



Osservatorio Tributario n. 6/2022
Novembre – Dicembre 2022

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

In evidenza

	Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025
	Legge 29 dicembre 2022, n. 197
ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC	“La circostanza esimente per la disapplicazione della normativa CFC”
	P. SCARIONI e P. ANGELUCCI, in La Gest. Straord. Impr. 4/2022
REDDITI DI IMPRESA	“La controversa deducibilità degli interessi moratori”
	G. FERRANTI, in Corr. Trib. 12/2022
REDDITI DI IMPRESA	“Ripartizione tra società partecipanti alla scissione di posizioni soggettive ACE: riporto e utilizzo in capo alla beneficiaria”
	V. GUARISE e C.A. SCULLIN, ne il fisco 44/2022
REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE	Redditi di lavoro dipendente – Compensi in natura – Erogazioni liberali di modico valore – Soglia di esenzione – Superamento soglia – Imponibilità intero import
	Circ. Agenzia delle entrate 4 novembre 2022, n. 35/E
IVA	IVA – Cessione di beni – Rinuncia al credito – Obbligazione di non fare – Configurabilità – Base imponibile IVA - Rilevanza
	Cass., sez. trib. 4 novembre 2022, n. 32598
REGISTRO (Imposta di)	Registro (imposta di) – Alternatività IVA-Registro – Decreto ingiuntivo – Interessi moratori su somme imponibili ad IVA – Imposta proporzionale di registro
	Cass., sez. trib. 15 novembre 2022, n. 22535
TRUST	“Il <i>trust</i> nella disciplina convenzionale”
	A. VALENTE in Fisc. e Comm. Int. 12/2022

PROVVEDIMENTI EMANATI E PUBBLICATI IN G.U. DAL 1° NOVEMBRE AL 31 DICEMBRE 2022

Legge 17 novembre 2022, n. 175	Pag. 1
Decreto Legge 18 novembre 2022, n. 176	“ 1
Direttiva UE 15 dicembre 2022, n. 2523	“ 2
Legge 29 dicembre 2022, n. 197	“ 2
Decreto Legge 29 dicembre 2022, n. 198	“ 7

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Accertamento – Differenza tra credito inesistente e credito spettante Cass., sez. trib. 2 novembre 2022, n. 35536	“ 8
---	-----

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

“Criteri identificativi dei regimi fiscali in paesi <i>black list</i> e requisito della residenza fiscale ai fini PEX” di P. CEPPELLINI e B. BERTOLDI	“ 8
---	-----

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

“La circostanza esimente per la disapplicazione della normativa CFC” di P. SCARIONI e P. ANGELUCCI	“ 9
--	-----

IRES

IRES - Consolidato – Utilizzo in compensazione di crediti di imposta nell’ambito del consolidato fiscale Risp. Agenzia delle entrate 3 novembre 2022, n. 543	“ 11
IRES – Iper ammortamento per i beni in <i>leasing</i> interconnessi alla data di entrata in funzione dei beni agevolabili Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 novembre 2022, n. 551	“ 11
IRES – Scissione – Maggiori valori impliciti nella partecipazione di controllo, attribuiti nel bilancio consolidato ad avviamento e altre attività immateriali. Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 dicembre 2022, n. 589	“ 12
IRES – Consolidato tra sorelle – Interruzione dei consolidati verticali preesistenti a seguito dell’opzione da parte delle consolidanti per il consolidato orizzontale. Risp. Interpello Agenzia delle entrate 27 dicembre 2022, n. 596	“ 12
IRES – Deducibilità degli interessi passivi – Calcolo del ROL Cass., sez. trib. 29 novembre 2022, n. 35130	“ 12

REDDITI DI CAPITALE

“Dividendi: regime transitorio ancora incerto” di M. PIAZZA	Pag. 13
Redditi di capitale – Partecipazioni nella Banca d'Italia da parte di un fondo di previdenza complementare – Investimento qualificato – No esenzione Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 novembre 2022, n. 572	“ 13
Redditi di capitale – Dividendi – Regime transitorio dei dividendi derivanti da partecipazioni qualificate Principio di diritto Agenzia delle entrate 6 dicembre 2022, n. 3	“ 13

REDDITI DI IMPRESA

“La controversa deducibilità degli interessi moratori”, di G. FERRANTI.	“ 14
“Principio di previa imputazione al bilancio: le questioni aperte” di G. FERRANTI	“ 16
“Ripartizione tra società partecipanti alla scissione di posizioni soggettive ACE: riporto e utilizzo in capo alla beneficiaria”, di V. GUARISE e C. A. SCULLIN	“ 16
“Le auspiccate modifiche alla rigida applicazione del principio di competenza” di O. SALVINI	“ 18

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Redditi di lavoro dipendente – Compensi in natura – Erogazioni liberali di modico valore – Soglia di esenzione – Superamento soglia – imponibilità intero importo Circ. Agenzia delle entrate 4 novembre 2022, n. 35/E	“ 18
--	-------------

ASSICURAZIONI (Imposta sulle)

“ <i>Insurance products</i> polizze <i>Unit linked</i> e <i>index linked</i> : alla scoperta degli aspetti civilistici e tributari” di G. AUCONE e R. FRANCESCHELLI	“ 19
--	-------------

IVA

IVA – Fondi pensione – Funzioni fondamentali di revisione interna e gestione dei rischi esternalizzate - Esenzione Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 dicembre 2022, n. 583	“ 20
IVA – Accordo per la determinazione del danno da ristorare e per la risoluzione del contratto – Natura risarcitoria delle somme corrisposte a seguito di accordo – Esenzione. Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 dicembre 2022, n. 588	“ 20
IVA – Cessione di beni – Rinuncia al credito – Obbligazione di non fare – Configurabilità – Base imponibile IVA - Rilevanza Cass., sez. trib. 4 novembre 2022, n. 32598	“ 20
IVA – Gruppo IVA – Soggetto passivo unico – Società madre Corte di Giustizia 1° dicembre 2022, cause n. C-141/20 e -269/20	“ 20

IVA – Costi sostenuti da una *holding* statica costituita come società veicolo (SPV) in una operazione di MLBO – Legittimità della detrazione
Corte di Giust. Trib. I, Milano, 5 dicembre 2022, n. 3361/7/2022

Pag. 21

REGISTRO (Imposta di)

Registro (imposta di) – Alternatività IVA Registro – Decreto ingiuntivo – Interessi moratori su somme imponibili ad IVA – Imposta proporzionale di registro
Cass., sez. trib. 15 novembre 2022, n. 22535

“ 21

TRUST

“Dall’Agenzia delle entrate chiarimenti nel *trust* del “dopo di noi” di **F. GALLIO**

“ 21

“La differenza tra *trust* commerciali e non commerciali” di **S. LOCONTE e S. MATTIA**

“ 22

“Il *trust* nella disciplina convenzionale” di **A. VALENTE**

“ 23

“La fiscalità diretta del *trust* nella Circolare dell’Agenzia delle entrate” di **E. VIAL**

“ 23

Legislazione 6 2022

Legge 17 novembre 2022, n. 175: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144, recante ulteriori misure urgenti in materia di politica energetica nazionale, produttività delle imprese, politiche sociali e per la realizzazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (in GU 17 novembre 2022, n. 269)

La Legge di conversione del DL 144/2022 (Decreto Aiuti ter), che entra in vigore il 18 novembre 2022, conferma le disposizioni contenute nel testo originario del Decreto introducendo però ulteriori novità.

Viene prevista la proroga dal 30 settembre 2022 al 31 ottobre 2023 della sanatoria del credito di imposta ricerca e sviluppo e la possibilità di certificare le attività. Il versamento delle somme illegittimamente compensate può essere effettuato in unica soluzione entro il mese di dicembre 2023 oppure in tre rate annuali di pari importo, con l'aggiunta di interessi.

Vengono previste:

- la possibilità di utilizzare la compensazione entro il 31 marzo 2023 dei crediti di imposta energia elettrica e gas relativi al terzo trimestre 2022 e ai mesi di ottobre e novembre 2022;
- l'istituzione di fondi destinati al settore *no profit* per energia e gas;
- la proroga delle agevolazioni in termini di accise sui carburanti e di IVA sul gas naturale (metano) per autotrazione;
- una indennità una tantum di 150 euro in favore di pensionati, lavoratori domestici, percettori di trattamenti a sostegno del reddito e altre categorie

Decreto Legge 18 novembre 2022, n. 176: “Misure urgenti di sostegno nel settore energetico e di finanza pubblica” (in GU 18 novembre 2022, n. 270)

Sono confermate le misure – già previste dall'art. 1, D.L. 144/2022 (Decreto Aiuti-ter) – riguardanti l'estensione al mese di dicembre 2022 del *tax credit* energia e gas, come pure, per il periodo dal 19 novembre al 31 dicembre 2022, la riduzione delle accise sui carburanti e l'aliquota ridotta al 5% dell'IVA sul gas naturale per autotrazione. Confermata anche la possibilità per le imprese di rateizzare in 36 rate mensili le bollette per i consumi energetici dal 1° ottobre 2022 al 31 marzo 2023 e fatturati entro il 30 settembre 2023.

Viene innalzato da 600 a 3000 euro il limite di esenzione dei *fringe benefit* di cui all'art. 51, comma 3 del TUIR. Modificato anche il Superbonus 110%.

La rimodulazione al 90% della detrazione a fronte delle spese sostenute per gli interventi da Superbonus viene anticipata al 2023 per i condomini. In particolare, il Decreto ha rimodulato le aliquote delle detrazioni del Superbonus in quattro scaglioni a seconda del periodo in cui vengono sostenute le spese: si prevede il 110% per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2022, il 90% per quelle sostenute fino a tutto il 2023, mentre si va dal 70% al 65%, rispettivamente, per il 2024 e il 2025. Ai sensi del comma 894 dell'art. 1 della L. 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023) il superbonus continua a spettare nella misura del 110%:

- a) per i condomini se:
 - l'assemblea ha deliberato i lavori entro il 18 novembre 2022 e la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) è stata presentata entro il 31 dicembre 2022;
 - l'assemblea ha deliberato i lavori dal 19 al 24 novembre 2022 e la CILA è stata presentata entro il 25 novembre 2022. Le date delle delibere devono essere attestate dall'amministratore di condominio con un'apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà;
- b) per gli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini se la CILA è stata presentata entro il 25 novembre 2022;
- c) per gli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici se il titolo abilitativo è richiesto entro il 31 dicembre 2022.

Viene inoltre operata l'ennesima revisione delle norme che regolano la cessione e l'utilizzo dei crediti d'imposta scaturenti dal suddetto incentivo, con l'obiettivo di superare la saturazione della tax capacity delle banche riscontrabile in relazione agli acquisti (e agli impegni di acquisto) già operati. La disposizione stabilisce, in particolare, che per gli interventi eleggibili ai fini del superbonus, i crediti d'imposta derivanti dalle comunicazioni di cessione o di sconto in fattura inviate all'Agenzia delle entrate entro il 31 ottobre 2022 e non ancora utilizzati, possono essere fruiti in 10 rate annuali di pari importo, in luogo dell'originaria rateazione

prevista per i predetti crediti (cinque/quattro quote annuali), previo invio di una comunicazione all'Agenzia delle entrate da parte del fornitore o del cessionario, da effettuarsi in via telematica.

Si segnala che con la L. 13 gennaio 2023, n. 6 di conversione del Decreto sono state introdotte le seguenti ulteriori modifiche:

1. è elevato da due a tre il numero massimo delle cessioni "successive" alla prima (operata direttamente dal beneficiario della detrazione o, previo sconto in fattura, dal fornitore) che possono essere effettuate nei confronti di intermediari vigilati (banche, imprese di assicurazioni, etc.) La disposizione si applica anche ai crediti d'imposta oggetto di comunicazioni dell'opzione di cessione del credito o dello sconto in fattura inviate all'Agenzia delle Entrate in data anteriore a quella di entrata in vigore della legge di conversione del Decreto;
2. è stabilito che la SACE possa concedere garanzie in favore di banche, istituzioni finanziarie nazionali e internazionali e altri soggetti abilitati all'esercizio del credito in Italia per finanziamenti a favore di imprese che realizzano interventi di efficientamento edilizio ed energetico eleggibili ai fini dei bonus in commento.

Non compare l'aumento della soglia di utilizzo del denaro (fino a 5 mila euro) che sarà inserita nella legge di bilancio 2023.

Direttiva UE 15 dicembre 2022, n. 2523: "Direttiva 2022/2523 del Consiglio del 14 dicembre 2022, intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e gruppi nazionali su larga scala nell'Unione"

(in G.U. UE 22 dicembre 2022, n. L. 328)

La Direttiva, che dovrà essere trasposta nelle legislazioni nazionali dei Paesi Ue entro la fine del 2023, attua la disciplina della tassazione minima globale sviluppata a livello OCSE.

In particolare, in base alla nuova disciplina, la determinazione del c.d. *effective tax rate* (ETR), se inferiore al 15% a livello aggregato per singolo Stato, fa scattare la riscossione di un'imposta compensativa.

L'ETR (art. 26 della Direttiva) è calcolato, con riferimento a ogni Stato in cui opera il gruppo di imprese, quale rapporto tra la somma delle imposte rilevanti aggiustate (IRA) di tutte le società e stabili organizzazioni localizzate in detto Stato e la somma dei redditi (o perdite) qualificanti (RQ) delle stesse.

Gli RQ sono determinati in stretta derivazione dal risultato dei bilanci separati, rettificato in aumento o diminuzione dell'ammontare di specifici elementi reddituali tassativamente identificati.

