



Osservatorio Tributario n. 4/2022
Luglio– Agosto 2022

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

In evidenza

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI	<i>"Patent box: dall'Assonime più dubbi che certezze sulla super-deduzione per le spese sui beni immateriali"</i>
	L. GAIANI, ne II fisco 27/2022
ELUSIONE E ABUSO DEL DIRITTO	<i>"L'esterovestizione tra abuso e evasione"</i>
	L. MIELE, in La Gest. Straord. Impr. 4/2022
ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali CFC	Accordi internazionali – Disciplina sulle Società Controllate Estere (CFC) – Fuoriuscita dal regime
	Circ. Agenzia delle entrate 28 luglio 2022, n. 29
REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE	<i>"Bonus carburante e raddoppio dell'esenzione per i fringe benefit: novità e questioni interpretative"</i>
	G. SEPIO e G. SBARAGLIA, ne II fisco 37/2022
OPERAZIONI STRAORDINARIE	<i>"La scissione (contabilmente) "negativa" con attribuzione del patrimonio a beneficiaria neocostituita"</i>
	G.M. COMMITTERI e A. CERRAI, ne II fisco 38/2022
IRAP	<i>"Brevi note sul concorso parziale dei dividendi nella determinazione dell'imponibile delle banche ai fini IRAP nella sentenza di rigetto della Consulta"</i>
	G. CORASANITI, in Strum. Fin. e fisc. 59/2022
IRAP	<i>"Dividendi: rilevanza IRAP per le banche"</i>
	R. PARISOTTO, in Strum. Fin. e fisc. 59/2022

PROVVEDIMENTI EMANATI E PUBBLICATI IN G.U. DAL 1° MARZO AL 31 APRILE 2022

Legge 15 luglio 2022, n. 91	Pag. 1
Legge 4 agosto 2022, n. 122	“ 2
Decreto Legge 9 agosto 2022, n. 115	“ 2
Legge 31 agosto 2022, n. 130	“ 2

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

“Fondi di investimento “vigilati” extra UE in cerca di esenzione”, di D. DI VITTORIO	“ 4
---	-----

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

“ <i>Patent Box</i> ”: dalle Assonime più dubbi che incertezze sulla super-deduzione per le spese sui beni immateriali”, di L. GAIANI	“ 4
--	-----

ELUSIONE E ABUSO DEL DIRITTO

“L’Agenzia delle entrate risponde ai quesiti sugli <i>hallmark D</i> della Direttiva DAC 6”, di E. MARVULLI	“ 5
“L’esterovestizione tra abuso ed evasione” di L. MIELE	“ 6

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

Accordi internazionali – Disciplina sulle Società Controllate Estere (CFC) – Fuoriuscita dal regime Circ. Agenzia delle entrate 28 luglio 2022, n. 29	“ 7
Ritenuta sui dividendi – Ritenuta ridotta – Soggezione del dividendo alla potestà impositiva dell’altro Stato – Sufficienza – Effettivo prelievo fiscale – Irrilevanza Cass., sez. trib. 24 agosto 2022, n. 25195	“ 7

IRES

IRES – Disciplina delle perdite e deduzione ACE nel consolidato – Utilizzo di minori perdite e ACE in dichiarazione integrativa a seguito della sottoscrizione degli accordi <i>Patent Box</i> Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 luglio 2022, n. 391	“ 8
IRES – Scissione – Riporto delle perdite - Condizioni Circ. Agenzia delle entrate 1° agosto 2022, n. 31	“ 8
Imposta sostitutiva sulle rivalutazioni – Rivalutazione dei beni e riallineamento dei valori civili e fiscali Ris. Agenzia delle entrate 2 agosto 2022, n. 46	“ 9

IRES – Fusione per incorporazione di una società estera – Fusione transfrontaliera in ingresso - Retrodatazione Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 agosto 2022, n. 408	Pag. 9
Imposta sostitutiva sulle rivalutazioni – Riallineamento dei valori fiscali per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali – Regime della riserva in sospensione di imposta – Perfezionamento dell'opzione Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 agosto 2022, n. 411	“ 10
IRES – Acquisizione di partecipazioni rilevanti in enti creditizi – Fusione – Effetti Trib. UE, sez. seconda ampliata 11 maggio 2022, n. T-913/16	“ 10

REDDITI DI CAPITALE

Redditi di capitale – Dividendi corrisposti agli OICR localizzati in Paesi extra UE – Tassazione Cass., sez. trib. 6 luglio 2022, n. 21454	“ 11
--	-------------

REDDITI FINANZIARI

“Rinviata alla prossima legislatura la creazione della categoria unica dei “redditi finanziari””, di G. CORASANITI	“ 11
--	-------------

(REDDITI DI IMPRESA)

“Termina al 31 dicembre 2022 il regime transitorio per la tassazione dei dividendi da partecipazioni qualificate” di V. FORTUNATO	“ 11
--	-------------

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“ <i>Carried interest</i> : natura reddituale in chiaro anche in mancanza dei requisiti qualificatori”, di G. MARIANETTI e R.S. SMILARI	“ 12
“ <i>Bonus carburante</i> e raddoppio dell'esenzione per i <i>fringe benefit</i> : novità e questioni interpretative”, di G. SEPIO e G. SBARAGLIA	“ 12
Redditi di lavoro dipendente – Regimi lavoratori “impatriati” – Opzione per la proroga – Mancato versamento dell'onera <i>una tantum</i> – Preclusione Risp. Interpello Agenzia delle entrate 12 luglio 2022, n. 371	“ 13
Redditi di lavoro dipendente – Regime lavoratori “impatriati” – Opzione per la proroga – Errato versamento dell'onere <i>una tantum</i> - Preclusioni Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 luglio 2022, n. 383	“ 13
Redditi di lavoro dipendente – Tragitto casa lavoro fuori dal comune di residenza – Natura risarcitoria – Non imponibilità Cass., sez. trib. 28 luglio 2022, n. 23634	“ 13

REDDITI DIVERSI

Redditi diversi – Conferimento in *trust* di partecipazioni rivalutate – Tassazione della plusvalenza da cessione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 agosto 2022, n. 401

Pag. 13

OPERAZIONI STRAORDINARIE

“La scissione (contabilmente) “negativa” con attribuzione del patrimonio a beneficiaria neocostituita” di **G.M. COMMITTERI e A. CERRAI**

“ 14

IRAP

“Brevi note sul concorso parziale dei dividendi nella determinazione dell'imponibile delle banche ai fini IRAP nella sentenza di rigetto della Consulta” di **G. CORASANITI**

“ 14

“Dividendi: rilevanza IRAP per le banche”, di **R. PARISOTTO**

“ 14

VARIE

“Disegno di legge sulle valute virtuali: un primo timido tentativo di regolamentazione”, di **E. MARVULLI** “ 15

“La qualificazione delle criptovalute tra proprietà e circolazione di beni digitali”, di **G. PEDRAZZI** “ 16

Valute virtuali – Plusvalenze realizzate in virtù della cessione di valute virtuali – Ambito applicativo dell'imposta sostitutiva sui redditi esteri di cui all'art. 24-*bis* del TUIR

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 1° agosto 2022, n. 397

“ 16

Valute virtuali – Tassazione dei redditi derivanti dall'attività di *staking* di cripto-valute

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 agosto 2022, n. 437

“ 16

Legislazione 4 2022

Legge 15 luglio 2022, n. 91: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 17 maggio 2022, n. 50, recante misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina” (in G.U. del 15 luglio 2022, n. 164)

Nella legge, in vigore dal 16 luglio 2022, è confluito anche il DL 80/2022 (Misure urgenti per il contenimento dei costi energia elettrica e del gas naturale per il terzo trimestre 2022) ora abrogato.

Di seguito verrà effettuata una disamina delle misure più importanti contenute nel testo della Legge.

L'art. 1 del provvedimento ripropone il contenuto dell'art. 1 del DL 80/2022 abrogato concernente il Bonus sociale energia elettrica e gas, contemplando un potenziamento dei *bonus* per le famiglie a basso reddito.

Viene riproposto il contenuto dell'art. 2, DL 80/2022, abrogato, per continuare a contenere gli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore del gas naturale: a) l'aliquota IVA è ridotta al 5% per le somministrazioni di gas metano per usi civili ed industriali relative alle fatture emesse per i consumi dei mesi di luglio, agosto e settembre 2022.

