

# Studio Tributario e Societario



Tax Flash News

Prassi e Giurisprudenza

N. 10 | Novembre 2023

**Deloitte.**

# In questo numero

## PRASSI

### Carried interest

- Risposta a Interpello n. 452, 2 novembre 2023 – Redditi di capitale

### Operazioni straordinarie

- Risposta a Interpello n. 456, 10 novembre 2023 – Scissione parziale proporzionale seguita dalla trasformazione agevolata della beneficiaria in società semplice ex legge n. 197 del 2022 – cessione da parte della società semplice dell'immobile ricevuto per effetto della scissione – liquidazione e cancellazione della società semplice – valutazione antiabuso ai sensi dell'articolo 10 – bis della legge n. 212 del 2000 ai fini delle imposte dirette e indirette

## GIURISPRUDENZA

### IVA

- Corte di Giust. UE, 23 novembre 2023, C. n. 532/22 - Diritto comunitario – IVA – Prestazioni artistiche - Art. 53, Dir. CE n.112 del 2006 - Luogo delle prestazioni Esenzione - Luogo delle effettive prestazioni di servizi - Servizi forniti da studio di registrazione di videochat – Servizi al gestore di piattaforma di trasmissione via Internet – Prestazioni per successiva trasmissione dal gestore - Art. 53, Dir. CE n.112 del 2006 – Inapplicabilità

### Imposta di Registro

- Corte di Cass., Sez. Trib., 9 novembre 2023, n. 31777 - Imposta di registro - Atti soggetti a registrazione – Enunciazione degli atti - Art. 22, D.P.R. n. 131/1986 - Funzione antielusiva - Fideiussione come garanzia

### Fiscalità internazionale

- Corte di Cass., Sez. Trib., 8 settembre 2023, n. 26183 – Interessi – Subject to tax – Benefici convenzionali – Svizzera – Rimborso ritenuta – Art. 26-quadte, D.P.R. n. 600/73
- Corte di Cass., Sez. Trib., 25 ottobre 2023, n. 29580 – Dividendi – Subject to tax – Direttiva Madre-Figlia – Convenzione Italia-Francia - Francia – esenzione da ritenuta – Rimborso del credito di imposta

# Prassi

## Carried interest

### Risposta a Interpello n. 452, 2 novembre 2023 – Redditi di capitale

Con la Risposta in oggetto, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito taluni concetti in materia di carried interest che aveva già anticipato in precedenti interpelli. In linea di estrema sintesi, è stato notato che la presenza di clausole di good o bad leadership rappresenta un utile indizio volto a collegare il provento realizzato dal manager alla sua attività lavorativa, con la conseguente inclusione di tale "guadagno" nel reddito di lavoro. Tuttavia, altre previsioni possono deporre a favore della qualificazione del suddetto reddito come reddito di capitale, quali l'effettiva esposizione a un rischio di perdita del capitale investito ovvero la possibilità di mantenere gli strumenti finanziari anche in seguito alla caso cessazione del rapporto di lavoro, con la conseguente necessità, al fine di una valutazione concreta della qualifica del reddito ritratto dallo strumento finanziario, di un'indagine caso per caso del rapporto instaurato col manager in tutta la sua interezza.

## Operazioni straordinarie

### Risposta a Interpello n. 456, 10 novembre 2023 – Scissione parziale proporzionale seguita dalla trasformazione agevolata della beneficiaria in società semplice ex legge n. 197 del 2022 – cessione da parte della società semplice dell'immobile ricevuto per effetto della scissione – liquidazione e cancellazione della società semplice – valutazione antiabuso ai sensi dell'articolo 10 – bis della legge n. 212 del 2000 ai fini delle imposte dirette e indirette

Il caso oggetto dell'istanza di interpello in esame riguarda una Società che effettua una scissione di un complesso immobiliare a favore di una società di nuova costituzione (NewCo) e la successiva trasformazione della beneficiaria in società semplice. L'istante chiarisce che la finalità di tale riorganizzazione risiede nella possibilità di cedere a terzi il suddetto complesso immobiliare. Ciò premesso, l'Istante non ritiene la concatenazione di operazioni abusiva in quanto:

- a) non è finalizzata alla realizzazione di un vantaggio fiscale indebito;
- b) non è priva di sostanza economica, consentendo la fuoriuscita dalla società scindendo di una parte degli immobili e la loro successiva estromissione dal regime d'impresa, in linea con le finalità della legge n. 197 del 2022;
- c) non comporta la violazione di alcuna norma di legge, né di obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario.