Devono essere tendenzialmente rettificati (in base a specifiche regole) per tenere conto della disciplina sui prezzi di trasferimento.

Le IRA comprendono, in particolare, le imposte sul reddito rilevate nel Conto economico, le imposte sostitutive e le ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito. Anche le IRA sono, inoltre, assoggettate a un processo di rettifica disciplinato dall'art. 21 della Direttiva per effetto del quale esse sono aumentate dell'ammontare dei c.d. "crediti di imposta rimborsabili qualificati (CIRQ) contabilizzati in riduzione delle imposte, i quali concorrono in positivo alla determinazione degli RQ.

Diversamente, i crediti di imposta rimborsabili non qualificati (CIRNQ) riducono l'IRA (e, dunque l'ETR) e non concorrono alla formazione del RQ.

Legge 29 dicembre 2022, n. 197: "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025" (in S.O. n. 43 alla GU.29 dice 2022, n. 303)

La legge, in vigore dal 1° gennaio 2023, contiene molteplici misure.

Regime forfetario: dal 2023 la soglia di ricavi e compensi che consentono l'accesso ed evitano l'esclusione dal regime forfetario di cui all'art. 1, commi 54-89, Legge 190/2014 s'innalza da 65.000 a 85.000 euro. Inoltre, viene previsto che chi supera la soglia di 100.000 fuoriesce dal regime nel medesimo periodo di imposta, mentre chi supera la soglia di 85.000 euro ma non quella di 100.000 fuoriesce dal periodo d'imposta successivo. Al superamento della soglia di 100.000 euro di volume d'affari scatta anche l'applicazione dell'IVA, a partire dall'operazione che supera il limite.

Assegnazione agevolata dei beni ai soci: relativamente ai beni immobili o mobili iscritti in pubblici registri, non utilizzati come beni strumentali, è ammessa l'assegnazione agevolata, ai fini delle imposte dirette, ai soci delle società di persone e delle società di capitali. La scelta comporta il pagamento di un'imposta sostitutiva pari all'8% (10,5% per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione). La base imponibile dell'imposta sostitutiva è costituita dalla differenza tra il valore normale del bene assegnato ed il costo fiscalmente riconosciuto. L'aliquota è fissata

nella misura del 13% per le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci o della trasformazione.

Estromissione dei beni degli imprenditori individuali: gli imprenditori individuali hanno facoltà di procedere all'estromissione dal patrimonio dell'impresa dei beni immobili strumentali, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'8% applicata sulla differenza tra il valore normale del bene e il relativo valore fiscalmente riconosciuto.

Definizione agevolata di atti e controversie tributarie (art.1, commi 153 – 254): sono 10 gli interventi che consentono di ridurre il debito col Fisco:

- 1) **definizione agevolata** delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato (c.d. avvisi bonari) delle dichiarazioni per i periodi di imposta 2019, 2020 e 2021. A tal fine, è richiesto il versamento, rateizzabile in un numero massimo di 20 rate trimestrali di pari importo, delle imposte, dei contributi previdenziali, degli interessi e delle somme aggiuntive, con applicazione di sanzioni nella misura ridotta del 3%;
- 2) **sanatoria delle irregolarità formali** (concernenti infrazioni o inosservanze relative a obblighi o adempimenti che non rilevano ai fini della determinazione dei tributi), commesse fino al 31 ottobre 2022. È richiesto il pagamento di *una tantum* di 200 euro per ciascun periodo d'imposta a cui le infrazioni si riferiscono;
- 3) **ravvedimento speciale delle violazioni tributarie**. È possibile regolarizzare le dichiarazioni validamente presentate – relative al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a quelli precedenti – a condizione che le relative violazioni non siano state già contestate alla data del versamento del dovuto. La regolarizzazione richiede la rimozione dell'irregolarità o dell'omissione e il pagamento dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni (ridotte a 1/18 del minimo previsto dalla legge);
- 4) **definizione agevolata degli accertamenti elevati dall'Agenzia delle entrate** purché non impugnati e per i quali non siano decorsi i termini per presentare ricorso, nonché quelli notificati dall'Agenzia delle entrate entro la data del 31 marzo 2023. A tal fine, è necessario il pagamento delle sanzioni nella misura di un 1/18 del minimo previsto dalla legge;
- 5) **definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti** al 1° gennaio 2023, anche in Cassazione e a seguito di rinvio, in cui sono parte l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle dogane e dei monopoli aventi ad oggetto atti impositivi, mediante il pagamento di un importo pari al valore della controversia;
- 6) **conciliazione agevolata delle controversie tributarie**. In alternativa alla definizione agevolata, è possibile definire, entro il 30 giugno 2023, con un accordo conciliativo fuori udienza, le controversie tributarie pendenti, aventi ad oggetto atti impositivi in cui è parte l'Agenzia delle entrate. All'accordo conciliativo si applicano le sanzioni ridotte a 1/18 del minimo previsto dalla legge (in luogo del 40% o 50% del minimo, ordinariamente previsto secondo il grado di giudizio in cui interviene la conciliazione) gli interessi e gli eventuali accessori;
- 7) **rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione**. Con la rinuncia agevolata si dispone il pagamento delle somme dovute per le imposte, gli interessi e gli accessori, con sanzioni ridotte a un 1/18 del minimo previsto dalla legge;
- 8) **regolamentazione dei versamenti**. È possibile regolarizzare l'omesso o il carente versamento delle rate successive alla prima a seguito di accertamento con adesione o di acquiescenza degli avvisi di accertamento, degli avvisi di rettifica e di liquidazione e degli atti di recupero, nonché di reclamo o mediazione, scadute al 1° gennaio 2023 e per le quali non sia stata notificata la cartella di pagamento ovvero l'atto di intimazione. La regolarizzazione si perfeziona con l'integrale versamento, entro il 31 marzo 2023, della sola imposta, in un'unica soluzione o in un massimo di 20 rate trimestrali, con applicazione degli interessi legali. In caso di mancato perfezionamento, l'ufficio iscrive a ruolo gli importi residui dovuti a titolo d'imposta, interessi e sanzioni, nonché la sanzione ordinaria del 30%, applicata sull'imposta residua;
- 9) **stralcio automatico dei ruoli fino a 1.000 euro** alla data del 31 marzo 2023, limitatamente ai ruoli affidati da Amministrazioni statali, agenzie fiscali ed enti pubblici previdenziali all'agente della Riscossione nel periodo compreso tra l'1° gennaio 2000 e il 31 dicembre 2015. Per i carichi affidati da enti diversi, l'annullamento automatico opera limitatamente alle somme dovute a titolo di interessi per ritardata iscrizione a ruolo, di sanzioni e di interessi di mora. Per le altre sanzioni amministrative, incluse quelle per violazioni del Codice della strada, l'annullamento opera solo per gli interessi comunque denominati;
- 10) **rottamazione dei ruoli**. È riproposta la definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della Riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 mediante il pagamento, entro il 31 luglio 2023, in un'unica soluzione o in un massimo di 18 rate, del solo capitale, senza versare gli interessi iscritti e le sanzioni inclusi negli stessi carichi, gli interessi di mora, le sanzioni civili, accessorie ai crediti di natura previdenziale, e le sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli

obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali, ivi comprese le sanzioni per violazioni del Codice della strada, ma limitatamente agli interessi e all'aggio.

Limite di trasferimento dei contanti: a decorrere dal 1° gennaio 2023, l'obbligo di trasferimento di denaro tramite strumenti che ne consentano la tracciabilità, passa da 2.000 a 5.000 euro. I contanti possono essere trasferiti, senza l'intermediazione di banche, nel limite di 4.999,99 euro.

Premi di produttività – Riduzione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva (art. 1, comma 63)

La Legge di Bilancio 2023 ha ridotto, per il solo 2023, dal 10% al 5% l'aliquota dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali (articolo 1, comma 182, della legge 28 dicembre 2015, n. 208), da applicarsi alle erogazioni in denaro di premi di risultato legati ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione, da parte delle imprese del settore privato e dei professionisti, a favore dei lavoratori dipendenti con un reddito non superiore a 80 mila euro nell'anno precedente. L'agevolazione si applica sull'ammontare del premio non eccedente i 3.000 euro.

Disposizioni in materia di deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con imprese localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali (art. 1, commi 84-86)

La Legge di Bilancio 2023 modificando l'art. 110 del TUIR reintroduce taluni limiti di deducibilità alle spese derivanti da operazioni intercorse con imprese o professionisti residenti o localizzati in Stati o territori non cooperativi ai fini fiscali. Tali limiti, che erano stati abrogati con la Legge di Stabilità 2016 (L. n. 208/2015), sono ora reintrodotti in attuazione degli impegni assunti da tutti gli Stati membri UE con riferimento all'individuazione di misure difensive da adottare nei confronti delle giurisdizioni non cooperative ai fini fiscali. La Legge dispone, in particolare, che le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali, sono ammessi in deduzione solo nei limiti del loro "valore normale" (determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR). Ai fini dell'individuazione dei Paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali rilevano le giurisdizioni indicate nell'Allegato I alla lista adottata con conclusioni del Consiglio dell'Unione europea, che, nell'ultimo aggiornamento (14 febbraio 2023), comprende le seguenti giurisdizioni: American Samoa, Anguilla, Bahamas, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad and Tobago, Turks and Caicos Islands, US Virgin Islands, Vanuatu, Isole Vergini britanniche, Costa Rica, Isole Marshall e Russia.

I citati limiti non si applicano qualora l'impresa residente fornisca la prova che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. A tal fine il contribuente può presentare istanza di interpello probatorio all'Agenzia delle Entrate.

Le spese deducibili ai sensi della disposizione in commento (eccedenti o meno il "valore normale") devono essere segnalate nella dichiarazione dei redditi.

Mediante una modifica di coordinamento all'art. 8 comma 3-bis del D. Lgs. n. 471/1997 viene altresì reintrodotta il regime sanzionatorio correlato alla mancata o incompleta separata indicazione delle spese in dichiarazione dei redditi (sanzione amministrativa pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati, con un minimo di 500 euro e un massimo di 50.000 euro).

Viene infine previsto che le limitazioni in parola non trovano applicazione per le operazioni intercorse con soggetti non residenti per cui risulta applicabile la disciplina CFC.

Imposta sostitutiva sulle riserve di utili (art. 1, commi 87-95)

La Legge di Bilancio 2023 consente ai contribuenti che, nell'ambito di attività di impresa, detengono partecipazioni in società o enti esteri ubicati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di "affrancare" gli utili e le riserve di utili¹ non distribuiti alla data di entrata in vigore della Legge, come risultanti dal bilancio dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022, mediante pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi.

L'imposta sostitutiva per i soggetti IRES si applica con l'aliquota del 9% (in luogo della tassazione piena al 24% più eventuale addizionale per le banche e altri intermediari finanziari) sul 100% dell'utile "proveniente" dallo Stato o territorio a regime fiscale privilegiato.

Essa è determinata in proporzione alla partecipazione nella società estera e, per le partecipazioni indirette detenute per il tramite di società intermedie controllate, tenendo conto dell'effetto demoltiplicativo. Deve essere versata in un'unica soluzione entro il termine di versamento delle imposte dovute per il 2022 (giugno 2023), senza la possibilità di attivare la compensazione con crediti nel modello F24.

L'opzione può essere esercitata per ciascuna partecipata estera e può riguardare anche solo una parte degli utili non distribuiti.

L'opzione si perfeziona mediante indicazione dei relativi dati nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022 e i relativi effetti decorrono dall'inizio del periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022 (per i soggetti "solari" ciò consente di effettuare distribuzioni coperte dall'affrancamento già a partire dal 1° gennaio 2023, ancorché l'esercizio dell'opzione venga formalizzato successivamente, in occasione della presentazione della dichiarazione dei redditi 2022).

¹ Gli utili e le riserve di utili in questione sono quelli formati in Paesi e in periodi d'imposta, anche risalenti nel tempo, in cui la tassazione nominale o effettiva (secondo i casi) era inferiore a determinate soglie, anch'esse variabili nel tempo.

L'aliquota del 9% è ridotta al 6% nel caso in cui gli utili siano effettivamente distribuiti entro il termine di scadenza del versamento del saldo delle imposte sui redditi relative al 2023 (giugno 2024) ed a condizione che siano accantonati per un periodo non inferiore a due esercizi in una specifica riserva di patrimonio netto. Opera la *recapture* del beneficio costituito dall'applicazione dell'aliquota agevolata, maggiorato del 20% e dei relativi interessi, qualora i citati vincoli non siano rispettati.

Gli utili distribuiti si considerano prioritariamente formati con quelli oggetto di affrancamento/rimpatrio.

L'importo degli utili e delle riserve di utili assoggettati ad imposta sostitutiva (e non ancora distribuiti al momento della cessione della partecipazione) ne incrementano il costo fiscalmente riconosciuto.

E' prevista l'emanazione di un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge recante disposizioni di attuazione della norma in commento.

"Affrancamento" del valore delle partecipazioni, anche di quelle quotate (art. 1, commi 107-109)

Con una disposizione innovativa rispetto alle precedenti della specie, la Legge – oltre a riproporre la facoltà di rideterminare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni (edificabili e non), adeguandolo al relativo valore normale², in tal modo "affrancato" – estende la medesima possibilità alle partecipazioni negoziate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di sviluppo.

