



**Osservatorio Tributario n. 5/2022
Settembre – Ottobre 2022**

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

In evidenza

IRES	"PEX: la residenza della partecipata va verificata con i criteri attuali anche per il passato"
	G. ALBANO, ne II fisco 41/2022
IRES	IRES – Strumenti finanziari partecipativi – Deducibilità remunerazione – Condizioni
	Risp. Interpello Agenzia delle entrate 27 settembre 2022, n. 476
IRES	IRES – Regime PEX – Situazione di "liquidazione di fatto" – Residenza della società partecipata estera – Criteri per l'individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato
	Risp. Interpello Agenzia delle entrate 27 settembre 2022, n. 481
REDDITI DI IMPRESA	"L'Agenzia delle entrate rivede la sua posizione sul regime "ad intermittenza" delle CFC"
	D. AVOLIO, G. MAZZARELLA, M. PIAZZA e A. TEMPESTINI, ne II fisco 36/2022
REDDITI DI IMPRESA	"Cost sharing agreement: la deducibilità dei servizi infragruppo alla luce dei recenti orientamenti giurisprudenziali
	P. VALENTE, in Fisc. e Comm. Int. 7/2022
REDDITI DI IMPRESA	"Derivazione rafforzata anche per la correzione di errori contabili"
	N. VILLA, in La Gest. Straord. Impr. 4/2022
IVA	IVA – Esclusione dal Gruppo IVA di una società per carenza del vincolo economico
	Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 ottobre 2022, n. 528
TRUST	Trust – Disciplina fiscale ai fini della imposizione diretta e indiretta - Chiarimenti
	Circ. Agenzia delle entrate 20 ottobre 2022, n. 34

ACCORDI INTERNAZIONALI (principi e norme generali)

“Ritenute sui dividendi: la Corte di Cassazione ordina il rimborso sulla base del diritto UE”
di **C. VALZ, L. LA PIETRA e G. GINEVRA** Pag. 1

Accordi internazionali – Deduzione delle perdite definitive subite da una stabile organizzazione non residente – Stato che ha rinunciato al proprio potere impositivo in virtù di una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione – Comparabilità delle situazioni
Corte di Giust. UE 22 settembre 2022, causa n. 538/20 “ 2

Convenzioni internazionali – Dividendi di fonte estera – Imposta sostitutiva – Scomputo del credito per le imposte estere
Cass., sez. trib. 1° settembre 2022, n. 25698 “ 2

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

“Riforma della giustizia tributaria: brevi osservazioni sull’onere della prova e sull’efficacia del processo verbale di constatazione” di **B. AIUDI** “ 3

Processo tributario – Esecuzione della sentenza – Interessi sulle somme da restituire
Cass., sez. trib. 5 settembre 2022, n. 26054 “ 3

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

“Il conferimento di stabili organizzazioni in regime di neutralità fiscale tra norme e prassi dell’Agenzia delle entrate” di **S. PALESTINI** “ 3

“Chi tassa gli emolumenti dell’Amministratore delegato con abitazione permanente all’estero?”
di **F. ROCCATAGLIATA** “ 4

IRES

“PEX: la residenza della partecipata va verificata con i criteri attuali anche per il passato”
di **G. ALBANO** “ 4

“È legittima la scissione preceduta dal conferimento di partecipazioni in regime di realizzo controllato”
di **M. ANTONINI e P. PIANTAVIGNA** “ 5

“Il test di vitalità per utilizzare le perdite pregresse, di interessi indeducibili e le eccedenze ACE”
di **F. GALLIO** “ 6

IRES – Imposta sostitutiva sulle rivalutazioni – Riallineamento – Riconoscimento fiscale di maggiori valori iscritti in bilancio in relazione ad immobilizzazioni materiali per i soggetti con esercizio non coincidente con l’anno solare
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 settembre 2022, n. 448 “ 7

IRES – Scambi di partecipazioni – Conferimento di partecipazioni a realizzo controllato – Partecipazione in consorzi - Esclusione
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 settembre 2022, n. 451 “ 7

IRES – Strumenti finanziari partecipativi – Deducibilità remunerazione - Condizioni Risp. Interpello Agenzia delle entrate 27 settembre 2022, n. 476	Pag.“ 7
IRES – Regime PEX – Situazione di “liquidazione di fatto” – Residenza della società partecipata estera – Criteri per l’individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato Risp. Interpello Agenzia delle entrate 27 settembre 2022, n. 481	“ 8
IRES – Imposta sostitutiva – Modalità e termini per l’esercizio delle facoltà di revoca – Disposizioni attuative Provv. Agenzia delle entrate 29 settembre 2022, n. 370046	“ 8
IRES – Fusione inversa – Affrancamento maggiori valori – Imposta sostitutiva versata in eccesso – Rimborso per errore materiale Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 ottobre 2022, n. 518	“ 9
IRES – Fusione inversa – Individuazione dei “ricavi e proventi caratteristici” ai fini della verifica dei requisiti di vitalità economica per una società che redige il bilancio conformemente ai principi contabili internazionali Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 ottobre 2022, n. 527	“ 9
IRES – Presunzione di residenza delle società esterovestite – Legittimo risparmio di imposta – Inapplicabilità Cass., sez. trib. 8 settembre 2022, n. 265538	“ 9

REDDITI DI CAPITALE

“ <i>Carried interest</i> : tre condizioni in cerca d’autore” di G. MARIANETTI	“ 10
---	------

REDDITI DI IMPRESA

“L’Agenzia delle entrate rivede la sua posizione sul regime “ad intermittenza” delle CFC”, di D. AVOLIO, G. MAZZARELLA, M. PIAZZA e A. TEMPESTINI	“ 11
“Correzione degli errori contabili con piena rilevanza fiscale” di D. AVOLIO, A. DE VALLE e F. RIZZATO	“ 12
“ <i>Cost sharing agreement</i> : la deducibilità dei servizi infragruppo alla luce dei recenti orientamenti giurisprudenziali”, di P. VALENTE	“ 13
“Derivazione rafforzata anche per la correzione di errori contabili”, di N. VILLA	“ 14
Reddito di impresa – Somme dovute a seguito di accordi transattivi - Deducibilità Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 ottobre 2022, n. 491	“ 16
Reddito di impresa – Rivalutazione dei beni – Distribuzione riserve in sospensione d’imposta – Tassazione dei soci Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 ottobre 2022, n. 492	“ 16
Reddito di impresa – Erogazioni liberali effettuate ad una fondazione - Deducibilità Risp. Interpello Agenzia delle Entrate 13 ottobre 2022, n. 510	“ 16
Reddito di impresa – Principio di inerenza – Premi incentivanti ad amministratori e dirigenti - Deducibilità Risp. Interpello Agenzia delle entrate 31 ottobre 2022, n. 539	“ 17

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“I problematici confini applicativi del regime “impatriati” nelle fattispecie di rientro post-distacco” di G. GRIMALDI	Pag. 17
Redditi di lavoro dipendente – Compensi erogati dell’anno successivo a quello di maturazione – Tassazione separata Risp. Interpello Agenzia delle entrate 22 settembre 2022, n. 468	“ 18
Ritenute – Restituzione di somme indebitamente percepite – Modalità di recupero delle ritenute Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 settembre 2022, n. 470	“ 19
Agevolazioni fiscali – Regime impatriati – Rientro in Italia dell’amministratore residente all’estero mantenendo lo stesso ruolo Risp. Interpello Agenzia delle entrate 25 ottobre 2022, n. 524	“ 19

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Ipotecarie e catastali (imposte) – Fondi immobiliari chiusi – Esenzione – Esclusione di fondi aperti – Illegittimità Cass., sez. trib. 3 ottobre 2022, n. 28595	“ 20
--	-------------

IVA

“Rapporti tra SO e casa madre: rilevanza ai fini dell’imposta sul valore aggiunto” di M. BARGAGLI e G. SANNA	“ 20
“Ancora controverso il regime dell’IVA sui contratti transattivi” di S. CAPOLUPO	“ 21
“Alla ricerca dei confini dell’operazione accessoria” di M. SIRRI e R. ZAVATTA	“ 21
IVA – Note di variazione IVA – Emissione in ipotesi di scissione societaria Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 ottobre 2022, n. 484	“ 22
IVA – Rappresentante Gruppo IVA – Criteri di individuazione Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 ottobre 2022, n. 487	“ 22
IVA – Acconto – Regime IVA - Applicabile Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 ottobre 2022, n. 488	“ 23
IVA – Servizi di gestione di fondi comuni di investimento – Esternalizzazione prestazioni – Esenzione IVA Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 ottobre 2022, n. 489	“ 23
IVA – Esclusione dal Gruppo IVA di una Società per carenza del vincolo economico Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 ottobre 2022, n. 528	“ 23
IVA – IVA indebitamente fatturata e assolta – Legittimità del rimborso Corte di Giust. UE, 13 ottobre 2022, causa n. C-397/21	“ 23

TRUST

Trust – *Trust* di partecipazione con **beneficiario** e disponente coincidenti – Rivalutazione partecipazioni societarie e attribuzione in *trust* – Tassazione della plusvalenza da cessione
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 agosto 2022, n. 401 **Pag. 24**

Trust – Disciplina fiscale ai fini della imposizione diretta e indiretta - Chiarimenti
Circ. Agenzia delle entrate 20 ottobre, n. 34 **“ 24**

VARIE

Le criptovalute: lacune normative ancora da colmare per l'IRPEF e l'IVA” di **E. BELLI CONTARINI** **“ 26**

“La necessità di regole più chiare per la tassazione delle criptovalute” di **M. LEO** **“ 27**

“*Cripto-asset* – I lavori in corso d'opera per le *corporate*” di **M. PIAZZA** e **M. VOLANTE** **“ 28**

ACCORDI INTERNAZIONALI (principi e norme generali)

Dottrina

“Ritenute sui dividendi: la Corte di Cassazione ordina il rimborso sulla base del diritto UE” di C. VALZ, L. LA PIETRA e G. GINEVRA, in Fisc. e comm. Int. 11/2022, pag. 41

Con una serie di sentenze emesse nel luglio 2022, la sezione tributaria della Suprema Corte di Cassazione ha stabilito che le ritenute applicate sui dividendi di fonte italiana distribuiti a fondi comuni d'investimento mobiliare residenti in Germania e negli Stati Uniti sono contrarie al principio di libera circolazione di capitali sancito dall'art. 63 del trattato di funzionamento dell'Unione Europea, nella misura in cui il medesimo reddito, ove percepito da un fondo comune di investimento italiano, sarebbe stato esente o assoggettato ad una aliquota inferiore.

Nell'articolo gli AA., dopo aver ripercorso i fatti di causa e le motivazioni poste a fondamento delle sentenze, valutano l'impatto delle stesse sul regime di tassazione dei fondi comuni di investimento mobiliare non residenti in Italia.

Se alla luce del diritto comunitario, così come confermato dalla Corte di Cassazione, con le sentenze di cui sopra, la normativa nazionale in materia di tassazione dei dividendi di fonte italiana percepiti dai fondi di investimento mobiliare esteri non deve prevedere un trattamento peggiore rispetto a quello applicabile ai fondi di investimento di diritto italiano, il regime di tassazione dei dividendi percepiti dai fondi di investimento mobiliare esteri – anche in relazione alle evoluzioni normative successive - deve considerarsi discriminatorio nella misura in cui:

- ha assoggettato, sino al 31 dicembre 2020, a ritenuta pari al 26% (o alla minore ritenuta convenzionale, ove applicabile) i dividendi di fonte italiana percepiti dai fondi d'investimento mobiliare residenti nell'UE o nello Spazio Economico Europeo;
- assoggetta tuttora a ritenuta pari al 26% (o alla minore ritenuta convenzionale, ove applicabile) i dividendi di fonte italiana percepiti dai fondi di investimento mobiliare esteri extra UE/SEE residenti in Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni con l'Italia.

Con riferimento al trattamento discriminatorio subito dai fondi d'investimento residenti nella UE o nello SEE, gli AA. segnalano come la legge di bilancio 2021 abbia disposto l'aggiunta all'art. 27 DPR 600/73, comma 3, di un periodo, che dispone l'esenzione da ritenuta in relazione ai dividendi percepiti dai fondi d'investimento mobiliari di diritto estero residenti nell'UE o nello SEE. L'esenzione trova applicazione solo ed esclusivamente con riferimenti ai dividendi corrisposti a partire dal 1° gennaio 2021.

Con tale disposizione risulta quindi acclarata dallo stesso legislatore la presenza di una disparità di trattamento – contraria al diritto comunitario – in relazione ai pagamenti di dividendi corrisposti fino al 31 dicembre 2020 in favore dei fondi residenti in UE e SEE.

Per quanto riguarda invece il trattamento discriminatorio subito dai fondi di investimento esteri residenti in Paesi extra- UE/SEE che consentono un adeguato scambio di informazioni con l'Italia, viene segnalato che le modifiche apportate con la Legge di bilancio 2021 non hanno esteso a questi ultimi il regime di esenzione da ritenuta previsto invece per i fondi di investimento UE e SEE a decorrere dal 1° gennaio 2021.

Da ciò ne deriva che i fondi d'investimento di diritto estero extra-UE/SEE sono tuttora assoggettati alla ritenuta piena del 26% ai sensi del citato art. 27.

Gli AA. si augurano che le sentenze spingano in ogni caso il legislatore ad estendere l'esenzione da ritenuta recentemente introdotta in favore dei fondi UE/SEE anche ai comparabili fondi d'investimento extra- UE/SEE residenti in Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

Accordi internazionali – Deduzione delle perdite definitive subite da una stabile organizzazione non residente – Stato che ha rinunciato al proprio potere impositivo in virtù di una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione – Comparabilità delle situazioni

Corte di Giust. UE 22 settembre 2022, causa n. 538/20, nel sito web www.eutekne.it

La Corte di Giustizia dell'Unione europea facendo seguito alle conclusioni dell'Avvocato Generale si è pronunciata circa la compatibilità della normativa tedesca che impedisce l'utilizzo delle perdite di una stabile organizzazione all'estero nel caso in cui il trattato con detto Stato imponga di esentare i redditi di tale stabile organizzazione, mentre, di contro, una simile preclusione non sussiste per le *branch* localizzate in Germania.

Nel caso di specie, una società residente in Germania aveva prima costituito una stabile organizzazione nel Regno Unito per poi procedere alla sua chiusura dopo alcuni anni in cui non erano stati realizzati utili, rendendo di fatto inutilizzabili le perdite fiscali generate all'estero. Il rinvio pregiudiziale muoveva dal ricorso presentato dalla società tedesca a fronte del rifiuto da parte dell'Amministrazione finanziaria tedesca, che avrebbe negato l'utilizzabilità di dette perdite in ragione della circostanza che tale stabile organizzazione fosse in regime di esenzione convenzionale. L'art. 18 §2, della Convenzione contro le doppie imposizioni conclusa tra Germania e Regno Unito, infatti, prevede un regime di esenzione per i redditi prodotti dalle *branch* che imprese residenti in Germania detengono nel Regno Unito.

