTTI** **“ 8**

IRES – Conferimento d’azienda appartenente alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente – Conferitaria società di capitali residente in Italia – Neutralità – Condizioni – Svalutazioni su crediti contabilizzate e non ancora dedotte – Deducibilità – Condizioni.  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 251** **“ 9**

IRES – Riporto delle perdite e degli interessi passivi - Limiti  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 252** **“ 10**

IRES – Disapplicazione art. 172, comma 7, del TUIR in caso di fusione non ancora realizzata – Test di vitalità e limite del patrimonio netto  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 253** **“ 10**

IRES – Disapplicazione delle disposizioni contenute nell’art. 172, comma 7, del DPR 22.12.1986, n. 917 relativamente alla operazione di fusione in presenza di consolidato  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 254** **“ 10**

IRES – Disapplicazione delle limitazioni ex art. 172, comma 7 del TUIR – Fusione per incorporazione – Mancato rispetto del limite patrimoniale – Affitto di ramo d’azienda tra incorporata e incorporante  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 255** **“ 10**

IRES – *Transfer pricing* – Intervallo di libera concorrenza  
**Circ. Agenzia delle entrate 24 maggio 2022, n. 16** **“ 10**

IRES – Fondi per rischi e oneri – Trattamento fiscale degli utilizzi e dei rilasci di fondi per rischi e oneri iscritti in sede di acquisto di un ramo d’azienda che nel tempo hanno assunto una composizione mista di fondi tassati e dedotti  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 maggio 2022, n. 305** **“ 11**

### **REDDITI DI CAPITALE**

Redditi di capitale – Modifiche al regime fiscale dei pinai di risparmio a lungo termine (PIR)  
**Circ. Agenzia delle entrate 4 maggio 2022, n. 10** **“ 11**

Redditi di capitale – Dividendi di fonte italiana conseguiti da un soggetto estero che possiede le caratteristiche di uno schema previdenziale complementare – Ritenuta applicabile  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 giugno 2022, n. 338** **“ 12**

### **REDDITI DI IMPRESA**

“La Cassazione non cambia posizione sui fatti successivi alla chiusura dell’esercizio”, di **F. LEONE** e **G. ZANELLA** **“ 12**

“Aspetti fiscali critici dei finanziamenti infragruppo” di **G. RUSSETTI** **“ 13**

Reddito di impresa – Società non residenti senza stabile organizzazione – Reddito prodotto in Italia – Natura  
**Cass., sez. trib. 20 giugno 2022, n. 19862** **“ 14**

## REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

- “Il regime speciale dei neo-residenti ed i redditi di lavoro dipendente: gli obblighi a carico dei sostituti d'imposta” di **C. QUARTANA e F. RONCALLI** **Pag. 14**
- Reddito di lavoro dipendente – Regime impatriati – Rientro dall'estero disposto contestualmente all'assunzione intervenuta in costanza di residenza all'estero – Discontinuità con la posizione lavorativa precedente all'espatrio - Ammissibilità  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 maggio 2022, n. 259** **“ 15**
- Reddito di lavoro dipendente – Premi di risultato – Imposta sostitutiva del 10% - Condizioni.  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 maggio 2022, n. 265** **“15**
- Reddito di lavoro dipendente – Recupero delle maggiori imposte assolte dai dipendenti per gli anni 2019, 2020 e 2021 a fronte della mancata applicazione del regime impatriati  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 maggio 2022, n. 275** **“ 16**
- Reddito di lavoro dipendente – *Carried interest* – Qualificazione come redditi di natura finanziaria  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 25 maggio 2022, n. 295** **“ 16**
- Reddito di lavoro dipendente – Regime speciale per i lavoratori impatriati – Mancata iscrizione AIRE – Esercizio opzione per ulteriore quinquennio - Esclusione  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 giugno 2022, n. 321** **“ 16**
- Reddito di lavoro dipendente – Somme spettanti a titolo incentivo all'esodo conferite ad un fondo di previdenza complementare – Imponibilità.  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 giugno 2022, n. 323** **“ 16**
- Reddito di lavoro dipendente – Somme riconosciute in sede di una conciliazione in materia di lavoro – Regime fiscale  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 giugno 2022, n. 343 e 344** **“ 17**
- Reddito di lavoro dipendente – Regime degli impatriati – Rientro in Italia a seguito di distacco all'estero.  
**Comm. Trib. Prov. di Milano, 25 maggio 2022, n. 1479/11/22** **“ 17**

## IVA

- IVA – Gruppo IVA – Inclusione di un nuovo partecipante – Acquisizione delle partecipazioni da parte della capogruppo – Vincolo finanziario - Decorrenza  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 258** **“ 17**
- IVA – Gruppo IVA – Processo di riorganizzazione – *Prosecuzio* del Gruppo IVA  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 maggio 2022, n. 300** **“ 18**
- IVA – Compensazione dei crediti trasferiti al Gruppo – Garanzia – Assunzione diretta dell'obbligazione *ex art. 38-bis*, comma 5, del DPR 633/72.  
**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 giugno 2022, n. 330** **“ 18**
- IVA – Calcolo del *pro-rata* – Attività finanziaria esente – Natura accessoria  
**Cass., sez. trib. 24 maggio 2022, n. 16674** **“ 18**

## REGISTRO (Imposta di)

- “La Cassazione non si arrende: rimessa alla Corte UE la questione sull'art. 20 del T.U.R.”,  
di **G. CORASANITI** **“ 19**

Registro (imposta di) – Interpretazione degli atti – Riqualificazione di atti collegati in cessione di azienda – Esclusione.

**Cass., sez. trib. 8 aprile 2022, n. 11435**

**Pag. 19**

### **TRUST**

“L'imposizione indiretta del *trust* nella bozza di circolare dell'Ade” di **E. VIAL**

**“ 20**

### **VARIE**

“Fiscalità societaria diretta e indiretta delle criptovalute” di **A. TOMASSINI**

**“ 21**

**Decreto 11 marzo 2022, n. 55:** “Regolamento recante disposizioni in materia di comunicazione, accesso e consultazione dei dati e delle informazioni relativi alla titolarità effettiva di imprese dotate di personalità giuridica, di persone giuridiche private, di trust produttivi di effetti giuridici rilevanti ai fini fiscali e di istituti giuridici affini al *trust*” (in G.U. n. 121 de 25 maggio 2022)

\*\*\*\*\*

Il regolamento dispone la formazione, accesso e consultazione del registro relativo ai dati e alle informazioni relativi alla titolarità effettiva di imprese dotate di personalità giuridica, di persone giuridiche private, di *trust* produttivi di effetti giuridici rilevanti ai fini fiscali e di istituti giuridici affini al *trust*.

Entro 60 giorni dall'entrata in vigore del Decreto verrà emanato un Decreto da parte del Mise – in attuazione di quanto previsto dal DPR 581/1995 – per individuare il modello che sarà utilizzato per la comunicazione dei dati presso le Camere di Commercio.

Le comunicazioni dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva dovranno avvenire entro 60 giorni dall'operatività del sistema, che verrà accertato con provvedimento del Mise. Tutte le imprese, i *trust* e gli istituti giuridici affini, che si costituiranno dopo l'entrata in vigore del registro, dovranno comunicare i dati dei propri titolari effettivi entro 30 giorni dalla loro iscrizione nei rispettivi registri o la loro costituzione (per i *trust*). Sempre entro 30 giorni andranno comunicate le variazioni dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva.

**Decreto-Legge 17 maggio 2022, n. 50:** “Misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina” (in G.U. n. 114 del 17 maggio 2022)

\*\*\*\*\*

Il decreto è stato convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2022 n. 91.

Tra le principali novità normative, si segnalano

Cessione dei crediti d'imposta da bonus edilizi/energetici e altri bonus fiscali (art. 14)

Con il Decreto Aiuti il Governo è nuovamente intervenuto sulle disposizioni che disciplinano la cessione dei crediti di imposta relativi ai principali bonus in ambito edilizio ed energetico (art. 121, D.L. n. 34/2020; Decreto Rilancio). La novella fa seguito alle precedenti, e recenti, modifiche della disciplina recate prima dal Decreto Sostegni *ter* (Decreto-Legge 27 gennaio 2022, n. 4) e poi dal Decreto Energia (Decreto-Legge 1° marzo 2022, n. 17; detto anche Decreto Bollette). Tali provvedimenti hanno stabilito che dopo la prima cessione effettuata direttamente dal beneficiario o, previo sconto in fattura, dal fornitore, il credito di imposta potesse essere ceduto anche per ulteriori due volte (quindi massimo tre cessioni) ma solo in favore di intermediari finanziari vigilati (banche, imprese di assicurazione, intermediari finanziari iscritti all'albo ex art. 106 TUB, società appartenenti ad un gruppo bancario e che le banche che avessero esaurito il numero massimo delle cessioni ammesse, potessero effettuare un'ulteriore esclusivamente a favore dei soggetti con i quali avessero stipulato un contratto di conto corrente, senza facoltà di ulteriore cessione.

Con la novella il legislatore, ancora una volta intervenendo sull'art. 121 del Decreto Rilancio, ha:

- ampliato alle società appartenenti ad un gruppo bancario (oltre che alle banche) il novero dei soggetti abilitati, all'effettuazione dell'ulteriore cessione ai correntisti (propri, qualora la cessione avvenga da parte di una banca, o della banca capogruppo);
- consentito l'effettuazione della citata ulteriore cessione anche prima che le altre tre previste dall'ordinamento (una verso chiunque e due ulteriori verso intermediari finanziari vigilati) siano esaurite;
- previsto che la citata ulteriore cessione possa essere effettuata solo nei confronti di clienti professionali privati di cui all'art. 6, comma 2-*quinquies*, D.Lgs. n. 58/1998 (“TUF”)

Resta fermo il divieto di ulteriore cessione da parte del cliente correntista.

Le disposizioni in commento si sarebbero dovute applicare alle prime cessioni e agli sconti in fattura comunicati all'Agenzia delle entrate a partire dal 1° maggio 2022. Per effetto della modifica introdotta in sede di conversione del D.L. 21 giugno 2022, n. 73 (cd. Decreto semplificazioni, v. *infra*), le nuove disposizioni si applicano anche alle comunicazioni all'Agenzia effettuate prima del 1° maggio 2022.

**Decreto-Legge 21 giugno 2022, n. 73:** “Misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali e di rilascio del nulla osta al lavoro, Tesoreria dello Stato e ulteriori disposizioni finanziarie e sociali” (in G.U. 143 del 21 giugno 2022)

\*\*\*\*\*

Il decreto è stato convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022 n. 122.

#### Correzione di errori contabili – Trattamento fiscale (art. 8)

Con il Decreto Semplificazioni (art. 8, comma 1, lett. b), il principio di derivazione rafforzata stabilito dall'art. 83 del TUIR – con particolare riferimento alla rilevanza fiscale dei criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili – viene esteso alle poste contabilizzate a seguito della correzione di errori contabili.

