



**Osservatorio Tributario n. 4/2023  
Luglio – Agosto 2023**

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

<b>In evidenza</b>	
	Delega al Governo per la riforma fiscale
	<b>Legge 9 agosto 2023, n. 111</b>
<b>ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC</b>	"Pillar 2 e CFC: ipotesi di sovrapposizione e regole di priorità"
	<b>G. ROLLE e F. SCARFONE, in Corr. Trib. 6/2023</b>
<b>ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC</b>	"Pillar 2 e CFC: divergenza delle basi imponibili e rischi di doppia imposizione dei redditi "passivi"
	<b>G. ROLLE e F. SCARFONE, in Corr. Trib. 7/2023</b>
<b>IRES</b>	"Scissione mediante scorporo: il principio di neutralità fiscale detta la disciplina applicabile"
	<b>G. ALBANO e A.M. CONTI, ne II fisco 25/2023</b>
<b>IRES</b>	"La scissione mediante "scorporo" alla prova del regime fiscale di riferimento"
	<b>R. MICHELUTTI e E. IASCONE, in Corr. Trib. 6/2023</b>
<b>REDDITI DI IMPRESA</b>	"Redditi di impresa – Riporto delle perdite – Manifestazione di volontà negoziale – Erronea indicazione – Esclusione – Correzione d'ufficio – Inammissibilità"
	<b>Cass., sez. Trib. 23 giugno 2023, n. 18043</b>
<b>REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE</b>	Reddito di lavoro dipendente – Lavoro da remoto e lavoratori frontalieri – Disciplina fiscale
	<b>Circ. Agenzia della entrate 18 agosto 2023, n. 25/E</b>
<b>IVA</b>	"Sempre assoggettabili a IVA i negozi transattivi come prestazioni sinallagmatiche?"
	<b>S. CARUNCHIO ne II fisco 26/2023</b>

## **PROVVEDIMENTI EMANATI E PUBBLICATI IN G.U. DAL 1° LUGLIO AL 31 AGOSTO 2023**

Legge 3 luglio 2023, n. 87	Pag. 1
Legge 9 agosto 2023, n. 111	“1
Decreto-legge 10 agosto 2023, n. 104	“5

### **STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE**

“La riforma degli interpelli: debuttano il quesito a pagamento e l’intelligenza artificiale” di <b>R. RIZZARDI</b>	“6
--	----

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

“È legittima la doppia non imposizione derivante dall’applicazione delle Convenzioni fiscali” di <b>F. ROCCATAGLIATA</b>	“7
--	----

### **AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI**

Agevolazioni – Regimi degli impatriati – Rileva il periodo intercorso tra rientro e inizio attività <b>Corte di Giust. Trib. I Milano 10 luglio 2023, n. 2587/10/23</b>	“7
--	----

### **VIOLAZIONI E SANZIONI**

“Alle Sezioni Unite la distinzione inesistenza/non spettanza dei crediti di imposta (anche ai fini sanzionatori” di <b>M. FANNI</b>	“7
---	----

“Distinzione tra crediti di imposta inesistenti e non spettanti: la posizione di AIDC” di <b>D. LIBURDI e M. SIRONI</b>	“8
---	----

Sanzioni amministrative – Disciplina fiscale per decadenza e prescrizione – Termine per la decadenza dei crediti tributari – Inapplicabilità – Art. 24, D.Lgs. n. 472 del 1997 – Rinvio solo per modalità di riscossione delle sanzioni <b>Cass., sez. trib. 9 giugno 2023, n. 16415</b>	“9
---	----

### **ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC**

“Pillar 2 e CFC: ipotesi di sovrapposizione e regole di priorità”, di <b>G. ROLLE e F. SCARFONE</b>	“10
---	-----

“Pillar 2 e CFC: divergenza delle basi imponibili e rischi di doppia imposizione dei redditi “passivi””, di <b>G. ROLLE e F. SCARFONE</b>	“11
---	-----

### **FONDI PENSIONE**

Fondi pensione – Previdenza complementare – Cessazione dei requisiti per la pensione complementare <b>Cass., sez. Lavoro, 4 aprile 2023, n. 9249</b>	“13
---	-----

## IRES

“Scissione mediante scorporo: il principio di neutralità fiscale detta la disciplina applicabile” di <b>G. ALBANO</b> e <b>A.M. CONTI</b>	<b>Pag. 14</b>
“I <i>“transaction cost”</i> nell’ambito della fusione, seguono (quasi sempre) il principio di neutralità” di <b>G. CARBONE</b>	<b>“16</b>
“La scissione mediante “scorporo” alla prova del regime fiscale di riferimento” di <b>R. MICHELUTTI</b> e <b>E. IASCONI</b>	<b>“17</b>
IRES – Fusione tra società residenti nello stesso paese UE con stabile organizzazione in Italia – Continuazione del consolidato <b>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 27 luglio 2023, n. 400</b>	<b>“19</b>
IRES – Trattamento di fine mandato degli amministratori – Deducibilità per competenza – Obbligo di data certa anteriore all’inizio del rapporto <b>Cass., sez. trib. 10 luglio 2023, n. 19445</b>	<b>“19</b>
IRES – Eliminazione di passività rilevatesi inesistenti – Imponibilità - Esclusione <b>Cass., sez. trib. 13 luglio 2023, n. 19945</b>	<b>“19</b>
IRES – Plusvalenze realizzate da una società non residente –Applicabilità della <i>participation exemption</i> <b>Cass., sez. trib. 19 luglio 2023, n. 21261</b>	<b>“20</b>

## REDDITI DI CAPITALE

Redditi di capitale – <i>Carried interest</i> – Strumenti sottoscritti da manager/dipendenti – Qualificazione come redditi di natura finanziaria <b>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 28 luglio 2023, n. 403</b>	<b>“20</b>
---	------------

## REDDITI DI IMPRESA

Redditi di impresa – Riporto delle perdite – Manifestazione di volontà negoziale – Erronea indicazione – Esclusione – Correzione d’ufficio – Inammissibilità. <b>Cass., sez. trib. 23 giugno 2023, n. 18043</b>	<b>“20</b>
---	------------

## REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Reddito di lavoro dipendente – Erogazione prestiti ai dipendenti – Mutui contestati – Calcolo <i>fringe benefits</i> <b>Ris. Agenzia delle entrate 25 luglio 2023, n. 44/E</b>	<b>“21</b>
Reddito di lavoro dipendente – Lavoro da remoto e lavoratori frontalieri – Disciplina fiscale <b>Circ. Agenzia delle entrate 18 agosto 2023, n. 25/E</b>	<b>“21</b>
Reddito di lavoro dipendente – Auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti – Rimborsi per la ricarica di auto elettriche - Tassazione <b>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 25 agosto 2023, n. 421</b>	<b>“22</b>
Reddito di lavoro dipendente – Prestiti concessi ai dipendenti – Operazione di cartolarizzazione – Irrelevanza <b>Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 luglio 2023, n. 378</b>	<b>“22</b>

## RISCOSSIONE

Riscossione – Rimborso per eccedenza di versamento – Titolo autonomo rispetto al credito per il capitale – Prescrizione quinquennale ex art. 2498, cod. civ., n. 4 – Applicabilità.  
**Cass. sez. trib. 4 aprile 2023, n. 9291**

Pag. 22

Riscossione – Rimborso – Interessi – Art. 38, DPR 602/1973 – Decorrenza degli interessi – Sentenza definitiva di Cassazione – Decisione favorevole all’Erario – Decorrenza dal relativo periodo d’imposta – Sentenza definitiva di Cassazione – Decisione sfavorevole all’Erario – Decorrenza dalla definitività della decisione – Corretta imputazione per competenza dei costi  
**Cass., sez. trib. 5 giugno 2023, n. 15675**

“23

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

“Le operazioni straordinarie transfrontaliere alla luce della nuova disciplina italiana attuativa della Direttiva UE 2019/2021” di **M. CASAROSA** e **F. ALINEI**

“23

## IVA

“Sempre assoggettabili a IVA i negozi transattivi come prestazioni sinallagmatiche?” di **S. CARUNCHIO** “24

“*Sale e lease back*: dalla qualificazione alla tassazione” di **E. GRECO** e **S. BERNARDI**

“25

## IRAP

“IRAP: dallo stato attuale al superamento del tributo” di **D. LIBURDI** e **M. SIRONI**

“26

IRAP – Scissione parziale – Subentro nelle posizioni soggettive della società scissa – Trasferimento del credito IRAP

**Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 luglio 2023, n. 368**

“27

## Legislazione 4 2023

**Legge 3 luglio 2023, n. 87:** “Conversione in legge, con modificazioni, del DL 10 maggio 2023, n. 51 recante disposizioni urgenti in materia di amministrazioni degli enti pubblici, di termini legislativi di solidarietà sociale” (in G.U. 5 luglio 2023, n. 155)

\*\*\*\*\*

La legge, in vigore dal 6 luglio 2023, converte con modificazioni il DL 10 maggio 2023, n. 51. Di seguito le principali conferme e novità:

- confermata la proroga dei diversi termini caratterizzanti la rottamazione dei ruoli affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022, prevista dalla legge 197/2022. In particolare, è prorogato dal 31 luglio 2023 al 31 ottobre 2023 il termine per il pagamento di tutte le somme o della prima rata;
- posticipata dal 1° gennaio 2024 al 1° luglio 2024 l'applicazione della nuova disciplina IVA (di cui all'art. 5, comma 15-*quater*, DL 146/2021) prevista per gli enti associativi;
- prorogata dal 30 giugno al 30 settembre 2023 il termine per il versamento in un'unica soluzione (o della prima rata) dell'imposta sostitutiva del 14% sul valore delle cripto-attività possedute alla data del 1° gennaio 2023 di cui all'art. 1, comma 133 e seguenti, legge 197/2022;

**Legge 9 agosto 2023 n. 111:** “Delega al Governo per la riforma fiscale” (in G.U. 14 agosto 2023, n. 148)

\*\*\*\*\*

La legge, in vigore dal 29 agosto 23, dispone che il Governo adotti i decreti legislativi in attuazione dei principi espressi nella delega entro i successivi due anni (quindi entro il 29 agosto 2025). Ulteriori decreti correttivi e integrativi potranno essere emanati entro i 24 mesi seguenti la data di entrata in vigore dell'ultimo dei decreti legislativi attuativi. Il Governo, entro 12 mesi dall'entrata in vigore della legge è altresì delegato ad adottare uno o più decreti legislativi per il riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario mediante la redazione di testi unici. Infine, entro i 12 mesi seguenti all'adozione dell'ultimo dei decreti correttivi e integrativi, il governo dovrà realizzare il codice tributario.

Tra i principi e i criteri direttivi contenuti nella delega si segnalano:

- la revisione del sistema di imposizione dei redditi delle persone fisiche;
- la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti;
- la revisione dell'IVA;
- la revisione della disciplina doganale;
- il graduale superamento dell'IRAP;
- la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta delle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA;
- il riordino delle disposizioni vigenti in materia di giochi pubblici;
- il riordino e la razionalizzazione dei redditi di natura finanziaria;
- i principi e i criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo;
- la revisione del sistema nazionale di riscossione;
- la revisione della disciplina e dell'organizzazione del contenzioso tributario;
- la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale.

### **Contraddittorio preventivo**

Viene stabilita l'applicazione in via generalizzata del principio del contraddittorio, a pena di nullità dell'atto amministrativo e previsione di una disposizione generale sul diritto di accesso del contribuente agli atti al procedimento tributario.

### **Autotutela**

Viene previsto il potenziamento dell'esercizio del potere di autotutela, estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo-contabile dinanzi alla Corte dei conti alle sole condotte dolose.

### **Residenza fiscale**

Viene prevista una revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti diversi dalle società come criterio di collegamento personale all'imposizione, al fine di renderla coerente con la prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni.

La disciplina della residenza fiscale andrà coordinata con quella della stabile organizzazione e dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia.

#### **Global minimum tax**

Si prevede il recepimento della direttiva UE 14 dicembre 2022, n. 2022/2523, al fine di introdurre un'imposta minima nazionale e un regime sanzionatorio unico per tutte le imprese, localizzate in Italia appartenenti ad un gruppo multinazionale, intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale (15%) per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala dell'unione.

#### **Regime delle CFC**

Il Governo deve semplificare e razionalizzare il regime delle società estere controllate (*controlled foreign companies*), rivedendo i criteri di determinazione dell'imponibile assoggettato a tassazione in Italia e coordinando la conseguente disciplina con quella attuativa del punto precedente.

#### **Interpello**

Si prevede la razionalizzazione della disciplina dell'interpello limitando il ricorso ai soli casi veramente dubbi e incrementando la messa a disposizione di servizi di risposta *online*.

La riforma dovrà essere realizzata:

- incrementando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generali che inquadrino in modo sistematico e completo la materia interessata, in modo tale da prevenire le richieste dei contribuenti;
- rafforzando il divieto di presentazione di istanze di interpello, riservandone l'ammissibilità alle sole questioni che non trovano soluzioni in documenti interpretativi già emanati;
- subordinando, per le persone fisiche e i contribuenti in minori dimensioni, l'utilizzazione della procedura di interpello alle sole ipotesi in cui non è possibile ottenere risposte scritte mediante servizi di interlocuzione rapida, realizzati anche attraverso l'utilizzo di tecnologie digitali e di intelligenza artificiale;
- subordinando l'ammissibilità delle istanze di interpello al versamento di un contributo.

#### **Consulenza giuridica**

Disciplinare l'istituto della consulenza giuridica, che sarà distinta dell'interpello.

#### **Imposizione sui redditi delle persone fisiche**

Viene prevista una revisione e graduale riduzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, nel rispetto del principio di progressività e nella prospettiva della transizione del sistema verso l'aliquota impositiva unica, attraverso il riordino delle deduzioni dalla base imponibile, degli scaglioni di reddito, delle aliquote d'imposta, delle detrazioni dall'imposta lorda e dei crediti d'imposta.

#### **Redditi di lavoro dipendente e assimilati**

Semplificazione delle disposizioni riguardo le somme escluse dalla formazione del reddito. L'intervento più significativo in materia riguarda il *welfare* aziendale, che verrà revisionato e semplificato in relazione alle somme e ai valori esclusi dalla formazione del reddito, con particolare riguardo ai limiti di non concorrenza al reddito previsti per l'assegnazione dei compensi in natura. Nell'ambito del *welfare* aziendale si porrà particolare attenzione alle erogazioni finalizzate a mobilità sostenibile, previdenza complementare, incremento dell'efficienza energetica, assistenza sanitaria, solidarietà sociale e contribuzione agli enti bilaterali.

Applicazione, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, in misura agevolata, sulle retribuzioni, corrisposte a titolo di straordinario che eccedono una determinata soglia e sui redditi indicati all'articolo 49 del TUIR, riferibili alla percezione della tredicesima mensilità e dei premi di risultato, ferma restando la complessiva valutazione anche ai fini prospettici, del regime sperimentale di tassazione degli incrementi di reddito introdotto per l'anno 2023, per le persone fisiche esercenti l'attività di impresa, arti o professioni.