Con il rinvio pregiudiziale i giudici tedeschi chiedevano se la disposizione in parola si ponesse in contrasto con la libertà di stabilimento emergente dal combinato disposto degli artt. 49 e 54 del TFUE.

La Corte ha concluso per la natura non discriminatoria del principio di libertà di stabilimento in quanto la situazione in cui versa una stabile organizzazione in regime di esenzione di matrice convenzionale non sarebbe comparabile a quella in cui versa una *branch* localizzata nel medesimo Stato della casa madre. Ciò giustificerebbe la differenza di trattamento tra le due fattispecie.

Corte di Cassazione

Convenzioni internazionali – Dividendi di fonte estera – Imposta sostitutiva – Scomputo del credito per le imposte estere

Cass., sez. trib. 1° settembre 2022, n. 25698, nel sito web www.eutekne.it

Sulla base della maggior parte delle Convenzioni siglate dall'Italia, una persona fisica residente può detrarre, dall'imposta sostitutiva sui dividendi liquidata in Italia, le imposte assolute all'estero nei casi in cui il contribuente non abbia la facoltà di optare per l'imposizione ordinaria.

Secondo la Cassazione, qualora l'assoggettamento a imposizione mediante imposta sostitutiva avvenga, non "su richiesta" del beneficiario del reddito, ma obbligatoriamente, l'imposta sul reddito assolta all'estero si deve considerare detraibile.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Dottrina

“Riforma della giustizia tributaria: brevi osservazioni sull’onere della prova e sull’efficacia del processo verbale di constatazione” di B. AIUDI, in Boll. Trib. 19/2022, pag. 1368

Il nuovo comma 5-*bis* dell’art.7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 inserito nell’ambito della legge di riforma del contenzioso tributario (legge 31/8/2022 n. 130) enuncia un principio sull’onere della prova che fa già parte del nostro ordinamento, la cui applicazione però è stata spesso disattesa.

“Se la prova della fondatezza dell’atto impositivo manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l’irrigazione delle sanzioni “il giudice annulla l’atto impositivo”.

Con tale disposizione il legislatore non ha voluto derogare a tutti i principi già applicati, ma ha semplicemente voluto potenziare l’istruttoria processual-tributaria, con una norma sostanzialmente ricognitiva di detti principi, che comunque contribuisce a fornire una disciplina più compiuta alla fase istruttoria del processo tributario.

Da ora in poi non potranno più essere ribaltati sul contribuente gli oneri che, in linea di principio sono a carico dell’Amministrazione finanziaria. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Processo tributario – Esecuzione della sentenza – Interessi sulle somme da restituire

Cass., sez. trib. 5 settembre 2022, n. 26054, nel sito web www.eutekne.it

Gli interessi previsti dalla legge fiscale cui fa riferimento l’art. 68 del D.Lgs. 546/92 sono quelli dell’art. 44 del DPR 602/73.

Essi non possono essere calcolati sugli interessi moratori a suo tempo applicati per ritardato pagamento del contribuente, ma vanno invece calcolati sugli aggi di riscossione.

Gli interessi si calcolano sulla quota di sanzione pagata.

Per quanto riguarda il calcolo esso avviene a semestri, dalla data del pagamento sino all’emissione dell’ordinativo di pagamento ad opera dell’Ufficio.

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“Il conferimento di stabili organizzazioni in regime di neutralità fiscale tra norme e prassi dell’Agenzia delle entrate” di S. PALESTINI, in Fisc. e comm. Int. 10/2022, pag. 64

All’interno dell’Unione Europea il trattamento fiscale dei conferimenti di stabili organizzazioni è disciplinato dall’art. 10 della Direttiva 133/2009 sulle operazioni straordinarie, stabilendo il principio generale della neutralità fiscale.

La normativa nazionale disciplina i conferimenti effettuati all’interno UE negli art.178 e 179 TUIR. Per le operazioni che interessano Paese extra UE si applica direttamente l’art. 176, comma 2, TUIR, conducendo sostanzialmente al medesimo risultato di rendere l’operazione neutrale.

L’unica differenza consiste che in ambito comunitario la disciplina domestica è subordinata alla Direttiva 133/2009 e quindi deve essere a questa conforme, mentre i conferimenti in cui sono coinvolti soggetti residenti in Paesi *extra* UE le regole previste dal TUIR costituiscono la normativa

primaria quindi, eventuali conflitti possono solo riguardare l'applicazione e l'interpretazione delle norme anche alla luce dei Trattati contro le doppie imposizioni.

Lo scritto illustra dapprima la normativa comunitaria, a seguire quella domestica per poi soffermarsi sulle principali fattispecie: conferimento di una stabile organizzazione italiana con conferente residente UE e conferitario residente in Italia; conferimento di una stabile organizzazione localizzata nella UE con conferente residente UE e conferitario residente in Italia; conferimento di una stabile organizzazione localizzata nella UE con conferente residente in Italia e conferitario residente UE.

L'A. riporta infine le pronunce dell'Amministrazione che affrontano le problematiche dei conferimenti transnazionali di stabili organizzazioni (risoluzioni 110/2007 e 63/2018; risposte 633/2020 e 164/2022). (EM)

“Chi tassa gli emolumenti dell'Amministratore delegato con abitazione permanente all'estero?” di F. ROCCATAGLIATA, in Corr. Trib. 11/2022, pag.939

Dopo un breve riassunto dei fatti contenuti nell'ordinanza della Corte di Cassazione 18009/2022, l'A. esamina il concetto di residenza fiscale previsto dalla normativa interna focalizzando il rapporto che lega tale norma con analoghe disposizioni previste dalle Convenzioni bilaterali.

Con la predetta ordinanza i giudici della Corte di Cassazione ribadiscono la prevalenza della norma internazionale sulle disposizioni del diritto interno ai fini della determinazione del domicilio fiscale dei contribuenti degli Stati sottoscrittori della Convenzione Italia – Svizzera.

Una prevalenza che non può essere assoluta, ma è limitata alla sola applicazione degli elementi di reddito coperti dal trattato internazionale.

L'ordinamento tributario italiano può legittimamente considerare residente in Italia un contribuente che svolga nel nostro Paese la sua attività principale, ma c'è da capire cosa succede se la medesima persona, sulla base della legislazione fiscale dell'altro Stato contraente risulta essere residente, ai fini fiscali, anche nel predetto altro Stato.

Una duplice residenza rischia di produrre una doppia imposizione internazionale.

Il diritto convenzionale riconosce la definizione statutale di residenza fiscale di ciascuna parte contraente e vi fa espresso rinvio.

Dopodiché elabora una serie di principi dirimenti (*tie – reaker rules*) per risolvere i casi di doppia residenza, al solo fine di facilitare un'univoca attribuzione dei redditi oggetto della Convenzione. (EM)

IRES

Dottrina

“PEX: la residenza della partecipata va verificata con i criteri attuali anche per il passato” di G. ALBANO, ne Il fisco 41/2022, pag. 3923

L'A. commenta la risposta ad interpello n. 481 del 27 settembre 2022 nella quale l'Agenzia delle entrate ha analizzato le modalità di accertamento dei due requisiti previsti in capo alle partecipate per l'applicazione del regime PEX, ovvero il requisito dell'attività commerciale e quello della residenza in uno Stato a fiscalità non privilegiata.

In relazione ai profili di commercialità, ovvero all'orizzonte temporale per accertare il requisito della commercialità, la posizione dell'Agenzia non desta sorprese, confermando di fatto una interpretazione ormai consolidata.

L'Agenzia delle entrate, infatti, aveva già chiarito, sin dalla circolare n.10/E del 16 marzo 2005, che, nell'ipotesi di liquidazione, il requisito triennale della commercialità deve sussistere ininterrottamente, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore all'avvio della liquidazione, partendo quindi dalla fase di liquidazione e non dal realizzo della partecipazione.

Inoltre, sempre l'Agenzia nella circolare n. 7/E/2013 aveva sottolineato che, nel caso in cui l'interruzione dell'attività commerciale da parte di una società deriva da un depotenziamento dell'azienda, occorre valutare se tale depotenziamento non configuri un'ipotesi di liquidazione di fatto, evento assimilabile alla liquidazione vera e propria ai fini del requisito della commercialità.

Nella risposta commentata dall'A., l'Agenzia, nel ribadire le proprie posizioni sull'argomento, ha valutato i possibili elementi propedeutici alla liquidazione che denotano un depotenziamento dell'azienda tale da portare alla liquidazione di fatto, confermando che il requisito temporale della commercialità va verificato con riferimento ai tre periodi di imposta antecedenti il periodo in cui ha avuto inizio la liquidazione di fatto della società partecipata.

L'aspetto più rilevante ed anche più critico per le conseguenze applicative – in quanto impone notevoli oneri amministrativi alle imprese – riguarda le modalità di verifica del requisito della residenza fiscale della partecipata in uno Stato a fiscalità privilegiata o meno.

Sul punto l'Agenzia ha ritenuto che, in assenza di una norma analoga a quella prevista per i dividendi, vada applicato, per tutti gli anni oggetto di verifica, il criterio oggi previsto dall'art. 47-*bis* TUIR (*tax rate* nominale in caso di collegamento e *tax rate* effettivo in caso di controllo).

Tali criteri vanno applicati fin dalla costituzione della partecipata, fatto salvo il minor periodo di sorveglianza (5 anni) valevole esclusivamente per le plusvalenze derivanti da cessioni nei confronti di terzi.

L'Agenzia ha in sostanza chiarito che è necessario applicare per tutte le annualità pregresse le regole vigenti al momento della cessione, ossia quelle oggi previste dall'art. 47-*bis* TUIR.

A questo punto la disciplina delle plusvalenze risulta disallineata rispetto a quella dei dividendi dove, al contrario, il comma 1007, art. 1 della Legge 205/2017 prevede l'applicazione delle norme pro tempore vigenti negli esercizi di maturazione degli utili.

Nel caso in cui la partecipata fosse considerata residente uno Stato a fiscalità privilegiata anche in una sola delle annualità oggetto di monitoraggio, la plusvalenza sarebbe tassabile in modo ordinario ai sensi dell'art. 86 TUIR.

La diversa soluzione delineata per le plusvalenze impone, come detto, notevoli oneri amministrativi alle imprese con controllate estere, che in alcuni casi potrebbero essere tenute a ricostruire il livello di tassazione effettivo degli ultimi venti anni. (EM)

“È legittima la scissione preceduta dal conferimento di partecipazioni in regime di realizzo controllato” di M. ANTONINI e P. PIANTAVIGNA, ne Il fisco 43/2022, pag. 4116

Gli AA. commentano la risposta ad interpello n. 496/2022 in cui l'Agenzia ha affermato che non è abusiva l'operazione consistente in un conferimento congiunto di partecipazioni in regime di realizzo controllato ex art. 177, comma 2, TUIR, seguito da una scissione totale non proporzionale della società target a favore di una Newco e della società conferitaria che post conferimento la controlla. In particolare, l'operazione è stata ritenuta legittima in quanto non costituisce un risparmio di imposta indebito la neutralità fiscale che il regime di realizzo controllato prevede per le fattispecie caratterizzate da un obiettivo fondamento economico.

Le considerazioni espresse nella risposta sono condivisibili nelle conclusioni anche se – fanno notare gli AA. – non viene chiarito se, ai fini dell'abusività, debba considerarsi superato l'orientamento in base al quale il ricorso al regime del realizzo controllato, anziché al principio generale del valore normale, nelle operazioni realizzative di scambi di partecipazioni non sia applicabile a situazioni in cui la ragione prevalente dello scambio risieda nella volontà di transitare in neutralità fiscale dal regime di tassazione IRPEF a quello più favorevole dell'IRES.

Non è altrettanto chiaro se nel caso di operazioni costituite da due o più negozi giuridici fiscalmente legittimi, sia necessario valutare anche l'operazione nel suo complesso e se sia necessario verificare se l'obiettivo economico perseguito sia stato realizzato attraverso atti superflui.

Gli AA. ritengono che nei casi di operazioni complesse, costituite da uno o più *step*, se ciascuno dei singoli atti o negozi giuridici risulta fiscalmente legittimo di per sé, altrettanto legittimo deve considerarsi l'effetto combinato che essi sono idonei a produrre. Il collegamento negoziale dovrebbe infatti, essere funzionale ad accertare se una pluralità di atti distinti e autonomi celi un'operazione unitaria avente effetti giuridici finali equivalenti a quelli propri di una diversa fattispecie astratta, non ad escludere la legittimità fiscale di atti che realizzano proprio gli effetti che l'ordinamento prevede.

In passato l'Amministrazione aveva ravvisato dei comportamenti abusivi nelle operazioni articolate in un numero di negozi giuridici considerati superflui o eccessivi rispetto all'obiettivo economico perseguito.

Nel caso di specie questo indice di abusività non è stato evocato dall'Amministrazione, che non ha proceduto a verificare se l'effetto economico raggiungibile attraverso la sequenza combinata di negozi giuridici avrebbe potuto realizzarsi sulla base di un percorso negoziale più lineare, ma a parere degli AA. la disciplina antiabuso non vieta la scelta, tra una serie di comportamenti a cui il sistema fiscale attribuisce pari dignità, di quello fiscalmente più conveniente, ancorché la strada risulti più lunga e complessa.

L'opzione per la via più conveniente è quindi implicitamente consentita e non configura un aggiramento delle norme fiscali.

Nelle conclusioni della risposta dell'Agenzia, il riferimento alla volontà abusiva di transitare in neutralità fiscale dal regime di tassazione IRPEF riservato alle persone fisiche non imprenditori a quello più favorevole dell'IRES va inteso non come un ritorno alla posizione espressa nel passato, bensì come un esempio della previgente impostazione che ravvisava nel menzionato art. 177 una deroga al principio generale di cui all'art. 9 TUIR.

Il regime del realizzo controllato, perciò, non va inteso come eccezionale rispetto al principio generale del valore normale, dato che l'art.177 è posto su un piano di pari dignità con la disciplina di cui all'art. 9 TUIR, rispetto alla quale trova applicazione alternativa, in presenza dei relativi presupposti normativi. (EM)

“Il test di vitalità per utilizzare le perdite pregresse, di interessi indeducibili e le eccedenze ACE” di F. GALLIO, nel sito web www.iltributario.it

Con la risposta ad interpello 527/2022 è stato confermato che l'indice di vitalità relativo ai ricavi, previsto dall'art.172, comma 7, TUIR, per le società *holding* può essere determinato, tenendo conto, non solo dei ricavi indicati nella voce A del conto economico, ma anche di quelli indicati nella voce C. Per i soggetti IAS, si dovrà tener conto anche dei componenti di redditi indicati nella parte denominata OCI.

La risposta riveste una certa importanza in quanto ha permesso di chiarire come devono essere determinati gli indici di vitalità per i soggetti IAS.

L'A., dopo essersi soffermato sulla normativa di riferimento e sulle varie posizioni assunte dall'Agenzia delle Entrate, analizza i criteri di funzionamento di tale istituto.

L'A. osserva come l'unica nota negativa che si rinviene da alcune risposte dell'Agenzia, si riferisca al fatto che si continui a sostenere che i requisiti minimi di vitalità economica debbano sussistere, non solo nel periodo precedente la fusione, ma continuare a permanere fino al momento in cui la fusione è stata deliberata.