L'"affrancamento" è consentito relativamente a terreni e partecipazioni (quotate e non) posseduti al 1° gennaio 2023 al di fuori del regime di impresa (ad esempio, da persone fisiche) ed opera dietro pagamento di un'imposta sostitutiva del 16% da calcolarsi sul valore normale degli stessi. L'imposta sostitutiva deve essere versata entro il 15 novembre 2023, con facoltà di rateizzazione in massimo 3 quote annuali di pari importo, a decorrere dalla medesima data (in caso di rateizzazione, sulle rate successive alla prima, è prevista l'applicazione di un tasso di interesse del 3%; cfr. il combinato disposto degli articoli 5 e 7, L. n. 448/2001 e articolo 2, D.L. n. 282/2002, come modificati dalla presente Legge).

Per le partecipazioni non quotate e i terreni il valore normale deve essere asseverato da apposita perizia di stima, redatta e giurata entro la predetta data del 15 novembre 2023. Per le partecipazioni quotate rileva il valore normale determinato invece ai sensi dell'articolo 9, comma 4, lett. a), TUIR (media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese) con riferimento al mese di dicembre 2022.

"Affrancamento" dei plusvalori non realizzati su quote di OICR e polizze assicurative (art. 1, commi 112-114)

La Legge ha introdotto anche la facoltà di considerare realizzati i redditi derivanti dalle quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) assoggettando ad imposta sostitutiva con aliquota del 14% la differenza tra il valore delle quote o azioni alla data del 31 dicembre 2022 e il costo o valore di acquisto o di sottoscrizione ("affrancamento delle quote di OICR"). L'opzione per l'affrancamento dei plusvalori sulle quote di OICR è esercitata dal contribuente entro il 30 giugno 2023, mediante apposita comunicazione all'intermediario presso il quale è intrattenuto il rapporto di custodia, amministrazione, gestione di portafogli o altro stabile rapporto. L'imposta sostitutiva è versata dall'intermediario, cui il cliente deve fornire la relativa provvista, entro il 16 settembre 2023. In assenza di un rapporto di custodia, amministrazione, gestione di portafogli o altro stabile rapporto, l'opzione è esercitata dal contribuente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2022. In tale ipotesi, il contribuente provvede al versamento dell'imposta sostitutiva entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi dovute in base alla suddetta dichiarazione dei redditi. L'opzione (i) si estende a tutte le quote o azioni di OICR appartenenti ad una medesima categoria omogenea, possedute alla data del 31 dicembre 2022 nonché alla data di esercizio dell'opzione, e (ii) non può essere esercitata in relazione alle quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio detenute in rapporti di gestione di portafogli per i quali sia stata esercitata l'opzione per l'applicazione della imposta sostitutiva sul risultato maturato ai sensi dell'articolo 7 D.Lgs. n. 461/1997.

Analoga possibilità di "affrancamento" è stata prevista, *mutatis mutandis*, per i redditi non realizzati derivanti dalle polizze assicurative vita dei rami I e V. Al riguardo, la Legge prevede, infatti, la facoltà di considerare corrisposti i redditi derivanti dai contratti di assicurazione sulla vita di cui al ramo I (assicurazioni sulla durata della vita umana) e al ramo V (operazioni di capitalizzazione), assoggettando a imposta sostitutiva con aliquota del 14% la differenza tra il valore della riserva matematica alla data del 31 dicembre 2022 e i premi versati. L'"affrancamento" dei redditi delle polizze assicurative è richiesto dal contraente all'impresa di assicurazione che, su provvista fornita dal medesimo, provvede al versamento dell'imposta sostitutiva entro il 16 settembre 2023.

Disciplina fiscale delle cripto-attività (art. 1, commi 126-147)

Con la Legge di Bilancio 2023 viene introdotta per la prima volta nell'ordinamento una esplicita e specifica disciplina fiscale relativa alle c.d. cripto-attività, comunque denominate, intese come le rappresentazioni digitali di valori o diritti emessi, trasferiti e memorizzati elettronicamente, utilizzando la tecnologia di registro distribuito o una tecnologia analoga.

Le disposizioni introdotte sono rivolte a disciplinare le cripto-attività sia con riguardo alle imprese che con riguardo ai privati.

² Si ricorda che le disposizioni che consentono la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non quotate (art. 5, L. n. 448/2001) e dei terreni (art. 7, L. n. 448/2001) sono state più volte oggetto di proroga, da ultimo dall'articolo 29, comma 2, D.L. n. 17/2022.

Dal punto di vista delle imprese (art. 1, commi 131-132), intervenendo sull'art. 110 del TUIR, si prevede un regime di irrilevanza fiscale IRES (esteso anche all'IRAP) dei componenti positivi e negativi derivanti dalla loro valutazione. Per quanto chiarito nella Relazione illustrativa della Legge, si intende così evitare l'incidenza delle oscillazioni di valore delle cripto-attività quali che siano le modalità di redazione dei bilanci, riconoscendone la rilevanza solamente al momento in cui esse vengono realizzate, ad esempio mediante permuta con altri beni (incluse altre cripto-attività), o cedute in cambio di moneta corrente: solo in quel momento concorrerà alla determinazione del reddito di periodo la differenza tra il corrispettivo incassato ed il loro valore fiscale. Ne consegue la necessaria gestione di un doppio binario fiscale-bilancistico con variazioni extracontabili da effettuare in dichiarazione dei redditi.

Per i soggetti che non svolgono attività d'impresa (i.e. persone fisiche, enti non commerciali, etc.) il nuovo regime (art. 1, comma 126) introduce nel novero dei redditi diversi di natura finanziaria la categoria delle plusvalenze e altri proventi realizzati mediante rimborso, permuta o detenzione di cripto-attività (v. nuova lettera c-sexies dell'art. 67, TUIR) configurata come "basket" a sé stante, con proprie regole particolari, rispetto alle altre tipologie di plus/minusvalenze finanziarie.

Così, infatti:

- le plusvalenze da cripto-attività assumono rilevanza fiscale se uguali o superiori a 2.000 euro nel periodo d'imposta³ e, simmetricamente, le minusvalenze eccedenti le plusvalenze sono riportabili in avanti fino al quarto periodo d'imposta successivo, solo se di importo superiore ai predetti 2.000 euro;
- le permute non sono rilevanti se avvengono tra cripto-attività aventi medesime caratteristiche e funzioni (⁴);
- le plusvalenze realizzate sono sommate algebricamente alle relative minusvalenze, talché la compensazione avviene solo tra *plus* e minusvalenze realizzate su cripto-attività restando esclusa la compensazione con le plus/minusvalenze di altri strumenti finanziari;
- il costo o valore di acquisto delle cripto-attività può essere documentato soltanto con elementi certi e precisi e, in mancanza, è assunto pari a zero. A differenza di altre tipologie di strumenti finanziari, è perciò esclusa la possibilità di ricorrere ad una autocertificazione del costo;
- i proventi derivanti dalla detenzione di cripto-attività sono assoggettati a tassazione senza alcuna deduzione.

Le nuove disposizioni (art. 1, comma 128) intervengono, peraltro con limitatissime integrazioni, anche sulla disciplina del c.d. "*regime del risparmio amministrato*" e del c.d. "*regime del risparmio gestito*" di cui agli articoli 6 e 7 del D. Lgs. n. 461/1997. In tali ambiti, viene introdotta la possibilità del contribuente di attivare il regime del risparmio amministrato non solo presso le banche ma anche presso gli operatori non finanziari di cui alle lettere i) e i-bis) dell'art. 3, comma 5 del D. Lgs. n. 231/2007, ossia i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale e di portafoglio digitale.

Il quadro normativo della tassazione delle cripto-attività detenute in capo ai privati si completa con alcune altre disposizioni in tema di monitoraggio delle operazioni, rivalutazione delle cripto-attività e regolarizzazione di eventuali violazioni passate connesse al loro possesso. In primo luogo (art. 1, comma 128, lett. d) si inseriscono le cripto-attività nell'art. 10 del D.Lgs. n. 461/1997, estendendo pertanto anche ad esse l'obbligo degli intermediari finanziari di segnalare le operazioni da cui possono derivare plusvalenze (tipicamente operazioni effettuate nel c.d. regime dichiarativo). Sempre in capo agli intermediari (art. 1, comma 129), gli obblighi di segnalazione dei trasferimenti da e verso l'estero di mezzi di pagamento richiesti dalla normativa del c.d. monitoraggio fiscale (D.L. n. 167/1990) si estendono anche a quelli effettuati in cripto-attività.

Ancora, per la determinazione delle future plusvalenze, viene prevista (art. 1, commi 133-137) la possibilità di rideterminare il costo o valore di acquisto di ciascuna cripto-attività posseduta al 1° gennaio 2023 pagando sul suo valore a tale data una imposta sostitutiva del 14%, da corrispondere in unica soluzione o in 3 rate annuali di pari importo a partire dal 30 giugno 2023 (sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo). Il nuovo valore non può però fare emergere minusvalenze che, ove realizzate, non troveranno riconoscimento fiscale.

Per coloro che hanno violato gli obblighi di monitoraggio fiscale (v. quadro RW della dichiarazione dei redditi) in relazione alle cripto-attività detenute fino al 31 dicembre 2021, diventa possibile (art. 1, commi 138-143) regolarizzare la propria posizione mediante presentazione di una apposita istanza di emersione e pagamento di una sanzione dello 0,5% del valore delle attività non dichiarate per ciascun anno. Se poi tali attività hanno generato redditi non dichiarati, è possibile regolarizzare anche questi redditi pagando una ulteriore somma del 3,5% del valore di dette attività, a titolo di imposta sostitutiva. Il contenuto, le modalità e i termini di presentazione dell'istanza sono stabiliti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

Infine (art. 1, commi 144-147), viene estesa alle cripto-attività l'imposta di bollo proporzionale (attualmente 2 per mille) sin qui prevista per le comunicazioni relative ai prodotti finanziari, ivi inclusa la presunzione di invio

³ Secondo la Relazione, la soglia di rilevanza risponde all'obiettivo di "evitare l'emergere di fenomeni impositivi per importi non rilevanti (e generalmente ascrivibili a operazioni ricorrenti di modico valore, come ad esempio l'utilizzo di cripto-attività nel settore del gaming)".

⁴ La Relazione riporta che "ad esempio non assume rilevanza lo scambio tra valute virtuali, mentre assume rilevanza fiscale l'utilizzo di una cripto-attività per l'acquisto di un bene o servizio o di un'altra tipologia di cripto-attività – p.e. utilizzo di una cripto-currency per acquistare un non fungible token – o la conversione di una cripto-currency in euro o altra valuta estera".

almeno una volta l'anno. Al di fuori dei casi in cui l'imposta di bollo è applicata da un ente gestore, le cripto-attività detenute da qualsiasi soggetto residente sono comunque soggette ad un'imposta del 2 per mille che, per quanto indicato nella Relazione illustrativa, troverebbe ingresso per le cripto-attività detenute presso intermediari non residenti oppure archiviate su chiavette e pc; imposta che sarebbe versata direttamente dal contribuente secondo i termini e le modalità delle imposte sui redditi.

Imposta sulle riserve matematiche dei rami vita (art. 1, comma 264)

La Legge di Bilancio 2023 dispone, a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022, l'aumento dell'aliquota dell'imposta sulle riserve matematiche dei rami vita iscritte nel bilancio dell'esercizio delle imprese assicurative dall'attuale 0,45 per cento allo 0,50 per cento. L'aumento dell'imposta riguarda anche le imprese di assicurazione estere operanti in Italia in regime di libera prestazione di servizi (LPS) in relazione ai contratti di assicurazione stipulati con soggetti residenti.

Come noto, il prelievo è effettuato sullo "stock" delle riserve matematiche dei rami vita esistente alla fine di ogni esercizio e il versamento è effettuato, per ciascun periodo di imposta, entro il termine di versamento a saldo delle imposte sui redditi.

Il versamento dell'imposta sulle riserve matematiche costituisce un credito di imposta da utilizzare per il versamento delle ritenute e imposte sostitutive applicate sui capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita. Con la legge di stabilità 2013 è stato fissato un tetto massimo al versamento qualora l'ammontare del credito formatosi negli anni precedenti e non ancora utilizzato, aumentato dell'imposta dell'anno, ecceda una determinata soglia commisurata allo stock di riserve matematiche (1,5 per cento, per il 2023). Qualora tale soglia sia raggiunta, il versamento dell'anno si riduce fino ad azzerarsi.

Estensione del principio di derivazione rafforzata (art. 1, commi 273 – 275)

Il principio di derivazione rafforzata viene circoscritto alle poste contabilizzate a seguito della correzione degli errori contabili ai soli soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti. La disposizione integra la previsione contenuta nell'art. 8, comma 1, lett. b) e comma 1-bis, DL 21 giugno 2022, n. 73 (Decreto Semplificazioni fiscali), il quale ha previsto che la correzione degli errori contabili – sulla base dei criteri stabiliti dai principi contabili nazionali (OIC 29) e internazionali (IAS 8) – rileva anche dal punto di vista fiscale, allineando così il risultato civilistico a quello fiscale. La novità opera a partire dal periodo di imposta in corso alla data del 22 giugno 2022 (data di entrata in vigore del DL 73/2022).

Decreto legge 29 dicembre 2022, n. 198: "Disposizioni urgenti in materia di termini legislativi" (in GU 29 dicembre 2022, n. 303)

Il Decreto rinvia alcuni termini in scadenza.

In relazione agli interventi in ambito tributario si segnala che i termini per la presentazione della dichiarazione IMU relativa al 2021, già differiti alla fine del 2022; sono prorogati di altri sei mesi, fino al 30 giugno 2023, anche per gli enti non commerciali, sia pubblici che privati. La misura riguarda enti assistenziali, previdenziali, sanitari, di ricerca scientifica, culturali, ricreativi, sportivi, religiosi, *trust* e OICR.

