



**Osservatorio Tributario n. 3/2023
Maggio – Giugno 2023**

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

<i>In evidenza</i>	
	Misure urgenti per l'inclusione sociale e l'accesso al mondo del lavoro
	Decreto legge 4 maggio 2023, n. 48
	Disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nell'art. 1, commi da 87 a 95, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, in materia di imposta sostitutiva sugli utili e sulle riserve di utili esteri
	Decreto Ministeriale 26 giugno 2023
ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC	"L'interazione tra <i>global minimum tax</i> e regimi CFC"
	G. PICCININI e C. FERRANTI ne II fisco 14/2023
IRES	"Circolazione e compensazione delle perdite nel consolidato e nelle operazioni straordinarie"
	S. MARCHESE e L. MIELE, in Corr. Trib. 5/2023
REDDITI DI IMPRESA	"La revisione dei regimi di riallineamento nella riforma fiscale"
	P. LIPARDI, in La Gest. Straord. Impr. 2/2023
REDDITI DI IMPRESA	"Revisione in vista per i conferimenti di partecipazioni detenute in società <i>holding</i> "
	L. MIELE, in La Gest. Straord. Impr. 2/2023
REDDITI DIVERSI	Redditi diversi – Rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni – Affrancamento dei redditi di capitale e diversi derivanti da Organismi di investimento collettivo del risparmio e dei redditi di capitale dei contratti di assicurazione
	Circ. Agenzia delle entrate 26 giugno 2023, n. 16/E
BOLLO (imposta di)	Bollo (imposta di) – Riliquidazione dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale in caso di presentazione di una dichiarazione sostitutiva da cui deriva un minor debito o maggior credito - Rimborso
	Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 giugno 2023, n. 350

PROVVEDIMENTI EMANATI E PUBBLICATI IN G.U. DAL 1° MAGGIO AL 30 GIUGNO 2023

Decreto Ministeriale 21 aprile 2023	Pag. 1
Decreto – Legge 4 maggio 2023, n. 48	“1
Decreto Ministeriale 5 maggio 2023	“1
Decreto – Legge 10 maggio 2023, n. 51	“1
Legge 26 maggio 2023, n. 56	“2
Decreto Ministeriale 26 giugno	“2

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

“ <i>Shell companies</i> : Direttive Madre-Figlia e Interessi-Canoni e approccio <i>look-through</i> ” di R. MICHELUTTI e A. D’ETTORRE	“4
Redditi di impresa – Dividendi – Direttiva madre-figlia – Nozione di beneficiario effettivo Cass., sez. trib. 8 giugno 2023, n. 16173	“5

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Agevolazioni - <i>Patent Box</i> – Esercizio dell’opzione per il Nuovo <i>Patent Box</i> in relazione ai medesimi beni immateriali già oggetto dell’opzione per il Vecchio <i>Patent Box</i> in assenza di <i>ruling</i> e dell’opzione per il regime di autoliquidazione. Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 giugno 2023, n. 342	“5
Agevolazioni – Accesso al regime dei contro esodati – Nuova assunzione Cass., sez. trib. 8 maggio 2023, n. 12188	“5

VIOLAZIONI E SANZIONI

“Tregua fiscale: le problematiche aperte dopo le proroghe”, di D. LIBURDI e M. SIRONI	“6
--	----

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

“Nuove opportunità per l’adempimento collaborativo”, di A. DODERO	“6
--	----

IMPOSTE E TASSE (in genere)

“Revisione organica delle imposte di registro, bollo e successione: necessaria la riscrittura dei Testi Unici”, di B. IANNELLO	“7
---	----

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

“L’interazione tra *global minimum tax* e regimi CFC”, di **G. PICCININI E C. FERRANTI**

Pag. 8

IRES

“Operazioni di acquisizione con indebitamento, fusione inversa e interazioni con il regime del consolidato fiscale” di **G. LEONI e R. RUBERTI** “10

“Circolazione e compensazione delle perdite nel consolidato e nelle operazioni straordinarie” di **S. MARCHESE e L. MIELE** “11

IRES – Scissione parziale di una partecipazione societaria a favore della beneficiaria socio unico della scissa – Valutazione antiabuso - Esclusione
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 maggio 2023, n. 317 “13

IRES – Rimborso finanziamento infruttifero a società controllante non residente – Sopravvenuta insussistenza di passività – Imponibilità sopravvenienza
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 maggio 2023, n. 319 “13

IRES – Svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio – Determinazione della base di conteggio per la svalutazione fiscalmente deducibile in caso di crediti garantiti da polizze assicurative
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 giugno 2023, n. 340 “14

IRES – Affrancamento dei fondi e riserve in sospensione di imposta – Imposta sostitutiva – Determinazione in misura superiore al dovuto – Recupero nell’ipotesi di versamento rateale
Risp. Agenzia delle entrate 6 giugno 2023, n. 344 “14

IRES – *Branch exemption* – Mancato esercizio dell’opzione per l’accesso al regime – Remissione in *bonis* - Esclusione
Principio di diritto Agenzia delle entrate 13 giugno 2023, n. 10 “14

IRES – Operazione di scissione di *assets* (partecipazioni, marchi e immobili) da parte della scindenda a favore della società socia, in qualità di beneficiaria – Abuso del diritto - Esclusione
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 giugno 2023, n. 354 “15

IRES – Accantonamenti quiescenza e previdenza – Trattamento di fine mandato degli amministratori – Polizza assicurativa a copertura del TFM - Deducibilità
Corte di Giust. Trib. Il grado Piemonte 27 febbraio 2023, n. 70/3/23 “15

REDDITI DI CAPITALE

“Fondi di investimento extra UE: la giurisprudenza pone fine alla diversità di tassazione”, di **S. CAPOLUPO** “15

“Riforma fiscale - Redditi finanziari: dalla creazione di un’unica categoria alle agevolazioni sul risparmio previdenziale” di **G. CORASANITI** “16

“Affrancamento polizze e imposta sulle riserve matematiche: una “coabitazione” difficoltosa” di **G. SCIFONI** “16

Redditi di capitale – Esenzione da ritenuta su interessi e *royalties* – Nozione di beneficiario effettivo
Cass., sez. trib. 29 maggio 2023, n. 14905 “17

Redditi di capitale – Dividendi – Rimborso – Ritenute – Non compete – Percipiente non è il beneficiario effettivo

Cass., sez. trib. 8 giugno 2023, n. 16173

Pag. 18

Imposte sui redditi - Redditi di capitale - Interessi – Rinuncia a interessi su finanziamenti – Art.88, TUIR, post 2004, art.101, TUIR, post 2004, art.96, TUIR, post 2004 - Interessi maturati su finanziamenti erogati - Rinuncia - Redditi di capitale - Insussistenza - Art.26, DPR n.600 del 1973 – Ritenuta - Obbligo - Inesistenza

Cass., sez. trib. 12 giugno 2023, n. 16595

“18

REDDITI DI IMPRESA

“La riforma fiscale riduce le divergenze tra il bilancio e il reddito di impresa”, di **G. FERRANTI** **“19**

“Franchigia per la deduzione degli interessi passivi e allineamento tra contabilità e reddito di impresa”, di **L. GAIANI** **“19**

“La revisione dei regimi di riallineamento nella riforma fiscale”, di **P. LIPARDI** **“19**

“Revisione in vista per i conferimenti di partecipazioni detenute in società *holding*” di **L. MIELE** **“22**

“Servizi *intercompany*: è legittimo il riaddebito dei costi c.d. *pass through* senza l'applicazione di un adeguato *mark-up*” di **A. VENERUSO** **“23**

Imposte sui redditi - Redditi d'impresa - Norme generali sulle valutazioni – Sentenza non definitiva – Reddito d'impresa - Art.109, TUIR, post 2004 - Principio di competenza – Rilevanza – Crediti acquisiti da terzi - Riconoscimento da sentenze civili – Decisività – Sentenza non definitiva - Irrilevanza – Crediti IVA - Riscossione sostanzialmente priva di rischi - Rilevazione nel periodo d'insorgenza del credito - Obbligo del contribuente

Cass., sez. trib. 31 maggio 2023, n. 15430

“24

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Non tassabile il rimborso chilometrico corrisposto ai *rider*” di **G. MARIANETTI**. **“24**

Redditi di lavoro dipendente – Compenso amministratore – Obbligo di riversamento di qualsiasi compenso a lui spettante – Deducibilità del costo

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 22 maggio 2023, n. 330

“24

Reddito di lavoro dipendente – Compensi a titolo di *bonus* e *stock option* – Addizionale - Applicazione

Cass., sez. trib. 30 giugno 2023, n. 18552

“25

REDDITI DIVERSI

Redditi diversi – Rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni – Affrancamento dei redditi di capitale e diversi derivanti da Organismi di investimento collettivo del risparmio e dei redditi di capitale dei contratti di assicurazione

Circ. Agenzia delle entrate 26 giugno 2023, n. 16/E

“25

OPERAZIONI STRAORDINARIE

“Razionalizzazione delle fiscalità delle operazioni straordinarie”, di **G. ALBANO**

“26

IRAP

IRAP – Interessi su finanziamenti infragruppo infruttiferi o a tassi significativamente diversi da quelli di mercato - Indeducibilità

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 maggio 2023, n. 318

Pag. 26

IRAP – Personale dipendente – Deduzioni ex art. 2, D.L. n. 201 del 2011 – Lavoro interinale – Costi per il personale dipendente – Indeducibilità ai fini IRAP – Quota di IRAP imponibile delle spese per il personale dipendente – Deducibilità dall'imposta sul reddito

Cass., sez. trib. 20 aprile 2023, n. 10712

“27

IVA

“Profili IVA del *sale lease back* secondo l'Agenzia delle entrate in attesa di una riforma organica” di **F. T. COALOA, P. TERRILE e A. BONARIA**

“27

“L'IVA nella riforma fiscale: un impegno rilevante per un tributo con sovrapposizioni normative”, di **R. RIZZARDI**

“27

Gruppo IVA – Operazioni tra stabili organizzazioni di un medesimo soggetto di cui una stabilita in Italia, non facente parte di un Gruppo IVA ivi costituito, e l'altra localizzata in un Paese extra UE (Regno Unito) e ivi partecipante ad un Gruppo IVA

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 maggio 2023, n. 314

“28

IVA – Cessione di autovetture a favore di una società veicolo per la realizzazione di un'operazione di cartolarizzazione di beni mobili registrati ex L. 30 aprile 1999, n. 130 – Applicazione IVA

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 maggio 2023, n. 315

“28

IVA – Transazioni tra stabili organizzazioni “italiane” di società facenti parte di un gruppo IVA estero – Rilevanza IVA

Principio di diritto Agenzia delle entrate 13 giugno 2023, n. 11

“28

IVA – Nozione di stabile organizzazione

Corte di Giust. UE, sez. X, 29 giugno 2023, n. C-232/22

“29

IVA – Operazioni – Operazioni esenti – Cessioni di azioni – Art.10, D.P.R. n. 633 del 1972, co. 1, n. 4 – Operazioni esenti – Art. 10, D.P.R. n. 633 del 1972, co. 1, n. 9 – Prestazioni di mandato per operazioni ex art.10, D.P.R. n. 633 del 1972, co.1, da n. 1 a n. 7 – Operazioni esenti – Società controllante emittente azioni – Trasferimento a terzi – Rapporto di mandato conferito da società controllate – Prestazione avente ad oggetto operazione relativa ad azioni – Detrazione – Esclusione

IVA – Detrazione e rivalsa – Detrazione – Prestazioni di servizi – Cessioni di azioni – Art.10, D.P.R. n. 633 del 1972, co.1, n. 4 – Operazioni esenti – Art.10, D.P.R. n. 633 del 1972, co.1, n. 9 – Prestazioni di mandato per operazioni ex art. 10, D.P.R. n. 633 del 1972, co. 1, da n.1 a n. 7 – Operazioni esenti – Società controllante emittente azioni – Trasferimento a terzi – Rapporto di mandato conferito da società controllate – Prestazione avente ad oggetto operazione relativa ad azioni – Detrazione – Esclusione

Cass., sez. trib. 27 aprile 2023, n. 11075

“29

IVA – Rimborsi – Non residenti – Diritto al rimborso – Soggetto passivo non residente – Art.192-*bis*, Dir. CE n.112 del 2006 – Cessione di beni o prestazione di servizi – Effettuazione nello Stato – Richiesta di rimborso dell'IVA – Ammissibilità – Stabile organizzazione nel territorio dello Stato – Irrilevanza – Condizione – Funzioni di supporto amministrativo, quali la contabilità, la fatturazione e il recupero crediti – Stabile organizzazione nel territorio dello Stato – Irrilevanza – Emissione di fattura con partita IVA della stabile organizzazione – Soggetto passivo non residente – Richiesta di rimborso dell'IVA – Inammissibilità

Cass., sez. trib 3 maggio 2023, n. 11608

“30

BOLLO (Imposta di)

Bollo (imposta di) – Costi di immatricolazione di veicoli riaddebitati in fattura
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 maggio 2023, n. 328

Pag. 30

Bollo (imposta di) – Riliquidazione dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale in caso di presentazione di una dichiarazione sostitutiva da cui deriva un minor debito o maggior credito – Rimborso

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 giugno 2023, n. 350

“30

VARIE

Varie – *Flat tax* incrementale - Chiarimenti

Circ. Agenzia delle entrate 28 giugno 2023 n. 18/E

“31

Diritto comunitario – FONDI PENSIONE - Fondi pensioni non residenti - Dividendi distribuiti da soggetti residenti in Italia - Art.63, TFUE - Libera circolazione dei capitali tra Stati membri e paesi terzi - Decisività - Paesi che non garantiscono un adeguato scambio di informazioni - Eccezioni ex art.65, TFUE - Applicabilità - Art.168-*bis*, TUIR post 2004 - Stati terzi inseriti nella c.d. *black list* – Decisività - Ritenute applicabili su dividendi distribuiti dal 2010 al 2012 - Disciplina restrittiva – Applicabilità

Cass., sez. trib. 4 maggio 2023, n. 11719

“31

Legislazione 3 2023

Decreto Ministeriale 21 aprile 2023: “Modifiche alle specifiche tecniche previste dall’art. 3, comma 3, del decreto 23 dicembre 2013, n. 163, concernente il <<Regolamento recante la disciplina dell’uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell’art. 39, comma 8, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111>>” (in G.U. n. 102 del 3 maggio 2023)

Il Decreto aggiorna le regole tecniche del processo tributario telematico (PTT) per il deposito telematico di atti e documenti presso il Sistema informatico della Giustizia Tributaria (SIGIT). È stata prevista la possibilità di non apporre più la firma digitale sugli allegati, eliminando il precedente l’obbligo, fermo restando i formati dei file validi per l’acquisizione sul sistema dei medesimi (PDF/A o PDA/A-1b, TIFF).

La firma digitale andrà comunque sempre apposta, a pena di invalidità, sul file dell’atto processuale principale da depositare (vale a dire, sul ricorso o sull’atto di costituzione in giudizio e sulla memoria illustrativa).

Si ammette la trasmissione di atti processuali, con sottoscrizioni digitali plurime a condizione che almeno una di esse risulti valida.

Le nuove disposizioni entrano in vigore il 15 maggio 2023.

Decreto – Legge 4 maggio 2023, n. 48: “Misure urgenti per l’inclusione sociale e l’accesso al mondo del lavoro” (in G.U. 4 maggio 2023, n. 103)

Il Decreto, convertito con modificazioni dalla Legge 3 luglio 2023, n. 85, in vigore dal 5 maggio 2023, contiene una serie di misure volte a favorire l’inclusione sociale e l’accesso al mondo del lavoro.

Con riguardo agli aspetti di natura fiscale e in materia di ritenute previdenziali, si segnalano le seguenti novità:

- viene disposto l’incremento della soglia del *fringe benefit* (art. 51, comma 3, terzo periodo, DPR 917/1986) a 3.000 euro per il 2023, esclusivamente per i lavoratori dipendenti con figli a carico. Inoltre, tra i *fringe benefit* concessi ai lavoratori sono incluse anche le somme erogate o rimborsate ai medesimi dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche, del servizio idrico integrato, dell’energia elettrica e del gas naturale. Resta quindi ferma per i dipendenti senza figli a carico l’ordinaria soglia di 258,23 euro;
- le sanzioni amministrative per le omissioni contributive passano <<da euro 10.000 a euro 50.000>> alla più contenuta misura <<da una volta e mezza a quattro volte l’importo omesso>>;
- con riguardo al cuneo fiscale, per i periodi di paga che vanno dal 1° luglio al 31 dicembre 2023 (con esclusione della tredicesima mensilità) viene innalzata di 4 punti percentuali la misura dell’esonero parziale sulla quota dei contributi previdenziali per l’invalidità, la vecchiaia e i superstiti a carico dei lavoratori dipendenti, determinato ai sensi dell’art. 1, comma 281, della Legge di Bilancio 2023. Pertanto, la riduzione per i lavoratori con reddito fino a 35.000 euro arriva al 6% complessivo, mentre per coloro che hanno un reddito fino a 25.000 euro il taglio arriva al 7% della retribuzione imponibile. Resta ferma l’aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.

