

# Studio Tributario e Societario



**Tax Flash News**

Legislazione, Prassi e  
Giurisprudenza

N. 8 | Agosto-Settembre 2022

**Deloitte.**

# In questo numero

## LEGISLAZIONE

- Provvedimento del 29 settembre 2022, l’Agenzia delle Entrate definizione della modalità e dei termini per l’esercizio della facoltà di revoca prevista dalla legge di Bilancio 2022 (art. 1, commi 624 e 624-bis, legge n. 234/2021) dei regimi della rivalutazione, del riallineamento e dell’affrancamento previsti dal decreto agosto (art. 110, D.L. n. 104/2020)

## PRASSI

### Fiscalità internazionale

- Risposta a Interpello n. 408/2022 del 4 agosto 2022 - Disciplina della c.d. entry tax ex articolo 166-bis del TUIR e quella delle c.d. Controlled Foreign Companies ex articolo 167 del TUIR - fusione transfrontaliera in ingresso – retrodatazione

### Trust

- Risposta a Interpello n. 401/2022 del 2 agosto 2022 - Rivalutazione partecipazioni societarie e attribuzione in trust. Tassazione della plusvalenza da cessione

## IRPEF

- Risposta a Interpello n. 454/2022 del 16 settembre 2022 - Distribuzioni di utili - regime transitorio
- Risposta a Interpello n. 437/2022 del 26 agosto 2022 – Tassazione dei redditi derivanti dall’attività di staking di cripto-valute

## GIURISPRUDENZA

### Imposte dirette

- Cass., Sez. Trib., n. 27917, 23 settembre 2022 - Reddito d’impresa - Interessi passivi – Immobili - Art. 96, TUIR, post 2004 – Deducibilità - Condizione - Previa capitalizzazione quale costo di fabbricazione

### Catasto immobiliare

- Cass., Sez. Trib., n. 27985, 23 settembre 2022 – Immobili – Catasto – Classamento – Atto impugnabile – Processo Tributario

# Legislazione

**Con provvedimento del 29 settembre 2022, l’Agenzia delle Entrate ha definito la modalità e i termini per l’esercizio della facoltà di revoca prevista dalla legge di Bilancio 2022 (art. 1, commi 624 e 624-bis, legge n. 234/2021) dei regimi della rivalutazione, del riallineamento e dell’affrancamento previsti dal decreto Agosto (art. 110, D.L. n. 104/2020)**

Con il provvedimento in oggetto, vengono previste le modalità per l’esercizio della revoca dei regimi di cui all’art. 110, D.L. 104/2020 (rivalutazione, riallineamento e affrancamento delle relative riserve di patrimonio netto). A questo proposito, si rammenta che il comma 624 della Legge di Bilancio 2022 ha previsto che i soggetti che avevano aderito alla rivalutazione o al riallineamento in base al citato art. 110 avevano la possibilità di revocare, anche parzialmente, l’applicazione della disciplina fiscale delle opzioni esercitate secondo modalità e termini da adottare con provvedimento delle Entrate.

Il Provvedimento in esame completa la disciplina della revoca in oggetto prevedendo che la stessa vada esercitata entro il 28 novembre 2022 (ovvero 60 giorni dalla data del Provvedimento stesso) mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa relativa al periodo d’imposta nel quale l’opzione per i regimi della rivalutazione e del riallineamento di cui al citato art. 110 è stata esercitata, indipendentemente dal versamento delle imposte sostitutive.

Inoltre, dal Provvedimento si evince che la revoca del regime della rivalutazione e la revoca del regime del riallineamento hanno ad oggetto le singole attività, a scelta dei soggetti i cui valori sono stati rivalutati o riallineati ai sensi dell’articolo 110. La revoca sembra dover essere esercitata per l’intero importo rivalutato o riallineato delle singole attività per il quale è stata esercitata la relativa opzione. E’ possibile, peraltro, mantenere gli effetti della rivalutazione ma revocare in modo autonomo l’opzione per l’affrancamento del saldo attivo, il quale torna così ad essere una riserva in sospensione d’imposta.

La revoca del regime della rivalutazione e la revoca del regime del riallineamento rendono fin dall’origine prive di effetti l’adesione al regime della rivalutazione e l’adesione al regime del riallineamento in relazione alle singole attività per le quali la revoca è esercitata anche in relazione al vincolo in sospensione d’imposta sulle riserve del patrimonio netto. Le singole attività assumono, ai fini della determinazione delle plusvalenze o delle minusvalenze nonché ai fini della quota di ammortamento fiscalmente deducibile, il costo fiscalmente riconosciuto che avevano anteriormente all’adesione al regime della rivalutazione e al regime del riallineamento. In relazione al periodo d’imposta in cui esercita la revoca, il soggetto interessato deve effettuare, nella dichiarazione integrativa, ai fini delle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive, le apposite variazioni in aumento relative ai maggiori ammortamenti determinati sui valori attribuiti alle singole attività in sede di rivalutazione o di riallineamento, in relazione ai quali la revoca è esercitata, eventualmente già dedotti e non più spettanti per effetto della revoca stessa.

