

In questo numero:

Imposte dirette

- Le regole transitorie per i dividendi da partecipazioni qualificate | Risposta Agenzia Entrate n. 454/2022
- Conferimenti di partecipazioni | Non c'è abuso nell'acquisto di quote per conseguire la maggioranza da conferire in neutralità | Risposta Agenzia Entrate n. 374/2022
- Conferimento di quote di minoranza: per le holding devono essere considerate anche le partecipazioni in società cooperative e consortili | Risposta Agenzia Entrate n. 451/2022
- Le operazioni preliminari che consentono il conferimento neutrale non sono abusive | Risposta Agenzia Entrate n. 450/2022
- La delibera di bilancio può rendere deducibili i compensi agli amministratori | Cass. 9.8.2022 n. 24562
- Tenuta e conservazione registri contabili
- Indeducibilità degli interessi passivi | Risposta Agenzia Entrate n. 395/2022
- Riporto delle posizioni fiscali nelle operazioni di scissione | Circolare AdE n. 31 del 1/8/2022
- Semplificazioni in materia di dichiarazione IRAP (art. 10 del D.L. 21 giugno 2022, n. 73- Ris. n. 40/2022)
- Ritenute a titolo di imposta su dividendi corrisposti da società italiane a OICR di diritto estero | Cass. 6.7.2022 n. 21454
- Ulteriori chiarimenti circa la fuoriuscita dal regime delle "Controlled Foreign Companies" (CFC) | Circolare AdE n. 29 del 28/7/2022
- Interazione tra il regime CFC e il regime di cd. "entry tax" | Risposta Agenzia Entrate n. 408/2022
- Rivalutazione e riallineamento | Agenzia Entrate: recente prassi significativa e provvedimento di revoca

Imposte Indirette | IVA

- Nomina del rappresentante fiscale - art. 1, c. 4, l D.P.R. 10/11/1997, n. 441 - Risposta Agenzia Entrate n. 442/2022
- "Pay-back" farmaceutico. Variazione dell'imposta | Risposta Agenzia Entrate n. 440/2022
- Bolletta doganale d'importazione - Registrazione ai fini IVA | Risposta Agenzia Entrate n. 417/2022
- Note di variazione IVA - Criteri di emissione in casi particolari | Risposta Agenzia Entrate n. 386/2022

Imposte Indirette | Doganale

- Reingegnerizzazione di AIDA: operazioni di esportazione e di transito
- Adesione dell'Ucraina alla Convenzione del regime di Transito Comune
- CBAM – inquadramento e potenziali impatti sulle aziende
- Prodotti realizzati con lavoro forzato (proposta della Commissione UE) e il ruolo delle autorità doganali
- Verso l'ottavo pacchetto di sanzioni UE adottate contro la Russia
- Reminder Plastic Tax: l'imposta sulla plastica monouso in vigore dal 1 gennaio 2023

Trust

- Trust fiscalmente interposto, irrilevanza ai fini dell'imposta di successione | Risposta Agenzia delle Entrate n. 359 del /2022
- Rivalutazione di partecipazioni societarie e attribuzione in trust | Risposta Agenzia Entrate n. 401/2022

Reddito di lavoro dipendente

- Regime impatriati e termine perentorio per il pagamento dell'imposta una tantum | Risposte Agenzia Entrate n. 371 e 372 del 2022
- Regime impatriati e preclusione per l'estensione in caso di errato versamento dell'imposta una tantum | Risposta Agenzia Entrate n. 383/ 2022

Contenzioso Tributario

- La nuova disciplina dell'onere della prova
- Disposizioni in materia di giustizia e processo tributario | Legge n. 130 del 31.8.2022
- Reato di omesso versamento di ritenute dovute sulla base della sola dichiarazione del sostituto - Illegittimità costituzionale | Corte Costituzionale, sentenza 14.07.2022 n. 175
- Credito vantato dal contribuente e decadenza del potere di accertamento | Cass. 10.06.2022 n. 18710

Prezzi di trasferimento

- Transfer pricing: onere della prova e metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento

Incentivi

- Procedura di riversamento spontaneo dei crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo – Proroga
- Certificazione del Credito d'imposta per attività di ricerca, sviluppo ed innovazione
- Credito d'imposta per attività di ricerca & sviluppo – Attività attinenti al design e all'ideazione estetica – Articolo 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145
- Crediti d'imposta connessi all'acquisto di energia elettrica e gas naturale

FSI

- Valute virtuali – Tassazione dei redditi derivanti dall'attività di staking di cripto-valute | Risposta Agenzia Entrate n. 437/2022
- Valute virtuali – Qualificazione dei redditi realizzati in virtù della cessione di valute virtuali | Risposta Agenzia Entrate n. 397/2022
- Dividendi – IRAP e intermediari finanziari – disapplicazione dell'art. 6, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 446/1997 | CTP di Reggio Emilia, sentenza n. 53/2022

Imposte dirette

Le regole transitorie per i dividendi da partecipazioni qualificate | Risposta Agenzia Entrate n. 454/2022

La legge 205/2017 ha modificato il regime di tassazione dei redditi derivanti dalle partecipazioni "qualificate", prevedendo anche (art. 1, comma 1006) un regime transitorio per le distribuzioni di utili formati sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberate entro il 31 dicembre 2022.

Più precisamente il citato comma prevede che la regola transitoria si applichi «*alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022*»

In particolare, il regime transitorio di tassazione dei dividendi percepiti dalle persone fisiche è riassumibile nelle seguenti misure della percentuale imponibile ai fini Irpef:

- 40% sugli utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31/12/2007;
- 49,72% sugli utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007 e sino all'esercizio in corso al 31/12/2016;
- 58,14% sugli utili prodotti nell'esercizio in corso al 31/12/2017.

Seguendo il tenore letterale della norma transitoria, l'unico requisito richiesto per l'applicazione del regime previgente era la presenza di una delibera di distribuzione adottata dalla società entro la data del 31 dicembre 2022.

Nella risposta all'Interpello n. 454 del 16 settembre 2022 è invece emerso un diverso orientamento dell'Agenzia, secondo la quale, come chiarito nella risoluzione n. 56/E del 2019, il regime transitorio previsto dal comma 1006 dell'art. 1 della legge di bilancio 2018 deriva dalla volontà del legislatore di salvaguardare, per un periodo di tempo limitato (1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022), il regime fiscale degli utili formati in periodi d'imposta precedenti rispetto all'introduzione del nuovo regime fiscale. Da questa considerazione si arriva alla conclusione secondo cui *"l'individuazione normativa dell'arco temporale di vigenza del regime transitorio e l'applicazione del suddetto principio di cassa, porta a ritenere che per i dividendi percepiti a partire dal 1° gennaio 2023 relativi a partecipazioni qualificate si applica la ritenuta a titolo imposta o l'imposta sostitutiva nella misura del 26 per cento. Pertanto, nel caso di specie, le riserve di utili distribuite successivamente al 31 dicembre 2022, dovranno essere assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 26 per cento da parte della società istante ai sensi dell'articolo 27, comma 1, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600."*

Occorre però sottolineare che l'individuazione del periodo transitorio da parte della norma di legge di per sé non sembra giustificare il richiamo al principio di cassa. Questa lettura, inoltre, sembra scontrarsi con il tenore letterale stesso della disposizione di legge. Su questo punto sarebbe opportuna una riflessione ulteriore da parte dell'Agenzia; in ogni caso, i tempi ristretti invitano a valutare con urgenza la convenienza delle distribuzioni anche alla luce di questa presa di posizione.

Conferimenti di partecipazioni | Non c'è abuso nell'acquisto di quote per conseguire la maggioranza da conferire in neutralità | Risposta Agenzia Entrate n. 374/2022

La risposta all'interpello prende in considerazione un'operazione di riorganizzazione societaria e di passaggio generazionale articolata nei seguenti passaggi:

- un soggetto, già in possesso di una quota societaria pari al 50%, acquista da una comunione ereditaria l'1 per cento della partecipazione nella Società, al fine di acquisire il 51 per cento e, dunque, il controllo, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1 del codice civile;
- successivamente costituisce una nuova società (holding), interamente posseduta dallo stesso, nella quale sarà conferito il 51% delle azioni della Società beneficiando del regime di realizzo controllato previsto dall'art. 177 del Tuir;
- viene trasferito il controllo della holding alla figlia, mediante patto di famiglia, ai sensi dell'art. 768-bis del c.c., al fine di poter realizzare il passaggio generazionale.

Secondo l'Agenzia la concatenazione delle operazioni prospettata non rappresenta un condotta abusiva, in quanto sembra diretta a perseguire una più efficiente governance della azienda di famiglia, seppure indirettamente, mediante una holding unipersonale, appositamente costituita, attraverso il conferimento della quota di maggioranza detenuta, che costituisce valida ragione economica che giustifica il vantaggio fiscale derivante dall'applicazione dell'art. 177, comma 2, in luogo dell'art. 9 del TUIR. In aggiunta, la dismissione della partecipazione da parte della comunione ereditaria, che intende uscire dalla compagine sociale, risulta parte integrante del medesimo progetto di riorganizzazione e si presenta, unitamente al conferimento che la seguono, coerente con le finalità riorganizzative illustrate.

Conferimento di quote di minoranza: per le holding devono essere considerate anche le partecipazioni in società cooperative e consortili | Risposta Agenzia Entrate n. 451/2022

La risposta all'Interpello 451 del 9 settembre 2022 esamina il tema del conferimento di partecipazioni in minoranza detenute dai conferenti in società holding.

Secondo le Entrate, poiché il tenore letterale del secondo periodo del comma 2-bis dell'art. 177 del Tuir impone il superamento delle percentuali qualificate per tutte le "società indirettamente partecipate", ai fini dell'applicazione della disposizione non assumono rilevanza le partecipazioni in soggetti diversi da quelli che abbiano una forma giuridica di società.

Pertanto, non rilevano, ai fini dell'applicazione del regime del realizzo controllato, le quote detenute (indirettamente) in consorzi. Al contrario, le partecipazioni "sotto soglia" indirettamente detenute in società consortili (per azioni o a responsabilità limitata o in società cooperative) assumono rilevanza in quanto rileva la loro "veste" giuridica di società.

Le operazioni preliminari che consentono il conferimento neutrale non sono abusive | Risposta Agenzia Entrate n. 450/2022

La specifica questione prospettata all'Agenzia delle entrate riguarda il conferimento di una holding che detiene partecipazioni percentualmente inferiori alla soglia del 20 per cento. Si tratta di un requisito necessario poiché ciascuno dei conferenti (in possesso del 50 per cento della holding) intende realizzare un conferimento di minoranza a favore di una propria newco interamente partecipata (holding di famiglia).

Per poter accedere al regime di realizzo controllato, la holding cederebbe alle due newco, a prezzi di mercato, le partecipazioni "sotto soglia": le operazioni preliminari di cessione, pertanto, avverrebbero non con soggetti terzi, ma con le holding controllate (ciascuna) dai soci.

La risposta delle Entrate giudica non abusivo il comportamento prospettato, alla luce delle condizioni in cui si svolgono le operazioni. Data la valenza generale che può assumere la risposta, riportiamo la parte rilevante: *"la realizzazione di preliminari operazioni di compravendita che, sia se valutate singolarmente che complessivamente, risultino parte integrante di un più ampio progetto di riorganizzazione del gruppo e si presentino, insieme al successivo conferimento, coerenti con le finalità riorganizzative prospettate, consente di soddisfare i requisiti per applicare la previsione di cui al comma 2-bis dell'articolo 177 del TUIR (e della eventuale neutralità indotta) in luogo dell'applicazione del regime ordinario di tassazione di cui all'articolo 9 del TUIR.*

In altri termini, il vantaggio fiscale, rappresentato dall'applicazione dell'articolo 177, comma 2-bis, del TUIR anziché dell'articolo 9 del TUIR, non risulta indebito, qualora l'operazione nel suo complesso sia coerente con la ratio del menzionato comma 2-bis dell'articolo 177 del TUIR.