Decreto Ministeriale 5 maggio 2023: “Modifica degli allegati C e D al decreto 28 dicembre 2015, recante l’attuazione della legge 18 giugno 2015, n. 95 e della direttiva 2014/107/UE in materia di scambio automatico di informazioni su conti finanziari” (in G.U. 12 maggio 2023, n. 110)

Il Decreto aggiorna la lista degli Stati interessati dalle procedure di trasmissione dei dati da e verso l’Italia di cui agli Allegati C e D del DM 28 dicembre 2015, contenente le disposizioni attuative della disciplina dello scambio di informazioni sui conti finanziari su scala sia europea, sia extraeuropea, con lo strumento tecnico del *Common Reporting Standard*.

Decreto-Legge 10 maggio 2023, n. 51: “Disposizioni urgenti in materia di amministrazione di enti pubblici, di termini legislativi e di iniziative di solidarietà sociale” (in G.U. 10 maggio 2023, n. 108)

Il Decreto, convertito con modificazioni dalla Legge 3 luglio 2023, n. 87, proroga i termini per aderire alla rottamazione dei ruoli, prevista dalla legge di Bilancio 2023.

Relativamente ai ruoli consegnati all'agente della Riscossione, dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022, anche se derivanti da accertamenti esecutivi o da avvisi di addebito INPS, il termine per:

- presentare la domanda di rottamazione dei ruoli è posticipato al 30 giugno 2023;
- comunicare, da parte dell'agente della Riscossione, la liquidazione delle somme al contribuente slitta dal 30 giugno al 30 settembre 2023;
- effettuare il pagamento di tutte le somme dovute o della prima rata slitta dal 31 luglio al 31 ottobre 2023. La seconda rata scadrà il 30 novembre 2023 e le restanti rate scadranno il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024

Legge 26 maggio 2023, n. 56: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34, recante misure urgenti a sostegno delle famiglie e delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché in materia di salute e adempimenti fiscali" (in G.U. 29 maggio 2023, n. 124)

La Legge, in vigore dal 30 maggio 2023 converte il DL 30 marzo 2023, n. 34.

Con riguardo alla tregua fiscale prevista dalla legge di Bilancio 2023, è stata introdotta l'estensione di stralcio e rottamazione ai Comuni che per la riscossione non si avvalgono dell'ente pubblico Agenzia delle entrate-Riscossione. Quindi, è previsto lo stralcio delle mini-cartelle e la rottamazione quater anche nei Comuni che gestiscono direttamente la riscossione delle proprie entrate o l'hanno affidata a concessionari privati.

È stata introdotta, per la definizione agevolata delle liti pendenti una modalità alternativa di pagamento, con rateazione mensile, anziché trimestrale (cfr. ns. Circolare informativa n. 2/2023).

Decreto Ministeriale 26 giugno 2023: "Disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nell'art. 1, commi da 87 a 95, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, in materia di imposta sostitutiva sugli utili e sulle riserve di utili esteri" (in G.U. 26 giugno 2023, n. 147)

Il provvedimento detta le disposizioni attuative dell'affrancamento degli utili delle partecipate a regime privilegiato, ex art. 1, comma 87, L. 197/2022.

Sotto il profilo soggettivo, l'art. 2 precisa che, nel caso di partecipazioni indirette, l'opzione può essere esercitata sia se il soggetto "intermedio" è un soggetto residente controllato, sia se questo è un soggetto non residente anch'esso controllato. Nel primo caso, però, l'opzione è esercitata dal soggetto residente intermedio. L'art. 3 dispone, quanto alla base imponibile dell'imposta sostitutiva, che l'ammontare degli utili risultanti dal bilancio 2021 della partecipata, ponderato per la quota di partecipazione, è ridotto dell'importo degli utili percepiti prima del 1° gennaio 2023.

La Relazione illustrativa precisa che l'affrancamento è possibile anche per gli utili percepiti a decorrere dal 1° gennaio 2023 se la delibera assembleare è stata approvata prima di tale data.

L'art. 4 conferma che l'opzione può essere esercitata distintamente per ciascun soggetto estero partecipata e con riferimento a tutti o a parte degli utili *black list*.

L'imposta sostitutiva, calcolata con le aliquote del 9% per i soggetti IRES e del 30% per i soggetti IRPEF, è versata in un'unica soluzione, e senza compensazione di crediti nel modello F24, entro il termine di versamento a saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022. L'imposta sostitutiva è determinata su un ammontare di utili e riserve di utili agli utili in valuta estera convertita al cambio del giorno di chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2022.

Come precisato dalla Relazione, l'omesso o insufficiente versamento dell'imposta non fa venire meno gli effetti dell'opzione, applicandosi in questo caso le ordinarie regole in materia di accertamento, di riscossione e di sanzioni previste per le imposte sui redditi.

Gli artt. 6 e 7 regolano l'opzione nei casi in cui gli utili vengono rimpatriati entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022 e accantonati in apposita riserva di patrimonio netto, designata con riferimento alla L. 197/2022, fino al termine del secondo esercizio successivo a quello di prima iscrizione, il che comporta uno "sconto" di tre punti percentuali delle aliquote dell'imposta sostitutiva.

Questo beneficio compete solo in caso di controllo della partecipata estera.

L'art. 8 disciplina gli effetti derivanti dall'opzione per l'imposta sostitutiva. Gli utili e le riserve di utili affrancati sono esclusi dalla formazione del reddito del soggetto partecipata che ha esercitato l'opzione. Non è riconosciuto nessun credito per le imposte pagate all'estero.

In considerazione del principio di favore dettato dalla Legge di Bilancio 2023, secondo cui gli utili distribuiti dall'entità estera si considerano prioritariamente formati con quelli assoggettati a imposta sostitutiva di cui alla disciplina in esame, il comma 3 dell'art. 8 coordina tale principio con altre discipline in modo da salvaguardare

i regimi più favorevoli. Al riguardo, viene stabilito che tale presunzione opera, limitatamente all'imposta sostitutiva "ridotta", anche in presenza di utili provenienti da soggetti controllati esteri assoggettati a imposizione per trasparenza ai sensi dell'articolo 167, comma 6, del TUIR, fino al termine di scadenza del versamento del saldo delle imposte sui redditi dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022; a decorrere da tale ultimo termine (corrispondente al 30 giugno 2024 per un soggetto con esercizio coincidente con l'anno solare) gli utili distribuiti dal soggetto non residente si considerano prioritariamente formati con quelli provenienti da soggetti controllati esteri assoggettati a imposizione per trasparenza ai sensi dell'articolo 167, comma 6, del TUIR fino a concorrenza degli stessi e, per la parte eccedente, prioritariamente formati con quelli assoggettati all'imposta sostitutiva di cui agli articoli 5 e 6 (i.e. l'imposta sostitutiva calcolata con l'aliquota del 9% per i soggetti Ires e del 30% per soggetti Irpef). Il regime CFC, infatti, resta più favorevole nell'ambito della distribuzione degli utili in quanto consente lo scomputo del credito per le imposte pagate all'estero e delle ritenute che, viceversa, non concede la disciplina in esame. Tuttavia, l'aliquota ridotta per il rimpatrio da effettuarsi entro il 30 giugno 2024 per i soggetti con l'esercizio coincidente con l'anno solare necessita, fino a quella data, della presunzione di prioritaria distribuzione in assoluto.

ACCORDI INTERNAZIONALI (principi e norme generali)

Dottrina

“Shell companies: Direttive Madre-Figlia e Interessi-Canoni e approccio look-through” di R. MICHELUTTI, A. D’ETTORRE, in Corr. Trib. 4/2023, pag. 331

La proposta di Direttiva per prevenire l’uso improprio di entità di comodo (*shell entities*) prevede che i flussi di dividendi, interessi e canoni siano assoggettati a ritenuta alla fonte nello Stato UE di residenza del pagatore conformemente al suo diritto nazionale, tenendo in considerazione eventuali Convenzioni contro le doppie imposizioni in vigore con lo Stato *extra Ue* del socio dell’entità di comodo.

La proposta di direttiva presenta diverse criticità molte delle quali sono in attesa di soluzione nella versione definitiva della Direttiva.

Una delle principali questioni aperte concerne la possibilità per i soci della società di comodo residenti in uno Stato UE di beneficiare nello Stato UE del pagatore, del regime di esenzione da imposizione previsto dalla Direttiva Madre Figlia e dalla Direttiva Interessi-Canoni con riferimento, rispettivamente, ai dividendi e agli interessi e canoni incassati dalla società di comodo che per effetto del meccanismo stabilito dalla Proposta sono attribuiti per trasparenza ai suoi soci.

Infatti, mentre per i soci della società di comodo residenti in uno Stato *extra UE*, la Proposta sancisce l’applicazione nello Stato *Ue* del pagatore della ritenuta alla fonte nella misura prevista dalla Convenzione contro le doppie imposizioni conclusa fra questo ultimo e lo Stato *extra UE*, secondo un approccio c.d. *look-through*, la Proposta nulla dispone con riferimento all’applicazione dell’esenzione da ritenuta prevista dalla Direttiva Madre-Figlia nel caso in cui i soci della società di comodo siano residenti in uno Stato UE.

In particolare, la Proposta non chiarisce se lo Stato *Ue* del pagatore possa applicare il regime previsto dalla Direttiva Madre-Figlia e dalla Direttiva Interessi-Canoni, secondo un approccio *look-through* nel caso in cui il socio della società di comodo sia residente in uno Stato UE.

In senso favorevole sembrerebbero deporre due passaggi della relazione di accompagnamento della Proposta, ove vengono illustrate le conseguenze derivanti dall’operatività della presunzione nel caso in cui tutti i soggetti coinvolti siano fiscalmente residenti all’interno della *Ue*, anche se, come detto, nella Proposta manca una esplicita conferma sulla possibilità di applicare la disciplina delle su menzionate Direttive secondo un approccio *look-through*.

Ciò nonostante, gli AA. ritengono che l’applicazione nello Stato *Ue* del pagatore dell’esenzione prevista dalla Direttiva Madre- Figlia nei confronti del socio della società di comodo secondo un approccio *look-through* sia in linea con la finalità della Direttiva di eliminare fenomeni di doppia imposizione sui dividendi intersocietari all’interno dell’UE e, al contempo, non si pone in contrasto con la ratio della Proposta ed il suo meccanismo applicativo.

Nello scenario in cui il pagatore, la società di comodo e il socio di quest’ultima siano fiscalmente residenti in uno stato *Ue*, l’applicazione della Direttiva Madre-Figlia al socio della società di comodo permette di eliminare la doppia imposizione avversata dalla Direttiva sugli utili prodotti dal soggetto pagatore, senza che ciò configuri un vantaggio indebito, censurabile con lo strumento dell’abuso del diritto.

Al riguardo, soccorrono i principi ricavabili dalla sentenza della CGUE 26/2/2019 relativa alle cause danesi in materia di Direttiva Madre-Figlia, laddove è stata esclusa la sussistenza di una fattispecie di abuso allorquando il beneficiario effettivo in cima alla catena societaria a cui appartiene il percettore del dividendo avrebbe comunque potuto beneficiare di un regime di esonero da ritenuta sui dividendi.

In questo caso, stante l'assenza di un risparmio di imposta, è scongiurato il rischio che i dividendi erogati dalla società figlia siano artificialmente sottratti ad imposizione all'interno della UE e che, pertanto, non vengano rispettati gli obiettivi della Direttiva Madre- Figlia. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di impresa - Dividendi – Direttiva madre-figlia – Nozione di beneficiario effettivo

Cass., sez. trib. 8 giugno 2023, n. 16173, nel sito web www.assonime.it

In tema di dividendi madre-figlia, in ragione del disposto di cui all'art.27-*bis*, comma 5, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 - sia nella versione precedente alle modifiche di cui all'art. 26, comma 2, lett. b), della L. 7 luglio 2016, n.122, sia nella versione successiva - la circostanza che il soggetto che reclama i benefici ivi previsti non ne sia beneficiario effettivo è elemento da valutarsi per la ricostruzione della fattispecie in termini di pratica elusiva, quale segnale di una struttura posta in essere in maniera formale ed artificiosa per usufruire indebitamente dei benefici riservati alle società con sede nell'Unione europea.

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Prassi Amministrativa

Agevolazioni – Patent Box – Esercizio dell'opzione per il Nuovo Patent Box in relazione ai medesimi beni immateriali già oggetto dell'opzione per il Vecchio Patent Box in assenza di *ruling* e dell'opzione per il regime di autoliquidazione.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 giugno 2023, n. 342, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate ha affermato che il contribuente che abbia esercitato, nel periodo d'imposta 2020, l'opzione per il precedente *Patent Box*, senza aver sottoscritto alcun accordo di *ruling* e senza aver mai esercitato l'opzione per il regime di autoliquidazione, può aderire dal 2021 al nuovo regime *Patent Box*.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Agevolazioni – Accesso al regime dei contro esodati – Nuova assunzione

Cass., sez. trib. 8 maggio 2023, n. 12188, nel sito web www.eutekne.it

Con l'ordinanza la Suprema Corte ha escluso il beneficio relativo ai c.d. contro esodati (art. 3, L. 238/2010) che si sostanziava nella detassazione del 70% del reddito di lavoro dipendente, in capo ad una persona che, al rientro in Italia, era stata assunta in una società del medesimo gruppo cui apparteneva la società presso la quale prestava servizio nel Regno Unito.

La Suprema Corte ha evidenziato come il dettato legislativo, riconosce il beneficio a fronte dell'istaurarsi di un nuovo rapporto di lavoro che, nel giudizio di fatto, è stato escluso.

VIOLAZIONI E SANZIONI

Dottrina

“Tregua fiscale: le problematiche aperte dopo le proroghe” di D. LIBURDI e M. SIRONI, ne Il fisco 16/2023, pag. 1453

Gli AA. offrono un primo commento al D.L. n. 34/2023 (cd. “Decreto Bollette”), in vigore dal 31 marzo 2023, che ha disposto alcune proroghe di termini per le misure concernenti la c.d. “tregua fiscale” e contiene anche delle norme di interpretazione autentica al fine di correggere o ratificare alcune precisazioni fornite dall’Agenzia delle entrate con i propri documenti di prassi. L’articolo, tuttavia, è precedente all’emanazione della legge di conversione del decreto in esame (Legge 29 maggio 2023, n. 56, *n.d.r.*) che è intervenuta proprio su alcune perplessità sollevate dagli AA., riallineando le asimmetrie di trattamento tra alcuni istituti. (SG)

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Dottrina

“Nuove opportunità per l’adempimento collaborativo” di A. DODERO, ne Il fisco 14/2023, pag. 1327

Il disegno di legge delega per la riforma fiscale potenzia il regime di adempimento collaborativo con interventi in ambito soggettivo (ampliandolo), in quello oggettivo (offrendo la possibilità di certificare il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale – c.d. *tax control framework* – TFC), sui meccanismi operativi (estendendolo anche a periodi di imposta precedenti all’ingresso del regime), sul regime premiale (prevedendo la possibilità di una significativa riduzione delle sanzioni, anche penali, e dei termini di accertamento).

Il regime, fino ad ora previsto, è riservato ai contribuenti residenti e non, con un volume di affari o di ricavi non inferiore ad 1 miliardo di euro. Il disegno di Legge delega prevede l’ampliamento della platea dei contribuenti che possono accedere al regime, attraverso una riduzione della soglia di accesso, estendendo la sua applicazione anche ai contribuenti che si collocano nella fascia compresa tra 1 miliardo e cento milioni di euro di ricavi e prevedendo anche la possibilità di scendere al di sotto della soglia di cento milioni di euro, per estendere l’istituto in questione a PMI con minori ricavi e volumi di affari.

Nell’individuare la nuova soglia dimensionale che consentirà l’accesso al regime di adempimento collaborativo, si dovrà cercare un equilibrio tra gli oneri di compliance che si devono sostenere per entrare nel regime ed i vantaggi che ne derivano.

L’ampliamento del perimetro di applicabilità del regime è perseguito anche attraverso la possibilità di consentire l’accesso al regime stesso anche a società, prive di requisiti di ammissibilità, che appartengono ad un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto abbia i requisiti di ammissione previsti, a condizione che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società del gruppo.

Possono quindi accedere al regime di adempimento collaborativo solo i contribuenti che si dotino di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale (TCF) che può essere certificato, fermi restando i poteri di controllo dell’Agenzia delle entrate.

Detta certificazione sembra funzionale al rafforzamento degli effetti premiali connessi all’adesione al regime, perché un TFC certificato, potrebbe avere assoluto rilievo in ordine alla riduzione delle sanzioni penali ed amministrative.

Relativamente a tali certificazioni si è ipotizzata la possibilità di un coinvolgimento dell'OIC finalizzato alla elaborazione di linee guida inerenti alla predisposizione delle anzidette certificazioni.

I decreti delegati dovranno occuparsi di regolare con disposizioni a carattere transitorio la valenza dei TCF implementati dai soggetti che già hanno avuto accesso al regime di adempimento collaborativo.