Per effetto della nuova disposizione viene meno l'onere di gestire le citate correzioni attraverso dichiarazioni integrative, posto che, esse assumono rilevanza fiscale nel periodo di imposta di correzione dell'errore contabile. Resta tuttavia il limite temporale alla rilevanza fiscale della correzione che, per i componenti negativi, non può avvenire oltre i suddetti termini di presentazione della dichiarazione integrativa.

La norma si applica a partire dal periodo d'imposta in corso al 22 giugno 2022 e, quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, già a partire dal 2022. In sede di conversione del Decreto è stato specificato che tale disciplina, oltre che ai fini Ires, si applica anche ai fini Irap.

#### Termine per la richiesta di registrazione degli atti (art. 14)

Il Decreto, modificando l'art. 13 del DPR n. 131/1986 ("TUR"), estende da venti a trenta giorni il termine ordinario per la registrazione di tutti gli atti soggetti a registrazione in termine fisso.

Mediante la modifica dell'art. 19 del TUR, il medesimo termine di 30 giorni si applica anche alla denuncia di eventi successivi alla registrazione (ad esempio, avveramento della condizione sospensiva, determinazione definitiva del prezzo, proroga, ecc.).

#### Monitoraggio fiscale (art. 16)

L'art. 16, al fine di allineare la normativa del cd. monitoraggio fiscale di cui all'art. 1 del D.L. n. 167/1990 alla normativa antiriciclaggio di cui al D.Lgs. n. 231/2007, ha ridotto da 15 mila a 5 mila euro la soglia quantitativa dei trasferimenti (prevalentemente mediante bonifici) da e verso l'estero eseguiti dagli intermediari finanziari per conto di persone fisiche, società semplici o associazioni equiparate o enti non commerciali residenti o non residenti in Italia, superata la quale scatta l'obbligo di comunicazione annuale all'Agenzia delle entrate. Tale disposizione ha altresì stabilito che non devono essere più comunicate le operazioni frazionate, cioè trasferimenti tra loro collegati effettuati in sette giorni che nel loro complesso superano la soglia quantitativa. Le modifiche hanno effetto già dal periodo d'imposta 2021 e, quindi, dalla dichiarazione che dovrà essere presentata nel mese di ottobre 2022.

#### Modifiche alla disciplina della cessione del credito d'imposta o dello sconto in fattura (art. 40-quater)

Con una norma inserita in sede di conversione in legge è stata semplificata la disciplina sulla cessione dei bonus edilizi contenuta nel Decreto "Aiuti" (D.L. n. 50/2022) che ammette la possibilità per le banche di cedere i crediti a favore di imprese o professionisti che intrattengono, con le stesse, rapporti di conto corrente, se diversi dai consumatori e/o utenti, ammettendo a tale disciplina anche le cessioni e gli sconti in fattura comunicati all'Agenzia delle entrate prima della data del 1° maggio 2022.

Osser 3 2022

## **ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)**

### **Prassi Amministrativa**

**Accertamento (principi e norme generali) – Attività di controllo per il 2022 sulla prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, nonché sulle attività relative al contenzioso tributario, alla consulenza e ai servizi ai contribuenti – Linee guida.**

Circ. Agenzia delle entrate 20 giugno 2022, n. 21, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

Nell'anno 2022 verranno resi disponibili nuovi servizi online, i rimborsi dovrebbero esser erogati in un tempo minore rispetto al passato, l'attività di controllo si concentrerà sui fenomeni di frode che hanno determinato l'appropriazione indebita di somme destinate a far fronte alla crisi economica conseguente all'emergenza epidemiologica da COVID-19, parte dell'attività di controllo riguarderà la procedura di riversamento del credito.

## **ACCORDI INTERNAZIONALI (in genere)**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **Accordi internazionali – TFR – Regime convenzionale**

Cass., sez. trib. 27 aprile 2022, n. 13217, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

La Corte di Cassazione si è espressa sulla applicabilità delle Convenzioni contro le doppie imposizioni in relazione al pagamento di somme a titolo di trattamento di fine rapporto e di "incentivo all'esodo".

La Cassazione ha affermato che le norme convenzionali, una volta ratificate all'interno del nostro ordinamento, debbono essere considerate fonti di rango primario il cui carattere di specialità fa sì che debbano essere applicate anche in presenza di norme ordinarie con esse confliggenti.

## **AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI**

**"L'ammortamento libera la riserva di rivalutazione ai fini ACE", di G. CARBONE, in La Gest.Straord. Imp. 2/2022, p.23**

L'Agenzia delle entrate (AdE o Agenzia) con la risposta ad interpello n. 889/2021 è intervenuta sul tema della rilevanza delle riserve da rivalutazione ai fini dell'Aiuto alla crescita economica ("ACE"). Al riguardo viene innanzitutto ricordato che l'art. 5, comma 2, del D.M. 3 agosto 2017 (cd. Nuovo decreto ACE) esclude dall'agevolazione gli incrementi derivanti dall'accantonamento a riserve non disponibili. Tra queste, il successivo comma 6 annovera le riserve formate con utili derivanti dai processi di valutazione, alle quali appartengono i saldi attivi di rivalutazione. L'irrilevanza ai fini ACE, tuttavia, non è permanente. Al contrario, lo stesso art. 5, comma 6, del D.M. 3 agosto 2017 prevede che, se una riserva originariamente non computata in quanto indisponibile diventa disponibile, essa



è computata nella base ACE dell'esercizio in cui viene meno l'indisponibilità, a condizione che la riserva si sia formata successivamente all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 (primo periodo di operatività dell'agevolazione). Nella Circolare n. 21/2015, infatti, l'Agenzia ha specificato come le stesse riserve possono in un secondo momento rientrare tra le poste rilevanti ai fini ACE per la quota dei maggiori valori successivamente realizzati che comportano di fatto la riclassificazione della riserva dalla categoria delle riserve di utili non disponibili a quelle delle riserve formate con utili realizzati.

Nella più recente risposta ad interpello n. 889/2021 l'Agenzia ha poi chiarito che il medesimo effetto di "liberazione" delle riserve si ha con l'ammortamento (civilistico) dei beni rivalutati. In altri termini, l'AdE ha precisato che costituisce realizzo di una riserva non solo la cessione dei beni rivalutati ma anche l'ammortamento dei maggiori valori. In pratica, nel documento di prassi oggetto del presente intervento, è stato riconosciuto che l'ammortamento rappresenta una modalità "alternativa" di realizzo dei maggiori valori, posto che la quota di costo degli importi oggetti di rivalutazione imputato annualmente a conto economico, riducendo gli utili di esercizio, determina la concretizzazione del valore stimato in sede di rivalutazione che limitatamente alla quota ammortizzata diventa quindi effettivo.

Da questa interpretazione ne discende che la riserva di rivalutazione sebbene non immediatamente ed integralmente rilevante come incremento ACE nel periodo d'imposta di iscrizione assume rilevanza, ai fini di tale agevolazione, a seguito dell'ammortamento del maggior valore dei beni oggetto di rivalutazione anno dopo anno in funzione della quota di ammortamento che concorre alla formazione dell'utile di periodo.

L'Agenzia precisa, inoltre, che ai fini dell'incremento deve essere considerato l'ammortamento civilistico e non quello fiscale, tenuto conto che ai fini ACE rivela il patrimonio netto nella sua accezione bilancistica e derivante dalla corretta applicazione dei principi contabili.

Inoltre, l'A. affronta un aspetto non analizzato dall'Agenzia che riguarda la possibilità di far concorrere le riserve di rivalutazione realizzate nel corso del 2021 ai fini della cosiddetta Super ACE introdotta dal D.L. sostegni-*bis* (D.L. n. 73/2021). Seguendo l'interpretazione dell'Agenzia dovrebbe dedursi che le quote di riserva stanziata in occasione delle leggi di rivalutazione e liberatesi nel corso del 2021 per effetto dell'ammortamento possano concorrere alla determinazione del calcolo della Super ACE poiché trattasi di una quota effettivamente realizzata nel corso del 2021 e pertanto incremento patrimoniale rilevante rispetto a quello esistente all'esercizio 2020. Tale soluzione è stata confermata in occasione delle risposte rilasciate dalla stessa Agenzia nel corso del Telefisco 2022 seppure la questione fosse stata posta limitatamente alle sole ipotesi di riserve di rivalutazione iscritte nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2020 ai sensi del D.L. 104/2020.

Si deve, infine, ritenere che l'orientamento contenuto nella risposta ad interpello n. 889/2021 riguardi tutte le riserve da rivalutazione, purché la costituzione sia avvenuta successivamente al 31 dicembre 2010. Pertanto, i relativi principi possono essere estesi alle rivalutazioni operate dal 2011 in avanti, per le quali l'importo rilevante in ciascun esercizio corrisponde alla quota "realizzata" nel medesimo.(WR)

**“Trasformazione di DTA con la cessione dei crediti deteriorati: criticità del canone annuo”, di G. MANGUSO, ne Il fisco, 21/2022, p.2021**

Come noto, con la finalità di agevolare la cessione di alcune posizioni di credito nel particolare contesto pandemico l'art. 44-*bis* del D.L. n.34/2019 (convertito con modificazioni nella L. n. 58/2019) ha introdotto la facoltà di trasformazione delle attività per imposte anticipate relative a perdite fiscali pregresse ed eccedenze ACE non utilizzate (c.d. DTA "non qualificate"), anche non iscritte in bilancio, in crediti d'imposta in presenza di cessione di crediti deteriorati. Tale disciplina, che originariamente era stata prevista per le cessioni effettuate entro il 31 dicembre 2020, è stata poi prorogata di un anno ed impone al cedente i crediti deteriorati, tra gli altri, l'obbligo di versamento di un canone, adempimento già noto nel regime "ordinario" di trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta (cfr. art. 2, commi 55 ss. del D.L. n. 225/2010, convertito dalla L. n.10/2011).

Con questo contributo l'A. si propone, anche alla luce dei recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, una preliminare verifica del carattere sistematico dell'obbligo di versamento di questo

canone in un contesto economico e giuridico probabilmente differente da quello che ne ha richiesto l'introduzione all'interno del regime ordinario di trasformazione.

Dopo aver delineato gli elementi caratteristici dei due istituti – regime ordinario di trasformazione delle DTA e regime di trasformazione delle DTA in presenza della cessione di crediti deteriorati – l'A. si concentra sui punti critici derivanti dall'obbligo di pagamento del canone. Dal confronto dei due differenti regimi, l'A. espone una serie di elementi utili ad esprimere qualche considerazione sulla coerenza logico - sistemica della presenza dell'obbligo del canone e dunque sulla comunanza del contesto normativo dei due regimi comparati.

