

In questo numero

IMPOSTE DIRETTE

- La delega sulla “riforma” del sistema tributario
- Chiarimenti in materia di credito di imposta per i soggetti beneficiari del Patent Box | Principio di diritto Agenzia Entrate n. 15/2021
- Il conferimento delle partecipazioni interrompe | Risposta Agenzia Entrate n. 695/2021
- Il trasferimento di sede dal Lussemburgo alla Svizzera ai fini CFC – exit tax e valori fiscali dei beni | Risposta Agenzia Entrate n. 694/2021
- Pillar 1 & 2 | Sintesi risultanze G20 meeting di Roma del 30-31 ottobre 2021 e le prossime mosse in ambito UE
- Il recupero degli ammortamenti contabili imputati in eccedenza | Risposta Agenzia Entrate n. 761/2021
- Liquidazione-Il requisito di commercialità ai fini pex | Risposta Agenzia Entrate n. 722/2021
- Transfer price-Natura dell’art. 110, comma 7, Tuir- Cass. 30 giugno 2021 n. 18436
- La scissione non proporzionale non è contestabile dal Fisco | Risposte Agenzia Entrate nn. 741/2021 e 746/2021
- Le plusvalenze da conferimento di partecipazioni non creano base Ace | Risposta Agenzia Entrate n. 732/2021
- Credito di imposta Ace: modalità di richiesta e di utilizzo | Provvedimento 7.9.2021 n. 238235 – Procedure per la comunicazione del credito di imposta Ace

IMPOSTE INDIRETTE

➤ IVA

- Esterometro – abolizione per operazioni effettuate dal 1° gennaio 2022 – utilizzo del formato della fattura elettronica
- Dichiarazioni d’intento
- Split payment – pubblicazione elenchi 2022
- Memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri
- Quick fixes
- Errore di fatturazione - nota di variazione in diminuzione - diritto al rimborso da parte del cedente o prestatore - condizioni

REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

- Regime impatriati – Risposta Agenzia Entrate n. 683/2021
- Smart working – Risposta Agenzia Entrate n. 626/2021
- Regime Impatriati e Smart working – Risposta Agenzia Entrate n. 621/2021
- Somme attribuite ai soci di società semplice – Risposta Agenzia Entrate n. 754/2021
- Omessa compilazione del quadro RW – Ordinanza di Cassazione n. 31626/2021

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

- Controllo automatizzato delle dichiarazioni Definizione agevolata delle somme dovute Provvedimento Direttore Agenzia Entrate n. 275852/2021
- D.L. n. 146/2021- Misure in materia di riscossione volte a favorire la ripresa delle attività economiche e sociali
- Legge di Bilancio per l’anno 2022 (disegno di legge) - Governance e remunerazione del Servizio nazionale di riscossione
- Ravvedimento parziale - Presupposti per l’applicazione dello ius superveniens (D.L. n. 34/2019) Corte di Cassazione, ordinanza n. 26523/2021
- Natura dell’accertamento parziale -Corte di Cassazione, ordinanza n. 29036/2021
- Operazioni inesistenti e diritto di detrazione, Corte di Cassazione, ordinanza 26515/2021
- Giudicato penale e processo tributario, Corte di Cassazione, ordinanza n. 25632/2021

FSI

- Prestazioni di consulenza resi ad una Società di Gestione Esenzione IVA - Risposta Agenzia Entrate n. 631/2021
- Società di investimento Semplice (SIS)- qualificazione come OICR e agevolazioni fiscali in start-up e PMI innovative | Risposta Agenzia Entrate n. 661/2021
- Disapplicazione del regime PEX con riferimento a strumenti finanziari partecipativi | Risposta Agenzia Entrate n. 727/2021

Imposte Dirette

La delega sulla “riforma” del sistema tributario

La struttura

Il Consiglio dei Ministri ha approvato il 5 ottobre scorso il disegno di legge delega per la “riforma” del sistema fiscale, il quale si inserisce tra *“le azioni chiave individuate nel PNRR per dare risposta alle debolezze strutturali del Paese e in tal senso costituisce parte integrante della ripresa che si intende innescare anche grazie alle risorse europee”* (così la relazione illustrativa).

Si tratta di una revisione di alcune importanti porzioni del sistema tributario basata su due set di principi e criteri direttivi: da un lato quelli “general” contemplati dall’art. 1 e dall’altro quelli di “area” ossia quelli relativi agli specifici interventi previsti negli artt. dal 2 al 9. Quanto ai principi e criteri direttivi generali elencati nell’art. 1 (rubricato “Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale e procedura”), sono i seguenti:

“stimolo alla crescita economica attraverso l’aumento dell’efficienza della struttura delle imposte e la riduzione del carico fiscale sui redditi derivanti dall’impiego dei fattori della produzione”;

“razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario anche con riferimento: 1) agli adempimenti a carico dei contribuenti al fine di ridurre i costi di adempimento, di gestione e di amministrazione del sistema fiscale; 2) all’individuazione ed eliminazione di micro-tributi per i quali i costi di adempimento dei contribuenti risultino elevati a fronte di un gettito trascurabile per lo Stato e trovando le opportune compensazioni di gettito nell’ambito dell’attuazione della presente legge”;

“preservare la progressività del sistema tributario”;

“ridurre l’evasione e l’elusione fiscale”.

Gli specifici interventi di revisione riguardano l’imposizione personale sui redditi (art. 2), l’IRES e la tassazione del reddito d’impresa (art. 3), l’IVA e la tassazione indiretta sulla produzione e sui consumi (art. 4), il “graduale” superamento dell’IRAP (art. 5), il catasto (art. 6), la revisione delle addizionali comunali e regionali all’IRPEF (art. 7) il sistema nazionale della riscossione (art. 8) e la codificazione (art. 9).

L’imposizione personale sui redditi

Per quanto riguarda l’intervento centrale previsto dalla delega ossia quello relativo all’imposizione personale sui redditi, il riordino poggia sui seguenti principi e criteri direttivi di “area”: (i) la *“progressiva e tendenziale evoluzione del sistema verso un modello compiutamente duale”* in cui la proporzionalità dell’imposizione sia riservata, quanto ai soggetti diversi dai contribuenti IRES, ai *“redditi derivanti dall’impiego del capitale, anche nel mercato immobiliare, nonché ai redditi direttamente derivanti dall’impiego del capitale nelle attività di impresa e di lavoro autonomo”*; (ii) la riduzione graduale delle aliquote medie effettive che si applicano ai redditi da lavoro con il particolare obiettivo di incentivare l’offerta di lavoro e la partecipazione al mercato del lavoro da parte dei giovani e dei secondi percettori di reddito (ancora prevalentemente appartenenti al genere femminile), nonché le attività imprenditoriali e l’emersione degli imponenti; (iii) la riduzione graduale delle variazioni eccessive delle aliquote marginali effettive; (iv) il riordino di deduzioni e detrazioni; (v) l’armonizzazione dei regimi di tassazione del risparmio contenendo gli spazi di elusione dell’imposta; (vi) la trasformazione delle addizionali regionali e comunali in sovrimposte (a quest’ultimo pilastro è dedicato l’art. 8 del disegno di legge che si occupa anche del riparto tra Stato e comuni del gettito dei tributi gravanti sugli immobili e sulle transazioni immobiliari).

L’idea di fondo è dunque quella di confermare il vigente modello “plurale” e “molteplice” (*Plural Income Taxation*) dell’IRPEF nel quale alla sua ordinaria applicazione sui redditi di lavoro (soprattutto dipendente) e sulle pensioni fa da *pendant* un’elevata frammentazione delle tipologie di reddito soggette a diverse forme di imposizione sostitutiva, non correlate tra loro (si pensi, tra l’altro, ai redditi

finanziari, alla cedolare secca sui canoni di locazione, ai redditi d'impresa e di lavoro autonomo soggetti a prelievo proporzionale fino a 65.000 Euro di compensi/ricavi, ai redditi di fonte estera dei neo-residenti, alle plusvalenze immobiliari, al regime dei c.d. impatriati, ai premi di produttività etc.).

In questa direzione la delega muove con la prevista razionalizzazione della dualità del sistema prescrivendo l'allineamento del carico fiscale gravante sui redditi derivanti dall'impiego del capitale (anche se volto all'acquisizione di immobili), inclusi quelli "misti" di lavoro autonomo e d'impresa direttamente riferibili al predetto impiego (ove conseguiti da soggetti diversi da quelli cui è applicabile l'IRES), contemporaneamente disponendosi la graduale riduzione sia delle aliquote medie effettive con uno sguardo privilegiato ai redditi da lavoro ed a quelli derivanti dall'esercizio di impresa, che delle variazioni eccessive delle aliquote marginali effettive (laddove per aliquote medie e marginali effettive, si legge nell'art. 2, comma 1, lett. b), si intendono *"quelle derivanti dall'applicazione all'Irpef senza tenere conto né dei regimi sostitutivi né delle detrazioni diverse da quelle per tipo di reddito"*).

Quanto alla progressività, comunque definitivamente ridimensionata dalla conferma del sistema duale operata dalla delega, essa finisce così per essere affidata alle aliquote, alle deduzioni ed alle detrazioni, insomma più in generale alle spese fiscali, altrimenti dette *tax expenditures*, concetto, come noto, di incerta perimetrazione.

Ed invero, l'art. 2 del disegno di legge dedica una particolare attenzione alle aliquote medie effettive (anche al fine di alleviare il carico tributario sul lavoro) ed alle variazioni delle aliquote marginali effettive, nonché al riordino di deduzioni e detrazioni con particolare riferimento ai loro effetti in termini di equità e di efficienza dell'imposta. In tal modo, evidentemente, volendosi rimediare all'andamento mutevole della progressività dell'IRPEF che dipende, tra l'altro, dal forte salto di aliquota tra il secondo ed il terzo scaglione di reddito e dal fatto che le detrazioni decrescono al crescere del reddito e che, superata la fascia di esenzione da IRPEF, le addizionali locali sono applicate su tutto il reddito, compreso quello non soggetto all'imposta erariale. Sul versante delle spese fiscali il riordino dovrebbe consentire di sfoltire le numerose deduzioni dall'imponibile, molte delle quali non hanno alcuna relazione con la capacità contributiva (nel senso di ridurla) e che esistono per ragioni politico-elettorali, conservando solo quelle erogazioni aventi carattere necessitato o rilevanza sociale.

Quanto poi all'armonizzazione dei regimi di tassazione del risparmio anche con l'obiettivo di contenere l'elusione, trattasi di intervento ipotizzato all'esito di una preliminare indagine conoscitiva parlamentare al fine di rafforzarne la canalizzazione verso l'economia reale in conformità all'obiettivo di stimolare la crescita. Il dato di partenza, confermato peraltro dal n. 1 della lett. a) dell'art. 2 del disegno di legge laddove si prevede l'applicazione della medesima aliquota proporzionale ai redditi derivanti dalle diverse forme – statiche, dinamiche o sintetiche - dell'impiego di capitale, parrebbe comunque quello di una conferma della sottrazione alla progressività del risparmio senza che venga escluso il mantenimento di una forma di incentivo per i titoli del debito pubblico.