#### **Redditi diversi e redditi di natura finanziaria**

Diversi principi e criteri direttivi concernono i redditi di natura finanziaria rispetto ai quali si prevede la creazione di un'unica categoria reddituale (superando quindi la distinzione tra redditi di capitale e redditi diversi).

La determinazione dei redditi finanziari avverrà sulla base del principio di cassa, con possibilità di compensazione, comprendendo, oltre alle perdite derivanti dalla liquidazione di società ed enti e da qualsiasi rapporto avente ad oggetto l'impiego del capitale, anche i costi e gli oneri inerenti, nel rispetto dell'obiettivo di contenere gli spazi di elusione e di erosione dell'imposta.

È previsto il mantenimento dell'attuale livello di tassazione per i redditi derivanti dai titoli di Stato ed equiparati. Relativamente ai redditi di natura finanziaria, si prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva sul risultato complessivo netto realizzato nell'anno solare, ottenuto sommando algebricamente i redditi finanziari positivi con i redditi finanziari negativi, con possibilità di riportare le eccedenze negative nei periodi di imposta successivi a quello di formazione.

Viene previsto inoltre l'obbligo di dichiarazione di tali redditi da parte del contribuente, con possibilità però di optare per l'applicazione di modalità semplificate di riscossione dell'imposta attraverso intermediari autorizzati, con i quali sussistano stabili rapporti, senza obbligo di successiva dichiarazione dei medesimi redditi. È

previsto altresì l'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate da parte degli intermediari dei redditi di natura finanziaria per i quali il contribuente non ha scelto il regime opzionale.

Novità anche per la revisione del sistema di tassazione dei rendimenti delle attività delle forme pensionistiche complementari, per le quali si prevede il principio di cassa con possibilità di compensazione e tassazione del risultato annuale di gestione, con mantenimento di una aliquota di imposta agevolata.

Viene prevista anche l'applicazione di una imposta sostitutiva agevolata sui redditi di natura finanziaria conseguiti dagli enti di previdenza obbligatoria.

#### **Imposizione sui redditi delle società e degli enti**

L'IRES vede accanto all'aliquota ordinaria (24%) due regimi di vantaggio alternativi: (i) aliquota ridotta per le imprese che impiegano risorse in investimenti, nuove assunzioni o partecipazione dei dipendenti agli utili; (ii) il potenziamento dell'ammortamento e la maggiorazione della deducibilità dei costi relativi alle nuove assunzioni. Il primo regime di vantaggio si sostanzia in una riduzione dell'aliquota dell'IRES nel caso in cui sia impiegata in investimenti – con particolare riferimento a quelli qualificati, o anche in nuove assunzioni ovvero in schemi stabili di partecipazione dei dipendenti agli utili - una somma corrispondente, in tutto o in parte, al reddito entro i due periodi di imposta successivi alla sua produzione. La riduzione non si applica al reddito corrispondente agli utili che, nel biennio, sono distribuiti o destinati a finalità estranee.

Il secondo regime di vantaggio, in alternativa alla riduzione di aliquota, si applica alle imprese che non possono beneficiare della riduzione delle aliquote IRES: per detti soggetti si prevede la possibilità di fruire di eventuali incentivi fiscali riguardanti gli investimenti qualificati, anche attraverso il potenziamento dell'ammortamento, nonché di misure finalizzate all'effettuazione di nuove assunzioni, anche attraverso la possibile maggiorazione della deducibilità dei costi relativi alle medesime.

#### **Riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili**

Viene prevista la 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'assetto contabile, e di limitare possibili arbitraggi tra realizzi non imponibili e assunzioni di valore fiscalmente riconosciuti.

#### **Interessi passivi**

Revisione della disciplina della deducibilità degli interessi passivi (articolo 96 del TUIR) anche attraverso l'introduzione di apposite franchigie, fermo restando il contrasto dell'erosione della base imponibile realizzata dai gruppi societari transnazionali.

#### **Compensazione delle perdite**

Con i decreti delegati arriverà il riordino del regime di compensazione delle perdite fiscali e di circolazione di quelle delle società partecipanti a operazioni straordinarie o al consolidato fiscale.

#### **Conferimento/scambio di partecipazioni**

Razionalizzazione della disciplina dei conferimenti di azienda e degli scambi di partecipazione mediante conferimento, specie con riferimento alle *holding*. Confermato comunque il rispetto dei vigenti principi di neutralità fiscale e di valutazione delle azioni o quote ricevute dal conferente in base alla corrispondente quota delle voci del patrimonio netto formato dalla conferitaria per effetto del conferimento.

#### **Enti del terzo settore**

Dovrà essere previsto un regime speciale per il passaggio dei beni dall'attività commerciale a quella non commerciale e viceversa per effetto del mutamento della qualificazione fiscale di tale attività. La riforma dovrà essere adottata rispettando le disposizioni in materia di terzo settore.

#### **IVA**

##### **Presupposti e riallineamento dell'imposta alla normativa unionale**

In materia IVA vi è una ridefinizione dei presupposti dell'imposta al fine di renderli più aderenti alla normativa dell'Unione Europea.

##### **Esenzioni**

Si prevede una revisione della disciplina delle operazioni esenti, anche individuando le operazioni per le quali i contribuenti possono optare per l'imponibilità, in linea con i criteri posti dalla normativa dell'Unione Europea.

##### **Aliquote**

Viene prevista la razionalizzazione del numero e della misura delle aliquote dell'IVA secondo i criteri posti dalla normativa dell'Unione Europea, al fine di prevedere una tendenziale omogeneizzazione del trattamento per beni e servizi simili, anche individuati mediante il richiamo alla nomenclatura combinata o alla classificazione statistica, meritevoli di agevolazione in quanto destinati a soddisfare le esigenze di maggiore rilevanza sociale.

##### **Detrazione**

Viene consentito ai soggetti passivi di rendere la detrazione maggiormente aderente all'effettivo utilizzo dei beni e dei servizi impiegati ai fini delle operazioni soggette all'imposta, riconoscendo in particolare la facoltà di applicare il *pro-rata* di detraibilità ai soli beni e servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione sia per operazioni che non danno tale diritto. È inoltre prevista l'armonizzazione dei criteri di detraibilità dell'imposta relativa ai fabbricati a quelli previsti dalla normativa dell'Unione europea.

##### **Opere d'arte**

Viene prevista, inoltre, l'estensione dell'aliquota ridotta anche alle cessioni di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione.

#### Gruppo IVA

È prevista la razionalizzazione della disciplina del gruppo IVA al fine di semplificare le disposizioni per la costituzione del gruppo e per l'applicazione dell'istituto. In particolare, delega potrà intervenire sul criterio "*all in, all out*", in base al quale l'opzione per la costituzione del gruppo IVA vincola tutti i soggetti legati da vincoli finanziari, economici e organizzativi. Potrà, dunque, essere modificato il perimetro soggettivo del gruppo IVA per consentire anche solo ad alcuni soggetti, per i quali ricorrono i suddetti vincoli previsti dalla normativa vigente, di costituire un gruppo IVA.

#### Terzo settore

Dovrà essere effettuata una razionalizzazione della disciplina dell'IVA, per gli enti del terzo settore, anche al fine di semplificare gli adempimenti relativi alle attività di interesse generale.

#### **IRAP**

Graduale superamento dell'IRAP, con priorità per le società di persone e le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni.

Istituzione di una sovraimposta, determinata secondo le medesime regole dell'IRES, con esclusione del riporto delle perdite, ovvero secondo regole particolari per gli enti non commerciali, con invarianza del carico fiscale, assicurando alle regioni un gettito in misura equivalente a quello attuale, da ripartire tra le stesse sulla base dei criteri vigenti in materia di IRAP.

#### **Scissione mediante scorporo**

Si stabilisce l'introduzione della disciplina fiscale relativa alla scissione societaria parziale disciplinata dall'articolo 2506.1 del codice civile. Detta norma introdotta nel nostro ordinamento dal D.Lgs. 19/ 2023 in attuazione della direttiva UE 2019/2121, prevede che con la scissione mediante scorporo una società assegni parte del suo patrimonio a una o più società di nuova costituzione e a se stessa le relative azioni o quote (e non ai soci), continuando la propria attività. La partecipazione alla scissione non è consentita alle società in liquidazione che abbiano iniziato la distribuzione dell'attivo.

#### **Regimi agevolati per attività sociali ed erogazioni liberali**

Revisione dei diversi regimi di deducibilità dal reddito complessivo delle erogazioni liberali disposte a favore degli enti aventi per oggetto statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica.

#### **Imposta sulle successioni e imposta di registro**

Viene previsto il sistema di autoliquidazione per l'imposta sulle successioni e per l'imposta di registro, entrambe attualmente liquidate dagli Uffici finanziari.

#### **Imposta unica per gli atti che interessano il catasto**

Per gli atti relativi agli immobili si prevede una significativa semplificazione con l'applicazione di un'imposta unica, eventualmente in misura fissa, sostitutiva dell'imposta di bollo, delle imposte ipotecarie catastali e, dei tributi speciali catastali e delle tasse ipotecarie, per gli atti assoggettati all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni e donazioni e per le conseguenti formalità da eseguire presso il catasto e i registri immobiliari.

#### **Principi e criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo**

Si segnalano di particolare interesse le modifiche migliorative introdotte con riguardo ai principi di potenziamento degli effetti premiali dell'adempimento collaborativo.

Nei confronti dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo la legge:

- riconosce espressamente natura endoprocedimentale alle nuove e più incisive forme di contraddittorio preventivo che si prevede di introdurre anche con riguardo alle istanze di interpello e pareri richiesti laddove è declinata anche la necessità di una interlocuzione preventiva rispetto alla emanazione di un esito negativo;
- prevede l'esclusione delle sanzioni penali per i casi di dichiarazione infedele se si sono tenuti comportamenti collaborativi ed è stata comunicata preventivamente ed esaurientemente l'esistenza dei relativi rischi fiscali;
- prevede, per i soggetti con un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale certificato da professionisti qualificati, anche in ordine alla conformità ai principi contabili (al di fuori dei casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente):
  - (i) la riduzione di almeno due anni dei termini di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA;
  - (ii) la possibilità che le sanzioni amministrative vengano ridotte fino ad essere escluse per tutti i rischi di natura fiscale preventivamente comunicati in modo tempestivo ed esauriente.

Per quanto riguarda il profilo della certezza del diritto tributario, oltre a confermare il principio già contenuto nell'originario Disegno di Legge secondo cui, per i componenti a efficacia pluriennale e per le perdite fiscali, il termine di decadenza per l'accertamento decorre a partire dal periodo d'imposta nel quale si è verificato il fatto generatore, è prevista la revisione dei termini di accertamento dell'imposta sui premi di assicurazione di cui alla Legge n. 1216 del 1961 (attualmente 10 anni), al fine di allinearli a quelli delle altre imposte indirette, del



relativo apparato sanzionatorio, nonché delle modalità e dei criteri applicativi dell'imposta, nell'ottica della razionalizzazione delle relative aliquote.

**Decreto-legge 10 agosto 2023 n. 104:** "Disposizioni urgenti a tutela degli utenti, in materia di attività economiche e finanziarie e investimenti strategici" (in G.U. 10 agosto 2023, n. 186)

\*\*\*\*\*

Il Decreto, in vigore dall'11 agosto 2023, contiene alcune norme di interesse a carattere tributario:

- viene previsto un credito di imposta per le imprese residenti e le imprese estere aventi una stabile organizzazione nel territorio dello Stato che effettuano investimenti in progetti di ricerca e di sviluppo nel campo della microelettronica;
- viene prevista una nuova imposta straordinaria a carico delle banche, determinata applicando un'aliquota del 40% sul maggiore valore tra: (i) l'ammontare del margine d'interesse di cui alla voce 30 del Conto economico redatto secondo gli schemi approvati dalla Banca d'Italia relativo all'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 che eccede per almeno il 5% il medesimo margine nell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022; (ii) l'ammontare del margine di cui alla voce 30 di cui al predetto Conto economico relativo all'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2024 che eccede per almeno il 10% in medesimo margine nell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022.

L'ammontare del nuovo tributo non può, in ogni caso, essere superiore allo 0,1% del totale dell'attivo relativo all'esercizio precedente a quello in corso il 1° gennaio 2023. L'imposta straordinaria non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP ed è versata entro il sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso 1° gennaio 2024. Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni, della riscossione e del contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi.

## **STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE**

### **Dottrina**

**“La riforma degli interpelli: debuttano il quesito a pagamento e l’intelligenza artificiale”** di R. RIZZARDI, in Corr. Trib. 7/2023, pag. 639

Il disegno di Legge delega (ora Legge 9 agosto 2023, n. 111) per la riforma tributaria si occupa, *inter alia*, sia dell’interpello interpretativo che di quello antielusivo.

La normativa ora vigente dispone espressamente che la risposta all’interpello deve essere comunicata al richiedente e con il Provvedimento n. 185630 del 7 agosto 2018 ne viene disposta la pubblicazione da parte della Direzione Centrale.

L’enorme quantità delle risposte ad interpello pubblicate a seguito dell’anzidetto Provvedimento ha fatto sì che il disegno di Legge delega per la riforma tributaria intervenisse per rafforzare una norma già ora vigente, ponendo come obiettivo quello di ridurre il ricorso agli interpelli, incrementando l’emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale, elaborati anche a seguito dell’interlocuzione con ordini professionali, con le associazioni di categoria e con gli altri enti esponenziali di interessi collettivi nonché tenendo conto delle proposte intervenute attraverso pubbliche consultazioni.

Si tratta dell’interpello interpretativo, che già ora avrebbe dovuto dar luogo a circolari e risoluzioni. Oltre all’interpello di cui sopra, si è detto che la delega si occupa anche dell’interpello sull’abuso del diritto o antielusivo.

A tal riguardo viene previsto che i provvedimenti interpretativi “di carattere generale” indicheranno la casistica dell’abuso del diritto.

Questa previsione genera non poche perplessità.

Già in passato, la norma iniziale prevedeva che l’abuso potesse configurarsi solo in presenza di determinate operazioni di riorganizzazione aziendale, di cessione dei crediti o aventi ad oggetto titoli o partecipazioni.

Inizialmente erano sei categorie, venutesi nel tempo ad allungarsi fino a nove, che in molti casi non avevano nulla a che vedere con l’elusione.

La tipizzazione generica dei fatti potenzialmente suscettibili di abuso imponeva agli Uffici di effettuare una verifica per valutare ogni operazione individuata dalla norma e spesso le risposte date dall’Amministrazione erano contraddittorie per casi analoghi.

La delega prospetta un criterio specifico per l’accesso all’interpello delle persone fisiche e dei contribuenti di minori dimensioni.

Per i menzionati contribuenti che non si ritengono soddisfatti dalla risposta data dal computer, (questa realtà è già presente da tempo negli Stati Uniti) la delega subordina l’ammissibilità delle istanze al versamento di un contributo.