In via preliminare, in base a considerazioni di buon senso, l'A. intravede alcuni elementi di anomalia nella previsione dell'opzione del canone all'interno del regime di cui all'articolo 44-*bis* (regime di trasformazione connesso alla cessione di crediti deteriorati). Infatti, un soggetto non intermediario finanziario che non ha mai applicato l'articolo 11 del D.L. n. 59/2016 perché non ha mai trasformato DTA, non disponendo di avviamenti, e che vorrebbe fruire dell'incentivo finanziario previsto per la cessione di crediti deteriorati si potrebbe trovare nella condizione di dover versare il canone (perché l'ammontare delle DTA iscritte e di quelle non iscritte risulta maggiore dell'ammontare delle imposte versate non solo nell'anno in cui si realizza la cessione ma anche negli anni successivi). A tale riguardo se si aggiunge che, come sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, nella risposta n. 728/2021, l'obbligo del canone deve essere calcolato conteggiando anche le DTA qualificate ex art. 2, commi 55-58 del D.L. n.225/2020, ne viene fuori una disciplina che produce una maggiorazione e non una riduzione degli oneri di cessione dei crediti deteriorati.

Inoltre, viene sottolineato che il canone è stato inserito nel regime ordinario di trasformazione delle DTA per superare le censure economiche sull'aiuto di Stato, che sarebbe stato contestato laddove fosse stato possibile convertire in crediti imposta le DTA contabilizzate senza mai di fatto aver versato imposte. Con riferimento a questo aspetto, l'A. sottolinea che se nell'ambito della norma che prevedeva la trasformazione "ordinaria" questo tipo di previsione poteva avere un senso lo stesso non può dirsi per la trasformazione condizionata dalla cessione dei crediti verso debitori inadempienti. Infatti, l'art. 44 *bis*, del D.L. n. 34/2019, riscritto dall'articolo 55 del D.L. n. 18/2020, non costituisce aiuto di Stato perché non è una misura selettiva, a differenza del regime di trasformazione ordinario, in quanto qualsiasi società può cedere i propri crediti deteriorati e procedere alla trasformazione di DTA.

Si ritiene poi che l'articolo 44-*bis* in commento sia privo di quelle condizioni che hanno indotto il legislatore italiano ad imporre il canone in presenza di trasformazione in credito d'imposta di DTA di tipo 2, vale a dire l'assenza di anticipazione di imposte che sarebbero poi monetizzate in anticipo con detta trasformazione. Infatti, nel caso delle perdite riportabili ex art. 84 del TUIR e delle eccedenze ACE, ex art. 6, del D.M. 3 agosto 2017, potrebbero dar luogo ad attività per imposte anticipate ordinariamente monetizzabili.

L'A. si sofferma sulle altre differenze tra i due regimi, e in particolare: *i*) la *ratio*, in quanto con il nuovo articolo 44-*bis* si è voluto ridurre l'onere derivante dalla cessione dei crediti deteriorati e non già monetizzare alcune attività per imposte anticipate; *ii*) l'ambito oggettivo, in quanto i *reversal* sottesi alle DTA su perdite riportabili ed eccedenze ACE escludono la presenza di un reddito imponibile e dunque di un anticipo di imposte; *iii*) l'ambito soggettivo perché il soggetto che potrà trasformare non necessariamente coincide con chi ha ceduto i crediti deteriorati; *iv*) la data di origine del credito, in quanto è differente anche il momento in cui i crediti d'imposta si originano, la quale coincide con la data di cessione giuridica, senza aver alcun riguardo alla data di approvazione del bilancio, ovvero con la data di invio della dichiarazione, relativo all'esercizio in cui è avvenuta la cessione del credito deteriorato.

Dai confronti operati dall'A. emerge abbastanza chiaramente che la presenza dell'obbligo di versamento del canone di trasformazione di DTA, ex art. 44-*bis* in esame, presenta alcune criticità. A conferma di ciò nel regime di trasformazione delle DTA previsto in presenza di aggregazioni aziendali non si parla di canone ex art. 11 del D.L. n. 59/2016 ma di commissione pari al 25% delle DTA oggetto di trasformazione. Così anche se sono state superate le criticità qui evidenziate dall'A., resta comunque la previsione di un onere che, di fatto, rende la disciplina del "bonus aggregazioni" qualcosa di più simile ad un "*malus aggregazioni*". (WR)

## Prassi Amministrativa

### **Agevolazioni – ACE – Disciplina antielusiva**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 250, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

Il caso esaminato è quello di una società residente che aveva finanziato e conferito importi verso due controllate estere.

L'agenzia ha ritenuto disapplicabile la disciplina antielusiva poiché le controllate estere non avevano effettuato conferimenti o altre operazioni con effetti duplicativi verso altre società residenti e la controllante non aveva ricevuto conferimenti, e la variazione in aumento del capitale proprio era esclusivamente riferibile ad accantonamenti degli utili.

Nelle ipotesi di gruppi societari, i commi 2 e 3 dell'art. 10 del D.M. 3 agosto 2017 prevedono che gli incrementi della base di calcolo ACE sono "sterilizzati" per gli importi derivanti da acquisizioni di partecipazioni e aziende, incrementi dei crediti di finanziamento e conferimenti di denaro effettuati verso altre società del gruppo, anche non residenti.

## ELUSIONE E ABUSO DEL DIRITTO

### Dottrina

**"Il vantaggio fiscale indebito nella prassi dell'AdE in materia di abuso del diritto"** di R. MICHELUTTI e F. CAPITTA, in Corr. Trib. 6/2022, pag. 524

Fra i presupposti costitutivi dell'abuso del diritto, il requisito del vantaggio fiscale indebito assume rilievo pregiudiziale.

Due recenti risposte ad interpello (892/2021 e 86/2022), accomunate dal disconoscimento della neutralità fiscale di fusioni e scissioni inserite all'interno di un più ampio percorso negoziale volto a porre in essere riorganizzazioni societarie infragruppo, offrono agli AA. lo spunto per approfondire l'evoluzione dell'orientamento interpretativo dell'Agenzia delle Entrate sull'abuso del diritto.

In un caso (interpello 892/2021) la sussistenza dell'indebito vantaggio fiscale viene ravvisata nella circolazione indiretta di un immobile strumentale realizzata tramite cessione di una partecipazione totalitaria e successiva fusione. Nell'altro caso (interpello 86/2022) l'indebito vantaggio fiscale deriva dal confronto tra una operazione fiscalmente neutrale ed una operazione di permuta (fiscalmente realizzativa) ritenuta più lineare dall'Agenzia.

Gli AA. rilevano un atteggiamento restrittivo dell'Agenzia nella valutazione delle operazioni di riorganizzazione infragruppo ai fini dell'abuso del diritto che fa leva su uno scrutinio del requisito del vantaggio fiscale indebito connotato da forti elementi di discrezionalità.

Così facendo l'Agenzia va di fatto a sindacare la scelta dei negozi giuridici posta in essere dal contribuente anche in considerazione del regime fiscale ad essi associato, vanificando il principio di libertà di scelta dei negozi giuridici codificato nel comma 4 dell'art. 10-bis TUIR. (EM)

## ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

### Dottrina

**"CFC legislation: nuovi chiarimenti"** di M. BARGAGLI e O. SALVINI, in Fisc. e Comm. Int. 6/2022, pag. 6

Gli AA. Illustrano le disposizioni in materia di imprese estere controllate contenute nell'art.167 TUIR, così come modificato, da ultimo, dall'art. 4 del Dlgs n. 142/2018 attuativo della Direttiva UE 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno. (EM)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Accordi internazionali – Meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione – Decreto Legislativo del 30 luglio 2020, n. 100 (recepimento Direttiva “DAC 6”)**

Circ. Agenzia delle Entrate 13 maggio 2022, n. 12, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

I chiarimenti introdotti dalla Circolare riguardano elementi specifici della normativa rilevante e spaziano dalla qualificazione della SGR quale intermediario allo standard di conoscenza in relazione all'attività di amministrazione delle società fiduciarie passando per la documentazione probatoria da conservare relativamente a taluni *hallmark*.

La circolare, nel formato domande e risposte, analizza alcune questioni riferite alla qualifica di intermediario obbligato alle comunicazioni, alle nozioni di riduzione d'imposta e di vantaggio fiscale principale, ai profili sanzionatori per gli inadempimenti.

Con riferimento alla nozione di riduzione d'imposta, l'Agenzia delle entrate chiarisce che, essa è determinata ponendo a confronto gli effetti fiscali prodotti (o da produrre) a seguito dell'adozione del meccanismo transfrontaliero con quelli che si verificherebbero in sua assenza, non dovendosi invece valutare altre eventuali operazioni alternative.

Con riferimento ai regimi agevolativi, conferma che, nell'ambito delle operazioni standardizzate di cui all'*hallmark* A.3, l'obbligo di comunicazione viene meno ove l'operazione sia finalizzata a beneficiare del singolo regime fiscale di agevolazione. Tuttavia, se il meccanismo di pianificazione aggressiva rientra in un più ampio schema teso a ledere gli interessi erariali degli Stati, questa condizione esimente viene sostanzialmente meno, con conseguente obbligo di comunicazione alle Autorità fiscali interessate.

Per quanto riguarda il *main benefit test*, l'Agenzia delle entrate precisa che i vantaggi extrafiscali devono essere adeguatamente documentati dai consulenti fiscali, se essi assumono la veste di intermediari tenuti alle comunicazioni.

### **IRES**

#### **Dottrina**

**“Rinvio per la deduzione delle quote delle svalutazioni dei crediti del settore bancario e assicurativo”,** di G. ALBANO, ne Il fisco, 22/2022, p.2113

Nel presente intervento gli AA. ripercorrono le modifiche normative riferite all'ammontare complessivo delle componenti negative per rettifiche su crediti non dedotte sino al 31 dicembre 2014, che vengono dedotte in base ad un piano di deduzione decennale non lineare più volte modificato nel corso del tempo. Al riguardo, si registra un'ulteriore modifica introdotta dall'art. 42 del D.L. n. 17/2022 convertito nella L. n. 34/2022, che ha disposto: i) il differimento della deduzione dei *reversal* 2022, in quattro quote costanti, a partire del periodo d'imposta 2023 e nei tre successivi; ii) la rimodulazione del *reversal* del 2018 (del 10%) – originariamente differito in base alla Legge di bilancio 2019 – in misura pari al 53% del suo ammontare (5,3%) al periodo d'imposta 2022 e al restante 47% (4,7%) al periodo d'imposta 2026. Inoltre, la medesima norma ha previsto specifiche disposizioni con riguardo alla determinazione degli acconti per i periodi di imposta compresi tra il 2022 e il 2027.

In sintesi, viene rinviata, in quote costanti, al periodo di imposta in corso al 31.12.2023 e ai tre successivi (2024, 2025 e 2026, per i soggetti cd. “solari”) e la deduzione della quota del 12% spettante per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 (2022, per i soggetti solari).