Il disegno di Legge delega prevede la possibilità: di gestire in regime di adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi di imposta precedenti all'ammissione al regime; di introdurre nuove e più penetranti forme di contraddittorio preventivo; di adottare procedure semplificate di regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione ad indicazioni dell'Agenzia che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi; di emanare un apposito codice di condotta che disciplini i diritti e gli obblighi dell'Amministrazione e dei contribuenti; di far precedere da un periodo transitorio di osservazione, l'esclusione dal regime, in caso di violazioni fiscali non gravi, al termine del quale si determina la fuoriuscita o la permanenza nel regime.

L'estensore del disegno di Legge delega, ben consapevole dei costi di compliance che devono essere sostenuti per implementare un TCF, si è preoccupato di rafforzare i meccanismi premiali agendo in particolare sulle sanzioni. (EM)

IMPOSTE E TASSE (in genere)

Dottrina

“Revisione organica delle imposte di registro, bollo e successione: necessaria la riscrittura dei Testi Unici”, di B. IANNELLO, ne Il fisco 20/2023, pag. 1923

Il disegno di legge delega sulla riforma fiscale, nel quadro di una complessa revisione del sistema tributario, prevede interventi incisivi in tema di imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, imposta di bollo.

A tracciare le linee guida che il Governo sarà chiamato ad osservare è l'art.10 che fissa, come primo criterio direttivo, la razionalizzazione della disciplina dei singoli tributi, anche mediante l'accorpamento o la soppressione di fattispecie imponibili, ovvero mediante la revisione della base imponibile o della misura dell'imposta applicabile.

Maggiori elementi di specificità sono forniti dal disegno di Legge delega laddove vengono individuati, sempre tra i principi direttivi, la previsione del sistema di autoliquidazione per l'imposta di registro e per l'imposta sulle successioni, così come la revisione delle modalità di applicazione dell'imposta di registro sugli atti giudiziari e, con riferimento ai trasferimenti immobiliari, la ricomprensione delle varie imposte in un tributo unico sostitutivo in misura fissa, il tutto assicurando, in ogni caso, la neutralità e l'invarianza finanziaria.

Il primo aspetto analizzato dall'A. attiene alla previsione del sistema di autoliquidazione dell'imposta di registro e dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Il precedente impianto normativo risulta in parte superato dall'autoliquidazione affidata, in via esclusiva, al notaio.

E questa ha aperto la strada a numerosi dubbi interpretativi in ordine agli effetti della solidarietà tra contribuente e notaio nella fase del pagamento del tributo e, in particolare, sulla natura della responsabilità del notaio.

Resta infatti da capire come la previsione a regime dell'autoliquidazione si affiancherà a quella, attualmente operante, che vede il notaio l'unico interlocutore con il fisco nella fase che va dalla stipulazione dell'atto fino alla richiesta dell'imposta principale.

Come detto, la riforma prevede anche una revisione dell'imposta di registro sugli atti giudiziari con finalità di semplificazione e con previsione di preventiva richiesta del tributo alla parte soccombente, ove agevolmente identificabile.

Attualmente accade spesso che l'intero peso dell'imposizione, per incapienza o inadempienza del soccombente, gravi solo sulla parte vittoriosa, con il risultato paradossale che chi ha vinto la causa non solo è costretto ad anticipare l'intera imposta di registro, ma deve anche sopportare i costi

dell'azione giudiziaria di rivalsa nei confronti del coobbligato solidale, con pagamento di ulteriore imposta di registro sul decreto ingiuntivo.

La revisione della materia mira ad una maggiore garanzia di effettività del principio di soccombenza nel pagamento delle spese processuali, sostituendo l'attuale regime di solidarietà paritetica con la previsione dell'obbligo di pagamento dell'imposta gravante in via principale sulla parte soccombente e solo in via sussidiaria a carico della parte vincitrice.

Sicuramente positivo è l'intervento radicale, previsto dalla riforma, sui tributi collegati agli atti di trasferimento di immobili e alle connesse formalità quali trascrizioni e la voltura catastale.

Il prelievo delle imposte ipotecarie e catastale potrebbe effettivamente subire un grande cambiamento, giusta la previsione, in ottica semplificativa, della possibile applicazione di una imposta sostitutiva, eventualmente in misura fissa. (EM)

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“L’interazione tra *global minimum tax* e regimi CFC”, di G. PICCININI E C. FERRANTI, ne Il fisco 14/2023, pag. 1359.

In estrema sintesi, il sistema del *Pillar Two*, che reca un insieme di regole autonome con proprie previsioni, si basa su tre distinti set di regole: le “*Income Inclusion Rules*” (“IIR”), le “*Undertaxed payments rules*” (“UTPR”), e da ultimo le “*Subject to Tax Rules*” (“STTR”). Le IIR e le UTPR possono essere cumulativamente identificate sotto il termine di *Global Anti-Base Erosion rules* (“*GloBE rules*”).

Gli AA. chiariscono che nel corso del loro intervento viene posta attenzione solo alle *GloBE rules* posto che non è necessario esaminare le STTR in quanto trattasi di regole che, una volta in vigore, non dovrebbero interagire con i regimi di *Controlled Foreign Companies* (“CFC”).

Le *GloBE rules* introducono, per le imprese multinazionali (“MNE”) con ricavi consolidati superiori a 750 milioni di euro in almeno due degli ultimi quattro esercizi, un livello di tassazione minima effettiva pari al 15% da calcolarsi su base giurisdizionale, ossia considerando il livello di tassazione effettiva di tutte le società del gruppo MNE fiscalmente residenti in una specifica giurisdizione (*jurisdictional blending approach*). Il livello di tassazione effettiva rilevante ai fini delle *GloBE rules* prende il nome di *GloBE ETR* e si calcola come rapporto tra la somma delle imposte pagate in una determinata giurisdizione da ogni entità ivi residente (cd. *Covered taxes*) e il reddito netto cumulato di ogni entità residente nella determinata giurisdizione (*Net GloBE Income*).

Il *Net GloBE Income* così come le *Covered taxes* sono grandezze di derivazione contabile sebbene siano necessarie alcune correzioni. Nel caso di *GloBE ETR* inferiore al 15%, le *GloBE rules* richiedono l'applicazione di un'imposizione integrativa (cd. “*Top up tax*”) al fine di colmare il differenziale tra la tassazione effettiva e il livello minimo impositivo.

Tale *Top up tax* è calcolata applicando il *tax rate* del 15% alla sola quota di reddito che eccede i c.d. profitti routinari (*Excess profit*) da calcolarsi sottraendo al *Net GloBE Income* una deduzione rappresentativa della remunerazione ordinaria delle attività economiche effettive svolte dalla MNE nella giurisdizione di insediamento (*Substance-based income exclusion* o “SBIE), forfetariamente determinata in ragione del 5% del costo del personale e del 5% del valore degli *assets* materiali utilizzati.

La *Top up tax* è generalmente versata dalla società di ultimo livello (*Ultimate Parent Entity* o “UPE”), e solo in talune specifiche casistiche dalle società intermedie (*Intermediate Parent Entity* o “IPE”) o dalle società parzialmente partecipate (*Partially-owned Parent Entity* o “POPE”).

In definitiva, si tratta di un sistema nato in ambito OCSE, che trova la sua dignità nelle *Model Rules* e, in assenza di un adeguato coordinamento, potrebbe essere visto dal sistema domestico come un “corpo estraneo” determinando incertezza, difetti di coordinamento ed al limite anche inefficienze e cortocircuiti impositivi.

Nel presente contributo gli AA. provano a delineare le interazioni tra *Pillar Two* - e in particolare le *GloBE rules* - e il regime CFC, non focalizzando troppo l'attenzione sul sistema CFC domestico. In linea generale, infatti, il regime CFC può essere inquadrato come un sistema volto ad imputare per trasparenza i redditi di una società controllata residente in uno Stato a fiscalità privilegiata alla società controllate e ivi tassarlo per trasparenza indipendentemente dalla sua distribuzione. Viene precisato che è ormai pacifico che nella definizione di CFC delle Model rules rientrano anche i sistemi CFC c.d. *blended*, ossia quei regimi CFC che aggregano i redditi, le perdite e i crediti fiscali di tutte le entità qualificabili come CFC per poi definire un unico debito d'imposta in capo alla controllante; tra tali regimi si annovera, ad esempio il regime statunitense del GILTI (*Global Intangible Low Taxed Income*).

Vengono dapprima inquadrare le analogie e le differenze tra il sistema della *Global Minimum tax* (in breve GMT) e quello CFC per poi esaminare le priorità nell'applicazione dell'uno o dell'altro regime. In primo luogo, il regime del *Pillar Two* diverge dai regimi CFC con riferimento al perimetro soggettivo, visto che la GMT si applica unicamente ai gruppi MNE che superano i 750 milioni di euro di ricavi, a differenza dei regimi CFC che non prevedono in genere limitazioni di fatturato.

Sempre con riferimento all'ambito soggettivo, le regole GloBE si applicano ai soli gruppi MNE con a capo una persona giuridica, che sia essa una società, una *partnership* o anche un *trust* a condizione che rediga un bilancio consolidato, diversamente il soggetto controllante nell'ambito delle regole CFC, può comunemente anche essere una persona fisica.

Anche il concetto di controllo potrebbe essere differente, visto che i sistemi CFC, basati sulle previsioni della Direttiva Atad, fanno riferimento ad un concetto di controllo che si basa sulla percentuale di diritti di voto o diritti all'utile mentre il *Pillar Two* si riferisce ad una nozione di controllo prettamente contabile, individuando come *Constituent entities* tutte le società incluse nel perimetro di redazione del bilancio consolidato.

Ulteriori differenze si riscontrano, poi, con riferimento al *test* della tassazione effettiva. Infatti, nel caso della GMT il *test* avviene per singola giurisdizione, ossia tenendo conto di tutte le *Constituent entities* localizzate in uno specifico Stato (*jurisdictional blending approach*), mentre per le regole CFC si procede generalmente per singola società (*stand alone approach*), con l'eccezione dei regimi CFC c.d. *blended*. Inoltre, mentre in ambito di *global minimum tax* una (o più) società si considerano localizzate in una *low tax jurisdiction* quando il suo (loro) *GloBE ETR* è inferiore al 15%, per la CFC rule una società si considera soggetta ad un livello di tassazione non congruo quando il suo *effective tax rate (ETR)* è inferiore ad un determinata soglia dell'ETR che la stessa avrebbe scontato ove fosse stata fiscalmente residente nel Paese della controllante. Ulteriori differenze sono individuabili nel meccanismo di calcolo del reddito da assoggettare ad imposizione: nella disciplina CFC, infatti, il reddito viene determinato secondo le regole fiscali applicabili ai soggetti residenti mentre le regole GloBe calcolano la base imponibile (*Net GloBe Income*) partendo dal reddito netto come risultante dal bilancio consolidato prima delle elisioni dei rapporti infragruppo ed applicando a questo specifiche correzioni previste dalle *Model Rules*. Altra differenza sta nell'aliquota a cui vanno tassati i redditi derivanti da una tassazione non congrua: pari al 15% nel caso della GMT mentre nell'ambito delle CFC rules sono generalmente tassati alla stessa aliquota dell'imposta sul reddito a cui è soggetta la controllante nel suo Stato di residenza. In ultimo viene ricordato che in taluni casi l'istituto della CFC, come in Italia, prevede che il non superamento dell'ETR test sia condizione necessaria ma non sufficiente per l'applicazione della tassazione per trasparenza, la quale richiede anche il fallimento del cd. *passive income test*, diversamente nelle regole GloBe la tassazione supplementare sotto forma di *Top up tax* scatta indipendentemente dalla qualifica *active* o *passive*. In pratica, il regime del *Pillar Two* persegue l'obiettivo di uniformare a livello globale la soglia di tassazione al di sotto della quale scatta la riscossione della *Top up tax*, non operando alcuna differenziazione sulla base dello Stato di localizzazione della controllante. In questa logica, come osserva l'A., il *Pillar Two* mira a costruire un *level playing field* globale allo scopo di frenare una *race to the bottom* del livello di imposizione globale, ma per fare ciò deve necessariamente accettare una parziale erosione della base imponibile degli stati che adottano un livello di tassazione effettiva interna superiore al 15%.

Come già accennato, le regole GloBE e le regole CFC troveranno applicazione simultanea. Per evitare sovrapposizioni e difetti di coordinamento, le Model rules prevedono una specifica regola gerarchica che stabilisce l'applicazione prioritaria delle regole CFC sulle regole GloBE (cfr. art. 4, par. 45, OECD (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD).

Viene fatto l'esempio di una società A (residente nello Stato A), qualificabile come UPE di un gruppo MNE tenuto all'applicazione delle *Globe Rules*. La società A controlla una società B (residente nello Stato B), che a sua volta controlla una società C, la quale C è qualificabile come CFC ai sensi della disciplina CFC domestica dello Stato B. Considerata l'applicazione prioritaria delle regole GloBe, l'implementazione da parte dello Stato A delle regole GloBe non è di impedimento per lo Stato B della tassazione per trasparenza in capo a B dei redditi prodotti dalla CFC (società C). Lo Stato A dovrà necessariamente tener conto nell'applicazione delle *GloBe rules* della tassazione addizionale su C determinata dall'applicazione del regime CFC dello Stato B. Ove ciò non accadesse il reddito di C potrebbe risultare sovra-tassato per via della riscossione di un'imposta nel Paese B (per effetto della normativa CFC) e di una *Top up tax* nel Paese A in applicazione delle *GloBe rules*. La società A che applica le *GloBe rules* nel calcolare il GloBe ETR dello Stato B e dello Stato C dovrà adottare il *push down approach*, che - come stabilito nelle *Model rules* - consente di imputare le imposte CFC riscosse dallo Stato B nell'ambito delle *Covered taxes* della CFC. L'approccio cd. *push down* è necessario anche se sconta una limitazione antiabusiva per i redditi CFC aventi la natura di *passive income*: infatti è previsto che le imposte assolute dalla controllante sui redditi della CFC qualificati come *passive income* possano essere traslate nelle *Covered taxes* della CFC solo entro il limite del minore tra: a) le imposte CFC pagate su tali *passive income*; b) la *top up tax* virtuale applicabile in relazione ai *passive income* attribuiti per trasparenza alla controllante. Per meglio comprendere la necessità dell'approccio *push down* si riporta brevemente l'esempio degli AA. che risulta molto utile per la comprensione del fenomeno. Riprendendo, infatti, il precedente esempio si suppone che B abbia un reddito di 100 e aliquota pari al 20% mentre la sua controllata C, che nello stato di B è considerata una CFC, ha un reddito di 50 tassato al 5%. In pratica B nello Stato di residenza paga a titolo di imposte 20, che sono pari a 20 (=100X20%) + 7,5 (=50X20%= 10 - lo scomputo delle imposte estere già assolute da C nel Paese di residenza che è pari a 2,5 e cioè il 5% di 50). Se non si applicasse il *push down approach*, consistente nell'imputare a C le imposte dovute per la normativa CFC assolute da B, si avrebbe un *ETR* pari a 27,5 nello Stato di B e pari al 5% in quello di C, con la conseguenza che si renderebbe applicabile un ulteriore prelievo per la società C in termini di *Top up tax* applicata dallo Stato A.

Infine, viene affrontato il tema della *Qualified Domestic Minimum Tax*, che è una disposizione domestica che dovrebbe replicare fedelmente le *Globe rules* e che raggiunge il medesimo risultato in termini di imposte addizionali da riscuotere, garantendo così che il prelievo minimo nella giurisdizione non possa scendere al di sotto del 15%. Tali imposte addizionali della *QDMT* potrebbero essere portate ad esatto abbattimento della *Top up tax* delle *Globe rules* prevenendo di conseguenza qualsiasi riscossione da parte delle giurisdizioni estere che applicano tali regole. La facoltà di introdurre tali *QDMT* - contemplata dalle *Model Rules* - avrebbe il grande pregio di difendere la base imponibile domestica da prelievi di Stati esteri, dall'applicazione della IIR o UTPR. In merito ai criteri di applicazione, con l'emanazione delle *Administrative Guidance* è stato chiarito che si attiva prima la *QDMT*, riconoscendo poi, in fase di applicazione delle regole CFC, un credito d'imposta per l'eventuale *QDMT* assolta nella giurisdizione della controllata. (WR)

IRES

Dottrina

“Operazioni di acquisizione con indebitamento, fusione inversa e interazioni con il regime del consolidato fiscale” di G. LEONI, R. RUBERTI, in *La Gest. Straord. Impr.* 2/2023, pag. 27

Nell'articolo vengono evidenziati i potenziali risvolti di natura tributaria di una fusione inversa realizzata all'interno di una struttura societaria complessa le cui entità giuridiche hanno optato, in distinti momenti e livelli, per altrettanto distinti regimi di consolidamento del reddito imponibile. Dopo aver illustrato, nei suoi tratti essenziali lo schema del *leveraged buy-out*, gli AA. focalizzano la loro attenzione sugli effetti della fusione inversa, evidenziandone gli aspetti civilistici, contabili e fiscali, nonché i possibili vantaggi rispetto alla fusione diretta, per poi soffermarsi più in dettaglio sulle

implicazioni sui regimi di consolidamento delle varie tipologie di fusioni inverse che possono coinvolgere i soggetti ad esse partecipanti, riscontrando o meno la loro attitudine a consentire la prosecuzione del regime di tassazione di gruppo. (EM)

“Circolazione e compensazione delle perdite nel consolidato e nelle operazioni straordinarie”
di S. MARCHESE e L. MIELE, in Corr. Trib. 5/2023, pag. 422

Il Disegno di Legge delega per la riforma fiscale reca principi e criteri direttivi finalizzati alla revisione del regime di compensazione e trasferimento delle perdite nell'ambito del consolidato e delle operazioni straordinarie.