Tale tesi non è condivisa da una parte della giurisprudenza e della dottrina, secondo la quale una simile tesi interpreterebbe in maniera errata la disposizione del comma 7 dell'art.172 TUIR.

Come si evince dal tenore letterale della norma, i predetti indicatori economici debbono essere ricavati dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello in cui l'operazione di fusione è stata deliberata, a prescindere o meno dalla retrodatazione degli effetti fiscali dell'operazione.

Infatti, il comma 7 prevede esplicitamente che si debba far riferimento all'esercizio precedente e non menziona altri periodi successivi.

Non sarebbero a sostegno della tesi dell'Amministrazione finanziaria neppure le modifiche arrecate dall'art. 35 del D.L. 4 luglio 2006 n. 223 all'art. 172 del TUIR in caso di retrodatazione laddove viene previsto che, in caso di retrodatazione degli effetti fiscali delle fusioni, il diritto al riporto delle perdite del periodo è subordinato alla verifica della sussistenza sia degli indici di vitalità sia del limite quantitativo del patrimonio netto, sempre, però riferiti all'esercizio precedente.

Infatti, l'attuale penultimo dell'art. 172, comma 7, fa riferimento al periodo che intercorre tra l'inizio del periodo e la data antecedente a quella di efficacia giuridica solamente relativamente alla determinazione del risultato negativo delle società partecipanti alla fusione, senza disporre nulla circa gli esercizi da considerare per verificare la vitalità delle società coinvolte nella fusione. (EM)

Prassi Amministrativa

IRES – Imposta sostitutiva sulle rivalutazioni – Riallineamento – Riconoscimento fiscale di maggiori valori iscritti in bilancio in relazione ad immobilizzazioni materiali per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 settembre 2022, n. 448, nel sito web www.eutekne.it

La risposta ha esaminato alcuni aspetti di interesse relativi al riallineamento dei valori civili e fiscali, e in particolare:

- le tempistiche per le società con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare;
- la determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva;
- le condizioni di efficacia dell'operazione;
- la determinazione del piano di ammortamento fiscale dei beni riallineati

Con riferimento al primo aspetto l'Agenzia ha precisato che il riallineamento dei valori civili e fiscali, così come la rivalutazione, può essere anticipato, per i soggetti "non solari", all'esercizio in corso al 31.12.2019, se il relativo bilancio è stato approvato dopo il 14.10.2020.

Per quanto riguarda la seconda questione viene chiarito che, in ogni caso le differenze da riallineare debbono già essere presenti nel bilancio dell'esercizio precedente.

Per i beni materiali i cui valori civili e fiscali sono riallineati attraverso la riduzione dei fondi di ammortamento, "il maggior valore riferibile allo specifico asset riallineato si sommerà al suo valore fiscale residuo, ottenendo, a parità di costo storico, un allungamento dell'originario piano di ammortamento fiscale, che rimarrà unico e continuerà ad essere calcolato sul costo storico fiscale". In pratica, il piano di ammortamento dei valori è unico, e non viene invece suddiviso tra la parte "originario" e quella oggetto dell'operazione, come avviene per marchi e avviamento.

IRES – Scambi di partecipazioni – Conferimento di partecipazioni a realizzo controllato – Partecipazione in consorzi - Esclusione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 settembre 2022, n. 451, nel sito web www.eutekne.it

Le partecipazioni di minoranza o anche marginali in consorzi non rientrano tra quelle "ostative" all'applicazione del regime di realizzo controllato sui conferimenti di partecipazioni di cui all'art. 177 comma 2-bis del TUIR, perché sono partecipazioni in soggetti diversi da società; mentre restano "ostative" le partecipazioni in società consortili o cooperative, perché, seppur con finalità diverse da quella di lucro, restano comunque società.

In ogni caso, le eventuali cessioni di queste partecipazioni, "propedeutiche" a rimuovere la causa "ostativa" e rendere possibile l'applicazione del predetto regime fiscale sulla successiva operazione di conferimento, non determinano alcun indebito risparmio di imposta e non concorrono pertanto a generare alcuno schema operativo censurabile ex art. 10-bis della L. 212/2000, ivi compreso il caso in cui tali cessioni "propedeutiche" avvengano, anziché a favore di terzi, a favore proprio dei soci (o di altre società da essi possedute) che intendono effettuare il conferimento di partecipazioni in regime di "realizzo controllato" ex art. 177, comma 2-bis del TUIR.

L'Agenzia delle entrate conferma che, qualora un socio con una partecipazione inferiore alle soglie di cui all'art. 177, comma 2-bis, TUIR ceda o doni la propria partecipazione ad altro socio che integra in tal modo una partecipazione superiore alle predette soglie, il successivo conferimento da parte di questo socio dell'intera partecipazione in regime di "realizzo controllato" ex art. 177 comma 2-bis del TUIR non integra gli estremi dell'abuso del diritto.

IRES – Strumenti finanziari partecipativi – Deducibilità remunerazione - Condizioni

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 27 settembre 2022, n. 476, nel sito web www.eutekne.it

L'Agenzia delle entrate si è espressa sulla deducibilità del c.d. "premio" che viene corrisposto in relazione agli strumenti finanziari partecipativi (SFP) emessi da una società e classificati in bilancio come strumenti di *equity* da parte del sottoscrittore.

Nel caso di specie il "premio" viene determinato applicando un tasso di interesse del 10% all'apporto effettuato dal sottoscrittore in funzione del tempo intercorso tra la data di versamento e la data di restituzione. Tuttavia, il pagamento del premio ai titolari degli SFP è condizionato alla distribuzione da parte del soggetto partecipato di poste di patrimonio netto che possono essere indifferentemente di utili o di capitale.

Sul piano contabile gli SFP sono stati considerati titoli di *equity* da parte del sottoscrittore, in quanto non prevedono l'obbligo di restituzione del capitale, e possono essere trasferiti ad altri soci dell'emittente. Si tratta, dunque, di strumenti finanziari partecipativi riservati ai soci.

In merito, l'Agenzia delle entrate osserva che lo SFP del caso di specie non è qualificabile come uno strumento "similare alle azioni", non essendo la remunerazione totalmente ancorata ai risultati economici dell'emittente.

Ne consegue che il "premio" corrispondente agli interessi maturati in relazione agli SFP, calcolati al tasso annuo del 10% sulla parte di apporto non ancora restituito sia deducibile, ma soggetto alle limitazioni previste dall'art. 96 del TUIR.

IRES – Regime PEX – Situazione di "liquidazione di fatto" – Residenza della società partecipata estera – Criteri per l'individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 27 settembre 2022, n. 481, nel sito web www.eutekne.it

Con la risposta a interpello, l'Agenzia delle entrate si è espressa in merito alle modalità di verifica del requisito connesso alla residenza della partecipata estera in Stati non privilegiati nell'ambito della *participation exemption*, evidenziando che a questi fini occorre adottare retroattivamente l'ETR test sin dal primo periodo di possesso della partecipata, ove il realizzo avvenga infragruppo.

Le questioni poste all'esame dell'Agenzia delle entrate sono tre, e sono relative a:

- la verifica del requisito dell'esercizio di imprese commerciali per le società in stato di depotenziamento strutturale;
- la valutazione del periodo di monitoraggio della residenza nei casi in cui la plusvalenza non derivi dalla cessione della partecipazione, ma da altre forme di realizzo;
- le modalità di verifica del suddetto requisito della residenza.

Per quanto riguarda il primo aspetto, l'Agenzia richiama i consolidati principi contenuti nella circolare n. 7/2013 secondo cui, se esistono fatti dai quali si evince un depotenziamento strutturale della partecipata, la società si considera in stato di liquidazione di fatto, per cui il requisito dell'esercizio di imprese commerciali va determinato a ritroso nel triennio precedente a tale stato di liquidazione di fatto, indipendentemente dal momento della formale messa in liquidazione.

In merito al secondo aspetto, l'Agenzia ritiene che la ripartizione del capitale e delle riserve di capitale per un importo che eccede il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione non possa essere assimilato ai fini della verifica del requisito della residenza fiscale, ad una cessione extragruppo, per cui tale requisito va cercato lungo l'intero periodo di possesso della partecipazione.

Sempre in merito al requisito della residenza, occorrerebbe applicare i principi dell'art. 47-*bis* del TUIR in modo retrospettivo per ciascuna delle annualità in questione, andando a ricostruire, per le partecipazioni di controllo, i *tax rate* effettivi.

A tale monitoraggio sono, però, esclusi i periodi di imposta in cui l'Italia non aveva introdotto nel proprio ordinamento normative di contrasto al possesso di partecipazioni in Stati a fiscalità privilegiata.

Non viene precisato se la verifica del livello di tassazione effettiva debba essere operato anche per l'esercizio in cui la partecipazione viene ceduta.

IRES – Imposta sostitutiva – Modalità e termini per l'esercizio delle facoltà di revoca – Disposizioni attuative

Prov. Agenzia delle entrate 29 settembre 2022, n. 370046, nel sito web www.eutekne.it

Il provvedimento definisce le modalità per la restituzione dell'imposta sostitutiva assolta per le imprese che decidono di revocare gli effetti fiscali della rivalutazione o del riallineamento operati nel bilancio 2020.

L'art. 2 del provvedimento precisa che le relative disposizioni riguardano i soggetti che, al 29 settembre 2022, abbiano perfezionato l'opzione per la rivalutazione, il riallineamento o l'affrancamento della riserva in sospensione di imposta.

Per quanto riguarda i beni per i quali è possibile esercitare questa opzione, vi rientrano tutti i beni oggetto delle operazioni disciplinate dall'art. 110 del D.L. 104/2020. L'Agenzia stabilisce che la revoca ha ad oggetto le singole attività i cui valori sono stati rivalutati o riallineati e che essa deve essere esercitata per l'intero importo delle attività oggetto di rivalutazione o di riallineamento selezionate.

La revoca riporta (art. 5 del provvedimento) i valori fiscali dei beni a quelli ante rivalutazione o ante riallineamento ai fini degli ammortamenti e delle plusvalenze o minusvalenze; allo stesso modo, cessa il vincolo di sospensione d'imposta sulla corrispondente parte del patrimonio netto.

Con riferimento agli adempimenti, il provvedimento precisa (art. 7) che è necessario presentare una dichiarazione integrativa per l'annualità 2020, entro e non oltre i 60 giorni dalla data di pubblicazione del provvedimento. Il termine scade lunedì 28 novembre 2022, e risulta perentorio.

IRES – Fusione inversa – Affrancamento maggiori valori – Imposta sostitutiva versata in eccesso – Rimborso per errore materiale

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 ottobre 2022, n. 518, nel sito web www.eutekne.it

Le imposte sostitutive per il riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori contabili risultanti a seguito di operazioni straordinarie possono essere oggetto di rimborso, ove, per effetto di un errore materiale di calcolo sulla relativa base imponibile, siano state versate in misura eccedente.

L'Agenzia illustra le modalità mediante le quali procedere alla presentazione della dichiarazione integrativa della dichiarazione nella quale sono stati commessi gli errori di calcolo, nonché i termini in cui l'imposta sostitutiva versata in eccesso può essere ottenuta a rimborso.

IRES – Fusione inversa – Individuazione dei “ricavi e proventi caratteristici” ai fini della verifica dei requisiti di vitalità economica per una società che redige il bilancio conformemente ai principi contabili internazionali

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 ottobre 2022, n. 527, nel sito web www.eutekne.it

Nell'ambito di una fusione inversa, la società incorporante aveva contabilizzato gli investimenti in *equity*, optando per il metodo di contabilizzazione delle variazioni di *fair value* a OCI.

La società iscriveva, dunque, componenti in contropartita in un'apposita riserva del patrimonio netto, senza transito a Conto economico dei *plus/minusvalori* al momento della vendita.

Tali componenti, secondo l'Agenzia delle entrate, rilevano ai fini del calcolo dei ricavi nel test di vitalità, perché nel caso in cui la società avesse optato per una contabilizzazione diversa dall'imputazione ad OCI, sarebbero stati iscritti in una voce del Conto economico rilevante ai fini del *test*.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRES – Presunzione di residenza delle società esterovestite – Legittimo risparmio di imposta – Inapplicabilità

Cass., sez. trib. 8 settembre 2022, n. 265538, nel sito web www.eutekne.it

La Corte di Cassazione ha stabilito che le contestazioni in tema di esterovestizione (art. 73, comma 5-*bis* del TUIR) hanno ad oggetto l'utilizzo di tale fattispecie in modo funzionale ad una condotta abusiva, non potendo essere contestato il mero legittimo risparmio di imposta.

Per esterovestizione si intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo, ovviamente, di sottrarsi al più gravoso regime nazionale.

E' quindi necessario accertare che lo scopo essenziale di un'operazione si limiti all'ottenimento di un vantaggio fiscale: ciò perché quando il contribuente può scegliere tra due operazioni, non è obbligato a preferire quella che implica il pagamento di maggiori imposte, ma, al contrario, ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli consenta di ridurre la sua contribuzione fiscale. In definitiva, quel che rileva, ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento, non è accertare la sussistenza o meno di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma se si sia artificialmente creata una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica.

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

“Carried interest: tre condizioni in cerca d'autore” di G. MARIANETTI, in Corr. Trib. 10/2022, pag. 881

Il breve scritto, dopo un veloce riepilogo del quadro normativo, focalizza l'attenzione su alcuni punti critici della normativa sui *carried interest*.

L'A. osserva come non esista una definizione puntuale dei *carried interest*, e come in generale gli stessi siano collegati all'emissione di strumenti finanziari, caratterizzati da diritti patrimoniali rafforzati e dalla postergazione della relativa remunerazione rispetto a quella degli investitori principali, ai quali viene, oltre alla restituzione del capitale investito, garantito un rendimento minimo.

Sono regolati da una specifica norma, l'art. 60 del D.L. n. 50/2017, finalizzata ad accertare quando il reddito ritratto da tali strumenti possa essere qualificato di natura finanziaria.

Secondo il disposto dell'articolo sopra menzionato, i proventi derivanti dalla partecipazione in società, enti od organismi di investimento collettivo del risparmio conseguiti da amministratori oppure da soggetti ad essi legati da un rapporto diretto o indiretto di controllo o gestione, se relativi ad azioni, quote od altri strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rinforzati, si considerano in ogni caso quali redditi di capitale o diversi in presenza di tre specifiche condizioni:

- l'impegno di investimento complessivo di tutti i dipendenti/amministratori deve comportare un esborso effettivo pari ad almeno l'1% dell'investimento complessivo effettuato dal fondo o del patrimonio netto in caso di società;
- i proventi derivanti dagli strumenti finanziari che attribuiscono diritti patrimoniali rafforzati devono maturare solo dopo che tutti i soci o partecipanti all'organismo di investimento collettivo del risparmio abbiano percepito un ammontare almeno pari al capitale investito ed al rendimento minimo previsto;
- gli strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati devono essere detenuti dagli amministratori per un periodo non inferiore a cinque anni.