L'A. osserva che il differimento colpisce di fatto solo la deduzione del 12% originariamente prevista dal D.L. n. 83/2015, ma non anche quella del 3% prevista dalla legge n. 160/2019, che resta invece deducibile secondo le tempistiche ordinarie. Inoltre, per attenuare parzialmente gli effetti di tale rinvio, il comma 1-*bis* dell'art. 42 modifica il comma 1056 della Legge n. 145/2018 (Legge di bilancio 2019), stabilendo che la quota del 10% di competenza del 2019, e rinviata ai fini IRAP ed IRES al 2026, venga anticipata al 31 dicembre 2022 per il 53% del suo ammontare mentre per la restante parte (47%) la deducibilità della quota resta fissata al 2026.

Considerando le ripetute modifiche normative che si sono succedute nel tempo, il piano di recupero delle rettifiche ante 2015 risulta oggi il seguente:

- 5% nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016;
- 8% nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2017;
- 12% nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020;
- 8,3% (3%+5,3%) nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022;
- 18% (12% + 3% + 3%) per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023;
- 18% (12%+3%+3%) per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024;
- 11% (5%+3%+3%) per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2025;
- 7,7% per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2026.

Per mantenere inalterati gli impatti finanziari della norma originaria, è stata introdotta – da un lato – una complessa disciplina in materia di acconti e – dall'altro – è stata anticipata al 2022 una parte della quota oggetto di reversal nel 2026. (WR)

**“Verso una progressiva riduzione delle soglie dimensionali di accesso all'adempimento collaborativo? Evoluzioni e criticità”** di C. GARBARINO e A. RIZZO, in Fisc. e Comm. Int. 5/2022, pag. 29

Il 9 marzo 2022 l'Agenzia delle entrate ha pubblicato il Provvedimento n. 74913/2022 che introduce alcune novità in materia di adempimento collaborativo.

Le principali novità attengono ad una progressiva riduzione delle soglie dimensionali di accesso al regime di adempimento collaborativo: inizialmente 10 miliardi di euro di volume di affari o ricavi, poi 5 miliardi, poi 1 miliardo ed in futuro 100 milioni di euro.

Questa riduzione delle soglie di accesso determinerà necessariamente un significativo incremento della platea dei potenziali partecipanti al regime di adempimento collaborativo, determinando, secondo gli AA., la criticità del potenziale snaturamento dell'istituto. (EM)

**“Fusione tra società consolidate: ancora incerto il riporto delle perdite”**, di R. MICHELUTTI, ne Il fisco, 24/2022, p.2315.

Nella risposta ad interpello n. 74/2022, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la fusione tra le uniche due società appartenenti al regime del consolidato fiscale comporta l'interruzione del regime di tassazione di gruppo, considerato il venir meno della pluralità di soggetti che hanno esercitato l'opzione, con la conseguente riattribuzione delle perdite fiscali generate in costanza di regime alle singole società che le hanno generate. In base a queste premesse, l'Agenzia ha concluso per l'applicabilità del *test di vitalità* e del limite del patrimonio netto previsti dall'art. 172, comma 7, del TUIR, ai fini del riporto di tali perdite fiscali (comprese quelle prodotte nel cd. periodo interinale) in capo alla società avente causa.

A parere dell'A., l'interpretazione dell'Agenzia suscita non poche perplessità. Infatti, si dovrebbe ritenere che nella fusione tra controllante e l'unica consolidata, le perdite fiscali generate in costanza di consolidamento non debbano subire l'applicazione dell'art. 124, comma 4, del TUIR e di conseguenza non dovrebbero essere sottoposte ai test (di vitalità e patrimoniale) di cui all'art. 172, comma 7, del TUIR, sul presupposto che la fusione non determina il ritorno all'assetto dualistico ante consolidato, ma semplicemente riconduce ad unità sul piano giuridico i risultati reddituali che già trovavano naturale compensazione nell'ambito della *fiscal unit*.

L'iter argomentativo seguito all'Agenzia muove dal presupposto che la fusione tra la consolidante e l'unica consolidata determini l'interruzione del regime di tassazione di gruppo all'inizio dell'esercizio in cui si perfeziona l'operazione di fusione, comportando quindi la riattribuzione delle perdite secondo il criterio comunicato all'AdE ai sensi dell'art. 124, comma 4, del TUIR. A parere dell'A., questa

ricostruzione non trova alcun fondamento normativo perché se è vero che attraverso la fusione tra le uniche consolidate si estingue la tassazione di gruppo per mancanza dell'autonomia giuridica delle società su cui essa si fonda, non può da questo evento desumersi che si ritorna all'assetto dualistico previgente, che varrebbe a connotare gli effetti generati in costanza di consolidato di una natura meramente transitoria, e, pertanto, non vi è motivo di includere tale operazione straordinaria tra le fattispecie che comportano gli effetti interruttivi di cui all'art. 124 del TUIR.

Nel caso che si discute sembra esserci a parere dell'A. una totale assenza di effetti elusivi, come affermato anche dalla stessa Agenzia nella circolare n. 9/E 2010, in cui questa ha chiarito che *“in presenza di operazioni di fusione tra società partecipanti al medesimo consolidato nazionale e con perdite riportabili conseguite in costanza di consolidato, può escludersi qualsiasi manovra elusiva tesa a realizzare, con l'operazione di aggregazione, la compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali tra i soggetti coinvolti, atteso che questi, per effetto dell'operazione medesima, non possono fruire di alcun vantaggio addizionale in termini di compensazione di imponibili in quanto le perdite prodotte dalle società aderenti al consolidato “nascono” già compensabili con gli utili di altre società incluse nella tassazione di gruppo”*. Con riferimento a quest'ultimo aspetto, che appare contraddittorio, l'Agenzia ha precisato nella risposta n. 74 che il citato passaggio può trovare applicazione nell'ipotesi di fusione che estingue il consolidato, perché questo richiama solo le ipotesi di fusione che non interrompono la tassazione di gruppo, cioè quelle ipotesi nelle quali persiste l'unitarietà del consolidato fintanto che tutte le opzioni esercitate non siano venute meno, per effetto di eventi che determinano la cessazione *in toto* del consolidato. Con riferimento a questo aspetto l'A. ribadisce l'infondatezza delle tesi per cui la fusione tra la consolidante e l'unica consolidata produce gli effetti dell'interruzione del consolidato di cui all'art. 124, comma 4, del TUIR, facendone discendere l'impossibilità di collegare l'operatività dei limiti posti dall'art. 172, comma 7, del TUIR, alla circostanza che non permanga in vita la *fiscal unit* all'esito della fusione. In altri termini, nella risposta n. 74/2022, l'Agenzia sembra incorrere nuovamente in una sopravvalutazione del richiamo letterale all'art. 172 del TUIR, operato dall'art. 12 del Decreto 1° marzo 2018, trascurando di considerare che la circostanza che le due società consolidate godano già della compensazione intersoggettiva dei propri redditi imponibili priva la fusione di connotati elusivi.

In conclusione, l'A. ritiene che nel caso di fusione tra società consolidate e l'unica società consolidata, si passa dall'unità impositiva che deriva dal regime di tassazione di gruppo all'unità impositiva che deriva dall'operazione straordinaria in virtù della compenetrazione soggettiva tra le due società. In questa prospettiva, la fusione rende definitiva la circolazione dei risultati reddituali generatasi con la *fiscal unit*, giustificando la sottrazione delle perdite prodotte, in costanza di consolidato, dall'applicazione dei limiti disposti dall'art. 172, comma 7, del TUIR, per il loro riporto in capo alla società incorporante. (WR)

### **Prassi Amministrativa**

**IRES – Conferimento d'azienda appartenente alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente – Conferitaria società di capitali residente in Italia – Neutralità – Condizioni – Svalutazioni su crediti contabilizzate e non ancora dedotte – Deducibilità – Condizioni.**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 251, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

Nel caso di conferimento, operato da una società residente nell'Unione Europea, dell'azienda della stabile organizzazione italiana a favore di una neocostituita italiana, l'operazione è neutrale, sia con riferimento ai plusvalori latenti nei beni (art. 176, 178 e 179 TUIR) e sia con riferimento ai plusvalori della partecipazione ricevuta in cambio solo se la stessa è iscritta nella contabilità della stabile organizzazione che residua in Italia dopo il conferimento.

Se, invece, la partecipazione è assegnata direttamente alla casa madre, si verifica un fenomeno di realizzo, assoggettato a tassazione ai sensi dell'art. 166 del TUIR (con la possibilità, ricorrendone le condizioni, di beneficiare della *participation exemption*)

### **IRES – Riporto delle perdite e degli interessi passivi - Limiti**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 252, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

Le perdite fiscali pregresse e gli interessi passivi della società scissa possono essere riportati, senza limiti, dalla società beneficiaria appositamente costituita ai fini dell'operazione straordinaria, sulla base del patrimonio contabile della scissa che le è stato attribuito.

### **IRES – Disapplicazione art. 172, comma 7, del TUIR in caso di fusione non ancora realizzata – Test di vitalità e limite del patrimonio netto**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 253, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

### **IRES – Disapplicazione delle disposizioni contenute nell'art. 172, comma 7, del DPR 22.12.1986, n. 917 relativamente alla operazione di fusione in presenza di consolidato**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 254, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

### **IRES – Disapplicazione delle limitazioni ex art. 172, comma 7 del TUIR – Fusione per incorporazione – Mancato rispetto del limite patrimoniale – Affitto di ramo d'azienda tra incorporata e incorporante**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 255, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

Le risposte ad interpello dell'Agenzia delle entrate hanno ammesso la disapplicazione del disposto dell'art. 172, comma 7, del TUIR che vieta il riporto delle perdite fiscali in sede di fusione societaria se non viene superato il c.d. "test del patrimonio netto".

La risposta n. 253/2022 si occupa della fusione di tre società appartenenti al medesimo gruppo che possiedono perdite fiscali superiori all'ammontare di ciascun patrimonio netto contabile di riferimento.

La successiva risposta n. 254/2022 analizza la fusione di una propria controllata da parte di una banca.

Infine, la risposta n. 255/2022 si occupa di una fusione per incorporazione in cui si possedevano perdite superiori all'ammontare del patrimonio netto contabile di riferimento e nella quale il soggetto incorporato e quello incorporante avevano stipulato un contratto di affitto di ramo d'azienda.

### **IRES – *Transfer pricing* – Intervallo di libera concorrenza**

Circ. Agenzia delle entrate 24 maggio 2022, n. 16, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

La Circolare fornisce istruzioni operative in merito alla corretta interpretazione della nozione di "intervallo di libera concorrenza", come anche specificato nell'art. 6 del Decreto del 14 maggio 2018. Prima di procedere all'illustrazione della nozione di intervallo di libera concorrenza viene richiamato brevemente il quadro normativo di riferimento, nonché le pertinenti previsioni OCSE.