Partendo dall'analisi della disciplina vigente, gli AA. prospettano una serie di scelte che potrebbero essere compiute in sede di attuazione della Delega.

L'art. 6, del Disegno di Legge delega prevede, alla lett. d), il “riordino del regime di compensazione delle perdite fiscali e di circolazioni di quelle delle società partecipanti ad operazioni straordinarie o al consolidato fiscale”.

Per effetto dell'attuazione della Delega, il vigente assetto normativo sarebbe sostituito da una disciplina analoga a quella prevista, nell'ambito della tassazione consolidata, per l'ACE - vale a dire trasferimento alla *fiscal unit* di un ammontare complessivo di perdite, realizzate da una delle società aderenti alla tassazione consolidata, non superiore alla somma dei redditi imponibili positivi realizzati dalle altre società aderenti, senza ch , per la parte eventualmente eccedente delle perdite fiscali consolidate, operi lo spossessamento, che attualmente si verifica, rispetto alle societ  che le hanno generate.

Questo consente, nel caso di interruzione o revoca della tassazione consolidata, di eliminare le complessit  rilevanti dalla loro riattribuzione alle societ  che le hanno realizzate, che si verificano se come spesso accade, i soggetti partecipanti alla *fiscal unit* hanno optato per mantenere le perdite fiscali in capo alla consolidante.

L'A. suggerisce, in sede di attuazione della riforma, di evitare con apposita previsione normativa, che il diverso criterio di utilizzazione di perdite fiscali consolidate sopra descritto – caratterizzato dalla permanenza in capo alle societ  che le hanno realizzate delle eventuali perdite eccedenti la somma dei redditi imponibili positivi realizzati dalle societ  aderenti alla tassazione consolidata – determini, nel caso in cui tali societ  partecipino ad operazioni di fusione o scissione con altre societ  aderenti alla *fiscal unit*, l'applicabilit  alle perdite non trasferite dei limiti di riportabilit  previsti rispettivamente dagli artt. 172, comma 7 e 173, comma 10 TUIR.

Pertanto, la modifica, prevista dalla Delega, dell'attuale criterio di circolazione delle perdite fiscali consolidate nell'ambito della *fiscal unit*, dovr  essere accompagnata dalla revisione della disciplina del riporto delle perdite in caso di operazioni di fusione e scissione, al fine di evitare nel caso di fusione o scissione tra societ  aderenti alla tassazione consolidata, l'applicazione di condizioni e limiti alla riportabilit  di perdite fiscali che, se tali operazioni non fossero realizzate, sarebbero pienamente compensabili nell'ambito della *fiscal unit*.

Con il successivo n. 2 della lett. d),   stabilito, quale principio cui deve attenersi il legislatore delegato, la “tendenziale omogeneizzazione dei limiti e delle condizioni di compensazione delle perdite fiscali”. Volendo rinvenire una finalit  comune sottostante alle disposizioni dettate dagli artt. 84, 172 e 173 TUIR, essa consiste nell'evitare il cosiddetto commercio di bare fiscali, vale a dire quel fenomeno consistente nel predisporre le condizioni per effetto delle quali   possibile la compensazione delle perdite fiscali riportabili di cui   dotata una societ  sostanzialmente caratterizzata da una redditivit  negativa e la cui attivit  d'impresa ha subito un ridimensionamento con i redditi imponibili positivi di una diversa societ .

La preclusione di tale effetto   ottenuta con disposizioni di contenuto non omogeneo e le disposizioni contenute nei citati numeri 2 e 3 delegano, quindi il Governo, a rimuovere tale disomogeneit .

Stanti i profili di incoerenza caratterizzanti l'attuale assetto normativo e la finalit  della delega di rendere maggiormente omogenee le condizioni cui   subordinato il riporto delle perdite, gli AA. propongono di introdurre, in sede di attuazione della delega, anche per il caso in cui la societ  dotata di perdite fiscali partecipi ad una fusione o scissione, la “condizione di vitalit ” consistente nella presenza di un numero minimo di dipendenti, attualmente prevista dal solo art. 84 TUIR. Inoltre, si potrebbe prevedere che se la societ  dotata di perdite fiscali partecipa ad una fusione o scissione,

le condizioni e i limiti alla riportabilità delle perdite previste nel caso di effettuazioni di tali operazioni operano se tale società svolge quale attività principale, un'attività diversa da quella svolta dalle altre società partecipanti all'operazione. Se invece essa svolge, quale attività principale, la medesima attività che viene svolta dalle altre società partecipanti all'operazione e tale attività non è stata modificata in prossimità della realizzazione dell'operazione, non si è in presenza di una fattispecie di commercio di bara fiscale e quindi tali condizioni e limiti non risultano applicabili.

Con il n. 3 della lett. d) è stabilito quale principio direttivo "la modifica della disciplina del riporto delle perdite nell'ambito delle operazioni di riorganizzazione aziendale" - non penalizzando quelle conseguite a partire dall'ingresso dell'impresa al gruppo societario - e la "revisione del limite quantitativo rappresentato dal valore del patrimonio netto e della nozione di modifica dell'attività principale esercitata".

In tale disposizione sono quindi individuabili tre indicazioni relative al nuovo assetto della disciplina del riporto delle perdite nell'ambito delle operazioni straordinarie:

- evitare penalizzazioni per le perdite fiscali realizzate prima di effettuare la operazione di riorganizzazioni societaria ma, comunque, in un periodo di imposta in cui la società che è dotata di tali perdite faceva parte dello stesso gruppo cui appartiene l'altra società partecipante all'operazione di riorganizzazione;
- rivedere l'attuale limite quantitativo previsto per le fusioni e scissioni, oltre il quale salvo l'accoglimento di interpello disapplicativo, le perdite fiscali non sono riportabili;
- rivedere la nozione "di modifica dell'attività principale" attualmente rilevante per l'applicazione del limite al riporto delle perdite previsto dal citato art. 84 TUIR ma che, se fosse accolta la proposta di revisione della disciplina in materia di fusioni e scissioni, rileverebbe anche per identificare i casi in cui le condizioni e i limiti delle riportabilità delle perdite non risultano applicabili (poiché le società partecipanti alle operazioni svolgono tutte la medesima attività e quest'ultima non è il frutto di una modifica operata nell'imminenza di un'operazione).

Il limite quantitativo al riporto delle perdite, rappresentato nel caso di operazioni di fusione/scissione dal patrimonio netto contabile della società dotata di perdite fiscali, secondo l'A. non è coerente rispetto alle finalità con esso perseguite e quindi, sarebbe opportuno sostituirlo.

A tal fine gli AA. suggeriscono che il nuovo limite quantitativo potrebbe essere rappresentato dai redditi prospettici che la società dotata di perdite fiscali potrebbe realizzare, singolarmente considerata, nei 5 periodi di imposta successivi a quello nel corso del quale si perfeziona la fusione, quali risultanti da un piano predisposto da tale società ed oggetto di specifica attestazione.

La modifica dell'attività principale è una delle due condizioni cui è subordinata la preclusione al riporto delle perdite. Considerata l'incertezza interpretativa del significato attribuita dall'Agenzia al concetto "modifica dell'attività principale" gli AA. ritengono opportuno che sia data una soluzione in sede di attuazione della Delega.

Al riguardo, gli AA. suggeriscono che la soluzione potrebbe essere quella di affermare che per "modifica dell'attività principale" si intenda solo il mutamento del settore economico o del comparto merceologico di operatività e non anche la situazione in cui, invariati il settore e comparto di operazione, sono immesse nuove risorse finanziarie da un soggetto economico diverso da quello che controllava la società nei periodi di realizzazione delle perdite.

Infine, il n. 4 della lett. c) dell'art. 6 indica quale principio direttivo "la definizione delle perdite finali ai fini del loro riconoscimento secondo i principi espressi dalla giurisprudenza Eurounitaria".

Si intende così porre rimedio alla potenziale violazione del principio di libertà di stabilimento derivante dalla circostanza che l'ordinamento tributario domestico non consente ad una società fiscalmente residente in Italia di utilizzare in compensazione del proprio reddito né le perdite fiscali realizzate dalle proprie controllate estere ubicate in un paese UE, né le perdite fiscali realizzate dalle proprie stabili organizzazioni estere nel regime PEX localizzate in paese UE.

Conseguentemente, in sede di attuazione della Delega, il legislatore delegato dovrà identificare: in quali situazioni una perdita realizzata da una società controllata o da una stabile organizzazione, rispettivamente residente o localizzata in un altro Stato membro, possa definirsi "finale" secondo l'accezione di tale termine impiegata dalla Corte di Giustizia UE, e quale sia l'onere probatorio gravante sul contribuente che intende dimostrare tale circostanza; quali siano le modalità di utilizzazione delle perdite finali da parte della società controllante o della casa madre residenti in Italia.

Gli AA. rilevano come nel caso in cui si intenda utilizzare le perdite finali mediante incorporazione della controllata estera, tale utilizzazione potrebbe essere impedita dalla presenza delle “condizioni di vitalità” previste dall’art. 172, comma 7 TUIR.

L’intervento riformatore che attribuisce rilevanza al gruppo societario quale unico soggetto economico, eliminerebbe le condizioni e i limiti di riportabilità delle perdite nel caso di operazioni di fusioni o scissioni cui partecipano società che appartengono al medesimo gruppo e che hanno perdite fiscali realizzate in periodi di imposta successiva a quello di ingresso al gruppo stesso e risolverebbe anche il problema sopra evidenziato. (EM)

Prassi Amministrativa

IRES – Scissione parziale di una partecipazione societaria a favore della beneficiaria socio unico della scissa – Valutazione antiabuso - Esclusione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 maggio 2023, n. 317, nel sito web www.agenziaentrate.it

L’Agenzia delle entrate ha considerato non passibile di abuso del diritto ex art. 10-*bis* della L. 212/2000 una scissione parziale nella quale una quota di partecipazione detenuta dalla scissa viene trasferita alla propria controllante.

L’Agenzia osserva che si tratta di un’operazione che non può essere considerata abusiva perché non è possibile configurare una condotta abusiva laddove il contribuente scelga, per dare luogo all’estinzione di una società, di procedere ad una fusione anziché alla liquidazione.

E’ vero che la prima operazione è a carattere neutrale e la seconda ha, invece, natura realizzativa, ma nessuna disposizione tributaria mostra “preferenza” per l’una o l’altra operazione; sono due operazioni messe sullo stesso piano, ancorché disciplinate da regole fiscali diverse.

In altri termini, la scissione e l’assegnazione della partecipazione al socio si considerano entrambe operazioni fisiologicamente idonee che vengono poste su un piano di pari dignità ai fini della riorganizzazione di un gruppo societario.

La risposta illustra il funzionamento del principio di neutralità della scissione ai sensi dell’art. 173 del TUIR, confermando che il patrimonio netto (residuo) attribuito alla società beneficiaria dovrà considerarsi formato nel rispetto della natura (capitale o utile) delle poste di patrimonio netto presenti nella società scissa e nelle medesime proporzioni (senza considerare nella proporzione le riserve in sospensione di imposta già ricostruite dalla società beneficiaria).

Inoltre, quando una scissione che non comporta il cambio della partecipazione originariamente detenuta nella società scissa (in quanto la società beneficiaria è, altresì, socia della scissa), bensì il suo parziale annullamento, la beneficiaria/socia deve ridurre il costo fiscale della partecipazione in modo proporzionale al rapporto tra il valore effettivo del patrimonio netto scisso e il valore effettivo della società ante scissione.

Si conferma, poi, che il principio di neutralità trova riconoscimento anche ai fini IRAP.

IRES – Rimborso finanziamento infruttifero a società controllante non residente – Sopravvenuta insussistenza di passività – Imponibilità sopravvenienza

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 maggio 2023, n. 319, nel sito web www.agenziaentrate.it

Secondo l’Agenzia delle entrate, rileva come sopravvenienza attiva imponibile ex art. 88, comma 4-*bis* del TUIR il rimborso anticipato di un finanziamento infragruppo e infruttifero che avviene ad un valore contabile (derivante dall’applicazione del costo ammortizzato) inferiore al valore nominale.

Più nello specifico, la fattispecie riguarda, tra l’altro, un finanziamento erogato ad una società IAS *Adopter* indirettamente controllata dal soggetto finanziatore che viene anticipatamente rimborsato (mediante acollo da parte della società direttamente partecipante che contestualmente rinuncia al credito verso la stessa controllata) ad un importo pari al valore contabile determinato con il costo ammortizzato.

Viene sostenuta altresì la rilevanza agli effetti dell’IRAP di tale componente positivo attribuendo, quindi, a tale sopravvenienza attiva “natura operativa”.

IRES – Svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio – Determinazione della base di conteggio per la svalutazione fiscalmente deducibile in caso di crediti garantiti da polizze assicurative
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 giugno 2023, n. 340, nel sito web www.agenziaentrate.it

I crediti da assumere come base per il calcolo della svalutazione deducibile ai sensi dell'art. 106, comma 1, del TUIR sono quelli derivanti dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi indicate dall'art. 85, comma 1 del TUIR (cioè quelle che generano ricavi), per l'importo non coperto da garanzia assicurativa. L'esclusione dei crediti assicurati da tale base di computo si giustifica proprio in considerazione dell'assenza di rischio.

La questione sottoposta all'Agenzia riguarda l'interpretazione dell'espressione "per l'importo non coperto da garanzia assicurativa".

Ad avviso dell'Agenzia, l'importo dei crediti coperti da garanzia assicurativa deve essere determinato facendo riferimento ai "massimali" delle polizze assicurative che rappresentano, in linea di principio, l'ammontare dei crediti complessivi che possono considerarsi coperti.

Invece, le eventuali franchigie concorreranno alla determinazione delle perdite su crediti, nei periodi di imposta in cui risulteranno da elementi certi e precisi.

Pertanto, devono essere esclusi dal *plafond* di calcolo delle svalutazioni deducibili i crediti commerciali iscritti in bilancio coperti dai massimali previsti dalle polizze sottoscritte senza tener conto delle franchigie previste.

IRES – Affrancamento dei fondi e riserve in sospensione di imposta – Imposta sostitutiva – Determinazione in misura superiore al dovuto – Recupero nell'ipotesi di versamento rateale
Risp. Agenzia delle entrate 6 giugno 2023, n. 344, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate ha affermato che, in ipotesi di affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta – iscritte a fronte del riallineamento dei valori civili e fiscali di cui all'art. 110 del D.L. 104/2020 – l'errata determinazione dell'imposta sostitutiva sulle stesse può essere corretta presentando una dichiarazione integrativa.

L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 6/2022, revocando i precedenti orientamenti interpretativi, ha affermato che l'imposta sostitutiva del 10% per l'affrancamento della riserva da riallineamento deve essere calcolata assumendo come base imponibile l'importo della riserva stessa al netto dell'imposta sostitutiva del 3%.

Così, anche nel caso di specie, riportando in sede di dichiarazione la riserva da affrancare al lordo, e non al netto, dell'imposta del 3% la società istante ha erroneamente determinato in misura superiore l'imposta sostitutiva dovuta.

Ai fini della correzione di tale imposta liquidata, la società può presentare una dichiarazione integrativa per il periodo di imposta interessato, indicando il minor importo netto della riserva da affrancare, senza che ciò comporti la modifica o la revoca dell'opzione esercitata.

Tale modalità legittima la riduzione delle rate residue, il cui ammontare sarà ridotto delle eccedenze di versamento, tenendo conto dell'importo corretto per effetto della dichiarazione integrativa.

IRES – Branch exemption – Mancato esercizio dell'opzione per l'accesso al regime – Remissione in bonis - Esclusione

Principio di diritto Agenzia delle entrate 13 giugno 2023, n. 10, nel sito web www.agenziaentrate.it

La mancata opzione per l'accesso al regime della *branch exemption* non è sanabile tramite l'istituto della remissione in *bonis* di cui all'art. 2, D.L. 16/2012, in quanto quest'ultima presuppone che l'adempimento non effettuato sia di natura meramente formale senza effetti sui tributi e sull'imponibile. Il mancato esercizio dell'opzione non può, quindi, essere considerato, come richiede l'applicazione dell'istituto, di natura formale in quanto incide sulla determinazione dell'imponibile.

IRES – Operazione di scissione di assets (partecipazioni, marchi e immobili) da parte della scindenda a favore della società socia, in qualità di beneficiaria – Abuso del diritto - Esclusione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 giugno 2023, n. 354, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate ha escluso l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ex art. 10-*bis* della L. 212/2000 in caso di scissione parziale di asset (partecipazioni, marchi e immobili) in favore del proprio socio unico (società beneficiaria).

Il principio di neutralità ex art. 173 del TUIR che caratterizza la scissione vale sia quando l'operazione ha ad oggetto un ramo d'azienda, sia quando si attribuisce una serie di asset, purché la beneficiaria non applichi un regime fiscale agevolato. In questo caso, infatti, non si configura alcuna fuoriuscita dal regime di impresa degli asset coinvolti e resta ferma la continuità dei valori fiscali dei medesimi. Tale impostazione viene adottata anche ai fini IVA e ai fini dell'imposta di registro.

Giurisprudenza

Corti di Giustizia Tributaria

IRES – Accantonamenti quiescenza e previdenza – Trattamento di fine mandato degli amministratori – Polizza assicurativa a copertura del TFM - Deducibilità

Corte di Giust. Trib. Il grado Piemonte 27 febbraio 2023, n. 70/3/23, nel sito web www.eutekne.it

La Corte di Giustizia Tributaria del Piemonte si è pronunciata su un accertamento dell'Agenzia delle entrate relativo a una società che aveva sottoscritto una polizza a copertura dell'indennità di fine mandato per l'amministratore unico.

La società non aveva dedotto l'accantonamento al TFM e aveva rilevato in contabilità il premio per il TFM deliberato, deducendone il costo.

Ad avviso della C.G.T. Il grado Piemonte, l'accantonamento al fondo dedicato al TFM e il pagamento dei premi assicurativi relativi alla polizza contratta dalla società per costituirsi la provvista necessaria alla liquidazione, al momento della cessazione dell'incarico dell'amministratore sono ai fini fiscali equipollenti.

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

“Fondi di investimento extra UE: la giurisprudenza pone fine alla diversità di tassazione”, di S. CAPOLUPO ne Il fisco 15/2023, pag. 1444

L'art. 5 dello schema di disegno di legge per la riforma fiscale, in ordine ai redditi di natura finanziaria, presenta tre importanti novità.

La prima attiene al raggruppamento dei redditi di capitale e dei redditi di natura finanziaria in una unica categoria reddituale soggetta a tassazione in base al principio di cassa e di compensazione.

La seconda concerne la previsione di un prelievo con imposta sostitutiva sul risultato complessivo netto dei redditi finanziari realizzati nell'anno solare, con la possibilità di riportare a nuovo entro certi limiti i redditi finanziari negativi per compensare quelli positivi.

La terza attiene alla eliminazione della tassazione sul maturato.

In tale contesto si pone l'esigenza di superare il diverso trattamento ad oggi riservato ai dividendi conseguiti da fondi di investimento localizzati in Paesi terzi rispetto a quelli conseguiti da fondi domestici e comunitari, considerato che permane tuttora un disallineamento giuridico a seguito

dell'emanazione della legge 178/2020 che ha eliminato la diversità di trattamento fiscale solamente tra i fondi residenti e comunitari e limitatamente ai dividendi distribuiti dal 1° gennaio 2021. Deve trattarsi, in buona sostanza, di OICR istituiti negli Stati UE e negli stati SEE che consentono un adeguato scambio di informazioni.

L'Agenzia delle entrate, per giustificare l'applicazione del differente trattamento fiscale ha tentato non solo di far leva sull'asserito diverso modello di vigilanza cui sarebbero soggetti gli OICR domestici, ma ha anche evidenziato il diverso trattamento rispetto alle omologhe discipline degli altri Stati membri, ritenendo tale diversità in perfetta aderenza alle stesse indicazioni degli organi comunitari.

L'A. ripercorre l'*iter* argomentativo che hanno indotto la giurisprudenza di merito e di legittimità nonché quella comunitaria in ripetute occasioni ad affermare che il principio di non discriminazione debba trovare applicazione generalizzata a prescindere se la residenza del fondo sia comunitaria o di Paesi terzi.

Anche a seguito delle predette modifiche, permane dunque un grave vuoto legislativo con riferimento ai Paesi terzi.

E' auspicabile che l'Agenzia delle entrate non insista sulla posizione ancorata al dato formale, atteso che tale vuoto deve essere considerato, come detto, dai principi enunciati dalla giurisprudenza comunitaria e fatti propri da quella domestica. (EM)

“Riforma fiscale - Redditi finanziari: dalla creazione di un'unica categoria alle agevolazioni sul risparmio previdenziale” di G. CORASANITI, ne Il fisco 16/2023, pag. 1515

Nell'ambito del disegno di delega fiscale l'A. ha esaminato il progetto di riforma riguardante l'armonizzazione della disciplina dei redditi finanziari e la previsione di un'unica categoria reddituale, superando la differenziazione tra redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria. In particolare, l'A. si è soffermato sulla previsione di una elencazione tassativa della nuova categoria di redditi finanziari, con l'introduzione di “norme di chiusura volte a garantire l'onnicomprendività della categoria”, partendo dalla modifica delle norme attualmente disciplinanti il regime fiscale applicabile ai redditi di natura finanziaria e, in particolare, sulla norma di chiusura contenuta nella lett. h), dell'art. 44, del TUIR e della lett. c-*quinquies*) dell'art. 67 del TUIR. Ciò senza tralasciare la previsione della recente lett. c-*sexies*) dell'art. 67 del TUIR (introdotta nel nostro ordinamento dal 1° gennaio 2023 dalla Legge di Bilancio per i 2023) relativa alla disciplina fiscale delle crypto-attività ai fini delle imposte sui redditi. Il legislatore delegato dovrà incidere sulla modalità di determinazione del reddito da assoggettare ad imposizione, superando il preesistente vincolo alla compensazione di elementi positivi e negativi di reddito afferenti alle diverse categorie reddituali, consentendo quindi, la possibilità di controbilanciare i proventi derivanti da investimenti finanziari con le corrispettive perdite, nonché con i costi e gli oneri inerenti. Tra i criteri direttivi vi è inoltre quello secondo cui la determinazione di tutte le tipologie di redditi di natura finanziaria deve avvenire sulla base del principio di cassa. Viene, pertanto, superato il criterio sinora adottato, che vede per i redditi di capitale la tassazione sulla base del maturato.

Inoltre, il legislatore delegato dovrà tener conto delle indicazioni in materia pensionistica e previdenziale. In particolare, il disegno di legge delega pur confermando l'applicazione di un'aliquota agevolata in ragione della finalità pensionistica, prevede che venga revisionata la tassazione dei rendimenti delle attività secondo il principio di cassa, con possibilità di compensazione. Di conseguenza, dunque, oggetto di tassazione sarà il risultato realizzato annuale della gestione e non più quello maturato. Con riferimento agli Enti di Previdenza obbligatoria, il disegno di legge, sempre nell'ottica di facilitare le finalità pensionistiche, prevede l'introduzione di un'imposta sostitutiva agevolata sui rendimenti da questi conseguiti. (GR)

“Affrancamento polizze e imposta sulle riserve matematiche: una “coabitazione” difficoltosa” di G. SCIFONI, in Corr. Trib. 5/2023, pag. 461

La legge di bilancio 2023 contiene due misure di interesse per le imprese assicurative operanti nei rami vita e per i sottoscrittori delle relative polizze.

Da un lato, è stata introdotta una disciplina, opzionale e una tantum, per l'affrancamento dei rendimenti latenti nei contratti assicurativi di ramo I (segnatamente per quelli di tipo misto) e di ramo V (polizze di capitalizzazione). Dall'altro è stato disposto l'innalzamento dallo 0,45% allo 0,50% dello speciale prelievo al quale sono assoggettate le riserve matematiche del ramo vita (in sostanza un anticipo d'imposta rispetto alla tassazione ordinariamente applicata all'atto del futuro pagamento dei rendimenti di polizza).

Nell'articolo vengono illustrate le due misure introdotte.

Per quanto riguarda l'esercizio dell'opzione per l'affrancamento l'A. fa notare come sia singolare che nella norma dedicata all'affrancamento dei redditi di capitale latenti sulle polizze vita di ramo I e V non sia stata riprodotta la previsione di una scadenza ultima a tale fine, come nel caso dell'affrancamento opzionale delle quote o azioni di OICR, ove viene espressamente prevista una data ultima (30 giugno 2023) entro la quale comunicare l'opzione all'intermediario presso il quale è intrattenuto un rapporto.

L'A. ritiene che si possa comunque far riferimento alla medesima scadenza anche per la comunicazione alla compagnia assicurativa dell'intenzione di affrancare la polizza.

L'esercizio dell'opzione determina l'immediato riconoscimento fiscale dei plusvalori latenti, con la conseguenza che, quando la polizza andrà in prestazione, i rendimenti da computare ai fini della tassazione saranno esclusivamente quelli eventualmente maturati a partire dal 1° gennaio 2023 e sui quali troverà applicazione esclusivamente l'aliquota del 26% (eccezion fatta per i rendimenti riferibili all'attivo investito in titoli di Stato ed equiparati), dal momento che l'esercizio dell'opzione per l'affrancamento – con il conseguente assoggettamento all'imposta sostitutiva al 14% dei rendimenti maturati al 31 dicembre 2022 – ha l'effetto di superare il mantenimento del regime tripartito di aliquote che caratterizza i diversi montanti nei quali occorre suddividere i redditi di capitale in base al rispettivo periodo di maturazione temporale.

E dunque all'atto del riscatto o della scadenza della polizza, la tassazione opererà al 26% sul reddito di capitale computato al netto di quello affrancato in virtù del regime opzionale, fermo restando la decurtazione forfettaria dell'imponibile per tener conto dei rendimenti riferibili alla quota di attivi investiti in titoli di Stato ed equiparati.

A tal riguardo l'A. ritiene che l'intervenuto affrancamento dei rendimenti latenti delle polizze vita non espliciti effetti sulla rilevazione della composizione media degli attivi investiti in titoli di Stato, che individua la percentuale forfettaria con cui abbattere l'imponibile da assoggettare all'aliquota di tassazione sulle rendite finanziarie.

Per la tassazione dei rendimenti eventualmente realizzati dopo il 31 dicembre 2022, l'A. ritiene ragionevole che si possa continuare a tener conto della successione delle percentuali medie dei titoli di Stato rilevate, con cadenza annuale, dalla data di stipula del contratto e sulla base di esse effettuare l'abbattimento forfettario dell'imponibile.

L'A. fa notare come l'esercizio dell'opzione per l'affrancamento, con conseguente versamento dell'imposta sostitutiva sui rendimenti delle polizze per le quali l'affrancamento viene operato, determini una distorsione sul fronte dell'imposta sulle riserve matematiche del ramo vita, dal momento che si verifica una ipotesi di tassazione dei rendimenti di polizza (quelli rilevati al 31 dicembre 2022) che non potrà essere scomputata dal credito per IRM pregresso, determinando così una asimmetria pressoché definitiva.

Come detto, è stato disposto l'inasprimento nella misura dello 0,50% dell'aliquota dell'imposta sulle riserve matematiche.

Secondo l'A. l'incremento è a valere solo a partire dalle riserve tecniche rilevate nel bilancio al 31 dicembre 2023, con conseguente riflesso finanziario sui versamenti a valere sul 2024. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di capitale – Esenzione da ritenuta su interessi e *royalties* – Nozione di beneficiario effettivo

Cass., sez. trib. 29 maggio 2023, n. 14905, nel sito web www.eutekne.it

Il caso analizzato dalla Corte riguarda la richiesta di rimborso presentata da una società lussemburghese in relazione alle ritenute sugli interessi su finanziamenti corrisposti da controllate italiane. In secondo grado era stata ritenuta verificata la qualifica di beneficiario effettivo cui è subordinata l'esenzione prevista dall'art. 26-*quater* del DPR 600/73.

L'ordinanza ha cassato con rinvio tale decisione stabilendosi come, a tali fini, non sia sufficiente dimostrare che gli interessi sono stati contabilizzati nel bilancio della percipiente, ma occorra verificare che la stessa ne abbia la titolarità e la piena disponibilità, giuridica ed economica.

La Cassazione enuncia il principio per cui, in tema di esenzione degli interessi *ex art. 26-*quater* TUIR*, spetta alla società contribuente la prova di essere il beneficiario effettivo. Non rileva la mera registrazione degli interessi tra i proventi percepiti nel bilancio della società, né rileva il riferimento al certificato rilasciato dall'Autorità fiscale estera che attesti la residenza fiscale della società e la sua soggezione a imposta.

A tal fine è necessario superare tre test:

- il primo, denominato *substantive business activity test* mira a verificare la sussistenza di una costruzione artificiosa, perché, laddove una società che non svolga un'attività economica effettiva, sono preclusi non solo i benefici della direttiva su interessi e *royalties*, ma più in senso lato l'accesso a libertà e diritti garantiti dal Trattato di funzionamento dell'Unione;
- il secondo *test (dominion test)* che valuta la capacità della società di disporre liberamente degli interessi percepiti, senza essere tenuta a rimettere il flusso reddituale a un terzo;
- il terzo *test (business purpose test)* che indaga sulle ragioni della deviazione del flusso reddituale, onde appurare se la società percipiente ha una funzione nell'operazione di finanziamento o se invece è un mero *conduit*, la cui interposizione è finalizzata solo a un risparmio fiscale.

Redditi di capitale – Dividendi – Rimborso – Ritenute – Non compete – Percipiente non è il beneficiario effettivo

Cass., sez. trib. 8 giugno 2023, n. 16173, nel sito web www.eutekne.it

Non compete il rimborso delle ritenute operate sui dividendi se il percipiente diretto (nella fattispecie, una società lussemburghese) è stato interposto nella catena in modo sostanzialmente artificioso e non ha, quindi, i requisiti per essere designato quale beneficiario effettivo dei proventi.

Imposte sui redditi - Redditi di capitale - Interessi – Rinuncia a interessi su finanziamenti - Art.88, TUIR, post 2004, art.101, TUIR, post 2004, art.96, TUIR, post 2004 - Interessi maturati su finanziamenti erogati - Rinuncia - Redditi di capitale - Insussistenza - Art.26, DPR n.600 del 1973 - Ritenuta - Obbligo - Inesistenza

Cass., sez. trib. 12 giugno 2023, n. 16595, nel sito web www.assonime.it

In tema di imposte sui redditi di capitale - in ragione di quanto previsto dall'art. 88, comma 4-*bis*, dall'art. 94, comma 6, dall'art.101, comma 5, TUIR a seguito delle modifiche di cui all'art.13 della L. 14 settembre 2015, n.147- la rinuncia, operata da un socio nei confronti della società, al credito avente ad oggetto interessi maturati su finanziamenti erogati nei confronti di una società partecipata, non comporta l'obbligo di sottoporre a tassazione il relativo ammontare, con applicazione, ai sensi dell'art.26, co.5, del DPR n.600 del 1973, della ritenuta fiscale, cui la società è tenuta quale sostituto d'imposta, avendo le nuove disposizioni rimediato all'asimmetria fiscale o "salto d'imposta" di cui al precedente regime.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“La riforma fiscale riduce le divergenze tra il bilancio e il reddito di impresa”, di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 5/2023, pag. 407

Il breve scritto illustra i possibili interventi previsti dal legislatore nel disegno di legge di Delega fiscale finalizzati alla riduzione delle divergenze tra il reddito di impresa e il risultato di bilancio.

A tal fine è stato ritenuto necessario limitare le variazioni in aumento e in diminuzione da apportare alle risultanze del conto economico che sono troppo numerose anche se alcune di queste risultano di “sistema”, e quindi, non eliminabili.

L'avvicinamento della disciplina fiscale a quella civilistica dovrebbe in generale rilevare esclusivamente per i soggetti che oltre ad applicare il principio della derivazione rafforzata, sottopongono il proprio bilancio a revisione legale, ovvero acquisiscano documentazione *ad hoc* rilasciata da professionisti qualificati che attestino la correttezza degli imponibili dichiarati.

Per quanto concerne le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, sarà ammessa anche ai fini fiscali la loro contabilizzazione in base al metodo della commessa completata (cioè la valutazione in base al costo).

E' stato altresì proposto di allineare “il periodo di riferimento puntuale” indicato nell'art. 92, comma 5, TUIR (ultimo mese dell'esercizio) con quello “generico” previsto dal codice civile e dai principi contabili, per il calcolo del valore normale.

Per gli ammortamenti si è inteso attribuire piena rilevanza, in sede di determinazione del reddito, a quelli effettuati in bilancio rispettando i principi civilistici e contabili.

Per le differenze di cambio sarà eliminata la previsione della loro irrilevanza ai fini fiscali prevista nell'art.110, comma 3, TUIR.

Per gli interessi di mora viene prevista l'eliminazione del principio di cassa, stabilito dall'art.109, comma 7, TUIR.

Sarebbe però opportuno prevedere anche la deduzione delle relative svalutazioni da parte dei soggetti diversi dagli intermediari finanziari, operate nel rispetto del principio contabile OIC 15, nei casi di dubbia esigibilità degli stessi interessi, al fine di evitare l'immediata tassazione del provento finanziario nell'anno di maturazione e l'indeducibilità della relativa svalutazione. (EM)

“Franchigia per la deduzione degli interessi passivi e allineamento tra contabilità e reddito di impresa”, di L. GAIANI, ne Il fisco 14/2023, pag. 1313

Il disegno di Legge delega per la riforma fiscale, per la deduzione degli interessi passivi delle società di capitali ipotizza di introdurre, in conformità alle regole comunitarie, una soglia al di sotto della quale i vincoli del ROL non si applicano.

L'A. valuta con favore l'ipotizzata introduzione della soglia minima di deduzione automatica, ma ravvisa anche l'opportunità di eliminare per le società che superano la franchigia, il farraginoso meccanismo basato sulla valorizzazione fiscale delle voci del ROL, quanto meno per le variazioni temporanee. (EM)

“La revisione dei regimi di riallineamento nella riforma fiscale”, di P. LIPARDI, in La Gest. Straord.Impr. 2/2023, p.19.

L'art. 6, comma 1, lett. b), del disegno di legge “Delega al Governo per la Riforma fiscale” (in breve anche “legge Delega”) ha delegato il Governo “*alla razionalizzazione e semplificazione dei regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili, al fine di prevedere una disciplina omogenea e un trattamento fiscale uniforme per tutte le fattispecie rilevanti a tal fine, comprese quelle di*

cambiamento dell'asset contabile, e di limitare possibili arbitraggi tra realizzi non imponibili e assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti". In particolare, il legislatore vuole arginare alcuni effetti delle discipline di riallineamento e, in particolare, del riallineamento delle differenze emerse in sede di operazioni straordinarie fiscalmente neutrali (fusioni, scissioni e conferimenti d'azienda). L'A., dopo aver sottolineato come il sistema attuale dei riallineamenti sia alquanto articolato e complesso, e dopo aver tracciato una breve sintesi dei vari istituti previsti, analizza in particolare: *i) alcuni profili critici dei regimi di riallineamento delle divergenze tra valori contabili e fiscali emersi in sede di prima adozione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS e di prima adozione di un nuovo principio IFRS; ii) le fattispecie per le quali è previsto un regime transitorio ma non un regime di riallineamento; iii) le fattispecie per le quali non è previsto né un regime transitorio né uno di riallineamento; iv) alcune ipotesi in cui il riallineamento può essere fonte di possibili arbitraggi.*

Regimi di riallineamento delle divergenze emerse in sede di FTA degli IAS/IFRS e nel caso di prima adozione di un nuovo principio contabile internazionale IFRS

In questo caso si applica un regime transitorio ancorato *i)* alle disposizioni dell'art. 13 del D.Lgs. n. 38/2005 che sterilizzano le principali rettifiche operate in sede di *FTA*; *ii)* alla disciplina dell'art. 15, comma 1, D.Lgs. n. 185/2008, che attribuisce alle operazioni pregresse un regime di continuità della disciplina fiscale previgente (cioè le "operazioni pregresse" continuano ad essere qualificate, classificate, imputate temporalmente o valutate, ai fini fiscali in coerenza con la precedente rappresentazione contabile sul presupposto che la nuova rappresentazione contabile avrebbe potuto generare fenomeni di tassazione "anomala"). Per effetto del regime delle operazioni pregresse si determina un "doppio binario" che può essere rimosso avvalendosi dei regimi di riallineamento di cui all'art. 15, comma 3, lett. a) e lett. b) del D.L. n. 185/2008. Si tratta, in pratica, del regime di riallineamento per saldo globale e di quello per singola fattispecie.

In vigenza delle regole sopra delineate si sono poste alcune difficoltà di accesso al regime del riallineamento sia per quanto riguarda le modalità di esercizio dell'opzione sia con riferimento alla disciplina applicabile in sede di prima adozione di un nuovo *IFRS*. Per quanto riguarda l'esercizio dell'opzione, viene ricordato come il D.M 30 luglio 2009 prevede che l'opzione per il riallineamento deve essere esercitata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta antecedente a quello di prima applicazione di un nuovo *IFRS*, con notevoli difficoltà per le imprese che a quella data potrebbero non avere a disposizione tutte le informazioni di cui necessitano. Su questo punto sarebbe, quindi, auspicabile una modifica normativa che consenta di esercitare l'opzione nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui avviene il passaggio agli *IAS/IFRS*, ovvero la prima adozione del nuovo *IFRS*. Con riferimento, poi, all'adozione di un nuovo *IFRS*, l'A. ricorda che l'art.11, comma 1 e 2, del DM 8.6.2011 subordina la possibilità di operare il riallineamento per saldo globale alla circostanza che l'impresa abbia già utilizzato detta metodologia di riallineamento per affrancare le divergenze emerse in sede di *FTA*. Tale limitazione, come affermato più volte anche dalla dottrina, appare eccessiva e fortemente penalizzante, anche alla luce della circostanza che le differenze emerse in sede di *transition* agli *IAS* potrebbero aver trovato il loro naturale riassorbimento nei periodi d'imposta precedenti a quello di adozione del nuovo *IFRS*. L'A. ritiene dunque auspicabile l'abrogazione dei commi 1 e 2 del citato art. 11.

Fattispecie per le quali è previsto un regime transitorio ma non regimi di riallineamento

I soggetti *IAS adopter* possono, in taluni casi limitati, ritornare ai principi OIC attraverso la *LTA* (*Last Time Adoption*). Sul piano fiscale, il legislatore nel disciplinare il ritorno agli OIC, ha fatto riferimento al regime transitorio stabilito per il passaggio agli *IAS/IFRS*. Stante però il quadro normativo vigente e posto che l'art. 7-bis, comma 3, D.Lgs. n. 38/2005 che richiama solo il comma 1 dell'art. 15 senza rinviare al comma 3 lett. a) e b) del D.L. n. 185/2008, le divergenze contabili e fiscali che emergono in sede di *LTA*, a differenza di quelle che emergono in sede di *FTA*, non possono essere oggetto di riallineamento, e devono essere per forza gestite in doppio binario. Problemi analoghi presenta la disciplina che regola altre ipotesi di cambiamento contabile, per cui non è prevista la possibilità di avvalersi del regime di riallineamento.

L'assenza della possibilità di riallineare le divergenze tra valori contabili e fiscali nelle suddette fattispecie determina un'evidente discrasia nel sistema normativo e una penalizzazione ingiustificata; anche in questo caso sarebbe dunque auspicabile un intervento normativo.

Fattispecie per le quali non è previsto né un regime transitorio né un regime di riallineamento

Il cambiamento dell'assetto contabile può seguire anche ad una operazione straordinaria: è il caso di una fusione di un soggetto OIC che viene incorporato da un soggetto *IAS adopter*, che deve

rideterminare il patrimonio netto della società incorporata acquisita sulla base dei principi contabili internazionali rilevando direttamente le attività e le passività al *fair value*, senza operare però una formale *FTA*. Il legislatore non ha previsto un'apposita disciplina per la fattispecie in cui il cambiamento dell'assetto contabile avviene in esito ad un'operazione straordinaria fiscalmente neutrale. Le norme del TUIR, ispirate a criteri di neutralità, non consentono di applicare la disciplina transitoria dell'art. 13 del D.Lgs. n. 38/2005 e dell'art. 15 D.L. n. 185/2008. L'A. dunque ritiene necessario introdurre un regime transitorio per le ipotesi di cambiamento dell'assetto contabile in seguito ad una operazione straordinaria fiscalmente neutrale e nel caso di passaggio delle microimprese dalla derivazione giuridica alla derivazione rafforzata. Inoltre, sarebbe auspicabile l'introduzione di un regime di riallineamento che consenta di eliminare le divergenze tra valori contabili e fiscali che emergono nelle suddette fattispecie.

Eliminazione degli arbitraggi tra realizzi non imponibili e assunzioni di valore fiscalmente riconosciuti

È l'ipotesi, ad esempio, in cui una società veicolo acquisisce una società *target* e poi la incorpora. In questo caso si ipotizza che la plusvalenza derivante dalla cessione della partecipazione benefici del regime PEX (ex art. 87 del TUIR) e, quindi, sia imponibile per il 5% del suo ammontare. Successivamente, in sede di fusione, il costo di acquisto della partecipazione viene trasferito sui beni della società incorporata attraverso l'allocatione del disavanzo di annullamento e la società incorporante esercita l'opzione per il riallineamento. In tal modo, il costo di acquisto delle partecipazioni (beni di secondo grado) è traslato sul valore dei beni della società incorporata (beni di primo grado). Si tratta di un'operazione che, in linea generale, non determina un vantaggio fiscale indebito e, quindi, non è censurabile sotto il profilo dell'abuso del diritto ex art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente; proprio per questa ragione il legislatore ha focalizzato l'attenzione su questo possibile e legittimo vantaggio disponendo di limitarne la portata. In altri termini, il legislatore ha richiesto di intervenire sul descritto fenomeno di "arbitraggio" tra il realizzo non imponibile (*rectius* imponibile sul 5% dell'ammontare della plusvalenza) della partecipazione qualificata per la PEX, da un lato, e il riconoscimento dei maggiori valori dei beni della società incorporata che partecipano alla formazione del reddito in via ordinaria previo pagamento di un'imposta sostitutiva ad aliquota ridotta, dall'altro.

Questa disposizione deve essere coordinata con la riforma dell'aliquota IRES di cui all'art. 6, comma 1, lett. a), della legge Delega che delega il Governo alla "riduzione dell'aliquota IRES", al verificarsi di determinate condizioni stabilite dalla legge.

* * * * *

In conclusione, l'A. avanza alcune proposte che potrebbero essere tenute in considerazione nell'ambito della legge Delega.

Per razionalizzare e semplificare i regimi di riallineamento che operano in caso di "cambiamento dell'assetto contabile" si propone di:

- semplificare la disciplina di riallineamento eliminando la dicotomia tra il riallineamento dell'art. 15, comma 3, lett. a), del D.L. n. 185/2008 e quello di cui alla lett. b). In tal senso, si potrebbe abrogare la lett. b) ed estendere la disciplina della lett. a) alle fattispecie ora ricomprese nella lett. b);
- prevedere che l'opzione per il riallineamento debba essere esercitata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui avviene la prima applicazione degli *IAS/IFRS (FTA)*, ovvero la prima adozione di un nuovo *IFRS*, modificando l'art. 1 del D.M. 30.7.2009;
- eliminare le limitazioni alla possibilità di optare per il riallineamento "per saldo globale" nel caso di prima adozione di un nuovo *IFRS*, abrogando i commi 1 e 2 dell'art. 11 del D.M. 8.6.2011;
- estendere i regimi di riallineamento alle ipotesi di ritorno agli OIC (*LTA*), di introduzione dei nuovi OIC, di variazione degli OIC già esistenti, di modifica dimensionale dell'impresa (da soggetto OIC-*adopter* a microimpresa, e viceversa);
- estendere il regime transitorio che regola la prima applicazione degli *IAS/IFRS* (art. 13 del D.Lgs. n. 38/2005 e art. 15, comma 1, del D.L. n. 185/2008) e i regimi di riallineamento alle ipotesi in cui il cambiamento dell'assetto contabile avviene per effetto di un'operazione straordinaria fiscalmente neutrale;
- estendere la disciplina dell'art. 15, comma 1, del D.L. n. 185/2008 e i regimi di riallineamento al passaggio per le micro-imprese dal regime di derivazione giuridica al regime di derivazione rafforzata.

Infine, in linea più generale, per evitare arbitraggi "tra realizzi non imponibili" e "assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti" si propone di stabilire che l'aliquota dell'imposta sostitutiva prevista da tutte le discipline di riallineamento sia pari alla nuova aliquota IRES introdotta dall'art. 6, comma 1, lett. a), della legge Delega. (WR)

“Revisione in vista per i conferimenti di partecipazioni detenute in società *holding*” di L. MIELE, in La Gest. Straord. Impr. 2/2023, pag. 84

L'art. 6 del Ddl delega per la riforma fiscale, all'esame del Parlamento, contiene i principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti, inclusa *“la sistematizzazione e razionalizzazione della disciplina dei conferimenti di azienda e degli scambi di partecipazioni mediante conferimento, con particolare riferimento alle partecipazioni detenute nelle holding, nel rispetto dei relativi principi vigenti di neutralità fiscale e di valutazione delle azioni o quote ricevute dal conferente in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla conferitaria per effetto del conferimento”*.

L'A. prova quindi a prospettare alcune ipotesi di intervento.

Avviamento e conferimento di azienda

La disciplina dei conferimenti di azienda di cui all'art. 176 del TUIR a parere dell'A. appare alquanto consolidata e non necessita di interventi strutturali da parte del legislatore. Unico intervento auspicabile, in riferimento ai conferimenti di azienda, è quello che riguarda il trasferimento dell'avviamento iscritto presso la società conferente e fiscalmente riconosciuto. Tale problema, che è generato da una interpretazione della prassi amministrativa, si riferisce al caso di un avviamento iscritto *ab origine* perché pagato nell'ambito di una operazione di acquisto di un suo ramo o rilevante fiscalmente per effetto dell'opzione di riallineamento di valori e a seguito del pagamento dell'imposta sostitutiva in ipotesi di fusioni, scissioni e conferimenti di azienda. Il tema è di particolare interesse, in quanto nella Circolare n. 8/E del 2010, l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che l'avviamento rimane fiscalmente in carico alla conferente pur essendo oggetto di trasferimento contabile dalla conferente alla conferitaria. L'impostazione è stata criticata da più parti (cfr. Assonime Circ. n. 20/2011 e Norma di comportamento dei Dottori commercialisti n. 181/2011) sul presupposto che l'avviamento non può circolare autonomamente e segue il complesso aziendale cui appartiene in quanto qualità inscindibile dell'azienda. A parere dell'A., quindi, il tema per la sua rilevanza meriterebbe un intervento del legislatore in sede di attuazione della legge Delega.

Conferimento di partecipazioni qualificate non di controllo

Come noto, la norma relativa al conferimento di partecipazioni “qualificate” di cui al comma 2-*bis* dell'art. 177 del TUIR, intende favorire operazioni di riorganizzazione e di ricambio generazionale in fattispecie che resterebbero altrimenti escluse per la insufficiente misura della partecipazione detenuta, purché ciò avvenga attraverso la creazione di una *holding* unipersonale riconducibile ad un singolo conferente. La previsione della legge Delega secondo l'A. dovrebbe prestarsi a una serie di interventi che dovrebbero incidere significativamente sulle regole di funzionamento del regime, provando a superare in via legislativa numerosi aspetti problematici sorti sia per via del dato letterale della norma sia per via della interpretazione che ne è stata fornita. *In primis*, viene osservato che è la nozione stessa di *holding* ad essere oggetto di contrasti interpretativi. Da un lato è stato affermato che siccome il comma 2-*bis* dell'art. 177 del TUIR non contiene una specifica nozione di *holding* occorre riferirsi a quella recata dall'art. 162-*bis* del TUIR. Tale orientamento non è condiviso però dall'Agenzia, la quale ha sostenuto che per valutare l'attività prevalente o esclusiva svolta dalla società scambiata occorre confrontare, in termini correnti, il valore di tutte le partecipazioni da questa detenute con il suo intero valore (cfr. risposta n. 869/2021).

Altra criticità risultante dalla norma vigente – e dalla interpretazione della stessa fornita dall'AdE - riguarda la circostanza che in ipotesi di conferimento di partecipazioni in società *holding*, le percentuali di partecipazione qualificata richieste dal comma 2-*bis* devono riferirsi a tutte le società indirettamente partecipate che esercitano un'impresa commerciale, ai sensi dell'art. 55 del TUIR, e si determinano tenendo conto dell'eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa. Ne deriva che se una *holding* detiene anche una sola partecipazione sotto soglia in una società indirettamente partecipata, a prescindere dal peso economico della stessa, il regime dell'art. 177, comma 2-*bis*, non risulta applicabile. La verifica della percentuale qualificata - tenendo conto della

demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa - va dunque effettuata non solo con riferimento alle partecipazioni detenute direttamente dalla società holding, ma anche con riferimento a tutte le partecipazioni di secondo, terzo livello e così via.

Inoltre, i limiti, oltre modo restrittivi, imposti dal comma 2-*bis*, hanno indotto l'AdE a considerare abusivi alcuni schemi giuridici all'interno di operazioni straordinarie finalizzate all' "aggiramento" dei limiti stessi. Viene altresì auspicato che anche la condizione della "unipersonalità della conferitaria" venga ripensata per non penalizzare situazioni che nulla hanno a che fare con pratiche abusive.

Infine, l'A. analizza due criticità relative ad aspetti disciplinati nell'ordinamento domestico in contrasto con il diritto dell'Unione Europea. Un primo tema concerne l'ambito soggettivo di applicazione dell'art. 177, comma 2, del TUIR. Secondo l'interpretazione dell'Agenzia è necessario che il soggetto acquirente e il soggetto scambiato siano società di capitali o enti commerciali residenti. Inoltre, sempre in tema di previsione in contrasto con il diritto unionale va ricordato che l'art. 178, comma 1, lett. e), del TUIR, in tema di scambio di azioni, è soggetto ad una limitazione che sembrerebbe frutto di un imperfetto recepimento della Direttiva 2009/133/CE del 19 ottobre 2009. Infatti, il citato art. 178 stabilisce che le acquisizioni di ulteriori partecipazioni rispetto a quella di controllo già detenuta beneficino della neutralità fiscale solo se l'incremento della percentuale di controllo avvenga "*in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario*". In altri termini, il regime degli scambi di azioni intracomunitario in Italia non trova applicazione nei casi in cui la società acquirente integri una partecipazione di controllo già detenuta per motivi diversi dall'esistenza di un obbligo legale o di un vincolo statutario. (WR)

“Servizi *intercompany*: è legittimo il riaddebito dei costi c.d. *pass through* senza l'applicazione di un adeguato *mark-up*” di A. VENERUSO in Fisc. e comm. Int. 4/2023, pag. 46

L'A. commenta la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia (la numero 1373 dell'8 aprile 2021) che si è occupata delle prestazioni di servizi *intercompany* resi da terzi direttamente in favore di una società del gruppo, giungendo alla conclusione che il riaddebito di questi servizi non dà luogo ad alcun ricarico se la società si limita a riaddebitare il solo costo pattuito tra le consociate.

Più in dettaglio nessun *mark-up* deve essere applicato nelle ipotesi in cui il prestatore si sia avvalso dell'opera di terzi che, senza alcuna rielaborazione, viene trasferita all'impresa associata richiedente il servizio.

Ai fini della deducibilità fiscale del costo di detti servizi occorre procedere ad una attenta analisi sulla natura dei medesimi e del vantaggio reale ovvero diretto e concreto che deve sussistere in ogni caso in capo alla società beneficiaria, con esclusione totale di quei servizi che apportano vantaggi accessori.

In particolare, tali benefici accessori non possono essere considerati servizi infragruppo in capo alle società non direttamente interessate dall'operazione, e, quindi, eventuali costi addebitati al riguardo appaiono del tutto indeducibili.

Deve risultare che il vantaggio economico ritraibile sia necessario, affinché detti servizi possano essere considerati inerenti all'attività svolta dall'impresa e, quindi, deducibili dal relativo reddito significando che la società ricevente il servizio non deve disporre di risorse, interne o esterne, che siano già impiegate nello svolgimento di analoghi servizi.

In relazione alla fattispecie sottoposta all'attenzione dei giudici, non avendo l'impresa domestica apportato alcun valore aggiunto alla transazione *intercompany*, da cui discende il servizio, in aderenza alle Linee Guida Ocse, si giunge alla conclusione, condivisa dall'A., che non rientrano tra i servizi infra-gruppo le attività intraprese da una società del gruppo che duplicano semplicemente un servizio che un'altra società del gruppo già svolge per suo conto ovvero che nella sostanza le viene fornito da un soggetto terzo indipendente. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte sui redditi - Redditi d'impresa - Norme generali sulle valutazioni – Sentenza non definitiva - Reddito d'impresa - Art.109, TUIR, post 2004 - Principio di competenza – Rilevanza – Crediti acquisiti da terzi - Riconoscimento da sentenze civili – Decisività – Sentenza non definitiva - Irrilevanza - Crediti IVA - Riscossione sostanzialmente priva di rischi - Rilevazione nel periodo d'insorgenza del credito - Obbligo del contribuente

Cass., sez. trib. 31 maggio 2023, n. 15430, nel sito web www.assonime.it

Il principio di competenza, sul quale si fonda l'attribuzione ad un determinato periodo d'imposta dei componenti del reddito, presuppone che alla data di chiusura dell'esercizio detti componenti siano certi nell'esistenza e determinati o oggettivamente determinabili nell'ammontare, dovendo gli stessi risultare da atti o documenti probatori che ne consentano la quantificazione oggettiva, non basata, quindi, su stime discrezionali.

Conseguentemente i crediti acquisiti da terzi rilevano nel periodo d'imposta in cui siano riconosciuti da sentenze civili, sebbene ancora non definitive, come i crediti IVA, non ancora rimborsati, ma la cui riscossione è sostanzialmente priva di rischi, a nulla rilevando che siano corrisposti in un successivo periodo d'imposta.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Non tassabile il rimborso chilometrico corrisposto ai *rider*” di G. MARIANETTI, ne Il fisco 19/2023, pagg. 1833

L'A. ha esaminato la risposta ad interpello n. 290/2023 con cui l'Agenzia delle entrate, partendo dal particolare regime fiscale applicabile ai rimborsi chilometrici corrisposti ai *rider*, è tornata a pronunciarsi sul principio di non tassazione delle somme erogate dal datore di lavoro per soddisfare un proprio prevalente interesse. È stato messo in evidenza come l'esenzione da tassazione trova applicazione in tutti i casi in cui il rimborso possa essere quantificato con criteri di calcolo oggettivi. L'A. si è inoltre soffermato a considerare i rischi di una interpretazione analogica dei principi contenuti nella pronuncia e delle possibili conseguenze in termini sanzionatori per il datore di lavoro/sostituto d'imposta. (GR)

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – Compenso amministratore – Obbligo di riversamento di qualsiasi compenso a lui spettante – Deducibilità del costo

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 22 maggio 2023, n. 330, nel sito web www.agenziaentrate.it

La risposta afferma che i compensi reversibili pagati da una società italiana a un amministratore, con obbligo di riversamento a favore di una società del gruppo non residente, sono regolati a livello convenzionale dalle disposizioni dell'art. 7 del modello OCSE.

La qualificazione dei compensi in parola ai fini convenzionali è quella di redditi d'impresa, regolati dall'art. 7 del modello OCSE di Convenzioni contro le doppie imposizioni: conseguentemente, se la Convenzione che lega l'Italia all'altro Stato è conforme al modello, i compensi non sono imponibili in

Italia nella misura in cui non esiste in Italia una stabile organizzazione dell'impresa estera (la tassazione avviene in via esclusiva nell'altro Stato).

Difettando lo stesso presupposto per l'esistenza di un reddito a norma dell'art. 1 del TUIR (il possesso del reddito), l'amministratore non è tenuto a versare alcuna imposta, sia che egli sia residente o no.

Il presupposto impositivo è, invece, tale in capo alla società estera beneficiaria, la quale deve includere nel proprio reddito il compenso riversato. Posto, però, che quest'ultima è priva di una stabile organizzazione in Italia, la tassazione avviene in via esclusiva nell'altro Stato, in quanto l'art. 7 della Convenzione con l'Italia esclude, in linea con il modello OCSE, ogni potere impositivo in Italia in assenza di una S. O. ivi situata.

L'Agenzia afferma in modo espresso che detti compensi sono deducibili in capo alla società erogante per competenza e non per cassa.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Reddito di lavoro dipendente – Compensi a titolo di *bonus* e *stock option* – Addizionale - Applicazione

Cass., sez. trib. 30 giugno 2023, n. 18552, nel sito web www.eutekne.it

La Corte di Cassazione ha affermato il principio di diritto in base al quale, per i compensi corrisposti (a decorrere dal 17 luglio 2011) sotto forma di *bonus* e *stock option*, l'addizionale IRPEF del 10% di cui all'art. 33 del D.L. n. 78/2010 si applica sull'ammontare che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione, non essendo necessario che la retribuzione variabile ecceda anche il triplo della parte fissa.

REDDITI DIVERSI

Prassi Amministrativa

Redditi diversi – Rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni – Affrancamento dei redditi di capitale e diversi derivanti da Organismi di investimento collettivo del risparmio e dei redditi di capitale dei contratti di assicurazione

Circ. Agenzia delle entrate 26 giugno 2023, n. 16/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

Con la Circolare, l'Agenzia ha fornito chiarimento in merito alla disciplina della rideterminazione del costo o valore d'acquisto delle partecipazioni, quotate e non quotate, nonché sulla disciplina dell'affrancamento degli OICR e delle polizze assicurative.

Per quanto riguarda le partecipazioni, la rivalutazione si perfeziona attraverso il versamento dell'imposta sostitutiva del 16% o della prima rata di essa, entro il 15 novembre 2023; per le partecipazioni non quotate, occorre che entro il 15 novembre 2023 sia redatta la perizia giurata di stima.

La rivalutazione delle partecipazioni quotate comporta, secondo l'Agenzia delle entrate, la redazione di un prospetto in cui indicare il valore normale preso a riferimento per la determinazione dell'onere fiscale: a tali fini, il valore normale è determinato in base alla media aritmetica delle quotazioni borsistiche riferite al mese di dicembre 2022.

In caso di applicazione dei regimi del risparmio amministrato o del risparmio gestito, qualora il contribuente intenda cedere la partecipazione prima del 15 novembre 2023, occorre fornire prova all'intermediario di aver versato prima della cessione l'imposta sostitutiva, o la prima rata di essa.

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate l'opzione per l'affrancamento degli OICR, mediante versamento dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 14%, non può essere esercitata ove il contribuente adotti il regime del risparmio gestito, in quanto esso è caratterizzato da una tassazione per maturazione; possono, invece, esercitare l'opzione i contribuenti che si avvalgono del regime della dichiarazione.

Per quanto riguarda le polizze di assicurazione, l'art. 1, comma 114, della L. 197/2022 consente di affrancare la differenza tra il valore della riserva matematica alla data del 31 dicembre 2022 e i premi versati, anche in questo caso versando una sostitutiva del 14% entro il 16 settembre 2023, previa attivazione del regime da parte del contribuente.

La norma si applica alle polizze vita che rientrano nei rami I e V secondo il codice delle assicurazioni private; sono quindi esclusi i contratti di assicurazione sulla vita del ramo III (c.d. "unit linked").

Secondo l'Agenzia, sono escluse le polizze di "puro rischio" in cui le prestazioni sono legate esclusivamente al verificarsi di eventi quali il decesso, l'invalidità e l'incapacità dell'assicurato; non possono inoltre essere oggetto di affrancamento, oltre alle polizze sprovviste di una prestazione a scadenza o di un valore di riscatto, le polizze assicurative "multiramo" e i piani individuali di previdenza complementare in forma assicurativa e i contratti di rendita vitalizia aventi funzione previdenziale, anche qualora costituiti esclusivamente con il ricorso al ramo I, in quanto relativi a rendimenti rientranti tra redditi assoggettati a imposta anno per anno sul maturato.

Ai fini dell'affrancamento non assume rilievo la data di stipula dei contratti assicurativi.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Dottrina

"Razionalizzazione delle fiscalità delle operazioni straordinarie", di G. ALBANO ne Il fisco 15/2023, pag. 1413

Il disegno di legge delega per la riforma fiscale propone l'unificazione dei regimi di riallineamento tra valori contabili e fiscali, la modifica della disciplina del riporto delle perdite nelle operazioni straordinarie e la razionalizzazione della disciplina dei conferimenti d'azienda e degli scambi di partecipazioni mediante conferimento.

Si tratta di interventi che non modificano i principi generali di neutralità che caratterizzano la fiscalità delle operazioni straordinarie ma che piuttosto correggono alcune criticità emerse nell'applicazione dell'attuale disciplina.

La disciplina dei conferimenti di azienda e degli scambi di partecipazione mediante conferimento laddove viene prevista l'applicabilità del regime di realizzo controllato ha finora evidenziato numerosi aspetti problematici, anche per effetto delle interpretazioni ondivaghe dell'Amministrazione che la delega sembra voler superare. (EM)

IRAP

Prassi Amministrativa

IRAP – Interessi su finanziamenti infragruppo infruttiferi o a tassi significativamente diversi da quelli di mercato - Indeducibilità

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 maggio 2023, n. 318, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle entrate è intervenuta sugli effetti, ai fini IRAP, della rilevazione, da parte della società di partecipazione non finanziaria (c.d. *holding* industriali), dei finanziamenti infragruppo con il criterio

del costo ammortizzato, precisando che l'art. 5, comma 4-*bis*, DM 8/6/2011 è applicabile anche ai fini IRAP.

Pertanto, in capo ad una *holding* industriale, gli oneri finanziari figurativi sul finanziamento ricevuto dalla società controllante, contabilizzati nella voce C-17 del conto economico sono indeducibili ai fini IRAP.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRAP – Personale dipendente – Deduzioni ex art. 2, D.L. n. 201 del 2011 – Lavoro interinale – Costi per il personale dipendente – Indeducibilità ai fini IRAP – Quota di IRAP imponibile delle spese per il personale dipendente – Deducibilità dall'imposta sul reddito

Cass., sez. trib. 20 aprile 2023, n. 10712, nel sito web www.assonime.it

L'art. 2, comma 1, del D.L. n. 201 del 2011, consente di dedurre nell'ambito dell'IRES o dell'IREF quota parte dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato che non sono ordinariamente deducibili in base alla normativa dell'IRAP.

Conseguentemente i costi per lavoro interinale non sono deducibili ai fini IRAP, mentre la quota di IRAP imponibile delle spese per il personale dipendente è deducibile dall'imposta sul reddito.

IVA

Dottrina

“Profili IVA del *sale lease back* secondo l'Agenzia delle entrate in attesa di una riforma organica” di F. T. COALOA, P. TERRILE e A. BONARIA, ne Il fisco 18/2023, pagg. 1733

Gli AA. analizzando la sentenza della Corte di Giustizia sul caso C-201/18 Mydibel, in tema di rettifica della detrazione IVA nell'ambito di operazioni di *sale lease back*, hanno messo in evidenza le conseguenze inespresse dei principi enunciati nella sentenza, con particolare riguardo alla definizione “domestica” del presupposto oggettivo del tributo (v. cessione di beni), che ne ha subito un ridimensionamento. È stato altresì sottolineato come il requisito del trasferimento della titolarità giuridico-formale sta progressivamente lasciando campo, attraverso l'interpretazione evolutiva della Cassazione, al trasferimento del potere di materiale disposizione sul bene, quantunque la normativa IVA domestica non sia allineata a quella unionale, che come noto prevede. Ciò ha comportato un intervento da parte dell'Agenzia delle entrate, che ha rinnovato la propria storica impostazione sulla tripartizione dell'operazione, richiedendo il riscontro in concreto del reale assetto degli interessi. (GR)

“L'IVA nella riforma fiscale: un impegno rilevante per un tributo con sovrapposizioni normative”, di R. RIZZARDI in Corr. Trib. 5/2023, pag. 432

Il disegno di legge per la riforma fiscale si propone di ridefinire i presupposti dell'IVA, al fine di renderli più aderenti alla normativa dell'Unione Europea tenendo conto dell'evoluzione giurisprudenziale della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

I presupposti del tributo sono tre: soggettivo, oggettivo, territoriale.

In merito al requisito oggettivo, la nostra norma è solo apparentemente in linea con la Direttiva, distinguendo tra cessione dei beni e prestazioni di servizi.

Ma queste nozioni non sono in linea con una interpretazione della Corte di Giustizia, secondo cui la nozione di cessione dei beni si riferisce non al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì a qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse proprietario. La Direttiva è lineare al riguardo: qualifica "prestazioni di servizi" tutte le operazioni economiche non inquadrabili nelle cessioni, mentre il nostro art. 3 è lontanissimo dalla Direttiva perché elenca una serie di contratti nominati dal Codice Civile, il cui contenuto è troppo generico.

Minori divergenze si notano nel requisito territoriale.

La delega prevede che il criterio del pro-rata riguardi solo le spese promiscue, lasciando al contribuente l'eventuale scelta di un pro-rata generale, nel caso in cui questo sistema fosse più semplice e non generasse significative distorsioni del diritto di detrazione.

Nel disegno si ipotizza di poter detrarre l'IVA anche sulle fatture esigibili in un anno, anche se pervenute in quello successivo.

Questo sta a significare che esiste una doppia possibilità per la detrazione: o nella dichiarazione dell'anno in cui l'imposta è divenuta esigibile per il fornitore, cioè nell'anno di competenza, o in quella dell'anno di ricezione. (EM)

Prassi Amministrativa

Gruppo IVA – Operazioni tra stabili organizzazioni di un medesimo soggetto di cui una stabilita in Italia, non facente parte di un Gruppo IVA ivi costituito, e l'altra localizzata in un Paese extra UE (Regno Unito) e ivi partecipante ad un Gruppo IVA

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 maggio 2023, n. 314, nel sito web www.agenziaentrate.it

A partire dal 1° gennaio 2021, le prestazioni di servizi effettuate tra due sedi secondarie, l'una in Italia e l'altra nel Regno Unito, dello stesso soggetto UE sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA, anche se la sede del Regno Unito aderisce a un Gruppo IVA UK.

Deve pertanto considerarsi superata la posizione espressa con la risposta a interpello 3 novembre 2021, n. 756, in cui l'Agenzia delle entrate aveva considerato rilevanti ai fini dell'imposta le transazioni tra stabile organizzazione italiana e casa madre aderente a un Gruppo IVA UK anche a seguito della Brexit

IVA – Cessione di autovetture a favore di una società veicolo per la realizzazione di un'operazione di cartolarizzazione di beni mobili registrati ex L. 30 aprile 1999, n. 130 – Applicazione IVA

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 maggio 2023, n. 315, nel sito web www.agenziaentrate.it

La cessione a titolo oneroso di un complesso di autoveicoli, oggetto di precedenti contratti di *leasing*, a favore di una società veicolo, al fine di realizzare un'operazione di cartolarizzazione, costituisce una cessione di singoli beni e non una cessione di ramo d'azienda.

Di conseguenza, tale cessione rientra nel campo di applicazione dell'IVA e l'imposta di registro si applica in misura fissa.

Nel caso di specie, si è escluso che l'operazione esaminata costituisse una cessione di ramo d'azienda, mancando l'elemento organizzativo che collega l'insieme dei beni ceduti.

IVA – Transazioni tra stabili organizzazioni "italiane" di società facenti parte di un gruppo IVA estero – Rilevanza IVA

Principio di diritto Agenzia delle entrate 13 giugno 2023, n. 11, nel sito web www.agenziaentrate.it

Con il principio di diritto, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che non si considerano irrilevanti ai fini IVA in Italia le operazioni effettuate tra due stabili organizzazioni (S.O.) "italiane" di due società estere

che sono comprese in un Gruppo IVA estero, laddove dette operazioni siano effettivamente imputabili a dette S.O.

L'Agenzia rileva come, a seguito della costituzione di un Gruppo IVA, le società partecipanti perdono la propria soggettività passiva IVA a favore di quella del Gruppo, unitariamente considerato.

Di conseguenza, anche le rispettive case madri estere delle due S.O. "italiane", aderendo al Gruppo IVA nello Stato membro UE in cui sono stabilite, hanno perso la propria soggettività passiva IVA.

Viene osservato che la controparte dell'operazione posta in essere dalla stabile organizzazione in Italia non è la casa madre di detta S.O., bensì il Gruppo IVA del quale fa parte.

Pertanto, il Gruppo IVA ha natura di soggetto terzo rispetto alla S.O. e, dunque, le operazioni tra il Gruppo IVA e una S.O. compresa nel perimetro del Gruppo assume rilievo ai fini IVA.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

IVA – Nozione di stabile organizzazione

Corte di Giust. UE, sez. X, 29 giugno 2023, n. C-232/22, nel sito web www.assonime.it

L'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, e l'articolo 11 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112, devono essere interpretati nel senso che un soggetto passivo destinatario di servizi, la cui sede d'attività economica è fissata fuori dell'Unione europea, non dispone di una stabile organizzazione nello Stato membro in cui è stabilito il prestatore dei servizi di cui trattasi, giuridicamente distinto da tale destinatario, quando quest'ultimo non vi dispone di una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici che possa costituire tale stabile organizzazione, e ciò anche qualora il soggetto prestatore dei servizi realizzi a vantaggio di detto soggetto destinatario, in esecuzione di un impegno contrattuale esclusivo, prestazioni di lavoro per conto terzi nonché una serie di prestazioni accessorie o supplementari, che concorrono all'attività economica del soggetto passivo destinatario in tale Stato membro.

Corte di Cassazione

IVA – Operazioni – Operazioni esenti – Cessioni di azioni – Art.10, D.P.R. n. 633 del 1972, co. 1, n. 4 – Operazioni esenti – Art. 10, D.P.R. n. 633 del 1972, co. 1, n. 9 – Prestazioni di mandato per operazioni ex art.10, D.P.R. n. 633 del 1972, co.1, da n. 1 a n. 7 – Operazioni esenti – Società controllante emittente azioni – Trasferimento a terzi – Rapporto di mandato conferito da società controllate – Prestazione avente ad oggetto operazione relativa ad azioni – Detrazione – Esclusione IVA – Detrazione e rivalsa – Detrazione – Prestazioni di servizi – Cessioni di azioni – Art.10, D.P.R. n. 633 del 1972, co.1, n. 4 – Operazioni esenti – Art.10, D.P.R. n. 633 del 1972, co.1, n. 9 – Prestazioni di mandato per operazioni ex art. 10, D.P.R. n. 633 del 1972, co. 1, da n.1 a n. 7 – Operazioni esenti – Società controllante emittente azioni – Trasferimento a terzi – Rapporto di mandato conferito da società controllate – Prestazione avente ad oggetto operazione relativa ad azioni – Detrazione – Esclusione

Cass., sez. trib. 27 aprile 2023, n. 11075, nel sito web www.assonime.it

La società controllante emittente azioni e che ne abbia trasferito la titolarità a terzi sulla base di un rapporto di mandato, conferito dalle controllate, realizza un'operazione esente poiché l'art. 10, comma 1, n. 9 del DPR n. 633 del 1972, dispone che sono esenti dall'IVA le prestazioni di mandato, mediazione ed intermediazione relative alle operazioni di cui ai numeri da 1 a 7, e il n. 4, dell'art. 10,

comma 1, cit., qualifica esenti le operazioni relative ad azioni con un contenuto sufficientemente ampio da ricomprendere diverse prestazioni che concorrono alla realizzazione di operazioni.

IVA – Rimborsi – Non residenti – Diritto al rimborso – Soggetto passivo non residente – Art.192-bis, Dir. CE n.112 del 2006 – Cessione di beni o prestazione di servizi – Effettuazione nello Stato – Richiesta di rimborso dell'IVA – Ammissibilità – Stabile organizzazione nel territorio dello Stato – Irrilevanza – Condizione – Funzioni di supporto amministrativo, quali la contabilità, la fatturazione e il recupero crediti – Stabile organizzazione nel territorio dello Stato – Irrilevanza – Emissione di fattura con partita IVA della stabile organizzazione – Soggetto passivo non residente – Richiesta di rimborso dell'IVA – Inammissibilità

Cass., sez. trib 3 maggio 2023, n. 11608, nel sito web www.assonime.it

Ai fini del diritto al rimborso dell'IVA del soggetto passivo non residente, se questi dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, si considera che tale organizzazione non partecipa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi ai sensi dell'art.192-bis, lett. b), della direttiva CE n.112 del 2006, se i mezzi della stabile organizzazione sono utilizzati unicamente per funzioni di supporto amministrativo, quali la contabilità, la fatturazione e il recupero crediti, mentre se viene emessa una fattura con il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro della stabile organizzazione alla stessa, si considera, salvo prova contraria, che tale stabile organizzazione abbia partecipato alla cessione di beni o alla prestazione di servizi effettuata in tale Stato membro.

BOLLO (Imposta di)

Prassi Amministrativa

Bollo (imposta di) – Costi di immatricolazione di veicoli riaddebitati in fattura

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 maggio 2023, n. 328, nel sito web www.agenziaentrate.it

I costi di immatricolazione che l'Agenzia incaricata di svolgere le pratiche auto dalla concessionaria paga in nome e per conto del cliente e che, poi, sono riaddebitati in fattura al cliente, sono soggetti ad imposta di bollo.

Bollo (imposta di) – Riliquidazione dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale in caso di presentazione di una dichiarazione sostitutiva da cui deriva un minor debito o maggior credito - Rimborso

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 giugno 2023, n. 350, nel sito web www.agenziaentrate.it

Nella risposta, l'Agenzia ha esaminato il caso in cui il soggetto autorizzato a versare l'imposta di bollo in modo virtuale si accorga di aver versato un'imposta maggiore di quella effettivamente dovuta.

In queste ipotesi, il contribuente non può accedere al ravvedimento operoso, in quanto si tratta di una disciplina generale, ma volta ad attenuare le sanzioni e, pertanto, non è applicabile in caso di errori "in danno" del contribuente stesso.

In assenza di una previsione normativa specifica anche la disciplina della dichiarazione integrativa a favore non può trovare applicazione ai fini dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale, avendo la norma carattere tassativo ove individua il suo campo di applicazione limitandolo alle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dei sostituti d'imposta e dell'IVA.

Pertanto – conclude l'Agenzia – nel caso di specie, per recuperare l'imposta di bollo corrisposta in eccesso dall'istante per l'annualità 2021, è necessario chiedere il rimborso mediante apposita

istanza, entro tre anni a decorrere il giorno in cui è stato effettuato il pagamento. L'imposta pagata in eccesso non può essere compensata con i versamenti dell'imposta di bollo da effettuare nel 2022.

VARIE

Prassi Amministrativa

Varie – Flat tax incrementale - Chiarimenti

Circ. Agenzia delle entrate 28 giugno 2023 n. 18/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

Chiusa la fase di consultazione, l'Agenzia delle entrate ha pubblicato la Circolare che definisce l'ambito applicativo e le modalità di determinazione della *flat tax* incrementale al 15% introdotta dalla legge di bilancio 2023.

I soggetti ammessi alla misura sono le persone fisiche che esercitano un'attività d'impresa, incluse le imprese familiari e coniugali non gestite in forma societaria, oppure un'arte o una professione in forma individuale. Rispetto alla bozza, sono stati espressamente ammessi all'agevolazione anche gli imprenditori agricoli individuali che accedono al regime di cui agli artt. 56, comma 5 e 56-*bis* del TUIR limitatamente ai redditi d'impresa prodotti.

Le persone fisiche che applicano, nel 2023, il regime forfetario sono escluse dall'agevolazione, fatta salva l'ipotesi in cui si verifichi la fuoriuscita immediata dal regime per superamento del limite di 100.000 euro in corso d'anno.

Sono inoltre esclusi dalla *flat tax* i redditi delle società di persone e di capitali imputati ai soci per trasparenza e i redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni in forma associata.

Per la determinazione della quota di reddito incrementale 2023, vanno considerati i redditi riportati in dichiarazione, al netto delle perdite pregresse.

La quota di reddito eccedente la soglia di 40.000,00 euro, non assoggettata a imposta sostitutiva, confluisce nel reddito complessivo e si rende applicabile la tassazione progressiva ai fini IRPEF (e relative addizionali), secondo gli ordinari scaglioni di reddito.

Ai fini del calcolo degli acconti dovuti ai fini dell'IRPEF e delle relative addizionali non si tiene conto dell'applicazione della disciplina della "*flat tax* incrementale". Per il periodo di imposta 2024, quindi, l'importo degli acconti è calcolato adottando, quale base imponibile, quella che si sarebbe determinata utilizzando le aliquote ordinarie IRPEF. Restano ferme, invece, le modalità ordinarie di determinazione degli acconti in relazione al periodo di imposta 2023.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Diritto comunitario – FONDI PENSIONE - Fondi pensioni non residenti - Dividendi distribuiti da soggetti residenti in Italia - Art.63, TFUE - Libera circolazione dei capitali tra Stati membri e paesi terzi - Decisività - Paesi che non garantiscono un adeguato scambio di informazioni - Eccezioni ex art.65, TFUE - Applicabilità - Art.168-*bis*, TUIR post 2004 - Stati terzi inseriti nella c.d. *black list* - Decisività - Ritenute applicabili su dividendi distribuiti dal 2010 al 2012 - Disciplina restrittiva - Applicabilità

Cass., sez. trib. 4 maggio 2023, n. 11719, nel sito web www.assonime.it

In tema di ritenute applicabili sui dividendi distribuiti, negli anni dal 2010 al 2012, da società residenti in Italia a fondi pensione residenti in Stati terzi, ricorrono ragioni imperative di interesse generale idonee a giustificare una diversità di trattamento, restando esclusa la violazione dell'art. 63 del TFUE in tema di libera circolazione dei capitali tra Stati membri e Paesi terzi, laddove detti Stati terzi - come

lo Stato delle Isole Cayman - siano inseriti nella c.d. *black list* dei Paesi che non garantiscono un adeguato scambio di informazioni secondo quanto previsto dall'art.168-bis del TUIR post 2004.

Dottrina

ALBANO G., "Razionalizzazione delle fiscalità delle operazioni straordinarie" (OPERAZIONI STRAORDINARIE)	Pag. 26
CAPOLUPO S., "Fondi di investimento extra UE: la giurisprudenza pone fine alla diversità di tassazione" (REDDITI DI CAPITALE)	"15
COALOA F.T., TERRILE P., BONARIA A., "Profili IVA del <i>sale lease back</i> secondo l'Agenzia delle entrate in attesa di una riforma organica" (IVA)	"27
CORASANITI G., "Riforma fiscale - Redditi finanziari: dalla creazione di un'unica categoria alle agevolazioni sul risparmio previdenziale" (REDDITI DI CAPITALE)	"16
DODERO A., "Nuove opportunità per l'adempimento collaborativo" (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	"6
FERRANTI G., "La riforma fiscale riduce le divergenze tra il bilancio e il reddito di impresa" (REDDITI DI IMPRESA)	"19
GAIANI L., "Franchigia per la deduzione degli interessi passivi e allineamento tra contabilità e reddito di impresa" (REDDITI DI IMPRESA)	"19
IANNELLO B., "Revisione organica delle imposte di registro, bollo e successione: necessaria la riscrittura dei Testi Unici" (IMPOSTE E TASSE (in genere))	"7
LEONI G., RUBERTI R., "Operazioni di acquisizione con indebitamento, fusione inversa e interazioni con il regime del consolidato fiscale" (IRES)	"10
LIBURDI D., SIRONI M., "Tregua fiscale: le problematiche aperte dopo le proroghe", (VIOLAZIONI E SANZIONI)	"6
LIPARDI P., "La revisione dei regimi di riallineamento nella riforma fiscale" (REDDITI DI IMPRESA)	"19
MARCHESE S., MIELE L., "Circolazione e compensazione delle perdite nel consolidato e nelle operazioni straordinarie" (IRES)	"11
MARIANETTI G., "Non tassabile il rimborso chilometrico corrisposto ai <i>rider</i> " (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	"24
MICHELUTTI R., D'ETTORE A., " <i>Shell companies</i> : Direttive Madre-Figlia e Interessi-Canoni e approccio <i>look-through</i> " (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	"4
MIELE L., "Revisione in vista per i conferimenti di partecipazioni detenute in società <i>holding</i> " (REDDITI DI IMPRESA)	"22

PICCININI G., FERRANTI C., "L'interazione tra *global minimum tax* e regimi CFC"
(ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)

Pag. 8

RIZZARDI R., "L'IVA nella riforma fiscale: un impegno rilevante per un tributo con sovrapposizioni normative",
(IVA)

"27

SCIFONI G., "Affrancamento polizze e imposta sulle riserve matematiche: una "coabitazione" difficoltosa"
(REDDITI DI CAPITALE)

"16

VENERUSO A., "Servizi *intercompany*: è legittimo il riaddebito dei costi c.d. *pass through* senza l'applicazione di un adeguato *mark-up*"
(REDDITI DI IMPRESA)

"23

Prassi Amministrativa

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 maggio 2023, n. 314
(IVA)

"28

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 maggio 2023, n. 315
(IVA)

"28

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 maggio 2023, n. 317
(IRES)

"13

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 maggio 2023, n. 318
(IRAP)

"26

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 8 maggio 2023, n. 319
(IRES)

"13

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 maggio 2023, n. 328
(BOLLO (Imposta di)

"30

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 22 maggio 2023, n. 330
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)

"24

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 giugno 2023, n. 340
(IRES)

"14

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 giugno 2023, n. 342
(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)

"5

Risp. Agenzia delle entrate 6 giugno 2023, n. 344
(IRES)

"14

Principio di diritto Agenzia delle entrate 13 giugno 2023, n. 10
(IRES)

"14

Principio di diritto Agenzia delle entrate 13 giugno 2023, n. 11
(IVA)

"28

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 19 giugno 2023, n. 350
(BOLLO (Imposta di)

"30

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 20 giugno 2023, n. 354
(IRES)

"15

Circ. Agenzia delle entrate 26 giugno 2023, n. 16/E
(REDDITI DIVERSI) **Pag. 25**

Circ. Agenzia delle entrate 28 giugno 2023 n. 18/E
(VARIE) **“31**

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

Corte di Giust. Trib. Il grado Piemonte 27 febbraio 2023, n. 70/3/23
(IRES) **“15**

Corte di Giust. UE, sez. X, 29 giugno 2023, n. C-232/22
(IVA) **“29**

Corte di Cassazione

Cass., sez. trib. 20 aprile 2023, n. 10712
(IRAP) **“27**

Cass., sez. trib. 27 aprile 2023, n. 11075
(IVA) **“29**

Cass., sez. trib. 3 maggio 2023, n. 11608
(IVA) **“30**

Cass., sez. trib. 4 maggio 2023, n. 11719
(VARIE) **“31**

Cass., sez. trib. 8 maggio 2023, n. 12188
(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI) **“5**

Cass., sez. trib. 29 maggio 2023, n. 14905
(REDDITI DI CAPITALE) **“17**

Cass., sez. trib. 31 maggio 2023, n. 15430
(REDDITI DI IMPRESA) **“24**

Cass., sez. trib. 8 giugno 2023, n. 16173
(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)) **“5**

Cass., sez. trib. 12 giugno 2023, n. 16595
(REDDITI DI CAPITALE) **“18**

Cass., sez. trib. 30 giugno 2023, n. 18552
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **“25**