Il venir meno anche solo di una delle tre condizioni comporta l'inapplicabilità della norma, a cui però non consegue l'automatica qualificazione del provento quale reddito di lavoro dipendente, rendendosi invece necessaria una valutazione caso per caso della natura reddituale della remunerazione sottesa allo strumento finanziario, in modo tale da definire se esistono elementi tipici dei redditi di natura finanziaria.

A tal riguardo, l'Agenzia ha individuato alcuni indicatori per una valutazione della natura reddituale della remunerazione in tutti quei casi in cui non vengono rispettate le condizioni previste dal citato art.60.

Per esempio, la possibilità di detenere gli strumenti finanziari anche dopo la cessazione del rapporto di lavoro rappresenta un'indicazione sufficiente ad escludere il collegamento del *carried* con l'attività lavorativa ed indica la natura finanziaria del reddito in questione.

Per l'A., uno dei problemi principali della disciplina è rappresentato dalla misura del diritto patrimoniale rafforzato che può essere attribuito agli strumenti finanziari destinati ai *manager*, non esistendo un limite quantitativo.

Ed è proprio questo che può generare delle storture nell'applicazione della disciplina, creando, ad esempio, strutture *ad hoc* che richiedano un investimento ridotto e attribuendo un privilegio enorme alle azioni destinate ai *manager*.

Viene da ultimo affrontata la questione che attiene all'impatto che la concessione di un finanziamento può avere nella valutazione del regime fiscale applicabile ai *carried*.

Secondo l'Agenzia la concessione di un finanziamento al *manager* non è condizione ostativa alla qualificazione finanziaria del reddito sottostante il *carried*.

Sul punto, tuttavia, una sentenza della Cassazione penale potrebbe condurre al superamento di tale impostazione. Infatti, dai principi espressi nella sentenza sembrerebbe emergere una differente lettura del finanziamento rispetto a quella fornita dall'Agenzia. Non sarebbe sufficiente valutare l'obbligo di restituzione del prestito, ma anche entrare nel dettaglio delle singole pattuizioni contrattuali al fine di accertare se, nei fatti, il rischio sotteso al piano esista o meno. A questo punto però l'A. si domanda cosa succede se viene contestato il finanziamento, disconoscendone la natura. La conseguenza naturale dovrebbe essere la tassazione del relativo importo quale reddito di lavoro dipendente, ma in tal caso sarebbe compromesso il regime del *carried interest*.

Si potrebbe però anche ipotizzare che rimanga confermata la qualifica di finanziamento dell'erogazione e che le modalità di restituzione incidano esclusivamente sulla sussistenza del rischio dell'investimento, senza così compromettere il regime dei *carried*, (EM)

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“L’Agenzia delle entrate rivede la sua posizione sul regime “ad intermittenza” delle CFC”, di D. AVOLIO, G. MAZZARELLA, M. PIAZZA e A. TEMPESTINI, ne Il fisco, 36/2022, p.3457.

In questo articolo gli AA. analizzano la circolare dell'Agenzia delle entrate (Ade) n. 29 del 28 luglio 2022 sul regime delle CFC, in cui sono stati analizzati in particolare: *i*) l'applicazione della tassazione per trasparenza e l'eventuale fuoriuscita dal regime CFC; *ii*) il trasferimento di sede e le operazioni straordinarie che comportano la confluenza del soggetto CFC nel soggetto residente.

Con riferimento al primo punto – cioè la fuoriuscita dal regime CFC – il documento di prassi supera la precedente precisazione fornita nella circolare n. 18/2021 che prevedeva che una volta applicato il regime di tassazione per trasparenza dei redditi delle CFC, tale regime avrebbe potuto essere modificato solo se si fosse verificata l'esimente dello svolgimento di una attività economica effettiva, ex art. 167, comma 5, del TUIR. Viene, quindi, chiarito che qualora in un determinato periodo d'imposta gli indicatori previsti per l'applicazione della tassazione per trasparenza non siano integrati (*ETR test* e *passive income test*), il socio residente può comunque scegliere di fuoriuscire dal regime CFC. In pratica, sulla scorta di questa nuova impostazione, il regime di tassazione per trasparenza, una volta adottato dal contribuente, può venire ad interrompersi anche in base all'andamento dell'*ETR test* e/o del *passive income test*, restando ferma la facoltà del contribuente, per ragioni di semplificazione, di continuare ad applicare la disciplina CFC sino a quando non siano eventualmente concretizzate le condizioni per fruire (anche) dell'esimente. Si conferma anche che, nei periodi in cui la tassazione per trasparenza non trova applicazione, il "monitoraggio" dei c.d. "*tax assets*" della CFC deve comunque continuare se si intende utilizzare le eventuali perdite residue (virtuali), nonché le eventuali eccedenze di interessi e/o di ROL e i valori fiscali aggiornati degli elementi patrimoniali della CFC in sede di (eventuale e successiva) tassazione per trasparenza.

Il par. 2 della Circolare n. 29/2022 si preoccupa di meglio precisare il pensiero dell'Amministrazione finanziaria in relazione alle interconnessioni esistenti tra la normativa CFC e quella sui valori fiscali in ingresso di cui all'art. 166-*bis* del TUIR. Al riguardo, gli AA. sottolineano che sono state fornite due importanti precisazioni. In primo luogo, è stato chiarito che quanto precedentemente affermato nella Circolare n. 18/2021, relativamente al caso di rimpatrio di un soggetto CFC e alla valorizzazione in "continuità" delle attività e passività di tale soggetto, si deve intendere come una esemplificazione applicabile nei casi in cui il soggetto estero che trasferisce la residenza fiscale in Italia ricada nell'ambito della tassazione CFC in tutti i periodi d'imposta che precedono il trasferimento di sede in Italia. In altri termini, con la circolare n. 29/2022, questo principio menzionato viene derubricato a "indicazione generale" e circoscritto ai soli casi in cui la controllata sia risultata CFC senza soluzione di continuità per tutti i periodi d'imposta che precedono il trasferimento in Italia. La novità riguarda le situazioni in cui il regime previsto dall'art. 167 del TUIR non è stato applicato per tutti i periodi d'imposta, rimanendo *tout court* preclusa la possibilità di applicare la disciplina sui valori di ingresso di cui all'art. 166-*bis* solo ai soggetti esteri tassati sempre per trasparenza in base alla disciplina CFC sin dall'acquisizione del controllo da parte del controllante italiano. In secondo luogo, e in linea con quanto sottolineato dagli AA, si afferma che l'applicabilità dell'art. 166-*bis* del TUIR, va valutata caso per caso nell'ipotesi più specifica di un soggetto che risulti essere stato tassato in Italia ai sensi della disciplina CFC solo in alcuni periodi di imposta. In particolare, la preclusione all'applicazione del regime sembrerebbe confinata all'ipotesi in cui il soggetto sia stato tassato per trasparenza nel periodo d'imposta precedentemente a quello di rimpatrio. In conclusione, gli AA. ritengono che l'Ade, diversamente da quanto potesse desumersi leggendo i precedenti documenti di prassi, parrebbe aprire alla possibilità di dare riconoscimento fiscale ai valori di mercato delle attività e passività del soggetto che pone in essere una delle operazioni di cui all'art. 166-*bis* del TUIR, anche quando sia stato in alcuni anni (purché non nell'ultimo) soggetto a tassazione in virtù della disciplina CFC. Tale impostazione ha trovato conferma anche nella più recente risposta ad interpello n. 408 del 4 agosto 2022 relativa al caso di una società estera oggetto di fusione transfrontaliera nella controllante italiana.

Pur ritenendo apprezzabili i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria in questi ultimi documenti di prassi, gli AA. sottolineano che rimangono ancora molti i casi ancora dubbi sui quali sarebbero auspicabili ulteriori chiarimenti. (WR)

“Correzione degli errori contabili con piena rilevanza fiscale” di D. AVOLIO, A. DE VALLE e F. RIZZATO, ne Il fisco 39/2022, pag. 3723

Gli AA. commentano le novità introdotte dal D.L. n. 73/2022 (cd. Decreto Semplificazioni), che vanno nella direzione della semplificazione della gestione fiscale delle poste contabilizzate in bilancio per la correzione degli errori contabili, e per questo la normativa deve essere necessariamente interpretata nel senso di considerarla applicabile a tutte le poste contabilizzate, a prescindere che si tratti di errori contabili rilevanti o irrilevanti.

A questi fini è stato modificato l'art. 83 TUIR, proprio per consentire di dare rilevanza fiscale alle correzioni degli errori nell'esercizio in cui viene effettuata in conformità ai principi contabili di riferimento, evitando così alle imprese la presentazione di una apposita dichiarazione integrativa IRES/IRAP del periodo in cui la componente di reddito avrebbe dovuto essere contabilizzata ed eliminando i connessi oneri di adempimento.

Gli AA. ritengono che la nuova formulazione dell'art. 83 possa produrre effetti per le poste contabilizzate per la correzione degli errori contabili nel 2022, seppure relative a componenti di reddito di competenza di esercizi precedenti.

In sede di conversione è stato espressamente disposto che le poste contabilizzate per la correzione degli errori contabili rilevano anche ai fini IRAP.

Viene rilevato come la conversione non abbia però corretto l'apparente asimmetria, per cui la nuova formulazione esclude la rilevanza fiscale dei componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa. Mentre i componenti positivi di reddito sarebbero considerati fiscalmente rilevanti sempre, anche se relativi a periodi d'imposta non più accertabili. Analogo regime è disposto per l'IRAP.

La novità introdotta trova applicazione per i soggetti OIC *adopter*, per i soggetti IAS *adopter*, oltre che per le micro imprese che redigono il bilancio secondo le regole ordinarie.

Non potranno beneficiare della nuova disciplina gli errori commessi dal contribuente di competenza fiscale, laddove si sia semplicemente incorsi in una scorretta applicazione delle regole di determinazione del reddito di impresa, senza che ciò sia stato causato dalla commissione di un errore contabile.

Nel caso degli OIC, il tema della correzione di errori contabili è trattato dall'OIC 29.

Nel caso degli IFRS la correzione di errori è disciplinata dallo IAS 8.

Gli AA. riportano infine, a titolo esemplificativo, alcune correzioni di errori contabili che trovano il loro fondamento nelle casistiche più ricorrenti che le imprese si trovano a dover affrontare. (EM)

“Cost sharing agreement: la deducibilità dei servizi infragruppo alla luce dei recenti orientamenti giurisprudenziali”, di P. VALENTE, in Fisc. e Comm., 7/2022, p. 33

In questo articolo l'A. affronta il tema dei contratti *cost sharing agreement* (CSA) che giocano un ruolo fondamentale nei rapporti infra-gruppo. Tali accordi devono essere necessariamente inseriti all'interno della documentazione relativa ai prezzi di trasferimento. L'A. tratta, in particolare, il tema della deducibilità dei costi connessi a questi contratti anche alla luce dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione che hanno ribadito fermamente il rispetto dei criteri di inerenza, certezza e precisione.

Con il termine *cost sharing agreement* si intende l'accordo quadro tra imprese industriali e commerciali, che mettono in comune risorse e competenze, con l'obiettivo di: i) finanziare e ripartire costi e rischi relativi alla tecnologia di produzione di beni; ii) ovvero di ottenere beni o servizi nella prospettiva di vantaggi economici reciproci, proporzionati alle rispettive contribuzioni in denaro o in natura. In genere, tale forma contrattuale viene utilizzata dai gruppi multinazionali per lo sviluppo congiunto di un bene immateriale, al fine di conseguire economie di scale e/o la minimizzazione dei rischi associati all'attività; la contribuzione di ciascun partecipante è commisurata al valore che otterrebbe dallo sfruttamento del bene oggetto di sviluppo. Nel CSA la quota di contribuzione di ciascun partecipante, rispetto al costo complessivo dell'attività svolta, dovrebbe essere proporzionale ai benefici attesi. La valutazione sulla proporzionalità tra costi e benefici attesi può essere effettuata mediante: i) l'analisi del reddito addizionale che deriverebbe per ciascun partecipante; ii) la stima della riduzione dei costi di cui beneficerebbe ciascun partecipante; iii) l'utilizzo di appropriate chiavi di riparto (cd. *allocation keys*). Nel caso in cui dall'attività svolta sia derivata la creazione di beni immateriali, ai partecipanti del CSA dovrebbe spettare la titolarità giuridica ed economica degli stessi, salvo prevedere che la titolarità giuridica venga attribuita ad uno solo dei partecipanti, mentre il diritto di sfruttamento economico sia garantito a tutti.

Le Amministrazioni finanziarie dei Paesi in cui le imprese partecipanti al CSA hanno la propria sede possono operare delle rettifiche alle contribuzioni qualora rilevino che le stesse non siano proporzionali ai benefici attesi e possono disconoscere il CSA nel suo complesso o alcune clausole dello stesso qualora le circostanze concrete dimostrino che il suo contenuto differisca da quello che avrebbero stipulato imprese indipendenti. L'adesione o il recesso dal CSA devono essere regolati mediante pagamenti compensativi (*buy in e buy out payments*). Le Guidelines OCSE prevedono poi particolari requisiti documentali circa la natura dell'attività del CSA, i termini e il rispetto dell'*arm's length principle*.

La giurisprudenza ha affrontato in diverse occasioni la tematica della deducibilità dei costi infragruppo. Tra le recenti pronunce della Corte di Cassazione si annoverano l'ordinanza del 6 luglio 2021 n. 19166, la sentenza del 18 gennaio 2022, n. 1449, nonché l'ordinanza del 7 marzo 2022, n. 7386. L'A. prende in esame ciascuna di queste sentenze, traendone spunti interessanti per l'analisi della disciplina.

Nell'ordinanza del 2021 n. 19166, la Suprema Corte è tornata a pronunciarsi in merito alla deducibilità dei costi infragruppo derivanti da *cost sharing agreement*, sostenendo che *“la deducibilità dei costi che derivino da accordi contrattuali e sui servizi prestati dalla controllante (cost sharing agreement) deve essere subordinata all'effettività ed inerenza della spesa in ordine all'attività di impresa esercitata dalla controllata ed al reale vantaggio che ne sia derivato a quest'ultima, sulla quale grava l'onere di specifica allegazione degli elementi necessari per*

determinare l'utilità effettiva o potenziale dei costi sostenuti per ottenere i servizi prestati dalla controllante”.

A tal fine, la Cassazione ha ritenuto non sufficiente, da parte della controllata, l'esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizi forniti dalla controllante - quali le attività direzionali, amministrative, legali e tecniche - o la fatturazione dei corrispettivi, richiedendosi, al contrario, specifica allegazione da parte del contribuente di quegli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio.

Nella sentenza n. 1449 del 2022 la Cassazione ha sostenuto che il principio dell'inerenza si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dall'art. 109, comma 5, del TUIR) ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività d'impresa, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo.

Ciò premesso, il controllo dell'Amministrazione finanziaria sull'inerenza dei costi d'impresa, ai fini della loro deducibilità, non può interferire nel campo delle scelte imprenditoriali, a meno che la sproporzione tra prestazioni non sia rilevante ed evidente a colpo d'occhio.