Più nello specifico, la Circolare, in linea con le indicazioni internazionali fornite dall'OCSE, ha confermato che la corretta applicazione del metodo più appropriato per la determinazione dei prezzi di trasferimento può portare ad ottenere anziché un unico valore, un intervallo di valori all'interno dell'intervallo di libera concorrenza (cd. "*full range*") se tutte le operazioni individuate nell'intervallo sono parimenti comparabili. Di conseguenza, tutti i valori contenuti all'interno dell'intervallo di libera concorrenza devono essere considerati conformi al principio di libera concorrenza. Se, invece, alcune delle transazioni comprese nell'intervallo dovessero presentare difetti di comparabilità che non possono essere identificati o quantificati in modo affidabile e, quindi, rettificati, è preferibile l'utilizzo di "metodi statistici" e di un valore compreso nell'intervallo ristretto. Il ricorso, invece, ad un valore centrale all'interno dell'intervallo deve essere limitato ai casi in cui l'intervallo non comprende valori caratterizzati da sufficiente grado di comparabilità neppure per considerare affidabile qualsiasi punto compreso nell'intero intervallo ristretto.



## **IRES – Fondi per rischi e oneri – Trattamento fiscale degli utilizzi e dei rilasci di fondi per rischi e oneri iscritti in sede di acquisto di un ramo d’azienda che nel tempo hanno assunto una composizione mista di fondi tassati e dedotti**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 maggio 2022, n. 305, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

L’Agenzia delle entrate ha ribadito che, con la cessione d’azienda non si assiste al subentro o alla successione, da parte dell’acquirente, nei valori e nelle posizioni fiscali del cedente, data la natura realizzativa dell’operazione.

Pertanto, eventuali fondi rischi non dedotti in capo al cedente che, tuttavia, essendo stati computati nella determinazione del valore fiscalmente riconosciuto del ramo d’azienda, in capo al cessionario hanno assunto la natura di fondi dedotti, possono essere iscritti da quest’ultimo a titolo originario, con piena rilevanza fiscale.

In altre parole, tale operazione è, per il cedente, un atto di realizzo dei beni che la compongono, che simmetricamente comporta il diritto dell’acquirente a iscrivere l’azienda acquisita al prezzo di cessione pagato, allocandolo, fra gli *asset* (attivi e passivi) trasferiti e/o acquisiti ricompresi nell’azienda medesima.

Pertanto, a seguito dell’acquisto dell’azienda o di un suo ramo, l’acquirente può iscriversi a titolo originario i fondi in esame, con piena rilevanza fiscale.

Ciò posto, nel caso di specie, gli utilizzi dei fondi dedotti non saranno oggetto di variazioni in aumento o in diminuzione né ai fini IRES che IRAP, a prescindere dal metodo di contabilizzazione adottato. Specularmente, i rilasci origineranno, invece, sopravvenienze attive imponibili sia ai fini IRES che IRAP.

Per quanto riguarda, invece, i fondi che risultano in parte dedotti (con riferimento alla quota acquisita per effetto dell’acquisto del ramo d’azienda) e in parte tassati (con riferimento agli accantonamenti effettuati successivamente all’acquisto del ramo d’azienda), l’Agenzia ritiene che, ove non sia possibile collegare gli utilizzi/rilasci agli accantonamenti stanziati nel fondo, detti utilizzi/rilasci vadano imputati prioritariamente ai fondi riconosciuti fiscalmente.

## **REDDITI DI CAPITALE**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Redditi di capitale – Modifiche al regime fiscale dei piani di risparmio a lungo termine (PIR)**

Circ. Agenzia delle entrate 4 maggio 2022, n. 10, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La Circolare commenta le novità introdotte dalla legge di bilancio 2022 che a sua volta ha apportato alcune modifiche alla disciplina dei piani individuali di risparmio a lungo termine (PIR), introdotta con la legge di bilancio 2017.

Le novità introdotte sono volte a:

- innalzare la soglia dei limiti di investimento nei PIR ordinari;
- escludere specifici vincoli per i PIR alternativi;
- modificare la disciplina del credito d’imposta per le minusvalenze realizzate nei PIR alternativi, rimodulandone l’ammontare e il termine di utilizzabilità;

In termini generali, l’applicazione del regime fiscale PIR consente al titolare di fruire dell’esenzione dalla tassazione per i redditi finanziari derivanti dagli investimenti inseriti nel piano, a condizione che questi ultimi siano detenuti per almeno cinque anni (*c.d. minimum holding period*).

Gli investimenti che compongono il PIR devono rispettare specifici limiti quantitativi di investimento (*c.d. plafond* annuo e complessivo), determinate caratteristiche (natura e tipologia delle attività oggetto di investimento), specifici vincoli di composizione (*c.d. quota obbligatoria*) e limiti (soglie massime di concentrazione e liquidità).

Sulla base delle modifiche intervenute, attualmente, è possibile individuare le seguenti diverse tipologie di PIR in funzione della normativa fiscale applicabile vigente al momento dell’apertura del piano:



- “PIR 1.0”, piani costituiti a partire da 1° gennaio 2017 e fino al 31 dicembre 2018, a cui si applicano le regole previste dalla legge di bilancio 2017;
- “PIR 2.0”, piani costituiti a partire dal 1° gennaio 2019 e fino al 31 dicembre 2019, a cui si applicano le regole previste dalla legge di bilancio 2017, come modificate dalla legge di bilancio 2019;
- “PIR 3.0”, piani costituiti a partire dal 1° gennaio 2020, cui si applicano anche le disposizioni previste dalla legge di bilancio 2017 e dalla legge di bilancio 2019;
- PIR alternativi, piani costituiti a partire dal 19 maggio 2020, in applicazione del comma 2-bis, ex art. 13-bis DL 124/2019.

Dal 2022 è stato stabilito che le persone fisiche non possano investire in PIR c.d. “ordinari” più di 40 mila euro l’anno (prima il limite era 30 mila) e 200 mila euro complessivamente (prima il limite era 150 mila).

I nuovi limiti di investimento si applicano agli investimenti effettuati nei PIR “ordinari” dalla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2022, ossia dall’1.1.2022, a prescindere dalla data di costituzione del piano.

Attualmente risulta possibile detenere contemporaneamente ad un PIR ordinario, più di un PIR alternativo.

### **Redditi di capitale – Dividendi di fonte italiana conseguiti da un soggetto estero che possiede le caratteristiche di uno schema previdenziale complementare – Ritenuta applicabile**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 giugno 2022, n. 338, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

In tema di applicazione della ritenuta sui dividendi di fonte italiana conseguiti da un soggetto estero che possiede le caratteristiche di uno schema previdenziale complementare, l’Agenzia ha precisato che, non trattandosi di un soggetto commerciale, si applica la ritenuta con aliquota dell’11% di cui all’art. 27, comma 3, secondo periodo, del DPR 600/73.

Nel caso analizzato, il Fondo pensione persegue una finalità esclusivamente previdenziale di natura integrativa in favore degli iscritti e gestisce le risorse e/o i contributi versati avvalendosi di gestori professionali.

## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

“**La Cassazione non cambia posizione sui fatti successivi alla chiusura dell’esercizio**”, di F. LEONE e G. ZANELLA, in La Gest. Straord. Impr. 2/2022, pag. 132

La Corte di Cassazione, con l’ordinanza n. 36600/2021, ha confermato il proprio orientamento giurisprudenziale secondo cui, ai fini della determinazione del reddito d’impresa, l’imputazione a periodo delle componenti reddituali deve tener conto dei fatti intervenuti successivamente alla data di chiusura dell’esercizio ed entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi cui la componente reddituale si riferisce, mantenendo in vita un dibattito che sembrava superato con l’adozione della nuova versione dell’OIC 29 e con l’estensione, anche ai soggetti OIC adopter, del principio della cd. “derivazione rafforzata”. In particolare, i giudici di legittimità continuando a non riconoscere il termine di approvazione di bilancio quale momento “ultimo” in cui far assumere rilevanza (fiscale) ai fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell’esercizio sociale, rilevano che la valutazione del periodo di imputazione temporale delle componenti reddituali va operata innanzitutto tenendo conto dei fatti gestionali maturati nell’esercizio, ma deve altresì tener conto degli eventi successivi alla data di chiusura dell’esercizio, purché essi siano comunque riferibili a fatti avvenuti nel corso dell’esercizio stesso. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi del reddito d’impresa concorrono, quindi, alla formazione del reddito nell’esercizio di competenza ex art. 109

del TUIR, a condizione che la loro esistenza e il loro ammontare sia determinabile in modo oggettivo. Con l'ordinanza in commento, la Corte di Cassazione non ha risolto la *querelle* in merito alla rilevanza fiscale dei fatti intervenuti successivamente alla data di approvazione del bilancio, mantenendo una posizione che appare incoerente e in contrasto rispetto allo scenario contabile e fiscale attuale, emergente dall'OIC e dal principio di derivazione rafforzata. Secondo gli AA., se gli Ermellini avessero modificato il proprio orientamento, da un lato, si sarebbe attribuita maggiore certezza al consolidato comportamento contabile e fiscale tenuto dai contribuenti e, dall'altro lato, si sarebbe evitato di imporre l'approvazione di un nuovo bilancio nei casi in cui tra il termine di approvazione di bilancio e quello di presentazione della dichiarazione fiscale dovessero emergere fatti fiscalmente rilevanti. Ricordano, inoltre, come il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi è attualmente fissato nell'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta e che detto termine è significativamente superiore a quello di approvazione del bilancio, per cui le conclusioni della Corte di Cassazione spingono, di fatto, i contribuenti a monitorare i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio per un periodo di tempo eccessivamente lungo. Non deve essere comunque sottaciuto, per completezza, che la (inutile) complicazione conseguente al (confermato) orientamento giurisprudenziale rappresenta pur sempre una "eccezione", dato che i fatti intervenuti successivamente alla data di chiusura dell'esercizio sociale che trovano rilevanza, contabile e fiscale, nel bilancio stesso rappresentano una casistica molto circoscritta sia nell'ottica contabile del principio contabile (OIC 29) sia nell'ottica della stessa giurisprudenza di legittimità. (SG)

**“Aspetti fiscali critici dei finanziamenti infragruppo”** di G. RUSSETTI, in La Gest. Straord. Impr. 1/2022, pag. 54

L'A. esamina la particolare disciplina fiscale contenuta nell'art. 5, comma 4-*bis*, del D.M. 8 giugno 2011 per le operazioni di finanziamento tra parti correlate (*“Nel caso di operazioni di finanziamento tra soggetti tra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'art. 2359 del codice civile assumono rilevanza fiscale esclusivamente i componenti positivi e negativi imputati a conto economico desumibili dal contratto di finanziamento, laddove siano rilevati nello stato patrimoniale componenti derivanti dal processo di attualizzazione a tassi di mercato previsto dal criterio del costo ammortizzato”*) la quale, disattivando il principio di derivazione rafforzata e, quindi, la rappresentazione contabile “sostanziale”, rende fiscalmente rilevante la dimensione “giuridico-contrattuale” dell'operazione di finanziamento, non sempre agevole da individuare. La disposizione in commento sterilizza, in applicazione del principio di derivazione “ragionata”, la valenza ai fini fiscali dell'attualizzazione dei valori prevista dall'applicazione del criterio del costo ammortizzato. Per un'operazione di finanziamento infruttifero (o a tasso significativamente inferiore a quello di mercato) tra parti correlate, per esempio, per il socio finanziatore non assumono rilevanza fiscale l'apporto figurativo portato ad incremento del costo della partecipazione preesistente e gli interessi attivi rilevati a conto economico; specularmente, presso la partecipata sono irrilevanti tanto l'apporto che gli interessi passivi iscritti a conto economico.