Come noto, la legge di Bilancio 2023 (art. 1, commi da 100 a 105, Legge n. 197/2022) ha riproposto il regime fiscale agevolato che consente (i) l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci dei beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione e dei beni mobili iscritti in pubblici registri, nonché (ii) la trasformazione in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni. La citata agevolazione si traduce nella facoltà per le società interessate, a determinate condizioni, di assegnare o cedere i beni ai loro soci ovvero di trasformarsi in società semplice, mediante pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP, in luogo di quella ordinaria, applicabile nelle ipotesi di fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa.

La disciplina agevolativa trova applicazione alle cessioni, assegnazioni o trasformazioni in società semplice realizzate entro il 30 settembre 2023 (ora 30 novembre, come previsto dal Decreto Proroghe) e riguarda società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione di beni immobili diversi da quelli indicati nell'art. 43, comma 2, primo periodo, TUIR (i.e. gli immobili non utilizzati strumentalmente in via diretta dalla società) e beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali per l'attività propria dell'impresa.

Secondo l'Agenzia, la soluzione prospettata dal Contribuente non risulta accoglibile (e quindi l'operazione si qualifica come abusiva) in quanto la concatenazione degli eventi posti in essere sarebbe volta a null'altro che a sfruttare regimi fiscali agevolativi al fine di far conseguire direttamente ai soci dell'istante un vantaggio fiscale contrario alle norme agevolative invocate. Infatti, nota l'Agenzia, "dal contenuto dell'istanza emerge che la Società intende porre in essere le seguenti operazioni:

- 1) la propria Scissione (parziale proporzionale) con l'attribuzione a una società beneficiaria (avente la forma di una società di capitali) appositamente costituita (NewCo) del COMPLESSO IMMOBILIARE

*(e il relativo contratto di locazione), mantenendo*

*presso di sé (la scissa) tutte le altre immobilizzazioni già presenti in bilancio, oltre ai crediti e ai debiti preesistenti;*

- 2) *la trasformazione di NewCo in società semplice avvalendosi del regime agevolativo di cui alla legge n. 197 del 2022, optando per la determinazione del valore normale sulla base del criterio catastale di cui all'articolo 52 del D.P.R. n. 131 del 1986;*
- 3) *all'esito della trasformazione in società semplice, subordinatamente al buon esito delle negoziazioni, la cessione (da parte di NewCo) a soggetti terzi del COMPLESSO IMMOBILIARE;*
- 4) *l'attribuzione dell'utile conseguito da NewCo (società semplice) a seguito della predetta cessione, in proporzione alle rispettive partecipazioni dei suoi soci (già soci dell'Istante);*
- 5) *una volta completata la cessione ed esauriti gli eventuali connessi obblighi contrattuali, la liquidazione e cancellazione della società semplice (senza l'emersione di alcun componente positivo di redditi imputabile per trasparenza ai soci)".*

A supporto della sua posizione, l'Agenzia richiama un vecchio parere del Comitato antielusivo (n. 21 del 7 settembre 1999) ed effettua un'analogia, sul piano degli effetti agevolativi, tra il caso esaminato e altre disposizioni in materia di estromissione agevolata dei beni. Infatti, nel caso di assegnazione o cessione agevolata, per l'Agenzia, l'effetto fiscale della detassazione del plusvalore latente (risoluzione 93/E/2016) presupporrebbe l'assoggettamento a imposta sostitutiva del medesimo plusvalore latente all'atto dell'assegnazione.

Diversamente, nel caso oggetto dell'interpello, secondo l'Agenzia, la detassazione del reddito avverrebbe grazie alla combinazione di operazioni con l'effetto finale di non tassare alcun reddito né in capo alla società, né in capo ai soci.

## Giurisprudenza

### IVA

**Corte di Giust. UE, 23 novembre 2023, C. n. 532/22 – Diritto comunitario – IVA – Prestazioni artistiche – Art. 53, Dir. CE n.112 del 2006 – Luogo delle prestazioni Esenzione – Luogo delle effettive prestazioni di servizi – Servizi forniti da studio di registrazione di videochat – Servizi al gestore di piattaforma di trasmissione via Internet – Prestazioni per successiva trasmissione dal gestore – Art. 53, Dir. CE n.112 del 2006 – Inapplicabilità**

L'art. 53 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'IVA, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, dispone che il luogo delle prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, e servizi accessori connessi con l'accesso prestati a un soggetto passivo è il luogo in cui tali manifestazioni si svolgono effettivamente. Conseguentemente tale art. 53 deve essere interpretato nel senso che non si applica a servizi forniti da uno studio di registrazione di videochat al gestore di una piattaforma di trasmissione via Internet e consistenti nel realizzare contenuti digitali sotto forma di sessioni video interattive a carattere erotico filmate da un siffatto studio per metterle a disposizione di tale gestore ai fini della loro trasmissione da parte di quest'ultimo su detta piattaforma.