Al riguardo, si osserva come, anche nel caso di specie, non si configuri un indebito vantaggio fiscale ove le partecipazioni ostative vengano alienate a valori di mercato ai sensi dell'articolo 9 del TUIR e regolate con mezzi propri, non essendo in tal caso rilevante la circostanza che tali trasferimenti avvengano in favore di terzi oppure delle due holding di ramo partecipate dai medesimi soci della società cedente."

La delibera di bilancio può rendere deducibili i compensi agli amministratori | Cass. 9.8.2022 n. 24562

Anche nelle srl occorre una specifica delibera assembleare che riguardi il compenso spettante agli amministratori ai fini delle loro deducibilità fiscale. Nella sentenza 9.8.2022 n. 24562 della Cassazione viene anche esaminato il tema della possibilità di sanare l'assenza di una delibera preventiva tramite l'assemblea che approva il bilancio di esercizio.

I giudici enunciano un principio generale secondo il quale "il difetto di specifica delibera dell'assemblea in ordine alla determinazione del compenso degli amministratori può essere effettivamente sanato in sede di delibera di approvazione del bilancio, ma solo se detta delibera abbia espressamente approvato la relativa voce, non essendo sufficiente la semplice approvazione del bilancio contenente detta voce".

Nel caso di specie, tuttavia, "la delibera assembleare di approvazione del bilancio non ha specificamente discusso del compenso dell'amministratore, ma ha semplicemente approvato un bilancio che contiene anche la relativa voce. La delibera di approvazione del bilancio non è, dunque, sufficiente a sanare il difetto di specifica deliberazione sul compenso dell'amministratore."

È da considerare interessante, comunque, l'apertura della sentenza circa la possibilità di sanare ex post la carenza di deliberazione assembleare.

Tenuta e conservazione registri contabili

In seguito alla modifica apportata all'art. 7, comma 4-quater, del D.L. n. 357 del 10 giugno 1994, dall'art. 1, comma 2-bis, della L. n. 122 del 4 agosto 2022 in sede di conversione del D.L. n. 73/2022 la tenuta e la conservazione dei registri contabili con sistemi elettronici sono considerate regolari, anche in difetto di stampa o di conservazione elettronica, a condizione che in sede di accesso, ispezione o verifica, gli stessi risultino aggiornati e che vengano stampati a seguito della richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

Indeducibilità degli interessi passivi | Risposta Agenzia Entrate n. 395/2022

La risposta a interpello dell'Agenzia delle entrate del 29 luglio 2022, n. 395, ha considerato elusiva, ai fini IRES e IRAP, una operazione di acquisizione di partecipazioni infra-gruppo mediante la stipula di finanziamenti fruttiferi infra-gruppo. In particolare, non è riconosciuta la deducibilità degli interessi passivi derivanti dal contratto di finanziamento posto in essere.

Il caso rappresentato è piuttosto articolato e riguarda l'acquisizione da parte di Alfa della partecipazione in una società target (Beta1), già appartenente al gruppo Alfa, tramite un finanziamento erogato dalle stesse società cedenti, anch'esse appartenenti al medesimo gruppo Alfa. I finanziamenti concessi sono stati successivamente trasferiti per soddisfare altre necessità del Gruppo.

L'Agenzia delle entrate afferma che l'operazione prospettata di acquisizione infragruppo è realizzata con la costituzione di un debito infragruppo destinato esclusivamente a estinguere un originario finanziamento e non si realizza l'effettivo change of control a livello di gruppo richiesto dalla circolare n. 6 del 2016 ai fini della deducibilità degli interessi passivi nelle operazioni di LBO.

Il push down del debito attuato si rifletterà negativamente sul risultato di esercizio di Alfa che subisce il peso degli oneri finanziari del debito contratto, a fronte della circolazione delle corrispondenti posizioni creditorie a beneficio di altro soggetto del medesimo gruppo, senza che tale spostamento sia funzionalmente connesso all'acquisizione programmata.

Riporto delle posizioni fiscali nelle operazioni di scissione | Circolare AdE n. 31 del 1/8/2022

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che il cd. "test di vitalità" previsto dall'art. 173, comma 10 del TUIR, dovrebbe interessare il solo **oggetto di scissione**, e non la scissa nella sua interezza.

Con la circolare n. 31/2022 l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni in merito alla corretta applicazione in caso di scissione del c.d. test di vitalità di cui all'art. 173, comma 10, del TUIR, con particolare riferimento alle posizioni soggettive della scissa potenzialmente riportabili.

Per comprendere la portata innovativa del chiarimento di prassi, è opportuno ricordare che in linea generale, le perdite fiscali, gli interessi passivi indeducibili e le eccedenze ACE maturate ante scissione non possono essere riportate in capo a società che, nel Conto economico del bilancio dell'esercizio precedente a quello in cui la scissione viene deliberata, evidenziano un ammontare di ricavi e proventi caratteristici e spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi inferiore al 40% della media dei rispettivi importi calcolata sui Conti economici dei due esercizi precedenti a quello di riferimento ("test di vitalità").

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

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

Ebbene, è proprio sul c.d. test di vitalità che interviene la circolare n. 31/2022, mutando il predetto orientamento nel senso che la c.d. vitalità economica deve ora essere verificata con riferimento ai dati contabili del solo compendio scisso e non più della società scissa.

Inoltre, a sviluppo di quanto prefigurato nella risposta ad interpello 28 dicembre 2021 n. 864, l'Agenzia ha precisato che qualora; per effetto della scissione, vengano trasferiti alla beneficiaria **non newco'** beni non integranti un ramo d'azienda, *"considerata l'oggettiva inesistenza dei dati contabili indicati dal comma 7 dell'articolo 172 relativi agli asset trasferiti, occorre individuare criteri alternativi (come, ad esempio, la presenza di plusvalori latenti nei beni trasferiti)".*

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

Semplificazioni in materia di dichiarazione IRAP (art. 10 del D.L. 21 giugno 2022, n. 73- Ris. n. 40/2022)

Come auspicato nel precedente Tax Alert, con la Risoluzione n. 40 del 15 luglio 2022 l'Agenzia delle Entrate ha fornito le istruzioni operative in merito alle modalità di compilazione del modello IRAP 2022 - da presentarsi entro il 30 novembre 2022 - a seguito delle semplificazioni introdotte dall'Art. 10 del D.L. 21 giugno 2022, n. 73 che ha riformulato alcune sezioni dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997.

Di seguito vengono illustrate brevemente le indicazioni fornite con il documento di prassi:

- nei righe IS1, colonna 2, IS4, colonna 3, e IS5, colonna 2, sono indicate le deduzioni spettanti in relazione ai soggetti **diversi** dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato;
- i righe IS2, IS3 e IS6 non vanno compilati;
- nel rigo IS7, colonna 3, va indicata la deduzione del costo del personale assunto a indeterminato compresa la deduzione ammessa per i lavoratori stagionali;
- nel rigo IS9 va indicata l'eventuale eccedenza tra le deduzioni ammesse rispetto al limite massimo rappresentato dalle retribuzioni e dagli oneri a carico del datore di lavoro.

Considerato che le novità introdotte si applicano già al periodo di imposta precedente a quello in corso al 22 giugno 2022 (i.e., 2021 per i soggetti "solari"), l'Agenzia delle Entrate ritiene che per il primo anno sia comunque possibile compilare la sezione I del quadro IS secondo le regole attualmente fornite nelle istruzioni per la compilazione del modello IRAP 2022.

In sede di conversione in Legge del D.L. 21 giugno 2022, n. 73, è stato modificato il citato art. 10 al fine di recepire normativamente il chiarimento fornito dalla risoluzione in rassegna, stabilendo che - per il primo anno di applicazione delle nuove disposizioni - resta ferma la possibilità, ove ritenuto più agevole, di compilare il modello IRAP 2022 senza considerare le modifiche introdotte.

Ritenute a titolo di imposta su dividendi corrisposti da società italiane a OICR di diritto estero | Cass. 6.7.2022 n. 21454

Un fondo comune di investimento mobiliare di diritto statunitense (di seguito "il Fondo"), proprietario di quote di partecipazione in società quotate italiane, ha ricevuto da queste ultime dividendi al netto della ritenuta domestica a titolo di imposta, operata, nella misura ridotta del 15%, in applicazione del Trattato Italia-Stati Uniti per evitare le doppie imposizioni sul reddito.

Il Fondo ha presentato istanza di rimborso, all'amministrazione finanziaria italiana, per un ammontare pari alla differenza tra la predetta ritenuta del 15% e l'imposta sostitutiva del 12,5% applicabile al risultato netto maturato di gestione dei fondi comuni di investimento di diritto italiano prevista dall'art. 9, comma 2, della L. n. 77/1983 pro tempore vigente. Il contribuente ha motivato tale richiesta sostenendo essenzialmente una discriminazione del Fondo rispetto ai fondi comuni di investimento italiani, nonché la violazione della libertà di movimento di capitali di cui all'art. 63 del TFUE.

A fronte del silenzio rifiuto dell'amministrazione finanziaria, il Fondo ha presentato ricorso alla Commissione Tributaria provinciale di Pescara e, conseguentemente, ha impugnato la sentenza ad esso sfavorevole, emessa in primo grado, innanzi alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo. A seguito della sentenza di rigetto emessa dai giudici regionali il Fondo ha presentato ricorso presso la Corte di Cassazione.

La Suprema Corte ha accolto il ricorso del contribuente in base alle seguenti motivazioni.

In primo luogo, è stato osservato che la residenza fiscale del Fondo, in un Paese extra-UE, non impedisce l'applicazione, al caso di specie, dell'art. 63, par. 1, del TFUE e questo perché la discriminazione tra OICR residenti e OICR residenti in un Paese extra-UE è idonea a dissuadere questi ultimi ad acquistare partecipazioni di società residenti in un Paese UE (in questo senso anche Corte UE, sentenza 10 aprile 2014, C-190/2012, causa "Emerging Markets").

In secondo luogo, i giudici hanno ritenuto sussistere, nel caso di specie, una violazione dell'art. 63, par. 1, del TFUE, nonostante tale violazione sia effetto dell'applicazione della disposizione di cui all'art. 10 del Trattato Italia-Stati Uniti per evitare le doppie imposizioni sul reddito.

A tale proposito è stato sostenuto che le disposizioni contenute nei Trattati contro le doppie imposizioni, stipulati tra Paesi Ue e Paesi extra-UE dopo l'entrata in vigore del Trattato di Roma, devono essere interpretate dall'amministrazione finanziaria e dai giudici in modo conforme al diritto europeo (e, in particolare, al principio di non discriminazione e alle libertà fondamentali) cosicché, in caso di contrasto tra quest'ultimo e le predette disposizioni convenzionali, sorge l'obbligo di disapplicare le disposizioni da ultimo nominate.

I Supremi giudici hanno, tuttavia, sostenuto che, poiché le disposizioni convenzionali applicate dal contribuente si "innestano" sul contenuto sostanziale delle corrispondenti disposizioni domestiche (nel caso di specie, l'art. 10 del Trattato Italia-Stati-Uniti riduce, di fatto, a certe condizioni, l'aliquota prevista dall'art. 27, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 al fine di attenuare la doppia imposizione), la predetta disapplicazione deve riguardare non tanto la disposizione convenzionale quanto la disposizione domestica.

Ciò posto, i Supremi giudici hanno quindi disapprovato la tesi dei giudici regionali secondo cui l'aliquota impositiva convenzionale non sarebbe ulteriormente riducibile, a motivo di una presunzione assoluta, non avente fondamento giuridico, di coerenza delle disposizioni convenzionali.

Di conseguenza, la Corte di Cassazione ha affermato che la differenza tra la predetta ritenuta del 15%, applicata dalle società italiane partecipate al momento del pagamento dei dividendi al Fondo, e la minore imposta sostitutiva del 12,5% applicabile al risultato netto maturato di gestione dei fondi comuni di investimento di diritto italiano, dà luogo ad una discriminazione a danno del Fondo medesimo poiché entrambi i predetti regimi impositivi, oggetto di comparazione, riguardano il medesimo reddito di capitale.