Le operazioni di prestito infragruppo a tassi inferiori a quelli di mercato sono operazioni molto frequenti nella prassi e, in ordine alla determinazione del loro corretto trattamento fiscale sussistono numerose criticità, sia sotto il profilo soggettivo, essenzialmente volto all'individuazione dello *status* di socio in capo al soggetto finanziatore, sia sotto il profilo oggettivo, in relazione a talune tecnicità di ordine contabile e fiscale correlate al contratto di finanziamento. Un credito con valore fiscale di 100 e valore contabile di 80 ceduto a 80 che non genera contabilmente alcun differenziale di cessione, per esempio, sotto il profilo fiscale determina una minusvalenza di 20 che, ancorché realizzata sotto il profilo fiscale, non risulta imputata a conto economico. La più recente tecnica normativa e la prassi dell'Amministrazione finanziaria si muovono nel senso di consentire la deduzione di costi non imputati solo in presenza di disposizioni legislative che esplicitamente derogano al richiamato principio di preventiva imputazione. Probabilmente le tematiche andrebbero affrontate in modo integrato e più sistematico proprio perché le regole analizzate (di derivazione ragionata) scaturiscono da difformità dei diversi regimi contabili (e per derivazione anche fiscali) adottati dalle imprese e non solo si intrecciano con le specifiche regole secondo cui devono essere assunti i componenti di reddito nella determinazione del reddito d'impresa (per esempio, interessi e

partecipazioni) ma impattano anche su altre discipline più specifiche (si pensi alle regole di *transfer pricing* o di contrasto all'elusione transazionale). L'A. auspica che la prassi contabile di riferimento possa trovare conclusive e condivise soluzioni e che pervengano soluzioni idonee anche sul piano interpretativo. (SG)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Reddito di impresa – Società non residenti senza stabile organizzazione – Reddito prodotto in Italia - Natura**

Cass., sez. trib. 20 giugno 2022, n. 19862, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La plusvalenza realizzata da una società non residente priva di stabile organizzazione italiana a seguito della cessione di un'area fabbricabile sita in Italia ha natura di reddito di impresa. Ad avviso della Suprema Corte, l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia non è una condizione necessaria affinché un soggetto possa essere qualificato come società commerciale ed affinché gli atti da esso compiuti in territorio italiano possano essere ricondotti all'esercizio dell'impresa.

### **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

#### Dottrina

**“Il regime speciale dei neo-residenti ed i redditi di lavoro dipendente: gli obblighi a carico dei sostituti d'imposta”** di C. QUARTANA e F. RONCALLI, in Fisc. e Comm. Int. 6/2022, pag. 24.

Gli AA. hanno commentato i contenuti della Risposta n. 83 del 14 febbraio 2022 fornita dall'Agenzia delle entrate in tema di applicazione del regime dei neo-residenti (Art. 24-*bis* del DPR n. 917/1986). Si ricorda brevemente che tale regime fiscale consente ai neo-residenti (persone fisiche) di versare un'imposta sostitutiva (IRPEF; IVIE-IVAFE; imposta di successione e donazione), nella misura forfettaria di euro 100 mila, per assolvere ai propri obblighi fiscali in Italia relativamente ai redditi prodotti all'Estero, per ciascuno degli anni in cui è valida l'opzione per tale regime.

L'istanza presentata era volta a conoscere:

- se il contribuente può richiedere l'applicazione della tassazione forfettaria anche prima che abbia esercitato l'opzione per il regime agevolato in parola nella dichiarazione dei redditi;
- le modalità da seguire per la richiesta dell'applicazione del regime al sostituto d'imposta italiano che eroga i redditi di lavoro dipendente e quali documenti quest'ultimo sia tenuto ad acquisire;
- quale documentazione è idonea a provare il reddito prodotto all'estero.

Per identificare i redditi di lavoro dipendente esteri da assoggettare ad imposizione sostitutiva l'ADE ha chiarito che, in forza della lettura sistematica delle disposizioni contenute nel TUIR (comma 1 del richiamato articolo 24-*bis*, comma 2 dell'articolo 165 e del comma 1, lett. c), dell'articolo 23), occorre individuare quelli che vanno a remunerare attività prestate al di fuori del territorio italiano. Qualora il lavoratore svolga la propria attività lavorativa sia in Italia che all'estero, la tassazione sostitutiva sarà applicata con esclusivo riguardo alla parte della remunerazione riferibile all'attività svolta all'estero (per quella svolta sul territorio italiano troveranno applicazione gli ordinari criteri di tassazione domestica).

Con riguardo al primo quesito, è stato chiarito che l'opzione, come stabilito dal Provvedimento del Direttore ADE, prot. 47060 dell'8 marzo 2017), si perfeziona solo successivamente alla

presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui il contribuente ha trasferito la residenza fiscale in Italia o di quella relativa al periodo d'imposta successivo. L'imposta che è stata trattenuta prima della presentazione della dichiarazione relativa all'annualità in cui è stata trasferita la residenza potrà essere utilizzata in compensazione (articolo 17 DLgs 241/1997) o recuperata mediante la presentazione di istanza di rimborso (articolo 38 del DPR n. 602/1973).

A parere dell'ADE, pertanto, il sostituto d'imposta non può applicare l'esenzione sui redditi prodotti all'estero finché non sia stata perfezionata l'opzione. Una volta presentata la dichiarazione dei redditi il lavoratore dovrà esibirne (si ritiene anche in estratto) copia al datore di lavoro a cui intende chiedere l'applicazione degli effetti dell'opzione.

Relativamente ai criteri da seguire per l'identificazione della quota da assoggettare alla tassazione sostitutiva, l'ADE ha chiarito nella risposta citata che è necessario fare riferimento al rapporto tra il numero di giorni in cui l'attività è svolta in Italia e all'estero, utilizzando criteri omogenei nel determinare il numeratore e il denominatore dell'equazione. In presenza di giornate in cui il lavoratore effettua trasferimenti da e verso l'Italia, laddove la presenza in Italia si sia verificata anche per una frazione di giornata l'ADE ha chiarito che le stesse vanno computate come interamente effettuate nel territorio dello Stato.

Circa le modalità idonee a documentare la presenza in Italia o all'estero, è stato genericamente precisato che è necessario produrre specifica documentazione comprovante l'effettivo svolgimento all'estero dell'attività, pena la presunzione di fonte italiana di dette giornate di lavoro. Tale indicazione vale anche con riguardo a quella porzione di remunerazione sotto forma di assegnazione di azioni. Gli AA. hanno condivisibilmente criticato l'assenza di una check list, ciò in quanto potrebbe esporre il contribuente all'arbitraria interpretazione degli uffici locali dell'Amministrazione finanziaria. (GR)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Reddito di lavoro dipendente – Regime impatriati – Rientro dall'estero disposto contestualmente all'assunzione intervenuta in costanza di residenza all'estero – Discontinuità con la posizione lavorativa precedente all'espatrio - Ammissibilità**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 maggio 2022, n. 259, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

La risposta esamina le condizioni di accesso al regime degli impatriati nell'ipotesi di rientro dall'estero da parte di una persona in precedenza assunta in Italia e contestualmente distaccata all'estero in via esclusiva.

La risposta richiama la risoluzione n. 76/2018 con cui è stato precisato che l'attività lavorativa prestata all'estero in posizione di distacco consente al dipendente l'accesso al regime per i lavoratori impatriati nei casi in cui il distacco, più volte prorogato e protrattosi nel tempo, abbia determinato un affievolimento dei legami del lavoratore con il territorio italiano ed abbia favorito, invece, un suo radicamento nel territorio estero. L'agevolazione è altresì applicabile laddove il dipendente al suo rientro in Italia assuma un nuovo ruolo in ragione delle maggiori competenze acquisite e delle esperienze lavorative maturate all'estero.

In pratica, l'accesso al regime è consentito laddove le condizioni oggettive del nuovo contratto (prestazione di lavoro, termine, retribuzione) richiedano un nuovo rapporto obbligatorio in sostituzione di quello precedente, con nuove ed autonome situazioni giuridiche cui segua un mutamento sostanziale dell'oggetto della prestazione e del titolo del rapporto.

#### **Reddito di lavoro dipendente – Premi di risultato – Imposta sostitutiva del 10% - Condizioni.**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 maggio 2022, n. 265, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

Il regolamento aziendale è uno strumento unilaterale del datore di lavoro, basato su una logica diversa rispetto all'accordo collettivo.

L'imposta sostitutiva del 10% dell'IRPEF e delle addizionali può essere applicata ai premi di risultato la cui corresponsione sia legata da contratti collettivi di secondo livello ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione.

Non è possibile applicare l'imposta sostitutiva del 10% sui premi di risultato, se i criteri e le modalità di attribuzione dei premi sono definiti mediante un regolamento aziendale e non da un accordo collettivo aziendale o territoriale.

### **Reddito di lavoro dipendente – Recupero delle maggiori imposte assolate dai dipendenti per gli anni 2019, 2020 e 2021 a fronte della mancata applicazione del regime impatriati**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 maggio 2022, n. 275, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

La risposta fornisce chiarimenti in merito alle modalità di recupero delle maggiori imposte assolate da lavoratori dipendenti in relazione agli anni 2019, 2020 e 2021, in conseguenza della mancata applicazione del regime degli impatriati.

Nello specifico, il mancato riconoscimento dell'agevolazione riguardava i redditi derivanti dalla partecipazione a un piano di azionariato implementato dal gruppo, cui appartiene la società-datore di lavoro, a favore dei dipendenti. L'attribuzione delle azioni emesse dalla capogruppo attribuiva ai dipendenti un *benefit* in natura, imponibile quale reddito di lavoro dipendente.

L'Amministrazione finanziaria ammette il ricalcolo del reddito imponibile (per la parte derivante da piani di azionariato) per gli anni 2019 e 2020, con conseguente rimborso delle maggiori ritenute operate; il datore di lavoro è altresì tenuto a ripresentare il modello 770 integrativo, entro i termini per l'accertamento, nonché a rettificare le CUD per i periodi 2019 e 2020, in modo da consentire ai lavoratori di integrare la loro dichiarazione con le rettifiche operate.