Osser 6 2022

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento – Differenza tra credito inesistente e credito spettante

Cass., sez. trib. 2 novembre 2022, n. 35536 nel sito web www.eutekne.it

E' stata rimessa al Primo Presidente perché ne valuti la devoluzione alle Sezioni Unite, la questione relativa alla decadenza dei termini di recupero di un credito d'imposta relativo al 2006 accertato dall'Agenzia delle entrate nel termine di otto anni, previsto per il recupero dei crediti di imposta inesistenti.

Nel caso in esame, l'Agenzia delle entrate "non deduce l'inesistenza del credito di imposta, ma si limita a ritenere che detto credito non spetterebbe in ragione della non corretta utilizzazione dei macchinari acquistati con l'agevolazione e conseguentemente, il credito accertato dovrebbe essere considerato non spettante.

La distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti rileva per l'individuazione dei termini entro i quali l'Agenzia delle entrate deve accertare e contestare eventuali violazioni in merito all'utilizzo dei medesimi. Infatti, le somme derivanti dal recupero dei crediti inesistenti possono essere richieste entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito stesso, mentre per i crediti di imposta utilizzati in compensazione e non spettanti valgono i termini ordinari di accertamento previsti dall'art. 43 comma 1 del DPR 600/73.

Nel caso in esame, il contribuente contestava la decadenza dal potere di accertamento, in considerazione del fatto che l'Agenzia delle entrate, pur contestando la non spettanza del credito di imposta, aveva emesso l'atto di recupero del credito anziché nel termine ordinario previsto dall'art. 43, comma 1 del DPR 600/73, in quello previsto per il recupero di somme relative a crediti inesistenti.

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

Dottrina

"Criteri identificativi dei regimi fiscali in paesi *black list* e requisito della residenza fiscale ai fini PEX" di P. CEPPELLINI e B. BERTOLDI, in Corr. Trib. 12/2022, pag. 1007

La residenza fiscale della partecipata estera costituisce un parametro a cui far riferimento al fine di individuare il livello di tassazione dei dividendi e della plusvalenza da realizzare in regime Pex.

Con l'entrata in vigore della disposizione contenuta nell'art. 47-*bis* del TUIR - introdotta con il Decreto ATAD con la finalità di individuare i regimi e/o i territori a fiscalità privilegiata (Paesi *black list*) nell'ambito della disciplina di tassazione dei dividendi e delle plusvalenze derivanti da soggetti esteri - si è posta fin da subito la questione dei criteri applicativi per la verifica della residenza delle società estere in relazione ai periodi di possesso delle partecipazioni che hanno preceduto l'entrata in vigore della nuove disposizioni.

Mentre per i dividendi, sia a livello normativo sia a livello di prassi amministrativa, sono state previste una serie di disposizioni finalizzate ad evitare l'applicazione retroattiva dei nuovi criteri stabiliti dal

citato art.47-bis, laddove più penalizzanti rispetto a quelli in vigore pro tempore, lo stesso non è stato fatto con riferimento alla tassazione delle plusvalenze derivanti da atti realizzativi di partecipazioni in società non residenti.

Stante i diversi criteri succedutisi nel corso del tempo per individuare i Paesi *Black list*, la posizione scelta dal legislatore e ribadita dalla prassi è stata quella di privilegiare per i dividendi il criterio vigente al momento di maturazione degli utili, prevedendo tuttavia dei correttivi nel caso in cui nell'anno di distribuzione la natura del dividendo fosse mutata per effetto di un differente criterio di verifica della residenza, mentre nessuna indicazione è stata fornita in tal senso per la plusvalenza da partecipazioni.

L'Agenzia delle entrate, con la risposta ad interpello n. 481/2022 ha ritenuto che occorra rifarsi al criterio identificativo dei regimi a fiscalità privilegiata vigente al momento del realizzo della plusvalenza nonostante che i principi generali correlati alla genesi della disciplina dei dividendi e a quella della PEX possano, secondo gli AA., legittimare l'estensione del criterio del maturato per i dividendi anche alle plusvalenze.

Le conseguenze della predetta risposta comportano che una partecipazione considerata *white list* (secondo i vecchi criteri) possa diventare *black list* nell'anno di realizzo (secondo le regole del citato art. 47-bis), ovvero, in caso contrario, che una partecipazione *black list* (secondo i vecchi criteri) possa diventare *white* nell'anno dell'evento realizzativo.

Ai fini della fruizione del regime PEX è stato distinto l'ambito temporale di verifica del *test* di residenza a seconda che la transazione dalla quale scaturisce la residenza riguardi controparti indipendenti o meno.

Il rispetto del requisito della residenza fiscale (in un paese diverso da quello considerato privilegiato) deve sussistere, ininterrottamente, sin dal primo periodo di possesso in caso di realizzo con controparti appartenenti al medesimo gruppo.

Viceversa, nel caso di plusvalenze relative a partecipazioni estere realizzate con soggetti terzi, è sufficiente che tale condizione sussista per i cinque periodi d'imposta anteriori al realizzo stesso.

Qualora il *test*, anche per un solo anno, non sia superato e quindi la partecipazione si consideri residente in un Paese *black list*, la disciplina PEX non è applicabile, fatta salva la possibilità del contribuente di dimostrare che dalla partecipazione non consegua l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dimostrando che l'utile prodotto dalla controllata è stato sottoposto ad un congruo livello di imposizione. (EM)

ACCORDI INTERNAZIONALI - Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“La circostanza esimente per la disapplicazione della normativa CFC”, di P. SCARIONI e P. ANGELUCCI ne La Gest. Straord. Imp., 4/2022, p.120

La circostanza esimente che permette al soggetto italiano la disapplicazione della normativa CFC è contenuta nell'art. 167, comma 5, del TUIR, in cui è stabilito che: *“Le disposizioni del presente articolo non si applicano se il soggetto di cui al comma 1 dimostra che il soggetto controllato non residente svolge un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali”*. È anche prevista la facoltà di presentare interpello all'Agenzia delle Entrate. L'esimente, come sottolineano gli AA., è frutto di un caposaldo dell'ordinamento europeo, secondo cui *“All'interno dell'Unione le norme generali antiabuso dovrebbero essere applicate alle costruzioni che non sono genuine; in caso contrario il contribuente dovrebbe avere il diritto di scegliere la struttura più vantaggiosa dal punto di vista fiscale per i propri affari commerciali”* (XI Considerando, terzo periodo, della Direttiva ATAD).

Nell'evoluzione normativa dell'esimente ha giocato un ruolo fondamentale la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, che ha sempre ritenuto che una normativa antiabuso potesse essere compatibile con i principi europei soltanto nella misura in cui fosse finalizzata ad ostacolare strutture di puro artificio, prive cioè di qualsiasi sostanza economica e rivolte ad eludere l'imposta sulle società

attraverso un utilizzo improprio delle libertà fondamentali (cfr. Sentenza *Cadbury Schweppes* C-196/04 e *X GmbH* C-135/17). Dopo aver tracciato una breve storia sull'evoluzione dell'esimente nel nostro ordinamento tributario, gli AA. si concentrano sull'attuale formulazione dell'esimente.

Con riferimento ai requisiti di ordine qualitativo e quantitativo che la partecipazione in una società stabilita in un paese a fiscalità privilegiata deve osservare per non essere considerata come "puramente artificiosa", gli AA. illustrano dapprima i criteri indicati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE. La Corte ha in *primis* ha affermato che la circostanza che una società agisca come società interposta può essere accertata quando l'unica attività della medesima sia costituita dalla percezione dei dividendi e dal loro successivo trasferimento al beneficiario effettivo o ad altra società. Inoltre, la stessa Corte ha notato che l'assenza di una effettiva attività economica deve essere dedotta da un'analisi complessiva dei pertinenti elementi attinenti, in particolare, alla gestione della società, al suo bilancio di esercizio, alla struttura dei suoi costi ed ai costi realmente sostenuti. La costruzione artificiosa è riscontrabile anche nella sussistenza di contratti tra società interessate da operazioni finanziarie, capaci di generare flussi finanziari infragruppo, nonché dalle modalità di finanziamento delle operazioni, dalla valutazione dei fondi propri delle società intermedie. Pertanto, secondo la Corte di Giustizia europea, l'assenza dell'esercizio di un'effettiva attività economica da parte della società controllata estera può essere dedotta, innanzitutto, da un'analisi complessiva delle caratteristiche dell'attività economica in questione, osservando, in particolare, gli elementi attinenti la gestione della società, così come ricavabili dal bilancio di esercizio, dalla struttura dei costi realmente sostenuti, dal personale impiegato, nonché dai locali e dalle attrezzature di cui dispone. Non meno importante si rileva poi l'analisi dei contratti stipulati con le società affiliate interessate dalle operazioni al vaglio dei giudici e che hanno generato i relativi flussi finanziari infragruppo, delle modalità con cui l'entità estera si è procurata le risorse finanziarie per effettuare gli investimenti partecipativi e, più in generale, per sovvenzionare l'esercizio della propria attività, nonché, infine, l'analisi di eventuali vincoli di natura contrattuale o legale che possano limitare l'effettiva capacità della partecipata estera di disporre dei redditi e dei proventi conseguiti. Le disposizioni della direttiva ATAD appaiono allineate al descritto percorso giurisprudenziale. In particolare, per quanto riguarda gli elementi su cui si deve fondare la verifica dello svolgimento di un'effettiva attività economica, la Direttiva stabilisce la disapplicazione delle regole CFC se la società controllata estera svolge un'attività economica sostanziale sostenuta da personale, attrezzature, attività e locali, come evidenziato da circostanze e fatti pertinenti. Dal punto di vista interno, gli AA. sottolineano come si sia adeguato ai menzionati principi anche il legislatore italiano con l'art. 167, comma 5, del TUIR.

Sulla stessa scia sono state anche le istruzioni fornite dall'Amministrazione finanziaria con riferimento alla documentazione che il contribuente deve esibire per dimostrare l'effettività sostanziale della struttura estera (*i.e.* non artificiosità della controllata non residente). Nella circolare n. 18/2021 vengono chiesti a titolo esemplificativo: *i)* i bilanci delle società estere, corredati delle relative certificazioni; *ii)* un prospetto descrittivo della struttura organizzativa e delle concrete modalità operative della società stessa; *iii)* i contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici dell'attività; *iv)* i contratti di lavoro dei dipendenti; *v)* i rapporti bancari e i relativi estratti conto; *vi)* i contratti di assicurazione; *vi)* la descrizione delle operazioni poste in essere con le parti correlate. Rispetto alla disciplina passata gli AA. osservano che è venuto meno anche il vincolo del radicamento. Come illustrato, infatti, nella Circolare n. 18/2021 la nuova esimente non richiede più il beneficio del radicamento, ossia non presuppone che l'attività dell'entità controllata si rivolga al mercato dello Stato o territorio di insediamento. In dottrina, inoltre, è stata segnalata la portata più ampia dell'esimente rispetto alla passata disciplina considerato che le nuove disposizioni parlano di attività economica e non di attività commerciale o industriale.

Gli AA. spiegano anche il concetto di proporzionalità e soprattutto la compatibilità della circostanza esimente con il principio comunitario di proporzionalità, secondo il quale una normativa nazionale, per essere proporzionata all'obiettivo di prevenire l'evasione e l'elusione fiscale, deve dare la possibilità al soggetto passivo, senza eccessivi oneri amministrativi, di fornire elementi atti a dimostrare le ragioni commerciali per le quali una certa operazione è stata conclusa. Viene fatto cenno anche ad un reclamo in cui si contesta l'illegittimità della normativa CFC in ambito europeo da parte, dell'AIDC (Associazione Italiana Dottori Commercialisti), che secondo gli AA. difficilmente potrà trovare accoglimento posto che il contribuente ha in ogni caso la facoltà di dimostrare la genuinità del proprio investimento.

Sotto il profilo procedimentale, viene analizzato l'interpello CFC, uno strumento che ha sin dall'origine caratterizzato la disciplina CFC, attraverso il quale il soggetto residente dimostra all'Amministrazione finanziaria, in via anticipata, la sussistenza dell'esimente sopra analizzata, ottenendo così la disapplicazione del regime. Gli AA. ripercorrono il percorso logico che conduce alla presentazione dell'istanza di interpello, che oggi rientra tra quelli probatori, e come tale a carattere facoltativo (cfr. art 11, comma 1, lett. b) della L. n. 212/2000 e Circolare AdE n.9/2016) In pratica, ai sensi dell'art. 167 del TUIR, quando: *i)* si verifichi il presupposto soggettivo del controllo; *ii)* abbiano esito positivo sia il cd. *tax rate test* sia il cd. *passive income test*, risulta così integrato anche il presupposto oggettivo della disciplina, sussiste una presunzione relativa di elusione che ha come effetto l'inversione dell'onere della prova circa la non elusività della fattispecie. Al verificarsi delle condizioni citate l'esimente predetermina in via normativa il contenuto della prova contraria posta a carico del contribuente per vincere la presunzione normativa e l'interpello è lo strumento mediante il quale tale onere probatorio può essere assolto in via anticipata, evitando così di applicare la tassazione per trasparenza all'interno della dichiarazione di redditi. Per quanto riguarda questa fase cd. di *self assessment*, viene ricordato che l'art. 167, comma 5, contiene una deroga espressa per i contribuenti che aderiscono al regime di adempimento collaborativo, i quali possono presentare l'istanza di interpello CFC al solo ricorrere del requisito soggettivo di controllo, senza dover verificare anche la sussistenza dei due presupposti oggettivi legati al *tax rate test* e al *passive income test*. Se ne deduce che in questa ipotesi l'AdE non può chiedere ai contribuenti che presentano interpello CFC il calcolo dell'*effective tax rate* per le società coinvolte. Infine, gli AA. illustrano le caratteristiche del contraddittorio anticipato, gli obblighi dichiarativi e i connessi profili sanzionatori. (WR)

IRES

Prassi Amministrativa

IRES - Consolidato – Utilizzo in compensazione di crediti di imposta nell'ambito del consolidato fiscale

Risp. Agenzia delle entrate 3 novembre 2022, n. 543, nel sito web www.eutekne.it

L'Agenzia delle entrate ha ammesso la possibilità di trasferire al consolidato fiscale il credito di imposta per investimenti in beni strumentali e il credito IVA maturato da parte di una società consolidata.