L'IRES ed il reddito d'impresa

Strettamente collegato all'intervento sull'imposizione personale sui redditi è quello che l'art. 3 del disegno di legge prevede quanto alla revisione con *"introduzione di norme"* in materia di IRES e di tassazione del reddito d'impresa. In particolare, la lett. b) dell'art. 3 prevede una semplificazione e razionalizzazione dell'IRES finalizzate *"alla riduzione degli adempimenti amministrativi a carico delle imprese, anche attraverso un rafforzamento del processo di avvicinamento tra valori civilistici e fiscali, con particolare attenzione alla disciplina degli ammortamenti"*.

Oltre a tale prescrizione si prevede la revisione della disciplina relativa alle variazioni fiscali onde *"adeguarla ai mutamenti intervenuti nel sistema economico, anche allineando tendenzialmente tale disciplina a quella vigente nei principali paesi europei"* nonché la *"tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese, per limitare distorsioni di natura fiscale nella scelta delle forme organizzative e giuridiche dell'attività imprenditoriale"*.

In questa cornice, quanto al **processo di avvicinamento tra valori civilistici e fiscali e alla revisione della disciplina relativa alle variazioni fiscali**, è ipotizzabile un ulteriore avvicinamento tra i criteri di redazione del bilancio di esercizio e quelli che presiedono alla determinazione dell'imponibile dell'impresa. Non può non osservarsi, tuttavia, che il principio di derivazione del reddito d'impresa dal risultato del conto economico, di cui all'art. 83 del TUIR, è in moltissimi casi derogato, dando vita a numerose variazioni fiscali, per effetto di norme di sistema che difficilmente potranno essere eliminate. Si pensi alla detassazione dei dividendi per evitare la doppia imposizione

economica del medesimo reddito, alle plusvalenze esenti derivanti dalla vendita di partecipazioni in regime PEX o alle svalutazioni e rivalutazioni delle partecipazioni. Minori difficoltà potrebbero incontrarsi nel rimuovere, invece, variazioni di carattere temporaneo destinate a riassorbirsi nel corso del tempo, anche se in tale ambito coesistono variazioni fiscali di diversa natura, alcune delle quali derivanti dall'applicazione del principio di cassa per evitare arbitraggi (come i compensi agli amministratori) o per tutelare le esigenze dell'erario sull'effettivo sostenimento dell'onere (ad esempio imposte deducibili per cassa).

Per quanto riguarda la **disciplina degli ammortamenti**, è opinione diffusa quella secondo cui è necessario intervenire, quanto ai beni materiali strumentali, sui coefficienti di ammortamento risalenti al 1988, superati anche in relazione ai cespiti ivi considerati ed alle tecniche di ammortamento che si evolvono nel senso di sganciarsi da canoni squisitamente giuridici nell'individuazione delle unità elementari da ammortizzare, e sulle norme che disciplinano la determinazione delle quote annuali spesso in funzione dell'evitare la contrazione degli imponibili. Ed invero anche per i beni materiali strumentali per l'esercizio di alcune attività regolate, per i beni gratuitamente devolvibili e per i beni immateriali le disposizioni del TUIR (rispettivamente, gli articoli 102-bis, 104 e 103) affidano la determinazione delle quote annuali di ammortamento a criteri il più delle volte differenti da quelli rilevanti ai fini della redazione del bilancio sicché anche in tal caso si pone il problema di gestire in ciascun esercizio le differenze tra la quota di ammortamento contabile e la quota di ammortamento fiscale, con variazioni significative del risultato di bilancio.

Almeno per quanto riguarda i contribuenti con controllo legale dei conti può dunque ipotizzarsi un allineamento, sotto questo profilo, tra imponibile e risultato economico.

Per quanto concerne *“la tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese, per limitare distorsioni di natura fiscale nella scelta delle forme organizzative e giuridiche dell'attività imprenditoriale”* è comunque difficile ipotizzare un riordino complessivo delle diverse discipline relative al reddito d'impresa nel senso della neutralità “sostanziale”. La categoria è infatti frequentata da fonti produttive estremamente eterogenee quanto a natura e dimensioni onde un'unica regolamentazione della determinazione del reddito d'impresa non si giustifica sotto il profilo dell'equità e, dunque, della capacità contributiva.

E' probabile che la delega intenda riferirsi all'introduzione dell'imposta sui redditi imprenditoriali o IRI, finora sperimentata solo teoricamente, ossia un regime opzionale che consentirebbe ad imprenditori individuali e società di persone residenti in contabilità ordinaria di fruire di un'unica aliquota proporzionale previa deduzione dei prelievi destinati al consumo personale.

In tal modo il reddito non prelevato, rimasto nel circuito produttivo-impresa, sconterebbe l'aliquota pari a quella prevista per l'IRES; quello prelevato per il consumo personale dell'imprenditore e dei soci sarebbe invece tassato con le aliquote progressive IRPEF.

Andrebbe inoltre disposta la deducibilità dei prelievi dal reddito tassato in via separata e il loro integrale concorso al reddito complessivo di imprenditore e soci come reddito d'impresa. La deduzione dei prelievi dal reddito tassato con aliquota proporzionale costituirebbe il momento centrale replicando il sistema di tassazione proporzionale del reddito prodotto dai soggetti IRES e consentendo di applicare l'aliquota proporzionale al solo reddito non distribuito; si coordinerebbe così la tassazione dell'utile prodotto con quella dell'utile percepito dal socio, attenuandosi la doppia imposizione dell'utile distribuito ed equiparandosi fiscalmente il pagamento di utili al pagamento di interessi, rendendo i primi deducibili al pari dei secondi.

L'IVA e le accise

Quanto all'IVA, la lett. a) dell'art. 4 del disegno di legge prevede la “razionalizzazione” della struttura del tributo con particolare riferimento al numero ed i livelli delle aliquote e la distribuzione delle basi imponibili tra le diverse aliquote e ciò *“allo scopo di semplificare la gestione e l'applicazione dell'imposta, contrastare l'erosione e l'evasione, aumentare il grado di efficienza in coerenza con la disciplina europea armonizzata dell'imposta”*.

Al legislatore delegato viene dunque attribuito in tale settore un ampio margine di manovra posto che l'intervento sulle aliquote e sulla distribuzione delle basi imponibili tra le stesse non pare essere l'unico ammesso. Che la razionalizzazione della struttura dell'IVA, infatti, debba orientarsi “particolarmente” verso i suddetti settori, non vuol certo significare che non siano ammessi interventi di altro tipo, specialmente se volti ad eliminare evidenti asimmetrie tra normativa domestica e normativa unionale.

Quanto invece alle imposte indirette sulla produzione e sui consumi, la lett. b) dell'art. 4 dello schema di legge delega prevede di adeguare, *“in coerenza con l'European Green Deal e la disciplina armonizzata dell'accisa, le strutture e le aliquote della tassazione*

indiretta sulla produzione e sui consumi dei prodotti energetici e dell'energia elettrica, con l'obiettivo di contribuire alla riduzione progressiva delle emissioni di gas climalteranti e alla promozione dell'utilizzo di fonti energetiche rinnovabili ed ecocompatibili".

E' evidente in tale prescrizione il collegamento con la c.d. transizione ecologica e la tassazione ambientale nonché con la programmata (a livello unionale) riduzione fino all'azzeramento delle emissioni nette di CO₂. In proposito, il Governo italiano, unitamente agli altri Governi degli Stati Membri dell'Unione Europea, una volta approvate le varie proposte sul tema, dovrà recepire, tramite apposita legge delega, tutte le proposte di direttive unionali del caso prevedendo una serie di misure ed interventi mirati ad attuare l'ambizioso obiettivo climatico europeo.

In tale sede, appare inevitabile considerare, con ogni probabilità, l'impatto di una vera riforma della tassazione nazionale relativa alle accise per i prodotti energetici e l'elettricità che preveda la fissazione graduale di aliquote più elevate per i combustibili fossili più inquinanti ed inferiori per i prodotti rinnovabili e sostenibili, nonché la rimozione, quasi totale, di gran parte delle vigenti riduzioni ed esenzioni fiscali che allo stato determinano un prezzo "di vantaggio" ai combustibili fossili più dannosi per l'ambiente.

In questo contesto si muove, dunque, la lett. b) dell'art. 4 dello schema di delega dedicato alle accise, con l'obiettivo di favorire la migrazione degli utilizzatori finali verso fonti di energia più verdi ed efficienti.

[Back to index](#)

Chiarimenti in materia di credito di imposta per i soggetti beneficiari del Patent Box |

Principio di diritto Agenzia Entrate n. 15/2021

Con il principio di diritto n. 15 del 5 novembre 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa la determinazione del credito di imposta estero *ex art. 165, TUIR* per i soggetti beneficiari dell'agevolazione *Patent Box* (*ndr* da ultimo sostituita con un sistema di "super" deduzione dei costi di ricerca e sviluppo dall'art. 6, D.L. n. 146/2021).

Nello specifico, sulla base della formulazione letterale dell'art. 165, c. 1, TUIR, è stato confermato il principio secondo il quale, il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero è riconosciuto allorché venga rispettata la condizione del concorso di tali redditi alla formazione del reddito complessivo dichiarato in Italia. Ai sensi del comma 10 dello stesso articolo, pertanto, qualora il reddito estero sia imponibile in Italia soltanto in misura parziale, come avviene in applicazione della detassazione delle *royalties* agevolate con il regime del *Patent Box*, il credito deve essere ridotto in misura corrispondente.

Inoltre, ulteriori indicazioni giungono rispetto al rapporto tra i redditi esteri ed il reddito complessivo previsto dall'art. 165, c. 1, TUIR per determinare l'importo del credito. In tal senso, il principio di diritto precisa che il reddito estero "isolato" (i.e. diverso dal reddito d'impresa e dal reddito di lavoro autonomo), deve essere assunto al "lordo" dei costi sostenuti per la sua produzione (cfr. Circolare n. 9/E/2015). A tal fine, non risulterà idoneo il sistema di tracciabilità delle spese (c.d. "*track and tracing*") posto a carico dei soggetti che intendono fruire del *Patent Box*, ai sensi dell'art. 11 del Decreto interministeriale 30 luglio 2015 (c.d. "Decreto *Patent Box*").

[Back to index](#)

Il conferimento delle partecipazioni interrompe | Risposta Agenzia Entrate n. 695/2021

Con la risposta ad interpello n. 695 dell'11 ottobre 2021, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il conferimento di partecipazioni detenute nel soggetto pagatore interrompe il periodo minimo di detenzione - pari ad almeno un anno - rilevante ai fini dell'applicazione dell'esenzione da ritenuta sulle *royalties* intracomunitarie prevista dall'art. 26-*quater* del d.P.R. n. 600/1973 (che ha recepito la Direttiva 2003/49/CE - c.d. Direttiva "*interessi-royalties*").