### **Reddito di lavoro dipendente – *Carried interest* – Qualificazione come redditi di natura finanziaria**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 25 maggio 2022, n. 295, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

L'Agenzia delle entrate qualifica come redditi di natura finanziaria ex art. 60 del DL 50/2017 (e quindi soggetti a tassazione del 26%) quote aventi diritti patrimoniali rafforzati (c.d. *carried interest*) sottoscritte dai *manager* che potrebbero trovarsi sotto la soglia dell'1%, in ipotesi di conversione del prestito obbligazionario da parte di una SGR.

### **Reddito di lavoro dipendente – Regime speciale per i lavoratori impatriati – Mancata iscrizione AIRE – Esercizio opzione per ulteriore quinquennio - Esclusione**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 giugno 2022, n. 321, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

La risposta conferma l'interpretazione per cui sono in ogni caso esclusi dalla possibilità di esercizio dell'opzione in esame coloro che non sono stati iscritti all'AIRE, nonché i cittadini extracomunitari anche se beneficiari del regime speciale per lavoratori impatriati.

### **Reddito di lavoro dipendente – Somme spettanti a titolo incentivo all'esodo conferite ad un fondo di previdenza complementare – Imponibilità.**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 giugno 2022, n. 323, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

Le somme erogate a titolo di incentivo all'esodo, in caso di trasferimento delle stesse ad un fondo di previdenza complementare, sono imponibili per il loro ammontare complessivo, applicando la medesima aliquota prevista per il TFR.

La neutralità fiscale è applicabile al passaggio al fondo pensione del solo TFR, sia maturando che maturato, e non di altre somme.

## **Reddito di lavoro dipendente – Somme riconosciute in sede di una conciliazione in materia di lavoro – Regime fiscale**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 giugno 2022, n. 343 e 344, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

Le due risposte a interpello riguardano il regime fiscale delle somme corrisposte a lavoratori dipendenti in seguito di accordo transattivo o in sede di conciliazione.

Nello specifico, è stata affermata l'impossibilità di applicare la tassazione separata qualora tali somme non siano erogate in relazione alla cessazione del rapporto di lavoro o non ricorra una delle condizioni di cui all'art. 17, comma 1, lett. b), del TUIR.

### **Giurisprudenza**

#### **Commissioni tributarie di merito**

## **Reddito di lavoro dipendente – Regime degli impatriati – Rientro in Italia a seguito di distacco all'estero.**

Comm. Trib. Prov. di Milano, 25 maggio 2022, n. 1479/11/22, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

L'art. 16 del D.Lgs. 147/2015 riconosce un particolare regime fiscale di favore a quei lavoratori che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia, a condizione che non siano stati residenti nel nostro paese per almeno 2 anni precedenti al trasferimento e che si impegnino a restare in Italia per almeno 2 anni.

Soddisfatte queste condizioni, i redditi di lavoro dipendente sono assoggettati a tassazione nel limite del 30%.

L'agevolazione ha durata di cinque anni, prorogabili per altri cinque in caso di acquisto di immobili o di trasferimento con figli minori.

L'accesso al regime degli impatriati incontra, stando alla prassi dell'Amministrazione finanziaria, alcuni limiti nell'ipotesi di rientro a seguito di distacco estero.

L'Agenzia delle entrate, in un primo momento (circ. 17/2017) ne ha escluso l'applicazione, mentre successivamente (ris. 76/2018) ha ritenuto il distacco compatibile con il beneficio a condizione che la posizione lavorativa assunta al rientro in Italia si ponga in sostanziale "discontinuità" con la precedente posizione rivestita prima del distacco.

Con la Circ. 33/202, l'Amministrazione ha ristretto nuovamente l'ambito interpretativo specificando che la "discontinuità", necessaria per accedere al regime post distacco all'estero, dovrebbe avere natura "qualificata", nel senso che presuppone, al rientro in Italia, l'instaurazione di un vero e proprio nuovo rapporto di lavoro, "con nuove ed autonome situazioni giuridiche cui segua un mutamento sostanziale dell'oggetto della prestazione e del titolo del rapporto".

In tale contesto, si inserisce la sentenza dei giudici milanesi che hanno accolto l'istanza di rimborso del contribuente ex distaccato all'estero, ritenendo "erronea" l'interpretazione della normativa fornita dall'Amministrazione e valorizzando proprio il dato testuale dell'art. 16 del D.Lgs. 147/2015 il quale, non subordina il rientro alla stipula di un nuovo contratto di lavoro, ma esclusivamente a un certo periodo di tempo (almeno 2 anni) trascorso all'estero.

## **IVA**

### **Prassi Amministrativa**

## **IVA – Gruppo IVA – Inclusione di un nuovo partecipante – Acquisizione delle partecipazioni da parte della capogruppo – Vincolo finanziario - Decorrenza**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 258, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)



L'Agenzia delle entrate ha chiarito che, ai fini della verifica della data a decorrere dalla quale può dirsi sussistente il vincolo finanziario di cui all'art. 70-ter del DPR 633/72 in capo a una società le cui quote sono state acquisite dal rappresentante di un Gruppo IVA, occorre fare riferimento alla data di iscrizione dell'atto di trasferimento al Registro delle imprese in quanto a tale iscrizione è condizionata l'opponibilità dello stesso nei confronti di terzi.

#### **IVA – Gruppo IVA – Processo di riorganizzazione – Prosecuzione del Gruppo IVA**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 maggio 2022, n. 300, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

L'Agenzia delle entrate ha valutato la possibilità di prosecuzione del regime del Gruppo IVA a seguito di un processo di riorganizzazione, volta alla separazione di due rami di *business* nell'ambito del gruppo, detenuti da due società interamente controllate dalla società estera la quale, pur non partecipando al Gruppo, costituisce il soggetto in capo al quale si è instaurato il vincolo finanziario. L'Agenzia afferma che, poiché il Gruppo si consolida attraverso la società estera, la dismissione da parte di quest'ultima della partecipazione nelle due società, ove avvenisse in modo contestuale, determinerebbe il venir meno del vincolo finanziario in capo alla società estera e comporterebbe la cessazione del Gruppo IVA a partire dalla data in cui viene perfezionata la vendita delle partecipazioni.

Invece, qualora la dismissione delle partecipazioni nei due rami di *business* non fosse contestuale, il Gruppo IVA potrebbe continuare, in linea di principio, in capo al sub-gruppo che viene ceduto per ultimo, pur nel rispetto dei relativi presupposti.

L'Agenzia osserva che, in un caso come quello descritto, in cui il vincolo finanziario promana dalla controllante estera, è questa che, pur essendo esclusa dal gruppo, costituisce il punto di riferimento imprescindibile per l'individuazione del Gruppo IVA, sia con riguardo alla definizione del suo perimetro soggettivo, sia con riguardo, di conseguenza, alle vicende modificative o estintive dello stesso.

#### **IVA – Compensazione dei crediti trasferiti al Gruppo – Garanzia – Assunzione diretta dell'obbligazione ex art. 38-bis, comma 5, del DPR 633/72.**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 giugno 2022, n. 330, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

L'Agenzia ha chiarito che il mancato deposito nel registro delle imprese del bilancio consolidato osta all'assunzione diretta, da parte della capogruppo, dell'obbligo di garantire le eccedenze di credito trasferite dalle società e compensati nella procedura di liquidazione IVA di gruppo.

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **IVA – Calcolo del *pro-rata* – Attività finanziaria esente – Natura accessoria**

Cass., sez. trib. 24 maggio 2022, n. 16674, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

La Corte di Cassazione ha esaminato le condizioni per qualificare come "accessoria", ai fini dell'esclusione dal *pro-rata* di detrazione IVA, l'attività esercitata da un'impresa a latere di quella principale, consistente, nel caso specifico, nella gestione accentrata della tesoreria (*cash pooling*). Come già sancito in passato, per la Cassazione integrano un'attività strumentale e accessoria, tale da non essere computate nel *pro-rata* di detrazione, le somme derivanti da un'attività assolutamente episodica, da valutarsi non secondo l'oggetto sociale bensì in base al volume dei ricavi generati da tale attività rispetto all'attività prevalente dell'impresa. In sostanza, per la Corte, la natura dell'attività

occasionale va determinata avendo riguardo all'attività svolta in modo prevalente dall'impresa, assumendo come criterio l'ammontare prevalente dei ricavi derivanti da una e dall'altra attività.

## **REGISTRO (Imposta di)**

### **Dottrina**

**“La Cassazione non si arrende: rimessa alla Corte UE la questione sull’art. 20 del T.U.R.”**, di G: CORASANITI, in Corr. Trib. 6/2022, p. 533.

L’A. critica la discutibile e inattesa ordinanza n. 10283/2022, con la quale la Corte di Cassazione ha rimesso alla Corte di Giustizia la questione della conformità al diritto euro-unitario della vigente versione dell’art. 20 del T.U.R.. Secondo l’A., la Corte di Cassazione è incorsa in un errore concettuale, in quanto non ha tenuto in considerazione la circostanza che l’alternatività IVA-Registro implica una prioritaria qualificazione della fattispecie secondo norme e principi propri dell’imposta sul valore aggiunto. Una volta accertata l’estraneità della fattispecie all’IVA, si procede all’applicazione dell’imposta proporzionale di registro sul contenuto negoziale dell’atto come qualificato secondo la disciplina e i principi propri di tale imposta.

L’ordinanza è criticabile, innanzitutto, perché l’art. 20 del T.U.R. non può essere oggetto di scrutinio di compatibilità o incompatibilità con la Direttiva IVA da parte della Corte di Giustizia, nemmeno sulla base della motivazione adottata dalla Corte di Cassazione secondo cui un intervento del giudice europeo sarebbe necessario per eliminare la divergenza in ordine al concetto di azienda nelle due imposte (IVA e imposta di registro) e addivenire, quindi, ad un’uniformità di interpretazione. Invero, l’ordinamento unionale è del tutto indifferente a tale esigenza. Ciò discende dal fatto che l’imposta di registro non è un tributo armonizzato e non si può ipotizzare un’esigenza unionale di armonizzazione dell’intero ordinamento tributario. Un’eventuale pronuncia da parte della Corte di Giustizia sulla questione pregiudiziale sollevata dalla Corte di Cassazione implicherebbe il superamento della distinzione tra tributi armonizzati e non armonizzati, il che appare impossibile. La Corte di Giustizia potrebbe eventualmente risolvere la questione sottoposta applicando il principio immanente nell’ordinamento europeo dell’abuso del diritto, in quanto trattasi di controversia avente ad oggetto tributi armonizzati, sostenendo che tramite il frazionamento negoziale la società acquirente abbia beneficiato di un’indebita detrazione dell’IVA, con conseguente remissione al giudice nazionale per ogni valutazione in merito alla possibilità di rilevare d’ufficio la condotta abusiva. Ciò non sarebbe precluso dalla vigente disposizione di cui all’art. 10-*bis* della Legge n. 212/2000, in quanto, in questa fattispecie, trattandosi di tributi armonizzati, troverebbe applicazione non tale norma, bensì il principio (immanente) di matrice giurisprudenziale europea dell’abuso del diritto, così come individuato dalla Corte di Giustizia sin dai primi anni del 2000. (SG)

### **Giurisprudenza**

**Registro (imposta di) – Interpretazione degli atti – Riqualificazione di atti collegati in cessione di azienda – Esclusione.**

Cass., sez. trib. 8 aprile 2022, n. 11435, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

La Corte di Cassazione ha ribadito che, per effetto dell’evoluzione normativa dell’art. 20 del DPR 131/86 (ad opera dell’art. 1, comma 87 della L. 205/2017 e dell’art. 1, comma 1084 della L. 145/2018), deve ritenersi superato l’indirizzo giurisprudenziale di legittimità, in materia di imposta di registro, secondo cui l’art. 20 del DPR 131/86 consentiva di riqualificare più atti collegati in funzione del risultato economico dell’operazione complessiva realizzata, potendo, invece, considerare il singolo atto portato alla registrazione.