In conclusione, i Supremi giudici hanno notato che la restrizione alla libertà di movimento di capitali così determinata non è giustificata, oltre che da specifiche ragioni di coerenza del sistema fiscale nazionale, nemmeno dall'esigenza di garantire l'efficacia dei controlli fiscali sui fondi comuni di investimento e questo a motivo dell'art. 26 del Trattato Italia-Statii Uniti per evitare le doppie imposizioni sul reddito, il quale prevede la disciplina dello scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati contraenti anche al fine di evitare evasioni fiscali.

Ulteriori chiarimenti circa la fuoriuscita dal regime delle "Controlled Foreign Companies" (CFC) | Circolare AdE n. 29 del 28/7/2022

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 29 del 28 luglio 2022, ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alla disciplina delle cd. "Controlled Foreign Companies" (anche "CFC") circa le modalità di fuoriuscita dal regime di tassazione del reddito per trasparenza in capo alla società controllante residente.

I chiarimenti dell'Agenzia hanno superato l'impostazione illustrata da ultimo nella circolare n. 18/E del 27 dicembre 2021. Essa aveva stabilito che qualora, in un determinato periodo d'imposta, un soggetto controllato estero integrasse i requisiti per l'applicazione della *CFC rule* (in caso di congiunto mancato superamento dell'*ETR test* e del *passive income test*), detto regime si sarebbe reso applicabile nell'esercizio stesso e nei successivi, a meno che fosse possibile beneficiare della cd. "esimente", ossia dimostrando che il soggetto controllato estero esercitasse una "attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali" (art. 167, comma 5).

L'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto di superare tale impostazione alla luce del fatto che "il livello di tassazione e la percentuale di *passive income* possono oscillare di anno in anno", asserendo che la fuoriuscita dal regime CFC sia possibile non solo previa dimostrazione dell'esimente, ma anche tramite il superamento dell'*ETR test* e/o del *passive income test*. L'Agenzia delle Entrate, inoltre, ha confermato che nei periodi in cui la tassazione per trasparenza non trova applicazione, il "monitoraggio" dei c.d. *tax assets* della CFC deve comunque continuare se si intende utilizzare le eventuali perdite residue (virtuali), nonché le eventuali eccedenze di interessi passivi e/o di ROL e i valori fiscali aggiornati degli elementi patrimoniali della CFC in sede di (eventuale e successiva) tassazione per trasparenza.

Interazione tra il regime CFC e il regime di cd. "entry tax" | Risposta Agenzia Entrate n. 408/2022

Con la risposta ad interpello n. 408 del 4 agosto 2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito all'interazione tra la disciplina per determinare i valori in ingresso secondo l'art. 166-bis del TUIR (c.d. "entry tax") e il regime CFC.

Nell'operazione rappresentata, Alfa (Istante) è una società residente che intende porre in essere la fusione per incorporazione di una sua controllata, una holding di partecipazioni estera residente in uno stato UE. Quest'ultima non ha mai integrato, negli esercizi precedenti all'operazione straordinaria prospettata, le condizioni per l'applicazione del regime CFC secondo la normativa italiana e, di conseguenza, i suoi redditi non sono mai stati tassati per trasparenza in capo alla controllante italiana. L'istante chiede quindi conferma circa il valore fiscale da attribuire agli *assets* che "confluiranno" nella controllante residente.

L'Amministrazione Finanziaria, nel richiamare i chiarimenti forniti con le circolari n. 18/2021 e n. 29/2022, ha confermato che nel caso in cui la società controllata estera non integri le condizioni per l'assoggettamento al regime di tassazione per trasparenza dei redditi (di cui alla normativa CFC) nell'ultimo periodo d'imposta ante fusione, il valore fiscale in ingresso degli *assets* va determinato secondo le disposizioni dell'art. 166-bis, comma 3, del TUIR, ossia sulla base del loro valore di mercato. In particolare, l'Agenzia delle Entrate specifica che tale metodo di valutazione si applica sia nel caso in cui l'impresa controllata estera integri l'"esimente" di cui all'articolo 167, comma 5, del TUIR (ossia dimostrando che essa svolga "un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali") o, alternativamente, superi i cd. *ETR test* e *passive income test*.

Infine, l'Agenzia delle Entrate, confermando quanto riportato nelle circolari n. 18/2021 e n. 29/2022, evidenzia come nel caso in cui la fusione sia perfezionata nel secondo semestre del periodo d'imposta della società estera, la verifica dei requisiti per la tassazione per trasparenza secondo il regime CFC, debba essere condotta nel periodo d'imposta medesimo e non in quello precedente.

Rivalutazione e riallineamento | Agenzia Entrate: recente prassi significativa e provvedimento di revoca

Con la Risoluzione n. 43 del 2 agosto 2022 (vedi anche risposta n. 447 del 2022) l’Agenzia delle entrate ha precisato - invertendo la precedente interpretazione contenuta nella risposta n. 108/2022 - l’ambito applicativo della disposizione contenuta nell’art. 110, c. 8-ter, del D.L. n. 104/2020 (inserita dalla legge di bilancio 2022), che stabilisce in **50 anni** la deduzione del maggior valore rivalutato/riallineato sulle “attività immateriali le cui quote di ammortamento, ai sensi dell’articolo 103 del testo unico delle imposte sui redditi...sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo o del valore”; in particolare, l’Agenzia ha chiarito che il puntuale rinvio letterale all’art. 103 del TUIR sottende la volontà del legislatore di circoscrivere l’ambito applicativo delle “nuove” disposizioni dell’art. 110 ai soli beni per i quali il limite alla deducibilità delle quote di ammortamento in diciottesimi è espressamente contemplato dalla citata norma del testo unico. Si tratta dunque, esclusivamente della deduzione del valore di **marchi e avviamento**, nonché degli **altri beni immateriali a vita utile indefinita** (ex art. 10 del DM 8 giugno 2011 che fa rinvio all’art. 103 del TUIR).

In tema di rivalutazione/riallineamento l’Agenzia ha ulteriormente confermato che l’opzione si perfeziona con l’indicazione in dichiarazione dei redditi, anche se presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine, a nulla rilevando l’omesso, insufficiente e/o tardivo versamento dell’imposta sostitutiva (vedi risposte n. 411 e n. 448 del 2022).

Da ultimo, sempre con riferimento ai regimi in parola, si segnala l’emanazione (29 set 2022) del **provvedimento** contenente modalità e termini per la revoca dell’opzione, prevista dalla medesima Legge di Bilancio 2022 (art. 1, c. 624 e 624-bis, della L n. 234/2021).

Imposte Indirette | IVA

Nomina del rappresentante fiscale - art. 1, c. 4, l D.P.R. 10/11/1997, n. 441 - Risposta Agenzia Entrate n. 442/2022

Con la Risposta in oggetto, l’Agenzia delle Entrate si è pronunciata in merito alle modalità di nomina del rappresentante fiscale di cui all’art. 1, comma 4 del d.P.R. n. 441/1997 e, nello specifico, su cosa si intende per “*lettera annotata in apposito registro presso l’ufficio IVA competente*”.

L’Agenzia delle Entrate richiama i mezzi ufficiali attraverso i quali può avvenire la nomina del rappresentante fiscale:

- *tramite atto pubblico,*
- *tramite scrittura privata registrata,*
- *tramite lettera annotata, in apposito registro presso l’ufficio IVA competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante o del rappresentato.*

La nomina può, inoltre, risultare da atto autenticato da un notaio estero aderente alla Convenzione dell’Aja del 5 ottobre 1961 e munito di timbro “Apostille”, oppure legalizzato dal console generale dell’Italia presso lo stato estero (Risoluzione n. 550570 del 26 gennaio 1990).

In ogni caso, la rappresentanza fiscale di un soggetto non residente si fonda sull’istituto civilistico del mandato con rappresentanza e, per questa ragione, deve essere formalizzato con atto formale, che va predisposto in un momento antecedente alla richiesta di apertura della partita IVA in Italia. Una volta perfezionata la nomina, il rappresentante risponde in solido nei confronti dell’Amministrazione finanziaria.

Tanto premesso, l’Agenzia delle Entrate precisa il significato da attribuire alla *lettera di nomina* sopra citata. Essa può essere redatta in carta libera, deve essere presentata all’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate contestualmente alla richiesta di attribuzione del numero di partita IVA e deve riportare i dati identificativi della società estera rappresentata e del soggetto passivo d’imposta italiano rappresentante. Successivamente, il soggetto con poteri di firma per conto della società estera e il soggetto che eventualmente ha poteri di firma per conto del rappresentante, devono sottoscrivere tale lettera davanti al funzionario dell’Ufficio, previa prova, da parte della società estera, dei poteri del firmatario. Dopo avere esperito i necessari controlli, l’Ufficio provvede all’annotazione della lettera di nomina contestualmente alla sua ricezione e rilascia all’interessato idonea documentazione attestante l’avvenuta annotazione nel registro Mod. VI.

L’Agenzia delle Entrate conclude poi che, in assenza di uno degli atti ufficiali, si concretizza la **mancata nomina** del rappresentante fiscale e non la tardiva comunicazione all’Ufficio dell’avvenuta nomina di quest’ultimo. L’ufficio da ultimo fornisce risposta ad altri due punti attenzionati dalla società istante:

- un soggetto passivo (residente in Italia) può assumere il ruolo di rappresentante fiscale con riferimento a più soggetti potendo possedere tanti numeri di partita IVA quanti sono i soggetti rappresentati, avendo cura di tenere distinta ciascuna posizione IVA tramite la tenuta della contabilità separata;

- nella dichiarazione di inizio attività deve essere barrato il codice "1" "dichiarazione di inizio attività con attribuzione del codice fiscale" che deve essere attribuito *al soggetto e che deve essere diverso da quello proprio del rappresentante fiscale*. Tale codice fiscale, coincidente con il numero di partita IVA, resterà invariato anche in caso di variazione del domicilio fiscale, fino al momento di cessazione dell'attività.

"Pay-back" farmaceutico. Variazione dell'imposta | Risposta Agenzia Entrate n. 440/2022

Anche in caso di payback farmaceutico il contribuente può recuperare l'IVA inclusa nei corrispettivi restituiti alle Regioni a condizione che si rispettino i termini di emissione delle note di variazione di cui all'art. 26. Spirato tale termine, il recupero è ammesso con richiesta di rimborso ex art. 30-ter in presenza di specifiche circostanze che determinano per il contribuente condizioni di incertezza sui presupposti del recupero dell'IVA. Questi sono i principali chiarimenti forniti dalla Risposta ad Interpello n. 440/2022.

Nel caso di specie l'istante (operatore del settore farmaceutico) sulla base di una specifica contrattazione con Aifa si impegna a retrocedere a favore delle Regioni una percentuale del prezzo di vendita di prodotti a titolo di payback farmaceutico. In particolare, il procedimento di contrattazione del prezzo porta alla determinazione dell'ammontare dei corrispettivi da retrocedere al servizio sanitario nazionale (SSN). L'impresa che ha versato le somme a titolo di payback in base a due procedure di contrattazione dell'Aifa negli 2015 e 2020 non aveva mai recuperato l'Iva relativa tramite emissione di note di variazione.

L'Agenzia delle Entrate afferma che occorre valutare il diritto alla detrazione dell'IVA in capo al contribuente rifacendosi alle ordinarie disposizioni in tema di variazioni e detrazione IVA, costituendo il *payback* una forma di revisione ex lege dei prezzi dei beni ceduti.

Tanto premesso, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA dell'anno in cui si sono verificati i relativi presupposti; mentre il diritto alla detrazione dell'imposta, può esercitarsi al più tardi nella dichiarazione IVA riferita all'anno in cui è stata emessa la nota di variazione in diminuzione.

Nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria esclude che *"l'istante possa emettere, ad ora, note di variazione in diminuzione connesse a riversamenti che si riferiscono a determinazioni AIFA, [...], anteriori al 1° gennaio 2022"*.