Nel caso oggetto di giudizio, vertendosi in materia di rapporti infra-gruppo nel regime di consolidato nazionale, l'inerenza degli oneri deve essere valutata in ordine all'attività d'impresa esercitata dalla controllata ed al reale vantaggio che ne è derivato a quest'ultima, inteso a migliorare la posizione economica o commerciale della stessa.

La Corte di Cassazione si è nuovamente pronunciata in merito alla deducibilità dei costi derivanti dai contratti *intercompany* e al principio di ripartizione dell'onere della prova. Nella sentenza del 7 marzo 2022, n. 7386 la Corte di Cassazione ha ribadito il proprio consolidato orientamento secondo cui la deducibilità dei costi infragruppo derivanti da accordi *cost sharing agreement* è subordinata all'effettività ed inerenza della spesa in ordine all'attività di impresa esercitata dalla controllata ed al reale vantaggio che ne sia derivato a quest'ultima.

A tal fine, non può ritenersi sufficiente, da parte della controllata, l'esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizi forniti dalla controllante o la fatturazione dei corrispettivi, richiedendosi, al contrario, specifica allegazione da parte del contribuente di quegli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio (Cass. 14.12.1999 n. 14016; Cass. 18.7.2014 n. 16480; Cass. 4.10.2017 n. 23164; Cass. 22.3.2021 n. 8001).

Spetta al contribuente fornire tutti gli elementi atti a supportare la deducibilità dei costi sostenuti per ottenere i servizi prestati dalla controllante, tra i quali l'effettiva utilità dei costi stessi per la controllata, anche se a quei costi non corrispondono direttamente ricavi in senso stretto (Cass. 5.12.2018 n. 31405).

Risulta, quindi, legittima la prassi amministrativa (C.M. 22.9.80 n. 32) che, al di là della forfettizzazione percentuale dei costi addebitati dalla capogruppo alle controllate, fondatamente subordina la deducibilità dei costi derivanti da accordi contrattuali sui servizi prestati dalla controllante all'effettività e all'inerenza della spesa all'attività d'impresa esercitata dalla controllata e al reale vantaggio che deriva a quest'ultima (Cass. 11.11.2015 n. 23027), senza che rilevino in proposito quelle esigenze di controllo della capogruppo, peculiari della sua funzione di *shareholder* (Cass. 16480/2014).

In conclusione, l'A. sottolinea l'importanza dei *cost sharing agreement* quale parte fondamentale della *TP documentation*. Dell'esistenza degli stessi occorre dare atto all'interno dei *Masterfile* e della documentazione nazionale. Ai fini della deducibilità di tali costi, la giurisprudenza ha ribadito nelle recenti pronunce esaminate che la deducibilità degli stessi è subordinata alla presenza dei requisiti di inerenza, certezza ed effettività della spesa sostenuta. In mancanza di idonea documentazione tali costi non possono essere considerati deducibili. (WR)

“Derivazione rafforzata anche per la correzione di errori contabili”, di N. VILLA in La Gest. Straord. Imp. 4/2022, pag.120

Il Decreto Semplificazioni (D.L. n. 73/2022) ha previsto, in forza di una modifica dell'art. 83 del TUIR, che la correzione degli errori contabili assuma rilevanza fiscale nel periodo d'imposta in cui è effettuata grazie all'applicazione, anche a questa fattispecie, del principio di derivazione rafforzata. Considerata l'entrata in vigore a far data dal periodo in corso al 22 giugno 2022 e le rilevanti conseguenze che la stessa può comportare, l'A. fornisce in questo intervento alcuni spunti per una immediata individuazione del suo ambito applicativo. Viene, inoltre, offerta una prima panoramica del perimetro normativo con l'evidenziazione delle conseguenze derivanti dalla sua applicazione con particolare attenzione all'interpretazione della locuzione "correzione degli errori contabili". Per effetto di tale novità i criteri di imputazione temporale rilevano ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione di errori contabili. La disposizione si applica sia ai fini IRES che ai fini IRAP.

La modifica determina la rilevanza fiscale dei componenti di reddito imputati in bilancio (a Conto economico o a Stato patrimoniale) nell'esercizio in cui viene operata la correzione, senza che sia, invece, necessaria la presentazione della dichiarazione integrativa con riferimento al periodo d'imposta in cui è stato commesso l'errore. Viene, quindi, prevista una rilevante semplificazione rispetto al passato.

Sotto il profilo soggettivo, la nuova previsione normativa si applica ai soggetti che applicano il principio di "derivazione rafforzata", mentre ne restano esclusi gli altri per i quali continua a trovare applicazione il precedente orientamento. Di fatto, la nuova regola si applica ai soggetti OIC e IAS *adopter* tranne che per il caso delle microimprese che redigono il bilancio in forma semplificata, per i quali per ottenere la rilevanza fiscale della correzione di errori contabili rimane necessaria la presentazione di una dichiarazione integrativa.

L'A. sottolinea come la nuova disposizione non comporta come unica conseguenza il venir meno dell'obbligo di presentazione della dichiarazione integrativa ma ne comporta quanto meno altre due. In primo luogo, prima della citata modifica normativa la correzione dell'errore contabile poteva essere individuata come una conseguenza sanzionatoria, nella nuova versione dell'art. 83 del TUIR si dovrebbe escludere qualsiasi ipotesi sanzionatoria della correzione degli errori contabili. Inoltre, la semplificazione rispetto al passato riguarda anche una serie di effetti collaterali cd. a cascata (come i ricalcoli dell'ACE o gli eventuali effetti sulla determinazione del ROL) che oggi nel nuovo quadro normativo non hanno più ragion d'essere. Viene poi precisato che il meccanismo di correzione riguarda solo gli errori contabili, per la cui qualificazione non vi è altra possibilità se non quella di riferirsi alla definizione dei principi contabili, mentre devono ritenersi esclusi quelli riconducibili ad una errata applicazione delle regole di determinazione del reddito d'impresa. L'A. si sofferma poi su alcune criticità della nuova disciplina come quella della volontarietà o meno dell'errore, ritenendo che si possa escludere una diversa rilevanza fiscale della correzione in relazione alla volontarietà o meno dell'errore anche se si è consapevoli che ciò potrebbe prestare il fianco a comportamenti abusivi. Piuttosto, avvisa l'A., i comportamenti di maggior pericolo potrebbero trovare un limite nella possibilità di essere intercettati e contestati tramite il divieto di abuso del diritto.

Sotto il profilo temporale, il dato normativo introduce una limitazione alla possibilità di dare applicazione alla regola in tema di errori contabili stabilendo che la stessa *"non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa, di cui all'art. 2, comma 8, del DPR n. 322/1998"*. Nulla viene detto invece con riferimento ai componenti positivi di reddito. Maggiormente delicata è la questione relativa al fatto che la correzione per poter godere delle ricadute fiscali qui in commento debba rispettare i criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili per la correzione degli errori.

Inoltre, il Decreto Semplificazioni nulla dice (e parrebbe nulla innova) nell'ambito dell'accertamento. Nel caso di correzione di errori, ai sensi dell'art. 1, comma 640 della L. 190/2014, il potere di accertamento può essere esercitato entro i termini ordinariamente previsti dall'art. 43 del DPR n. 600/73, che però decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa solo con riguardo agli elementi oggetto dell'integrazione. È ovvio che la modifica normativa apportata all'art. 83 del TUIR rende tale previsione priva di qualsiasi interesse per i soggetti interessati dalla novità, in quanto la correzione troverà evidenza nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui la stessa sarà effettuata.

In conclusione, la riformulazione dell'art. 83, comma 1, del TUIR prende le mosse da un obiettivo di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti consentendo una immediata rilevanza fiscale (sia ai fini IRES che IRAP) della correzione di errori contabili superando la necessità di presentazione di

una dichiarazione integrativa. Sotto il profilo tecnico, ciò è ottenuto estendendo alla fattispecie in esame l'applicazione del principio di derivazione rafforzata. L'interpretazione della disciplina *de qua* deve in ogni caso considerare: i) la *ratio* (semplificatrice) che ha ispirato la modifica; ii) la naturale origine contabile della regola che obbliga ad un'analisi dei contenuti dei principi contabili IAS /IFRS ed OIC. È stato chiarito che: a) la novità riguarda solo i soggetti a cui si applica il principio di derivazione rafforzata; b) gli errori sono da qualificare come tali senza che sia necessario indagare circa la volontarietà o meno del comportamento errato; c) nell'ambito di applicazione devono rientrare tutti gli errori contabili e non invece solo quelli che concernono la competenza; d) affinché la correzione comporti gli effetti di cui al comma 1, dell'art. 83, è sufficiente che intervenga nei limiti esplicitamente imposti dalla norma stessa. L'A. ha anche posto il *focus* sul fatto che nell'applicazione di questa norma occorre fare attenzione ai comportamenti che, sfruttando tale norma, siano diretti unicamente ad ottenere vantaggi indebiti e permanenti per il contribuente, che potranno sempre essere verificati considerando le previsioni in tema di abuso del diritto. (WR)

Prassi Amministrativa

Reddito di impresa – Somme dovute a seguito di accordi transattivi - Deducibilità

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 ottobre 2022, n. 491, nel sito web www.eutekne.it

Le somme dovute, a seguito di transazioni, a titolo di risarcimento danni sono deducibili dal reddito di impresa del soggetto tenuto al pagamento. Si tratta di spese che, anche se dovute per effetto di violazione di obblighi contrattuali, sono comunque attinenti al concreto svolgimento dell'attività e, come tali, inerenti all'attività di impresa.

Reddito di impresa – Rivalutazione dei beni – Distribuzione riserve in sospensione d'imposta – Tassazione dei soci

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 ottobre 2022, n. 492, nel sito web www.eutekne.it

Il caso esaminato riguarda una società controllata che intende distribuire alla propria controllante le riserve in sospensione di imposta dopo che si è avvalsa per il 2020 della c.d. "sospensione degli ammortamenti".

Tale riserva indisponibile non rientra nell'ambito di applicazione della presunzione prevista dall'art. 47, comma 1, del TUIR.

Con riferimento ai saldi attivi di rivalutazione in sospensione di imposta iscritti dalla controllata ex L. 350/2003 ed ex L. 266/2005, si applica l'art. 13, comma 3 della L. 342/2000, per il quale, se vengono attribuiti ai soci, concorrono a formare il reddito imponibile della società aumentati dell'imposta sostitutiva corrispondente.

Al soggetto che ha eseguito la rivalutazione viene attribuito un credito d'imposta, pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva versata, che può essere eventualmente trasferito alla *fiscal unit* in caso di adesione al consolidato fiscale nazionale.

Venendo, poi, alla tassazione dei soci che percepiscono il saldo attivo di rivalutazione, si afferma che deve essere assoggettato a imposizione il 5% dell'importo effettivamente percepito, al netto cioè dell'importo dell'imposta sostitutiva pagata.

Reddito di impresa – Erogazioni liberali effettuate ad una fondazione - Deducibilità

Risp. Interpello Agenzia delle Entrate 13 ottobre 2022, n. 510, nel sito web www.eutekne.it

La risposta si occupa della fattispecie di cui al comma 2, lett. a), dell'art. 100 del TUIR, ossia le erogazioni liberali effettuate a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente una o più finalità tra quelle di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto e ricerca scientifica, deducibili per un ammontare complessivamente non superiore al 2% del reddito di impresa dichiarato.

La disposizione fornisce un'elencazione tassativa che non consente un'estensione generalizzata dell'agevolazione in relazione a finalità diverse da quelle espressamente indicate. Inoltre, presupposto per la fruizione dell'agevolazione è che il beneficiario svolga una delle attività meritevoli di sostegno senza finalità lucrative.

La delimitazione dei destinatari sulla base delle finalità perseguite non preclude comunque all'ente beneficiario di svolgere attività che si qualificano, sotto il profilo fiscale, come attività commerciali, sempre che le stesse siano svolte in diretta attuazione delle finalità indicate dalla disposizione agevolativa e con modalità non lucrative. Tali aspetti devono risultare in modo espresso dallo statuto dell'ente.

Nella fattispecie esaminata soddisfa le predette condizioni la fondazione, costituita da una società di capitali, che ha la finalità di promuovere progetti di pubblica utilità e lo sviluppo socio-culturale, anche tramite la sponsorizzazione e l'erogazione di liberalità in favore di soggetti terzi che si occupano direttamente di realizzare specifici progetti di utilità sociale. In tale ipotesi, le risorse erogate dalla società fondatrice possono beneficiare della deduzione di cui all'art. 100, comma 2, lett. a) del TUIR sia quando l'erogazione è rivolta a sostenere attività poste in essere direttamente dalla fondazione, sia quando l'erogazione è volta a costituire fondi che la fondazione destinerà a terzi.

Rispetto a quest'ultima modalità, è necessario che i terzi beneficiari abbiano gli stessi requisiti dei soggetti destinatari delle erogazioni liberali e realizzino direttamente i progetti.

Reddito di impresa – Principio di inerenza – Premi incentivanti ad amministratori e dirigenti - Deducibilità

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 31 ottobre 2022, n. 539, nel sito web www.eutekne.it

Sono deducibili, in quanto inerenti, i premi spettanti all'amministratore delegato e ad un dirigente apicale di una spa, in esecuzione di piani di incentivazione in loro favore.

In ambito IRAP, sono deducibili soltanto i premi incentivanti riconosciuti al dirigente apicale, in quanto impiegato con contratto di lavoro a tempo indeterminato. Sono, invece, indeducibili i premi spettanti all'amministratore delegato, in quanto inquadrato come collaboratore coordinato e continuativo.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“I problematici confini applicativi del regime “impatriati” nelle fattispecie di rientro post-distacco” di G. GRIMALDI, in Corr. Trib. 11/2022, pag. 993

Le condizioni di applicabilità del regime impatriati ai lavoratori che rientrano a seguito di distacco continuano ad essere molto incerte.

Dopo un iniziale rifiuto, da parte dell'Agenzia delle entrate, di riconoscere l'agevolazione, la preclusione sembrava essere stata superata con la risoluzione 76/E/2018, la quale ragionevolmente aveva aperto le porte del regime anche a quei lavoratori che rientrassero al termine di un distacco, nel caso in cui allo stesso fosse conseguito un rientro in posizione di discontinuità rispetto al ruolo ricoperto ante-distacco.

Tale approccio è stato rimesso in discussione con la Circolare 33/E/2020 la quale, con una interpretazione eccessivamente restrittiva ha richiesto la sottoscrizione, al momento del rientro presso la distaccante, di un nuovo contratto di lavoro, avente ad oggetto una diversa prestazione, oltretutto l'assenza di indici di continuità sostanziale, i quali, anche in presenza di un nuovo contratto, possano far pensare che di fatto continuino ad applicarsi i termini e le condizioni contrattuali, e giungendo così a negare, di fatto, l'applicazione dell'agevolazione nella quasi totalità dei casi di distacco.

Alla circolare si sono susseguiti svariati documenti di prassi, i più emanati in conformità con il nuovo orientamento restrittivo.

L'A. segnala, tuttavia, un interessante documento di segno contrario – la risposta a interpello 259/2022 – con cui l'Agenzia ha riconosciuto la spettanza dell'agevolazione in un caso di rientro del lavoratore presso la distaccante, senza che ci fosse stata la sottoscrizione di un nuovo contratto di lavoro.

Nell'argomentare il proprio parere positivo l'Agenzia ha affermato che i requisiti individuati dalla circolare debbono intendersi come meramente esemplificativi e che, perciò, a prescindere da essi, in ogni fattispecie si dovrà concretamente valutare se il rientro sia agevolabile poiché avvenuto in sostanziale discontinuità, in ragione dell'effettivo radicamento all'estero durante il distacco e dell'assunzione di un nuovo e diverso ruolo aziendale al momento del rientro, elementi ritenuti di per sé sufficienti a rendere applicabile l'agevolazione.

Sul punto si è recentemente pronunciata anche la giurisprudenza di merito, con la sentenza della Comm. Trib. Prov. Di Milano 1479/2022, che ha ritenuto erronea l'interpretazione restrittiva adottata dall'Agenzia, poiché non supportata dal testo della norma, la quale non prevede come requisito per accedere all'agevolazione la necessaria stipula di un nuovo contratto di lavoro, oltre che distorsiva della sua stessa ratio, che è quella di favorire il rientro in Italia di quei lavoratori che abbiano prestato la propria attività lavorativa all'estero.

L'A. sottolinea che la norma non dispone alcuna preclusione o limitazione per i lavoratori che rientrino in Italia a seguito di distacco, a differenza del previgente regime di incentivo dove, invece, lo stesso legislatore aveva espressamente escluso i lavoratori distaccati dall'applicazione dell'agevolazione.

Il fatto che il legislatore, nella formulazione successiva dell'agevolazione abbia eliminato tale preclusione, starebbe a significare che egli abbia volutamente optato per una scelta diversa, includendo anche i lavoratori distaccati nel perimetro applicativo del nuovo regime.

In conclusione, l'A. è del parere che con gli interventi l'Amministrazione abbia esorbitato dalle proprie prerogative, indulgendo in una vera e propria attività integrativa, introducendo, per le ipotesi di distacco, il requisito della discontinuità, che non trova alcun supporto nel dato normativo.

Tale integrazione della norma in via di prassi è illegittima: non solo si traduce in una violazione del principio di riserva di legge, ma ancor prima essa viene realizzata per il tramite della prassi amministrativa che mai e poi mai può assurgere a fonte del diritto. (EM)

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – Compensi erogati dell'anno successivo a quello di maturazione – Tassazione separata

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 22 settembre 2022, n. 468, nel sito web www.euteke.it

L'Agenzia ribadisce che le situazioni che rilevano ai fini della tassazione separata sono quelle:

- di "carattere giuridico", che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi, ai quali è sicuramente estranea l'ipotesi di un accordo tra le parti in ordine a un "rinvio" del tutto strumentale nel pagamento delle somme spettanti;
- consistenti in "oggettive situazioni di fatto", che impediscono il pagamento delle somme riconosciute spettanti entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generalità dei sostituti d'imposta, causandone il "ritardo".

La tassazione separata è esclusa quando la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione è "fisiologica" rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi.

Tra le cause giuridiche che legittimano l'applicazione della tassazione separata vi è quindi anche il sopraggiungere di un contratto collettivo, anche decentrato, di conseguenza, in generale, è sufficiente che, per effetto della stipula del contratto collettivo, l'erogazione avvenga nel periodo d'imposta successivo rispetto a quello in cui le somme si riferiscono per applicare la tassazione separata.

Ritenute – Restituzione di somme indebitamente percepite – Modalità di recupero delle ritenute

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 settembre 2022, n. 470, nel sito web www.eutekne.it

L'Agenzia delle entrate ha analizzato la disciplina relativa alla restituzione al sostituto d'imposta di somme indebitamente percepite e assoggettate a tassazione negli anni precedenti chiarendo quando il sostituto d'imposta possa usufruire del credito d'imposta riconosciuto dall'art. 150 del DL 34/2020 e come debba essere determinato.

Il predetto art. 150 del DL 34/2020 ha aggiunto all'art. 10 del TUIR il comma 2-*bis*, in forza del quale, nel caso in cui si debbano restituire somme che erano state assoggettate a ritenuta, la restituzione avviene al netto della ritenuta subita e tali somme non costituiscono oneri deducibili. Viene altresì riconosciuto a favore dei sostituti d'imposta, che abbiano ricevuto la restituzione di somme al netto delle ritenute regolarmente operate e versate, un credito d'imposta pari al 30% delle somme ricevute. Per esplicita previsione normativa, l'art. 10 comma 2-*bis* richiamato si applica alle somme restituite dal 1° gennaio 2020 e non ha alcun effetto in relazione ai rapporti già definiti alla data del 19 maggio 2020

Nella risposta, l'Agenzia delle entrate ha precisato che nel caso in cui le somme da restituire siano state determinate a seguito di un contenzioso, qualora il presupposto per la restituzione delle somme sia un atto amministrativo emesso in esecuzione di "una sentenza passata in giudicato antecedentemente all'entrata in vigore dell'articolo 150 (ossia al 19 maggio 2020), la restituzione deve essere fatta al lordo anche nel caso in cui avvenga successivamente al 1° gennaio 2020, salvo diverso accordo tra le parti".

Qualora, invece, la restituzione consegua ad un atto amministrativo unilaterale, ma in assenza di contenzioso, tale atto non è un titolo esecutivo, conseguentemente a seguito della mancata impugnazione non si verifica la definitività; in tale ipotesi, pertanto, il sostituto d'imposta non può fruire del credito d'imposta, a meno che, nelle more della definitività della pretesa, il sostituto corrisponda al netto le somme precedentemente percepite.

Infine, nel caso in cui la Cassa previdenziale abbia corrisposto somme a titolo di pensione dopo il decesso dell'avente diritto, per non averne ricevuto la comunicazione, "la restituzione al netto opera per quelle (somme) restituite dal 1° gennaio 2020 salvi i rapporti già definiti alla data di entrata in vigore del decreto".

Secondo i chiarimenti forniti, l'istante può avvalersi del credito d'imposta "nel momento in cui non può essere più eccepita la legittimità della pretesa alla restituzione", situazione che si verifica a seguito di una sentenza definitiva o a seguito di accordo tra le parti.

Inoltre, se nelle more della definitività della pretesa, il sostituto dovesse corrispondere al sostituto le somme al netto della ritenuta, il sostituto può avvalersi del credito di imposta nel periodo in cui gli eredi restituiscano le somme al netto.

Per determinare l'importo netto da restituire in caso di importi relativi a più periodi d'imposta, il sostituto è tenuto a sottrarre dall'importo lordo che il contribuente è tenuto a corrispondere, la quota parte delle ritenute operate ai fini IRPEF, e relative addizionali, proporzionalmente riferibili all'indebito, applicandolo in relazione a ciascuna annualità.

In merito alla modalità di determinazione del credito di imposta in mancanza di definitività della pretesa viene chiarito che la Cassa può usufruire del credito di imposta solo sulla somma effettivamente restituita dal sostituto.

Agevolazioni fiscali – Regime impatriati – Rientro in Italia dell'amministratore residente all'estero mantenendo lo stesso ruolo

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 25 ottobre 2022, n. 524, nel sito web www.eutekne.it

L'Agenzia delle entrate ha riconosciuto il beneficio degli impatriati di cui all'art. 16 del D.Lgs. 147/2015 in capo ad un CEO di una holding estera che, al rientro in Italia, viene assunto dalla controllata italiana presso la quale, dall'estero, esercitava il ruolo di amministratore, mantenendo altresì le cariche amministrative assunte in costanza del precedente rapporto di lavoro estero.

La questione verte dunque sulla possibilità di fruire dell'agevolazione relativa agli impatriati, posto che al rientro vengono mantenute le cariche amministrative assunte in costanza del precedente rapporto di lavoro e, prima del rientro, la persona ha ricoperto l'incarico di amministratore della controllata italiana, nuovo datore di lavoro.

L'Agenzia richiama la precedente risoluzione n. 72/2018 avente ad oggetto un caso in cui l'attività lavorativa sia prestata all'estero e in Italia per società appartenenti ad un gruppo multinazionale in cui la stessa aveva precisato che, in considerazione dell'autonomia dei rapporti contrattuali nell'ambito di un gruppo societario con diverse società ubicate e operanti in Stati differenti, al verificarsi di tutti gli altri requisiti richiesti dalla norma, è possibile accedere al regime speciale per i lavoratori impatriati, a nulla rilevando la circostanza che l'attività lavorativa all'estero, ante rientro, sia stata prestata con società appartenenti allo stesso gruppo.

Il caso oggetto di interpello non riguarda un trasferimento all'estero in posizione di distacco, con la conseguenza che, al di fuori di tale ipotesi, non è necessario, ai fini dell'applicazione del regime agevolativo verificare se il rientro in Italia si ponga in sostanziale continuità con la precedente posizione lavorativa, ovvero sia determinato da altri elementi funzionali alla *ratio* della norma agevolativa.

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Ipotecarie e catastali (imposte) – Fondi immobiliari chiusi – Esenzione – Esclusione di fondi aperti – Illegittimità

Cass., sez. trib. 3 ottobre 2022, n. 28595, nel sito web www.eutekne.it

La Corte di Cassazione recepisce la decisione dei giudici europei affermando che l'art. 35, comma 10-ter, del D.L. n. 223/2006, che dispone il dimezzamento delle imposte ipotecaria e catastale dovute per le cessioni di beni immobili in cui siano parti fondi immobiliari chiusi, deve trovare applicazione anche ai fondi immobiliari aperti

IVA

Dottrina

“Rapporti tra SO e casa madre: rilevanza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto” di M. BARGAGLI e G. SANNA, in Fisc. e comm. Int. 11/2022, pag. 13

Con le recenti risposte alle istanze di interpello nn. 169 e 318/2022 sono stati forniti chiarimenti circa la rilevanza ai fini IVA dei rapporti intercorrenti tra stabile organizzazione e casa madre sia in occasione di operazioni di riorganizzazione, comportanti il trasferimento di asset, che con riguardo all'ipotesi di cessazione della stessa stabile organizzazione con la conseguente riallocazione del patrimonio alla casa madre.

La lettura combinata delle risposte offre agli AA. lo spunto per ripercorrere gli aspetti che caratterizzano i profili IVA della stabile organizzazione così come delineati dalla giurisprudenza comunitaria e dai documenti di prassi.

I chiarimenti forniti nei documenti di prassi traggono origine dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

In particolare, lo spartiacque segnato con la sentenza 23 marzo 2006, ha affermato che i rapporti tra società non residente e sua stabile organizzazione non originano prestazioni di servizi rilevanti ai fini IVA poiché si realizzano nell'ambito di un unico soggetto giuridico.

La sentenza ha chiarito che la nozione di SO così come definita nell'ambito delle Convenzioni contro la doppia imposizione non può essere impiegata ai fini IVA.

Affinché si possa configurare in Italia una sede permanente del soggetto estero, ai fini IVA occorre la contemporanea presenza dell'elemento materiale e di quello umano, diversamente, ai fini reddituali può considerarsi sufficiente o l'uno o l'altro requisito. (EM)

Ancora controverso il regime dell'IVA sui contratti transattivi” di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 42/2022, pag. 4041

La discussione in ordine al regime fiscale – con particolare riferimento all'IVA – applicabile al contratto transattivo di cui all'art. 1965 c.c., non ha ancora trovato una soluzione condivisa.

Permangono diversità di orientamento tra l'Agenzia delle Entrate, la dottrina e la giurisprudenza comunitaria e domestica.

La transazione che è, come detto, disciplinata dall'art.1965 c.c. può avere efficacia novativa o dichiarativa.

Affinché la transazione abbia efficacia novativa deve configurarsi una situazione di oggettiva incompatibilità tra il rapporto preesistente e quello originato nell'accordo transattivo, di modo che dall'atto sorgano reciproche obbligazioni oggettivamente diverse da quelle preesistenti.

Sussiste una transazione dichiarativa qualora a seguito dell'accordo non vengono originati nuovi rapporti tra le medesime parti.

La posizione dell'Agenzia delle entrate nella specifica materia non è stata costante nel tempo, essendo passata da un orientamento più estensivo ad uno più restrittivo, molto penalizzante per i contribuenti.

Tra le altre, ad avviso dell'Agenzia, in presenza di accordo transattivo intercorso tra le parti avente per oggetto uno scambio di prestazioni reciproche, la somma posta a carico di una parte costituisce il controvalore dell'impegno assunto dall'altra parte di rinunciare a proseguire il contenzioso ed, essendo riscontrabile l'esistenza di un nesso sinallagmatico tra l'obbligo di non fare da una parte (rinuncia alla lite) e la somma dovuta dall'altra parte, si configura il presupposto di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 3, comma 1, DPR 633/72, per cui l'ammontare dovuto sulla base dell'accordo di natura transattiva va assoggettato ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria.

La posizione assunta dall'Agenzia, secondo cui sono assoggettabili ad IVA i c.d. impegni negativi, in quanto espressamente previsto dal quadro giuridico comunitario sia nell'art. 25, lett. b), della Direttiva 2006/12/CE e nell'art. 3 del DPR citato – condivisa sia dal giudice di legittimità che dalla Corte di Giustizia – non convince l'A., in quanto non tiene conto che le norme tributarie debbono essere interpretate tenendo ben presenti i principi generali, di rango costituzionale e non, che caratterizzano il diritto tributario tra cui, in particolare il principio di capacità contributiva.

Considerato che la transazione è una situazione complessa, - che può atteggiarsi sotto molteplici forme: come atto di composizione dell'originario rapporto litigioso mediante la conclusione di un nuovo rapporto costitutivo di obbligazioni autonome, diverse dalle obbligazioni originarie, ovvero come atto di composizione dell'originario rapporto litigioso esclusivamente mediante modifiche alle obbligazioni preesistenti senza elisione del collegamento con l'originario rapporto – l'A. ritiene che, in materia di IVA, il criterio principale da utilizzare per definire il relativo trattamento fiscale, al di là della distinzione teorica tra transazione novativa e dichiarativa, debba essere ricercato nella effettiva volontà delle parti, che, evidentemente, non può che essere individuata di volta in volta. (EM)

“Alla ricerca dei confini dell'operazione accessoria” di M. SIRRI e R. ZAVATTA, in Corr. Trib. 10/2022, pag. 853

In materia di IVA, la corretta attuazione del criterio dell'accessorietà, che consente di attrarre al regime dell'operazione principale quello dell'operazione secondaria, non è sempre agevole perché non esiste una definizione normativa del concetto di operazione accessoria.

In uno scenario contraddittorio e ondivago, gli AA. ritengono che l'unica strada sia quella di far riferimento al consolidato concetto di accessorietà espresso dalla Corte di Giustizia, secondo la quale l'operazione accessoria si qualifica in ragione dell'assenza di una finalità propria, sganciata dall'operazione principale, e va analizzata con riguardo allo scopo che essa persegue, scopo che, a sua volta, rileva in senso oggettivo, ma anche in senso soggettivo.