Nel caso di specie, una società italiana ("ITACo") corrispondeva *royalties* per l'utilizzo di brevetti e *know-how* alla società controllante spagnola. Le somme versate erano pagate senza applicazione della ritenuta, in virtù del regime previsto dall'art. 26-*quater*, d.P.R. n. 600/1973. A seguito di una riorganizzazione del Gruppo di cui le società fanno parte, la controllante spagnola ha conferito le proprie partecipazioni (e gli *intangibile* che davano diritto alla percezione delle *royalties*) ad un'altra società - anch'essa spagnola - la quale ha assunto la veste di controllante diretta della società Italiana. In continuità con il precedente approccio, l'Istante richiedeva che il

pagamento delle *royalties* da parte di ITACo alla nuova controllante, potesse avvenire senza l'applicazione della ritenuta (applicando le previsioni dall'art. 26-*quater*, d.P.R. n. 600/1973), benché non fosse ancora decorso un anno dal trasferimento delle partecipazioni. Interpellata sul rispetto del requisito del possesso almeno annuale in capo alla nuova società detentrici delle partecipazioni, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che non sarebbe possibile computare, in capo alla nuova controllante diretta, l'*holding period* maturato in capo alla ex controllante. L'orientamento segue quanto già espresso con riferimento ai requisiti previsti dalla Direttiva Madre-Figlia – l'*holding period* non può essere derogato dal sostituto di imposta in ipotesi contingenti in cui sia "empiricamente" dimostrata l'assenza di finalità abusive (cfr. Risoluzione n. 109/E/2005).

La soluzione prospettata dall'Agenzia, di conseguenza, prevede che si operino le ritenute sulle *royalties* (eventualmente ridotta nella misura prevista dalla Convenzione contro le doppie imposizioni siglata tra Italia e Spagna). Tuttavia, una volta che il periodo di possesso almeno annuale si perfezioni in capo al nuovo soggetto conferitario, sarà possibile procedere con la richiesta di rimborso delle ritenute operate, da indirizzarsi al Centro Operativo di Pescara dell'Agenzia delle Entrate.

[Back to index](#)

Il trasferimento di sede dal Lussemburgo alla Svizzera ai fini CFC – exit tax e valori fiscali dei beni | Risposta Agenzia Entrate n. 694/2021

Con la risposta ad interpello n. 694/2021, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che (i) il trasferimento di sede della CFC da uno stato estero all'altro deve essere valutato alla stregua di un cambiamento del regime fiscale della società; e che (ii) l'*exit tax* italiana (ex art. 166 del TUIR) non si applica, poiché non si è verificato un trasferimento di sede al di fuori del territorio italiano. La risposta conferma le indicazioni fornite all'interno della bozza di Circolare in materia di CFC, posta in consultazione fino al 6 agosto 2021.

Il soggetto istante – persona fisica – ha interpellato l'Agenzia delle Entrate circa il trattamento da riservare al trasferimento della sede legale di una società di diritto lussemburghese che rientra nella disciplina CFC, dal Lussemburgo alla Svizzera, indirettamente controllata dallo stesso Istante (insieme ad altri componenti della famiglia), avvenuto in regime di continuità giuridica.

Ebbene, ad avviso dell'Amministrazione Finanziaria, non trova applicazione l'*exit tax* rubricata all'interno dell'art. 166, TUIR, non verificandosi un trasferimento di sede al di fuori del territorio italiano. Occorrerà, invece, verificare se nello Stato estero di destinazione la CFC continui ad integrare le condizioni di applicazione dell'art. 167, TUIR, qualora questa sia assoggettata ad un diverso regime fiscale o livello impositivo. Inoltre, l'*exit tax* italiana non rileva né (i) per il calcolo del c.d. *virtual tax rate* ai sensi dell'art. 167, c. 4, TUIR, necessario per stabilire se il livello di tassazione estero ricada nel regime CFC, né (ii) in sede di tassazione per trasparenza della controllata estera.

Infine, l'Agenzia ha chiarito che i valori fiscali della controllata estera devono essere determinati avendo riguardo alle disposizioni contenute nel D.M. n. 429/2001, a mente delle quali l'attribuzione avverrà in continuità con i valori utilizzati in Lussemburgo prima del trasferimento di sede, senza attribuire rilevanza (nel caso vi sia) ai maggiori valori fiscali riconosciuti in Svizzera.

[Back to index](#)

Pillar 1 & 2 | Sintesi risultanze G20 meeting di Roma del 30-31 ottobre 2021 e le prossime mosse in ambito UE

Durante il Vertice dei Capi di Stato e di Governo dei Paesi appartenenti al G20 tenutosi a Roma il 30-31 ottobre 2021, è stato approvato lo schema concordato lo scorso 8 ottobre 2021 da 136 su 140 Paesi (divenuti nel mentre 137 su 141 con l'ingresso della Mauritania ad inizio novembre) dell'*Inclusive Framework* (i Paesi non firmatari della *Two Pillar Solution* restano Kenya, Nigeria, Pakistan e Sri Lanka) relativamente alla *two-pillar solution*, per affrontare le sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell'economia. Con l'approvazione del G20 di Roma si apre ufficialmente il percorso che porterà all'implementazione delle misure a partire dal 2023.

Il documento costituisce un aggiornamento della precedente versione. Tra le novità, trova conferma l'aliquota della *Global Minimum Tax*, ora pari al 15% (nella precedente formulazione era "pari almeno al 15%") e, per quanto riguarda l'*Amount A* del *Pillar 1*, sarà il 25%

dell'extraprofitto (eccedente il "limite" del 10%) ad essere oggetto di riallocazione nelle *end market jurisdictions* (i.e. gli Stati nei quali i beni o i servizi sono utilizzati o consumati).

Inoltre, lo *statement* dell'8 ottobre contiene un piano di attuazione secondo il quale (i) entro novembre 2021 verranno definiti le regole per l'implementazione del regime di tassazione minima globale (cd. *GloBE rules*) ai sensi del *Pillar 2*, ed (ii) entro la metà del 2022 è prevista la firma della convenzione multilaterale per dare efficacia applicativa al c.d. *Amount A* del *Pillar 1*, in vista dell'entrata in vigore delle nuove regole a livello globale nel 2023.

Tra le novità dell'accordo ratificato, vi è la permanenza delle imposte sui servizi digitali finora implementate da alcuni Stati (tra i quali l'Italia) fino all'entrata in vigore delle disposizioni del *Pillar 1*, ed al contempo il divieto di introduzione di nuove *digital taxes* unilaterali a far data dall'8 ottobre.

In merito a quanto sopra, merita evidenziare come lo scorso 21 ottobre, alcuni paesi dell'Unione Europea (Austria, Francia, Italia, Spagna) insieme al Regno Unito e USA hanno siglato un accordo transitorio per regolare le *digital taxes* implementate unilateralmente in attesa della nuova soluzione prevista dall'*Amount A* del *Pillar 1*. In base alle previsioni dell'accordo, alle imprese sarà riconosciuto un credito per gli importi pagati a titolo di *digital tax* durante il periodo transitorio (dal 1° gennaio 2022, fino all'entrata in vigore della convenzione di attuazione del *Pillar 1* – ovvero fino al 31 dicembre 2023) pari all'importo versato a titolo di *digital tax* in eccesso rispetto a quanto dovuto nel primo anno di applicazione dell'*Amount A* del *Pillar 1*.

Sul fronte dell'Unione Europea, è confermata l'intenzione di procedere all'implementazione dei *Pillars 1 e 2*. Rispetto al *Pillar 2*, laddove in sede OCSE si dovesse raggiungere tempestivamente un accordo sulle cc.dd. *model rules*, la Commissione Europea tenderà di elaborare una relativa proposta di direttiva entro il prossimo 22 dicembre. Con riferimento al *Pillar 1*, l'OCSE ha individuato l'estate 2022 per il raggiungimento di un accordo multilaterale; da un lato, non si è a conoscenza degli effetti vincolanti di detto accordo e, ad ogni modo, laddove fosse necessaria una sua implementazione attraverso una Direttiva, questa non dovrebbe veder la luce prima del 3° trimestre 2022.

Infine, Benjamin Angel, direttore generale TAXUD, ha confermato l'intenzione di presentare al Parlamento Europeo la proposta di un'imposta sui servizi digitali a livello Unionale entro il 2021, non senza aver prima ottenuto il via libera da parte della Commissione Europea. L'accordo OCSE stabilisce il divieto di *digital taxes* unilaterali, ma il direttore fiscale dell'OCSE Pascal Saint-Amans sembra abbia lasciato spazio all'eventuale applicazione ad una *top-up tax* IVA per i servizi e i beni ceduti mediante piattaforme digitali.

[Back to index](#)

Il recupero degli ammortamenti contabili imputati in eccedenza | Risposta Agenzia Entrate n. 761/2021

Con la recente **risposta n. 761** l'Agenzia delle entrate ha ribadito il corretto criterio di deduzione degli ammortamenti imputati, in precedenti periodi, in eccedenza rispetto alla misura massima fiscalmente rilevante e quindi oggetto di variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

Il dubbio interpretativo (sicuramente non tra i più significativi), rappresentato in un'istanza di interpello, riguardava la corretta individuazione del momento in cui è legittimo dedurre (con variazione in diminuzione) l'eccedenza di precedenti quote di ammortamento rispetto alla misura fiscalmente ammessa in presenza di un **cambiamento** (allungamento) prospettico (ai sensi dello IAS 16) **della vita utile** dei cespiti.

L'amministrazione finanziaria ha precisato come i principi espressi in precedenti documenti di prassi - che consentono di riassorbire il disallineamento derivante dalla svalutazione solo civilistica attraverso un incremento delle quote annue di ammortamento fiscale fino al limite massimo costituito dal coefficiente tabellare (vedi cir. n. 26/2012 e ris. n. 98/2013) - "*valgono - a maggior ragione - anche per il disallineamento oggetto dell'istanza di interpello, che scaturisce dalla diversa dinamica temporale dell'ammortamento civilistico rispetto all'ammortamento fiscale*".

Pertanto, in linea con quanto prospettato dal contribuente istante, l'Agenzia ha ritenuto che il recupero delle quote di ammortamento precedentemente imputate in misura eccedente - da operare attraverso variazioni in diminuzione ai fini IRES - debba avvenire "**nel primo**

periodo di imposta in cui vi è "capienza" per la deduzione di un'ulteriore quota di ammortamento fiscale, fino alla quota massima calcolata in applicazione delle aliquote tabellari".

La soluzione non sorprende ed è coerente con le consuete regole di coordinamento delle disposizioni dell'art. 83 del TUIR di riconoscimento fiscale delle rappresentazioni di bilancio con quelle del successivo art. 109, co. 4, relative alla preventiva imputazione (nel periodo d'imposta di competenza ovvero nei precedenti periodi) dei componenti negativi di reddito. Si tratta di un meccanismo più volte richiamato nella prassi dell'Amministrazione finanziaria: in linea di principio, i componenti reddituali imputati a conto economico (compreso il prospetto OCI per i soggetti IAS/IFRS *adopter*) ovvero a patrimonio netto costituiscono un "plafond" di preventiva imputazione da utilizzare nei periodi successivi per effettuare le variazioni fiscali (in diminuzione) utili a dedurre componenti di reddito imputati, nel periodo di competenza, in misura "carente" rispetto a quella fiscalmente consentita.

[Back to index](#)

Liquidazione-II requisito di commercialità ai fini pex | Risposta Agenzia Entrate n. 722/2021

Il quesito posto all'Agenzia delle Entrate riguarda la verifica del requisito di commercialità – previsto, ai fini dell'applicazione della pex, dall'art. 87, comma 1, lett. d), del Tuir – in capo ad una società partecipata in stato di liquidazione, tenendo presente, in particolare, la disposizione di cui all'art. 87, comma 2, del Tuir secondo cui il requisito in parola deve *"sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo di imposta anteriore al realizzo stesso"*.

L'Agenzia delle Entrate, rimandando alla precedente circolare 16 marzo 2005, n. 10/E, ha, in generale, osservato come, in capo a società in liquidazione ordinaria, il predetto requisito triennale debba essere verificato non con riferimento al momento del realizzo della partecipazione, ma con riferimento all'inizio della fase di liquidazione della società medesima.

Più in particolare, l'Agenzia delle Entrate, facendo riferimento alla precedente circolare n. 7/E del 2013, ha chiarito che, ai fini che qui occupano, l'inizio della fase liquidatoria debba coincidere non con il momento in cui la società partecipata è stata posta formalmente in stato di liquidazione, bensì con il momento in cui quest'ultima società ha posto in essere le attività propedeutiche alla cessazione dell'attività commerciale.

Tali attività sono riconducibili, secondo l'Agenzia delle Entrate, al depotenziamento del complesso aziendale attuato, a titolo esemplificativo, mediante cessione di asset rilevanti e mediante licenziamento di personale.

Posto quanto sopra, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto, in ordine al caso di specie, che il requisito temporale di cui all'art. 87, comma 2, del Tuir debba essere verificato con riguardo ai tre periodi di imposta antecedenti quello in cui si apre "di fatto" la liquidazione della società partecipata.

[Back to index](#)

Transfer price-Natura dell'art. 110, comma 7, Tuir- Cass. 30 giugno 2021 n. 18436

Nel caso di specie l'amministrazione finanziaria ha emesso un avviso di accertamento con il quale ha contestato la violazione della disposizione in materia di prezzi di trasferimento di cui all'art. 110, comma 7, del Tuir. Il contribuente ha sostenuto l'errata applicazione della disposizione da ultimo nominata in quanto l'Agenzia delle Entrate non avrebbe fornito alcuna prova in merito all'esistenza di un vantaggio fiscale conseguito dal contribuente medesimo.

La Corte di Cassazione ha respinto le tesi del contribuente argomentando come segue.

L'art. 110, comma 7, del Tuir è una disposizione strutturale e non antielusiva, discendente dal principio di libera concorrenza di cui all'art. 9 del Modello convenzionale OCSE, volta a contrastare il fenomeno economico del transfer pricing (spostamento dell'imponibile fiscale tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti) in sé.

Per quest'essenziale ragione, la prova fornita dall'amministrazione finanziaria riguarda non il vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma (solo) l'esistenza di transazioni, tra imprese collegate, ad un prezzo diverso da quello normale, mentre incombe sul contribuente l'onere di dimostrare che le predette transazioni sono avvenute a valori di mercato.

[Back to index](#)

La scissione non proporzionale non è contestabile dal Fisco | Risposte Agenzia Entrate nn. 741/2021 e 746/2021

L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto non elusive le operazioni descritte in due istanze di interpello dei contribuenti.

Nella risposta 21.10.2021 n. 741 è stato considerato un passaggio generazionale organizzato in questo modo:

- concentrazione della proprietà delle quote di una società su un unico soggetto;
- scissione non proporzionale in tre società distinte, ciascuna posseduta integralmente dall'unico socio;
- donazione in ciascuna delle società beneficiarie della nuda proprietà ad uno dei tre figli.

Secondo l'Agenzia questa sequenza non ha carattere abusivo, poiché non comporta il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito e non è effettuata in contrasto con la ratio di disposizioni tributarie né con i principi dell'ordinamento.

La risposta ad Interpello 27.10.2021 n. 746 riguarda invece la scissione asimmetrica di due società in accomandita semplice di gestione immobiliare, ciascuna posseduta in parti uguali da due fratelli. In questo contesto, ciascuna delle due società viene scissa in due società in accomandita semplice, ognuna con socio (al 100%) uno degli attuali soci della scindenda.

Successivamente, nelle società risultanti dall'operazione verrà ricostituita la pluralità dei soci, mediante una donazione di quote a ciascuno dei figli dei soci originari.

È importante sottolineare che le scissioni devono essere congrue: infatti, secondo l'Agenzia, *il giudizio di non abusività ai fini delle imposte dirette presuppone che l'assenza di conguagli incrociati tra i soci nelle due scissioni abbia finalità di mera semplificazione, senza che si determini un minor carico fiscale rispetto a quello che si avrebbe in presenza dei conguagli suddetti.*"

[Back to index](#)

Le plusvalenze da conferimento di partecipazioni non creano base Ace | Risposta Agenzia Entrate n. 732/2021

L'Agenzia ha considerato l'interpello di una società che, applicando i principi contabili internazionali, ha iscritto a conto economico la plusvalenza derivante da un conferimento di partecipazioni ed ha accantonato successivamente a riserva l'utile d'esercizio.

La risposta 19.10.2021 n. 732 sostiene che il conferimento di partecipazioni deve essere equiparato a quello d'azienda (o di ramo d'azienda), per il quale la normativa Ace (articolo 5, comma 8, lettera b), del D.M. 3 agosto 2017,) prevede l'irrelevanza ai fini della quantificazione della variazione in aumento ai fini Ace delle riserve formate con utili *"derivanti da plusvalenze iscritte per effetto di conferimenti d'azienda o di rami d'azienda"*.

Pertanto, a prescindere dalle regole contabili adottate, il conferimento di partecipazioni viene assimilato al conferimento d'azienda e, quindi, la plusvalenza realizzata non può essere considerata rilevante nella determinazione dell'incremento di patrimonio agevolabile ai fini ACE.

[Back to index](#)

Credito di imposta Ace: modalità di richiesta e di utilizzo | Provvedimento 7.9.2021 n. 238235 – Procedure per la comunicazione del credito di imposta Ace

Con il provvedimento 7.9.2021 n. 238235 L'Agenzia delle Entrate ha approvato modalità, termini di presentazione e contenuto della comunicazione per la fruizione del credito d'imposta Ace per il periodo 2021 (articolo 19 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73).

La comunicazione deve essere presentata all'Agenzia delle entrate, in via telematica, direttamente dal beneficiario o tramite un soggetto incaricato della trasmissione delle dichiarazioni, a partire dal 20 novembre 2021 e fino alla scadenza del termine ordinario per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020.

Entro trenta giorni dalla presentazione, l'Agenzia delle entrate comunica il riconoscimento ovvero il diniego del credito d'imposta.

Il credito d'imposta può essere utilizzato, previa comunicazione del riconoscimento da parte dell'Agenzia, dal giorno successivo a quello di avvenuto versamento del conferimento in denaro o dal giorno successivo alla rinuncia o alla compensazione di crediti ovvero dal giorno successivo alla delibera dell'assemblea di destinare, in tutto o in parte, a riserva l'utile di esercizio.

In alternativa all'utilizzo in compensazione, il credito d'imposta può essere chiesto a rimborso nella dichiarazione dei redditi o può essere ceduto ad altri soggetti.

[Back to index](#)

Imposte indirette | IVA

Esterometro – abolizione per operazioni effettuate dal 1° gennaio 2022 – utilizzo del formato della fattura elettronica

Provvedimento direttoriale n. 293384 del 28/10/2021 - Modifiche al provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 89757 del 30/04/2018

Per effetto della Legge del 30 Dicembre 2020, n. 178, a decorrere dal 1° Gennaio 2022, è abolita la comunicazione trimestrale – c.d. Esterometro – disciplinata dall’attuale art. 1, co. 3-bis del D.Lgs. 5 Agosto 2015, n. 127, così come modificato, e i dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato saranno trasmessi in via telematica, in formato Xml, avvalendosi del Sistema di Interscambio (SdI).

Tra i vari punti, sono state modificate le specifiche tecniche allegate al Provv. n. 89757/2018, prevedendo che:

- i dati relativi alle operazioni effettuate verso soggetti non stabiliti in Italia siano comunicati, entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi, trasmettendo al Sistema di Interscambio un file XML con codice destinatario “XXXXXXX”;
- i dati relativi alle operazioni ricevute da soggetti non stabiliti in Italia siano comunicati trasmettendo al Sistema di Interscambio file XML contraddistinti, a seconda dei casi, dai codici <TipoDocumento> TD17, TD18 o TD19, entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento della fattura che documenta l’operazione o a quello di effettuazione della stessa.

La comunicazione è facoltativa per le operazioni per le quali sia stata emessa o ricevuta una fattura elettronica o una bolletta doganale.

[Back to index](#)

Dichiarazioni d’intento

Modalità operative per l’attuazione del presidio antifrode di cui ai commi da 1079 a 1081 dell’art. 1, Legge 30 Dicembre 2020, n. 178 e per l’invalidazione delle dichiarazioni d’intento già emesse e per l’inibizione del rilascio di nuove dichiarazioni d’intento – Provvedimento direttoriale n. 293390 del 28/10/2021

L’Agenzia delle Entrate ha disposto le modalità operative, valide a decorrere dal 1° Gennaio 2022, relative all’individuazione dei criteri di analisi del rischio e di controllo delle lettere d’intento trasmesse, unitamente alle procedure di invalidazione delle stesse, fino alla loro inibizione.

L’AdE verifica l’effettivo possesso dei requisiti per la qualifica di esportatore abituale ai sensi dell’[art. 1](#), co. 1 lett. a) del DL 746/83, incrociando i dati contenuti nelle dichiarazioni d’intento con le informazioni disponibili nelle banche dati in loro possesso.

Secondo quanto indicato nel provvedimento, la valutazione del rischio verterà su:

- analisi di criticità e anomalie direttamente desumibili dai dati esposti nelle dichiarazioni d’intento trasmesse;
- valorizzazione di particolari elementi di rischio individuati sulla posizione del titolare della ditta individuale o del legale rappresentante della società;
- individuazione di elementi di rischio connessi alla posizione fiscale del soggetto, persona fisica o giuridica, titolare della partita Iva, con particolare riferimento alle omissioni e/o incongruenze nell’adempimento degli obblighi di versamento o dichiarativi;
- individuazione di elementi di rischio derivanti dalle operazioni che concorrono alla formazione del plafond.

Con particolare riferimento alle modalità di emissione delle fatture elettroniche non imponibili ai sensi dell'art. 8 c.1, lett. c), a partire dal 1° gennaio 2022, il fornitore/prestatore che ha ricevuto una dichiarazione di intento, oltre all'indicazione del codice specifico "N3.5" nel campo 2.2.1.14 "Natura", sarà tenuto a compilare il blocco 2.2.1.16 "AltriDatiGestionali" del tracciato .XML, come segue:

- nel campo 2.2.1.16.1 <TipoDato> dovrà essere riportata la dicitura "INTENTO";
- nel campo 2.2.1.16.2 <RiferimentoTesto> dovrà essere riportato il protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento e il suo progressivo separato dal segno "-" oppure dal segno "/";
- nel campo 2.2.1.16.4 <RiferimentoData> dovrà essere riportata la data della ricevuta telematica rilasciata dall'Agenzia delle Entrate e contenente il protocollo della dichiarazione d'intento.

In caso di esito irregolare delle attività di analisi e di controllo, le dichiarazioni d'intento emesse illegittimamente sono invalidate e rese irregolari al momento del riscontro telematico di avvenuta presentazione. Contestualmente, l'AdE informa il soggetto emittente tramite PEC, riportando il protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento invalidata e le relative motivazioni (viene informato anche il cedente/prestatore destinatario della lettera d'intento invalidata). Il soggetto passivo potrà presentare all'ufficio documentazione per dimostrare il possesso dello status di esportatore abituale, e l'Ufficio potrà procedere in autotutela alla rimozione del blocco sulla lettera medesima.

[Back to index](#)

Split payment – pubblicazione elenchi 2022

[Pubblicazione sul sito del Dipartimento delle Finanze degli elenchi dei soggetti tenuti all'applicazione del meccanismo di split payment per l'anno 2022](#)

Sul [sito del Dipartimento delle Finanze](#) sono disponibili gli elenchi per l'anno 2022, aggiornati al 20 ottobre 2021, che individuano le società, gli enti e le fondazioni nei cui confronti si applicherà il meccanismo della scissione dei pagamenti.

In merito, si segnalano i seguenti punti:

- l'aggiornamento degli elenchi avviene in via continuativa nel corso dell'anno ed è possibile segnalare mancanze o errori;
- l'inclusione negli elenchi ha efficacia costitutiva, pertanto, lo split payment è valido o meno a partire dalla data di aggiornamento dell'elenco.

[Back to index](#)

Memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri

[Rinvio al 2022 per l'adeguamento dei registratori telematici – Provvedimento direttoriale n. 228725 del 07/09/2021](#)

Con il Provv. in oggetto viene rinviato al 1° Gennaio 2022 (vecchia data 1° Ottobre 2021) il termine a partire dal quale diviene obbligatorio l'utilizzo del nuovo tracciato telematico per l'invio dei corrispettivi giornalieri (versione 7.0).

Fino al 31.12.2021, perciò, sarà ancora utilizzabile la precedente versione del tracciato (6.0).

Il rinvio è disposto in ragione delle difficoltà conseguenti al perdurare della situazione emergenziale causata dalla diffusione del COVID-19 e tiene conto delle richieste pervenute dalle associazioni di categoria.

Il nuovo tracciato permette di ottenere una rilevazione più dettagliata dei corrispettivi, consentendo di distinguere tra diverse tipologie di importi (oltre ai resi e agli annulli, vengono identificati anche i corrispettivi già incassati in acconto per cessioni di beni che non erano stati consegnati, i corrispettivi non riscossi riferiti a prestazioni di servizi eseguite e non pagate o a documenti commerciali cui è collegata una fattura).

[Back to index](#)

Quick fixes

[Decreto Legislativo n. 192 del 5/11/2021 pubblicato in GU n. 285 del 30 Novembre 2021 - recepimento della direttiva \(UE\) 2018/1910 sui](#)

[Quick Fixes](#)

Con quasi 2 anni di ritardo è stata adeguata la normativa nazionale alle disposizioni della direttiva UE 2018/1910 sugli scambi intracomunitari. Nel dettaglio, in data 30 Novembre 2021 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 285, il D.Lgs. 192/2021, per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto, in tema di imposizione degli scambi tra Stati membri (c.d. "Quick Fixes").

La disciplina di cui trattasi riguarda l'integrazione di alcune disposizioni del D.L. 30 Agosto 1993, n. 331 concernenti le cessioni e gli acquisti intra-Ue di beni.

Di seguito, una sintesi delle novità:

- Call-off stock: vengono introdotti gli artt. 38-ter e 41-bis al D.L. 30 Agosto 1993, n. 331 che disciplinano rispettivamente i beni introdotti in Italia da un altro paese UE e quelli trasferiti dall'Italia verso altri paesi UE, in vista di un acquisto/cessione da perfezionarsi in un momento successivo a quello di ingresso dei beni nel paese UE. Tali operazioni non saranno considerate trasferimenti di beni a se stessi ma beneficeranno di un regime sospensivo fino a quando non si realizza il passaggio della proprietà al cessionario tramite l'estrazione dei beni dal magazzino, evitando a chi trasferisce i beni di identificarsi nello Stato di destinazione.
- Cessioni a catena, nelle quali intervengono almeno tre operatori diversi con unico trasferimento fisico dei beni: viene introdotto l'art. 41-ter del D.L. 30 Agosto 1993, n. 331, con obiettivo principale l'individuazione della cessione alla quale deve essere imputato il trasporto e che, pertanto, si qualifica come cessione intracomunitaria esente da IVA. Tale qualifica spetta, come regola generale, alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio, salvo che questi comunichi un proprio numero identificativo rilasciato dal Paese di partenza dei beni (in tal caso, la cessione intracomunitaria sarà quella posta in essere dall'operatore intermedio).
- Requisiti della cessione intracomunitaria: viene inserito il co. 2-ter all'art. 41 del D.L. 30 Agosto 1993, n. 331, in base al quale requisito sostanziale per porre in essere una cessione intracomunitaria diviene la comunicazione al cedente del numero identificativo IVA del cessionario attribuitogli da uno Stato membro diverso dal paese UE di origine dei beni, e la compilazione da parte del cedente dell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie (modello Intrastat).

[Back to index](#)

Errore di fatturazione - nota di variazione in diminuzione - diritto al rimborso da parte del cedente o prestatore - condizioni

Note di Variazione Iva emesse ai sensi dell'art. 26, co. 3 e art. 30-ter, del d.P.R. 26 Ottobre 1972, n. 633 – Risposta ad interpello AdE n. 762 del 04/11/2021

Con la risposta in oggetto, l'Agenzia chiarisce due concetti fondamentali in tema di emissione di note di variazione e rimborso IVA ex art. 30-ter (c.d. rimborso anomalo).

Nella fattispecie oggetto di analisi, l'istante nel corso del 2019 emetteva fatture con IVA (regolarmente versata all'Erario) nei confronti della controparte Beta, la quale disconosceva l'importo di tali fatture e non procedeva alla registrazione delle stesse né alla detrazione dell'IVA. A seguito di transazione novativa, nel 2021 le parti si accordavano per l'emissione di fatture con IVA per un determinato ammontare, pertanto, l'istante chiedeva all'Agenzia conferma circa la possibilità di emettere note di variazione per le fatture emesse nel 2019. L'Agenzia chiarisce che:

- l'emissione di una nota di variazione in diminuzione dell'IVA, ai sensi dell'art. 26 del DPR 633/72, rappresenta lo strumento principale (e generale) per porre rimedio agli errori compiuti in sede di fatturazione;
- qualora si riscontri un'impossibilità oggettiva di emettere nei termini l'anzidetta nota di variazione, è comunque possibile, a determinate condizioni, per il soggetto passivo fare ricorso all'istituto della restituzione dell'IVA da parte dell'Erario, disciplinato dall'art. 30-ter. Nel merito, l'Agenzia chiarisce che *"il suddetto istituto non può essere utilizzato ordinariamente per ovviare alla scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione, qualora tale termine sia decorso per "colpevole" inerzia del soggetto passivo"*. Pertanto, tale norma ha carattere residuale ed eccezionale, utilizzabile solo quando per condizioni oggettive non si possa applicare la disposizione generale di cui all'art. 26 sopra.

Viene inoltre chiarito che il diritto al rimborso deve comunque essere riconosciuto, nel rispetto del principio di neutralità dell'imposta, laddove vi sia stato un errore a fronte del quale il rischio di perdita del gettito fiscale può ritenersi insussistente.

Nel caso di specie, Beta non ha mai registrato le fatture ricevute, né proceduto alla detrazione dell'IVA. Pertanto, l'Agenzia conferma la facoltà dell'istante di procedere alla richiesta di rimborso ai sensi dell'articolo 30-ter, co. 1, entro il termine di due anni dalla data del versamento.

[Back to index](#)

Reddito di lavoro dipendente

Regime impatriati – Risposta Agenzia Entrate n. 683/2021

Rientro in Italia per naturale scadenza del distacco all'estero – Continuità con la posizione lavorativa precedente l'espatrio

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta n. **683 del 7 ottobre 2021**, ha ribadito che, in caso di rientro dopo il distacco all'estero, il *regime degli impatriati* non spetta in assenza del requisito della "discontinuità lavorativa", in linea con quanto affermato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 33 del 2020.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 33 del 2020 ha precisato che il regime degli impatriati non spetta nell'ipotesi di **distacco all'estero** con successivo rientro in presenza del medesimo contratto e presso il medesimo datore di lavoro. Diversamente, nell'ipotesi in cui l'attività lavorativa svolta dall'impatriato costituisca una "nuova" attività lavorativa in virtù della sottoscrizione di un nuovo contratto di lavoro, diverso dal contratto in essere in Italia prima del distacco, e quindi l'impatriato assuma un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario, lo stesso potrà accedere al beneficio a decorrere dal periodo di imposta in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia. L'agevolazione non si applica ove il soggetto, pur in presenza di un "nuovo" contratto per l'assunzione di un "nuovo" ruolo aziendale al momento del rientro, incontri una situazione di "continuità" con la precedente posizione lavorativa svolta nel territorio dello Stato prima dell'espatrio.

Nel caso di specie, il rientro in Italia in data 31 gennaio 2021 è avvenuto al termine naturale della proroga del periodo di distacco presso la società distaccante e le previsioni contrattuali disciplinanti il "distacco", unitamente a quelle richiamate dall'Istante relative al "nuovo" contratto da stipularsi con altra società del gruppo, portano a considerare che la posizione lavorativa assunta al rientro sia in sostanziale "*continuità*" con la precedente posizione lavorativa.

Pertanto, l'Agenzia conclude che non si ravvisa il requisito della "*discontinuità lavorativa*" in assenza del quale l'accesso al regime fiscale agevolativo in commento deve considerarsi precluso.

[Back to index](#)

Smart working – Risposta Agenzia Entrate n. 626/2021

Lavoratore dipendente non residente - Prestazione dell'attività lavorativa svolta in smart-working in Italia con permanenza superiore ai 183 giorni – Imponibilità del reddito in Italia.

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta n. **626 del 27 settembre 2021**, ha ritenuto imponibile in Italia il reddito di lavoro dipendente percepito da un soggetto fiscalmente residente all'estero, che a causa dell'emergenza COVID, svolge l'attività lavorativa in Italia, in *smart working*, per una società lussemburghese.

Il caso considerato riguarda una dipendente di una società lussemburghese, non residente in Italia, che, da marzo 2020 ad oggi, ha svolto la propria attività in Italia in regime di *smart working*. Viene quindi esaminata quella situazione in cui, presumibilmente, un soggetto, pur trasferendosi fisicamente in Italia, mantenga nello Stato estero il proprio **centro di interessi vitali** (famiglia o relazioni di carattere economico e sociale prevalenti).

In termini generali, l'art. 3 comma 1 del TUIR prevede la tassazione dei soggetti fiscalmente non residenti per i soli redditi **prodotti nel territorio dello Stato**. Questi ultimi sono individuati a norma dell'art. 23 comma 1, lett. c) del TUIR, il quale stabilisce che si considerano prodotti in Italia "*i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato*".

La disposizione domestica deve coordinarsi con le disposizioni convenzionali in tema di tassazione del reddito di lavoro dipendente. Nello specifico, l'art. 15, paragrafo 1 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Lussemburgo dispone la tassazione **esclusiva** nello

Stato di residenza per i redditi di lavoro dipendente a meno che l'attività non sia svolta nell'altro Stato; in tal caso, i redditi sono assoggettati a imposizione in entrambi gli Stati.