Si sottolinea come, laddove intervenisse una sentenza che dichiarasse illegittimo il contenuto della determinazione emessa dall'AIFA, il termine per emettere la nota di variazione decorrerebbe da tale momento. La variazione in diminuzione potrà essere effettuata in linea con quanto previsto dall'art. 1, comma 396, della Legge di bilancio per il 2018 e, dunque, emettendo un apposito documento contabile da annotare nei registri IVA, nel quale indicare gli estremi dell'atto con cui l'AIFA ha determinato, in via definitiva, gli importi da versare, ovvero della sentenza con cui i giudici competenti hanno statuito sul punto.

L'Agenzia aggiunge ad ultimo che, nel caso di versamenti riferiti a delibere antecedenti al 1° gennaio 2022, non è precluso il ricorso alla procedura di rimborso dell'IVA ai sensi dell'art. 30-ter del d.P.R. 633/1972. In tal caso la domanda deve essere presentata entro il termine di due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

Bolletta doganale d'importazione - Registrazione ai fini IVA | Risposta Agenzia Entrate n. 417/2022

Per la detrazione IVA dell'imposta pagata al momento dell'importazione l'operatore deve registrare la bolletta doganale ovvero, in relazione alle nuove regole di presentazione delle dichiarazioni doganali, attraverso lo scambio di messaggi, dovrà, quando sarà disponibile, scaricare dal sistema doganale Aida il prospetto di riepilogo ai fini contabili delle dichiarazioni doganali presentate.

Inoltre, è stata confermata la possibilità per gli operatori di procedere alla registrazione, su base mensile, di un unico documento riepilogativo ai fini della detrazione dell'IVA all'importazione per le operazioni di valore inferiore a 300 euro.

Questi sono i chiarimenti forniti dall'Agenzia con la risposta in oggetto, a seguito di un quesito posto da un importatore che suggeriva di poter registrare, in luogo della bolla doganale, il documento di cortesia emesso dagli spedizionieri doganali quale documento comprovante l'importazione.

Inoltre, l'Agenzia ha chiarito quanto segue:

- Le dichiarazioni di importazione sono trasmesse al sistema informativo delle Dogane munite di firma digitale, ed assumono piena efficacia soddisfacendo i requisiti di autenticità ed integrità.
- Il sistema informativo, al momento dello svincolo mette a disposizione degli importatori un prospetto di riepilogo ai fini contabili della dichiarazione doganale (tale prospetto non è al momento disponibile).
- Non è possibile valutare l'idoneità del documento di cortesia rilasciato dallo spedizioniere, in quanto il suo contenuto è rimesso alla discrezionalità dei singoli emittenti.

I chiarimenti dell'Agenzia sono ancora una volta in linea con quanto indicato in precedenza nella circ. Agenzia delle Dogane n. 22/2022, dove viene ribadito come i dati riportati nel prospetto di riepilogo siano idonei *"ai fini dell'assolvimento degli*

obblighi di registrazione previsti dalla normativa IVA” (art. 25 del DPR 633/72), indispensabili per esercitare l’esercizio del diritto a detrazione dell’IVA assolta per l’importazione dei beni. Non risulta, invece, confermato l’esercizio del diritto alla detrazione registrando il “documento di cortesia” emesso dagli spedizionieri.

L’Agenzia chiarisce ulteriormente che il prospetto consente anche l’annotazione “riepilogativa”, nel registro IVA degli acquisti, delle operazioni di importo inferiore a 300 euro effettuate nel corso del medesimo mese, laddove sia possibile collegare il “documento riepilogativo” ex art. 6 del d.P.R. n. 695/1996, ai dati indicati nei prospetti delle singole dichiarazioni doganali, consentendo, altresì, l’individuazione in maniera univoca e immediata dell’operazione doganale sottostante.

Note di variazione IVA - Criteri di emissione in casi particolari | Risposta Agenzia Entrate n. 386/2022

L’Agenzia chiarisce che l’emissione della nota di variazione in diminuzione, da parte del cedente o prestatore di un’operazione per la quale è stata emessa fattura, è possibile in presenza di una qualsiasi fattispecie di risoluzione contrattuale. Non è infatti necessario un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) della causa di risoluzione, ai fini della variazione IVA ex art. 26 comma 2. Viene, così, confermato che il presupposto per l’emissione della nota di variazione è rinvenibile anche nell’attivazione di una clausola risolutiva espressa, previo verificarsi della condizione ivi prevista

In particolare, l’istante è un operatore che esegue forniture di merci nei confronti dei propri soci (che gestiscono punti vendita), emettendo regolare fattura. Tali forniture possono avvenire in virtù di:

- i) un contratto scritto che contiene una clausola risolutiva espressa;
- ii) “ordini” periodici di merci e successive forniture.

Qualora l’istante debba procedere al recupero crediti insoluti invia ai clienti morosi una lettera di primo intervento contenente una diffida a adempiere cui fa seguito, in caso di mancato riscontro, un’azione monitoria verso il cliente. Se l’inadempimento è grave ed ingente viene invocata la risoluzione del contratto per inadempimento anche in forza della clausola risolutiva nel caso in cui tra le parti sussista un contratto.

L’Agenzia delle Entrate è stata quindi chiamata a pronunciarsi su alcuni aspetti operativi nelle seguenti situazioni:

1. **risoluzione unilaterale del contratto ad esecuzione continuata e periodica:** secondo quanto previsto nella disciplina dettata al c. 9 dell’art. 26, in caso di risoluzione contrattuale per inadempimento di contratti ad esecuzione continuata o periodica, la facoltà di emettere la nota di variazione *“non si estende a quelle cessioni o a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni”*. Infatti, la facoltà di emettere la nota di credito sussiste solo con riferimento a quelle operazioni, già eseguite e fatturate, per le quali la controparte risulti insolvente, lasciando impregiudicate quelle per le quali il cessionario/committente ha regolarmente adempiuto all’obbligo del pagamento del prezzo. Di conseguenza, nel presupposto che la fattispecie rientri nell’ambito di un contratto di somministrazione periodica di cose di cui all’art. 1559 c.c., si evidenzia che, l’avverarsi della condizione contemplata dalla clausola risolutiva espressa apposta al contratto, quale il mancato pagamento (articolo 1456 c.c.) o la scadenza del termine intimato per iscritto alla parte inadempiente (articolo 1454 c.c.), determina la risoluzione del contratto con effetti *ex tunc*, cioè a decorrere dalla prima fattura rimasta insoluta. Successivamente al verificarsi del presupposto per l’emissione della nota, quest’ultimo resta soggetto alle regole previste dall’art. 19 del d.P.R. n. 633/1972 per quanto concerne i termini di emissione e la gestione del documento ai fini del recupero dell’IVA.

Ciò nondimeno, si rammenta che la possibilità di invocare la risoluzione per inadempimento (giudiziale o di diritto), ai fini di operare la variazione in diminuzione riconosciuta dai commi 2 e 9 dell’articolo 26, rappresenta una facoltà riconosciuta al creditore. Egli, infatti, può rinunciare a detto beneficio, scegliendo, invece, nell’ipotesi di avvio di una procedura concorsuale o esecutiva, di operare la variazione in diminuzione sin dall’apertura della procedura concorsuale (per quelle avviate dopo il 26 Maggio 2021) alle condizioni stabilite dal nuovo comma 3-bis – introdotto dall’articolo 18, comma 1, lettera b), del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 (cd. Decreto Sostegni-bis), convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106.

2. **tentativi di recupero giudiziale delle somme nel caso di società di persone o di capitali e fallimento della società di capitali - pagamento parziale del garante:** l’istante, qualora non si sia avvalso della possibilità di operare la variazione in diminuzione alle condizioni stabilite dai commi 2 e 9 dell’articolo 26 (ed in ogni caso prima dell’avvio dell’eventuale procedura esecutiva), potrà comunque effettuare la variazione:
 - dalla data della dichiarazione di fallimento del debitore;
 - dal momento del definitivo accertamento dell’infruttuosità dell’azione per l’insussistenza di beni da assoggettare all’esecuzione, documentato dagli organi della procedura.

Qualora poi, successivamente alle variazioni in parola - a fronte dell’avvio di azioni esecutive a carico dei soci illimitatamente responsabili di società di persone, ovvero del garante del debito di società di capitali - l’istante riesca ad

incassare somme (benché ratealmente e a mezzo di pignoramento dello stipendio o della pensione) indistintamente imputabili a spese legali per le azioni intraprese, interessi, accessori e per il residuo a capitale, detti importi, riconducibili comunque per natura al corrispettivo non percepito, saranno oggetto di fatture autonome e distinte da emettere nei confronti dell'originario debitore al momento dell'incasso, ripartiti proporzionalmente tra imponibile ed imposta

3. **risoluzione e riconoscimento dell'inadempimento a seguito di accordo transattivo:**

tale fattispecie rientra tra le ipotesi di variazione in diminuzione contemplate al comma 3 dell'articolo 26, consentita entro «un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile» qualora la risoluzione contemplata al comma 2 della medesima norma si verifichi «in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti». In tal caso, l'importo recato dalla nota di credito sarà pari alla somma oggetto di rinuncia all'incasso per effetto dell'accordo transattivo, sempre ripartita proporzionalmente tra imponibile ed imposta.

Imposte Indirette | Doganale

Reingegnerizzazione di AIDA: operazioni di esportazione e di transito

Nel contesto della **reingegnerizzazione di AIDA**, con riferimento alle operazioni di **esportazione** e di **transito**, con la **Nota Prot 370606/RU del 9 agosto 2022**, ADM ha fornito istruzioni operative per la sperimentazione in **ambiente di addestramento** e una **roadmap** di adesione ai nuovi sistemi.

La **deadline** entro cui gli operatori **devono** aderire a tali sistemi è fissata al **1° marzo 2023**. Entro tale data dovranno pertanto essere adeguati i sistemi di creazione e trasmissione delle dichiarazioni.

In AIDA 2.0, attraverso un protocollo di colloquio digitalizzato tra l'ufficio doganale e il dichiarante, sarà possibile **acquisire, rettificare o annullare** una dichiarazione doganale, con uno scambio di messaggi in formato **XML**.

La dichiarazione doganale potrà essere inviata **in più step** oppure in modalità "**completa**" e con un massimo di **9999 articoli** per dichiarazione (rispetto ai 40 attuali).

Il nuovo servizio export permetterà lo **sdoganamento centralizzato**, ma non consentirà più le esportazioni "**groupage**" o "**abbinate al transito**".

"**Desktop Dogane**" non sarà più operativo e i **destinatari autorizzati** dovranno adeguare i loro software per implementare il nuovo processo di comunicazione.

Adesione dell'Ucraina alla Convenzione del regime di Transito Comune

L'Ucraina ha formalmente aderito alla *Convenzione relativa ad un regime comune di transito* e alla *Convenzione sulla semplificazione delle formalità negli scambi di merci*. Di conseguenza, a partire dal **1° ottobre 2022** anche in Ucraina potrà operare il **regime di transito comune**, che consente alle merci di circolare più facilmente tra i 27 Stati Membri dell'UE, i paesi EFTA (Norvegia, Islanda, Svizzera), Macedonia del Nord, Serbia, Turchia e, dal 1 gennaio 2021, Regno Unito. La partecipazione dell'Ucraina a queste convenzioni faciliterà di conseguenza gli scambi tra UE, Ucraina e i Paesi aderenti al Transito Comune: **regole e formalità doganali semplificate** contribuiranno a ridurre i costi e ad agevolare la circolazione delle merci con benefici per operatori economici ed autorità doganali anche in termini di minor *transit-time*.