### Imposta di Registro

**Corte di Cass., Sez. Trib., 9 novembre 2023, n. 31777 – Imposta di registro – Atti soggetti a registrazione – Enunciazione degli atti – Art. 22, D.P.R. n. 131/1986 – Funzione antielusiva – Fideiussione come garanzia**

L'art. 22, D.P.R. n. 131/1986, prevede l'applicazione dell'imposta di registro anche per gli atti enunciati in un atto sottoposto a registrazione tra le medesime parti, tale disposizione per la Cassazione ha funzione antielusiva. Su tali basi, la Corte nella sentenza in esame afferma che l'enunciazione di un atto (nel caso una fideiussione) non registrato, che sia riconducibile agli atti da assoggettare a registrazione in termine fisso, implica l'applicazione delle sanzioni per omessa

registrazione di cui all' art. 69 del D.P.R. n.131 del 1986, mentre qualora l'atto di fideiussione enunciato non rientri tra gli atti soggetti a registrazione in termine fisso, ma solo in caso d'uso, l'imposta di registro si applica solo sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita.

## Fiscalità internazionale

### Corte di Cass., Sez. Trib., 8 settembre 2023, n. 26183 – Interessi – Subject to tax – Benefici convenzionali – Svizzera – Rimborso ritenuta – Art. 26-quater, D.P.R. n. 600/73

La Corte affrontando il tema del rimborso delle ritenute applicate nel Paese di residenza della società che corrisponde interessi a un beneficiario non residente, evidenzia che il rimborso spetta nella misura in cui vi sia assoggettamento alla imposizione secondo le regole domestiche. Infatti, le norme internazionali di riferimento (Direttiva CE n.49 del 2003, attuata in Italia con l'art.1, co.1, lett.a, del d.Lgs. 30 maggio 2005, n.143, e Accordo tra la Comunità Europea e la Svizzera del 2004), non prevedono che gli interessi corrisposti siano poi in concreto soggetti a tassazione nel Paese della società percipiente, né che la società beneficiaria debba fornire prova dell'effettiva tassazione nel proprio Paese di residenza.

Nel caso di specie la Corte ha riconosciuto la spettanza del rimborso della ritenuta d'imposta prevista dall'art. 26-quater, D.P.R. n. 600/1973 applicata agli interessi attivi corrisposti ad una società residente in Svizzera da parte di società controllate fiscalmente residenti in Italia.

In particolare, i giudici hanno rilevato che "il requisito che viene in rilievo ai fini del rimborso delle ritenute su interessi è quello del mero assoggettamento della società contribuente ad imposta diretta sugli utili, senza beneficiare di esenzioni, in particolare, con riguardo ai pagamenti di interessi" senza che abbia rilevanza la effettiva sottoposizione all'imposizione nello Stato di residenza della società beneficiaria del pagamento degli interessi (o dei canoni). Infatti, ai fini del rimborso delle ritenute applicate nel Paese di residenza delle società che corrispondono gli interessi è necessario e sufficiente il mero assoggettamento alla imposizione secondo le regole interne, mentre non è previsto in alcun modo, né dalla direttiva né dall'Accordo tra la Comunità Europea e la Svizzera del 2004, che gli interessi corrisposti siano poi in concreto soggetti a tassazione nel Paese della società percipiente, né che la società beneficiaria debba fornire prova della sottoposizione, in concreto, degli interessi a tassazione nel proprio Paese di residenza.

### Corte di Cass., Sez. Trib., 25 ottobre 2023, n. 29580 – Dividendi – Subject to tax – Direttiva Madre-Figlia – Convenzione Italia-Francia - Francia – esenzione da ritenuta – Rimborso del credito di imposta

Il caso oggetto della sentenza in esame attiene ad una società francese che si era visto negare il rimborso del credito d'imposta in relazione a taluni dividendi distribuiti dalla società controllata residente in Italia.