Il calcolo viene ipotizzato in funzione di una pluralità di fattori, quali la tipologia del contribuente o il valore della questione oggetto dell’istanza e viene stabilito che l’introito sia finalizzato al finanziamento della specializzazione e della formazione professionale del personale dell’Agenzia delle Entrate. (EM)

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

### **Dottrina**

**“È legittima la doppia non imposizione derivante dall’applicazione delle Convenzioni fiscali”**  
di F. ROCCATAGLIATA, in Corr. Trib. 7/2023, pag. 666

L’A. si sofferma sull’ordinanza della Corte di Cassazione (n. 3343/2023) che ha statuito che l’espressione “assoggettato ad imposta” – contenuta nella maggior parte delle Convenzioni stipulate dall’Italia – deve essere intesa come potenziale assoggettamento fiscale, senza alcuna necessità che detta sovranità fiscale si concretizzi in un effettivo prelievo fiscale.

L’interpretazione offerta dalla Corte di Cassazione della normativa nazionale e convenzionale viene condivisa dall’A. che, dopo aver analizzato le ragioni della scelta interpretativa dei giudici di legittimità (scelta riferita alla Convenzione stipulata tra l’Italia ed il Portogallo che prevede che per i cittadini italiani beneficiari di una pensione nel settore pubblico, l’imposizione avvenga in via esclusiva nel Paese della fonte) e sollevato i dubbi che permangono in dottrina per l’indiretta legittimazione dei casi di doppia non imposizione che tale scelta comporta, ha evidenziato i casi in cui i principi formulati dalla Suprema Corte non potranno comunque trovare applicazione, posto che, dopo che una Convenzione fiscale ha tracciato la linea di separazione delle rispettive competenze, gli Stati contraenti all’interno della propria sfera giuridica sono sostanzialmente liberi di determinare le regole che le loro rispettive politiche fiscali nazionali suggeriscono. Incluso il decidere di non tassare determinate categorie di contribuenti che rientrino nel loro ordinamento fiscale. (EM)

## **AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI**

### **Giurisprudenza**

#### **Corti di Giustizia Tributaria**

**Agevolazioni – Regimi degli impatriati – Rileva il periodo intercorso tra rientro e inizio attività**  
Corte di Giust. Trib. I Milano 10 luglio 2023, n. 2587/10/23, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

La Corte di Giustizia tributaria di I grado di Milano ha stabilito che la legge non prescrive alcun periodo temporale minimo che deve intercorrere tra la data del trasferimento in Italia e l’inizio dell’attività lavorativa in Italia ai fini dell’accesso al regime degli impatriati.

## **VIOLAZIONI E SANZIONI**

### **Dottrina**

**“Alle Sezioni Unite la distinzione inesistenza/non spettanza dei crediti di imposta (anche) ai fini sanzionatori”** di M. FANNI, in Corr. Trib. 6/2023, pag. 581

La Corte di Cassazione con ordinanza n. 3784/2023 propone la rimessione alle Sezioni Unite di una valutazione circa la linea di demarcazione tra i concetti di non spettanza e inesistenza dei crediti di imposta.

Mentre la precedente ordinanza (n. 35536/2022) limitava la propria richiesta alla pronuncia sulla esistenza della distinzione dei due concetti limitatamente all’applicazione del maggior termine di accertamento di otto anni, in questo caso l’ordinanza, dando per presupposta l’esistenza di tale distinzione, integra la precedente evidenziando che la distinzione tra non spettanza e inesistenza non rileva ai soli ai fini dell’individuazione del corretto termine di accertamento, ma anche della misura delle sanzioni amministrative e penali astrattamente irrogabili al contribuente accertato.

La seconda ordinanza, avendo a riferimento un dato normativo, quale quello sanzionatorio, che tratta differentemente le due fattispecie, non si chiede, come la precedente, se una distinzione esista, perché è innegabile, ma quale sia l'esatta demarcazione tra i concetti di inesistenza e non spettanza. La ricostruzione della genesi e la ratio del diverso trattamento della inesistenza del credito permette all'A. di identificare dove si annidi il reale problema.

Tutto parte dall'intervento normativo del 1997 (D.Lgs. n. 471/1997).

Se il comma 4 dell'art.13, riferito "alla non spettanza", prevede una definizione abbastanza ampia da ricomprendervi tanto le violazioni relative alle modalità di utilizzo del credito, quanto quelle relative alla concreta spettanza dello stesso, la successiva definizione "di inesistenza", contenuta nel comma 5, determina una potenziale sovrapposizione di concetti che finisce con il minare ogni certezza.

Affermare che è inesistente il credito del quale manchi il presupposto costitutivo, ha determinato, in via interpretativa, l'inclusione nella nozione di inesistenza di qualsiasi violazione, anche di tipo interpretativo, che finisca con l'incidere sull'*an* o sul *quantum* del credito.

Il compito demandato alle Sezioni Unite dall'ordinanza non è affatto semplice.

Ad avviso dell'A. la soluzione dovrebbe essere quella tracciata dalla sentenza del 16 novembre 2021: regole procedurali quali quelle introdotte dal D.L. n. 185/2008 trovano giustificazione con riferimento a crediti inesistenti e la mancanza del presupposto costitutivo menzionata dal citato art. 13 comma 5 dovrebbe interpretarsi quale mancanza dei meri presupposti di spettanza del credito. (EM)

**“Distinzione tra crediti di imposta inesistenti e non spettanti: la posizione di AIDC”** di D. LIBURDI e M. SIRONI, ne Il fisco 27/2023, pag. 2625

Il tema legato alla distinzione tra crediti di imposta inesistenti e non spettanti rappresenta uno degli elementi di grande dibattito relativamente alle tematiche legate all'accertamento, anche alla luce di recenti prese di posizione della Corte di Cassazione.

Gli AA. analizzano la fattispecie nell'ambito delle disposizioni dell'ordinamento tributario che regolano le misure sanzionatorie trattate dall'art. 13 del D.Lgs n. 471/1997 e in quell'ambito la norma (art.13 comma 5) contiene anche l'individuazione di ciò che si intende come credito inesistente.

Si afferma che l'inesistenza sussiste nel momento in cui, in relazione al credito di imposta, manca in tutto, o in parte, il presupposto costitutivo, a condizione che la inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36 *bis* e *ter* del DPR 600/73.

In linea di principio, quindi, il presupposto della inesistenza del credito non potrebbe mai verificarsi nel momento in cui l'Agenzia delle entrate ha attivato la procedura di controllo formale delle dichiarazioni sulla scorta di una preliminare richiesta di documentazione.

La distinzione di principio tra crediti non spettanti ed inesistenti si riverbera anche sui termini entro i quali l'Amministrazione finanziaria può procedere alla contestazione, in quanto il legislatore ha disposto un periodo di accertamento più ampio per le contestazioni legate a crediti inesistenti.

La norma di comportamento n. 219/2023 dell'AIDC effettua uno sforzo interpretativo al fine di individuare una linea di demarcazione chiara tra le due fattispecie, prendendo come riferimento una norma di natura speciale quale quella relativa alla sanatoria delle spese di ricerca e sviluppo, nella quale, invece, il legislatore appare proporre una linea distintiva delle fattispecie molto più netta.

Sul tema inoltre gli AA. segnalano la presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate che, con la risposta ad interpello n. 348/2023 riconferma una lettura della norma ancora insoddisfacente.

In buona sostanza, il documento redatto dall'Associazione trae spunto dalla definizione contenuta nella seconda parte del comma 5 del citato articolo 13, nella quale si fa riferimento alle attività che l'Amministrazione finanziaria effettua per controllare le dichiarazioni presentate dal contribuente, nell'ambito di quelli che sono i poteri di controllo finalizzati alla c.d. liquidazione ed al c.d. controllo formale delle dichiarazioni, che presuppone da parte dell'Amministrazione la richiesta prodromica di documentazione correlata a quanto esposto dal contribuente nella propria dichiarazione.

Conseguentemente, se sulla base della documentazione prodotta, gli elementi costitutivi del credito siano verificati, il credito in questione non può mai definirsi inesistente.

A tal riguardo la norma di comportamento precisa che, laddove, in sede di controllo, ed indipendentemente dal tipo di controllo, si rilevi che è stato indicato un credito in assenza di

documentazione o sulla base di documentazione non veritiera, detto credito dovrà essere ascritto alla categoria della inesistenza.

Applicando dunque la regola in questione a quanto previsto dai commi 4 e 5 dell'art. 13 D.Lgs 471/97, l'Associazione evidenzia che:

- nell'ipotesi in cui il contribuente si trovi nella situazione di fatto disciplinata dalla norma per la determinazione del credito di imposta e sia sostenuto da documentazione, ma incorra in violazioni riconducibili all'interpretazione delle disposizioni ovvero alla determinazione quantitativa del credito, non si avrà mai una contestazione per inesistenza del credito, ma solo per non spettanza, sanzionabile nella misura più contenuta e nel termine di decadenza ordinario;
- nei casi in cui, invece, la determinazione del credito sia avvenuta in assenza di documentazione, tale violazione sarà sanzionabile nella misura più grave e nel termine di decadenza più lungo previsto per il credito inesistente.

Sul tema della diversità tra crediti non spettanti e inesistenti, l'Agenzia è ritornata con la recente risposta ad interpello n. 348/2023, seppur con riferimento alla fattispecie legata ai c.d. *bonus* edilizi. Viene ribadito che, per considerare inesistente il credito deve mancare il presupposto costitutivo (il credito non emerge dai dati contabili e finanziari) e l'inesistenza non deve essere riscontrabile con controlli automatizzati o formali.

Affinché il credito sia non spettante è necessario, invece, che la non sussistenza dei presupposti costitutivi del credito sia intercettabile in sede di controllo formale o automatizzato.

La *ratio* generale non convince del tutto gli AA. perché nella sua linea interpretativa l'Amministrazione privilegia l'aspetto cartolare e non quello sostanziale della violazione, parificando, potenzialmente, situazioni che in concreto possono essere molto differenti e lasciando alla diversa tipologia di controllo che l'Amministrazione effettua una differenziazione nel trattamento delle violazioni che, invece, dovrebbe essere ancorata a principi più sostanziali. (EM)

### **Giurisprudenza**

#### **Sanzioni amministrative – Disciplina fiscale per decadenza e prescrizione – Termine per la decadenza dei crediti tributari – Inapplicabilità – Art. 24, D.Lgs. n. 472 del 1997 – Rinvio solo per modalità di riscossione delle sanzioni**

Cass., sez. trib. 9 giugno 2023, n. 16415, nel sito web [www.assonime.it](http://www.assonime.it)

L'art. 20 del D.Lgs. n. 472 del 1997 dispone, al comma 3, che il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni, e che l'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, la quale non corre fino alla definizione del procedimento e, al comma 1, un analogo termine di decadenza di cinque anni per l'azione accertatrice, ossia al 31 dicembre del quinto anno successivo in cui è avvenuta la violazione o diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi.

Conseguentemente, poiché tale norma generale opera in tema sia di decadenza, sia di prescrizione dei crediti derivanti dall'irrogazione di sanzioni tributarie, il regime prescrizione è assoggettato a una disciplina autonoma e indipendente dalla prescrizione dei crediti nascenti dal rapporto tributario, in quanto il successivo art. 24, non contempla una espressa norma che disciplini la prescrizione (o decadenza) dei crediti nascenti da sanzioni, ma si limita a disporre che per la riscossione delle sanzioni (pertanto, in fase esecutiva e non di accertamento) si applicano le disposizioni sulla riscossione dei tributi cui la violazione si riferisce.

### **ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC**

#### **Dottrina**

**“Pillar 2 e CFC: ipotesi di sovrapposizione e regole di priorità”**, di G. ROLLE e F. SCARFONE, in Corr. Trib. 6/2023, p.575.

In questo contributo gli AA. analizzano la questione legata alla sovrapposizione tra due distinti ambiti normativi: quello della disciplina CFC e quello dell'imposizione minima (cd. *“global minimum tax”* o in breve “GMT”), individuando le duplicazioni emergenti dai presupposti di applicazione. Vengono, inoltre, esaminate alcune questioni proprie delle Direttive, ossia quella della sindacabilità del presupposto del controllo, dell'applicabilità della IIR (*“Income Inclusion Rule”*) alle *joint venture* paritetiche e della nozione di redditi geograficamente mobili.

Sotto il profilo soggettivo, la disciplina CFC si applica ai soggetti residenti in Italia e alle stabili organizzazioni sempre in Italia dei soggetti non residenti. La normativa CFC non prevede esclusioni né legate alla natura giuridica dei soggetti residenti né al tipo di attività esercitata. L'ambito IIR è ampiamente sovrapposto salvo che in relazione alle persone fisiche ed entità escluse, tra cui rientrano gli enti politici e quelli *non-profit* in quanto soggetti che non svolgono attività commerciali o imprenditoriali, fondi investimento e fondi pensione. Nel contesto IIR risulta decisivo il limite dimensionale, in quanto questo sistema di regole trova applicazione solo con riferimento ai gruppi multinazionali aventi ricavi annuali pari o superiori a 750 mln di euro in almeno due dei quattro esercizi precedenti (previsione peraltro coerente con quanto stabilisce la normativa ai fini CFC). L'intento è quello di escludere i gruppi di minori dimensioni considerate le ripercussioni che siffatta normativa potrebbero avere sugli stessi. La Direttiva (cfr. art. 49) poi prevede un regime transitorio che esonera i gruppi nei primi cinque anni dalla fase iniziale di attività internazionale o, nel caso di gruppi nazionali su larga scala, nei primi cinque anni dall'esercizio in cui la disciplina risulterebbe applicabile per la prima volta.

Con riferimento al requisito del “controllo”, mentre la disciplina CFC è incentrata sulla definizione dell'art. 2359, codice civile, integrata, alla luce delle prescrizioni della Direttiva ATAD, dall'ulteriore criterio della partecipazione (diretta o indiretta) agli utili, con una soglia del 50%, la *global minimum tax* si rifà ad una nozione di controllo mutuata dai principi contabili applicati. In particolare, la Direttiva sulla GMT definisce come partecipazione di controllo quella in base alla quale il titolare della partecipazione è tenuto, o sarebbe tenuto, a consolidare le attività, le passività, i redditi, i costi e i flussi di cassa dell'entità voce per voce secondo un principio contabile uniforme. Con riferimento a questo ultimo punto gli AA. sottolineano come tale criterio potrebbe lasciare margini di incertezza e soprattutto si potrebbe porre la questione della sindacabilità delle scelte del contribuente adottate in sede di redazione del bilancio consolidato da parte dell'Amministrazione finanziaria. Su questo punto viene auspicato che la qualificazione concretamente operata da un'impresa ai fini del bilancio consolidato assuma una valenza “rafforzata” rispetto ad un'eventuale discordante interpretazione dei criteri IFRS in sede di accertamento.

La Direttiva in materia di imposizione minima prevede anche una specifica disciplina per le *joint ventures*, definite quali “entità i cui risultati finanziari sono contabilizzati con il metodo del patrimonio netto nel bilancio consolidato dell'entità controllante capogruppo a condizione che questa detenga direttamente o indirettamente almeno il 50% della partecipazione”. La partecipazione in detta entità comporta per la controllante capogruppo l'obbligo di determinare l'eventuale imposta integrativa in proporzione alla partecipazione posseduta. Al riguardo, gli AA. fanno notare che la sovrapposizione con la disciplina CFC in presenza di *joint ventures* paritetiche è comunque da escludere, atteso che l'Amministrazione finanziaria ha assunto da tempo l'orientamento secondo cui esse non configurano di per sé il controllo, salvo che ad uno dei soci sia contrattualmente attribuita una posizione dominante tale da configurare un controllo di fatto.

Nelle due discipline c'è inoltre una diversa nozione e rilevanza dei redditi “geograficamente mobili”. Infatti, mentre nelle regole CFC (art. 167, comma 4, lett. b), del TUIR) è previsto un presupposto legato alla natura dell'attività svolta, presupposto che risulta verificato laddove più di 1/3 dei ricavi derivi da una delle attività ivi enumerate, di converso, la Direttiva sull'imposizione minima non prevede presupposti di tale genere, essendo applicabile a prescindere dall'attività esercitata.

Lo sfavore verso le attività “passive” emerge anche nella Direttiva sulla GMT sotto due profili. In primo luogo, la Direttiva prevede l'esclusione dalla base imponibile, con conseguente attenuazione o eliminazione della tassazione minima, dei redditi attribuibili alle attività estere dotate di sostanza economica. In secondo luogo, la discriminazione dei redditi “passivi” (o “geograficamente mobili”) è

attuata mediante la limitazione all'attribuzione di imposte rilevanti. In pratica, laddove una *constituent entity* sia produttiva di redditi "passivi" le eventuali imposte assolte in Stati terzi su tali redditi, sono attribuite alle entità costitutive estere nei limiti dell'imposta integrativa eventualmente dovuta, senza la possibilità di tener conto dell'eccedenza nel calcolo dell'imposta integrativa sui rimanenti redditi. Sul punto si pone anche l'ulteriore questione che l'elencazione dei redditi *passive* è parzialmente diversa nella Direttiva ATAD da quella contenuta ai fini CFC. Infatti, la Direttiva di recepimento della GMT include fra quelli passivi i redditi immobiliari e le rendite ma a differenza della ATAD non include le plusvalenze su partecipazioni, i redditi da *leasing* finanziari, quelli derivanti da attività assicurativa, bancaria e finanziaria, né quelli derivanti da attività a basso valore aggiunto. Gli AA. osservano che tali discordanze comportano una effettiva penalizzazione delle sole fattispecie reddituali comprese in entrambe le enumerazioni.

Infine, nella disciplina CFC, in ragione della propria natura di norma antiabuso di tipo analitico, è prevista una circostanza esimente che postula la disapplicazione della norma laddove la società controllata estera svolga un'attività economica sostanziale sostenuta da personale, attrezzature, attività e locali con l'intento di limitare gli effetti della norma ai soli casi in cui la società controllata estera non svolge un'attività economica sostanziale. La Direttiva sulla GMT non prevede, a fronte dello svolgimento di attività economiche sostanziali, circostanze esimenti in senso proprio ma realizza effetti analoghi escludendo, dalla base di calcolo dell'imposta integrativa, le quote di reddito attribuite a dette attività (cd. "*Substance based income exclusion*"). La Direttiva prevede di fatto una esimente quantitativa (a differenza di quella della disciplina CFC che è, almeno sul piano formale, qualitativa) a beneficio dei redditi che possono essere attribuiti alle attività economiche sostanziali. (WR)

**"Pillar 2 e CFC: divergenza delle basi imponibili e rischi di doppia imposizione dei redditi "passivi"**", di G. ROLLE e F. SCARFONE, in Corr. Trib. 7/2023, p.673.

Nel presente intervento gli AA. esaminano alcune problematiche derivanti dalle regole sulla determinazione del livello di tassazione effettiva (c.d. *Effective tax rate o ETR*) prevista dalle regole sul *Pillar 2*, evidenziando le differenze rispetto alla disciplina CFC, e dai criteri di priorità enunciati dalla più recente delle due Direttive.

Entrambe le discipline muovono dal calcolo del livello di imposizione effettiva (ETR) e – pur con diverse regole relative alla loro determinazione - sono incentrate sui singoli soggetti, anche laddove in una determinata giurisdizione sia previsto un regime di consolidato. Al riguardo, le regole CFC domestiche stabiliscono che se la controllata aderisce a una forma di tassazione di gruppo prevista nello stato estero di insediamento, assumono rilievo esclusivamente le imposte sul reddito di competenza della medesima, singolarmente considerata. Anche le *Globe Rules* stabiliscono che il calcolo dell'ETR vada fatto per singola *constituent entity* (o entità costitutiva o in breve CE) appartenente al gruppo, salvo il temperamento derivante dal cd. *jurisdictional blending*, che riduce le distorsioni che potrebbero scaturire dell'adesione al regime di tassazione consolidata da parte di entità costitutive residenti nella stessa giurisdizione. Nell'ambito delle *Globe Rules* l'ETR è calcolato per ciascun esercizio fiscale e per ciascuna giurisdizione, sommando le imposte rilevanti rettifiche e il reddito netto di tutte le *constituent entities* residenti in una determinata giurisdizione. Gli AA. sottolineano come l'esperienza in ambito CFC, in presenza di consolidati fiscali in singoli Paesi esteri, ha evidenziato che il calcolo delle imposte di competenza delle singole controllate presenta notevoli difficoltà e fornisce risultati incerti. Ciò si verifica in particolare quando alla tassazione di gruppo si accompagni anche il *financial reporting* di gruppo. È il caso, ad esempio, degli Stati Uniti la cui legislazione prevede oltre al consolidato fiscale anche l'esonero dalla redazione del bilancio separato (della singola *entity*) in presenza di un bilancio consolidato. Queste problematiche non sembrano superate dal meccanismo di *jurisdictional blending* previsto dalla disciplina del *Pillar 2*, in quanto l'individuazione delle imposte di competenza della singola entità partecipante alla tassazione di gruppo implica, nel caso questa sia residente, ad esempio, in USA: *i*) la redazione di bilanci separati non previsti dalla legislazione locale e nella prassi non redatti; *ii*) la rilevazione o rettifica - per via extracontabile - di talune operazioni interne al perimetro di consolidamento le quali, essendo destinate ad annullarsi nell'ambito del consolidato, non sono rilevate o lo sono mediante criteri puramente convenzionali; *iii*) il calcolo delle imposte estere astrattamente riferibile alle singole

società. Su questo punto non appare risolutiva l'opzione prevista dalla Direttiva (art. 16, §9) che consente di considerare i dati contabili *post* rettifiche di consolidamento per le operazioni fra *constituent entities* localizzate nella stessa giurisdizione e incluse in un gruppo di consolidamento fiscale perché comunque i soggetti aderenti al regime di tassazione di gruppo non possono essere considerati come un'unica *fiscal unit*, cosa che invece porterebbe un notevole beneficio sotto il profilo degli oneri amministrativi,

Gli AA. passano poi ad esaminare le criticità relative alla determinazione del reddito o perdita qualificante (*FANIL= Financial Accounting Net Income or Loss*) delle CE che rappresenta il denominatore dell'ETR ai fini *Globe*. Tale grandezza ha come punto di partenza il valore contabile netto del reddito o della perdita della CE prima di eventuali rettifiche di consolidamento per eliminare le operazioni infragruppo. Gli AA. osservano giustamente che nel caso in cui un'entità appartenente ad un gruppo multinazionale rientri sia nell'ambito di applicazione della normativa *CFC* sia in quello *Pillar 2* il reddito dell'entità sarà diverso perché ai fini *CFC* andrà determinato partendo dal risultato dell'esercizio risultante dall'applicazione dei principi contabili locali adottati per la redazione del bilancio separato mentre ai fini *Globe* andrà determinato partendo dal risultato dell'esercizio risultante dall'applicazione dei principi contabili adottati dal gruppo multinazionale per la redazione del bilancio consolidato prima delle rettifiche di consolidamento. Diversi sono anche gli aggiustamenti da apportare al risultato dell'esercizio dell'entità controllata ai fini del calcolo dell'ETR (estero). Infatti, da un lato, la normativa *CFC* è ancora caratterizzata da un'elevata incertezza interpretativa soprattutto per quanto riguarda il trattamento delle differenze temporanee e, dall'altro, la Direttiva di recepimento del *Pillar 2* individua le rettifiche con maggiore precisione. Inoltre, alcuni aggiustamenti richiesti dalle regole *Globe* appaiono di difficile comprensione, come quello relativo ai dividendi, per i quali è previsto che quelli derivanti da partecipazioni inferiori al 10% e detenuti da meno di un anno alla data di distribuzione debbano essere inclusi nel reddito *Globe* dell'entità costituita. Così come presenta profili di criticità l'esclusione di plusvalenze e minusvalenze sulle partecipazioni, per le quali il Commentario alle *Model Rules* prevede che la rettifica vada effettuata tenendo conto delle distribuzioni di dividendi già escluse dal reddito. Su questi punti gli AA. auspicano la pubblicazione da parte dell'OCSE di esempi illustrativi volti a dirimere i diversi dubbi applicativi.

Viene passato poi in rassegna il numeratore del rapporto dell'ETR e cioè le *Covered Taxes* (imposte rilevanti rettifiche), grandezza in cui rientrano le imposte sul reddito (correnti e differite) di tutte le CE di una determinata giurisdizione. Secondo il Commentario alle *Model Rules* con il termine *tax* si intende un pagamento obbligatorio e non un corrispettivo dovuto al *General Government*. Inoltre, nell'ambito delle *taxes* rilevanti sono incluse anche quelle applicate in sostituzione (*in lieu of*) di un'imposta sul reddito della società. Secondo l'OCSE il concetto *in lieu of* comprende anche le imposte che sono applicate su una base imponibile diversa dal reddito netto, come ad esempio le imposte basate sul numero di unità prodotte o sulla superficie commerciale, e che sono utilizzate come sostitutive di un'imposta sul reddito. Un'imposta che invece si applicherebbe in aggiunta e non in sostituzione di un'imposta sul reddito generalmente applicabile non rientrerebbe nella nozione di imposta rilevante. In tema di *Covered Taxes* l'OCSE, ritiene, ad esempio, che le imposte sui servizi digitali, generalmente concepite per essere applicate ai ricavi lordi derivanti dalla fornitura di servizi digitali, non possano essere annoverate tra le imposte sul reddito.

Gli AA. si soffermano anche sul rapporto tra *Pillar 2* e ATAD e sulla verifica di una regola di prioritaria applicazione. È indubbio che soprattutto per i gruppi di più grandi dimensioni gli ambiti di applicazione delle due discipline risultano sovrapposti e che è dunque probabile che una controllante residente in Italia sia contemporaneamente tenuta ad applicare, con riferimento alla medesima controllata residente estera, entrambe le discipline. L'imposta dovuta dalla controllante in dipendenza della disciplina *CFC* è determinata anteriormente al calcolo dell'ETR ai fini *Pillar 2*. Di fatto l'eventuale doppia imposizione derivante dalla contestuale applicazione delle due norme è prevenuta mediante la presa in conto, ai fini delle regole *Globe*, delle imposte dovute in base alla disciplina *CFC*. Gli AA. sottolineano come non vi sia preclusione di una normativa rispetto ad un'altra, ma un criterio di priorità di applicazione che, pur in un contesto del tutto diverso, evoca quello del credito d'imposta. È evidente che da questa impostazione discende un incremento degli oneri amministrativi, stante la necessità di effettuare plurime e distinte elaborazioni dei dati economici delle società controllate, rese ancora più complesse dalle diversità delle regole applicabili.



Per via delle differenze nei criteri di calcolo delle due discipline è probabile che si verifichino casi di doppia imposizione nonostante la disposizione dell'art. 24 della Direttiva.

Altra questione controversa attiene ai limiti dello scomputo delle imposte CFC gravanti sui redditi passivi o "geograficamente mobili". In presenza di redditi *passive*, l'imposta CFC scomputabile non è quella effettivamente assolta in capo alle controllanti estere, ma, quella, se inferiore, corrispondente al prodotto tra l'ammontare di detti redditi passivi e la percentuale di imposta integrativa relativa alla giurisdizione. In concreto, gli AA. osservano che per effetto di questa limitazione l'imposta CFC dovuta sui redditi *passive* possa al più azzerare l'imposta *Pillar 2* gravante sui medesimi redditi passivi, ma non possa essere presa in conto nel calcolo dell'ETR di redditi di altra natura facenti capo alla medesima entità costitutiva né di altre CE localizzate nella medesima giurisdizione. L'obiettivo, illustrato ai § 62 e 63 delle *explanations*, è quello di evitare che redditi passivi soggetti a CFC vengano artificialmente localizzati in giurisdizioni a bassa fiscalità per alleviare, attraverso il *jurisdictional blending*, l'imposta *Pillar 2* gravante su altri redditi avente origine in tali giurisdizioni.

La scelta, operata sia in ambito OCSE che UE, di dare priorità alla disciplina CFC ha l'effetto di prevenire la doppia imposizione che altrimenti sorgerebbe a seguito della contemporanea applicazione delle due discipline. Nei casi più semplici, cioè nei casi in cui vi sia coincidenza fra lo Stato che preleva l'imposta CFC e quello che preleva la top up tax, la priorità attribuita alla disciplina CFC risulta neutrale in termini di allocazione del gettito. Tuttavia, può verificarsi il caso in cui l'imposta CFC e la top up tax siano di pertinenza di Stati diversi e che dunque il primato attribuito alla disciplina CFC si traduca in un vantaggio in termini di gettito per lo Stato da cui originano le norme CFC in concreto applicabili nelle singole fattispecie. Questa questione assume particolare importanza quando lo Stato della CE introduca un'imposta integrativa domestica qualificata. Al riguardo, Assonime ha correttamente osservato che in questa ipotesi verrebbe a crearsi un conflitto fra detta imposta e quella prelevata nello Stato delle controllanti, in base al rispettivo regime CFC (cfr. Assonime, Circolare n. 30/2022). Da ciò è derivata la modifica apportata dall'OCSE con l'*Administrative Guidance* del 1° febbraio 2023 che prevede il disconoscimento integrale delle imposte CFC ai fini del calcolo dell'imposta integrativa domestica. A parere degli AA. la descritta deroga ai criteri di priorità richiede un necessario adattamento in sede di applicazione della disciplina CFC italiana, dovuto al fatto che il prelievo di un'imposta integrativa si aggiunge a quello dell'imposta CFC, con conseguente doppia imposizione economica internazionale sui medesimi redditi. La soluzione potrebbe essere quella di tener conto dell'imposta integrativa domestica nel calcolo del livello di imposizione effettiva ai fini della disciplina CFC italiana. (WR)

## **FONDI PENSIONE**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **Fondi pensione – Previdenza complementare – Cessazione dei requisiti per la pensione complementare**

Cass., sez. Lavoro, 4 aprile 2023, n. 9249, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

La Corte di Cassazione ha affermato che in relazione alla previdenza complementare, anche prima della modifica introdotta all'art. 14, comma 2, del D.Lgs. 252/2005, era ricavabile dal nostro ordinamento la conclusione secondo cui qualora vengano meno i requisiti di partecipazione alla forma pensionistica complementare occorre salvaguardare la posizione individuale del lavoratore con permanenza presso la suddetta forma pensionistica rispetto alla quale risultino cessati i requisiti di partecipazione.

La posizione individuale, infatti, continua a essere in fase di accumulo fin quando permane una legittima aspettativa di future prestazioni pensionistiche in ragione dell'ulteriore carriera lavorativa

dell'assicurato; non è così possibile pignorare le somme accantonate in caso di mancato riscatto o transito in altra forma di previdenza.

## IRES

### Dottrina

**“Scissione mediante scorporo: il principio di neutralità fiscale detta la disciplina applicabile”**  
di G. ALBANO e A.M. CONTI, ne Il fisco. 25/2023, pag.2399

Gli AA. analizzano nel presente intervento le principali questioni applicative che il nuovo istituto della scissione mediante scorporo presenta sul piano fiscale, prendendo spunto dalla Circolare Assonime n. 14/2023. Come noto, la scissione mediante scorporo è prevista dall'art. 2506.1, codice civile, introdotto dall'art. 51, comma 3, del D.Lgs. n. 19 del 2 marzo 2023, in attuazione della Direttiva UE 21019/2121 in materia di trasformazioni, fusioni e scissioni transfrontaliere.

La scissione mediante scorporo si configura come una particolare forma di scissione il cui elemento tipizzante è costituito dall'assegnazione delle quote/azioni della beneficiaria alla società scissa e non ai suoi soci. In ragione di detta assegnazione, il patrimonio netto contabile della società scissa non subisce alcuna riduzione: al posto degli *asset* trasferiti viene iscritto un importo corrispondente a titolo di partecipazione nella società beneficiaria. L'assegnazione delle quote alla società scissa rende la scissione per scorporo, sul piano fattuale, assimilabile al conferimento di beni mediante apporto. Altri tratti caratterizzanti di questo nuovo istituto sono la natura della beneficiaria, che deve essere una società neocostituita, nonché la limitazione sotto il profilo quantitativo del patrimonio trasferibile, in quanto la società scissa può trasferire alla beneficiaria solo parte del proprio patrimonio, dovendo continuare, *post* scissione, la propria attività. Il nuovo istituto rientra nel *genus* delle scissioni parziali e si configura come un'operazione in cui non è previsto alcun concambio. L'assenza di un rapporto di cambio comporta una serie di semplificazioni di carattere procedurale, tra cui lo snellimento del contenuto del progetto di scissione, l'esonero dagli obblighi di predisposizione della situazione patrimoniale di cui all'art. 2501-*quater*, codice civile, della relazione degli amministratori e di quella degli esperti. Al pari dello strumento tradizionale la scissione mediante scorporo può essere utilizzata sia per trasferire singoli beni che compendi aziendali e può essere realizzata sia tra società nazionali che tra società italiane ed estere. In assenza di una specifica disciplina fiscale, l'Assonime ha provato a fornire risposta, nella Circolare n. 14 dello scorso maggio, ad una serie di quesiti derivanti dall'applicazione della norma sul piano pratico, affrontando i seguenti temi: *i*) valore fiscale e anzianità di possesso della partecipazione ricevuta dalla società scissa; *ii*) applicabilità della disciplina del riallineamento dei maggiori valori contabili; *iii*) la sorte dell'avviamento (fiscalmente riconosciuto); *iv*) il criterio di ripartizione delle posizioni fiscali soggettive; *v*) la stratificazione fiscale del patrimonio netto; *vi*) alcune questioni riguardanti l'abuso del diritto.

#### Valore fiscale e anzianità di possesso delle partecipazioni ricevute dalla scissa

Posto che la scissione mediante scorporo rientra a pieno titolo nel *genus* delle operazioni di scissione la stessa non può che rientrare nelle regole generali previste per la scissione dall'art. 173 del TUIR ed in particolare nel principio di neutralità fiscale che caratterizza tutte le operazioni di scissione. Questo comporta che l'operazione non comporta il realizzo di plus/minusvalenze in capo ai soggetti coinvolti e che i beni trasferiti alla beneficiaria conservano i medesimi valori fiscali che avevano in capo alla scissa. Con riferimento al valore della partecipazione assegnata alla scissa l'Assonime osserva che l'elemento tipizzante della scissione mediante scorporo è costituito dalla circostanza che in essa non vi è alcuna ripartizione tra scissa e beneficiaria di un valore fiscale preesistente ma solo la sostituzione tra beni di primo grado (*asset* trasferiti) e beni di secondo grado (partecipazioni nella beneficiaria) così come avviene nel conferimento. Per cui secondo Assonime la soluzione preferibile dovrebbe essere quella di attribuire alle partecipazioni ricevute dalla scissa i medesimi valori fiscali dei beni di primo grado scissi. Con riferimento al periodo di possesso Assonime estende alla scissione mediante scorporo la regola prevista dall'art. 176, comma 4, del

TUIR per i conferimenti, con la conseguenza che ai fini PEX, e in particolare per la verifica dell'*holding period*, le partecipazioni assegnate alla scissa erediteranno il periodo di possesso dei beni trasferiti. In altri termini, la partecipazione, ai fini PEX, "erediterebbe" l'anzianità di possesso e la caratteristica di prima iscrizione del compendio scisso tra le immobilizzazioni. Gli AA. ripropongono anche il tema della scissione mediante scorporo di un singolo bene. Al riguardo, secondo Assonime dovrebbe tenersi conto della precedente classificazione contabile del bene nel bilancio della scissa, con la conseguenza che in caso di scissione di detti beni iscritti *ab origine* nell'attivo circolante la cessione della partecipazione non potrebbe mai usufruire del regime PEX. Nel caso in cui venga scisso un insieme di beni, che non formano un compendio aziendale, in precedenza iscritti in parte tra le immobilizzazioni e in parte nell'attivo circolante, occorrerà invece utilizzare un criterio basato sulla prevalenza e pertanto il requisito della prima iscrizione tra le immobilizzazioni finanziarie risulterà rispettato solo se il valore contabile netto del patrimonio trasferito sia costituito in misura preponderante da *asset* iscritti tra le immobilizzazioni.

#### Riallineamento dei maggiori valori contabili e sorte dell'avviamento

Nella Circolare Assonime si osserva che poiché la scissione mediante scorporo non determina annullamento di azioni o quote o concambi di natura partecipativa, non dovrebbe, in concreto, realizzarsi il presupposto (emersione di disallineamenti tra maggiori valori contabili e minori valori fiscali) per l'applicazione del riallineamento. L'opzione per il riallineamento in esito ad una operazione di scissione mediante scorporo sarebbe di fatto circoscritto al caso eccezionale in cui ad essere scorporato sia un patrimonio netto negativo con valore corrente positivo. Con riferimento alla sorte dell'avviamento Assonime analizza la questione partendo dalla circolare n. 8/E del 2010 in cui l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'avviamento preesistente presso la conferente non viene trasferito alla conferitaria per effetto del conferimento e la conferente deve conservare, in relazione all'avviamento, il medesimo regime fiscale di deduzione applicabile ante conferimento. Qualora si verificassero i presupposti per l'iscrizione *ex novo* di una posta a titolo di avviamento la conferitaria potrà optare per il regime dell'imposta sostitutiva. Secondo Assonime la prassi dell'Amministrazione finanziaria è inapplicabile alla scissione mediante scorporo di un compendio aziendale che ricomprenda una voce preesistente di avviamento, considerato che detta operazione si configura ai fini fiscali come una operazione successiva. Pertanto, nel caso di scissione mediante scorporo di un avviamento fiscalmente riconosciuto la beneficiaria della scissione ne erediterà il relativo valore fiscale e quindi non potrà essere mai considerato un *quid novi* rispetto a quello già presente presso la società scissa.

#### Criterio di ripartizione delle posizioni fiscali della scissa alla beneficiaria e stratificazione del patrimonio netto

Con riferimento ai criteri di ripartizione degli attributi fiscali, la Circolare Assonime illustra tre diverse soluzioni interpretative. Secondo una prima tesi, condivisa dalla stessa Assonime, si dovrebbe porre l'accento sulla natura successiva della scissione per scorporo, e, conseguentemente, procedere alla ripartizione degli attributi fiscali, dando rilievo all'entità del patrimonio netto trasferito alla beneficiaria, sterilizzando di fatto l'effetto tipico della scissione mediante scorporo (assegnazione della partecipazione alla scissa). In altri termini, la ripartizione andrebbe fatta con modalità analoghe a quelle previste per le scissioni parziali tradizionali. In base ad una seconda tesi, invece, le posizioni soggettive dovrebbero permanere tutte in capo alla scissa, sul presupposto che in questo tipo di operazione il patrimonio della scissa non subisce alcun decremento, posto che i beni trasferiti sono sostituiti dalle partecipazioni assegnate. Una terza tesi, intermedia, prevede un criterio proporzionale, prendendo come riferimento il patrimonio netto contabile complessivo, *post* scissione, di entrambe le società. Per quanto riguarda la stratificazione fiscale del patrimonio netto, Assonime osserva preliminarmente che, nell'ambito delle scissioni parziali tradizionali, la composizione del patrimonio netto destinato alla beneficiaria rispecchia, percentualmente, la natura del capitale e delle riserve di utili esistenti nella scissa ante scissione. Assonime evidenzia che questo criterio se applicato alla scissione mediante scorporo può dar luogo ad una duplicazione di utili, posto che, in detta operazione, il patrimonio della società scissa non subisce alterazioni. La soluzione alternativa ipotizzata dalla Circolare sarebbe quella di assumere che la composizione del patrimonio netto della scissa subisca, a seguito della scissione, alcune modifiche, fermo restando il trasferimento *pro quota* della stratificazione fiscale alla beneficiaria. Di conseguenza, il corrispondente importo del patrimonio netto contabile, che residua in seno alla scissa per effetto dell'assegnazione della partecipazione, dovrebbe assumere natura diversa ed essere qualificato come riserva di capitale.

### Abuso del diritto

A differenza del conferimento, la scissione mediante scorporo consente di conseguire alcuni vantaggi fiscali sia sotto il profilo delle imposte dirette che indirette. Per quanto riguarda le imposte dirette, gli AA. ricordano che il conferimento di singoli beni è un'operazione fiscalmente realizzativa, con tassazione delle eventuali plusvalenze determinate in funzione del valore di mercato dei beni conferiti. Anche il conferimento di partecipazioni si qualifica come operazione realizzativa che potrebbe determinare l'emersione di plusvalenze che, invece, non emergerebbero se il medesimo trasferimento avverrebbe utilizzando la scissione con scorporo. Sotto il profilo delle imposte indirette il conferimento di beni – a differenza della scissione mediante scorporo – è operazione soggetta ad IVA e anche ai fini dell'imposta di registro può avere conseguenze più gravose. Secondo Assonime, la scelta dell'utilizzo della scissione di nuova introduzione, in luogo del conferimento, dovrebbe essere considerata legittima anche se dovesse comportare un carico fiscale meno oneroso, in base all'art. 10-bis, comma 4, della L.212/2000 ("Statuto del contribuente"). L'assenza di elusività dovrebbe essere confermata anche nel caso in cui la scissione mediante scorporo sia seguita dalla cessione della partecipazione. Se oggetto della scissione fosse un ramo di azienda lo schema negoziale sarebbe sovrapponibile a quello del conferimento e successiva cessione con applicazione eventuale del regime PEX, operazione espressamente riconosciuta come non abusiva nel nostro ordinamento. Se, invece, oggetto della scissione fosse un singolo bene, la partecipazione ceduta risulterebbe, nella maggior parte dei casi, priva dei requisiti PEX per assenza di attività commerciale, con la conseguenza che la plusvalenza da cessione sarebbe soggetta a tassazione ordinaria, venendo così a mancare il "vantaggio fiscale" presupposto necessario per applicare la normativa anti abuso. Più delicata è l'ipotesi in cui la scissione mediante scorporo, seguita da cessione della partecipazione, abbia ad oggetto beni minusvalenti che presentino *post* scissione, presso la beneficiaria, un valore fiscale più alto di quello contabile. In questa ipotesi vi sarebbe un doppio vantaggio indebito per la doppia deduzione della minus sui beni e sulla partecipazione. In altri termini, per effetto della scissione mediante scorporo la minusvalenza latente sull'*asset* trasferito alla beneficiaria viene replicata sulle partecipazioni assegnate alla scissa, creando i presupposti per una doppia deduzione, che non si sarebbe verificata in caso di realizzo diretto dell'*asset*. In conclusione, Assonime paventa - salvo che ricorra l'esimente delle valide ragioni economiche extra fiscali - l'abusività di tale schema negoziale.

Infine, gli AA. affrontano il tema della trasformazione in *subsidiary* della stabile organizzazione italiana di un soggetto estero e quello delle conseguenze impositive della scissione mediante scorporo transfrontaliera. (WR)

### **"I *transaction cost*" nell'ambito della fusione, seguono (quasi sempre) il principio di neutralità"** di G. CARBONE, in La Gest. Straord. Impr. 3/2023, pag. 37

Prendendo spunto da una recente risposta ad interpello dell'Agenzia (n. 277 del 4 aprile 2023) l'A. riepiloga il trattamento contabile previsto dai principi contabili italiani e internazionali nonché i relativi riflessi fiscali da riservare ai c.d. "*transaction cost*".

Dai documenti di prassi esaminati dall'A. emerge il principio secondo cui i costi di transazione già imputati a incremento del costo di acquisizione di una partecipazione non sono deducibili per derivazione rafforzata di cui all'art 83 TUIR, in quanto tali costi capitalizzati sul valore delle partecipazioni assumono rilevanza fiscale ai sensi dell'art. 110, comma 1, lett. b) del TUIR.

Pertanto, deve considerarsi definitivo il comportamento contabile dei costi di transazione a incremento del valore fiscale della partecipazione cui sono capitalizzati: valore che, nel rispetto del principio di neutralità della fusione di cui all'art. 172 TUIR, deve essere ereditato dall'incorporante a prescindere dalla riclassificazione operata dalla stessa in funzione dei principi IAS/IFRS. Coerentemente, anche ai fini IRAP, i costi di transazione non mutano la loro originaria classificazione, quali costi accessori al costo della partecipazione acquisita nella società target, per cui gli stessi non concorreranno alla formazione della base imponibile del tributo regionale.

Unica eccezione riconosciuta dall'Agenzia (cfr. risposta 405 del 2019) in cui il regime di neutralità non copre tutti i disallineamenti - e quindi anche quelli derivanti dal diverso inquadramento contabile dei *transaction cost* – è l'ipotesi in cui la fusione avvenga contestualmente alla transizione ai principi contabili IAS/IFRS, nel qual caso deve essere applicato l'autonomo regime di neutralità fiscale

previsto dal combinato disposto di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 38/2005 e all'art. 15 del D.L. n. 185/2008. (EM)

**“La scissione mediante “scorporo” alla prova del regime fiscale di riferimento”** di R. MICHELUTTI e E. IASCONE, in Corr. trib. 6/2023, pag.535.

La scissione mediante scorporo, introdotta dall'art. 2506.1 codice civile, consente di assegnare parte del patrimonio della società scissa a una o più società beneficiarie di nuova costituzione, attribuendo le azioni o quote emesse dalla/e società beneficiaria/e neocostituita/e alla stessa società scissa, invece che ai soci di quest'ultima. Sotto il profilo sostanziale questa operazione (a carattere successorio) si pone come alternativa al conferimento (avente invece natura sinallagmatica). L'operazione è preclusa alle società in liquidazione che abbiano già iniziato la distribuzione dell'attivo. Sebbene gli aspetti tributari non siano stati normati dal legislatore, gli AA. ritengono che il nuovo istituto debba ricadere nell'ambito di applicazione dei regimi impositivi previsti per le operazioni di scissione, con la conseguenza che emergerebbe una identità di trattamento fiscale tra conferimento e scissione mediante scorporo qualora le predette operazioni avessero ad oggetto un compendio aziendale. Diversamente, la scissione mediante scorporo risulterebbe meno onerosa rispetto al conferimento, qualora l'oggetto trasferito non fosse costituito da un'azienda bensì da singoli beni. Gli AA. ritengono che in questi casi la scelta dell'operazione fiscalmente neutrale (più conveniente) rispetto a quella realizzativa non dovrebbe integrare alcuna ipotesi di abuso, poiché trattandosi di due operazioni aventi pari dignità, si configurerebbe un legittimo risparmio di imposta ex art. 10-*bis*, comma 4, della Legge n. 212/2000 (cd. “Statuto dei diritti del contribuente”).

Gli AA. analizzano il nuovo istituto della fusione mediante scorporo delineando il trattamento ai fini delle imposte dirette, indirette, con un focus sugli aspetti relativi all'abuso del diritto.

#### Scissione mediante scorporo ai fini delle imposte sui redditi

L'art. 173 del TUIR, rubricato “Scissione di società”, si applica anche alla scissione mediante scorporo poiché tale operazione si qualifica sotto il profilo giuridico quale operazione societaria riconducibile al “genere” della scissione ed inoltre della scissione assume l'integrale regolamentazione civilistica, salvo alcune eccezioni. Trattandosi di operazione diversa dalla scissione tradizionale, perché nella scissione mediante scorporo le partecipazioni nella beneficiaria sono attribuite alla scissa e non ai soci di questa, le norme previste per la scissione possono essere applicate in quanto “compatibili”. Anche la scissione mediante scorporo si caratterizza per essere un'operazione fiscalmente neutrale. Analogamente, i beni ricevuti dalla beneficiaria dovranno essere valutati in base all'ultimo valore fiscalmente riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi in capo alla società scissa, in virtù di quanto previsto, sempre in attuazione del principio di neutralità, dal comma 2, ultimo periodo, dell'art. 173 del TUIR. La mancata emersione di disavanzi da scissione a cui attingere per incrementare il valore contabile dei beni attribuiti alla società beneficiaria dovrebbe limitare l'eventuale applicazione del regime di imposizione sostitutiva di cui all'art. 173, comma 15-*bis*, del TUIR e del regime alternativo ex art. 15, D.L. n. 185/2008, alle sole differenze tra valori contabili e fiscali relative ai beni del complesso aziendale oggetto di scorporo già presenti presso la società scissa. L'unica eccezione potrebbe essere rappresentata dal caso in cui lo scorporo abbia ad oggetto un compendio aziendale rappresentativo di una quota di patrimonio netto contabile negativo della società scissa a cui però è attribuibile un valore corrente positivo. Inoltre, l'applicazione dell'art. 173 del Tuir fa sì che anche nella scissione mediante scorporo si addivenga alla ripartizione in misura proporzionale delle posizioni fiscali maturate in capo alla scissa. In particolare, si determina *ex lege* il trasferimento alla beneficiaria neocostituita di una parte degli attributi fiscali (perdite ed eccedenze di interessi passivi e di ACE) maturati in capo alla scissa in proporzione al patrimonio netto oggetto di scorporo. Al riguardo, posto che la scissione mediante scorporo presuppone che la beneficiaria sia neocostituita, non si renderebbero applicabili le limitazioni al riporto degli attributi fiscali previste dal comma 10 dell'art. 173 del TUIR, e cioè il rispetto degli indici di vitalità (ricavi e costi del personale) e il limite del patrimonio netto (cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 9/E del 2010). Gli AA. sottolineano come alla luce delle considerazioni svolte non sussiste alcuna differenza significativa tra i regimi fiscali applicabili al conferimento e alla scissione mediante scorporo qualora le predette operazioni abbiano ad oggetto un compendio aziendale. Diversamente, la scissione mediante scorporo risulterebbe in principio fiscalmente meno onerosa

rispetto al conferimento, qualora l'oggetto trasferito non costituisca azienda, posto che in tal caso il conferimento comporterebbe il realizzo dei plusvalori latenti riferibili ai beni conferiti (plusvalori che sarebbero determinati in base al valore normale ovvero nel caso in cui il conferimento abbia ad oggetto partecipazioni di controllo o di collegamento in base ai valori rilevati nella contabilità dei soggetti coinvolti nell'operazione ai sensi dell'art. 175 del TUIR).

#### Scissione mediante scorporo ai fini delle imposte indirette

Anche ai fini delle imposte indirette la scissione mediante scorporo ricade entro l'ambito di applicazione delle norme che riguardano più in generale le operazioni di scissione societaria. Di fatto, l'operazione non assumerebbe rilevanza ai fini dell'IVA, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972. Per quanto riguarda l'imposta di registro, invece, l'operazione sarebbe soggetta all'imposta nella misura fissa di 200 euro, ai sensi dell'art. 4, comma 1, lett. b), della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR. Analogamente, qualora lo scorporo avesse ad oggetto beni immobili (isolati o inclusi in un compendio aziendale) le imposte ipotecarie e catastali sarebbero entrambe applicabili nella misura fissa di 200 euro (per ciascun immobile trasferito). È evidente che anche ai fini delle imposte indirette non si riscontrerà alcuna differenza tra la scissione mediante scorporo e il conferimento nel caso in cui le due operazioni avessero ad oggetto un compendio aziendale. Diversamente, nel caso in cui il trasferimento avesse ad oggetto uno o più attività che non costituiscono azienda la scelta tra l'operazione di scissione mediante scorporo e il conferimento non sarebbe influente dal punto di vista fiscale, poiché si passerebbe da un regime di imposizione indiretta pressoché privo di oneri tributari (operazione fuori campo IVA e con imposte di registro e ipo-catastali fisse) ad un regime che potrebbe invece risultare più gravoso.

#### "Scissione mediante scorporo" vs "conferimento" e abuso del diritto

Come sottolineato dagli AA., la scissione mediante scorporo potrebbe in taluni casi beneficiare di un regime fiscale più vantaggioso rispetto a quello applicabile in caso di conferimento, pur conseguendo effetti giuridici molto simili tra loro. Tuttavia, gli AA. ritengono che la scelta tra "scorporo" e "conferimento" non dovrebbe dar luogo a fenomeni di abuso ai sensi dell'art. 10-bis, L. n. 212/2000, sia fini delle imposte dirette che delle imposte indirette, considerato che tali operazioni appaiono entrambe "fisiologicamente" idonee a consentire il trasferimento di beni in una società trasferitaria neocostituita interamente partecipata dalla trasferente. La scelta operata dal contribuente dovrebbe ricadere nell'ambito di applicazione della disposizione di cui al comma 4 dell'art. 10-bis, secondo cui resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, ma poste dall'ordinamento tributario su un piano di pari dignità. Inoltre, gli AA. sostengono che è ragionevole ritenere che anche un'eventuale successiva cessione della partecipazione nella beneficiaria non dia luogo a fenomeni di abuso ai fini delle imposte sui redditi. Qualora, infatti, lo scorporo avesse ad oggetto un ramo di azienda, la successiva cessione della partecipazione potrebbe beneficiare del regime di *participation exemption* di cui all'art. 87 del TUIR, effetto che non metterebbe il cedente in una situazione migliore, sotto il profilo impositivo, rispetto a quella in cui si troverebbe laddove la cessione della partecipazione avvenisse a seguito di un conferimento neutrale, ex art. 176 del TUIR. Nel caso in cui, invece, lo scorporo riguardasse uno o più elementi dell'attivo che non costituiscono azienda, la partecipazione ceduta risulterebbe per lo più priva dei requisiti PEX (data la presumibile assenza di attività commerciale in capo alla beneficiaria neocostituita) con la conseguenza che la plusvalenza da cessione sarebbe soggetta a tassazione ordinaria e, quindi, l'eventuale cessione della partecipazione non porterebbe ad alcun beneficio fiscale indebito in quanto tale contestabile ai sensi dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente. Maggiore attenzione dovrebbe essere riservata al caso opposto, in cui la scissione mediante scorporo avesse ad oggetto beni fiscalmente minusvalenti. In questo caso lo scorporo darebbe luogo ad una "doppia deduzione" dei medesimi minusvalori latenti: i) da parte della scissa, in caso di cessione della partecipazione ricevuta, posto che essa risulterebbe priva dei requisiti PEX ed erediterebbe il maggior valore fiscale del bene scorporato; ii) da parte della beneficiaria, sotto forma di minusvalenza da svalutazione o da realizzo dei beni oggetto di scorporo. La doppia deduzione potrebbe assurgere a vantaggio fiscale indebito, ai fini dell'individuazione di una condotta abusiva ai sensi dell'art. 10-bis della Legge n. 212/2000.

Con riferimento all'imposta di registro, gli AA. ritengono che si realizzi una fattispecie abusiva nel caso in cui l'operazione di scissione mediante scorporo e successiva cessione della partecipazione nella beneficiaria preveda *ab origine* la fusione quale suo epilogo naturale e non, invece, laddove la fusione sia effettuata in ragione di esigenze di natura economica e/o organizzativa attinenti alla libera

determinazione del soggetto acquirente (o di soggetti terzi, come le banche finanziatrici dell'acquisizione).

\* \* \* \* \*

In conclusione, gli AA. ritengono che la scissione mediante scorporo si ponga, sotto il profilo sostanziale, come operazione alternativa rispetto al conferimento. Sotto il profilo fiscale, nel silenzio della norma che si limita a trattare gli aspetti civilistici, gli AA. ritengono che la scissione mediante scorporo debba essere trattata al pari di ogni altra forma di scissione societaria e ricada sotto l'ambito di applicazione delle norme tributarie che riguardano la scissione *tout court*. È stato giustamente precisato che le norme sulla scissione tradizionale devono comunque essere reinterpretate per "adattarsi" alla particolare struttura (giuridica e contabile) della scissione mediante scorporo. In definitiva, gli AA. concludono che applicando alla scissione mediante scorporo il regime tributario tipico della scissione non emergono differenze sostanziali rispetto al trattamento fiscale riservato ai conferimenti di azienda o di ramo di azienda. Diversamente, laddove lo scorporo abbia ad oggetto singoli beni che non costituiscono un compendio aziendale, il regime di neutralità applicabile all'operazione risulterebbe più vantaggioso rispetto a quello del conferimento, che prevede la determinazione del corrispettivo in base al valore normale ex art. 9 del TUIR. Tuttavia, salvo alcuni casi quale quello di minusvalori latenti sui beni e cessione della partecipazione minusvalente in PEX, la scelta dell'operazione fiscalmente neutrale non dovrebbe integrare ipotesi di abuso del diritto, in quanto operazioni aventi pari dignità, la cui scelta (a favore di quella meno onerosa) genererebbe solo un legittimo risparmio di imposta non contestabile da parte dell'Amministrazione finanziaria. (WR)

### **Prassi Amministrativa**

#### **IRES – Fusione tra società residenti nello stesso paese UE con stabile organizzazione in Italia – Continuazione del consolidato**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 27 luglio 2023, n. 400, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

La "fusione nazionale estera" con cui una società con sede in uno Stato dell'Unione Europea con stabile organizzazione in Italia incorpora un'altra società europea residente nel medesimo Stato, anch'essa con S.O. in Italia, non interrompe il consolidato fiscale in cui:

- è consolidante la stabile organizzazione italiana dell'incorporante e
- sono consolidate le controllate italiane della società incorporante stessa.

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **IRES – Trattamento di fine mandato degli amministratori – Deducibilità per competenza – Obbligo di data certa anteriore all'inizio del rapporto**

Cass., sez. trib. 10 luglio 2023, n. 19445, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

Ai fini della deducibilità degli accantonamenti al trattamento di fine mandato (TFM), è necessario che il diritto all'indennità risulti da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto. Tuttavia, viene affermato che l'attribuzione del TFM all'amministratore avvenuta in occasione della sua nomina non è un "atto avente data certa anteriore alla nomina medesima"

#### **IRES – Eliminazione di passività rilevatesi inesistenti – Imponibilità - Esclusione**

Cass., sez. trib. 13 luglio 2023, n. 19945, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

L'eliminazione di una passività iscritta in bilancio in esercizi precedenti costituisce una sopravvenienza attiva imponibile solo nel caso in cui la passività stessa sia all'origine reale ed esistente.

Diverso è invece il caso di una posta passiva iscritta in un determinato bilancio, ma inesistente perché documentata da atti o fatture false materialmente o ideologicamente o giuridicamente non dotate dei requisiti formali per essere portate in deduzione.

### **IRES – Plusvalenze realizzate da una società non residente – Applicabilità della *participation exemption***

Cass., sez. trib. 19 luglio 2023, n. 21261, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

La Corte di Cassazione ha stabilito che, in virtù della libertà di stabilimento e del divieto delle restrizioni ai movimenti dei capitali, le plusvalenze realizzate dalle società non residenti (nella fattispecie, una società francese) devono essere assoggettate al medesimo regime fiscale delle plusvalenze realizzate dalle società italiane.

Conseguentemente, è possibile beneficiare della *participation exemption* ove ricorrano i requisiti.

## **REDDITI DI CAPITALE**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Redditi di capitale – *Carried interest* – Strumenti sottoscritti da manager/dipendenti – Qualificazione come redditi di natura finanziaria**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 28 luglio 2023, n. 403, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia delle entrate ha analizzato l'applicazione della disciplina agevolata relativa ai *carried interest* in caso di sottoscrizione di strumenti finanziari partecipativi utilizzando un finanziamento erogato dalla società.

Nel caso di specie, il finanziamento a tasso agevolato a favore dei manager costituisce un *fringe benefit* per il dipendente, il cui differenziale di interesse deve essere assoggettato a tassazione.

Dopo aver rilevato che la remunerazione dei manager risulta congrua in relazione all'attività lavorativa - composta da una parte fissa e una variabile - ed allineata agli standard di settore, l'Agenzia ritiene che i redditi derivanti dagli strumenti partecipativi sottoscritti dai manager possano rientrare tra i redditi di natura finanziaria.

## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Giurisprudenza**

#### **Redditi di impresa – Ripporto delle perdite – Manifestazione di volontà negoziale – Erronea indicazione – Esclusione – Correzione d'ufficio – Inammissibilità.**

Cass., sez. trib. 23 giugno 2023, n. 18043, nel sito web [www.assonime.it](http://www.assonime.it)

L'esercizio della facoltà di opzione, riservata al contribuente dall'art. 84 TUIR, di utilizzare le perdite di esercizio verificatesi negli anni pregressi portandole in diminuzione del reddito prodotto nell'anno oggetto della dichiarazione, ovvero di non utilizzare dette perdite riportandole in diminuzione dal reddito nei periodi di imposta successivi, costituisce manifestazione di volontà negoziale.

Conseguentemente la previsione dell'art. 84 TUIR, vigente *ratione temporis*, non può essere interpretata come fonte di un obbligo dell'ufficio nel computo delle perdite pregresse che non siano state utilizzate dal contribuente e la mancata indicazione in dichiarazione del ripporto delle perdite non può essere corretta di ufficio dall'Amministrazione finanziaria.



## **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Reddito di lavoro dipendente – Erogazione prestiti ai dipendenti – Mutui contestati – Calcolo *fringe benefits***

Ris. Agenzia delle entrate 25 luglio 2023, n. 44/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia riepiloga i tratti essenziali della disciplina dei prestiti erogati ai dipendenti di cui all'art. 51, comma 4, lett. b) del TUIR.

Tale disposizione prevede un criterio speciale per il calcolo del *fringe benefit* in capo al dipendente, in base al quale si assume il 50% della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al Tasso ufficiale di riferimento (TUR) vigente al termine dell'anno e l'importo degli interessi calcolato con il tasso effettivo.

La disposizione si applica a tutte le forme di finanziamento comunque erogate dal datore di lavoro, indipendentemente dalla durata e dalla valuta utilizzata (scoperto di conto corrente, mutuo ipotecario, cessione del quinto dello stipendio).

Sono invece escluse le dilazioni di pagamento previste per i beni ceduti o i servizi prestati dal datore di lavoro.

La norma si applica anche nel caso in cui il finanziamento è concesso da terzi con i quali il datore di lavoro ha stipulato accordi o convenzioni, anche in assenza di oneri specifici in capo al medesimo datore di lavoro.

Nel caso di finanziamenti cointestati ai familiari, il calcolo del *fringe benefit* deve essere effettuato sulla base dell'intera quota interessi.

#### **Reddito di lavoro dipendente – Lavoro da remoto e lavoratori frontalieri – Disciplina fiscale**

Circ. Agenzia delle entrate 18 agosto 2023, n. 25/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

La Circolare ha confermato la linea interpretativa, già emersa in più risposte a interpello, per cui le agevolazioni per i lavoratori impatriati competono anche in capo alle persone che, trasferitesi in Italia, effettuano da remoto le prestazioni lavorative a beneficio di datori di lavoro non residenti.

L'Agenzia delle Entrate conferma che i criteri di radicamento della residenza fiscale delle persone fisiche restano quelli previsti dall'art 2 del TUIR e non subiscono alcun mutamento per coloro che svolgono un'attività lavorativa in smart working. In altri termini, le modalità di svolgimento della prestazione lavorativa non incidono sui criteri di determinazione della residenza fiscale, che restano ancorati all'integrazione delle condizioni di cui all'art. 2 del TUIR.

Al riguardo, richiamando anche la prassi più recente, la circolare fornisce alcune esemplificazioni (fermo restando quanto previsto da eventuali Convenzioni contro le doppie imposizioni). In merito al regime speciale per docenti e ricercatori di cui all'art. 44 del D.L. n. 78 del 2010, la Circolare evidenzia che l'agevolazione è subordinata alla sussistenza di un collegamento tra il trasferimento della residenza in Italia e lo svolgimento dell'attività produttiva del reddito agevolabile. La verifica di detto collegamento risponde alla *ratio* della norma di agevolare tutti i residenti all'estero, sia italiani che stranieri, i quali per le loro particolari conoscenze scientifiche possono favorire lo sviluppo della ricerca e la diffusione del sapere in Italia, trasferendovi il *know how* acquisito attraverso l'attività svolta all'estero. Da ciò deriva che, contrariamente ai chiarimenti forniti per il regime impatriati, un docente o un ricercatore trasferitosi in Italia che intrattenga un rapporto di lavoro con enti o Università estere svolgendo da remoto l'attività di ricerca a favore di queste ultime non potrebbe beneficiare dell'esenzione al 90% del reddito, "in quanto non sussiste un collegamento tra il trasferimento in Italia e lo svolgimento di una attività di docenza e/o ricerca nel territorio dello Stato". La seconda parte della Circolare è dedicata alla speciale disciplina concernente i lavoratori "frontalieri", alla luce anche dei recenti sviluppi e del nuovo Accordo internazionale siglato con la Svizzera.

Di interesse è anche la parte relativa all'eliminazione della Svizzera dall'elenco degli Stati fiscalmente privilegiati di cui al DM 4.5.99.

In merito alla decorrenza dell'eliminazione della Svizzera dalla *black list*, la Circolare conferma che, ai fini della presunzione di residenza, gli effetti decorrono dal periodo di imposta 2024.

### **Reddito di lavoro dipendente – Auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti – Rimborsi per la ricarica di auto elettriche - Tassazione**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 25 agosto 2023, n. 421, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

I rimborsi erogati dal datore di lavoro al proprio dipendente per le spese di energia elettrica finalizzata alla ricarica degli autoveicoli assegnati in uso promiscuo costituiscono reddito di lavoro dipendente da assoggettare a tassazione, non rientrando quindi nel *fringe benefit* di cui all'art 51, comma 4, lett. a) del TUIR.

### **Reddito di lavoro dipendente – Prestiti concessi ai dipendenti – Operazione di cartolarizzazione - Irrilevanza**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 luglio 2023, n. 378, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito al trattamento fiscale degli interessi maturati su un mutuo concesso da una banca a tasso agevolato a un suo dipendente in caso di operazione di cartolarizzazione.

Nel caso specifico, il dipendente ha stipulato un mutuo per l'acquisto dell'abitazione principale con la banca.

In qualità di dipendente della banca, al momento della stipula gli è stato riconosciuto un tasso di interesse più basso di quello correntemente applicato dalla stessa alla propria clientela.

In seguito, la banca ha provveduto alla cartolarizzazione del mutuo in essere, cedendo lo stesso a una "società veicolo".

Fermo restando che concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente anche le somme e i valori erogati da terzi rispetto al rapporto di lavoro, secondo l'Agenzia delle entrate la cartolarizzazione, configurandosi come fattispecie di cessione del credito, non comporta per il mutuatario alcuna variazione dei termini e delle condizioni stabilite in sede di accensione del mutuo.

## **RISCOSSIONE**

### **Giurisprudenza**

#### **Riscossione – Rimborso per eccedenza di versamento – Titolo autonomo rispetto al credito per il capitale – Prescrizione quinquennale ex art. 2498, cod. civ., n. 4 – Applicabilità.**

Cass. sez. trib. 4 aprile 2023, n. 9291, nel sito web [www.assonime.it](http://www.assonime.it)

In tema di rimborso di imposta, il credito inerente agli interessi sulle somme dovute a rimborso per eccedenza di versamento autonomo rispetto al credito per il capitale si prescrive nel termine di cinque anni ai sensi dell'art. 2998, n. 4, cod. civ., trattandosi di un'obbligazione caratterizzata dal requisito della periodicità siccome da pagarsi periodicamente.

Conseguentemente, non si applica il termine decennale di cui all'art. 2946, cod. civ., perché non essendo la pretesa relativa agli interessi accessoria al diritto al rimborso del tributo indebitamente corrisposto, essa non rimane assoggettata alla disciplina prevista per il debito capitale.

**Riscossione – Rimborso – Interessi – Art. 38, DPR 602/1973 – Decorrenza degli interessi – Sentenza definitiva di Cassazione – Decisione favorevole all’Erario – Decorrenza dal relativo periodo d’imposta – Sentenza definitiva di Cassazione – Decisione sfavorevole all’Erario – Decorrenza dalla definitività della decisione – Corretta imputazione per competenza dei costi**  
Cass., sez. trib. 5 giugno 2023, n. 15675, nel sito web [www.assonime.it](http://www.assonime.it)

La disciplina del rimborso d’imposta di cui all’art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, riporta l’ipotesi in cui il relativo versamento non sia dovuto *ab origine*, mentre quando il diritto alla restituzione sia sorto solo in data posteriore a quella del pagamento trova applicazione l’art. 21, secondo comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, avente carattere residuale e di chiusura del sistema, secondo il quale l’istanza di rimborso può essere presentata entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

Conseguentemente, ai fini della decorrenza degli interessi sulle somme oggetto di rimborso, il pagamento dell’imposta discende direttamente dall’avviso di accertamento, la cui legittimità è stata confermata dalla sentenza della Corte di Cassazione, mentre il diritto al rimborso deriva dalla suddetta pronuncia che, statuendo sulla corretta imputazione per competenza dei costi, ha fatto sorgere il presupposto per la restituzione, prima inesistente.

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

### **Dottrina**

**“Le operazioni straordinarie transfrontaliere alla luce della nuova disciplina italiana attuativa della Direttiva UE 2019/2021”** di M. CASAROSA e F. ALINEI, in La Gest. Straord. Impr. 3/2023, pag. 6

L’articolo analizza la nuova disciplina relativa alle operazioni straordinarie transfrontaliere disposta dal D.Lgs. 2.3.2023, in attuazione della Direttiva UE 2019/2121.

L’innovativa disciplina ha efficacia a decorrere dal 3 luglio 2023 e si applica esclusivamente alle operazioni straordinarie nelle quali le società partecipanti non abbiano a tale data pubblicato il relativo progetto.

Gli AA. procedono dapprima con una attenta disamina del procedimento di fusione nelle sue varie fasi; quindi, analizzano le principali novità introdotte con l’intervento normativo. In estrema sintesi: la fase preparatoria inerente alla predisposizione del progetto di fusione e della correlata documentazione necessaria; la fase deliberativa avente ad oggetto l’approvazione del progetto e l’emissione del certificato preliminare ed infine la fase inerente al controllo di legalità, alla stipula dell’atto di fusione e all’efficacia dell’operazione.

Di grande rilevanza sono le disposizioni introdotte in tema di trasformazione transfrontaliera, avendo la nuova normativa messo un punto ai lunghi dibattiti creatisi in passato, tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, sulla dicotomia della sede all’estero e trasformazione transfrontaliera.

In sintesi, la trasformazione transfrontaliera non è altro che una procedura di trasferimento all’estero o viceversa, della sede legale di una società, la quale in conseguenza di ciò non si sottopone più alla legge dello Stato di partenza ma si assoggetta allo Stato di destinazione.

Alla luce delle nuove disposizioni, è ormai pacifico che una società avente sede in Italia e regolata dal diritto italiano può trasferire la sua sede all’estero esclusivamente assoggettandosi alla legge dello Stato di destinazione e, dunque, ponendo in essere una trasformazione transfrontaliera.

Il D.Lgs. si è limitato a dettare poche e specifiche disposizioni con riferimento alla trasformazione, rendendo applicabili la maggior parte delle norme in tema di fusione.

Tra le disposizioni specifiche, la prima novità da segnalare è rappresentata dalla circostanza che la trasformazione necessita oggi di un progetto.

In assenza di disposizioni in ordine alla competenza, nel silenzio normativo, gli AA. sono dell’avviso che tale competenza spetti all’organo amministrativo.

Il progetto di trasformazione rappresenta, anche in questo caso, il primo step della fase preliminare dell'operazione, la quale prosegue attraverso i medesimi passaggi evidenziati per la fusione.

Altrettanto rilevante è l'introduzione nell'ordinamento nazionale dell'istituto della scissione mediante scorporo, i cui obiettivi, stante l'assenza di una disciplina in tal senso, venivano lo stesso raggiunti con effetti analoghi – ovvero attraverso l'istituto del conferimento, con il quale la società conferente trasferisce ad altra società alcuni dei suoi assets - ma con maggiore difficoltà.

Una prima considerazione da fare al riguardo è rappresentata dal fatto che è consentito l'utilizzo di tale particolare forma di scissione esclusivamente nelle ipotesi in cui questa sia parziale, concernente dunque l'apporto alla beneficiaria solo di una parte del patrimonio della scissa e solamente a favore di beneficiarie di nuova costituzione.

L'aspetto maggiormente innovativo di tale forma di scissione riguarda le quote o azioni della società beneficiaria che non vengono assegnate ai soci della società scissa, bensì alla scissa medesima.

In linea di principio la società che si scinde mediante scorporo di tutte le attività, passività e rapporti giuridici di cui è titolare, a seguito dell'ottenimento della partecipazione totalitaria nella società beneficiaria, potrà essere connotata come una vera e propria *holding*.

L'inserimento di tale strumento nel nostro ordinamento è di indubbia utilità, soprattutto allorché si ponga l'accento sulla neutralità dell'operazione sotto il profilo fiscale in quanto la scissione, a differenza del conferimento, non è una operazione realizzativa.

È di tutta evidenza la diversa connotazione che assume la scissione mediante scorporo rispetto all'istituto del conferimento, essendo la prima una operazione fiscalmente neutra in quanto di mera modificazione, avendo invece il secondo una natura traslativa realizzativa del presupposto impositivo. (EM)

## IVA

### Dottrina

**“Sempre assoggettabili a IVA i negozi transattivi come prestazioni sinallagmatiche?”** di S. CARUNCHIO, ne Il fisco 26/2023, pag. 2527

L'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 232/2023 ribadisce che un negozio transattivo deve essere assoggettato all'IVA poiché è ravvisabile un sinallagma tra la rinuncia a qualsiasi pretesa di una parte contro il pagamento di una somma dalla controparte.

Se invece nella transazione sono previste solo liberalità o risarcimento danni si applica, essendo dette operazioni fuori dal campo Iva, l'imposta di registro in misura proporzionale.

L'A. ripercorre brevemente la normativa di riferimento sia civilistica che tributaria.

Ai fini dell'applicazione delle imposte indirette alle transazioni, e in particolare ai fini dell'applicazione dell'alternatività fra l'imposta di registro e l'IVA, la distinzione civilistica tra transazione novativa e transazione dichiarativa non influisce sul regime della tassazione indiretta. Ciò che rileva, come indicato dalla CGUE, dalla giurisprudenza e da una parte minoritaria della prassi, è che le prestazioni (anche riferite ad obblighi di non fare) e le cessioni che sono stabilite in una transazione, per essere rilevanti ai fini dell'IVA, debbono comportare un consumo. Elemento che assurge, quindi, a presupposto del sistema applicativo dell'IVA.

Nella maggior parte dei documenti di prassi dell'Agenzia, oltre che in alcune sentenze della Cassazione, invece, il presupposto del consumo per l'applicazione dell'Iva non viene considerato.

L'Agenzia, infatti, limitandosi ad individuare un nesso di sinallagmaticità tra le somme corrisposte da una parte del contratto transattivo e la rinuncia a qualsiasi pretesa (obbligo di non fare, rilevante ai fini IVA in quanto prestazione di servizi) dall'altra parte, non può che pervenire alla conclusione che qualsiasi transazione intervenuta tra soggetti IVA sia assoggettabile all'IVA e all'imposta di registro in misura fissa, poiché in ogni transazione viene prevista la rinuncia a qualsiasi pretesa di una parte nei confronti della controparte a fronte della percezione di somme dovute dalla controparte.

Tale impostazione non viene condivisa dall'A., primo perché viene confusa la causa del contratto di transazione (i.e. il dirimere una lite) con il suo oggetto (i.e. il trasferimento delle somme) e secondo

poi perché non si affronta il tema della ricorrenza del presupposto del consumo per l'applicabilità dell'IVA.

Il giusto iter logico da seguire per individuare la corretta tassazione indiretta delle transazioni non è quello di tener conto della rinuncia a qualsiasi pretesa di una parte della transazione, come fa l'Agenzia delle entrate, poiché detta clausola contrattuale non fa che esplicitare la causa del contratto; ma sarebbe quello di verificare che i trasferimenti di denaro o di beni previsti nella transazione rappresentino dei corrispettivi per un servizio consumabile. In questo caso la transazione risulterebbe rilevante ai fini IVA.

Nel caso in cui, invece, detti trasferimenti non rappresentino un corrispettivo per un consumo di un servizio (che non può essere la rinuncia a qualsiasi pretesa, perché causa del contratto), la transazione non dovrebbe essere rilevante ai fini dell'IVA, ma dovrebbe essere assoggettata ad imposta di registro in misura proporzionale, ancorché le parti siano soggetti passivi IVA. (EM)

**“Sale e lease back: dalla qualificazione alla tassazione”** di E. GRECO e S. BERNARDI, in La Gest. Straord. Impr. 3/2023, pag. 48

A seguito di una recente risoluzione e di una risposta ad interpello dell'Agenzia delle entrate che si è pronunciata sulle operazioni di *sale and lease back*, gli AA. effettuano una approfondita disamina del trattamento fiscale di dette operazioni in materia di imposte sui redditi ed IVA, alla luce della normativa di riferimento e dell'evoluzione del quadro normativo.

Ai fini del corretto inquadramento fiscale è indispensabile la qualificazione delle operazioni che attengono a questo rapporto, perché da questa dipende il conseguente regime di tassazione ad esse riservato.

Tanto ai fini delle imposte dirette quanto ai fini IVA diviene, infatti, preliminare la distinta individuazione delle operazioni che compongono il rapporto: la cessione del bene alla società locatrice e la successiva locazione finanziaria di ritorno.

La prima operazione di cessione del bene può comportare l'emersione di una plusvalenza (o di una minusvalenza) in capo al soggetto cedente.

In materia di imposte dirette, le principali criticità concernono il regime di tassazione ed imputazione a periodo applicabile alla plusvalenza emergente dall'operazione di cessione del bene alla società di leasing perché il legislatore non ha previsto una disciplina ad hoc della specifica fattispecie e perciò la norma di riferimento continua ad essere quella generale delineata ai fini della tassazione delle plusvalenze patrimoniali di cui all'art. 86 TUIR.

L'A. ricorda che l'imputazione a periodo della plusvalenza da cessione è stata oggetto di interpretazioni dottrinali, giurisprudenziali e di prassi divergenti.

Ad oggi, alla luce della disciplina di riferimento e dell'evoluzione interpretativa e dei pronunciamenti di prassi, la plusvalenza realizzata dal cedente concorre alla formazione del reddito di impresa e l'imputazione fiscale a periodo è distinta a seconda che si tratti di soggetti che redigono il bilancio secondo le disposizioni del codice civile, per i quali vige il principio di derivazione forzata ex art. 83 TUIR, ovvero di soggetti che non adottano le regole di redazione civilistiche ai quali il citato principio non si applica.

Medesimo discorso può essere fatto per l'eventuale minusvalenza.

In ambito IVA, analogamente a quanto si osserva in materia di imposte sui redditi, la qualificazione ed il trattamento fiscale delle operazioni di *sale e lease back* sono stati oggetto di dubbi interpretativi. Sul tema è intervenuta dapprima la giurisprudenza unionale ed a seguire quella di legittimità e la prassi ufficiale.

Abbracciando l'interpretazione della Corte di Giustizia, la Corte di Cassazione, rivedendo la propria iniziale posizione, si è pronunciata nel senso di qualificare l'operazione come unitaria ai fini del tributo, escludendo, quindi, per contro, che possa configurare il trasferimento di un bene, da cui l'irrilevanza ai fini IVA della prima operazione di vendita.

Anche l'Agenzia, nella recente risoluzione del 3.2.2023 n. 3, ha superato le precedenti istruzioni che non tenevano conto dei principi espressi dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea e fatti propri, come detto, anche dalla successiva Corte di Cassazione, non giungendo pur tuttavia ad una conclusione unitaria, sottolineando l'esigenza di valutare la natura dell'operazione caso per caso, individuando nei contratti eventuali indicatori della natura meramente finanziaria dell'operazione.

La natura dell'operazione, da cui il conseguente trattamento impositivo, dovrà dunque essere qualificata valutando le singole clausole contrattuali.

L'Agenzia delinea, a tal fine, alcuni elementi che andrebbero a porre in evidenza la causa esclusivamente finanziaria dell'operazione: la presenza di clausole contrattuali che escludono o limitano il potere dell'impresa di leasing di disporre giuridicamente del bene in qualità di proprietario; la previsione di facoltà concesse contrattualmente all'utilizzatore del bene dalle quali emerga il diritto dello stesso di disporre del bene come se ne fosse il proprietario. (EM)

## IRAP

### Dottrina

**“IRAP: dallo stato attuale al superamento del tributo”** di D. LIBURDI e M. SIRONI, ne Il fisco 23/2023, pag. 2215

Tra gli aspetti di maggior interesse del disegno di legge delega (Legge 9 agosto 2023, n. 111, ndr.) vi è il graduale superamento dell'IRAP, attraverso la sua sostituzione con una sovrainposta di carattere reddituale.

La scelta effettuata è quella per un graduale passaggio al nuovo sistema, dando la priorità alle società personali e alle associazioni professionali.

Il superamento dell'IRAP con l'introduzione di una sovrainposta sul reddito di impresa non potrà prescindere dall'attuale ambito soggettivo del tributo.

Oltre alle esclusioni già esistenti, disposte dall'art. 3, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997, vi sono ulteriori categorie di contribuenti che sono esclusi.

L'abolizione dell'IRAP dovrà tener conto del fatto che vi sono talune attività svolte da imprenditori individuali che sono attualmente soggette ad IRAP e quindi sarà necessario prevedere per tali tipologie un meccanismo *ad hoc* di sovrattassa che tenga in considerazione il fatto che la base imponibile ai fini dei redditi per queste attività è determinata con misure di carattere forfettario, o comunque differenti dall'analitica somma algebrica tra componenti positivi e negativi di reddito.

A parità di perimetro soggettivo per l'applicazione dell'IRAP, si dovrà pensare ad una sovrainposta specifica anche per i soggetti IRPEF ricompresi nell'art. 5 TUIR: in tali casi il reddito prodotto dalla società personale o dall'associazione professionale è imputato agli associati proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili e concorre a formare il reddito dei soci/associati ai fini IRPEF.

Vi è quindi una sorta di dualismo, per cui soggetto passivo IRAP è l'ente, mentre le imposte sui redditi sono assolte dai soci/associati: se tale impianto verrà modificato con l'abolizione dell'IRAP e la contestuale sostituzione di una sovrainposizione sui redditi è da ritenere che ciò potrà essere attuato attraverso la corresponsione dell'addizionale sostitutiva dell'IRAP da parte della società personale commerciale o dall'associazione professionale.

Un simile assetto potrebbe probabilmente favorire in sede di passaggio dall'attuale sistema IRAP a quello della sovrainposta sui redditi, la possibile compensazione tra i crediti IRAP e la nuova sovrainposta, senza operare alcun trasferimento dei primi ai soggetti persone fisiche il cui reddito è imputato sulla base del principio di trasparenza.

In sede di attuazione dei principi contenuti nel Disegno di legge dovrà trovare collocazione anche la questione connessa all'attuale presupposto impositivo dell'IRAP consistente “nell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione ed allo scambio di beni e di servizi”.

Sulla base delle incertezze di carattere interpretativo sulla sussistenza del presupposto IRAP per quanto attiene ai soggetti che svolgono attività di impresa o di lavoro autonomo con una struttura organizzativa del tutto marginale ed una dotazione irrilevante di mezzi, sarebbe opportuno ridefinire in maniera più puntuale tale aspetto attraverso una definizione di carattere normativo.

Per quanto riguarda poi la questione della base imponibile su cui calcolare la sovrainposta sostitutiva dell'IRAP, vi sarà una base imponibile corrispondente a quella IRES, e quindi un

allineamento tra basi imponibili, salvo la disciplina del riporto delle perdite, che non troverà applicazione.

Sarà poi comunque necessario tenere in considerazione che la base imponibile ai fini delle imposte sui redditi non viene determinata con criteri univoci per i soggetti che esercitano attività di impresa. E' auspicabile che la sovraimposta utilizzi una base imponibile equivalente a quella valida ai fini dell'imposizione dei soggetti IRES che è un sistema improntato al principio di competenza.

In materia di consolidato, appare auspicabile non estendere il concetto di *fiscal unit* alla sovraimposta, mantenendo nella sostanza invariato l'attuale assetto, che prevede una soggettività passiva IRAP per ogni singolo ente anche se facente parte del consolidato fiscale, con una soggettività invece per unità fiscale consolidata ai fini delle imposte sui redditi. (EM)

### **Prassi Amministrativa**

#### **IRAP – Scissione parziale – Subentro nelle posizioni soggettive della società scissa – Trasferimento del credito IRAP**

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 luglio 2023, n. 368 nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia delle entrate analizza la destinazione del credito IRAP maturato da una società in caso di scissione societaria parziale in favore di due società beneficiarie.

La risposta in commento, quindi, considera posizioni soggettive trasferibili alle società beneficiarie i crediti di imposta generati dall'applicazione della normativa sulle imposte dirette in capo alla scissa, tra cui rientrano le eccedenze d'imposta derivanti da maggiori versamenti operati in relazione alle dichiarazioni precedenti.

Il credito IRAP della scissa deve dunque essere qualificato quale "posizione soggettiva" che, non presentando una connessione (specifica o per insiem) a elementi del patrimonio scisso, va ripartita tra scissa e beneficiarie ai sensi dell'art. 173 comma 4 del TUIR.

In merito, si ricorda che il trasferimento delle posizioni soggettive secondo tale norma avviene in proporzione alle rispettive quote di patrimonio netto contabile trasferite, mentre si applica un criterio diverso per la ripartizione del costo fiscale della partecipazione originariamente posseduta nella scissa in neutralità *ex art.* 173, comma 3 del TUIR. Seguendo quanto indicato dalla Risoluzione dell'Agenzia delle entrate 26 maggio 2023, n. 52, in quest'ultimo caso il criterio di ripartizione tra scissa e beneficiarie si basa sulla proporzione tra i patrimoni netti effettivi assegnati e quello rimasto in capo alla scissa medesima.

## Dottrina

ALBANO G., CONTI A.M., “Scissione mediante scorporo: il principio di neutralità fiscale detta la disciplina applicabile” <b>(IRES)</b>	<b>Pag. 14</b>
CARBONE G., “I “ <i>transaction cost</i> ” nell’ambito della fusione, seguono (quasi sempre) il principio di neutralità” <b>(IRES)</b>	<b>“16</b>
CARUNCHIO S., “Sempre assoggettabili a IVA i negozi transattivi come prestazioni sinallagmatiche?” <b>(IVA)</b>	<b>“24</b>
CASAROSA M., ALINEI F., “Le operazioni straordinarie transfrontaliere alla luce della nuova disciplina italiana attuativa della Direttiva UE 2019/2021” <b>(OPERAZIONI STRAORDINARIE)</b>	<b>“23</b>
FANNI M., “Alle Sezioni Unite la distinzione inesistenza/non spettanza dei crediti di imposta (anche) ai fini sanzionatori” <b>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</b>	<b>“7</b>
GRECO E., BERNARDI S., “ <i>Sale e lease back</i> : dalla qualificazione alla tassazione” <b>(IVA)</b>	<b>“25</b>
LIBURDI D e SIRONI M., “Distinzione tra crediti di imposta inesistenti e non spettanti: la posizione di AIDC” <b>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</b>	<b>“8</b>
LIBURDI D., SIRONI M., “IRAP: dallo stato attuale al superamento del tributo” <b>(IRAP)</b>	<b>“26</b>
MICHELUTTI R., IASCONI E., “La scissione mediante “scorporo” alla prova del regime fiscale di riferimento” <b>(IRES)</b>	<b>“17</b>
RIZZARDI R., “La riforma degli interpelli: debuttano il quesito a pagamento e l’intelligenza artificiale” <b>(STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)</b>	<b>“6</b>
ROCCATAGLIATA F., “È legittima la doppia non imposizione derivante dall’applicazione delle Convenzioni fiscali” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (in genere))</b>	<b>“7</b>
ROLLE G. e SCARFONE F. “Pillar 2 e CFC: ipotesi di sovrapposizione e regole di priorità” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“10</b>
ROLLE G. e SCARFONE F., “ <i>Pillar 2</i> e CFC: divergenza delle basi imponibili e rischi di doppia imposizione dei redditi “passivi””, <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“11</b>

## Prassi Amministrativa

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 4 luglio 2023, n. 368 <b>(IRAP)</b>	<b>“27</b>
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 11 luglio 2023, n. 378 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“22</b>



Circ. Agenzia delle entrate 18 agosto 2023, n. 25/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	Pag. 21
Ris. Agenzia delle entrate 25 luglio 2023, n. 44/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“21
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 27 luglio 2023, n. 400 <b>(IRES)</b>	“19
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 28 luglio 2023, n. 403 <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	“20
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 25 agosto 2023, n. 421 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“22

### Giurisprudenza

#### Corte di Giustizia UE

Corte di Giust. Trib. I Milano 10 luglio 2023, n. 2587/10/23 <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	“7
--	----

#### Corte di Cassazione

Cass., sez. Lavoro, 4 aprile 2023, n. 9249 <b>(FONDI PENSIONE)</b>	“13
Cass. sez. trib. 4 aprile 2023, n. 9291 <b>(RISCOSSIONE)</b>	“22
Cass., sez. trib. 5 giugno 2023, n. 15675 <b>(RISCOSSIONE)</b>	“23
Cass., sez. trib. 9 giugno 2023, n. 16415 <b>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</b>	“9
Cass., sez. trib. 23 giugno 2023, n. 18043 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“20
Cass., sez. trib. 10 luglio 2023, n. 19445 <b>(IRES)</b>	“19
Cass., sez. trib. 13 luglio 2023, n. 19945 <b>(IRES)</b>	“19
Cass., sez. trib. 19 luglio 2023, n. 21261 <b>(IRES)</b>	“20