CBAM – inquadramento e potenziali impatti sulle aziende

Lo scorso 22 giugno 2022 il Parlamento europeo ha adottato il testo sulla CBAM "**Carbon Border Adjustment Mechanism**", il quale – rispetto alla proposta pubblicata dalla Commissione UE – ne ha anticipato la piena implementazione al 2032, a seguito di un iniziale periodo transitorio previsto in avvio dal prossimo anno. Con tale meccanismo le imprese importatrici saranno tenute ad acquistare **certificati CO₂** pari al prezzo per il carbonio che avrebbero emesso se il bene fosse stato prodotto in Europa. L'obiettivo primario della CBAM è di **ridurre le emissioni di carbonio, disincentivando le importazioni di prodotti fabbricati in Paesi meno climate-oriented** nell'ottica di accelerare gli obiettivi del pacchetto UE "*Fit for 55 in 2030*". Il testo approvato prevede **adempimenti in capo alle imprese** operanti in specifici settori in cui la produzione di beni comporta l'utilizzo di ingenti quantità di carbonio, come **alluminio, cemento, fertilizzanti, ferro** e – in aggiunta rispetto al testo della Commissione UE – anche **sostanze chimiche organiche e polimeri**.

Prodotti realizzati con lavoro forzato (proposta della Commissione UE) e il ruolo delle autorità doganali

Il 14 settembre scorso, la Commissione europea ha presentato una **proposta di regolamento che intende vietare l'immissione e la messa a disposizione sul mercato dell'UE, nonché l'esportazione dall'UE, di prodotti realizzati con il lavoro forzato, compreso il lavoro minorile forzato.**

La proposta si concentra sull'istituzione di un sistema di *corporate governance* finalizzato a segnalare le violazioni dei diritti umani nelle attività delle imprese. Un **ruolo rilevante è affidato alle autorità doganali, che dovranno individuare e bloccare alle frontiere tali prodotti.**

A tal fine, gli operatori dovranno fornire alle autorità doganali le informazioni che identificano il prodotto, il fabbricante o il produttore e i fornitori.

Per garantire che i controlli siano efficaci, sarà promossa la **cooperazione e lo scambio di informazioni tra le autorità competenti e le autorità doganali**; inoltre, la Commissione fornirà una banca dati delle aree e dei prodotti a rischio di lavoro forzato.

Verso l'ottavo pacchetto di sanzioni UE adottate contro la Russia

Il 28 settembre 2022, l'**Alto Rappresentante dell'UE dell'Unione per gli affari esteri e la politica di sicurezza Josep Borrell**, con comunicato, ha condannato fortemente, a nome dell'Unione, i *referendum* illegali indetti in alcune parti delle regioni ucraine di Donetsk, Kherson, Luhansk e Zaporizhzhia e ribadito il sostegno dell'Unione verso l'Ucraina. Lo stesso giorno, il **Presidente della Commissione UE, Ursula von der Leyen**, ha annunciato l'**ottavo pacchetto di sanzioni contro la Federazione Russa**, in risposta ai condannati referendum avvenuti nei territori occupati in Ucraina. Le nuove misure includeranno in particolare: la stesura di un **elenco dei soggetti e degli enti che eludono le misure sanzionatorie adottate, nuovi divieti di importazione di determinati beni e materie prime russe** (tra cui la discussione di un price cap sul petrolio), **l'estensione delle misure restrittive soggettive e dell'elenco dei prodotti che non possono essere esportati in Russia** (al fine di privare il complesso militare russo di tecnologie chiave come articoli per l'aviazione, componenti elettronici e sostanze chimiche specifiche), **il divieto per i cittadini dell'UE di sedere negli organi direttivi delle imprese statali russe**, ed ulteriori **divieti di fornire servizi europei alla Russia**. Si riporta anche l'estensione dell'ambito geografico delle **restrizioni applicabili** (attualmente: Crimea, Donetsk e Luhansk), **a tutte le aree non controllate dal governo dell'Ucraina**, (comprese gli oblast di Zaporizhzhia e Kherson).

Reminder Plastic Tax: l'imposta sulla plastica monouso in vigore dal 1 gennaio 2023

Salvo ulteriori rinvii, a decorrere **dal 1° gennaio 2023 farà ingresso nel panorama nazionale delle imposte indirette la "Plastic Tax"**, l'imposta sui manufatti a singolo impiego contenenti plastica vergine.

Tale tributo si applicherà, nella misura di **€ 0,45xKg di plastica vergine**, al consumo dei **manufatti con singolo impiego**, detti **"MACSI"**, realizzati con l'impiego anche parziale di plastica non proveniente da processi di riciclo.

Oggetto dell'imposta saranno i manufatti destinati a **contenere, proteggere o consegnare merci o prodotti alimentari, nonché le preforme ed i semilavorati** realizzati mediante utilizzo di materie plastiche e destinati alla produzione di prodotti a singolo impiego.

Tale nuova forma di tassazione inciderà sulle seguenti tipologie di soggetti:

- per i MACSI fabbricati in Italia, **il fabbricante o il committente** (il soggetto che richiede la fabbricazione di MACSI in conto lavoro);
- per i MACSI provenienti da altri Paesi dell'Unione europea, **l'acquirente intracomunitario di MACSI** nel caso di vendite B2B o il **cedente** nel caso di vendite B2C a consumatori privati in Italia;
- per i MACSI provenienti da paesi terzi, **l'importatore**.

Trust

Trust fiscalmente interposto, irrilevanza ai fini dell'imposta di successione | Risposta Agenzia delle Entrate n. 359 del /2022

Oggetto di chiarimento nella **risposta n. 359 del 4 luglio 2022** è la partecipazione societaria caduta in successione e conferita a suo tempo dal disponente in un trust avente quali beneficiari i propri figli e nipoti.

Laddove infatti la partecipazione societaria caduta in successione faccia parte del patrimonio segregato nel trust (istituito nell'ottica di un passaggio generazionale dal disponente), quest'ultima non concorre, all'apertura della successione del disponente medesimo alla formazione dell'attivo ereditario, benché, in precedenza, il trust fosse stato dichiarato fiscalmente interposto ai fini fiscali ai sensi dell'art. 37, comma 3 TUIR: **l'interposizione** infatti riguarda solo **l'imputazione dei redditi del trust** ma, assunta la piena validità del trust sotto il profilo civilistico, la quota ivi conferita non appartiene più al disponente essendo entrata nella piena titolarità del trustee.

Nel caso di specie, infatti secondo quanto affermato nell'istanza, il Disponente è deceduto e si è aperta la successione in favore dei figli. Al riguardo, evidenzia l'Agenzia, assume rilievo la circostanza che al momento del decesso del Disponente la quota di partecipazione nella Società non facesse più parte del patrimonio dello stesso in quanto già segregata a suo tempo nel Trust. Pertanto, nel presupposto che, sotto il profilo civilistico, le partecipazioni in questione non siano cadute in successione, ma facciano parte del patrimonio segregato nel Trust e che il Trustee risulti il titolare della predetta quota di partecipazione di socio accomandante nella Società, nel rispetto del vincolo di destinazione impresso dall'Atto istitutivo del Trust medesimo, l'Agenzia delle Entrate ritiene che ai fini della presentazione della dichiarazione di successione e della determinazione della relativa imposta, la predetta quota non debba essere ricompresa nell'attivo ereditario del *de cuius*.

L'Agenzia aveva già esaminato il trust in questione nella risposta n. 796/2021 soffermandosi però sugli aspetti relativi alla fiscalità diretta ivi concludendo che il Trust dovesse considerarsi fiscalmente interposto ovvero inesistente ed i suoi redditi dovessero essere imputati direttamente al disponente.

Recependo infatti la recente giurisprudenza di legittimità in tema di trust (*Cassazione n. 8082/2020*) l'Agenzia supera il "vecchio" orientamento ed evidenzia che l'applicazione dell'imposta di successione avviene solo al momento dell'attribuzione finale ai beneficiari, momento realizzativo del trasferimento effettivo di ricchezza mediante un'attribuzione patrimoniale stabile; la costituzione del vincolo di destinazione non integra al contrario un autonomo presupposto ai fini dell'imposta sulle successioni.

Nel caso di specie quindi con riferimento alla partecipazione in questione l'imposta sulle successioni troverà applicazione all'atto di attribuzione delle predette partecipazioni da parte del Trustee ai beneficiari finali.

Rivalutazione di partecipazioni societarie e attribuzione in trust | Risposta Agenzia Entrate n. 401/2022

L'agenzia delle Entrate nella risposta n. 401 del 2 agosto 2022 è intervenuta in relazione all'applicazione della disciplina del capital gain a seguito della cessione a titolo oneroso di partecipazioni societarie detenute da un trust, il cui costo è stato rideterminato ai sensi dell'articolo 5 della L.448/2001 in precedenza dal disponente/beneficiario. Il capital gain emergente, in base alla risposta formulata dall'Agenzia delle Entrate all'Istante, costituisce un reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c) del TUIR ed è assoggettato ad imposizione sostitutiva nella misura del 26%. Tuttavia, benché le argomentazioni poste non siano del tutto esaustive sul punto, l'Agenzia conferma che ai fini della determinazione della plusvalenza non può essere utilizzato il valore delle partecipazioni societarie così come rideterminato dal disponente/beneficiario, ai sensi dell'articolo 5 della L.448/2001, anteriormente all'istituzione del trust.

Nel caso di specie, l'Istante socio al 50% di Alfa srl e al 33% di Beta srl, conferisce in un **trust tutte** le sue **partecipazioni**, dopo aver effettuato la rivalutazione delle quote di Alfa.

Il beneficiario del Trust è lo stesso Disponente e l'atto istitutivo prevede che:

- durante la vita del trust, tutti i **redditi dei beni** in esso vincolati siano "inderogabilmente attribuiti" ai beneficiari finali;
- i **dividendi** eventualmente distribuiti dalle società Alfa e Beta dovranno essere attribuiti dal trust direttamente al beneficiario finale al momento della cessazione del trust;
- al beneficiario spettano una **rendita annuale** pari al 50% dei dividendi che Alfa e Beta deliberino di distribuire;
- in caso di **cessione delle quote** che non esaurisca lo scopo del trust, invece di corrispondere la rendita sopra citata, il trustee dovrà erogare al beneficiario una rendita annuale, "in quote costanti ed avuto riguardo alla durata del trust", pari al 10% del corrispettivo di cessione acquisito dal trustee, al netto delle imposte.

Alla luce dello scenario proposto, l'istante chiede, in primo luogo, se il trust possa considerarsi **fiscalmente trasparente**. La risposta dell'Agenzia delle Entrate è positiva, posto che l'atto di trust precisa che i redditi prodotti andranno "inderogabilmente" attribuiti al beneficiario/disponente, riconoscendo così ai beneficiari il "diritto a pretendere dal trustee l'assegnazione delle somme". Pertanto, i redditi prodotti dal trust saranno tassati **direttamente in capo al disponente**.

Il passaggio più delicato emergente dalla risposta di prassi che merita particolare attenzione è quello che concerne la **cessione delle partecipazioni** di Alfa srl da parte del trust e la determinazione del costo della partecipazione.

Al riguardo, l'Agenzia rileva correttamente che la plusvalenza da cessione costituisce **reddito diverso** ai sensi dell'art. 67 comma 1 del TUIR, soggetto a imposta sostitutiva del **26% ex art. 5 del DLgs. 461/97**, senza concorrere alla formazione del reddito complessivo. Inoltre, la risposta rileva anche che "ai fini della determinazione della predetta plusvalenza, **non**

potrà essere utilizzato il valore rideterminato ai sensi dell'art. 5 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, della partecipazione in Alfa, da parte del disponente / beneficiario anteriormente alla costituzione del trust".

Tale conclusione, con riferimento alla determinazione del **costo della partecipazione**, risulterebbe poco esaustiva e non argomentata nelle relative motivazioni.

Reddito di lavoro dipendente

Regime impatriati e termine perentorio per il pagamento dell'imposta una tantum | Risposte Agenzia Entrate n. 371 e 372 del 2022

Il soggetto beneficiario del regime speciale dei "vecchi impatriati" di cui all'art. 16 D.lgs. 147/2015, che abbia omesso il versamento, entro i termini di legge, dell'onere una-tantum previsto dall'art. 5, comma 2-bis DL 34/2019, ai fini del perfezionamento dell'opzione per estendere la durata del regime, non può beneficiare dell'estensione temporale dell'agevolazione per un ulteriore quinquennio.