Al fine di ridurre gli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico, con l'introduzione dell'art. 1-ter è previsto l'annullamento, da parte dell'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente (ARERA), delle aliquote degli oneri generali di sistema nel settore elettrico per il terzo trimestre 2022 applicate sia alle utenze domestiche e alle utenze non domestiche in bassa tensione, per altri usi, con potenze disponibile fino a 16,5 kW, che alle utenze con potenze disponibili superiori, anche connesse in media e alta/altissima tensione o per usi di illuminazione pubblica o di ricarica di veicoli elettrici in luoghi accessibili al pubblico.

Viene introdotta dall'art. 2-bis l'indennità per i lavoratori a tempo parziale ciclico verticale. In virtù di ciò, per il 2022, ai lavoratori dipendenti di aziende private titolari di un contratto di lavoro a tempo parziale ciclico verticale nell'anno 2021, che preveda periodi non interamente lavorati di almeno un mese in via continuativa e complessivamente non inferiori a sette settimane e non superiori a venti settimane e che, alla data della domanda, non siano titolari di altro rapporto di lavoro dipendente, o percettori di un trattamento pensionistico, è attribuita un'indennità una *tantum* pari a 550 euro. L'indennità può essere riconosciuta solo una volta in corrispondenza del medesimo lavoratore.

L'indennità suindicata non concorre alla formazione del reddito ed è erogata dall'istituto nazionale della previdenza sociale (INPS).

All'art. 14, comma 1, lett. a) viene confermata la proroga di 3 mesi per il superbonus 110% per gli interventi sulle unità immobiliari unifamiliari effettuati da persone fisiche. In particolare, viene stabilito che la maxi-detrazione spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022, a condizione che alla data del 30 settembre 2022 (non più del 30 giugno) siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo.

L'art. 31 prevede, a vantaggio dei lavoratori dipendenti del settore pubblico e privato, con contratto a tempo determinato e/o indeterminato, l'erogazione nel cedolino paga di luglio, dell'indennità un *tantum* di 200 euro, per fronteggiare il caro prezzi dovuto alla crisi economico-sociale legata al conflitto russo-ucraino.

I lavoratori, affinché ricevano il suindicato bonus, devono essere in forza nel mese di luglio 2022, poiché il bonus di 200 euro è erogato dal datore di lavoro a condizione che il rapporto di lavoro sussista nel mese di luglio 2022.

Per quanto concerne i pensionati, l'art. 32 della Legge prevede l'indennità una *tantum* di 200 euro erogata dall'INPS in favore dei soggetti residenti in Italia, titolari di uno o più trattamenti pensionistici a carico di qualsiasi forma previdenziale obbligatoria, di pensione o assegno sociale, di pensione o assegno per invalidi civili, ciechi e sordomuti, nonché di trattamenti di accompagnamento alla pensione, con decorrenza entro il 30 giugno 2022 e reddito personale assoggettabile ad IRPEF, al netto dei contributi previdenziali e assistenziali, non superiore per l'anno 2021 a 35 mila euro.

Viene ampliata la platea dei soggetti che possono acquistare dalla propria banca (o da altre società appartenenti al gruppo bancario) crediti d'imposta derivanti dal Superbonus e dagli altri bonus edilizi: i crediti sono cedibili a tutti i correntisti titolari di partita IVA, che, in ogni caso, non potranno cedere a loro volta i crediti acquisiti dalla banca. Prima della modifica, le banche potevano cedere i crediti acquistati solo ai “clienti professionali privati” correntisti della cedente o della capogruppo, ossia chi “possiede l'esperienza, le conoscenze e la competenza necessarie per prendere consapevolmente le proprie decisioni in materia di investimenti e per valutare correttamente i rischi che assume”. Si tratta di banche, imprese e organismi di investimento, imprese di assicurazione, fondi pensione, investitori istituzionali, imprese di grandi dimensioni. La novità si applica anche alle cessioni di crediti e agli sconti in fattura comunicati all'Agenzia delle entrate prima della data di entrata in vigore della presente legge di conversione.

Per la dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo viene innalzata la soglia – di ogni singola istanza presentata a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge di conversione – (da 60 mila euro) a 120 mila euro entro la quale il debitore può chiedere la dilazione senza dover documentare la temporanea situazione di obiettiva difficoltà economica.

Inoltre, passa da 5 a 8 il numero delle rate, anche non consecutive, il cui mancato pagamento determina la decadenza dal beneficio della dilazione.

Legge 4 agosto 2022, n. 122: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, recante misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali e di rilascio del nulla osta al lavoro, Tesoreria dello Stato e ulteriori disposizioni finanziarie e sociali (in G.U. n. 193 del 19 agosto 2022)

La Legge di conversione del DL 21 giugno 2022, n. 73, in vigore dal 20 agosto 2022, oltre a confermare numerose misure contenute nel DL originario, contiene alcune novità di seguito segnalate.

Viene modificato l'art. 7, comma 4-*quater*, D.L. 357/1994 al fine di consentire la conservazione (come pure la tenuta) dei registri contabili con sistemi elettronici su qualsiasi supporto, anche in difetto di conservazione sostitutiva effettuata ai sensi del Codice dell'Amministrazione digitale.

Nell'ambito delle novità relative all'estensione del principio di derivazione rafforzata alle microimprese che optano per la redazione del bilancio in forma ordinaria, viene stabilito che le poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili di cui all'art. 83, comma 1, quarto periodo, del TUIR rilevano anche ai fini IRAP.

Sia ai fini IRAP che ai fini IRES è disposta la non applicabilità delle predette novità ai componenti negativi di reddito /del valore della produzione netta per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa corrispondente al termine di accertamento. Le disposizioni in esame sono applicabili a decorrere dal 2022.

I modelli di dichiarazione (redditi, IRAP, sostituti d'imposta) devono essere approvati (unitamente alle relative istruzioni e alle specifiche tecniche per la trasmissione telematica degli stessi) entro il 28 febbraio.

Ai fini della trasmigrazione del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), si prevede che nel computo dei 180 giorni entro i quali il RUNTS deve richiedere agli Enti pubblici territoriali le eventuali informazioni/documenti mancanti e verificare la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione non va tenuto conto del periodo compreso tra il 1° luglio 2022 e il 15 settembre 2022. Inoltre, modificando l'art. 104, comma 1, D.Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo Settore) si dispone, tra l'altro, che: a) le attività di interesse generale si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi; b) le predette attività si considerano non commerciali se i ricavi non superano di oltre il 6% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre 3 periodi d'imposta consecutivi; c) i fondi derivanti da raccolte pubbliche occasionali/contributi e offerte erogate da Amministrazioni pubbliche non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli Enti del Terzo Settore di natura non commerciale; d) sono esenti IVAFE i prodotti finanziari, i conti corrente e i libretti di risparmio detenuti all'estero dagli Enti del Terzo Settore. Infine, il termine del 31 maggio 2022 per l'adeguamento, da parte degli Enti del Terzo Settore, degli statuti alle disposizioni inderogabili del Codice del Terzo Settore tramite la modalità semplificata di approvazione in assemblea ordinaria è rinviato al 31 dicembre 2022.

Anche la dichiarazione IMU degli enti non commerciali, prevista dalla legge di Bilancio 2020 è rinviata al 31 dicembre 2022, al pari delle dichiarazioni IMU per l'anno 2021 degli altri soggetti.

Decreto Legge 9 agosto 2022, n. 115: “Misure urgenti in materia di energia, emergenza idrica, politiche sociali e industriali” (in G.U. n. 185 del 9 agosto 2022)

Il decreto in vigore dal 10 agosto 2022 contiene nuove misure fiscali a sostegno di imprese e famiglie, di cui si segnalano le principali.

Viene innalzato a 600 euro il tetto di esenzione dei fringe benefit aziendali (art. 51, comma 3, DPR 917/1986), limitatamente al periodo d'imposta 2022. Nello specifico, la norma dispone che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti nonché 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 entro il limite complessivo di 600 euro. Detto limite è stato successivamente innalzato a 3.000 euro dal D.L. 18 novembre 2022, n. 176 (cd. decreto aiuti-*quater*).

Vengono rifinanziare le misure introdotte dal precedente decreto Aiuti: il *bonus* psicologico e il *bonus* trasporti

Legge 31 agosto 2022, n. 130: “Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari (in G.U. del 1° agosto 2022, n. 204)

La legge di riforma, oltre a prevedere una definizione delle liti pendenti in Cassazione, segna la nascita della Magistratura tributaria con importanti novità che impattano sul processo tributario.