In costanza di consolidato fiscale ex art. 117 del TUIR, quindi, ciascuna società partecipante alla tassazione di gruppo (inclusa la stessa consolidante) ha la facoltà di trasferire il proprio credito per investimenti in beni strumentali alla società consolidante, per consentire la compensazione con l'IRES dovuta da quest'ultima. Il trasferimento dei crediti deve avvenire per un ammontare non superiore all'IRES risultante, a titolo di saldo e di acconto, dalla dichiarazione dei redditi del consolidato.

IRES – Iper ammortamento per i beni in *leasing* interconnessi alla data di entrata in funzione dei beni agevolabili

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 novembre 2022, n. 551, nel sito web www.eutekne.it

L'Agenzia delle entrate ha affermato che la deduzione quale iper-ammortamento in ipotesi di interconnessione operata successivamente all'effettuazione dell'investimento ed alla sua messa in funzione non può estendersi anche alla quota di canoni relative ai mesi precedenti, poiché, in ogni caso, il requisito dell'interconnessione deve sussistere e integrare la predetta messa in funzione.

IRES – Scissione – Maggiori valori impliciti nella partecipazione di controllo, attribuiti nel bilancio consolidato ad avviamento e altre attività immateriali.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 dicembre 2022, n. 589, nel sito web www.eutekne.it

Nell'ambito dell'operazione di scissione, la posizione soggettiva relativa alla deduzione extracontabile relativa ai maggiori valori della partecipazione di controllo, attribuiti ad avviamento e ad altre attività immateriali, è da considerarsi specifica e attribuibile alla beneficiaria.

IRES – Consolidato tra sorelle – Interruzione dei consolidati verticali preesistenti a seguito dell'opzione da parte delle consolidanti per il consolidato orizzontale.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 27 dicembre 2022, n. 596, nel sito web www.eutekne.it

La risposta analizza gli effetti dell'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale "orizzontale" da parte di società già coinvolte in preesistenti consolidati verticali.

Il comma 2-bis dell'art. 117 del TUIR consente alle "sorelle" di consolidare le proprie basi imponibili, qualora dette sorelle abbiano una "controllante europea" (residente in Stati UE e See con effettivo scambio di informazioni).

Una controllante europea, quindi, può accedere alla *fiscal unit* mediante la designazione di una delle sorelle controllate a esercitare l'opzione in qualità di consolidante.

Con riferimento ai consolidati fiscali "verticali" del caso di specie, nell'ipotesi in cui la consolidante di una *fiscal unit* preesistente divenga controllata designata, il consolidato fiscale preesistente si interrompe.

Tuttavia, qualora tutti i soggetti del precedente perimetro di consolidamento esprimano l'opzione con la controllata designata:

- non si verificano gli effetti previsti dall'art. 124 commi 1, 2 e 3 del TUIR, relativi ai *recapture* dei disallineamenti relativi ai beni trasferiti in neutralità fiscale, all'integrazione degli acconti e all'attribuzione alle altre società del gruppo dei versamenti già effettuati;
- le perdite fiscali si considerano perdite "ante consolidato" ex art. 118 comma 2 del TUIR e quindi utilizzabili solo dalle società cui si riferiscono a riduzione dei redditi propri.

Le eccedenze di imposta riportate a nuovo nell'ambito dei predetti consolidati "verticali" permangono nella esclusiva disponibilità delle (future ex) società consolidanti.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRES – Deducibilità degli interessi passivi – Calcolo del ROL

Cass., sez. trib. 29 novembre 2022, n. 35130, nel sito web www.eutekne.it

La Corte di Cassazione ha chiarito che il calcolo del ROL va effettuato dopo aver individuato, tra le poste del Conto economico redatto sulla base dei principi contabili internazionali, quelle che risultino in concreto corrispondenti alle voci contenute nello schema di Conto economico di cui all'art. 2425 c.c, senza alcuna necessità di rielaborare un bilancio applicando i principi contabili nazionali.

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

“Dividendi: regime transitorio ancora incerto” di M. PIAZZA, ne Il fisco 45/2022, pag. 4307

L'A rileva come allo scadere del periodo transitorio (1° gennaio 2018– 31 dicembre 2022) nel corso del quale i dividendi distribuiti a persone fisiche residenti in Italia in relazione a partecipazioni qualificate non detenute nell'esercizio dell'impresa concorrono a formare il reddito complessivo in regime di parziale non imponibilità, rimangano ancora aspetti di dubbia interpretazione suffragati da una controversa presa di posizione dell'Agenzia delle entrate.

In particolare, c'è ancora incertezza sulla convenienza o meno di distribuire entro il 31 dicembre, le riserve formate con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 per poter fruire del regime fiscale vigente fino al 1° gennaio 2018 che era meno gravoso della ritenuta di imposta del 26% attualmente vigente.

In particolare, le maggiori incertezze sono derivate dalla risposta ad interpello 454/2022, secondo la quale la salvaguardia del vecchio regime più favorevole sarebbe subordinata alla condizione che la distribuzione delle riserve formate con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 non sia solo deliberata, come richiede la norma, ma sia anche materialmente effettuata entro il 31 dicembre 2022.

In pratica, il regime transitorio cesserebbe per i dividendi corrisposti dal 1° gennaio 2023 e non per quelli la cui distribuzione è stata deliberata prima di tale data.

Questa interpretazione contrasta con il tenore letterale della norma che è chiara nell'ancorare il regime transitorio alle distribuzioni deliberate fra il 1° gennaio 2018 e il 31 dicembre 2022.

La risposta ha sorpreso perché in un precedente pronunciamento (risposta 163/2022), pur non attinente al caso specifico, l'Agenzia aveva indirettamente confermato il tenore letterale della norma, affermando che, per applicare il regime transitorio, le distribuzioni vanno deliberate entro il 31 dicembre 2022, senza nulla aggiungere sulla condizione che il dividendo debba essere anche pagato entro il 31 dicembre 2022.

L'interpretazione dell'Agenzia ha, oltre a tutto, l'effetto di compromettere in parte le finalità della norma che sono di salvaguardare il regime previgente per le riserve formate con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 nonché di discriminare le società che, pur avendo riserve distribuibili, non hanno liquidità sufficienti per corrispondere ai beneficiari degli utili.

Riguardo al momento in cui deve essere fatto il test della partecipazione qualificata la dottrina prevalente si è espressa nel senso che la verifica deve essere fatta nella data di distribuzione del dividendo. (EM)

La questione posta dall'A. è stata risolta dal Principio di diritto n. 3/2022 del 6 dicembre 2022 con il quale l'Agenzia delle entrate ha definitivamente chiarito che ai dividendi incassati a partire dal 2023 su partecipazioni qualificate continua ad applicarsi il regime transitorio se derivano da distribuzioni deliberate entro il 31 dicembre 2022.

Prassi Amministrativa

Redditi di capitale – Partecipazioni nella Banca d'Italia da parte di un fondo di previdenza complementare – Investimento qualificato – No esenzione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 novembre 2022, n. 572 nel sito web www.eutekne.it

L'Agenzia delle entrate ha escluso l'applicazione del regime di non imponibilità dei redditi derivanti dai c.d. “investimenti qualificati” posti in essere dalle Casse di previdenza e dai Fondi pensione in caso di partecipazioni possedute nella Banca d'Italia.

Redditi di capitale – Dividendi – Regime transitorio dei dividendi derivanti da partecipazioni qualificate

Principio di diritto Agenzia delle entrate 6 dicembre 2022, n. 3, nel sito web www.eutekne.it

I dividendi su partecipazioni qualificate e non qualificate sono soggetti alla ritenuta a titolo di imposta del 26% ex art. 27 del DPR 600/73 a partire dall'1° gennaio 2018.

Per le distribuzioni di utili deliberate fino al 31 dicembre 2022, però, la disciplina transitoria ex art. 1, comma 1006 della L. 205/2017 conserva, per gli utili maturati sino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2017, il previgente regime impositivo, facendoli concorrere parzialmente alla formazione del reddito imponibile delle persone fisiche a seconda del periodo di formazione.

Il Principio di diritto ha chiarito che tale regime transitorio si applica agli utili prodotti in esercizi anteriori a quello di prima applicazione del nuovo regime, “a condizione che la relativa distribuzione sia stata validamente approvata con delibera assembleare adottata entro il 31 dicembre 2022, indipendentemente dal fatto che l’effettivo pagamento avvenga in data successiva.”.

Quindi l’Agenzia ha definitivamente chiarito che i dividendi incassati nel 2023 su partecipazioni qualificate dovranno applicare il regime transitorio se derivano da distribuzioni deliberate entro la fine del 2022.

Si considera, quindi, superata la risposta a interpello Agenzia delle entrate 16 settembre 2022, n. 454 che aveva ritenuto applicabile la ritenuta o l’imposta sostitutiva del 26% per tutti i dividendi percepiti a partire dall’1° gennaio 2023.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“**La controversa deducibilità degli interessi moratori**”, di G. FERRANTI in Corr. Trib., 12/2022, p.1007.

La Corte di Cassazione e l’Agenzia delle Entrate (AdE) hanno assunto, nel corso del tempo, orientamenti interpretativi contrastanti in merito alla rilevanza, ai fini del reddito d’impresa, dei cd. interessi moratori. Il dubbio è sorto soprattutto in merito a quegli interessi correlati al mancato pagamento di tributi, contributi e sanzioni, per i quali, da ultimo, sembrerebbe affermarsi il principio della non deducibilità sul presupposto che gli stessi non trarrebbero origine dall’attività di impresa bensì dall’inosservanza dell’obbligo di pagamento di dette somme. In estrema sintesi, le tesi, da un lato dell’Amministrazione finanziaria, e, da un altro, della giurisprudenza, possono ricondursi principalmente a tre filoni: 1) deducibilità condizionata alla natura dei costi che li hanno generati; 2) piena deducibilità quali costi generali; 3) indeducibilità, in quanto aventi una natura sanzionatoria o risultando comunque dovuti per effetto di un comportamento illecito del contribuente.

L’A., però, mette in dubbio i risultati di quest’ultimo orientamento interpretativo, pur sembrando allo stato quello prevalente, ritenendoli non del tutto convincenti, anche perché non sembrerebbero in linea con i principi di inerenza e derivazione che regolano la disciplina del reddito d’impresa.

Sotto il profilo civilistico, gli interessi di mora affondano le loro radici nell’art. 1224 c.c. che prevede per il pagamento delle obbligazioni pecuniarie la maturazione di interessi a favore del creditore dal giorno della mora. A livello normativo, per adempiere agli obblighi comunitari, il legislatore nazionale con il D.Lgs. n. 231/2002 ha sancito il diritto automatico del creditore agli interessi di mora, rendendo ancora più certa la spettanza degli stessi. È proprio per tener conto degli effetti di questa disciplina che si è reso necessaria nell’ordinamento tributario l’introduzione nell’art. 109, comma 7, di una deroga al principio di competenza per gli interessi di mora, che risultano, pertanto, deducibili nell’esercizio in cui sono corrisposti e tassati in quello in cui vengono incassati. Inoltre, l’A. ricorda come la disciplina che limita la deduzione degli interessi passivi, di cui all’art. 96 del TUIR, non trovi applicazione per gli interessi di mora che non nascono da rapporti di finanziamento realizzati volontariamente.

L’Amministrazione finanziaria ha in principio affermato che gli interessi dovuti a seguito di iscrizione a ruolo e rateazione del tributo sono deducibili nella stessa misura in cui è consentita la deduzione di questi ultimi (cfr. C.M. n. 7/1496 del 1977). Ad una diversa conclusione è, invece, pervenuta la risoluzione del 21 agosto 2007 n. 228/E nella quale è stato sancito che gli interessi moratori che accedono all’obbligazione doganale sanzionandone l’adempimento tardivo ne seguono le vicende tributarie per ciò che concerne la loro deducibilità. In tale occasione, inoltre, è stato dato seguito al principio, formulato dalla citata C.M. n.7/1496/1977, dell’accessorietà degli interessi moratori rispetto

ai tribuiti cui fanno riferimento. Successivamente, ne è stata affermata la piena deducibilità quale costo generale dell'impresa ovvero la loro indeducibilità in quanto dovuti in conseguenza del comportamento illecito dell'imprenditore.

La Corte di Cassazione ha inizialmente negato la equiparabilità degli interessi moratori alle sanzioni, attribuendo ad essi una funzione compensativa del ritardo nel pagamento delle somme dovute. Successivamente, li ha, invece, ritenuti indeducibili se "la posta principale, costituita da una sanzione è comunque indeducibile". Da ultimo, è stato negato che gli stessi abbiano una funzione sanzionatoria ma la loro indeducibilità è stata ritenuta conseguente all'assenza di una funzione finanziaria. Comunque, per la deducibilità degli interessi passivi compresi quelli di mora, occorre che essi siano inerenti all'esercizio dell'attività d'impresa.

L'A. esamina poi i diversi documenti di prassi e le pronunce della giurisprudenza di legittimità che si sono succedute nel tempo proprio in materia di interessi di mora.