L'Agenzia delle entrate ha evidenziato infatti in due risposte ravvicinate nel tempo il 12 luglio scorso (**Risposte n. 371 e n. 372**) la **natura perentoria** del termine per il versamento dell'onere *una tantum* ai fini del perfezionamento dell'opzione per estendere la durata del regime.

Emerge un'impostazione di completa chiusura e penalizzante per il contribuente non ammettendo nemmeno il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso.

Regime impatriati e preclusione per l'estensione in caso di errato versamento dell'imposta una tantum | Risposta Agenzia Entrate n. 383/ 2022

L'agenzia delle entrate nella risposta **n. 383 del 2022** ritiene preclusa l'estensione per un ulteriore quinquennio del regime dei "vecchi impatriati", prevista dall'art. 5, comma 2-bis, D.L. n. 34/2019, in caso di versamento carente dell'onere una tantum secondo le modalità stabilite nel Provvedimento del 3 marzo 2021 protocollo n. 60353. Il contribuente che abbia versato un onere di ingresso inferiore rispetto a quello dovuto, a causa di una errata determinazione della base imponibile si vedrà preclusa l'applicazione del beneficio non essendo ammesso il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso. Resta salva la possibilità di chiedere a rimborso quanto versato ai sensi dell'articolo 21 D.lgs. 546/92.

Nella risposta l'Agenzia delle Entrate equipara l'ipotesi di versamento carente a quella dell'omesso versamento formalizzando un'impostazione penalizzante in merito all'estensione per un ulteriore quinquennio del regime impatriati. Tale interpretazione si affianca a quella altrettanto rigorosa delle precedenti risposte n. **371 e 372 del 2022**.

Contenzioso Tributario

La nuova disciplina dell'onere della prova

Un'inaspettata novità della riforma della giustizia e del processo tributario attuata con la l. n. 130/2022 è rappresentata dall'intervento, contemplato dall'art. 6 della predetta legge, in materia di onere della prova.

Nell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 è stato infatti introdotto dalla suddetta disposizione il comma 5-bis che così recita: *«L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati».*

Non è chiaro il ruolo di tale previsione. In particolare non è chiaro se trattasi di intervento meramente ricognitivo ovvero avente efficacia innovativa.

Ed invero, fino ad oggi la giurisprudenza di legittimità e la dottrina maggioritaria hanno ritenuto applicabile al processo tributario l'art. 2697 c.c., integrandolo con il principio della c.d. vicinanza della prova (principio, quest'ultimo, utilizzato, ad

esempio, nelle liti relative a rettifiche di *transfer price*). Ciò da cui discende che nelle liti di impugnazione incombe sull'ente impositore, attore in senso sostanziale, provare i fatti costitutivi della pretesa tributaria, laddove spetta invece al contribuente provare i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi; diversamente, nelle liti di rimborso ed in quelle relative ad agevolazioni è il contribuente che deve dimostrare il fatto costitutivo del suo diritto.

Orientamento, questo, consolidato in una a quello per cui comunque spetta al contribuente dimostrare l'effettività e l'inerenza del costo (nell'IVA dell'acquisto).

Orbene, il nuovo comma 5-*bis* dell'art. 7 del d.lgs. 546/1992 dispone, come regola generale, che è l'ente impositore la parte su cui incombe l'onere di provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato, mentre è il contribuente che deve "fornire le ragioni della richiesta di rimborso" in casi diversi dal c.d. rimborso d'ufficio conseguente all'annullamento dell'atto impugnato (curioso constatare come per le liti di rimborso non si parli di prova, bensì si utilizzi l'espressione "fornire le ragioni")

Fin qui si potrebbe ritenere in effetti che *nihil sub sole novi* ossia una mera conferma della giurisprudenza che distribuisce l'onere della prova diversamente nelle liti di impugnazione ed in quelle di rimborso.

Senonchè vi è in dottrina (S. MULEO e F. PISTOLESI) chi ritiene che la *ratio* della novella sia proprio quella di reagire alla ricordata giurisprudenza della Corte di cassazione che, in determinati casi, anche nelle liti di impugnazione ritiene comunque incombere sul contribuente l'onere della prova. E' il caso, sopra menzionato, ad esempio, della prova circa l'effettività e l'inerenza del costo (o dell'acquisto), nonché circa la spettanza di un'agevolazione allorquando tale spettanza sia negata con apposito atto impositivo.

E ciò pur considerando che difficilmente l'indeducibilità di un costo o la non spettanza di un'agevolazione può essere affermata senza che l'Ente impositore non si sia fatto carico di dotarsi della prova, anche solo indiziaria, di detta affermazione prima di "spiccare" l'atto.

In ogni caso peraltro il neo-introdotta comma 5-*bis* non dovrebbe neutralizzare né l'operatività del principio della vicinanza della prova, che già integrava la portata del citato art. 2697 c.c., né di quella dell'art. 10-*bis* della l. n. 212/2000 nella parte dedicata, appunto, alla distribuzione dell'onere argomentativo nei giudizi aventi ad oggetto contestazioni di abuso/elusione (in quanto norma speciale anteriore).

Nulla prevede, infine, la l. n. 132/2000 quanto alla decorrenza della disciplina in questione. Sul punto si è prospettata sia la sua applicazione ai soli giudizi instaurati successivamente alla entrata in vigore della predetta legge, che anche a quelli pendenti o ancora con decorrenza a far tempo dagli accertamenti notificati dal 16 settembre.

Disposizioni in materia di giustizia e processo tributario | Legge n. 130 del 31.8.2022

L'intervento in esame, avviato con un disegno di legge da parte dei Ministeri dell'Economia e della Giustizia, si colloca nelle riforme previste dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), predisposto dal Governo italiano nel 2021, inserito nel Programma Next Generation EU (NGEU) e relativo a misure concordate dall'Unione Europea in risposta alla crisi pandemica: considerando il contenzioso tributario come settore cruciale per la fiducia degli operatori economici, anche nella prospettiva degli investimenti esteri, l'intervento si è proposto, tra gli altri, di deflazionare i procedimenti, velocizzarne i tempi, ridurre l'arretrato presso la Corte di Cassazione, introdurre un ruolo autonomo e professionale della magistratura tributaria (costituita ora dalle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, in luogo delle precedenti Commissioni tributarie provinciali e regionali).

Si richiamano di seguito alcune delle nuove disposizioni.

Definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione | Art. 5 della L. n. 130/2022 e Agenzia Entrate, Provvedimento Direttore n. 356446/2022

E' stata introdotta la possibilità per il contribuente di accedere alla definizione, con modalità agevolate, dei contenziosi tributari pendenti in Corte di Cassazione.

Per controversie tributarie pendenti si intendono le controversie con ricorso in Cassazione notificato entro il 16 settembre 2022, purché, alla data della domanda, non sia intervenuta una sentenza definitiva. Gli effetti della definizione prevalgono su quelli di eventuali sentenze non passate in giudicato prima dell'entrata in vigore della Legge. Restano escluse dalla definizione le controversie concernenti, anche solo in parte, le risorse proprie tradizionali e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione, le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.

Escluse le controversie con totale soccombenza del contribuente in entrambi i precedenti gradi di giudizio (per le quali è preclusa la possibilità di definizione), sono definibili (i) con il pagamento di un importo pari al 5% del valore della lite, le controversie in cui l'Agenzia delle Entrate risulti integralmente soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio e il valore della lite non sia superiore ad euro 100.000 euro; (ii) con il pagamento di un importo pari al 20% del valore della lite, le controversie in cui l'Agenzia delle Entrate risulti soccombente, in tutto o in parte, in uno dei precedenti gradi di giudizio e il

valore della lite non sia superiore ad euro 50.000 euro. Per valore della lite si intende l'importo dell'imposta che ha formato oggetto di contestazione in primo grado, al netto degli interessi, indennità di mora ed eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con separato provvedimento; per le controversie relative esclusivamente a sanzioni non collegate al tributo, il valore della lite è determinato dall'importo delle stesse.

Dall'importo dovuto per la definizione dovranno essere scomutate le somme eventualmente già versate a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio, purché non già rimborsate. È in ogni caso preclusa la restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione.

Il versamento deve avvenire in unica soluzione; non sono previste la rateizzazione né la compensazione con crediti del contribuente.

Ai fini del perfezionamento della definizione occorre che, entro il termine di centoventi giorni dall'entrata in vigore della Legge (quindi entro il 16 gennaio 2023, cadendo il centoventesimo giorno di sabato 14 gennaio), il contribuente presenti, mediante PEC, la domanda di definizione con allegata la quietanza del versamento del dovuto effettuato tramite Modello F24, ovvero la sola domanda di definizione nel caso non siano dovuti importi.

L'eventuale diniego alla definizione deve essere notificato dall'Agenzia delle Entrate nel termine di trenta giorni dalla presentazione della domanda e costituisce atto impugnabile dinanzi alla Corte di Cassazione entro sessanta giorni.

La prova testimoniale | Art. 4 della L. n. 130/2022 e art. 7 del D. Lgs. n. 546/1992

Al fine di ampliare i poteri istruttori dell'organo giudicante è stata introdotta la possibilità di ammettere la prova testimoniale, ove essa sia ritenuta necessaria e anche senza accordo delle parti (continuando invece a rimanere precluso il giuramento): non si tratta di un mezzo di prova ordinario ma tendenzialmente eccezionale, rimesso alla decisione del giudice.

L'assunzione della prova testimoniale è prevista nelle forme prescritte dall'art. 257-bis c.p.c. e, quindi, mediante risposte a quesiti rese nel termine prefissato in forma scritta e sottoscrizione autenticata. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.

Potranno quindi individuarsi gli ambiti nei quali l'istituto possa trovare più coerente applicazione.

Conciliazione giudiziale proposta dalla Corte di giustizia tributaria | Art. 4 della L. n. 130/2022, artt. 48-bis.1 e 15 del D. Lgs. n. 546/1992

Con ulteriore e autonoma disposizione, in ottica deflativa del contenzioso, è previsto che, per le controversie soggette all'istituto del reclamo-mediazione (art. 17-bis D. Lgs. n. 546/1992) e, quindi, con valore non superiore ad euro 50.000, la Corte di giustizia tributaria, ove possibile, può formulare alle parti (in udienza o fuori udienza) una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione: la causa può essere rinviata all'udienza successiva per il perfezionamento dell'accordo e, ove non perfezionato, la trattazione della causa è svolta nell'udienza stessa.

Con riferimento agli effetti premiali sanzionatori e alle modalità di pagamento valgono le medesime disposizioni regolanti la conciliazione giudiziale su proposta delle parti (art. 48-ter D. Lgs. n. 546/1992).

Con riferimento alle spese di giudizio, anche per effetto di una ulteriore modifica apportata dalla Riforma in esame ad altra disposizione (cfr. art. 15 c. 2-octies D. Lgs. n. 546/1992), è previsto che qualora una delle parti ovvero il giudice abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del giudizio maggiorate del 50 per cento, ove il riconoscimento delle sue pretese in esito alla sentenza risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa formulata: previsione con evidente intento di impulso all'accettazione della proposta e, quindi, alla deflazione del contenzioso.

La sospensione dell'atto impugnato: accelerazione nella trattazione delle istanze | Art. 4 della L. n. 130/2022 e art. 47 D. Lgs. n. 546/1992

Con riferimento alle istanze di sospensione della riscossione, è previsto che il Presidente di sezione sia tenuto a fissare l'udienza di trattazione per la prima camera di consiglio utile e comunque non oltre trenta giorni dalla presentazione dell'istanza stessa (anziché 180 giorni), con comunicazione alle parti almeno cinque giorni prima (anziché dieci giorni). Inoltre, ad ulteriore garanzia della accelerazione della fase cautelare e della sua separazione rispetto al merito della controversia, si precisa che (i) l'ordinanza motivata non impugnabile che decide sull'istanza deve essere assunta nella stessa udienza di trattazione dell'istanza di sospensione; (ii) l'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può in ogni caso coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia.

Infine, in riferimento alla possibilità che il Collegio decida di subordinare la sospensione alla prestazione di una garanzia da parte dei contribuenti, si prevede che la garanzia è esclusa per i ricorrenti con «bollino di affidabilità fiscale» (ovvero soggetti alla disciplina di cui all'art. 9-bis D.L. n. 50/2017) e con attribuzione di un punteggio di affidabilità pari ad almeno a 9 negli ultimi tre periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso e per i quali tali punteggi siano disponibili.

Rigetto del reclamo e mancato accoglimento della proposta di mediazione, effetti sulle spese di giudizio | Art. 4 della L. n. 130/2020 e art. 17-bis del D. Lgs. n. 546/1992

Sempre in ottica deflativa del contenzioso e di maggiore impulso all'istituto del reclamo / mediazione, è previsto che, in caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione, la soccombenza di una delle parti, in accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione, comporta, per la parte soccombente, la condanna al pagamento delle relative spese di giudizio; tale condanna può poi rilevare ai fini dell'eventuale responsabilità amministrativa del funzionario che ha immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione.

Decorrenza

A fronte dell'entrata in vigore della L. n. 130/2022 in data 16 settembre 2022, è precisato che le disposizioni relative alla prova testimoniale e alla formulazione della proposta conciliativa da parte del giudice si applicano ai ricorsi notificati a decorrere dal 16 settembre 2022.

Reato di omesso versamento di ritenute dovute sulla base della sola dichiarazione del sostituto - Illegittimità costituzionale | Corte Costituzionale, sentenza 14.07.2022 n. 175

Con la sentenza in esame (in G.U. n. 29 del 20/7/2022), la Corte Costituzionale si è pronunciata in merito alla fattispecie penale di omesso versamento di ritenute da parte del sostituto d'imposta che, a seguito della modifica apportata dal D. Lgs. n. 158/2015 (Riforma del sistema sanzionatorio), era stata estesa anche alle ritenute risultanti dalla sola dichiarazione del sostituto e non più solo alle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti (cfr. art. 10-bis del D. Lgs. n. 74/2000, "E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquanta mila euro per ciascun periodo d'imposta").

Secondo la Corte Costituzionale, in esito a ricognizione normativa e giurisprudenziale, tale ampliamento della fattispecie per mezzo di decreto legislativo viola i principi e criteri direttivi della legge delega e del principio di riserva di legge in materia penale (in contrasto con gli artt. 25, secondo comma, 76 e 77, primo comma della Cost.), con illegittimità costituzionale parziale (limitata a tale ampliamento normativo) e conseguente spettanza al legislatore del compito di rivedere il complessivo regime sanzionatorio.

Credito vantato dal contribuente e decadenza del potere di accertamento | Cass. 10.06.2022 n. 18710

Con la pronuncia in esame la Corte di Cassazione conferma i principi già affermati in precedenti sentenze (cfr. Cass., Sez. un. 29/07/2021 n. 21766 e Sez. un. 15/03/2016 n. 5069), in riferimento alla possibilità dell'Amministrazione finanziaria di contestare il credito risultante dalla dichiarazione del contribuente (nel caso di specie IVA) pur essendo scaduto il termine per l'esercizio del potere di accertamento.

In particolare, secondo i giudici di legittimità, l'inerzia dell'Amministrazione non può equivalere al riconoscimento implicito del credito, ritenendo in proposito rilevante la previsione processuale secondo cui, sempre in materia di rimborso, l'inerzia assume significato di rifiuto tacito, in quanto tale impugnabile (art. 21 D. Lgs. n. 546/1992): di conseguenza l'omesso esercizio del potere di controllo non determina alcun effetto accertativo del credito vantato, che può derivare soltanto dalla positiva verifica di rispondenza alla realtà di quanto dichiarato.

Prezzi di trasferimento

Transfer pricing: onere della prova e metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento

Con la sentenza n. 26695, pubblicata il 12 settembre 2022, la Corte di Cassazione in continuità con le posizioni di recente espresse dai giudici di legittimità, ha riaffermato due principi in materia di transfer pricing relativi all'onere della prova e alla selezione del metodo più appropriato per la corretta determinazione dei prezzi di trasferimento.

Nel caso deciso dai Supremi giudici, l'Amministrazione finanziaria, risultata integralmente, soccombente nei giudizi di merito, proponeva ricorso avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (di seguito anche "CTR"), lamentando che 1) l'art. 110, comma 7 del D.P.R. 917/1986 non è, come sostenuto nella sentenza impugnata, una clausola antielusiva, finalizzata ad evitare spostamenti di materia imponibile dall'Italia a favore di tassazioni estere inferiori e 2) che il metodo del TNMM (*Transactional Net Margin Method*) fosse nel caso di specie più appropriato rispetto al metodo del confronto di prezzo (CUP) proposto dalla contribuente, a cui veniva, in sintesi, contestato di aver venduto auto alle proprie controllate estere ad un prezzo inferiore a quello di mercato.

Nell'esaminare il caso sottoposto alla loro attenzione, i giudici di legittimità, richiamando precedenti posizioni, già espresse dalla Suprema Corte, hanno rilevato quando segue:

- in tema di onere della prova, *"la disciplina di cui all'art. 110, comma 7, d.P.R. n. 917 del 1986, finalizzata alla repressione del fenomeno economico del "transfer pricing", [...], non richiede di provare, da parte dell'Amministrazione, la funzione elusiva, bensì la sola esistenza di "transazioni" tra imprese collegate a un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, mentre grava sul contribuente, in virtù del principio di vicinanza della prova ex art. 2697 c.c. e in tema di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali "transazioni" sono intervenute per valori di mercato"*;
- in tema di selezione del metodo più appropriato per la corretta determinazione dei prezzi di trasferimento, *il metodo del TNMM può risultare il più appropriato, anche rispetto al metodo CUP, "a condizione che sia selezionato il periodo di indagine, siano identificate le società comparabili, siano apportate le appropriate rettifiche contabili al bilancio della parte testata, siano tenute in debito conto le differenze tra la parte testata e le società comparabili in termini di rischi assunti o di funzioni svolte e sia assunto un indicatore affidabile del livello di profitto di redditività"*.

In sostanza, la Suprema Corte, accogliendo le doglianze della ricorrente, nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria, ha ribadito che la norma sul *transfer pricing* non ha funzione antielusiva e, dunque, che l'Amministrazione finanziaria ha come unico onere quello di rilevare l'esistenza di operazioni tra imprese collegate a prezzi apparentemente inferiori a quelli "normali" e che la selezione del metodo deve essere effettuata caso per caso, applicando eventualmente, anche a preferenza di metodi basati sulla transazione, il TNMM, in presenza di determinate

Incentivi

Procedura di riversamento spontaneo dei crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo – Proroga

(art. 38 del Decreto-legge n. 144 del 23 settembre 2022)

L'art. 38 del D.L. n. 144/2022 ha prorogato al 31 ottobre 2022 il termine originariamente previsto per il 30 settembre 2022 per l'invio della comunicazione di accesso alla procedura prevista dall'art. 5, commi da 7 a 12, del D.L. n. 146/2021 di riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del D.L. 145/2013, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9. Si ricorda che con tale procedura possono essere regolarizzati, senza l'irrogazione delle sanzioni e l'applicazione degli interessi, gli indebiti utilizzi in compensazione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.

È utile ricordare che possono aderire alla procedura di riversamento spontaneo i soggetti che intendono riversare il credito maturato nei periodi d'imposta 2015-2019 e che lo hanno utilizzato in compensazione alla data del 22 ottobre 2021 qualora

- abbiano realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca o sviluppo ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta;
- abbiano applicato il comma 1-bis dell'articolo 3 del decreto, in maniera non conforme a quanto dettato dalla disposizione d'interpretazione autentica recata dall'articolo 1, comma 72, della legge 30 dicembre 2018, n. 145;

- abbiano commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità;
- abbiano commesso errori nella determinazione della media storica di riferimento.

La norma invece non ha previsto proroghe per il termine di versamento del credito indebitamente utilizzato che dovrà essere riversato in un'unica soluzione entro il 16 dicembre 2022, ovvero in 3 rate annuali di pari importo (16 dicembre 2022 – 2023 e 2024) a condizione che il credito non sia già stato accertato con atto di recupero o atto impositivo notificato prima del 22 ottobre 2021

Certificazione del Credito d'imposta per attività di ricerca, sviluppo ed innovazione

(art. 23, del Decreto Legge n. 73 del 21 giugno 2022, convertito in Legge nr. 122 del 4 agosto 2022)

L'art. 23 del D.L. 73/2022, ha introdotto la possibilità di richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione tra le attività di ricerca & sviluppo, innovazione tecnologica, design ed ideazione estetica eleggibili nonché per il raggiungimento degli obiettivi di innovazione digitale 4.0 e transizione ecologica in relazione al credito d'imposta per attività di ricerca & sviluppo, innovazione tecnologica e design previsto dall'art. 1 commi 200 – 203 *sexies* della Legge di Bilancio 2020.

Rispetto a quanto già anticipato nel precedente Tax Alert, a cui si rinvia per maggiori dettagli, in sede di conversione del Decreto in Legge, è stato precisato che tra i soggetti abilitati al rilascio della certificazione sono compresi, in ogni caso, le università statali, le università non statali legalmente riconosciute e gli enti pubblici di ricerca.

Credito d'imposta per attività di ricerca & sviluppo – Attività attinenti al design e all'ideazione estetica – Articolo 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145

(Risposta Agenzia delle Entrate nr. 41/E del 26 luglio 2022)

Con la risposta 41/E dello scorso luglio l'Agenzia delle Entrate, sentito il parere tecnico del Ministero dello Sviluppo Economico (MISE), ha fornito alcuni chiarimenti circa la corretta individuazione dei criteri che rilevano ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo "incrementale" di cui all'art. 3 del D.L. 145/2013 convertito con modificazioni dalla Legge 21 febbraio 2014, n. 9 effettuate nel comparto della moda, della pelletteria, della gioielleria e dell'occhialeria.

Più nel dettaglio, la risposta analizza il caso di una società esercente attività di ideazione e prototipia di beni rientranti nel comparto della moda, della pelletteria, della gioielleria e dell'occhialeria, svolta per alcuni marchi, detenuti da società appartenenti al gruppo di cui la stessa fa parte. In particolare, la società istante si occupa di realizzare i modelli prototipali estetici e tecnici finalizzati ad un diverso studio delle caratteristiche del futuro prodotto richiesto. L'istante, in relazione alle predette attività, chiede di usufruire del credito d'imposta ricerca e sviluppo.

Nel documento l'Agenzia delle Entrate riporta il parere ottenuto dal MISE, il quale innanzitutto riprende le definizioni di ricerca fondamentale, ricerca di base e sviluppo sperimentale contenute nel paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, recante "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione" secondo le classificazioni definiti in ambito OCSE e, più in particolare, nel c.d. "Manuale di Frascati". Successivamente, chiarisce che le attività agevolabili devono caratterizzarsi per la presenza di elementi di novità e creatività e quindi anche per il grado di incertezza e rischio d'insuccesso scientifico o tecnologico non superabile con le conoscenze e le capacità già disponibili. Diversamente, non si considerano attività di ricerca e sviluppo ammissibili quelle che costituiscono il risultato di un semplice utilizzo dello stato dell'arte nello specifico settore e che, pur comportando un miglioramento per l'impresa, non comportino un progresso delle sconoscenze o delle capacità generali disponibili.

Con particolare riferimento alle attività di design e all'ideazione estetica, finalizzate alla concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni o campionari precedenti, con riguardo ai materiali utilizzati, alla loro combinazione, ai disegni, alle forme ai colori e ad altri elementi rilevanti, ma il cui unico "effetto tecnico" riguardi esclusivamente la forma esteriore o l'aspetto estetico del prodotto, il MISE afferma che si tratta di attività non agevolabili in quanto non comportano lo svolgimento di lavori necessari per il superamento di ostacoli di tipo scientifico o tecnologico. Più in generale, ritiene che debbano considerarsi escluse le attività finalizzate alla modifica in senso ampio dell'estetica dei prodotti e al lancio di nuove tendenze di moda, ma non finalizzate alla risoluzione di un'incertezza di carattere tecnico o scientifico.

È opportuno, infine, segnalare che, con riferimento al caso oggetto dell'istanza, viene segnalata l'assenza di documentazione che possa fornire evidenza dei lavori con contenuti di ricerca e sviluppo secondo i criteri sopra citati a supporto di quanto richiesto dalla società istante.

Pertanto, in conclusione, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la società istante non possa usufruire del credito d'imposta ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del D.L. 145/2013.

Crediti d'imposta connessi all'acquisto di energia elettrica e gas naturale

(Art. 1, del Decreto Legge n. 144 del 23 settembre 2022)

L'art. 1 del D.L. 144/2022 (c.d. "Aiuti-ter"), recentemente pubblicato in Gazzetta Ufficiale, ha prorogato, con alcune modifiche, per i mesi di ottobre e novembre 2022 i contributi straordinari per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale.

In particolare, per le imprese a forte consumo di energia elettrica (c.d. "energivori") i cui costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del terzo trimestre 2022 ed al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, hanno subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento relativo al medesimo periodo dell'anno 2019, è riconosciuto un contributo straordinario a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti, sotto forma di credito di imposta, pari al 40% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata o autoprodotta ed effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre e novembre 2022.

Per quanto riguarda le imprese, diverse dalle imprese energivore, dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW che abbiano registrato tale incremento nel terzo trimestre 2022 rispetto al medesimo trimestre del 2019 è riconosciuto un credito d'imposta pari al 30% delle spese sostenute per l'acquisto di energia elettrica.

Inoltre, alle imprese a forte consumo di gas naturale (c.d. "gasivore"), qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al terzo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019 è riconosciuto un credito d'imposta pari al 40% delle spese sostenute per l'acquisto di gas naturale consumato per usi diversi dai temoelettrici.

Il credito d'imposta, sempre nella misura del 40% delle spese sostenute per l'acquisto di gas naturale consumato per usi diversi dai temoelettrici è riconosciuto anche alle imprese, diverse da quelle gasivore, che abbiano registrato il medesimo incremento nel terzo trimestre 2019 rispetto al medesimo trimestre del 2022.

La norma, anche per questo periodo, prevede per le imprese diverse da quelle energivore e gasivore, a seguito di richiesta presentata al fornitore dell'energia entro 60 giorni dalla scadenza del periodo, a condizione che sia lo stesso da cui si riforniva nel terzo trimestre 2019, di ottenere da quest'ultimo una comunicazione nella quale venga riportato il calcolo dell'incremento del costo della componente energetica e l'ammontare del credito d'imposta spettante per i mesi di ottobre e novembre 2022.

Come per i precedenti trimestri il credito di imposta è utilizzabile in compensazione in F24 ai sensi dell'art. 17 del D.L.241/1997, ma entro il 31 marzo 2023 ed è cedibile, solo per l'intero importo ad altri soggetti, compresi gli istituti finanziari e gli altri intermediari finanziari, con possibilità di due ulteriori cessioni esclusivamente a favore di soggetti qualificati con obbligo di visto di conformità. Il credito d'imposta non rileva ai fini IRES ed IRAP ed è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, nel limite del costo sostenuto.

Si segnala in ultimo che il comma 11 dell'art. 1 del D.L. 144/2022 ha prorogato al 31 marzo 2023 anche il termine di utilizzo dei crediti per l'acquisto di energia e gas naturale per i soggetti aventi i requisiti come previsti dall'art. 6 del D.L. 9 agosto 2022, nr. 115, relativi al terzo trimestre 2022, anche da parte del cessionario in caso di cessione del credito.

Viene inoltre previsto che i soggetti beneficiari dei sopra citati crediti d'imposta, a pena di decadenza del diritto alla fruizione del credito non ancora usufruito, dovranno inviare entro il 16 febbraio 2023 apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate in relazione all'importo del credito maturato nell'esercizio 2022.

FSI

Valute virtuali – Tassazione dei redditi derivanti dall'attività di staking di crypto-valute | Risposta Agenzia Entrate n. 437/2022

Con la Risposta n. 437 del 24 agosto 2022 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito il trattamento fiscale applicabile ai redditi derivanti dall'attività di *staking* di criptovalute, precisando altresì che il contribuente che detiene un *wallet* presso una società italiana non è tenuto né agli obblighi di monitoraggio fiscale, né al pagamento dell'IVA FE.

In sintesi, con il termine "*staking*" si fa riferimento al processo – *i.e.* meccanismo algoritmico – utilizzato per la validazione dei dati registrati nella *blockchain* delle criptovalute. A tal fine, le criptovalute possedute dall'investitore che intende partecipare al predetto processo vengono rese dalla piattaforma "indisponibili", poiché utilizzate come *stake* nell'esecuzione delle predette operazioni di validazione. Detta attività viene remunerata dalla stessa *blockchain* con un premio in criptovalute, al netto di una quota parte trattenuta dalla piattaforma.

Ciò premesso, nel caso di specie, l'Istante apriva un conto on-line per la gestione di valute virtuali presso una società italiana e interpellava l'Agenzia delle Entrate sull'inquadramento dei redditi percepiti a fronte dell'attività di *staking*, inquadrando il premio in criptovalute ricevuto alla stregua di un reddito diverso ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. c-ter), e comma 1-ter, del TUIR. Inoltre, l'Istante si riteneva dispensato dagli obblighi di monitoraggio fiscale in quanto il *wallet* risultava detenuto presso una piattaforma gestita da una società italiana.

Per quanto concerne la remunerazione derivante dalle attività di *staking*, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto applicabile l'art. 44, comma 1, lett. h), del TUIR in materia di redditi di capitale. Più in dettaglio, l'Agenzia ricorda che tale norma – che ha una funzione di chiusura – riconduce in via residuale alla categoria di redditi di capitale tutti quei proventi che originano da un rapporto che presenti come funzione obiettiva quella di consentire un impiego di capitale.

Ne discende che, sul provento derivante dell'attività di *staking*, troverà applicazione la ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 26% ex art. 26, comma 5, D.P.R. n. 600/1973. Di conseguenza, il contribuente dovrà indicare i proventi derivanti dell'attività di *staking* nella Sezione I-A "Redditi di capitale" del quadro RL del Modello Redditi.

Per quanto attiene, infine, agli obblighi di monitoraggio fiscale ex art. 4 del D.L. 167/1990, l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto che il contribuente non sia tenuto né alla compilazione del quadro RW, né al versamento dell'IVAFE in quanto il *wallet* risulta detenuto presso una società italiana.

Valute virtuali – Qualificazione dei redditi realizzati in virtù della cessione di valute virtuali | Risposta Agenzia Entrate n. 397/2022

Con risposta n. 397 del 1° agosto 2022, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in riferimento alla cessione di valute virtuali depositate presso una piattaforma non localizzata in Italia.

Nel dettaglio, nel corso del 2021 l'Istante ha ceduto parte del proprio portafoglio di valute virtuali le quali risultavano depositate in parte su una piattaforma di *exchange* statunitense ed in parte in un c.d. "cold storage wallet", localizzato nel Regno Unito. Prima di procedere con la predetta cessione, le valute depositate presso il *cold storage wallet* sono state trasferite alla piattaforma *exchange*.

Si noti altresì che l'Istante, trasferendo la propria residenza dalla Gran Bretagna all'Italia, chiede di beneficiare dell'imposizione sostitutiva per i nuovi residenti di cui all'art. 24-bis del TUIR.

Nell'interpello in oggetto, l'Agenzia affronta i seguenti temi: (i) la natura del reddito prodotto a seguito della cessione delle valute virtuali, (ii) la territorialità del reddito in questione e (iii) la rilevanza del trasferimento delle stesse tra due diversi *wallet*.

In relazione al primo punto, l'Agenzia richiama i propri documenti di prassi qualificando le criptovalute alla stregua di valute estere, le quali pertanto sono suscettibili di generare redditi diversi di natura finanziaria, ex art. 67, comma 1, lett. c-ter), del TUIR, assoggettati ad imposta sostitutiva del 26% ai sensi dell'art. 5 del D.lgs. 461/97.

Per quanto attiene al presupposto territoriale, condividendo la linea interpretativa della Risoluzione n. 12 del 2021, le criptovalute sono considerate di fonte estera nella misura in cui esse non sono detenute in un conto deposito presso un intermediario italiano. In tal caso, ricorda l'Amministrazione finanziaria, le criptovalute devono essere assoggettate al monitoraggio fiscale ex art. 4 del D.L. n. 167/1990.

Ciò posto, l'Agenzia delle Entrate dapprima richiama il principio generale secondo cui il prelievo dai *wallet* è equiparato ad una cessione a titolo oneroso (a patto che la giacenza media dei portafogli superi la soglia di € 51.645,69 per almeno sette giorni consecutivi), per poi precisare che il trasferimento da una tipologia di *wallet* ad un'altra di proprietà del medesimo contribuente non costituisce una fattispecie fiscalmente rilevante.

Infine, con riferimento al caso di specie, l'Amministrazione finanziaria conferma che sussistendo gli altri requisiti previsti dalla norma, i redditi realizzati dall'Istante in virtù della cessione delle valute suddette virtuali, siano qualificabili come redditi diversi prodotti all'estero e, pertanto, assoggettabili all'imposizione sostitutiva per i nuovi residenti introdotta dall'art. 24-bis del TUIR.

Dividendi – IRAP e intermediari finanziari – disapplicazione dell'art. 6, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 446/1997 | CTP di Reggio Emilia, sentenza n. 53/2022

La CTP in oggetto interviene con riferimento all'applicazione dell'IRAP rispetto ai dividendi corrisposti da una controllata a favore della propria controllante. In particolare, un intermediario finanziario residente in Italia aveva percepito dividendi dalla propria controllata, anch'essa residente in Italia, i quali avevano concorso a determinare il valore della produzione IRAP in misura pari al 50%, in applicazione dell'art. 6, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 446/1997 (Decreto IRAP)

L'intermediario finanziario presentava quindi istanza di rimborso eccependo l'incompatibilità del predetto art. 6 con la Direttiva 2011/96/UE ("Direttiva Madre-Figlia"), più precisamente nella parte in cui lo "Stato membro della società madre e lo Stato della sua stabile organizzazione: a) si astengono dal sottoporre tali utili a imposizione" (articolo 4, par. 1, lett. a).

Vistasi rigettare la richiesta, il contribuente ricorreva in CTP sostenendo l'illegittimità del predetto art. 6, per i seguenti motivi:

- a) per violazione del citato art. 4, della Direttiva Madre-Figlia, come interpretato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea ("CGUE") – C-365/16 e C-68/15 – assunta come, direttamente, applicabile al diritto interno;
- b) in via subordinata, per violazione del diritto di stabilimento di cui agli artt. 49-55 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea ("TFUE"), del principio della libera circolazione dei capitali di cui all'articolo 63, TFUE e dei principi di eguaglianza e di capacità contributiva di cui agli artt. 3 e 53 della Costituzione.

I giudici tributari di primo grado, con la sentenza del 23 marzo 2022, n. 53, accolgono il ricorso del contribuente e dispongono il rimborso dell'IRAP versata in relazione ai dividendi inclusi nella relativa base imponibile, argomentando come segue:

- sussistendone i requisiti, la Direttiva Madre-Figlia inibisce la doppia imposizione da parte di una normativa nazionale in ordine ai dividendi di fonte comunitaria;
- la Direttiva Madre-Figlia si applica anche all'IRAP (e non solo all'IRES);
- sussisterebbe nel caso di specie l'ipotesi di una discriminazione rovesciata, in quanto il Decreto IRAP imporrebbe un trattamento ai "dividendi interni" peggiore rispetto a quello riservato ai dividendi comunitari;
- al fine di porre rimedio a tale discriminazione, l'art. 6, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 446/1997 va disapplicato in quanto contrario alla suddetta Direttiva.

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., Società Benefit 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.