Tale principio di tassazione concorrente trova però un limite nell'art. 15 paragrafo 2 della stessa Convenzione, il quale dispone, invece, la tassazione esclusiva nello Stato di residenza anche per i redditi erogati come corrispettivo di un'attività di lavoro subordinato al ricorrere **congiuntamente** delle seguenti tre condizioni:

- il beneficiario soggiorna nello Stato di svolgimento dell'attività (nella specie, l'Italia) per un periodo non superiore a 183 giorni nel corso di un qualsiasi anno fiscale;
- le remunerazioni sono pagate da o a nome di un datore di lavoro che non è residente nello Stato di svolgimento dell'attività (non deve trattarsi di datore di lavoro italiano);
- l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nello Stato di svolgimento dell'attività.

Nel caso di specie però, conclude l'Agenzia, non può trovare applicazione il paragrafo 2 dell'art. 15 della Convenzione Italia-Lussemburgo, che esclude la tassazione concorrente di entrambi gli Stati al ricorrere di determinate condizioni, in quanto la persona ha dichiarato di aver soggiornato in Italia per più di 183 giorni nel periodo di riferimento, dovendo le tre condizioni elencate ricorrere congiuntamente. Infatti il venir meno di una sola di esse impedisce di far valere l'esenzione nello Stato di prestazione dell'attività.

Pertanto l'attività di lavoro svolta in Italia nel 2020 rileva fiscalmente anche in Italia e la conseguente doppia imposizione sarà risolta attraverso il riconoscimento del credito d'imposta.

Le conclusioni dell'Agenzia delle Entrate sono analoghe a quelle espresse nella risposta n. **458 del 2021**; in sostanza i **canoni interpretativi** dell'art. 15 della Convenzione risulterebbero correlati all'effettiva presenza fisica della persona nello Stato **precindendo dalle contingenze legate allo stato di emergenza** che hanno determinato la permanenza forzata nello Stato in assenza di accordi specifici.

[Back to index](#)

Regime Impatriati e Smart working – Risposta Agenzia Entrate n. 621/2021

Prestazioni da remoto svolte all'estero

Con la risposta all'interpello n. **621 del 23 settembre 2021**, l'Agenzia delle Entrate torna sul tema della compatibilità tra la fruizione del regime degli impatriati e l'esecuzione dell'attività lavorativa in regime di *smart working*.

La fattispecie riguarda il caso, prospettato da un sostituto d'imposta italiano, di un lavoratore olandese a cui è stato applicato a decorrere dal mese di gennaio 2020, il regime fiscale di favore. Tuttavia, a causa della situazione pandemica, quest'ultimo ha deciso di far rientro nel paese di origine continuando a lavorare da remoto per il datore di lavoro italiano.

L'Agenzia delle entrate conferma l'impostazione già espressa in precedenti interPELLI basata sulla valorizzazione della presenza fisica del lavoratore, negando nel caso specifico, la spettanza dell'agevolazione fiscale. Infatti, per le prestazioni in regime di *smart working*, il reddito di lavoro dipendente si considera prodotto nello Stato in cui la persona è fisicamente presente, indipendentemente dalla nazionalità del datore di lavoro. Ciò vale anche se i trasferimenti temporanei da uno Stato all'altro sono determinati da policy aziendali dovute all'emergenza epidemiologica COVID-19.

Nel caso in esame, dovendosi considerare il criterio della presenza fisica, sono state negate le agevolazioni per gli impatriati di cui all'art. 16 del DLgs. 147/2015, in quanto:

- la persona ha lavorato fisicamente in Italia per soli 76 giorni lavorativi e ha operato da un altro Stato da remoto per i rimanenti giorni lavorativi;
- non risulta, conseguentemente, soddisfatto l'obbligo di prestazione dell'attività in via **prevalente** sul territorio italiano.

Conseguentemente, ove la persona lavori fisicamente in Italia per soli 76 giorni, e operi da un altro Stato da remoto per i rimanenti giorni lavorativi con lo stesso datore di lavoro, non possono competere le agevolazioni per gli impatriati di cui all'art. 16 del DLgs.

147/2015, **vincolate** alla prestazione dell'attività in via **prevalente sul territorio italiano**.

Al contrario, in coerenza con il principio espresso nell'interpello n. **596/2021**, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che il regime di favore può trovare applicazione nel caso di lavoratori che trasferiscono la propria residenza in Italia per svolgere in modalità *smart working* l'attività lavorativa a favore di imprese estere.

[Back to index](#)

Somme attribuite ai soci di società semplice – Risposta Agenzia Entrate n. 754/2021

Con la risposta n. **754** del 28 ottobre 2021, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sul regime fiscale applicabile alle somme attribuite ai soci persone fisiche di una società semplice a seguito di cessione di una **partecipazione rivalutata** stante l'ulteriore proroga in scadenza il prossimo 15 novembre 2021 per l'agevolazione fiscale introdotta dalla legge 448 del 2001. In continuità con gli orientamenti espressi nelle precedenti risposte dell'Agenzia delle entrate n. [689](#) e [691](#), l'Amministrazione finanziaria si è orientata sulla **non imponibilità** degli utili distribuiti ai soci.

Nel concreto la risposta analizza il caso di una persona fisica che possiede l'80% di una società semplice che a sua volta detiene una partecipazione del 20% in una società per azioni. Si è proceduto quindi alla rideterminazione del costo fiscale della partecipazione nella Spa e alla cessione della medesima a un valore non superiore a quello dell'apposita perizia di stima redatta. Successivamente, il ricavato della cessione viene **distribuito ai soci** della società semplice e quest'ultima viene **liquidata ed estinta**.

Prima di esprimere il parere l'Agenzia delle entrate richiama la disciplina civilistica e fiscale della società semplice e le tipologie di reddito realizzabili dalle stesse, comprese le modalità di attribuzione in capo ai soci.

Le società semplici infatti non possono svolgere attività commerciale in base al disposto dell'**art. 2249** c.c. e determinano il proprio reddito quale sommatoria delle singole categorie di reddito indicate nell'**art. 6** del TUIR.

In altri termini, i redditi prodotti dalla società semplice sono qualificati in ragione della loro **fonte di produzione** e concorrono al reddito complessivo come sommatoria dei redditi appartenenti a ciascuna categoria reddituale al netto degli oneri deducibili, con esclusione dei redditi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o di imposta sostitutiva e dei redditi esenti.

Il reddito complessivo della società viene poi **imputato per trasparenza ex art. 5** del TUIR direttamente in capo a ciascun socio in proporzione alla propria quota di partecipazione agli utili e indipendentemente dall'effettiva percezione dello stesso.

L'Agenzia delle Entrate osserva che per questa fattispecie si verifica una netta distinzione tra il momento dell'**assoggettamento a imposta** del reddito in capo al socio e il momento della **percezione materiale** dello stesso: ne consegue che le attribuzioni di redditi già tassati rappresentano mere movimentazioni patrimoniali, prive di qualsiasi rilevanza ai fini impositivi.

In merito, agli utili già imputati per trasparenza in capo ai soci delle società di cui all'art. 5 TUIR, infatti, le successive distribuzioni determinano esclusivamente un effetto indiretto che consiste nella **diminuzione del costo** fiscalmente riconosciuto della partecipazione (art. 68, comma 6 del TUIR).

Diversamente, la presenza di redditi esenti o assoggettati a imposizione sostitutiva o a ritenuta alla fonte a titolo di imposta per la società semplice comporta che tali importi **non concorrano al reddito complessivo** imponibile della società (e alla relativa imputazione per trasparenza) ed inoltre la successiva distribuzione degli stessi non subisca alcuna imposizione e **non incida** neppure sul costo fiscalmente conosciuto della partecipazione.

Questo principio deve essere coordinato con le ipotesi di scioglimento del rapporto sociale previste dall'**art. 20-bis** del TUIR e che producono redditi di partecipazione.

Si tratta dei redditi che derivano dalle somme attribuite ai soci in caso di **liquidazione della società** e determinati secondo l'**art. 47, comma 7** del TUIR.

In sede di liquidazione, si chiarisce che non assumono rilievo le eventuali attribuzioni di importi (opportunosamente documentate) che non hanno concorso alla determinazione del reddito complessivo della società semplice perché **esenti** o assoggettati a **imposizione sostitutiva** o a ritenuta alla fonte a titolo di imposta.

Pertanto, non sono tassate le distribuzioni ai soci di somme derivanti dalla cessione di partecipazioni non quotate che sono state previamente rivalutate ai sensi dell'**art. 5** della Legge 448/2001 e che hanno realizzato un reddito diverso di natura finanziaria nullo e pari a zero ai sensi dell'**art. 67** del TUIR.

[Back to index](#)

Omessa compilazione del quadro RW – Ordinanza di Cassazione n. 31626/2021

L'omessa compilazione del quadro RW (quadro dichiarativo finalizzato a comunicare gli investimenti detenuti all'estero) può essere oggetto di ravvedimento operoso mediante dichiarazione integrativa. Tale quadro, infatti, è solo una parte del modello dichiarativo e, pertanto, la sua omissione non rappresenta un'omessa dichiarazione nella misura in cui la dichiarazione dei redditi sia stata presentata. Ad affermarlo è la Cassazione con l'ordinanza n. 31626 del 4 Novembre 2021.

La vicenda trae origine dalla contestazione emessa dall'Agenzia delle entrate nei confronti di un contribuente per l'omessa compilazione del quadro RW relativo all'anno d'imposta 2006 in relazione ad alcuni trasferimenti con la Svizzera e con il Regno Unito, in favore quest'ultimo di una società canadese. Il contribuente impugnava il provvedimento innanzi al giudice tributario eccependo di aver ravveduto la violazione, prima della notifica dell'atto impositivo, attraverso una dichiarazione integrativa contenente la corretta compilazione del quadro RW.

La decisione della Corte di Cassazione sembra definitivamente fugare i dubbi che da tempo coinvolgono l'autonomia del quadro RW con particolare riferimento all'approccio assunto da alcuni Uffici nonostante i chiarimenti di prassi pubblicati.

In proposito, la prassi ministeriale già con la **circolare 11/E/2010** aveva ritenuto emendabile attraverso la dichiarazione dei redditi, l'omessa compilazione del quadro RW. Tale circolare è infatti stata richiamata recentemente dalla **risoluzione n. 82 del 24 dicembre 2020** la quale in risposta ad uno specifico quesito ha spiegato, confermando i precedenti chiarimenti forniti, che laddove la dichiarazione annuale sia stata presentata nei termini *"è consentita la compilazione e l'invio del solo frontespizio e del modulo RW anche oltre il termine dei 90 giorni"*.