Pertanto, il conferimento di azienda con successiva vendita di quote non nasconde una diretta cessione d'azienda per cui è illegittima la riqualificazione dell'operazione effettuata dall'Agenzia delle entrate ai fini della contestazione della maggiore imposta di registro astrattamente dovuta.

## TRUST

### Dottrina

**“L'imposizione indiretta del *trust* nella bozza di circolare dell'AdE”** di E. VIAL, in La Gest. Straord. Impr. 2/2022, pag. 23

L'A. ripercorre l'evoluzione normativa, giurisprudenziale e di prassi della disciplina del *trust*, soffermandosi sulla questione maggiormente dibattuta che attiene al momento impositivo e, quindi, se l'imposta debba essere applicata al momento della dotazione del *trust* (tassazione anticipata) ovvero al momento del successivo trasferimento di beni ai beneficiari.

La tesi della tassazione differita risulta avallata dalla Cassazione dominante ed ormai fatta propria anche dalla Agenzia delle Entrate nella bozza di Circolare dell'11 agosto 2021.

La circolare inizia con l'analizzare il caso dei *trust* residenti, precisando che l'imposta sulle successioni e donazioni è dovuta in seguito ai trasferimenti ai beneficiari del patrimonio vincolato in *trust* (comprendente, oltre alla dotazione patrimoniale iniziale, tutti gli eventuali successivi conferimenti effettuati dal disponente o da terzi a favore del *trust*).

In relazione all'atto istitutivo del *trust* non vi sono novità da segnalare rispetto al passato, in quanto si tratta di un atto meramente programmatico; rimane assoggettato ad imposta di registro in misura fissa.

Per quanto attiene, infine, al passaggio finale del trustee al beneficiario, diversamente dal passato, l'Agenzia precisa che detto passaggio viene assoggettato ad imposta di donazione.

Ai fini della determinazione delle aliquote, nonché delle relative franchigie, occorre far riferimento al rapporto di parentela intercorrente tra il disponente ed il beneficiario e l'eventuale spettanza di esenzioni sarà valutata al momento dell'atto di attribuzione dei beni sulla base della presenza dei relativi presupposti.

In nota l'Agenzia fa riferimento all'ipotesi di esenzione in caso di trasferimento di quote sociali.

L'A. fa notare come questo passaggio necessiti di ulteriori chiarimenti perché non è chiaro se il quinquennio di detenzione delle partecipazioni debba essere valutato in capo al *trust* o in capo ai beneficiari e se inizi a decorrere dal momento di attribuzione dei beni

La bozza di circolare chiarisce che il valore dei beni dovrà essere determinato con riferimento alla data dell'atto con il quale viene effettuato il trasferimento, mentre non precisa il momento in cui far riferimento per l'individuazione delle aliquote e delle franchigie applicabili.

L'A. ritiene che non si debba far riferimento alle aliquote e alle franchigie vigenti all'epoca della dotazione del *trust*, bensì a quelle vigenti al momento in cui i beni vengono trasferiti ai beneficiari.

In tema di determinazione della base imponibile, la bozza di circolare lascia intendere che per il *trust* residente la base imponibile sembra essere applicabile sull'intero ammontare delle somme attribuite comprensive anche dei frutti maturati e accantonati.

Vi sono alcuni aspetti che la bozza di circolare non affronta e che rimangono ancora irrisolti.

Non viene in alcun modo affrontata la questione della sorte dell'imposta di donazione versata in sede di disposizione dei beni in *trust* negli atti sottoscritti fino ad oggi.

Un ulteriore tema, peraltro emerso in sede di esame della direttiva DAC6, attiene alle attribuzioni effettuate dal *trust* estero, il cui disponente è un soggetto fisicamente residente in Italia, a favore dei beneficiari residenti mascherate sotto forma di spese per conto del beneficiario.

Per quanto riguarda le operazioni di gestione compiute dal trustee durante la vita del *trust*, la bozza di circolare precisa che queste sono soggette ad autonoma imposizione, secondo la natura e gli effetti giuridici che le caratterizzano, da esaminare di volta in volta con riferimento al caso concreto. L'Agenzia affronta anche il tema della sostituzione del trustee affermando che deve considerarsi irrilevante sotto il profilo della fiscalità indiretta.

La sostituzione del trustee sconta le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa. (EM)

## **VARIE**

### **Dottrina**

**“Fiscalità societaria diretta e indiretta delle criptovalute”** di A. TOMASSINI, in Corr. Trib. 6/2022 pag. 573.

L'A. ha effettuato una disamina dell'incerto quadro del trattamento fiscale delle cryptoattività, tra cui le criptovalute, che dipende essenzialmente dalla loro incerta qualificazione giuridica. La soluzione prescelta dall'AF di equiparare le criptovalute alle valute estere non è condivisa dall'A., il quale ritiene, in aderenza all'applicazione dei criteri contabili, preferibile inquadrarle tra i beni immateriali. Per quanto riguarda l'imposizione diretta, secondo la prassi dell'Agenzia delle entrate le criptovalute vanno trattate ai fini contabili come valute tradizionali. Da tale impostazione ne deriverebbe una valutazione basata sul cambio in vigore alla data di chiusura dell'esercizio, con conseguente rilevanza fiscale ai sensi dell'articolo 9 TUIR. Per la determinazione del valore normale l'A. ipotizza di far riferimento alla media delle quotazioni rinvenibili sulle piattaforme online che gestiscono le compravendite di valute virtuali. Conseguentemente, sotto il profilo contabile si avrebbe la rilevazione a conto economico delle oscillazioni di valore non realizzate e fiscalmente la rilevanza fiscale (non trova applicazione il comma 3 dell'art. 110 TUIR).

Da punto di vista IVA, l'A. rileva come vi sia una profonda incertezza interpretativa, amplificata dalla pronuncia della Corte di Giustizia del 22 ottobre 2015, causa C-264/14 (*Hedqvist*) (prestazioni di servizio a titolo oneroso). (GR)

**Dottrina**

ALBANO G., “Rinvio per la deduzione delle quote delle svalutazioni dei crediti del settore bancario e assicurativo” <b>(IRES)</b>	<b>Pag. 7</b>
BARGAGLI M., SALVINI O., “CFC <i>legislation</i> : nuovi chiarimenti” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 6</b>
CARBONE G., “L’ammortamento libera la riserva di rivalutazione ai fini ACE” <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	<b>“ 3</b>
CORASANITI G., “La Cassazione non si arrende: rimessa alla Corte UE la questione sull’art. 20 del T.U.R.” <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	<b>“ 19</b>
GARBARINO C., RIZZO A., “Verso una progressiva riduzione delle soglie dimensionali di accesso all’adempimento collaborativo?” <b>(IRES)</b>	<b>“ 8</b>
LEONE F., ZANELLA G., “La Cassazione non cambia posizione sui fatti successivi alla chiusura dell’esercizio” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 12</b>
MANGUSO G., “Trasformazione di DTA con la cessione dei crediti deteriorati: criticità del canone annuo” <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	<b>“ 4</b>
MICHELUTTI R., “Fusione tra società consolidate: ancora incerto il riporto delle perdite” <b>(IRES)</b>	<b>“ 8</b>
MICHELUTTI R., CAPITTA F., “Il vantaggio fiscale indebito nella prassi dell’Ade in materia di abuso del diritto” <b>(ELUSIONE E ABUSO DEL DIRITTO)</b>	<b>“ 6</b>
QUARTANA C., RONCALLI F., “Il regime fiscale dei neo-residenti ed i redditi di lavoro dipendente: obblighi a carico dei sostituti d’imposta” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 14</b>
RUSSETTI G., “Aspetti fiscali critici dei finanziamenti infragruppo” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 13</b>
TOMASSINI A., “Fiscalità societaria diretta e indiretta delle criptovalute” <b>(VARIE)</b>	<b>“ 21</b>
VIAL E., “L’imposizione indiretta del <i>trust</i> nella bozza di circolare dell’Ade” <b>(TRUST)</b>	<b>“ 20</b>

**Prassi Amministrativa**

Circ. Agenzia delle entrate 4 maggio 2022, n. 10 <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>“ 11</b>
----------------------------------------------------------------------------------	-------------

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 250 <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	<b>Pag. 6</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 251 <b>(IRES)</b>	<b>“ 9</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 252 <b>(IRES)</b>	<b>“ 10</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 253 <b>(IRES)</b>	<b>“ 10</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 254 <b>(IRES)</b>	<b>“ 10</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 255 <b>(IRES)</b>	<b>“ 10</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 10 maggio 2022, n. 258 <b>(IVA)</b>	<b>“ 17</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 maggio 2022, n. 259 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 15</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 13 maggio 2022, n. 12 <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 7</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 17 maggio 2022, n. 265 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 15</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 maggio 2022, n. 275 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 16</b>
Circ. Agenzia delle entrate 24 maggio 2022, n. 16 <b>(IRES)</b>	<b>“ 10</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 25 maggio 2022, n. 295 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 16</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 maggio 2022, n. 300 <b>(IVA)</b>	<b>“ 18</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 maggio 2022, n. 305 <b>(IRES)</b>	<b>“ 11</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 giugno 2022, n. 321 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 16</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 giugno 2022, n. 323 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 16</b>
Circ. Agenzia delle entrate 20 giugno 2022, n. 21 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 3</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 21 giugno 2022, n. 330 <b>(IVA)</b>	<b>“ 18</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 23 giugno 2022, n. 338 <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>“ 12</b>

**Giurisprudenza**

Corte di Cassazione

Cass., sez. trib. 8 aprile 2022, n. 11435  
**(REGISTRO (Imposta di))** “ 19

Cass., sez. trib. 27 aprile 2022, n. 13217  
**(ACCORDI INTERNAZIONALI (in genere))** “ 3

Cass., sez. trib. 24 maggio 2022, n. 16674  
**(IVA)** “ 18

Cass., sez. trib. 20 giugno 2022, n. 19862  
**(REDDITI DI IMPRESA)** “ 14

Commissioni tributarie di merito

Comm. Trib. Prov. di Milano, 25 maggio 2022, n. 1479/11/22  
**(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)** “ 17