Per quanto riguarda l'Amministrazione finanziaria, il primo orientamento risale alla C.M. n. 7/1496 del 1977, in cui è stato chiarito che gli interessi dovuti a seguito di iscrizione a ruolo e rateazione dei tributi sono deducibili nella stessa misura in cui è consentita la deduzione di questi ultimi. Nella risoluzione n. 178/E del 2001 si è invece stabilito che "*gli interessi passivi, quali oneri generati dalla funzione finanziaria, possono essere assimilati ad un costo generale dell'impresa, cioè ad un costo che non può essere specificamente riferito ad una particolare attività aziendale o ritenuto accessorio ad un particolare onere*", perché la norma "*non pone alcun limite alla deducibilità degli interessi passivi in funzione dell'evento cui gli stessi sono collegati o della natura dell'onere cui essi sono accessori*". Nella risoluzione n. 228/E del 2007, invece, l'AdE è giunta ad una diversa conclusione, affermando che gli interessi moratori che accedono all'obbligazione doganale sanzionandone l'adempimento tardivo "*ne seguono le vicende tributarie per ciò che concerne la deducibilità*", ritornando in tal senso al principio di accessorietà formulato nella citata C.M. n. 7/1496/1977. Infine, con la risposta ad interpello n. 412/2022 l'Ade ha affermato l'indeducibilità degli interessi di mora perché dovuti in conseguenza al comportamento illecito dell'imprenditore, per cui non sarebbe possibile considerarli costi inerenti. L'A. sottolinea come nel corso degli anni siano state adottate diverse e contrastanti tesi interpretative in merito alla deducibilità o meno degli interessi in discorso. L'orientamento interpretativo secondo il quale la deducibilità delle somme aventi natura *latu sensu* sanzionatoria sarebbe possibile soltanto se queste ultime sono previste nell'ambito di un rapporto di natura privatistica e non da norme poste a tutela di interessi generali della collettività, non appare in linea con i principi che regolano la disciplina delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Il fondamento di tale interpretazione è stato rinvenuto nella violazione del principio di inerenza, ma questo deve essere valutato con riguardo all'attività d'impresa nel suo complesso e la sua sussistenza deve essere riconosciuta allorché il costo si pone in una scelta di convenienza imprenditoriale, ossia quando il fine perseguito è pur sempre quello di pervenire al maggior risultato economico. Il principio di indeducibilità delle sanzioni non trova, quindi, un espresso fondamento normativo, che appare ancora più necessario alla luce dell'estensione dello stesso alle somme aventi natura *latu sensu* sanzionatoria. L'A. ritiene non condivisibile l'assimilazione degli interessi moratori alle sanzioni. Tale assimilazione è stata di fatto negata dalla Corte di Cassazione, la quale ha affermato, nell'ordinanza n. 28740/2002, che i detti interessi da mancato pagamento non hanno funzione sanzionatoria, avendo la finalità, piuttosto, di ristabilire, a favore dell'Erario, l'intera misura dell'importo da versarsi. La Corte ne ha sanzionato in modo non del tutto chiaro la indeducibilità perché non troverebbero fonte nell'attività di impresa, in relazione alla funzione finanziaria generalmente svolta, ma nell'inosservanza di un obbligo nel pagamento del tributo per il quale, già in radice, è da escludersi il diritto alla deduzione.

In conclusione, per affermare la deducibilità degli interessi moratori, l'A. riprende quanto affermato dall'Assonime nella Circolare n. 18/2012, nella quale è stato osservato che: i) l'orientamento giurisprudenziale contrario alla deducibilità degli interessi moratori appare in contraddizione con quanto la stessa Cassazione ha affermato nella precedente sentenza n. 19702/2011, nella quale è stato chiarito che le somme corrisposte in conseguenza di clausola penale inserita nei contratti per regolamentare gli effetti dell'inadempimento o del ritardato adempimento di uno dei contraenti sono deducibili nella determinazione del reddito d'impresa in quanto inerenti allo svolgimento dell'attività commerciale: le penali contrattuali, cioè secondo la Corte, sono funzionali alla produzione del reddito poiché possono sopravvenire nel corso di relazioni negoziali attinenti all'ordinaria gestione dell'azienda; ii) appare molto discutibile ipotizzare che gli interessi di mora costituiscano una

sanzione al pari di quelle amministrative o penali che esprimono la relazione dell'ordinamento a tutela di istanze generali dello Stato: essi rappresentano la quantificazione di un danno patrimoniale recato ad altri soggetti – siano essi privati o pubblici- con cui l'impresa è venuta a relazionarsi; iii) l'indeducibilità degli interessi di mora, quali costi non inerenti alla produzione del reddito d'impresa, appare anche esplicitamente smentita dalla stessa lettera delle disposizioni dell'art. 109 del TUIR che, sebbene rivolta a stabilire una regola di imputazione per cassa di tali oneri, implicitamente ne affermano anche la rilevanza fiscale, con ciò affermando una regola di valenza generale sia per il credito che per il debitore. (WR)

“Principio di previa imputazione al bilancio: le questioni aperte” di G. FERRANTI, ne Il fisco 46/2022, pag. 4412

Il principio in base al quale i componenti negativi sono ammessi in deduzione, in sede di determinazione del reddito d'impresa, soltanto se e nella misura in cui risultano imputati al conto economico è collegato al principio di derivazione, in quanto diretto a rafforzare il legame sussistente tra il risultato di bilancio e il reddito di impresa.

La rigidità del principio è stata attenuata con la previsione di specifiche deroghe, la cui applicazione pone alcune problematiche interpretative, relative ai costi imputati in un esercizio precedente, a quelli non imputabili a conto economico, e a quelli specificamente afferenti componenti positivi di reddito non imputabili al conto economico.

In relazione alle ultime due ipotesi di deroga i dubbi attengono alla locuzione “non imputabili”. Nello specifico, se detta espressione faccia riferimento alla oggettiva impossibilità di imputazione al conto economico delle spese ed oneri in forza delle norme regolanti la redazione del bilancio ovvero se possa comprendere anche quei componenti negativi di reddito che, in considerazione della loro, talvolta dubbia natura, possono non essere imputati al conto economico.

A tal riguardo l'A. ritiene che entrambe le ipotesi siano ricomprese nella previsione normativa.

Non è del tutto chiara se l'espressione “che pur non risultando imputati al conto economico concorrono alla formazione del reddito” sia riferibile alle spese ed agli altri oneri ovvero ai ricavi e gli altri proventi.

L'A. ritiene che la disposizione abbia la funzione di riconoscere la deduzione delle spese ed oneri non rilevati nelle scritture contabili qualora venga dimostrato che trattasi di costi specificamente connessi a ricavi e proventi del pari non rilevati nelle scritture contabili ma che concorrono alla formazione del reddito e che sia da escludere del tutto la possibilità di utilizzare la previsione normativa per ottenere la deduzione di costi non contabilizzati riferiti a ricavi invece contabilizzati, poiché questa interpretazione finirebbe per svilire del tutto il principio di previa imputazione. (EM)

“Ripartizione tra società partecipanti alla scissione di posizioni soggettive ACE: riporto e utilizzo in capo alla beneficiaria”, di V. GUARISE e C.A. SCULLIN, ne Il fisco, 44/2022, p.4217

Con la circolare n. 31 del 1° agosto 2022 l'Agenzia delle entrate (di seguito “Agenzia” o “AdE”), mutando il suo precedente e consolidato orientamento, ha stabilito che il *test* di vitalità economica dovrà essere effettuato in capo alla società beneficiaria non *newco* con riferimento al compendio scisso, reinterpretando di fatto la *ratio legis* sottesa all'art. 173, comma 10, del TUIR, precedentemente delineata dalla circolare n. 9/E del 2010. Più in dettaglio, è stato precisato che quando la scissione ha ad oggetto un “ramo d'azienda”, il *test di vitalità* economica va condotto avendo riguardo ai dati contabili del compendio scisso. Se, invece, la scissione non ha ad oggetto un ramo d'azienda, considerata l'oggettiva inesistenza di dati contabili di cui all'art. 172, comma 7, del TUIR, occorrerà individuare criteri alternativi - come, ad esempio, la presenza di plusvalori latenti nei beni trasferiti - in grado di rappresentare sia la vitalità economica del compendio, sia la capacità di produrre reddito imponibile capace di riassorbire le posizioni soggettive fiscali trasferite alla beneficiaria. L'AdE è giunta a queste conclusioni innovative (rispetto al passato) sul presupposto che le posizioni soggettive vengono attribuite per legge alla beneficiaria, in proporzione al patrimonio netto contabile trasferito ex art. 173, comma 4, del TUIR, pertanto “l'assenza di fenomeni di compensazione intersoggettiva è condizionata dalla vitalità economica di tale compendio, in

mancanza della quale deve presumersi – salvo prova contrario a carico del contribuente – che quest’ultimo (il compendio) non abbia la capacità di riassorbire con propri redditi futuri le posizioni fiscali trasferite alla società beneficiaria”.

Gli AA., prendendo spunto da alcune *news* pubblicate in materia da Assonime la scorsa estate, sottolineano l’aggravio gestionale che tale nuova impostazione comporta, considerato che occorrerà individuare i ricavi/proventi della gestione caratteristica, nonché le spese del personale di pertinenza dello specifico ramo d’azienda. Viene inoltre posto l’accento sul fatto che il mutato scenario interpretativo causerà, con molta probabilità, un maggior numero di circostanze in cui non sarà possibile il riporto in avanti di perdite fiscali, interessi passivi ed eccedenze ACE.

Inoltre, come già accennato, la circolare n. 31/2022 estende l’applicazione del *test* di vitalità anche alla circostanza in cui ad essere trasferiti alla beneficiaria non *newco* siano beni non integranti un ramo d’azienda. In questo caso, l’Agenzia invita il contribuente ad individuare criteri alternativi al fine di verificare la capacità degli *asset* scissi di riassorbire le posizioni fiscali soggettive trasferite per effetto della scissione. Al riguardo, nello stesso documento di prassi citato, si è fatto riferimento, a titolo di esempio, alla verifica dei plusvalori latenti o alla predisposizione di valutazioni prospettiche circa la capacità degli *asset* trasferiti di generare imponibili futuri. Gli AA., comunque, auspicano ulteriori opportuni chiarimenti soprattutto perché ritengono che la nuova impostazione dell’Agenzia coinvolga dinamiche meramente valutative e, quindi, per loro natura suscettibili di un certo grado di aleatorietà.

Nonostante i chiarimenti che si sono succeduti nel tempo, gli AA. pongono l’attenzione sui dubbi ancora aperti soprattutto per quanto riguarda il corretto criterio di ripartizione della base e delle eccedenze ACE, nell’ambito di una scissione parziale con beneficiaria neocostituita e con efficacia infrannuale.

Nell’ambito di queste operazioni, in assenza di specifiche indicazioni legislative e nel silenzio delle disposizioni del Decreto ACE, sulle regole di ripartizione delle posizioni ACE, occorre fare riferimento all’art. 173, comma 4, del TUIR, in base al quale le posizioni soggettive della società scissa devono essere ripartite in funzione delle quote di patrimonio netto contabile trasferite alle beneficiarie o rimaste alla scissa in caso di scissione parziale, salvo che queste siano specificamente connesse ad elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari. In tema di ACE, l’Amministrazione finanziaria ha chiarito che, considerate le analogie che esistono con la disciplina della DIT, devono considerarsi ancora attuali i chiarimenti forniti in merito a quest’ultima disciplina, ritenendo che la base ACE debba essere ripartita esclusivamente in proporzione alle rispettive quote di patrimonio netto contabile trasferite alle beneficiarie o rimaste alla scissa. Questa impostazione ha, inoltre, trovato conferma, anche in una prassi più recente della stessa Amministrazione con la risposta ad interpello n. 129/2021. In altri termini, la suddivisione della base e delle eccedenze ACE va operata secondo il criterio generale di ripartizione delle posizioni soggettive.

Per quanto riguarda l’agevolazione ACE, viene ribadito che il D.M. 3 agosto 2017 prevede che la variazione in aumento del capitale proprio debba essere ragguagliata al maggiore o minore periodo. In questo caso, l’applicazione *tout court* del criterio generale di ripartizione delle posizioni soggettive previsto dal TUIR potrebbe creare effetti distorsivi mettendo in pericolo la neutralità fiscale e la stessa natura successoria dell’operazione di scissione. Gli AA. Spiegano meglio tali criticità ricorrendo all’esempio di un’operazione di scissione parziale con contestuale costituzione della beneficiaria in corso d’anno. In questo caso, se si adoperasse una ripartizione della base ACE senza considerare l’aspetto temporale, si verificherebbero effetti incongruenti perché la beneficiaria sarebbe tenuta a ragguagliare la propria base in funzione al minor periodo d’imposta, con la conseguenza che non verrebbe riconosciuta, tra “dante causa” ed “avente causa”, una invarianza del complessivo beneficio ACE nell’esercizio e non risulterebbe salvaguardato il principio di neutralità dell’operazione di scissione. Al riguardo, recente dottrina ha suggerito di procedere alla ripartizione esclusivamente in proporzione al patrimonio contabile trasferito, senza l’applicazione di alcun ragguaglio. Gli AA. Però ritengono non condivisibile tale ultima soluzione poiché nell’applicazione delle norme ACE in presenza di operazioni straordinarie occorre comunque coordinarsi con le indicazioni fornite nell’art. 2, comma 2, del D.M. 3 agosto 2017. In altri termini, la soluzione proposta porterebbe alla determinazione di una maggiore base ACE presso la beneficiaria neocostituita a danno della società scissa, seppure limitatamente ad un breve periodo di tempo, remunerando di fatto capitale proprio che non era nella disponibilità della beneficiaria.

L'iter alternativo che viene proposto dagli AA. si basa sul seguente schema logico: i) la scissa dovrebbe considerare: a) nel periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di efficacia della scissione l'intera base ACE, ante scissione, di propria pertinenza; b) per il periodo compreso tra la data di efficacia della scissione e la fine del periodo di imposta, dovrebbe ragguagliare la base ACE in proporzione alla quota di patrimonio netto rimasta in capo alla scissa stessa rispetto al patrimonio netto totale; ii) le beneficiarie della scissione, per il periodo compreso tra la data di effetto della scissione e la fine del periodo d'imposta, dovrebbero ragguagliare la base ACE in proporzione della quota di patrimonio netto trasferita in capo a ciascuna di esse rispetto al patrimonio totale. Le beneficiarie dovranno poi ragguagliare ulteriormente la base ACE ricevuta alla durata del periodo d'imposta. Tale soluzione alternativa, a parere degli AA, garantirebbe una ripartizione dell'agevolazione in grado di remunerare equamente l'effettiva permanenza del capitale investito nell'esercizio oggetto di scissione infrannuale tra società scissa e società beneficiaria, oltre a preservare il principio di neutralità e continuità della stessa operazione straordinaria. (WR)

“Le auspiccate modifiche alla rigida applicazione del principio di competenza” di O. SALVINI, ne Il fisco 45/2022, pag. 4321

L'art.109 TUIR fissa un criterio di imputazione temporale, definito di competenza, volto a collegare i componenti positivi e negativi di reddito all'esercizio cui afferiscono, la cui violazione conduce all'accertamento di maggiori imposte dovute e l'elevazione di sanzioni con la richiesta di interessi. Unica eccezione è quella in cui questi componenti non siano certi nell'esistenza e oggettivamente determinabili nell'ammontare.

In tale caso, infatti, il legislatore stabilisce il rinvio del ricavo o del costo all'esercizio nel quale si verificano le anzidette condizioni.

In giurisprudenza vien da sempre ribadita l'inderogabilità del principio di competenza fiscale.

L'A. ritiene corretto l'accertamento di maggiori ricavi in violazione del principio di competenza, che ha quale risultato quello di posticipare la corresponsione delle imposte, ma non altrettanto quando il contribuente abbia già anticipato il pagamento.

In questo caso sarebbe auspicabile il riconoscimento d'ufficio del quantum già versato e l'inapplicabilità delle sanzioni relative alla dichiarazione infedele, stante l'assenza di un effettivo danno erariale. (EM)

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – Compensi in natura – Erogazioni liberali di modico valore – Soglia di esenzione – Superamento soglia – Imponibilità intero importo

Circ. Agenzia delle entrate 4 novembre 2022, n. 35/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

Il Decreto aiuti *bis* ha disposto, per il solo periodo d'imposta 2022, che il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati al lavoratore dipendente, nonché le somme erogate o rimborsate al medesimo dal datore di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, non concorrono a formare il reddito imponibile ai fini dell'IREPF nel limite complessivo di € 600, in deroga a quanto previsto dall'art. 51, comma 3, del TUIR.

Quanto all'ambito soggettivo, la misura in esame si applica ai titolari di redditi di lavoro dipendente e di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente per i quali il reddito è determinato secondo le disposizioni contenute nell'art. 51 del TUIR. Il *fringe benefit* erogato può essere corrisposto dal datore di lavoro anche *ad personam* e non necessariamente alla generalità o a una categoria dei dipendenti.

Con riguardo all'ambito oggettivo, in considerazione del fatto che il comma 3 dell'art. 51 del TUIR viene derogato, l'agenzia ritiene che, esclusivamente per l'anno di imposta 2022:

- sono incluse tra i *fringe benefit* concessi ai lavoratori anche le somme erogate o rimborsate ai medesimi dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale;
- il limite massimo di non concorrenza al reddito di lavoro dipendente dei beni ceduti e dei servizi prestati, nonché delle somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche, è innalzato da euro 258,23 a euro 600.

Secondo l'Agenzia, la norma riguarda esclusivamente il limite massimo di esenzione e le tipologie di *fringe benefit* concessi al lavoratore, senza comportare, con ciò, alcuna modifica al funzionamento del regime di tassazione in caso di superamento dei limiti di non concorrenza stabiliti dalla norma. Pertanto, nel caso in cui il valore dei beni o dei servizi prestati, nonché le somme erogate o rimborsate ai medesimi dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gaso naturale, risultino superiori al predetto limite, il datore di lavoro deve assoggettare a tassazione l'intero importo corrisposto, vale a dire anche la quota di valore inferiore al medesimo limite di euro 600.

Si considera rimborso al dipendente anche se le bollette sono intestate ai familiari dello stesso.

ASSICURAZIONI (Imposta sulle)

Dottrina

“Insurance products polizze Unit linked e index linked: alla scoperta degli aspetti civilistici e tributari” di G. AUCONE e R. FRANCESCHELLI in Dir. Prat. Trib. 5/2022, pag. 1717

Le polizze *unit* e *index linked* hanno un inquadramento civilistico particolarmente articolato, il quale nel corso degli anni ha dato luogo a molteplici interpretazioni giurisprudenziali spesso tra loro anche contrastanti.

Dette polizze sono definite come polizze del Ramo III, le cui prestazioni sono direttamente collegate al valore di quote di organismi di investimento collettivo del risparmio o di fondi interni ovvero a indici o altri valori di riferimento.

Presentano un carattere finanziario – speculativo che ha indotto buona parte della giurisprudenza a escludere la loro riconducibilità all'alveo delle polizze vita.

Dopo aver tratteggiato i caratteri essenziali delle polizze *linked*, gli AA. illustrano il trattamento fiscale delle somme corrisposte agli assicurati.

In dette polizze, dove oltre alla causa assicurativa pura, vi è anche una causa finanziaria di impiego di capitale, la prestazione corrisposta dall'impresa assicuratrice al beneficiario (che non può essere l'assicurato) è soggetta a tassazione e contribuisce a determinare il reddito imponibile ai fini delle imposte dirette.

L'Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 138E/2014 ha chiarito che le prestazioni connesse ad una polizza sono tassabili qualora, alle scadenze prestabilite, sia determinabile con certezza l'esistenza di un rendimento finanziario legato alla stessa polizza.

Peraltro, le prestazioni assumono rilevanza ai fini della tassazione delle imposte dirette quando alla scadenza contrattuale ovvero in occasione di un riscatto anticipato, il loro importo, aumentato del capitale minimo garantito, ecceda i premi versati.

Conseguentemente, in materia di imposte dirette, viene precisato che non ricorre la certezza per procedere con la tassazione del valore delle quote che vengono corrisposte al momento dell'erogazione della singola prestazione, dal momento che la polizza non offre nessuna garanzia di restituzione del capitale che è stato versato nel tempo, circostanza che può essere verificata unicamente alla scadenza del contratto.

Difatti, con la sottoscrizione del contratto l'investitore decide di assumere su di sé il rischio collegato al valore delle quote OICR o dei fondi interni, il quale può essere inferiore ai premi che sono stati versati.

Ciò fa sì che sia esclusa l'imponibilità delle prestazioni che sono erogate durante la vita dell'assicurato e questo perché durante la durata del contratto non sono maturati rendimenti che

presentino un certo grado di certezza e che possano integrare i requisiti richiesti dall'art. 26-ter DPR 600/73.

La tassazione delle prestazioni ricorrenti è dunque sospesa sino al momento in cui il capitale è erogato a seguito della scadenza o del riscatto.

L'imposta sostitutiva sarà applicata sul reddito prodotto al momento dell'erogazione del capitale, qualora dovesse sussistere un differenziale positivo tra l'ammontare delle prestazioni ricorrenti programmate aumentato della prestazione corrisposta alla scadenza o al momento del riscatto anticipato e l'ammontare dei premi che sono stati versati. (EM)

IVA

Prassi Amministrativa

IVA – Fondi pensione – Funzioni fondamentali di revisione interna e gestione dei rischi esternalizzate - Esenzione

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 dicembre 2022, n. 583, nel sito web www.eutekne.it

Lo svolgimento in *outsourcing* delle funzioni di revisione interna e di gestione dei rischi di un fondo pensione beneficia dell'esenzione IVA.

A tal proposito, sussiste la libertà di scelta/organizzazione tra soluzione interna e *outsourcing*, a parità di condizioni e responsabilità

IVA – Accordo per la determinazione del danno da ristorare e per la risoluzione del contratto – Natura risarcitoria delle somme corrisposte a seguito di accordo – Esenzione.

Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 dicembre 2022, n. 588, nel sito web www.eutekne.it

Le somme non collegate ad alcuna cessione di beni o prestazioni di servizi che assolvono unicamente una funzione risarcitoria, sono escluse da IVA in carenza del presupposto oggettivo.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IVA – Cessione di beni – Rinuncia al credito – Obbligazione di non fare – Configurabilità – Base imponibile IVA - Rilevanza

Cass., sez. trib. 4 novembre 2022, n. 32598, ne Il fisco 1/2023, pag. 71

La rinuncia al credito concordata nell'ambito di una cessione di beni, qualificandosi come obbligazione di non fare, soddisfa il nesso sinallagmatico richiesto ai fini della sua rilevanza impositiva e rientra nella base imponibile IVA dell'operazione alla quale si riferisce.

Corte di Giustizia UE

IVA – Gruppo IVA – Soggetto passivo unico – Società madre

Corte di Giustizia 1° dicembre 2022, cause n. C-141/20 e -269/20, nel sito web www.eutekne.it

La Corte di Giustizia UE, con le sentenze, ha ritenuto ammissibile che uno Stato membro possa designare come soggetto passivo unico non il Gruppo IVA in sé, quanto la "società madre".

Corti di Giustizia Tributarie

IVA – Costi sostenuti da una *holding* statica costituita come società veicolo (SPV) in una operazione di MLBO – Legittimità della detrazione

Corte di Giust. Trib. I, Milano, 5 dicembre 2022, n. 3361/7/2022, nel sito web www.eutekne.it

E' legittima la detrazione IVA relativa ai costi sostenuti da una *holding* "statica" costituita come società veicolo (SPV) in una operazione di MLBO avendo la società dimostrato nel giudizio la sussistenza della connessione finalistico-funzionale dei "*transaction costs*" all'attività d'impresa proseguita a valle dell'operazione straordinaria ed escludendo nel contempo che la SPV fosse costituita con lo scopo del mero godimento delle partecipazioni acquisite.

A supporto della decisione i giudici di merito richiamano la sentenza della Corte di Giustizia del 28 ottobre 2018, causa C-249/17 e l'ordinanza della Cassazione del 16 luglio 2020, n. 15239 che hanno sancito la legittimità della detrazione dell'IVA sui costi relativi all'acquisto di beni e servizi propedeutici e strumentali all'avvio (o alla prosecuzione) dell'attività d'impresa, rientrando nel concetto di strumentalità anche le attività meramente preparatorie, purché il contribuente dimostri l'effettiva e concreta riferibilità dei beni alla futura produzione di ricavi.

REGISTRO (Imposta di)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Alternatività IVA-Registro – Decreto ingiuntivo – Interessi moratori su somme imponibili ad IVA – Imposta proporzionale di registro

Cass., sez. trib. 15 novembre 2022, n. 22535, nel sito web www.eutekne.it

Il decreto ingiuntivo che intima ad un soggetto di corrispondere una determinata somma, a suo tempo fatturata a titolo di fornitura di macchinari per l'edilizia, unitamente agli interessi, senza qualificarli come compensativi o moratori, sconta l'imposta di registro del 3% per il principio di alternatività IVA-Registro sugli interessi medesimi, in quanto il debito era ormai scaduto e gli interessi avevano, quindi, necessariamente natura moratoria con conseguente esclusione da IVA.

TRUST

Dottrina

"Dall'Agenzia delle entrate chiarimenti nel *trust* del "dopo di noi" di F. GALLIO, nel sito web www.iltributario.it

Tra i chiarimenti forniti dalla Circolare dell'Agenzia 34/22, l'A. commenta quelli relativi alla normativa c.d. del "dopo di noi".

Si tratta, in sostanza, di alcuni chiarimenti in merito alla disciplina agevolativa prevista per i *trust* istituiti a favore dei soggetti con disabilità gravi.

L'art. 6 della legge sul "Dopo di noi" prevede che i diritti e i beni conferiti in *trust* ovvero gravati da vincoli di destinazione di cui all'art. 2645-ter c.c., istituiti a favore delle persone con disabilità grave, come definita dall'art. 3, non siano soggetti ad imposta di donazione e successione.

In caso di premorienza del beneficiario, rispetto ai soggetti che abbiano stipulato il negozio giuridico, i trasferimenti di beni e di diritti reali in favore dei suddetti soggetti godono dell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni e le imposte di registro, ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.

Resta ferma l'imposta sulle successioni e donazioni per i trasferimenti – alla morte del beneficiario – dei beni e di diritti reali in favore di altri soggetti, diversi da quelli che abbiano stipulato il negozio giuridico; in tal caso l'imposta, deve essere applicata facendo riferimento all'eventuale rapporto di parentela o di coniugio intercorrente tra fiduciante e destinatari del patrimonio residuo.

Con la circolare 34/E è stato confermato che la normativa si riferisce indistintamente ai trasferimenti di beni attuati sia mediante atti tra vivi che *mortis causa*.