Oggettivamente, laddove la prestazione costituisca il mezzo per ottenere e fruire, alle migliori condizioni, del servizio principale, ma anche soggettivamente, con ciò intendendo che gli elementi che riflettono gli interessi delle parti contraenti possono essere presi in considerazione per determinare gli elementi caratteristici dell'operazione.

Per concludere, quindi, pur rimanendo ancorati ai principi sostenuti dalla Corte, gli AA. sostengono che, al fine di verificare se sussista effettivamente un rapporto di accessorietà fra le operazioni, bisogna dare esclusivo rilievo a quello che dalla dottrina è stato definito come il vincolo di subordinazione funzionale dell'operazione accessoria. (EM)

Prassi Amministrativa

IVA – Note di variazione IVA – Emissione in ipotesi di scissione societaria

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 ottobre 2022, n. 484, nel sito web www.eutekne.it

Nell'ipotesi di una scissione parziale, in mancanza di una contabilità riferita al ramo d'azienda trasferito alla beneficiaria, ai fini dell'emissione di note di variazione da parte della beneficiaria (per operazioni fatturate dalla scissa) ciò che è determinante è la data di efficacia della scissione medesima.

Per le operazioni inerenti all'attività trasferita che si considerano effettuate ai fini IVA sino a quel momento, diritti ed obblighi sono in capo alla società scissa. Sono, invece, di competenza della società beneficiaria le operazioni successive al predetto momento.

La beneficiaria ha la possibilità di:

- emettere note di variazione in diminuzione ex art. 26 del DPR 633/72, laddove riferite ad eventi che hanno determinato la riduzione dell'imponibile e/o dell'IVA e che si sono verificati dopo la data di effetto giuridico della scissione;
- procedere alla registrazione delle fatture di acquisto, inerenti all'attività trasferita, esercitando il diritto alla detrazione dell'imposta (se non vi ha provveduto la società scissa), a prescindere dall'intestazione formale del documento ricevuto)

IVA – Rappresentante Gruppo IVA – Criteri di individuazione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 ottobre 2022, n. 487, nel sito web www.eutekne.it

L'Agenzia delle entrate ha precisato che, ai fini della costituzione del Gruppo IVA, il controllo di diritto su soggetti passivi IVA stabiliti in Italia può essere esercitato anche per il tramite di un soggetto estero, residente in uno Stato (nel caso specifico la Francia) che ha stipulato con l'Italia un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni.

In tal caso, però, il Gruppo IVA è costituito dalle società residenti nel territorio dello Stato, mentre il soggetto controllante ne rimane escluso, pur costituendo il punto di riferimento per l'individuazione del perimetro del soggetto unico.

Per quanto concerne l'individuazione del rappresentante di Gruppo, nell'ipotesi in cui tale ruolo non possa essere attribuito al soggetto controllante, esso è attribuito al partecipante in capo al quale si rilevi il valore più elevato tra il volume d'affari e l'ammontare dei ricavi, come risultanti dalle dichiarazioni presentate ai fini IVA e ai fini delle imposte sui redditi per il periodo d'imposta precedente la costituzione del Gruppo.

IVA – Acconto – Regime IVA - Applicabile

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 ottobre 2022, n. 488, nel sito web www.eutekne.it

In presenza di servizi imponibili ed esenti, spetta al soggetto passivo ripartire le somme incassate. Agli acconti dei clienti si applica il regime IVA dell'operazione di riferimento.

IVA – Servizi di gestione di fondi comuni di investimento – Esternalizzazione prestazioni – Esenzione IVA

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 ottobre 2022, n. 489, nel sito web www.eutekne.it

La questione oggetto di interpello concerne una società di gestione collettiva del risparmio (SGR) la quale, avendo stipulato vari contratti con soggetti terzi per esternalizzare alcune funzioni di gestione e amministrazione di un Fondo comune di investimento alternativo (FIA) da lei gestito, chiedeva conferma all'Amministrazione finanziaria circa il fatto che detti servizi potessero beneficiare dell'esenzione.

Secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia UE, i servizi forniti da un gestore esterno possono rientrare, sotto il profilo oggettivo, nell'ambito dell'esenzione a condizione che formino "un insieme distinto, valutato globalmente, destinato a soddisfare funzioni specifiche ed essenziali della gestione dei fondi comuni di investimento".

Al fine di comprendere se le prestazioni in esame ricadano nell'ambito della gestione dei fondi comuni di investimento a cui spetta l'esenzione, occorre verificare che il servizio fornito da terzi "presenti un nesso intrinseco con l'attività propria di una società di gestione" (causa n. 275/11).

IVA – Esclusione dal Gruppo IVA di una Società per carenza del vincolo economico

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 ottobre 2022, n. 528, nel sito web www.eutekne.it

Il vincolo economico esige che l'attività di un membro del Gruppo offra un concreto beneficio a quella esercitata da un altro. Tale vincolo sussiste qualora sia riscontrabile l'esercizio da parte dei soggetti passivi di una attività principale dello stesso genere; attività complementari o interdipendenti; attività che avvantaggiano uno o più di essi.

Nel caso specifico, l'Agenzia ha rilevato che l'attività agricola svolta dalla controllata "non appare preordinata alla realizzazione del disegno imprenditoriale unitario proprio del Gruppo IVA", né è suscettibile di impattare sulle rispettive attività in termini di cooperazione economica. Pertanto, è escluso il vincolo economico tra la società agricola e la sua controllante ovvero le altre società del Gruppo operanti nel comparto assicurativo e finanziario.

Resta irrilevante che lo statuto della società agricola possa comprendere le operazioni finanziarie, nella misura in cui siano accessorie e funzionali al raggiungimento dell'oggetto sociale della stessa società.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

IVA – IVA indebitamente fatturata e assolta – Legittimità del rimborso

Corte di Giust. UE, 13 ottobre 2022, causa n. C-397/21, nel sito web www.eutekne.it

La Corte di Giustizia UE, in tema di indebito versamento IVA, ha stabilito che se il rimborso è impossibile o eccessivamente difficile, i principi di neutralità ed effettività impongono che gli Stati membri prevedano gli strumenti per consentire al destinatario il recupero dell'IVA direttamente dall'Amministrazione finanziaria. Inoltre, in caso di mancato rimborso dell'IVA entro un termine

ragionevole dalla presentazione della domanda, il soggetto passivo subisce un danno a causa dell'indisponibilità della somma, a fronte del quale ha diritto ad ottenere il pagamento degli interessi.

TRUST

Prassi Amministrativa

Trust – Trust di partecipazione con beneficiario e disponente coincidenti – Rivalutazione partecipazioni societarie e attribuzione in trust – Tassazione della plusvalenza da cessione
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 agosto 2022, n. 401, nel sito web www.eutekne.it

La risposta riguarda un *trust* trasparente ex art. 73 del TUIR, non commerciale, avente come beneficiario il medesimo disponente, a cui il *trustee* dovrà versare il corrispettivo ottenuto dalla vendita delle partecipazioni conferite.

L'Agenzia afferma che i redditi diversi prodotti dalla cessione delle quote in esso vincolate sono soggetti a imposta sostitutiva del 26% in capo al *trust* e che nel determinare la plusvalenza, non può tenersi conto del valore delle partecipazioni rivalutato dal disponente prima dell'istituzione del *trust*.

Trust – Disciplina fiscale ai fini della imposizione diretta e indiretta - Chiarimenti

Circ. Agenzia delle entrate 20 ottobre 2022, n. 34, nel sito web www.eutekne.it

La circolare fornisce indicazioni in materia di fiscalità diretta e indiretta dei *trust* alla luce della consolidata giurisprudenza di legittimità in materia di imposizione indiretta, nonché delle modifiche normative introdotte dal decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 in tema di imposizione diretta.

Il documento tiene conto dei contributi ricevuti dagli operatori in esito alla consultazione pubblica apertasi l'11 agosto 2021 e conclusasi in data 30 settembre 2021

Importanti chiarimenti vengono forniti su specifiche tipologie di *trust*, come il *trust* liquidatorio e di garanzia; sulla possibilità di tener conto delle imposte indirette già pagate "in entrata", nonostante il differimento del momento impositivo; sull'utilizzabilità della documentazione extracontabile per distinguere tra attribuzioni di reddito e capitale; sul trattamento dei *trust* interposti.

Con riferimento all'imposizione diretta, l'Agenzia chiarisce che il *trust* è un soggetto passivo IRES e che la tassazione muta a seconda che il *trust* sia trasparente (circostanza che si verifica quando il beneficiario è individuato e può pretendere dal *trustee* l'assegnazione di parte del reddito) nel qual caso il reddito è tassato in capo al beneficiario indipendentemente dall'effettiva percezione, o opaco (*trust* senza beneficiari di reddito individuati) nel qual caso la tassazione si applica in capo al *trust* quale soggetto passivo IRES.

Inoltre, per quanto concerne la territorialità, la circolare ricorda che, per i *trust* residenti in Italia (commerciali e non commerciali) sono oggetto di tassazione tutti i redditi ovunque prodotti; invece per i *trust* non residenti, in linea di principio sono tassati solo i redditi prodotti in Italia, ma esistono due eccezioni a tale regola che si configurano in presenza di un beneficiario italiano di *trust* trasparente, nonché in caso di *trust* opachi stabiliti in Paesi a fiscalità privilegiata. In queste due ipotesi eccezionali, secondo la circolare, tutti i redditi del *trust* sarebbero tassati in Italia, inclusi quelli prodotti all'estero, in deroga al criterio di territorialità di cui all'art. 23 TUIR.

Vien quindi superato quanto indicato nella precedente Circolare dell'Agenzia (n. 48/2007) che collegava la tassazione del reddito alla sua produzione in Italia.

Resta fermo che ai fini della determinazione del reddito prodotto dal *trust* (sia opaco che trasparente) si applicano le regole fiscali previste in base alla natura "commerciale" o "non commerciale" dell'attività svolta dal *trust*.

Vengono forniti chiarimenti sulle novità introdotte agli art. 44 e 45 TUIR dall'art.13 del D.L. n. 124/2019, con le quali il legislatore ha stabilito che le somme o i valori corrisposti da *trust* opachi stabiliti in Stati a regime fiscale privilegiato sono tassati in Italia in qualità di redditi di capitale.

Una presunzione relativa sulla natura reddituale delle attribuzioni operate da *trust* esteri a beneficiari residenti in Italia, per la quale, qualora non sia possibile distinguere tra redditi e patrimonio, l'intero ammontare percepito costituisce reddito.

In merito ai *trust* trasparenti, il reddito ovunque conseguito è assoggettato per trasparenza in capo al beneficiario residente come reddito di capitale ai sensi dell'art.44, comma 1, lett. *g-sexies*, del TUIR.

Tuttavia, si conferma che se il reddito imputato risulta prodotto dal *trust* in Italia e ivi già tassato, lo stesso non sosterà ulteriore imposizione in capo al beneficiario residente.

Inoltre, qualora il reddito prodotto dal *trust* abbia già scontato una tassazione a titolo d'imposta o di imposta sostitutiva, detto reddito non concorre alla formazione della base imponibile fino a concorrenza del reddito già tassato, neanche in caso di imputazione per trasparenza, in capo al beneficiario individuato.

Con riferimento all'imposizione indiretta, l'Agenzia sancisce il definitivo abbandono della tassazione anticipata del *trust* (con il conseguente superamento delle indicazioni sul punto contenute nelle precedenti circolari nn. 48E/2007 e 3E/2008), e l'accoglimento della tesi della tassazione proporzionale eventuale e differita consolidatasi in seno alla giurisprudenza di legittimità.

Sotto questo profilo viene sottolineato che il *trust*, come tutti i vincoli di destinazione, rientra tra gli atti astrattamente riconducibili all'imposta di successione e donazione, come reintrodotta dall'art. 2 commi 47 -54 del D.L. n. 262/2006.

Sulla base della tesi di cui sopra, l'atto di dotazione del *trust*, con cui il disponente trasferisce al trustee i beni e diritti oggetto di trust, non sconta l'imposta di donazione né le imposte ipotecarie e catastali proporzionali, in quanto tale attribuzione non realizza il presupposto impositivo dell'imposta di donazione, che è costituito dal trasferimento stabile con arricchimento del beneficiario.

Pertanto, l'atto di dotazione non integra di per sé un trasferimento imponibile bensì rappresenta un atto generalmente neutro, che non dà luogo ad imposizione proporzionale ai fini dell'imposta di donazione, la quale, invece, dovrà essere applicata solo al momento dell'effettivo trasferimento finale al beneficiario.

In pratica, il presupposto impositivo del tributo donativo è realizzato dal trasferimento finale ai beneficiari, che deve essere tassato con l'imposta di donazione, ed eventualmente le imposte ipotecarie e catastali, proporzionali.

Solo in rari casi, specifica la Circolare, la tassazione può essere anticipata ove i beneficiari nominativamente o, comunque, inequivocabilmente individuati, abbiano il diritto di ottenere dal trustee, in qualunque momento, sulla base delle clausole dell'atto istitutivo, il trasferimento di quanto spettante.

Sulle modalità dell'applicazione dell'imposta di donazione, la circolare conferma che le aliquote e le franchigie vanno determinate sulla base del rapporto di parentela tra disponente e beneficiario finale. Ai fini della territorialità dell'imposta di donazione si deve guardare al momento dell'apporto dei beni in trust, momento in cui si verifica l'effettivo spossessamento dei beni da parte del disponente per effetto delle segregazioni.

Per quanto concerne poi le varie operazioni di gestione che il *trustee* compie durante la vita del *trust*, l'Agenzia specifica che esse vanno soggette ad autonoma imposizione secondo la natura e gli effetti che realizzano.

Vengono poi esaminate, due specifiche tipologie di *trust*: il *trust* di garanzia e il *trust* liquidatorio.

L'atto istitutivo del *trust* di garanzia sconta l'imposta di registro dello 0,5% ai sensi dell'art.6 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86.

Per il *trust* liquidatorio invece l'Agenzia rinviene la possibilità di applicare l'imposta di donazione proporzionale solo ove, dopo la liquidazione dei beni segregati nel trust e il pagamento dei debiti, una parte del ricavato debba essere attribuita ad un soggetto terzo, determinandone l'arricchimento. Invece, nel caso in cui i beni, eventualmente rivenienti dal *trust* liquidatorio dopo il soddisfacimento dei creditori, debbano essere restituiti al disponente, l'imposta di donazione non si può applicare per carenza del presupposto oggettivo del tributo, mancando un trasferimento intersoggettivo di ricchezza.

Vengono, infine, fornite indicazioni sull'applicazione dell'imposta sul valore degli immobili detenuti all'estero (IVIE) e dell'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) dovuta da *trust* residenti in Italia.

La circolare fornisce inoltre chiarimenti con riferimento ai trust istituiti a favore dei soggetti disabili, cosiddetta “Legge Dopo di Noi”.

VARIE

Dottrina

Le criptovalute: lacune normative ancora da colmare per l'IRPEF e l'IVA” di E. BELLI CONTARINI, in Boll. Trib. 20/2022, pag. 1444

L'Agenzia delle Entrate continua ad assimilare le criptovalute alle valute estere.