Nella dichiarazione integrativa i soggetti interessati sono tenuti a richiedere, per intero, alternativamente il rimborso o la compensazione ai sensi dell’art. 17 del D.lgs. 241/97 del credito per la quale non opera il limite di 2 milioni di euro.

## Prassi

### Fiscalità Internazionale

**Risposta a Interpello n. 408/2022 del 4 agosto 2022 - Disciplina della c.d. entry tax ex articolo 166-bis del TUIR e quella delle c.d. Controlled Foreign Companies ex articolo 167 del TUIR - fusione transfrontaliera in ingresso – retrodatazione**

Con l’istanza di interpello in oggetto viene posto un quesito di natura interpretativa volto a conoscere le interazioni tra il regime CFC e la disciplina dei cosiddetti valori in ingresso di cui all’art. 166-bis del TUIR nel caso di società estera interessata da una operazione straordinaria in ingresso (una Fusione nel caso rappresentato nell’istanza di interpello). Per completezza, si rammenta che l’art. 166-bis citato detta i criteri per stabilire il corretto valore fiscale delle attività e passività delle società che si trasferiscono in Italia (disciplina comunemente nota come entry tax).

In particolare, in relazione al caso prospettato, l'Agenzia ritiene che nel caso in cui il reddito della controllata estera possa essere imputato per trasparenza in capo al socio italiano in applicazione del regime CFC nel periodo d'imposta anteriore a quello immediatamente precedente al suo trasferimento in Italia, trovano applicazione i chiarimenti resi con la circolare n. 29/E del 2022. Di conseguenza, troveranno applicazione i criteri di valutazione previsti dall'art. 166-bis del TUIR (il criterio del valore di mercato), qualora nel periodo d'imposta precedente all'ingresso in Italia della controllata estera ricorra la circostanza esimente di cui all'art. 167, comma 5, del TUIR (ossia, che la stessa svolga in tale periodo d'imposta un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali) ovvero non siano integrate congiuntamente le condizioni di cui alle lettere a) e b) del comma 4 dell'art. 167 del TUIR.

Nel caso in cui la fusione transfrontaliera, in continuità giuridica "in entrata", si perfezionasse nel secondo semestre del periodo di imposta della società estera, si ritiene che, indipendentemente dalla neutralità o meno dell'operazione, non assumerebbe rilievo, ai fini fiscali, l'eventuale retrodatazione contabile della fusione. Pertanto, contrariamente a quanto ipotizzato dall'Istante, qualora la prospettata operazione di fusione si perfezionasse nel secondo semestre del 20nn (ossia, quando sia decorsa la maggior parte del periodo d'imposta), l'ultimo periodo rilevante ai fini della verifica della imputazione per trasparenza dei redditi della controllata estera sarebbe il periodo d'imposta 20nn (cfr. la richiamata circolare n. 29/E del 2022, par. 2).

## Trust

### Risposta a Interpello n. 401/2022 del 2 agosto 2022 - Rivalutazione partecipazioni societarie e attribuzione in trust. Tassazione della plusvalenza da cessione

Nell'interpello in oggetto viene premesso che ai fini della determinazione del reddito, il trust non commerciale (come nella fattispecie in esame) determina il reddito ai sensi dell'art. 143 del TUIR, secondo cui *"Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva"*. Il reddito complessivo, determinato in base alle singole categorie reddituali, deve essere imputato per trasparenza e tassato in capo al beneficiario secondo le proprie aliquote personali.

Ciò premesso, con riferimento ai quesiti sottoposti alla sua attenzione l'Agenzia nota quanto segue:

- con riferimento ai dividendi distribuiti al Trust dalle partecipazioni attribuitegli, gli stessi concorrono (nel 2021) integralmente alla formazione del reddito complessivo del Trust stesso e, pertanto, saranno assoggettati a tassazione in capo al Beneficiario per trasparenza;
- relativamente alla plusvalenza realizzata a seguito della cessione di una partecipazione, la stessa costituisce un reddito diverso ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera c), del TUIR assoggettabile ad imposizione sostitutiva nella misura del 26% ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. 21 novembre 1997, n. 461 in capo al TRUST e, pertanto, non concorre alla formazione del reddito complessivo ai sensi dell'articolo 143 del TUIR. Ai fini della determinazione della predetta plusvalenza, non potrà essere utilizzato il valore rideterminato ai sensi dell'articolo 5 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, da parte del Beneficiario anteriormente alla costituzione del Trust.

## IRPEF

### Risposta a Interpello n. 454/2022 del 16 settembre 2022 - Distribuzioni di utili - regime transitorio

Come noto la Legge di bilancio 2018, ha modificato il regime di tassazione dei redditi di capitali e dei redditi diversi di natura finanziaria derivanti da partecipazioni "qualificate" ai sensi dell'articolo 67 del TUIR, percepiti dalle persone fisiche, prevedendo per tali redditi la tassazione nella misura del 26%, con l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta ovvero dell'imposta sostitutiva.

La Legge di Bilancio 2018 prevedeva che le nuove disposizioni si applicassero ai redditi di capitali (i.e. utili) percepiti a partire dal 1° gennaio 2018 ed ai redditi diversi realizzati (i.e. plusvalenze su partecipazioni) a decorrere dal 1° gennaio 2019. Relativamente agli utili la predetta Legge disponeva un regime transitorio che prevedeva che alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti all'IRES, formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 e deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, continuasse ad applicarsi il regime di tassazione preesistente (i.e. imponibilità parziale del 40% per gli utili prodotti sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007; 49,72% per gli utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016; 58,14% per gli utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 e sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017).

Ciò premesso, il caso oggetto dell'interpello attiene alla distribuzione di utili deliberate entro il 31 dicembre 2022, con pagamento oltre tale termine.

L'Agenzia afferma che *“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”*.

## **Risposta a Interpello n. 437/2022 del 26 agosto 2022 – Tassazione dei redditi derivanti dall'attività di staking di crypto-valute**

L'interpello ha ad oggetto la fiscalità delle attività di staking di criptovalute in particolare l'Istante, avendo aperto un conto online (c.d. *wallet*) per la gestione di crypto-valute presso una piattaforma gestita da una Società italiana, la quale offre servizi di compravendita/gestione (c.d. *exchange*) e servizi di staking su crypto-valute, chiede se alle operazioni di conversione di crypto-valuta sia corretto applicare i principi generali che regolano le operazioni aventi ad oggetto le valute tradizionali e, pertanto, alle cessioni a pronti di crypto-valute se sia corretto applicare il combinato disposto dell'art. 67, comma 1, lettera c-ter) e comma 1-ter), del TUIR, indicando nel quadro RT del Modello Redditi Persone Fisiche le plusvalenze realizzate attraverso la cessione a titolo oneroso delle crypto-valute e applicare l'imposta sostitutiva nella misura del 26%.

L'Agenzia a rettifica della risposta pubblicata n. 433 del 24 agosto 2022, ritiene che le remunerazioni in criptovaluta percepite dalle persone fisiche, al di fuori dell'attività d'impresa, per l'attività di staking siano soggette a imposizione ai sensi della lettera h) del comma 1 dell'art. 44 TUIR e, pertanto, se accreditate nel wallet da una società italiana, quest'ultima è tenuta all'applicazione della ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 26% ai sensi dell'art. 26, comma 5, D.P.R. n. 600/1973. Nel caso di specie, tenuto conto che l'Istante è una persona fisica residente in Italia, tali remunerazioni dovranno essere assoggettate a ritenuta a titolo d'acconto da parte della Società e indicate dal contribuente nella Sezione I-A "Redditi di capitale" del Quadro RL del Modello Redditi.

# Giurisprudenza

## Imposta dirette

### **Cass., Sez. Trib., n. 27917, 23 settembre 2022 - Reddito d'impresa - Interessi passivi – Immobili - Art. 96, TUIR, post 2004 – Deducibilità - Condizione - Previa capitalizzazione quale costo di fabbricazione**

La Corte di Cassazione con la sentenza in esame formula il seguente principio di diritto *“Ai fini della deduzione dalla base imponibile, nel quadro normativo delineato dal combinato disposto dell'art.96 del d.P.R. n. 917 del 1986 (T.U.I.R.) risultante dalla novella apportata al d.P.R. n. 917 del 1986 dalla l. n. 244 del 2007, disposizione sostanziale non retroattiva che trova applicazione dall'esercizio successivo a quello chiuso al 31 dicembre 2007, e 110 comma 1, lettera b), T.U.I.R., per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa, la deducibilità dal reddito degli interessi passivi sostenuti per l'acquisto, la costruzione o la ristrutturazione, può avvenire soltanto attraverso una loro previa capitalizzazione quale costo di fabbricazione, in quanto costo parte integrante del valore del bene iscrivibile in bilancio, essendo gli interessi passivi già compresi nel costo per l'acquisto dei beni strumentali, e per tale ragione non autonomamente deducibili, rilevando, a tal fine, unicamente all'interno della quota di ammortamento propria del bene al quale direttamente si riferiscono”*.

## Catasto Immobiliare

### **Cass., Sez. Trib., n. 27985, 23 settembre 2022 – Immobili – Catasto – Classamento – Atto impugnabile – Processo Tributario**

A parere della Cassazione, è atto impugnabile ai sensi del d.lgs. n. 546/1992, art. 19, lett. f), il diniego dell'Amministrazione finanziaria ad un'istanza di variazione/correzione catastale, *“poiché con tale atto il contribuente non sollecita una richiesta di intervento in autotutela - che indubbiamente rappresenta una possibilità per l'amministrazione, ma non un obbligo, in ogni caso subordinata ad un riscontro positivo da parte della stessa non sindacabile nel merito - ma esercita il diritto, che l'ordinamento gli riconosce, ad una definizione mirata e specifica relativa alla sua proprietà”*.

# 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., 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).