Quanto a queste ultime, si segnalano:

- cambia la definizione di commissione tributaria sostituita con quella di Corte di giustizia tributaria di primo grado e Corte di giustizia tributaria di secondo grado;
- i giudici tributari saranno assunti a seguito di concorso per esami, la cui materia principale sarà rappresentata dal diritto tributario;
- le liti di valore non superiore a 3 mila euro saranno devolute ad un giudice monocratico, solo in primo grado e con udienza a distanza;
- l'udienza cautelare va fissata entro 30 giorni dalla relativa istanza e decisa lo stesso giorno (in tale sede non si potrà giudicare nel merito);
- in sede di trattazione del merito, il giudice può acquisire la testimonianza scritta;
- il giudice che ha la possibilità di formulare alle parti una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione, purché la lite abbia un valore non superiore a 50 mila euro. Si prevede, altresì, per le medesime liti, l'automatica condanna alle spese della soccombente in caso di accoglimento delle ragioni già espresse dalla parte vittoriosa in sede di reclamo o mediazione;

- qualora una delle parti ovvero il giudice abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del giudizio maggiorate del 50%, se il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata:
- per le liti diverse da quelle di rimborso, l'onere della prova spetta all'ente impositore. La prova non può essere contraddittoria e dev'essere circostanziata, puntuale e specifica dei fondamenti di fatto della maggiore imposta accertata.

Le nuove disposizioni entrano in vigore il 16 settembre 2022. Per alcune novità sono previste specifiche decorrenze.

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

Dottrina

“Fondi di investimento “vigilati” extra UE in cerca di esenzione” di D. DI VITTORIO, ne Il fisco 37/2022, pag. 3553

La Corte di Cassazione, con 7 sentenze pubblicate il 6 e 7 luglio 2022 concernenti il trattamento fiscale riservato ai dividendi corrisposti da società residenti in Italia a fondi di investimento mobiliari residenti negli Stati Uniti ed in Germania, ha riconosciuto l'incompatibilità del regime fiscale domestico applicabile a detti soggetti in relazione a tali proventi in periodi di imposta antecedenti al 2011 con il principio recato dall'art.63 del TFUE in materia di libertà di circolazione dei capitali, in quanto giudicato deteriore rispetto a quello applicabile agli omologhi fondi domestici in base alle disposizioni all'epoca vigenti.

I principi di diritto ricavabili da dette sentenze, sebbene riguardanti disposizioni tributarie oggi abrogate, qualora traslati nel contesto attuale, consentirebbero di estendere anche agli OICR “vigilati” extra-UE il regime di esenzione oggi riservato agli OICR italiani e comunitari.

Lo scritto richiama l'attuale regime fiscale applicabile, in base alla normativa domestica e tenendo conto delle disposizioni Convenzionali contro le doppie imposizioni, ai redditi conseguiti da OICR mobiliari non residenti in relazione alle partecipazioni da questi detenute in società italiane.

Dalla trattazione emerge in tutta evidenza il contrasto dell'attuale regime fiscale risultante dalla Legge di bilancio 2021 con l'art. 63 TFUE tanto con riferimento agli OICR extra-UE quanto agli OICR UE seppur limitatamente, per questi ultimi, ai periodi di imposta antecedenti al 2021, con la conseguenza che ove l'OICR estero presenti caratteristiche analoghe a quelle richieste dalla normativa interna per gli OICR domestici – e, quindi, sia un soggetto sottoposto a forme di vigilanza prudenziale nel Paese di istituzione analoghe a quelle previste dalla normativa italiana – allo stesso modo dovrebbe essere applicato il trattamento nazionale, vale adire il regime interno di esenzione.

Il trattamento discriminatorio, peraltro, appare ancora più lesivo laddove il Paese di residenza del fondo riconosca, a sua volta, a quest'ultimo un regime di esenzione sui dividendi percepiti e sulle plusvalenze realizzate: in tal caso, infatti, l'applicazione di tale regime non consentirebbe al soggetto non residente neppure di compensare le imposte corrisposte in Italia con il credito di imposta per le imposte pagate all'estero per assenza di imposizione nel proprio Paese di residenza. (EM)

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Dottrina

“”Patent Box””: dalle Assonime più dubbi che incertezze sulla super-deduzione per le spese sui beni immateriali” di L. GAIANI, ne Il fisco 27/2022, pag. 2627

L'A. riporta i tanti interrogativi sollevati dall'Assonime nella Circolare 19/2022 sul nuovo regime di deduzione maggiorata al 110% dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti su taluni beni immateriali.

Un primo aspetto non chiaro è se la super-deduzione nel regime ordinario riguardi solo i beni immateriali nuovi oppure anche quelli preesistenti.

Un ulteriore interrogativo si pone con riguardo alla decorrenza della norma.

Assonime si chiede se, nel transito facoltativo dal vecchio *Patent Box* con *ruling* non ancora concluso al nuovo regime della super-deduzione, quest'ultima agevolazione possa riguardare tutto il quinquennio coperto dalla vecchia opzione.

Un altro elemento di grande incertezza, che deriva dalle modifiche nella definizione degli IP agevolabili rispetto al vecchio *Patent Box*, riguarda il momento a partire dal quale un bene immateriale può rientrare nel novero di quelli per i quali spetta il 110%. Ad esempio, non è chiaro se un brevetto sia agevolato già al momento di presentazione della domanda o si debba attendere la data di registrazione, cioè il momento in cui si può ritenere ottenuto un titolo di privativa industriale. Alla luce del nuovo quadro normativo, si pone l'interrogativo circa l'esatto ambito dell'agevolazione. Secondo una prima tesi, la finalità della disposizione non sarebbe mutata rispetto al vecchio *Patent Box*: premiare gli investimenti effettuati per mantenere la competitività degli IP. Risulterebbero così agevolabili anche le spese di R&S riferibili ad intangibili già esistenti ed il rinvio al Decreto MISE servirebbe solamente per individuare, in modo chiaro, le attività agevolabili.

Una diversa tesi, invece, sostiene che il rinvio al decreto MISE comporta un drastico restringimento delle spese deducibili al 110%. Le attività di ricerca e sviluppo assumerebbero rilevanza per la super-deduzione solo nell'ambito del meccanismo premiale, cioè quando hanno portato alla creazione di un nuovo IP.

Il nuovo *Patent Box* continua a presentare interrogativi quanto alla decorrenza, in particolare nei rapporti con il precedente regime.

Il Provvedimento di attuazione 15 febbraio 2022 ha chiarito il dubbio che si era posto con riferimento ai contribuenti che, avendo in corso un regime di *Patent Box* nel quale avevano optato per il 2020 per l'autoliquidazione senza *ruling*, non erano più in grado di ripetere l'opzione per l'anno successivo. Tali contribuenti possono continuare a fruire del precedente regime *Patent Box* fino alla sua naturale scadenza quinquennale e che per tali soggetti non sussiste l'obbligo di esercitare le successive opzioni annuali.

Non ha invece trovato soluzione il problema del periodo di validità del nuovo regime per i soggetti che intendono avvalersi della facoltà di transito dal vecchio *Patent Box*, prevista nel caso in cui non sia ancora sottoscritto il *ruling* con le entrate.

Applicando le norme alla lettera, il transito comporterebbe sempre la perdita di uno o più periodi agevolati, dato che il contribuente finirebbe per abbandonare un arco quinquennale che parte non prima del 2021.

Secondo l'Associazione, il transito da *Patent Box* alla super-deduzione deve riguardare tutti i periodi d'imposta interessati dal vecchio regime. Occorre pertanto che la maggiorazione del 110% si applichi, in queste situazioni, anche ai costi agevolabili sostenuti nei periodi d'imposta oggetto della vecchia opzione quinquennale.

Pur ritenendo la tesi dell'Associazione pienamente condivisibile, l'A. rileva come questa applicazione retroattiva del nuovo regime per chi vi transita partendo da un *Patent Box* in corso, richiederebbe una disciplina espressa che invece attualmente non esiste.

Interrogativi si pongono inoltre sui beni immateriali agevolabili con riferimento in particolare al momento di ottenimento della privativa industriale. (EM)

ELUSIONE E ABUSO DEL DIRITTO

Dottrina

“L’Agenzia delle entrate risponde ai quesiti sugli *hallmark D* della Direttiva DAC 6” di E. MARVULLI, in La Gest. Straord. Impr. 4/2022, pag. 92

Come noto, la Direttiva DAC ha introdotto l'obbligo per gli Stati membri di scambiare in maniera automatica i meccanismi transfrontalieri caratterizzati dalla presenza di elementi che, per la loro forte attitudine a configurare fattispecie di elusione o evasione fiscale, sono considerati indici potenziali di fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva.

L'A. analizza i chiarimenti forniti dall'Agenzia nella Circolare 12/2022 in merito agli *Hallmarks* appartenenti alla categoria D dell'allegato 1 al D.Lgs 100/2020, finalizzati ad intercettare i meccanismi che possono avere l'effetto di compromettere gli obblighi in materia di scambio di informazioni in materia finanziaria o che comportano una catena di titolarità non trasparente attraverso l'utilizzo di strutture offshore opache e le ulteriori precisazioni sul rapporto tra la DAC 6 e FACTA e le interconnessioni con le regole dell'antiriciclaggio.

Tra le altre precisazioni, l'Agenzia ha chiarito che gli accordi IGA Model 1 tipo FACTA, sono fuori dal perimetro applicativo della Direttiva DAC6 perché non possono essere considerati equivalenti a quelli CRS ed ha riconfermato che l'inoltro della SOS antiriciclaggio non esonera l'intermediario dagli obblighi fiscali del *reporting*.

L'articolo si conclude con alcune considerazioni sui profili sanzionatori legati alla DAC 6 alla luce dei chiarimenti contenuti nella circolare.

(EM)

“L'esterovestizione tra abuso ed evasione” di L. MIELE, in La Gest. Straord. Impr. 4/2022, pag. 145

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 4463/2022 riconduce l'esterovestizione nell'ambito dei fenomeni dell'abuso del diritto, evidenziando l'essenzialità del vantaggio fiscale come elemento costitutivo della fattispecie e non già quale mero indizio di esterovestizione.

Nella sentenza i giudici attribuiscono appunto rilevanza centrale non alla presenza di una costruzione di puro artificio, quanto al vantaggio fiscale.

Il tema dell'inclusione del fenomeno della esterovestizione nell'ambito dell'evasione o dell'abuso resta molto incerto.

Da un esame della giurisprudenza di legittimità in materia, l'A. rileva un andamento ondivago nelle decisioni della Suprema Corte.

Una contestazione di esterovestizione basata sull'art.73, comma 3, TUIR dovrebbe prescindere dalla presenza di qualsiasi vantaggio fiscale che la società presunta esterovestita avrebbe potuto ritrarre dall'insediamento in uno Stato estero, nonché dalla natura abusiva di tale insediamento.

Si tratta, in ottica di fenomeno evasivo, di applicare semplicemente i criteri di collegamento tra soggetti passivi e il territorio dello Stato.

La normativa sostanziale sulla residenza fiscale è talvolta utilizzata in versione antiabuso con la finalità di contrasto della fittizia delocalizzazione di società che costituiscono costruzioni di puro artificio.

Si è venuta così a creare una non condivisibile sovrapposizione di piani. che per l'A.

In linea generale, infatti, la normativa sulla residenza deve rimanere una norma sostanziale destinata ad individuare il livello minimo di collegamento di un soggetto con il territorio dello Stato italiano al fine di sottoporre i suoi redditi ovunque prodotti ad imposizione.

La circostanza che una società costituita all'estero abbia la propria sede dell'amministrazione in Italia dove vengono prese le decisioni rilevanti per la gestione della società stessa, non ha nulla a che fare con l'abuso e non significa che essa non possa essere fiscalmente residente nel territorio dello Stato: è semplicemente conseguenza dei criteri di collegamento previsti dal nostro ordinamento.

L'A. ricorda che il tema della cd. esterovestizione ha da sempre sollevato dubbi interpretativi circa il corretto inquadramento del fenomeno tra le condotte di natura evasiva o fra quelle di natura elusiva.

Un primo filone interpretativo è quello che ritiene la fattispecie riconducibile alla ricostruzione del luogo in cui si trova la sede della direzione effettiva.

In questa ricostruzione ciò che rileva è la ricorrenza degli elementi di radicamento della residenza in Italia, a prescindere dalla finalità abusiva dell'insediamento all'estero e dall'eventuale correlato vantaggio fiscale.

Il secondo filone è invece quello che riconduce la esterovestizione tributaria fra le fattispecie abusive, alle quali l'ordinamento eccepisce l'artificiosità della sede estera. (EM)

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

Prassi Amministrativa

Accordi internazionali – Disciplina sulle Società Controllate Estere (CFC) – Fuoriuscita dal regime

Circ. Agenzia delle entrate 28 luglio 2022, n. 29, nel sito web www.eutekne.it

L'Agenzia delle entrate è intervenuta nuovamente sul regime delle *controlled foreign companies* (CFC) ex art. 167 del TUIR per integrare quanto indicato nella Circolare 27 dicembre 2021, n. 18.

In particolare, vengono analizzati:

- l'applicazione della tassazione per trasparenza e l'eventuale fuoriuscita dal regime CFC;
- il trasferimento di sede e le operazioni straordinarie che comportano la confluenza del soggetto CFC nel soggetto residente.

Ai sensi dell'art. 167 del TUIR la disciplina CFC si applica se la controllata estera:

- applica una tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbe stata assoggettata qualora residente in Italia (c.d. ETR test);
- ritrae proventi che per più di un terzo del loro valore complessivo sono qualificabili come *passive income* (c.d. *passive income test*).

Se si verificano entrambi questi presupposti, il reddito realizzato dalla controllata estera viene imputato per trasparenza al socio residente, salvo che non venga dimostrata l'esimente che richiede che la partecipata svolge nel proprio Stato di residenza "un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali".

La Circolare n. 18/2021 aveva affermato che "*una volta che si sia reso applicabile il regime di imputazione dei redditi di una CFC, tale regime non può essere modificato sulla base dell'andamento degli indicatori di cui all'art. 167, comma 4, lettere a) e b) del TUIR e, conseguentemente, la CFC soggetta ad imposizione per trasparenza potrà fuoriuscire dal regime solo in caso in cui questa svolga un'attività economica effettiva*" (ossia si applichi l'esimente all'art. 167 comma 5 del TUIR).

La Circolare in commento supera tale impostazione, chiarendo che qualora in un determinato periodo d'imposta gli indicatori previsti per l'applicazione della tassazione per trasparenza non siano integrati, il socio residente può comunque scegliere di fuoriuscire dal regime CFC.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Ritenuta sui dividendi – Ritenuta ridotta – Soggezione del dividendo alla potestà impositiva dell'altro Stato – Sufficienza – Effettivo prelievo fiscale - Irrilevanza

Cass., sez. trib. 24 agosto 2022, n. 25195, ne Il fisco 37/2022, pag. 3587.

Ai fini dell'applicazione della ritenuta ridotta sui dividendi è sufficiente la soggezione del dividendo alla potestà impositiva principale dell'altro Stato, ancorché non sussista effettivo prelievo fiscale. Ciò è coerente con le finalità delle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, le quali hanno la funzione di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali, onde evitare che i contribuenti subiscano un maggior carico fiscale sui redditi percepiti all'estero ed agevolare l'attività economica e d'investimento internazionale.

In virtù della clausola del beneficiario effettivo può fruire dei vantaggi garantiti dai Trattati solo il soggetto sottoposto alla giurisdizione dell'altro Stato contraente che abbia l'effettiva disponibilità giuridica ed economica del provento percepito, realizzandosi altrimenti una traslazione impropria dei benefici convenzionali o addirittura un fenomeno di non imposizione.

IRES

Prassi Amministrativa

IRES – Disciplina delle perdite e deduzione ACE nel consolidato – Utilizzo di minori perdite e ACE in dichiarazione integrativa a seguito della sottoscrizione degli accordi *Patent box*.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 luglio 2022, n. 391, nel sito web www.eutekne.it

L'Agenzia si occupa del tema dell'utilizzo di perdite fiscali, ACE e crediti di imposta per le società che hanno optato per la tassazione di gruppo, già affrontato dal principio di diritto n. 7 del 23 marzo 2021, confermandone l'orientamento.

Nel principio di diritto si evidenziava che, in presenza di crediti di imposta in scadenza, di perdite e di eccedenze ACE, si possono utilizzare prioritariamente le perdite e i crediti d'imposta rispetto all'ACE, potendosi così azzerare l'imponibile e riportare a nuovo le eccedenze ACE non trasferite al gruppo per incapienza.

Viene chiarito che l'utilizzo parziale dell'ACE è possibile con riferimento sia alle eccedenze sia al rendimento nozionale di periodo, i quali sono quindi trattati a questi fini come un *unicum*.

L'utilizzo dell'ACE in modo parziale è possibile anche nelle dichiarazioni individuali (quindi, in un momento antecedente al trasferimento del reddito al gruppo).

IRES – Scissione – Riporto delle perdite - Condizioni

Circ. Agenzia delle entrate 1° agosto 2022, n. 31, nel sito web www.agenziaentrate.it

Con la Circolare si forniscono chiarimenti in merito alla corretta applicazione, in caso di scissione, del c.d. test di vitalità di cui all'art. 173, comma 10, TUIR.

Si tratta di istruzioni innovative in quanto superano i chiarimenti resi su questo tema dalla stessa Agenzia delle entrate con la circolare n. 9/E del 2010 i quali, devono dunque considerarsi superati. Per una maggiore comprensione della portata innovativa di queste nuove indicazioni, si ricorda che l'art. 173, comma 10, rende applicabile la normativa antielusiva della fusione (art. 172, comma 7 del TUIR) anche alle società beneficiarie che presentano perdite pregresse, interessi indeducibili ed eccedenze ACE e, pertanto, non possono essere riportate tali eccedenze maturate ante scissione in capo a società che, nel Conto economico del bilancio dell'esercizio precedente a quello in cui la scissione viene deliberata, evidenziano un ammontare di ricavi e proventi caratteristici e spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi inferiore al 40% della media dei rispettivi importi calcolata sui Conti economici dei due esercizi precedenti a quello di riferimento.

Le eccedenze ante scissione delle società che superano il "test di vitalità" sono riportabili nel limite dell'ammontare del patrimonio netto della società che le ha prodotte.

Le società beneficiarie fino ad oggi, conformemente alle indicazioni rese al riguardo dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 9/E del 2010, hanno applicato con riguardo alla società scissa il c.d. test di vitalità economica ponendo attenzione ai ricavi e ai costi di pertinenza del conto economico di tale società; e ciò a prescindere dall'oggetto della scissione, sia esso un'azienda o un singolo bene o più beni non costituenti un'azienda. In altri termini, secondo questa impostazione, la c.d. vitalità economica della scissa viene ad essere ereditata dalla società beneficiaria.

È proprio sul c.d. test di vitalità economica che interviene la circolare n. 31, mutando il predetto orientamento nel senso che la c.d. vitalità economica deve ora essere verificata dalla società beneficiaria, ove non sia una *newco*, con riferimento al compendio scisso e non più sulla società scissa.

In particolare, si afferma che:

- se per effetto della scissione si trasferisce alla beneficiaria non *newco* un ramo d'azienda, il test di vitalità deve essere calcolato avendo riguardo ai dati contabili relativi al compendio scisso;

- qualora per effetto della scissione vengano trasferiti alla beneficiaria non *newco* beni non integranti un ramo d'azienda, considerata l'oggettiva inesistenza dei dati contabili, occorre individuare criteri alternativi (come, ad esempio, la presenza di plusvalori latenti nei beni trasferiti).

Questi ultimi devono essere rappresentativi, nel contempo, sia della vitalità del compendio scisso e sia della sua capacità di riassorbire le posizioni fiscali soggettive trasferite alla società beneficiaria per effetto dell'applicazione del criterio di cui all'articolo 173, comma 4, del TUIR.

La nuova impostazione viene motivata sulla base del fatto che le posizioni soggettive sono attribuite *ex lege* alla beneficiaria ai sensi del comma 4 dell'art. 173 del TUIR, in proporzione al patrimonio netto contabile trasferito.

L'Assonime osserva che, "secondo queste indicazioni, sin tanto che l'oggetto della scissione è un compendio aziendale, questa nuova impostazione dovrebbe comportare innanzitutto un aggravio gestionale, in quanto sembra che in questo caso dovranno essere individuati i ricavi e i proventi dell'attività caratteristica, nonché le spese del personale di pertinenza dello specifico ramo di azienda scisso ed effettuare il c.d. test di vitalità economica sulla base di questi dati. In questo caso, in definitiva, i contribuenti devono continuare ad effettuare il test di vitalità economica sulla base dei dati esistenti al momento della scissione; la differenza rispetto al passato sta nel fatto che, il test di vitalità economica ha ad oggetto i soli componenti reddituali imputabili al compendio aziendale scisso. La posizione assunta dall'Agenzia esprime un cambiamento "epocale" di una disciplina applicata ed interpretata ormai da molti anni in tutt'altro modo, soprattutto in considerazione del fatto che l'Agenzia delle entrate rimette al contribuente la prova della vitalità, al di là del dato normativo che in termini oggettivi pone *sic et simpliciter* riferimento ai "ricavi e proventi dell'attività caratteristica" e "spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi" così come risultanti dal bilancio e, in particolare, dal conto economico; prova, dunque, che il contribuente dovrebbe dare estrapolando tali dati più che dal bilancio dalle altre scritture contabili al fine di limitarli solo a quelli attinenti il ramo di azienda scisso o, addirittura, se la scissione riguarda beni non costituenti un'azienda, avvalendosi di altri elementi e criteri valutativi di cui la norma non fa cenno: in difetto di tale prova sussisterebbe una presunzione relativa di non vitalità".

Imposta sostitutiva sulle rivalutazioni – Rivalutazione dei beni e riallineamento dei valori civili e fiscali

Ris. Agenzia delle entrate 2 agosto 2022, n. 46, nel sito web www.eutekne.it

L'Agenzia delle entrate ha espressamente revocato l'orientamento della risposta a interpello n. 108/2022 che aveva ad oggetto il c.d. "portafoglio contratti e clienti" (insieme dei portafogli contratti derivanti dall'acquisizione di diverse società attraverso operazioni di aggregazione aziendale), contabilizzato tra le attività immateriali separatamente dall'avviamento, e richiamava la precedente risposta n. 609/2020, nella quale la stessa aveva assimilato le liste clienti al *know-how*, con conseguente deducibilità delle quote di ammortamento, ai sensi dell'art. 103 comma 1, primo periodo del TUIR, in misura non superiore al 50% del costo.

Ad avviso dell' Agenzia, invece, il richiamo contenuto nell'art. 110, comma 8-*ter* del DL 104/2020 alle "attività immateriali le cui quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo o del valore" è da intendersi riferito esclusivamente ai beni per i quali il limite alla deducibilità delle quote di ammortamento in diciottesimi è espressamente contemplato dalla norma fiscale a prescindere dalla durata del piano di ammortamento contabile, e pertanto trattasi, di fatto, dei marchi, dell'avviamento e delle attività immateriali a vita utile indefinita, mentre ne sono esclusi tutti i beni il cui costo (ai sensi dell'art. 103, comma 1 TUIR) è deducibile in misura non superiore al 50% (quindi non solo i diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, i brevetti industriali, il *know-how*, ma anche le liste clienti, ai quali sono assimilate)

IRES – Fusione per incorporazione di una società estera – Fusione transfrontaliera in ingresso - Retrodatazione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 agosto 2022, n. 408, nel sito web www.eutekne.it

L'operazione rappresentata è una fusione per incorporazione di una holding residente in uno Stato UE da parte della controllante residente.

Tuttavia, la società estera nei periodi di imposta precedenti al rimpatrio non ha mai assunto la qualifica di CFC e, di conseguenza, i suoi redditi non sono mai stati tassati per trasparenza in capo alla controllante italiana.

La mancata integrazione dei requisiti per la tassazione per trasparenza in virtù del regime CFC comporta la determinazione dei valori di ingresso secondo il valore di mercato.

Vengono fornite indicazioni riguardanti gli aspetti temporali: la fusione prospettata nella seconda metà del periodo d'imposta 2021, ancorché retrodatata al 1° gennaio dello stesso anno, impone la verifica dei requisiti per la tassazione per trasparenza secondo il regime CFC, nel periodo d'imposta medesimo e non in quello precedente.

Sul punto, l'Agenzia si pone in linea con quanto affermato nella Circolare n. 29/2022, secondo cui, se il trasferimento di sede avviene dopo che sia decorsa la maggior parte del periodo d'imposta, occorre far riferimento a tale periodo per la verifica dei requisiti CFC.

Imposta sostitutiva sulle rivalutazioni – Riallineamento dei valori fiscali per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali – Regime della riserva in sospensione di imposta – Perfezionamento dell'opzione.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 agosto 2022, n. 411, nel sito web www.eutekne.it

La risposta a interpello ha confermato che, per le imprese che operano il riallineamento dei valori civili e fiscali ai sensi dell'art. 110 del DL 104/2020, il vincolo di sospensione d'imposta sulle riserve di patrimonio netto non deve necessariamente risultare dal bilancio al 31 dicembre 2020, potendo al contrario essere apposto sino al bilancio relativo all'esercizio successivo (quello al 31 dicembre 2021) mediante delibera assembleare.

L'Agenzia conferma altresì, che l'omesso o insufficiente versamento dell'imposta sostitutiva non inficia gli effetti del riallineamento e che l'opzione si intende validamente esercitata anche se la dichiarazione che reca il prospetto del quadro RQ dove sono indicati gli importi rilevanti a tali fini viene presentata tardivamente, pur se entro i 90 giorni successivi ai termini ordinari.

Giurisprudenza

Tribunali

IRES - Acquisizione di partecipazioni rilevanti in enti creditizi – Fusione - Effetti

Trib. UE, sez. seconda ampliata 11 maggio 2022, n. T-913/16, in Le Società 7/2022, pag. 820.

La nozione di acquisizione di una partecipazione qualificata in un ente creditizio ai sensi dell'art. 15, Reg. UE n. 1024/2013 e dell'art. 22.1, Dir. UE 2013/36 è una nozione autonoma del diritto dell'Unione e deve essere interpretata, alla luce del significato comune del termine "acquisizione" e del contesto della procedura di autorizzazione, in senso non restrittivo, tanto da ricomprendere anche ipotesi in cui l'acquisizione sia già stata posta in essere; inoltre, la fusione per incorporazione può qualificarsi come acquisizione di una partecipazione se, per effetto di essa, risulta modificata la struttura giuridica della partecipazione, che si trasforma da indiretta a diretta (o comunque, pur restando indiretta, si modifica con la soppressione di un grado intermedio della catena di partecipazione), a nulla rilevando l'obiezione secondo cui, in base alla legislazione e alla giurisprudenza italiane, l'operazione di fusione non comporti né l'estinzione di un ente, né la creazione di un altro e non possa comportare l'acquisizione da parte dei soci delle società partecipanti di una partecipazione nella società già partecipata dalla società incorporata.

REDDITI DI CAPITALE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di capitale – Dividendi corrisposti agli OICR localizzati in Paesi extra UE – Tassazione.
Cass., sez. trib. 6 luglio 2022, n. 21454, nel sito web www.eutekne.it

La Cassazione ha ritenuto discriminatorio il trattamento fiscale riservato ai dividendi corrisposti agli OICR localizzati in Paesi extra UE rispetto a quelli residenti perché viola il divieto di libera circolazione dei capitali ex art. 63 del TFUE.

REDDITI FINANZIARI

Dottrina

“Rinviata alla prossima legislatura la creazione della categoria unica dei “redditi finanziari”
di G. CORASANITI, ne Il fisco 32-33 2022, pag. 3115

L’A., dopo aver sottolineato che l’auspicata riforma fiscale non rappresenta uno degli elementi essenziali per l’attuazione del cd. *Recovery Plan* e quindi non ha potuto costituire una priorità per il Governo Draghi, impegnato nella ricerca dei fondi europei, auspica che non vadano persi di vista gli obiettivi fissati nel disegno di legge contenente la riforma fiscale (AS- 2651). In particolare, è stato espresso il condivisibile auspicio che si possa realizzare la soppressione della dicotomia tra redditi di capitale (articolo 44 TUIR) (che ricomprendono la remunerazione dell’impiego del risparmio) e redditi diversi di natura finanziaria (articolo 67, comma 1, lett. da *c a c-quinquies*, TUIR) (cioè le plusvalenze derivanti dalla negoziazione delle attività finanziarie, nonché i prodotti derivati), con la creazione di una categoria unica di redditi finanziari. (GR)

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Termina al 31 dicembre 2022 il regime transitorio per la tassazione dei dividendi da partecipazioni qualificate” di V. FORTUNATO, in Fisc. e comm. Int. 7/2022, pag. 13

La legge di bilancio 2018 ha modificato, per i percettori persone fisiche residenti in Italia che detengono partecipazioni societarie al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, il regime di tassazione dei redditi da partecipazione qualificate, con riferimento sia ai dividendi che alle plusvalenze, equiparandolo nella sostanza a quello delle partecipazioni qualificate. Tali redditi sono ora assoggettati ad una imposizione sostitutiva nella misura del 26% e non più all’applicazione delle

aliquote progressive, salvo che per alcune fattispecie di partecipazioni in società estere localizzate in Paesi qualificabili come paradisi fiscali.

Dopo aver ricordato la vecchia normativa, l'A. illustra il regime transitorio, cioè le modalità di transizione per il passaggio dall'applicazione del vecchio regime a quella del nuovo, che terminerà il 31 dicembre di questo anno fornendo anche alcuni esempi applicativi. (EM)

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Carried interest: natura reddituale in chiaro anche in mancanza dei requisiti qualificatori” di G. MARIANETTI e R.S. SMILARI, in La Gest. Straord. Impr. 4/2022, pag. 60

Gli AA. commentano le recenti pronunce dell'Agenzia delle Entrate sulla natura reddituale dei cd. *carried interest*.

In particolare, per stabilire se tali proventi debbano essere assoggettati a tassazione come redditi di lavoro dipendente, ovvero come redditi di natura finanziaria, l'Amministrazione finanziaria ha confermato che, in mancanza dei requisiti qualificatori previsti dall'art. 60 del D.L. n. 50/2017, occorre procedere a specifiche verifiche, da condursi caso per caso, e ha, inoltre, precisato quali siano le circostanze che consentono di appurare la sussistenza di un sostanziale allineamento tra i manager e gli altri investitori, al fine di rivelare la natura finanziaria dei proventi in questione. (SG)

“Bonus carburante e raddoppio dell'esenzione per i fringe benefit: novità e questioni interpretative” di G. SEPIO e G. SBARAGLIA, ne Il fisco 37/2022, pag. 3537

Gli AA. esaminano alcune misure fiscali introdotte per contrastare gli effetti negativi della pandemia e della guerra in Ucraina.

La prima misura, introdotta dall'art. 2 del D.L. n. 21/2022, modificato in sede di conversione dalla L. n. 51/2022, consiste in un “bonus carburante” di 200 euro per sostenere i lavoratori durante la crisi delle materie prime e dell'energia; la seconda, prevista dall'art. 12, del D.L. n. 115/2022 (c.d. Decreto Aiuti bis), ha elevato da 258,23 a 600 euro il limite di esenzione dei *fringe benefit* assegnati dai datori di lavoro ai propri dipendenti, di cui all'art. 51, comma 3, TUIR.

In particolare, in merito al *bonus* carburante, nonostante l'Agenzia delle entrate abbia fornito alcune precisazioni sull'ambito applicativo (circolare n. 27/E/2022), non sono stati, tuttavia, risolti i dubbi concernenti l'ambito soggettivo e gli aspetti previdenziali relativi all'erogazione del *bonus*, così come non sono soddisfacenti le motivazioni che hanno condotto ad ammettere la conversione del premio di risultato in *bonus* carburante. Il decreto Aiuti-bis, ha innalzato, solo per l'anno 2022, il limite di detassazione (fiscale e contributiva) dei *fringe benefit* a favore dei lavoratori dipendenti e, per la prima volta, vi fa rientrare, in deroga a quanto previsto dal citato art. 51, comma 3, TUIR, anche le somme erogate o rimborsate dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale. Sotto il profilo fiscale, la novità rileva sia ai fini della determinazione del reddito d'impresa sia per la determinazione del reddito di lavoro dipendente. (SG)

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – Regime lavoratori “impatriati” – Opzione per la proroga – Mancato versamento dell'onere *una tantum* – Preclusione.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 12 luglio 2022, n. 371, nel sito web www.eutekne.it.

L'Agenzia delle entrate ha affermato la natura perentoria del termine per il versamento dell'onere *una tantum* ai fini del perfezionamento dell'opzione per estendere la durata del regime dei c.d. vecchi impatriati, prevista dall'art. 5, comma 2-*bis* del DL 34/2019.

L'Agenzia evidenzia come l'opzione per la proroga del regime speciale sia esercitata mediante versamento dell'imposta di ingresso nei termini previsti (30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell'agevolazione, a regime, e 30 agosto 2021, in via transitoria, per i soggetti per cui tale periodo si è concluso il 31 dicembre 2020), con il risultato che tale mancato adempimento preclude l'applicazione del beneficio.

Redditi di lavoro dipendente – Regime lavoratori “impatriati” – Opzione per la proroga – Errato versamento dell'onere *una tantum* – Preclusione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 luglio 2022, n. 383, nel sito web www.eutekne.it.

L'Agenzia delle entrate ha negato la validità dell'opzione per l'estensione, per un ulteriore quinquennio, del regime dei c.d. vecchi impatriati in caso di versamento carente dell'onere *una tantum*.

Laddove il suddetto versamento risulti omesso o carente l'applicazione del beneficio è preclusa, non essendo ammesso il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro dipendente – Tragitto casa lavoro fuori dal comune di residenza – Natura risarcitoria – Non imponibilità.

Cass., sez. trib. 28 luglio 2022, n. 23634, nel sito web www.eutekne.it

La Cassazione ribadisce il principio secondo cui le somme che il datore di lavoro corrisponde al lavoratore dipendente per il tragitto dalla propria residenza al luogo di lavoro sito fuori dal Comune hanno natura risarcitoria e non retributiva, quindi non sono imponibili.

Deve però trattarsi di rimborso spese parametrato al chilometraggio e non in misura forfetaria.

REDDITI DIVERSI

Prassi Amministrativa

Redditi diversi – Conferimento in *trust* di partecipazioni rivalutate – Tassazione della plusvalenza da cessione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 agosto 2022, n. 401, nel sito web www.eutekne.it

L'Agenzia delle entrate esamina il trattamento impositivo della cessione delle quote societarie operata da un *trust*, nella particolare ipotesi in cui le partecipazioni societarie fossero state a suo tempo conferite in *trust* dal disponente che è anche beneficiario del *trust* dopo averle rivalutate.

Alla luce di quanto sopra il *trust* può considerarsi fiscalmente trasparente, posto che l'atto di *trust* precisa che i redditi prodotti andranno “inderogabilmente” attribuiti al beneficiario/disponente, riconoscendo così ai beneficiari il “diritto a pretendere dal trustee l'assegnazione delle somme”.

Pertanto, i redditi prodotti dal *trust* saranno tassati direttamente in capo al disponente.

In virtù del meccanismo della trasparenza, anche i dividendi provenienti dalle due società partecipate dal *trust* saranno imputati per trasparenza al disponente/beneficiario.

Per quanto concerne la cessione delle partecipazioni operata dal *trust* (in adempimento dello scopo del *trust* medesimo), l’Agenzia afferma che la plusvalenza realizzata a seguito della cessione costituisce un reddito diverso ex art. 67, comma 1, lett. c) del TUIR, soggetta ad imposta sostitutiva ai sensi dell’art. 5 del D.Lgs. 461/97 in capo al *trust* e, ai fini della sua determinazione, “non potrà essere utilizzato il valore rideterminato da parte del beneficiario anteriormente alla costituzione del *Trust*”.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Dottrina

“La scissione (contabilmente) “negativa” con attribuzione del patrimonio a beneficiaria neocostituita” di G.M. COMMITTERI e A. CERRAI, ne Il fisco 38/2022, pag. 3633

Gli AA., partendo dalla ricerca di eventuali limiti civilistici per l’effettuazione di un’operazione di scissione con attribuzione di un patrimonio netto contabile negativo, ma “economicamente” positivo a favore di una società neocostituita, ne esaminano gli aspetti fiscali muovendo dalle considerazioni dell’Amministrazione finanziaria circa la legittimità di un’operazione di scissione “negativa”.

In passato l’Agenzia delle entrate ha affermato (ris. n. 12/E/2009 e risposta a interpello n. 101 del 5.12.2018) che le regole fiscali caratterizzanti le operazioni di scissione, tra cui il principio di neutralità fiscale di cui all’art. 173 del TUIR, risultano applicabili anche con riferimento alla predetta particolare tipologia di scissione. Tale impostazione, quindi, dovrebbe valere tanto nel caso di società beneficiaria preesistente quanto in quello di beneficiaria neocostituita, essendo necessario in tale ultima circostanza che vengano adottate idonee soluzioni civilistiche per garantire che la newco abbia comunque un capitale sociale di costituzione almeno pari a quello minimo legale.

Ad avviso degli AA., un’operazione di scissione “contabilmente” negativa a favore di società neocostituita sembrerebbe ammissibile anche senza la rivalutazione dei cespiti, ovvero mantenendo gli stessi valori contabili che i cespiti trasferiti avevano nelle scritture contabili della scissa, a condizione che la newco sia (contestualmente) ricapitalizzata con nuovi apporti che coprano il disavanzo e che sia garantita la sussistenza del capitale minimo di legge. In sostanza, si avrebbe lo stesso risultato che si sarebbe ottenuto nell’ipotesi di beneficiaria preesistente con un patrimonio netto sufficiente ad assorbire le passività assegnatele, con l’unica differenza che, in questo caso, la “ricchezza” utilizzata per la copertura del disavanzo non è “preesistente” ma viene conferita contestualmente all’operazione di scissione. (SG)

IRAP

Dottrina

“Brevi note sul concorso parziale dei dividendi nella determinazione dell’imponibile delle banche ai fini IRAP nella sentenza di rigetto della Consulta” di G. CORASANITI, in Strum. Fin. e fisc. 59/2022, pag. 29

“Dividendi: rilevanza IRAP per le banche” di R. PARISOTTO, in Strum. Fin. e fisc. 59/2022, pag. 35

I due articoli commentano la sentenza della Corte Costituzionale 12/2022 che ha sancito la legittimità costituzionale dell’art.6, comma1, lett. a) DLgs 446/97 in merito alla rilevanza dei dividendi iscritti a conto economico da parte degli enti finanziari.

Prima di addentrarsi nella motivazione della sentenza Corasaniti riepiloga brevemente la specifica disciplina IRAP applicabile alle Banche e agli intermediari finanziari.

Con particolare riferimento all'attività svolta dagli intermediari finanziari, l'art. 6 citato individua specificamente i componenti positivi e negativi che compongono il valore della produzione netta, modificando le regole di determinazione dell'IRAP per i soggetti tenuti ad applicare gli IAS.

Il punto di partenza è il margine di intermediazione – ossia la voce 120 del conto economico del bilancio bancario, costituita dalla sommatoria di altre voci, tra le quali vi è la voce 70. “Dividendi e proventi simili” – nella cui determinazione rientrano non soltanto i c.d. dividendi da *trading* e quelli derivanti da partecipazioni diverse da quelle di controllo, ma anche i dividendi che pur derivanti da partecipazioni di controllo, sono stati valorizzati con un metodo diverso da quello del patrimonio netto.

Segnatamente, per effetto della citata disposizione, la base imponibile dell'IRAP è stata sganciata da quella dell'IRES e fatta derivare per intero dai dati delle voci del conto economico, appositamente individuate dal legislatore ai fini tributari.

Nell'ambito di dette voci del conto economico elencate per il computo dell'imponibile, il giudice remittente ha censurato la voce in forza della quale il margine di intermediazione è ridotto al 50% dei dividendi.

La Consulta dopo aver preso in esame l'impianto sistematico della riforma del 2007 e gli stessi lavori preparatori è giunta alla conclusione che la riduzione del 50% dei dividendi è rivolta principalmente ad evitare, nel passaggio dal precedente regime, che escludeva l'imponibilità dei dividendi, a quello legato al principio di derivazione forzata, che invece parzialmente li include, un eccesso di imposizione sui dividendi stessi, rilevati sia in capo al percettore che all'emittente.

La ratio della norma non è dunque quella di assoggettare ad imposizione i soli dividendi da *trading*, il cui importo effettivo sarebbe ricavabile dal bilancio.

Parisotto considera condivisibili le conclusioni cui giunge la Corte stante, da un lato la natura dell'imposta non legata alla realizzazione di un reddito in quanto basata su un diverso presupposto, e dall'altro perché non è dimostrato né tantomeno documentato che il legislatore si sia mosso in modo arbitrario in violazione dei principi costituzionali.

Corasaniti ha ritenuto apprezzabile la sentenza soprattutto per il “duro monito” rivolto al giudice remittente che, in modo del tutto assertivo, ha escluso l'applicabilità all'IRAP della Direttiva Madre-Figlia, senza confrontarsi con la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea. (EM)

VARIE

Dottrina

“Disegno di legge sulle valute virtuali: un primo timido tentativo di regolamentazione” di E. MARVULLI, in La Gest. Straord. Impr. 3/2022, pag. 94

Da un punto di vista legislativo si è registrato un tentativo di dare una regolamentazione fiscale delle operazioni in valute virtuali mediante la presentazione al Senato del disegno di legge n. 2572, rubricato “Disposizioni fiscali in materia di valute virtuali e disciplina degli obblighi antiriciclaggio”. Con il nuovo Parlamento ed esecutivo occorrerà verificare quelli che saranno gli sviluppi.

Nel merito dell'iniziativa legislativa, l'A., pur apprezzando l'intenzione di fornire una regolamentazione fiscale, ha criticato il testo in quanto sembra orientarsi sulla posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria sul trattamento ai fini IRPEF (equiparazione alle valute estere) e del monitoraggio fiscale. (GR).

“La qualificazione delle criptovalute tra proprietà e circolazione di beni digitali” di G. PEDRAZZI, in Strum. Fin. e fisc. 59/2022, pag. 11

L'A. ha fatto una veloce panoramica del possibile inquadramento giuridico (beni o servizi) dei cripto asset, partendo dalla posizione fiscale assunta dall'Agenzia delle entrate, che li ha equiparati ad un mezzo di pagamento. La difficoltà ad inquadrarli come mezzo di pagamento discende dalla circostanza che gli stessi non sono riconosciuti aventi corso legale da parte delle maggior parte degli stati (con la sola eccezione di El Salvador e Repubblica Centrafricana, stati che non emettono moneta propria, bensì utilizzano rispettivamente il dollaro e il franco CFA).

L'auspicato inquadramento da parte del legislatore domestico non può prescindere dalle proposte a livello unionale, tenendo conto della complessiva legislazione in materia di servizi finanziari. L'accelerazione verso l'utilizzo delle criptovalute richiede un intervento legislativo che lo disciplini in modo puntuale, evitando una regolamentazione "di fatto" legata alle regole scaturenti dalla tecnologia. (GR).

Prassi Amministrativa

Valute virtuali – Plusvalenze realizzate in virtù della cessione di valute virtuali – Ambito applicativo dell'imposta sostitutiva sui redditi esteri di cui all'art. 24-bis del TUIR.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 1° agosto 2022, n. 397, nel sito web www.eutekne.it

Le cessioni di valute virtuali da una piattaforma non localizzata in Italia originano redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera che, come tali, sono suscettibili di essere assoggettati a tassazione in Italia con l'imposta sostitutiva forfetaria di 100.000 euro da parte delle persone che hanno optato per il regime di neo domiciliati di cui all'art. 24-bis del TUIR.

Le tre questioni analizzate dall'interpello sono essenzialmente rappresentate dalla natura del reddito prodotto a seguito della cessione delle valute virtuali, dalla natura reddituale o meno del trasferimento delle stesse da un intermediario a un altro e dalla territorialità del reddito.

Secondo la risposta:

- le valute virtuali sono assimilate alle valute estere e, pertanto, la loro cessione genera redditi diversi di natura finanziaria ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. *c-ter* del TUIR, nel presupposto che la giacenza media dei portafogli superi la soglia di € 51.645,69 per almeno sette giorni consecutivi;
- il trasferimento delle valute virtuali da un *wallet* a una piattaforma diversa non rappresenta, invece, un evento realizzativo, ma è nella sostanza equiparato al trasferimento di strumenti finanziari da un conto deposito a un altro conto deposito intestato allo stesso soggetto;
- il reddito derivante dalla cessione delle valute virtuali è di fonte estera nella misura in cui tali attività non sono depositate in un conto detenuto presso un intermediario italiano (se questa condizione è soddisfatta, esso rientra tra quelli agevolati ai sensi dell'art. 24-bis del TUIR per i neo domiciliati).

Valute virtuali – Tassazione dei redditi derivanti dall'attività di *staking* di cripto -valute

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 agosto 2022, n. 437, nel sito web www.eutekne.it

Con la risposta l'Agenzia ha rettificato la risposta a interpello n. 433 del 24 agosto.

La nuova risposta ritiene che le remunerazioni in criptovaluta percepite dalle persone fisiche, al di fuori dell'attività di impresa, per l'attività di *staking* siano soggette ad imposizione ai sensi della lettera *h*), comma 1, dell'art. 44 del TUIR e, pertanto, se accreditate nel *wallet* da una società italiana, quest'ultima è tenuta all'applicazione della ritenuta nella misura del 26% a titolo d'acconto (e non di imposta come sostenuto nella precedente risposta n. 433)

Dottrina

COMMITTERI G.M., CERRAI A., “La scissione (contabilmente) “negativa” con attribuzione del patrimonio a beneficiaria neocostituita” (OPERAZIONI STRAORDINARIE)	Pag. 14
CORASANITI G., “Brevi note sul concorso parziale dei dividendi nella determinazione dell’imponibile delle banche ai fini IRAP nella sentenza di rigetto della Consulta” (IRAP)	“ 14
CORASANITI G., “Rinviata alla prossima legislatura la creazione della categoria unica dei “redditi finanziari””, (REDDITI FINANZIARI)	“ 11
DI VITTORIO D., “Fondi di investimento “vigilati” extra UE in cerca di esenzione” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	“ 4
FORTUNATO V., “Termina al 31 dicembre 2022 il regime transitorio per la tassazione dei dividendi da partecipazioni qualificate” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 11
GAIANI L., ““Patent Box”: dalle Assonime più dubbi che incertezze sulla super-deduzione per le spese sui beni immateriali” (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 4
MARIANETTI G., SMILARI R.S., “Carried interest: natura reddituale in chiaro anche in mancanza dei requisiti qualificatori” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 12
MARVULLI E., “Disegno di legge sulle valute virtuali: un primo timido tentativo di regolamentazione” (VARIE)	“ 15
MARVULLI E., “L’Agenzia delle entrate risponde ai quesiti sugli <i>hallmark D</i> della Direttiva DAC 6” (ELUSIONE E ABUSO DEL DIRITTO)	“ 5
MIELE L., “L’esterovestizione tra abuso ed evasione” (ELUSIONE E ABUSO DEL DIRITTO)	“ 6
PARISOTTO R., “Dividendi: rilevanza IRAP per le banche” (IRES)	“ 14
PEDRAZZI G., “La qualificazione delle criptovalute tra proprietà e circolazione di beni digitali” (VARIE)	“ 16
SEPIO G., SBARAGLIA G., “Bonus carburante e raddoppio dell’esenzione per i <i>fringe benefit</i> : novità e questioni interpretative” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 12

Prassi Amministrativa

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 12 luglio 2022, n. 371 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 13
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 luglio 2022, n. 383 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 13

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 luglio 2022, n. 391 (IRES)	Pag. 8
Circ. Agenzia delle entrate 28 luglio 2022, n. 29 (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	“ 7
Circ. Agenzia delle entrate 1° agosto 2022, n. 31 (IRES)	“ 8
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 1° agosto 2022, n. 397 (VARIE)	“ 16
Ris. Agenzia delle entrate 2 agosto 2022, n. 46 (IRES)	“ 9
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 agosto 2022, n. 401 (REDDITI DIVERSI)	“ 13
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 agosto 2022, n. 408 (IRES)	“ 9
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 agosto 2022, n. 411 (IRES)	“ 10
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 agosto 2022, n. 437 (VARIE)	“ 16

Giurisprudenza

Trib. UE, sez. seconda ampliata 11 maggio 2022, n. T-913/16 (IRES)	“ 10
Cass., sez. trib. 6 luglio 2022, n. 21454 (REDDITI DI CAPITALE)	“ 11
Cass., sez. trib. 28 luglio 2022, n. 23634 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 13
Cass., sez. trib. 24 agosto 2022, n. 25195 (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	“ 7