Alla luce della pronuncia di Cassazione e della prassi ministeriale il modello RW risulta quindi regolarizzabile in considerazione del seguente impianto sanzionatorio:

- presentazione del modello RW **entro i 90 giorni** dalla scadenza ordinaria del termine di presentazione della dichiarazione applicando la sanzione specifica per il quadro RW pari ad **Euro 258 euro** (art. 5, comma 2, ultimo periodo del DL 167/1990), a cui si rendono applicabili le riduzioni previste in caso di ravvedimento operoso, a cui si aggiunge anche la sanzione di omesso versamento (art. 13 Dlgs 471/1997) se l'omissione ha prodotto effetti sostanziali sulle imposte patrimoniali dovute a titolo di IVIE e/o IVAFE
- presentazione del modello RW **dopo i 90 giorni** dalla scadenza ordinaria del termine di presentazione della dichiarazione applicando la sanzione per infedele dichiarazione (articolo 1, comma 2 Dlgs 471/1997) a cui si aggiungono le sanzioni specifiche previste per il quadro RW (articolo 5, comma 2 DL 167/1990) dal **3 al 15 per cento** delle somme non dichiarate ovvero dal **6 al 30 per cento per i paesi Black – List** . Si rendono applicabili le riduzioni previste in caso di ravvedimento operoso.

Da segnalare che, in base alla risoluzione **n. 82 del 24 dicembre 2020**, l'impianto sanzionatorio previsto per le violazioni dichiarative del quadro RW viene considerato indipendente da quello, comunque conseguente, previsto per le violazioni delle patrimoniali IVIE e IVAFE che, a seconda delle tempistiche di regolarizzazione, dovrebbe rientrare, in modo indipendente, nelle fattispecie dell'omesso versamento o dell'infedele dichiarazione

[Back to index](#)

Contenzioso tributario

Controllo automatizzato delle dichiarazioni Definizione agevolata delle somme dovute

Provvedimento Direttore Agenzia Entrate n. 275852/2021

Il Provvedimento in esame disciplina modalità di perfezionamento ed efficacia della definizione agevolata delle somme dovute da controllo automatizzato delle dichiarazioni per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 e 31 dicembre 2018, introdotta dal D.L. n. 41 del 22/3/2021 (art. 5, commi da 1 a 9).

Tale misura, riservata ai soggetti con partita IVA attiva al 23 marzo 2021 che, per l'epidemia Covid-19, abbiano subito nel 2020 una riduzione del volume d'affari maggiore del 30% rispetto all'anno precedente, si perfeziona con il pagamento delle imposte, relativi interessi e contributi previdenziali, escluse sanzioni e somme aggiuntive, con le modalità applicabili nella riscossione delle somme da controlli automatizzati (artt. 2 e 3-bis del D. Lgs. n. 462/97).

L'efficacia della definizione è subordinata al rispetto delle condizioni individuate nella Comunicazione della Commissione Europea del 19 marzo 2020 C (2020) 1863 ("*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19*"): per attestare il rispetto delle condizioni, i contribuenti che intendono accettare la proposta di definizione presentano l'apposita autodichiarazione entro il 31 dicembre 2021. Se la proposta di definizione non è ricevuta dal contribuente in tempo utile, l'autodichiarazione può essere presentata entro la fine del mese successivo a quello di pagamento delle somme dovute o della prima rata.

[Back to index](#)

D.L. n. 146/2021- Misure in materia di riscossione volte a favorire la ripresa delle attività economiche e sociali

In riferimento alle misure in esame e in continuità con quanto già commentato nelle precedenti, si segnala che il D.L. 21/10/2021 n. 146 (recante "*Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili*") ha previsto (artt. 1, 2, 3): (i) la rimessione in termini per le definizioni agevolate c.d. Rottamazione-ter e saldo e stralcio (D.L. n. 119/2018; D.L. n. 34/2019; L. n. 145/2018) in base alla quale il versamento delle rate da corrispondere nell'anno 2020 e alle date del 28 febbraio, 31 marzo, 31 maggio e 31 luglio 2021 è considerato tempestivo se effettuato integralmente entro il 30 novembre 2021; (ii) per le cartelle di pagamento notificate dal 1° settembre al 31 dicembre 2021 l'estensione del termine di pagamento a 150 giorni; (iii) l'estensione della rateazione per i piani di dilazione.

[Back to index](#)

Legge di Bilancio per l'anno 2022 (disegno di legge) - Governance e remunerazione del Servizio nazionale di riscossione

Il Consiglio dei Ministri ha approvato il 28 ottobre 2021 il disegno di legge recante il Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e il bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024.

Tra le misure in materia fiscale, oltre alla previsione di un ruolo di *governance* dell'Agenzia delle Entrate nei confronti dell'Agenzia delle Entrate – Riscossione, anche in senso funzionale alla successiva incorporazione della seconda nella prima e ad una maggiore efficienza ed

efficacia del sistema, è disposto che, per le operazioni successive al 1° gennaio 2022, la remunerazione del servizio di riscossione, finora gravante in parte sul contribuente, trovi copertura mediante stanziamento di bilancio a carico dello Stato (art. 17 D. Lgs. n. 112/1999; Corte Costituzionale, sentenza n. 120/2021).

[Back to index](#)

Ravvedimento parziale - Presupposti per l'applicazione dello ius superveniens (D.L. n. 34/2019) Corte di Cassazione, ordinanza n. 26523 del 30 settembre 2021

Con la sentenza in esame la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito a fattispecie in cui il contribuente, in sede di ravvedimento operoso per un tardivo pagamento di imposta per l'anno 2007, aveva versato - entro il termine previsto per beneficiare della sanzione ridotta - l'imposta, la sanzione e gli interessi ma, questi ultimi, in misura inferiore a quella dovuta: l'Agenzia delle Entrate aveva disconosciuto il ravvedimento ritenendo inapplicabile la nuova norma sul ravvedimento parziale (art. 13-bis D. Lgs. 472/97, introdotto dal D.L. n. 34/2019), mentre i giudici di merito lo avevano ritenuto correttamente perfezionato potendo gli interessi ancora dovuti essere richiesti dall'Ufficio.

La Corte di Cassazione, in esito a ricognizione normativa e giurisprudenziale, ha rilevato che il nuovo art. 13-bis, norma di interpretazione autentica, ammette espressamente il ravvedimento parziale o frazionato, estendendo l'ambito operativo del ravvedimento operoso (Cass., n. 6593/2021): il ravvedimento è ammissibile in caso di versamento frazionato dell'imposta dovuta, potendosi perfezionare in relazione anche ad una sola parte dell'imposta dovuta o in relazione a versamenti tardivi effettuati con scadenze differenti, sempre che siano stati corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla parte o alle singole frazioni del debito d'imposta tardivamente versato. Data la natura interpretativa e l'efficacia retroattiva della norma, i giudici ne rilevano la diretta applicabilità anche nella controversia esaminata in quanto norma (i) intervenuta successivamente al ricorso per cassazione (con l'effetto che la parte ricorrente - Agenzia delle Entrate - non aveva potuto tenere conto dei mutamenti intervenuti); (ii) pertinente alle questioni trattate nel ricorso ovvero al ravvedimento in presenza di versamenti non integrali.

[Back to index](#)

Natura dell'accertamento parziale -Corte di Cassazione, ordinanza n. 29036 del 20 ottobre 2021

Nella pronuncia in esame, seppure in riferimento a tematica particolare (non impugnabilità dell'atto di adesione prestata dal contribuente ai rilievi di un processo verbale di constatazione ai sensi del previgente art. 5-bis D. Lgs. 218/97) viene affermato il principio per cui l'accertamento parziale *“è connotato dalla contestazione di un maggior debito di imposta, senza che emerga alcuna attività di tipo valutativo da parte dell'amministrazione finanziaria, profilo che, invece, attiene all'atto di accertamento ordinario”*: secondo i giudici, *“la ratio dell'accertamento parziale, invero, si rinviene nella esigenza di consentire l'imposizione di una capacità contributiva che emerga *ictu oculi*”*.

Tali principi, seppure da contestualizzare nella specifica fattispecie relativa al previgente istituto deflattivo, possono costituire un interessante riferimento a fronte dell'evoluzione normativa che ha visto affievolire la distinzione tra le tipologie di accertamento (ordinario e parziale).

[Back to index](#)

Operazioni inesistenti e diritto di detrazione, Corte di Cassazione, ordinanza 26515 del 30 settembre 2021

La sentenza in esame riguarda fattispecie relativa all'anno 2004 in cui, in riferimento a contestazione di indebita detrazione dell'IVA su un'operazione di cessione immobiliare per abusività della condotta (le parti dell'operazione appartenevano alla medesima organizzazione

imprenditoriale; la cessione era finalizzata a creare un vantaggio fiscale all'acquirente; la cedente, con sede in Lussemburgo, non aveva provveduto ai versare l'IVA), il giudice di appello aveva disatteso il gravame dell'Agenzia delle Entrate in quanto (i) la cedente aveva provveduto all'integrale versamento dell'IVA a seguito di transazione fiscale, per cui non si era verificato danno all'erario; (ii) laddove si fosse negata la detrazione dell'IVA si sarebbe realizzata una illegittima duplicazione di imposta. L'Agenzia impugnava la sentenza non essendo stati rilevati gli elementi sintomatici della natura abusiva ed avendo la cedente versato l'IVA solo in epoca successiva alla notifica dell'atto impugnato e in via non spontanea.

In esito a ricognizione giurisprudenziale, la Corte di Cassazione ha rilevato che i principi di neutralità dell'IVA e proporzionalità degli obblighi imposti ai contribuenti impongono di riconoscere il diritto di detrazione, sia pure per un'operazione non effettivamente posta in essere, laddove il cedente abbia versato integralmente l'imposta a seguito di transazione fiscale nell'ambito di un concordato preventivo, risultando in tal modo eliminato definitivamente il rischio di perdita di gettito fiscale: priva di rilievo, a tale fine, è la circostanza che il versamento sia avvenuto successivamente alla notifica dell'accertamento, essendo comunque idoneo a evitare il rischio di una perdita per l'erario.

[Back to index](#)

Giudicato penale e processo tributario, -Corte di Cassazione, ordinanza n. 25632 del 22 settembre 2021

La sentenza in esame verte sulla rilevanza, nel processo tributario, del giudicato penale (sentenza irrevocabile favorevole) sopravvenuto in corso di causa, negata dall'Agenzia delle Entrate secondo cui l'efficacia vincolante si produce solo nei confronti di chi sia stato parte del giudizio penale (l'Agenzia delle Entrate non aveva partecipato al giudizio) e, in ogni caso, non potrebbe mai operare automaticamente nel processo tributario. La Corte di Cassazione ha affermato l'efficacia vincolante in quanto: (i) non sussistono preclusioni processuali per la produzione di una sentenza penale irrevocabile, potendo essere acquisita e utilizzata per la decisione anche d'ufficio; (ii) l'accertamento di fatto, effettuato in sede penale, vincola il giudice civile; (iii) non vi era una "automatica" ed acritica estensione del giudicato penale, bensì esplicita valutazione dei giudici di merito sulla identità dei fatti oggetto di pronuncia penale e dei fatti controversi in sede tributaria; (iv) l'Agenzia delle Entrate non si era confrontata con questa specifica *ratio decidendi*, né aveva illustrato o provato che i fatti su cui si sono fondati gli accertamenti, penale e tributario, non fossero gli stessi.

[Back to index](#)

FSI

Prestazioni di consulenza resi ad una Società di Gestione Esenzione IVA - Risposta Agenzia

Entrate n. 631/2021

Con la risposta n. 631, pubblicata in data 29 settembre 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in relazione al trattamento IVA applicabile alle prestazioni di consulenza da rendere ad una Società di Gestione Risparmio (nel prosieguo "SGR" o "Istante") che intende istituire e gestire organismi di investimento collettivo del risparmio alternativi di cui all'art. 1, lett. m-ter) del TUF (nel prosieguo "FIA" o "OICR"), di tipo chiuso e riservati a investitori istituzionali.

Nel caso di specie, l'Istante non ha ancora ottenuto l'autorizzazione all'esercizio dell'attività di gestione collettiva del risparmio.

Ciò posto, l'SGR ha stipulato con una società di consulenza (nel prosieguo "advisor"), un contratto di servizi di consulenza finalizzato all'assistenza e al supporto con riguardo alla definizione delle strategie di gestione e commercializzazione dei FIA.

Per lo svolgimento dei predetti servizi, l'Istante riconoscerà all'advisor un corrispettivo *una tantum* - c.d. "Retainer Advisory Fee" – una "Success Fee" parametrata alla dimensione dei FIA, subordinatamente alla loro effettiva istituzione.

Al fine di definire il corretto trattamento IVA applicabile ai predetti servizi, l'Istante richiama la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, secondo cui: *"rientrano nella "gestione" di un fondo comune d'investimento non solo la gestione degli investimenti, comprendente la scelta e la cessione degli elementi patrimoniali oggetto di tale gestione, ma anche le prestazioni di amministrazione e contabilità, quali la determinazione degli utili e del prezzo delle quote o delle azioni del fondo, le valutazioni dei patrimoni, la contabilità, la preparazione di dichiarazioni per la distribuzione degli utili, il rilascio di informazioni e di documenti per i conti periodici e per le dichiarazioni fiscali, statistiche e IVA, nonché la preparazione e la previsione di utili"*.

L'Agenzia delle Entrate, facendo riferimento ai propri documenti di prassi, conferma la possibilità di applicare l'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 1 del Decreto IVA in relazione ai predetti servizi di assistenza e supporto alla definizione delle strategie di gestione e commercializzazione dei FIA, in quanto si tratta di servizi "intrinsecamente connessi" e "complessivamente funzionali" alla attività di gestione di OICR.

Tuttavia, detta esenzione sarà applicabile una volta che l'Istante sarà autorizzato a operare come gestore di OICR e che tali servizi saranno finalizzati alla istituzione e commercializzazione dei FIA. Secondo l'Amministrazione finanziaria, è solo dopo il rilascio dell'autorizzazione che sarà possibile ricondurre detti servizi tra quelli propri della gestione dei fondi comuni di investimento. Di contro, prima della predetta autorizzazione, mancherebbe una connessione con l'esercizio e gestione dei FIA e quindi verrebbe meno la *ratio* dell'esenzione IVA che è quella di agevolare gli investimenti tramite gli OICR.

[Back to index](#)

Società di investimento Semplice (SiS)- qualificazione come OICR e agevolazioni fiscali in start-up e PMI innovative | Risposta Agenzia Entrate n. 661/2021

Con la risposta n. 661, pubblicata in data 5 ottobre 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in relazione alla qualificazione ai fini fiscali delle 'società di investimento semplice' di cui l'art. 1, comma 1, lett. i-quater) del TUF (nel prosieguo "SiS") e alle modalità con cui gli investitori nelle SiS possono beneficiare dell'agevolazione prevista per gli investimenti nel capitale sociale di start-up e PMI innovative di cui all'art. 29 del D.L. n. 179 del 2012 e dall'art. 4 del D.L. n. 3 del 2015.

Nel caso di specie, l'Istante ha istituito una *SiS* al fine di agevolare la raccolta di risorse finanziarie destinate a supportare le *start-up* e i progetti imprenditoriali più meritevoli. Più in dettaglio, lo Statuto della *SiS* prevede che:

- tale entità gestisca in proprio e direttamente il patrimonio raccolto;
- il patrimonio sia investito esclusivamente in PMI non quotate su mercati regolamentati che si trovano in fase di sperimentazione, costituzione e avvio dell'attività;
- l'Istante benefici dei proventi economici al solo fine di reimpiegarli nell'ambito delle proprie attività istituzionali;
- due distinte categorie di azioni (cat. A riservate all'Istante e cat. B per gli altri investitori).

Con riferimento alla qualifica della *SiS*, l'Agenzia richiama in primo luogo la definizione di Organismo di investimento collettivo del risparmio (OICR) di cui all'art. 1, comma 1, lettere k), del TUF, i cui elementi imprescindibili sono:

- dalla gestione collettiva del risparmio raccolto tra una pluralità di investitori e
- dall'autonomia delle scelte gestionali della società di gestione rispetto all'influenza dei partecipanti.

Ciò posto, riprendendo la definizione di *SiS* di cui alla lettera *i-quater*) del citato comma 1, dell'art. 1, del TUF, l'Agenzia evidenzia che le *SiS*:

- sono definite dal TUF come fondi di investimento alternativi (FIA) costituiti in forma di Sicaf;
- gestiscono direttamente il patrimonio raccolto;
- hanno un patrimonio netto non eccedente 25 milioni di euro;
- hanno per oggetto esclusivo l'investimento diretto del patrimonio raccolto in PMI non quotate su mercati regolamentati che si trovano in fase di sperimentazione, costituzione e avvio dell'attività;
- non possono ricorrere alla leva finanziaria;
- devono dotarsi di un capitale sociale pari almeno a quello previsto dal codice civile per le società per azioni.

Verificato che la *SiS* oggetto dell'istanza rispetta le suddette caratteristiche e risulta assoggettata a vigilanza prudenziale da parte di Banca d'Italia e Consob, l'Agenzia delle Entrate conferma che la *SiS* possa qualificarsi come un OICR di cui all'art. 73 del TUIR e, pertanto, come un soggetto esente ai fini delle imposte sui redditi.

Per quanto concerne l'agevolazione derivante dall'investimento nel capitale sociale di start-up e PMI innovative – che si concretizza in una deduzione ai fini IRES pari al 30% delle somme investite – l'Agenzia delle Entrate precisa in primo luogo che (i) l'investimento agevolato può essere effettuato direttamente o indirettamente per il tramite di OICR e che (ii) tale investimento deve essere mantenuto per almeno 3 anni.

Con riferimento agli investimenti indiretti per il tramite di OICR, l'Agenzia ricorda che:

- è necessario che l'OICR si consideri "qualificato", ossia che al termine del periodo d'imposta in corso alla data in cui è effettuato l'investimento agevolato, detenga azioni o quote di start-up o PMI innovative di valore almeno pari al 70% del valore complessivo delle attività risultanti dal rendiconto di gestione o dal bilancio chiuso nel corso del predetto periodo d'imposta;
- gli investimenti agevolati rilevano alla data di sottoscrizione delle quote.

Ciò posto, nell'ipotesi in cui l'OICR non possa considerarsi "qualificato" al momento di sottoscrizione delle quote, l'Agenzia chiarisce che la fruizione dell'agevolazione deve essere differita al periodo d'imposta in cui viene soddisfatto il predetto test di composizione dell'investimento in capo all'OICR.

[Back to index](#)

Disapplicazione del regime PEX con riferimento a strumenti finanziari partecipativi | Risposta Agenzia Entrate n. 727/2021

Con la risposta n. 727, pubblicata in data 18 ottobre 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in relazione al trattamento fiscale degli strumenti finanziari partecipativi ("SFP") emessi da un istituto finanziario ("Beta") ed acquisiti da una banca ("Istante") nell'ambito di un programma di risanamento previsto da una procedura di concordato preventivo in continuità aziendale ("piano concordatario").

Nel caso di specie, l'Istante ha chiesto che ai sensi dell'art. 113, co. 5 del TUIR venga disapplicato il regime di cui all'art. 87 del TUIR ("PEX") con riferimento agli SFP emessi da Beta e acquisiti dall'Istante a seguito dell'omologa del suddetto concordato preventivo. Nel richiamare la propria prassi (cfr. Circolare n. 42/E del 2010), l'Agenzia ricorda che la *ratio* dell'art. 113 del TUIR è quella di "evitare che l'acquisizione delle partecipazioni, al fine di favorire il recupero dei propri crediti, possa essere disincentivata per effetto di un trattamento fiscale di sfavore" in capo al creditore.

Ciò premesso, in esecuzione del piano concordatario, le attività di Beta sono state separate in:

- attività in continuità;
- attività oggetto di liquidazione a favore dei creditori ricomprese all'interno di un patrimonio destinato ad uno specifico affare ex art. 2447-bis e ss. del Codice Civile (nel prosieguo "patrimonio destinato").

Al fine di definire il corretto trattamento fiscale applicabile ai predetti SFP, l'Amministrazione finanziaria ricorda in primo luogo che l'art. 44, comma 2, lett. a) del TUIR definisce 'similari alle azioni' i titoli e gli strumenti finanziari emessi da società residenti la cui remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o dell'affare in relazione al quale gli SFP sono stati emessi.

- Ciò posto, dall'analisi della documentazione fornita dall'Istante emerge che:
- il piano concordatario prevede la formazione di un compendio separato e distinto il cui scopo è attribuire direttamente e integralmente ai creditori che hanno ricevuto gli SFP i proventi della liquidazione di un insieme di attività separabili rispetto al *core business* della società;
- tale compendio sarà gestito da Beta nell'interesse esclusivo dei creditori chirografari;
- la remunerazione degli SFP è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi.

Alla luce delle predette considerazioni, l'Agenzia delle Entrate conclude che:

- i predetti SFP possono essere equiparati alle azioni ai fini dell'applicazione dell'articolo 113, TUIR, a condizione che tali titoli siano idonei alla circolazione;
- possano essere disapplicate le disposizioni di cui all'art. 87 del TUIR.

[Back to index](#)

Contatti

Bari

Corso Vittorio Emanuele II, 60
Tel. 080 8680801
Fax 080 8680802

Bologna

Via A. Testoni, 3
Tel. +39 051 65821
Fax. +39 051 228976

Catania

Viale XX Settembre 70
Tel. +39 095 6147211
Fax. +39 095 6147212

Firenze

Via Pier Capponi, 24.
Tel. +39 055 2671211
Fax. +39 055 292251

Genova

Piazza della Vittoria, 15/34
Tel. +39 010 5317811
Fax. +39 010 585319

Milano

Via Tortona, 25
Tel. +39 02 83324111
Fax. +39 02 83324112

Napoli

Via Riviera di Chiaia 180
Tel. +39 081 2488200
Fax. +39 081 2488201

Padova

Via N. Tommaseo, 78/C
Tel. +39 049 7927977
Fax. +39 049 7927988

Parma

Via Paradigna, 38
Tel. 051 65821
Fax 051 228976

Roma

Via XX Settembre, 1
Tel. +39 06 489901
Fax. +39 06 4740131

Torino

Galleria San Federico, 54
Tel. +39 011 55421
Fax. +39 011 5620395

Treviso

Viale Fratelli Bandiera, 3
Tel. 049 7927977
Fax 049 7927988

Varese

P.zza Montegrappa, 12
Tel 0332 1858342
Fax 02 83324112

Questo numero è stato curato da **Francesca Muserra** con la collaborazione di:

Think Tank STS Deloitte e Luca Bosco, Aldo Castoldi, Matteo Costigliolo, Pier Paolo Ghetti, Veronica Maestroni, Mauro Lagnese, Barbara Rossi, Ranieri Villa.

La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario - Deloitte Società tra Professionisti S.r.l., per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.