Inoltre, è stato chiarito che i predetti conferimenti di beni e diritti potranno avvenire anche in maniera frazionata nel corso della vita del *trust*. Si ritiene che oggetto del conferimento possa essere anche la nuda proprietà di beni immobili, facendo riferimento alle tabelle di valutazione del diritto di usufrutto in vigore al momento del conferimento, ai fini dell'attribuzione del valore ai beni conferiti.

Inoltre, si è anche specificato che è possibile applicare l'agevolazione della misura fissa sia per l'imposta di registro che per le imposte ipotecaria e catastale anche agli atti di acquisto a titolo oneroso posti in essere dal *trustee*, nel caso di un *trust* istituito nel rispetto di tutte le condizioni richieste dalla legge 112/2016.

Un chiarimento interessante è quello che se gli atti costitutivi o di dotazione del *trust* prevedono clausole che assegnano immediatamente ai beneficiari diritti pieni ed esigibili, l'imposta sulle donazioni è dovuta sin da subito, senza dover attendere l'estinzione del *trust*.

Viceversa, nel caso del "Dopo di noi", le attribuzioni, ancorché assegnino un diritto immediato ed esigibile al beneficiario, sono sempre esenti dall'imposta di donazione per una specifica disposizione di legge che vale solo per questo istituto. (EM)

"La differenza tra *trust* commerciali e non commerciali" di S. LOCONTE e S. MATTIA, ne Il fisco 46/2022, pag. 4442

Gli AA. si soffermano su quella parte della Circolare n. 34/2022 dell'Agenzia che si occupa della disciplina fiscale degli apporti o conferimenti in *trust* da parte del disponente, peraltro richiamando l'orientamento già espresso nella circolare n. 48 del 2007.

Tra i punti critici rimasti ancora aperti quello della natura commerciale o non commerciale di un *trust holding*, il cui fondo è rappresentato totalmente o prevalentemente da partecipazioni societarie, siano esse di società di capitali, residenti o non residenti.

In linea di principio il *trust holding* andrebbe inquadrato fiscalmente come ente non commerciale, dal momento che la mera detenzione di partecipazioni non costituisce, di per sé, elemento sufficiente per l'attribuzione di una partita IVA.

Tuttavia, potrebbe darsi il caso di *trust* che svolga attività di direzione e coordinamento nei confronti delle società partecipate e che presti servizi amministrativi nei confronti di queste, attraverso una struttura idonea. In questo caso il *trust* potrebbe avere natura commerciale.

Questo punto non è stato toccato dalla circolare.

Si segnala che attualmente la qualificazione di un *trust* come non commerciale ha rilevanza, in particolare, ai fini della tassazione dei dividendi dallo stesso percepiti, dal momento che, a partire dal 2014, la quota imponibile dei dividendi percepiti dagli enti non commerciali, e quindi anche dai *trust* non commerciali, è incrementata dal 5% al 77,74% e, per gli utili maturati dal 2017 in poi, al 100%.

Diversamente, la base imponibile dei dividendi percepiti da un *trust* assimilato ad un ente commerciale è pari al 5% dell'ammontare degli stessi, essendo esclusi dalla formazione del reddito per il 95% del loro ammontare.

Con particolare riguardo all'apporto di titoli partecipativi in *trust*, il problema che si pone è se si trasferisca al *trust* il valore fiscalmente riconosciuto in capo al disponente dei titoli trasferiti al *trust*.

Sul punto, gli AA. ritengono che se l'attribuzione di beni in natura al *trust* da parte del *settlor* è assoggettata ad imposizione secondo il criterio del valore normale, non si vede come il valore fiscalmente riconosciuto dei beni stessi non possa trasferirsi al *trust*, in quanto il trasferimento verrebbe considerato realizzativo, al pari di un conferimento in natura di un socio persona fisica in una società di capitali.

Dello stesso parere è l'Agenzia, che nella circolare n. 34/2022, afferma che nel caso di beni oggetto di apporto in un *trust*, per quanto attiene al loro costo fiscalmente riconosciuto, si conferma il precedente orientamento espresso nella circolare n. 48/2007 e cioè che qualora il trasferimento dei beni in *trust* abbia ad oggetto titoli partecipativi il trustee acquisisce l'ultimo costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione. (EM)

“Il *trust* nella disciplina convenzionale” di A. VALENTE, in Fisc.e comm. Int. 12/2022, pag. 49

L'applicabilità delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni ai *trust* è da sempre oggetto di discussione in ambito fiscale.

Con riferimento alla prima condizione va valutata l'equiparazione del *trust* alle società.

A tal fine è opportuno precisare che, ai fini convenzionali, il termine “società”, ai sensi dell' art.3, individua “qualsiasi persona giuridica o qualsiasi ente che è considerato persona giuridica ai fini dell'imposizione”.

In altri termini, il Modello OCSE rinvia alle legislazioni interne degli Stati contraenti, impedendo di individuare una norma, generalmente valida, di equiparazione del *trust* alle società.

Il suddetto art. 3 del Modello Ocse è infatti da leggere in combinato disposto con il paragrafo 1 del Commentario a esso relativo, secondo cui l'elencazione dei soggetti non è esaustiva e deve essere interpretata in senso lato.

Per quel che concerne la seconda condizione relativa all'assoggettamento a imposizione, appare evidente che essa deve essere valutata in relazione alla disciplina impositiva interna degli Stati contraenti coinvolti.

Se l'ordinamento giuridico dello Stato contraente che applica la Convenzione riconosce al *trust* la soggettività passiva ai fini delle imposte sui redditi, l'ambito di applicazione della Convenzione si estenderà anche al *trust*, subordinatamente alla verifica della sua residenza fiscale.

Il tema dell'applicabilità della disciplina convenzionale emerge soprattutto quando il *trust* è titolare di un reddito prodotto all'estero, per cui appare legittimo chiedersi se sia possibile limitare il prelievo secondo quanto previsto dalla Convenzione.

Nel caso opposto, ovvero quello di un *trust* estero che percepisce un reddito italiano, il problema non si pone in quanto l'applicabilità delle Convenzioni è già stata chiarita dall'Agenzia nella circolare n. 48/2007, nell'ambito della quale l'Amministrazione ha precisato che per l'individuazione della residenza di un *trust* si potrà fare riferimento alle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

Secondo l'Agenzia, il fatto che il *trust* sia stato annoverato dall'ordinamento italiano tra i soggetti passivi d'imposta, ai fini convenzionali comporta che questo debba essere considerato come persona, anche se non espressamente menzionato nelle singole Convenzioni. (EM)

“La fiscalità diretta del *trust* nella Circolare dell'Agenzia delle entrate” di E. VIAL, in La Gest. Straord. Impr. 6/2022, pag. 74

Nel breve scritto, che si occupa di fiscalità diretta del *trust*, l'A. si sofferma in particolare sulle indicazioni fornite dall'Agenzia nelle Circolare n. 34/2022 in ordine al *trust* opaco residente in paesi paradisiaci.

È prevista la tassazione dei beneficiari italiani sui frutti attribuiti.

Di fatto, nella sostanza, il *trust* paradisiaco, anche se opaco, viene trattato in capo ai beneficiari come un *trust* trasparente con la differenza che, mentre i *trust* trasparenti determinano la tassazione in capo ai beneficiari secondo il principio di competenza, i *trust* opachi paradisiaci determinano la tassazione in capo al beneficiario secondo un principio di cassa.

Si ricorda che l'art 47 *bis* TUIR è volto ad individuare i paesi paradisiaci al fine di determinare il livello impositivo di dividendi e plusvalenze. Il criterio da considerare è quello relativo al livello di tassazione nominale. Il confronto dovrà perciò essere effettuato con l'IRES.

La Circolare chiarisce che il confronto viene operato considerando l'aliquota estera vigente al momento di produzione del reddito con l'aliquota IRES vigente nel medesimo periodo di imposta.

In secondo luogo, la Circolare conferma che, per i *trust* non commerciali che producono esclusivamente redditi di natura finanziaria, il confronto va operato con le aliquote di tassazione sostitutiva applicabili in Italia.

La Circolare contiene anche altri importanti chiarimenti.

Un primo chiarimento è quello che il *trust* subentra nel costo fiscalmente riconosciuto del disponente. Con questo chiarimento si considera superata la risposta a interpello n. 401/2022 che aveva sollevato non poche perplessità in merito.

Altra novità da segnalare riguarda l'affermazione che il beneficiario residente in Italia di un *trust* trasparente risulta sempre tassato in Italia secondo il principio di competenza.

L'Agenzia precisa che questa tesi vale non soltanto per i *trust* trasparenti residenti in Italia, ma anche per i *trust* trasparenti residenti all'estero.

In questo secondo caso, inoltre, la tassazione per trasparenza opera non soltanto sui redditi prodotti in Italia dal *trust*, bensì sui redditi ovunque prodotti.

Un altro interessante chiarimento: qualora il *trust* risulti opaco in una prima fase e trasparente in una fase successiva, l'attribuzione dei frutti maturati dal *trust* opaco non potranno essere tassati in capo ai beneficiari in occasione della successiva distribuzione, anche qualora detta distribuzione avvenga in un momento in cui il *trust* è trasparente.

L'A. fa notare come questa precisazione abbia fatto emergere, forse per la prima volta, la necessità di una stratificazione dei frutti del *trust*: potrà quindi essere necessaria anche una distinzione tra le diverse tipologie di frutti a seconda del momento di maturazione.

Una nuova presa di posizione dell'Agenzia, valutata dall'A. con favore in quanto pone fine ad usi strumentali del *trust* commerciale, è rappresentata dal fatto che, nonostante il *trust* sia opaco e nonostante che i redditi del *trust* opaco non siano da assoggettare a tassazione in capo ai beneficiari, se il *trust* ha beneficiato dell'esenzione sul 95% dei redditi, in sede di distribuzione del reddito ai beneficiari, si rende applicabile la tassazione ai sensi della lett. e) comma 1, art. 44 TUIR. In sostanza le attribuzioni sono trattate come dividendi.

Un aspetto problematico riguarda se i *trust* comunitari siano assimilati a quelli italiani o a quelli extracomunitari.

Non è quindi chiaro se anche ad essi trovino applicazione le previsioni introdotte nella lett. *g-sexies*), comma 1 dell'art. 44 TUIR.

Le considerazioni svolte e alcuni esempi contenuti nella Circolare in merito alla valutazione del *trust* estero, porterebbe a ritenere che i *trust* stabiliti in Paesi UE e nello SEE che scambiano informazioni sono esclusi da detta disciplina. (EM)

Dottrina

AUCONE G., FRANCESCHELLI R., “ <i>Insurance products polizze Unit linked e index linked: alla scoperta degli aspetti civilistici e tributari</i> ” (ASSICURAZIONI (Imposta sulle))	“ 19
CEPPELLINI P., BERTOLD B., “ <i>Criteri identificativi dei regimi fiscali in paesi black list e requisito della residenza fiscale ai fini PEX</i> ” (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 8
FERRANTI G., “ <i>La controversa deducibilità degli interessi moratori</i> ” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 14
FERRANTI G., “ <i>Principio di previa imputazione al bilancio: le questioni aperte</i> ” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 16
GALLIO F., “ <i>Dall’Agenzia delle entrate chiarimenti nel trust del “dopo di noi”</i> ” (TRUST)	“ 21
GUARISE V., SCULLIN C.A., “ <i>Ripartizione tra società partecipanti alla scissione di posizioni soggettive ACE: riporto e utilizzo in capo alla beneficiaria</i> ” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 16
LOCONTE S., MATTIA S., “ <i>La differenza tra trust commerciali e non commerciali</i> ” (TRUST)	“ 22
PIAZZA M., “ <i>Dividendi: regime transitorio ancora incerto</i> ” (REDDITI DI CAPITALE)	“ 13
SALVINI O., “ <i>Le auspiccate modifiche alla rigida applicazione del principio di competenza</i> ” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 18
SCARIONI P., ANGELUCCI P., “ <i>La circostanza esimente per la disapplicazione della normativa CFC</i> ” (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	“ 9
VALENTE A., “ <i>Il trust nella disciplina convenzionale</i> ” (TRUST)	“ 23
VIAL E., “ <i>La fiscalità diretta del trust nella Circolare dell’Agenzia delle entrate</i> ” (TRUST)	“ 23

Prassi Amministrativa

Risp. Agenzia delle entrate 3 novembre 2022, n. 543 (IRES)	“ 11
Circ. Agenzia delle entrate 4 novembre 2022, n. 35/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 18
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 novembre 2022, n. 551 (IRES)	“ 11
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 24 novembre 2022, n. 572 (REDDITI DI CAPITALE)	“13

Principio di diritto Agenzia delle entrate 6 dicembre 2022, n. 3 (REDDITI DI CAPITALE)	Pag. 13
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 7 dicembre 2022, n. 583 (IVA)	“ 20
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 dicembre 2022, n. 588 (IVA)	“ 20
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 15 dicembre 2022, n. 589 (IRES)	“ 12
Risp. Interpello Agenzia delle entrate 27 dicembre 2022, n. 596 (IRES)	“ 12

Giurisprudenza

Corte di Giustizia 1° dicembre 2022, cause n. C-141/20 e -269/20 (IVA)	“ 20
Corte di Giust. Trib. I, Milano, 5 dicembre 2022, n. 3361/7/2022 (IVA)	“ 21
Cass., sez. trib. 2 novembre 2022, n. 35536 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 8
Cass., sez. trib. 4 novembre 2022, n. 32598 (IVA)	“ 20
Cass., sez. trib. 15 novembre 2022, n. 22535 (REGISTRO (Imposta di))	“ 21
Cass., sez. trib. 29 novembre 2022, n. 35130 (IRES)	“ 12