L'equiparazione tra le due monete, quella tradizionale a quella virtuale scaturisce da una superata sentenza della Corte di giustizia UE, con la quale si è accordata l'esenzione IVA agli scambi commerciali in valuta digitale, e che troverebbe fondamento nella funzione liberatoria su base convenzionale di quest'ultima, assimilabile a quella solutoria *ex lege* della moneta emessa e garantita da uno Stato o una Banca centrale.

Detta similitudine appare oggi superata dalla definizione legale secondo cui la moneta virtuale, in quanto “rappresentazione digitale di valore utilizzabile come mezzo di scambio o per finalità di investimento, non emessa né garantita da una banca centrale o da una autorità pubblica, non possiede lo status giuridico di valuta o denaro”.

In sostanza quindi, la criptovaluta non è valuta, non avendo corso legale, tantomeno estera, essendo allocata in *blackchain* e quindi è ontologicamente a-territoriale.

La pecunia di conio digitale non è un mezzo di pagamento, ma tutto al più un mezzo di scambio privatistico convenzionale.

Del resto, l'esclusione dal perimetro codificato delle valute in senso tecnico valutario, affermata *ex lege* a far data dal 2017, trova riscontro anche nella dottrina privatistica e tributaristica che hanno entrambe negato che la valuta in *blackchain* abbia i connotati della valuta avente corso legale.

Dunque, tirando le fila del discorso, dall'evoluzione normativa e della regolamentazione del settore monetario e finanziario si deve desumere come le criptovalute, sotto il profilo giuridico-tecnico, non risultino riconducibili tra le monete fiat, tantomeno tra quelle estere trattandosi di un asset digitale per definizione a-territoriale, e neppure è sostenibile l'equiparazione tra la valuta virtuale e gli strumenti o prodotti finanziari.

Di tutto questo, secondo l'A., la prassi amministrativa dovrebbe prenderne atto, piuttosto che continuare a tracciare il regime fiscale sulla falsariga delle valute fiat.

Del resto, mentre ai fini Iva l'Agenzia delle Entrate potrebbe avere l'alibi della ormai datata sentenza della Corte di Giustizia Ue, altrettanto non può dirsi per l'imposizione ai fini Irpef in quanto per poterla applicare ad ulteriori fattispecie, in forza dei principi di tassatività e legalità che connotano sia le esenzioni, sia le prestazioni patrimoniali imposte, sarebbe necessario un intervento ad hoc del legislatore.

A tal riguardo l'A. sollecita tale intervento normativo ritenendolo ormai impellente, sia per le molteplici ricadute fiscali che implica il fenomeno delle criptovalute, sia perché risulta inconcepibile per i principi di legalità e di certezza del diritto riscontrare un tale vuoto di disciplina.

Comunque, allo stato dei fatti, nel silenzio della legge e, tenuto conto dell'evoluzione normativa, l'A. ritiene di poter declinare i seguenti punti fermi:

- soltanto le monete fiat hanno corso legale;
- la normativa, anche tributaria, è ispirata ai principi di tassatività e di legalità, nel senso che il regime di esenzione IVA ovvero la tassazione Irpef sono contemplati soltanto per le operazioni relative alle divise, banconote e monete in senso tecnico valutario cioè aventi corso legale garantite da una Banca Centrale o da uno Stato;
- le ipotesi di esenzione del tributo sono tassative.

Analogo sistema tassativo risulta concepito per l'IRPEF ex artt. 1, 6, 67 TUIR, recante la disciplina a numero chiuso dei redditi diversi, non può valere il principio di parità di trattamento – in termini di

esenzione IVA/tassazione IRPEF – data la diversa natura giuridica della criptovaluta rispetto alla valuta legalmente istituita. (EM)

“La necessità di regole più chiare per la tassazione delle criptovalute” di M. LEO, in Corr. Trib. 10/2022, pag. 867

Negli ultimi anni il mercato delle cripto – attività è cresciuto in maniera sensibile.

Ciononostante, ad oggi non esiste nel nostro ordinamento una normativa ad hoc che regoli in maniera unitaria i vari aspetti.

La difficoltà nell'inquadrare giuridicamente criptovalute all'interno di una determinata categoria giuridica si rifletta anche sul trattamento fiscale da riservare alle operazioni aventi ad oggetto tali *asset*.

Il regime fiscale delle criptovalute individuato dall'Amministrazione finanziaria, sulla scorta dell'assimilazione delle criptovalute alle valute estere non è convincente, sussistendo tra questi strumenti differenze di ordine sia giuridico che economico che ostano ad una loro assimilazione.

Più nello specifico, l'Agenzia delle entrate, nella risoluzione n. 72/E/2016, ripercorrendo quanto statuito dalla Corte Europea nella sentenza causa C-264/14/2015, ha sostenuto che le criptovalute sarebbero delle monete virtuali utilizzate come moneta alternativa a quella tradizionale avente corso legale ed emessa dall'Autorità monetaria, la cui circolazione si fonderebbe su un principio di accettazione volontaria da parte degli operatori che decidono di utilizzarla.

Logico corollario, ai fini fiscali, sarebbe che, sotto il profilo dell'imposizione indiretta, le commissioni percepite da una società che effettua operazioni di acquisto e vendita dei *bitcoin* sono esenti da IVA, in quanto costituirebbero prestazioni di servizi finanziari.

Sotto il profilo dell'imposizione diretta, i componenti di reddito derivanti dall'attività di intermediazione nell'acquisto e nella vendita di moneta virtuale, al netto dei relativi costi inerenti all'attività, concorrerebbero alla formazione della base imponibile ai fini IRES ed IRAP.

L'A. sottolinea come un ostacolo all'assimilazione delle criptovalute alle valute estere si rinviene innanzitutto sul piano della normativa antiriciclaggio unionale di recepimento della Direttiva europea in cui il legislatore ha statuito inequivocabilmente che le valute virtuali non sono prove dello *status* giuridico di valuta o moneta.

Anche il legislatore interno sembrerebbe riconoscere l'assenza di qualsiasi connotazione monetaria o valutaria delle valute virtuali, considerando le stesse sia come mezzi di scambio, che come strumenti di investimento.

Da un punto di vista economico, l'A. sottolinea, invece, che le criptovalute, pur essendo utilizzate come mezzo di pagamento su base volontaria, non soddisfano gli altri due requisiti che caratterizzano le valute, ovvero di unità di conto e di riserva di valore, data l'elevata volatilità delle criptovalute.

Qualora si aderisse alla tesi dell'Agenzia, vi sarebbero degli ulteriori dubbi evidenziati dall'A. che meriterebbero un chiarimento da parte della stessa.

Nella risposta n. 788/2021 l'Agenzia avrebbe equiparato i depositi in valuta ai *wallet* in cui sono detenute le criptovalute.

Ebbene, con riferimento a tale equiparazione, va rilevato però come le caratteristiche tipiche del deposito sono assenti nei *wallet*.

Altro profilo di criticità, e che è diretta conseguenza dell'equiparazione delle criptovalute alle valute estere, è l'applicabilità della disciplina del monitoraggio fiscale in capo alle persone fisiche residenti che risultano possessori di criptovalute.

Quanto affermato non è condivisibile se si considera la natura stessa delle criptovalute, che sono uno strumento digitale per il quale non può esistere né un concetto di estero né, viceversa di territorio nazionale.

La territorialità delle criptovalute andrebbe poi conciliata anche rispetto alle regole fiscali in materia di territorialità dei redditi relativi alle valute estere previsti ex art. 23, comma 1, lett. f) TUIR, ai sensi del quale non possono essere territorialmente rilevanti le plusvalenze realizzate dal contribuente non residente derivanti dalla cessione o prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti.

In tal caso l'A. ipotizza che tale norma possa trovare applicazione laddove una plusvalenza venga realizzata da un non residente che detiene criptovalute per mezzo di un *wallet* provider residente in Italia, ovvero da un neo-residente che beneficia del regime di cui all'art 24-bis TUIR. (EM)

La mancanza nell'ordinamento di una normativa *ad hoc* che regoli la tassazione delle cripto-attività, lamentata nei precedenti due articoli, è stata colmata con la Legge di Bilancio 2023 che ha introdotto una esplicita e specifica disciplina fiscale (cfr. art. 1, commi 126 – 147, L. 29 dicembre 2022, n. 197).

“Cripto-asset – I lavori in corso d’opera per le corporate” di M. PIAZZA e M. VOLANTE in La Gest. Straord. Impr. 5/2022, pag. 89

L'articolo ripercorre l'evolversi delle diverse prese di posizione in tema di *cripto asset* assunte da diversi organismi autorevoli (*EBA European Banking Authority, ESMA European Securities and Markets Authority, SEC Securities and Exchange Commission, Finma* Autorità federale sui mercati finanziari, OCSE, EFRAG, nonché le legislazioni di alcuni Paesi, quali Italia e Svizzera) al fine di contabilizzare ed esporre in bilancio le suddette attività.

La tendenza che si sta consolidando è assimilare le *cripto* attività agli strumenti finanziari; tendenza che però non coinvolge anche le cripto attività classificabili come valute virtuali, le quali dovrebbero essere trattate alla stregua di merci e/o beni immateriali. Ciò è particolarmente evidente nella disciplina antiriciclaggio.

La più efficace metodologia di rappresentazione contabile della maggior parte delle tipologie di *cripto*-attività è quella collaudata per gli strumenti finanziari, con le connesse conseguenze fiscali.

Tuttavia, allo stato attuale, mancano regole contabili specifiche sia a livello nazionale sia nell'ambito dei principi contabili internazionali. Lo stato dell'arte, per quanto riguarda i principi contabili internazionali, è essenzialmente rappresentato dai lavori dell'EFRAG.

L'iscrivibilità in bilancio delle *cripto* – attività è ammessa solo se possono essere definite “attività” ai fini degli IAS-IFRS.

L'EFRAG individua otto categorie di cripto attività e per ciascuna di esse vengono definite le caratteristiche economiche e individuati i principi contabili applicabili, proponendo un inquadramento nell'ambito dei principi IAS7IFRS.

I risultati vengono raccolti nelle tabelle presenti alla fine dell'articolo. (EM)

Dottrina

AIUDI B., “Riforma della giustizia tributaria: brevi osservazioni sull’onere della prova e sull’efficacia del processo verbale di constatazione” (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	Pag. 3
ALBANO G., “PEX: la residenza della partecipata va verificata con i criteri attuali anche per il passato” (IRES)	“ 4
ANTONINI M., PIANTAVIGNA P., “È legittima la scissione preceduta dal conferimento di partecipazioni in regime di realizzo controllato” (IRES)	“ 5
AVOLIO D., DE VALLE A., RIZZATO F., “Correzione degli errori contabili con piena rilevanza fiscale” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 12
AVOLIO D., MAZZARELLA G., PIAZZA M., TEMPESTINI A., “L’Agenzia delle entrate rivede la sua posizione sul regime “ad intermittenza” delle CFC” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 11
BARGAGLI M., SANNA G., “Rapporti tra SO e casa madre: rilevanza ai fini dell’imposta sul valore aggiunto” (IVA)	“ 20
BELLI CONTARINI E., “Le criptovalute: lacune normative ancora da colmare per l’IRPEF e l’IVA” (VARIE)	“ 26
CAPOLUPO S., “Ancora controverso il regime dell’IVA sui contratti transattivi” (IVA)	“ 21
GALLIO F., “Il test di vitalità per utilizzare le perdite pregresse, di interessi indeducibili e le eccedenze ACE” (IRES)	“ 6
GRIMALDI G., “I problematici confini applicativi del regime “impatriati” nelle fattispecie di rientro post-distacco” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 17
LEO M., “La necessità di regole più chiare per la tassazione delle criptovalute” (VARIE)	“ 27
MARIANETTI G., “ <i>Carried interest</i> : tre condizioni in cerca d’autore” (REDDITI DI CAPITALE)	“ 10
PALESTINI S., “Il conferimento di stabili organizzazioni in regime di neutralità fiscale tra norme e prassi dell’Agenzia delle entrate” (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	“ 3
PIAZZA M., VOLANTE M., “ <i>Cripto-asset</i> – I lavori in corso d’opera per le <i>corporate</i> ” (VARIE)	“ 28
ROCCATAGLIATA F., “Chi tassa gli emolumenti dell’Amministratore delegato con abitazione permanente all’estero?” (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	“ 4
SIRRI M., ZAVATTA R., “Alla ricerca dei confini dell’operazione accessoria” (IVA)	“ 21

VALENTE P., ““Cost sharing agreement: la deducibilità dei servizi infragruppo alla luce dei recenti orientamenti giurisprudenziali”” (REDDITI DI IMPRESA)	Pag. 13
VALZ C., LA PIETRA L., GINEVRA G., “Ritenute sui dividendi: la Corte di Cassazione ordina il rimborso sulla base del diritto UE” (ACCORDI INTERNAZIONALI (principi e norme generali))	“ 1
VILLA N., “Derivazione rafforzata anche per la correzione di errori contabili”, (REDDITI DI IMPRESA)	“ 14

Prassi Amministrativa

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 2 agosto 2022, n. 401 (TRUST)	“ 24
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 settembre 2022, n. 448 (IRES)	“ 7
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 9 settembre 2022, n. 451 (IRES)	“ 7
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 22 settembre 2022, n. 468 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 18
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 settembre 2022, n. 470 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 19
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 27 settembre 2022, n. 476 (IRES)	“ 7
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 27 settembre 2022, n. 481 (IRES)	“ 8
Prov. Agenzia delle entrate 29 settembre 2022, n. 370046 (IRES)	“ 8
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 3 ottobre 2022, n. 484 (IVA)	“ 22
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 ottobre 2022, n. 487 (IVA)	“ 22
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 ottobre 2022, n. 488 (IVA)	“ 23
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 ottobre 2022, n. 489 (IVA)	“ 23
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 ottobre 2022, n. 491 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 16
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 5 ottobre 2022, n. 492 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 16
Risp. Interpello Agenzia delle Entrate 13 ottobre 2022, n. 510 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 16

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 18 ottobre 2022, n. 518 (IRES)	Pag. 9
Circ. Agenzia delle entrate 20 ottobre, n. 34 (TRUST)	“ 24
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 25 ottobre 2022, n. 524 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 19
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 ottobre 2022, n. 527 (IRES)	“ 9
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 26 ottobre 2022, n. 528 (IVA)	“ 23
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 31 ottobre 2022, n. 539 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 17

Giurisprudenza

Corte di Giust. UE 22 settembre 2022, causa n. 538/20 (ACCORDI INTERNAZIONALI (principi e norme generali))	“ 2
Corte di Giust. UE, 13 ottobre 2022, causa n. C-397/21 (IVA)	“ 23
Cass., sez. trib. 1° settembre 2022, n. 25698 (ACCORDI INTERNAZIONALI (principi e norme generali))	“ 2
Cass., sez. trib. 5 settembre 2022, n. 26054 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 3
Cass., sez. trib. 8 settembre 2022, n. 265538 (IRES)	“ 9
Cass., sez. trib. 3 ottobre 2022, n. 28595 (IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte))	“ 20