In maggiore dettaglio, l'istanza si fondava sui seguenti motivi: (i) sui dividendi, la società Italiana non aveva operato alcuna ritenuta alla fonte, in conformità alla direttiva Madre-Figlia; (ii) in aderenza alla normativa domestica di recepimento della stessa direttiva, la controllante aveva esentato da tassazione il 95% dei dividendi; (iii) qualora i suddetti dividendi fossero stati percetti da un soggetto residente in Italia, sarebbe stato riconosciuto a quest'ultimo un credito di imposta (pari al 56,25% dell'ammontare per il 2003 e al 51,51% per il 2004); (iv) l'art. 10, par. 4, lett. b), della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica francese per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire l'evasione e la frode fiscali prevede che una società residente in Francia, soggetta alla legislazione francese applicabile alle "società-madri" che riceva da una società italiana dividendi che darebbero diritto a un credito d'imposta ove ricevuti da un soggetto residente in Italia, ha diritto ad un pagamento da parte del Tesoro italiano di un ammontare pari alla metà di detto credito d'imposta, diminuito di una ritenuta alla fonte del 5%.

Nella sentenza in esame i giudici ricordano che sul tema dei rapporti fra il beneficio dell'esonerazione dalle ritenute, di fonte comunitaria, e il rimborso del credito d'imposta di fonte convenzionale, la giurisprudenza della Corte di cassazione stessa (cfr. Sent. nn. 20618/2023, 16920/2023, 25196/2022 e 13845/2021) ha affermato che il riconoscimento del primo non esclude il diritto al secondo, in quanto, secondo l'interpretazione offertane dalla Corte di Giustizia (causa C-389/18, del 19 dicembre 2019, Brussels Securities c/Belgio), esso non elimina necessariamente il rischio della doppia imposizione economica né della violazione del principio di neutralità fiscale. Al proposito, la stessa giurisprudenza ha sottolineato che occorre verificare in concreto se il meccanismo di tassazione previsto dallo Stato membro elimini effettivamente detto rischio, dovendosi evitare non solo la tassazione diretta dei dividendi in capo alla società-madre, ma anche quella indiretta, intesa come conseguenza dell'applicazione di meccanismi che, sebbene accompagnati da deduzioni o esenzioni, possono

causare alla società-madre un trattamento deteriore rispetto a quello che spetterebbe qualora le due società fossero dello stesso Stato.

Secondo i giudici, infatti, la percezione dei dividendi dev'essere fiscalmente neutra con riguardo all'assoggettamento ad imposta, senza possibilità di opzione e senza esenzione ai sensi dell'art. 2, a.iii) della Direttiva 2011/96/UE del 30 novembre 2011. 6.2. In altri termini, conclude la Cassazione, non vi è alcuna incompatibilità tra l'esonero dalle ritenute di fonte comunitaria ed il rimborso del credito d'imposta previsto dalla Convenzione. Nell'ottica della domanda di rimborso dev'essere infatti unicamente accertato se i dividendi distribuiti dalla società-figlia sedente in Italia alla società-madre francese siano o meno stati inclusi nel coacervo dei redditi imponibili, divenendo irrilevante il fatto che poi sugli stessi è stata applicata un'aliquota superiore, pari o inferiore a quella altrimenti applicabile in Italia.

Del resto, la stessa Corte ha più volte ritenuto "non corretto subordinare il rimborso della ritenuta alla circostanza che la società percipiente estera abbia effettivamente "sborsato", nel Paese UE di residenza, l'imposta sul dividendo proveniente dall'Italia; risultando per contro (necessario e) sufficiente che tale dividendo concorra alla formazione del reddito complessivo, ancorché non sussista effettivo prelievo fiscale" (cfr. Cass. n. 2889/2019; Cass. n. 26377/2018); e ciò in conformità con quanto già affermato con riferimento ai rapporti tra società italiane partecipate da società estere, ovvero nel senso dell'applicabilità della minore imposta convenzionale "per il solo fatto della soggezione del dividendo alla potestà impositiva principale dell'altro Stato, indipendentemente dall'effettivo pagamento dell'imposta" (Cass. n. 26656/2017; Cass., n. 23431/2010; Cass. n. 1231/2001).

In conclusione, ritiene la Corte che in ordine al dividendo distribuito dalla società-figlia residente in Italia alla società-madre francese, va accertato unicamente il fatto che esso sia stato incluso nel coacervo dei redditi imponibili, a prescindere dal fatto che, in concreto, sullo stesso la Francia abbia poi applicato un'aliquota superiore, pari o inferiore a quella altrimenti applicabile in Italia, poiché la fattispecie non va ricondotta nell'obiettivo della tax equalitation, essendo invece riconducibile ai principi di neutralità ed efficienza fiscale internazionale.

## 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

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](http://www.deloitte.com/about).

©2023 Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit