

Edizione di venerdì 24 Luglio 2020

CASI OPERATIVI

La tassazione del 26% sui dividendi esteri si applica sul lordo o sul netto frontiera?

di EVOLUTION

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Lavoro all'estero e retribuzioni convenzionali

di Ennio Vial

PENALE TRIBUTARIO

Omessa Iva di gruppo: punibile l'amministratore della controllante

di Alessandro Carlesimo

IMPOSTE SUL REDDITO

La tassazione delle plusvalenze da cessione di partecipazioni – I° parte

di Stefano Rossetti

PENALE TRIBUTARIO

Possibile la confisca sulla prima casa

di Luigi Ferrajoli

CASI OPERATIVI

La tassazione del 26% sui dividendi esteri si applica sul lordo o sul netto frontiera?

di EVOLUTION

Seminario di specializzazione

LE VARIABILI FISCALI NELLA PIANIFICAZIONE DEI GRUPPI MULTINAZIONALI



Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Una persona fisica fiscalmente residente in Italia detiene una partecipazione in una società estera non paradisiaca. Si chiede di conoscere se la tassazione del 26% si applichi sul netto frontiera o sul lordo frontiera.

Il caso proposto può essere così rappresentato in modo pratico. Una persona fisica residente fiscalmente in Italia percepisce dividendi da una società estera che non è considerata paradisiaca. Si ipotizzi, per fare un esempio, il caso di una società austriaca.

La convenzione tra Italia e Austria prevede l'applicazione di una tassazione (generalmente operata sotto forma di ritenuta) del 15%. Se il dividendo ammonta a 100, la ritenuta ammonterà a 15 ed il netto frontiera 85.



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Lavoro all'estero e retribuzioni convenzionali

di Ennio Vial

DIGITAL Seminario di specializzazione

I NUOVI ISA: LE NOVITÀ E I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA

Scopri di più >

Esaminiamo il caso di un **soggetto fiscalmente residente in Italia** che svolge una **attività di lavoro dipendente all'estero per un datore di lavoro estero**.

Il reddito di lavoro dipendente, ancorché derivante da un **rappporto di lavoro con un soggetto non residente**, sarà tassato in Italia secondo il principio dell'[articolo 3 Tuir](#), che prevede una **tassazione su base mondiale in capo ai soggetti residenti**.

Nel rispetto di determinati requisiti, però, è possibile utilizzare come **base imponibile**, in luogo dell'effettiva retribuzione percepita, le c.d. **retribuzioni convenzionali**. Si pensi al caso seguente.

Tizio, residente in Italia per tutto il 2019, ha lavorato **da gennaio ad aprile e poi ancora da settembre a dicembre 2019 in Austria per una società ivi residente**. Tizio rientrava in Italia ogni **weekend**.

Sicuramente, l'importo percepito dalla società austriaca come lavoratore dipendente (50.000 euro), dovrà essere **dichiarato in Italia in base all'[articolo 3 Tuir](#)**, che tassa i **soggetti residenti in Italia sui redditi ovunque prodotti**. Sarà poi riconosciuto un **credito per le imposte effettivamente subite in Austria ai sensi dell'[articolo 165](#)**.

In merito all'utilizzo delle **retribuzioni convenzionali**, si segnala quanto segue.

L'articolo 51, comma 8-bis, stabilisce che *"in deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di cui all'articolo 4, comma 1, del D.L. 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398"*.

Il D.M. 11.12.2019, pubblicato sulla **Gazzetta Ufficiale n. 5 del 01.01.2020**, ha infatti **fissato le retribuzioni convenzionali** di cui all'[articolo 4 D.L. 317/1987](#), applicabili nel **2020** ai lavoratori dipendenti operanti all'estero. E, ancora prima, il **Decreto 21.12.2018, in G.U. il 17.01.2019** ha fissato le retribuzioni convenzionali applicabili al **2019**.

Tale disciplina, tuttavia, è **applicabile solo se si verificano contemporaneamente i presupposti di seguito illustrati:**

1. la persona fisica deve essere **fiscalmente residente in Italia**. La [risoluzione 92/E/2009](#) ha confermato che la norma si **rivolge esclusivamente ai lavoratori dipendenti** che risultano **fiscalmente residenti in Italia nel periodo in cui prestano l'attività lavorativa all'estero** in via continuativa e come **oggetto esclusivo del rapporto di lavoro**;
2. la persona intrattiene un **rapporto di lavoro dipendente**;
3. il lavoro deve essere **prestato all'estero in via continuativa**. L'incarico di lavoro deve essere **stabile** ovvero **permanente** e, comunque, **non di tipo occasionale**;
4. il lavoro deve essere **oggetto esclusivo del rapporto**. In merito all'esclusività del rapporto, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che tale requisito si realizza quando **lo specifico contratto di lavoro preveda che la prestazione dell'attività lavorativa sia svolta integralmente all'estero**. La prestazione di lavoro all'estero deve costituire quindi **l'unica ed esclusiva mansione** affidata al dipendente e **non deve configurarsi come accessoria o strumentale** rispetto allo **svolgimento delle normali mansioni svolte in Italia**;
5. il dipendente, **nell'arco di dodici mesi, deve soggiornare all'estero per un periodo superiore a 183 giorni**. L'Agenzia delle Entrate ([circolare 207/E/2000](#)) ha precisato che **il periodo da considerare non necessariamente deve risultare continuativo**, essendo sufficiente che il lavoratore presti la propria opera all'estero per un **minimo di 183 nell'arco di dodici mesi**. Con l'espressione "**nell'arco di dodici mesi**" non si deve far riferimento al **periodo d'imposta**, ma alla **permanenza del lavoratore all'estero stabilita nello specifico contratto di lavoro**, che può anche prevedere un **periodo a cavallo di due anni solari**. Per **l'effettivo conteggio dei giorni di permanenza del lavoratore all'estero** rilevano, in ogni caso, nel computo dei 183 giorni, il **periodo di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi**, indipendentemente dal luogo in cui sono trascorsi.

Nell'ipotesi in cui operino le **condizioni suesposte**, il contribuente può applicare le **retribuzioni convenzionali che molte volte sono di importo inferiore rispetto all'effettiva retribuzione**. Si badi, altresì, che **nella ragionevole ipotesi di utilizzo di retribuzioni convenzionali di importo inferiore rispetto a quanto effettivamente percepito**, anche il **credito per le imposte pagate all'estero dovrà essere ragguagliato in proporzione ai sensi dell'[articolo 165, comma 10](#)**.

Al riguardo, si ricorda che la [risoluzione 48/E/2013](#) ha chiarito che il credito per le imposte pagate all'estero deve essere **ragguagliato al rapporto tra la retribuzione convenzionale e la retribuzione effettiva** estera ricalcolata con i criteri italiani.

PENALE TRIBUTARIO

Omissa Iva di gruppo: punibile l'amministratore della controllante

di Alessandro Carlesimo

Seminario di specializzazione

LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER LE IMPRESE: INQUADRAMENTO NORMATIVO E PROCEDURE OPERATIVE



Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In una recente pronuncia, la Corte di Cassazione è tornata ad affrontare la fattispecie penale omissiva regolata all'[articolo 10-ter D.Lgs.74/2000](#). Tale norma **espone il contribuente a responsabilità penale se, congiuntamente, si verificano le seguenti condizioni:**

- **omesso versamento dell'Iva risultante dalla dichiarazione annuale superiore a euro 250.000;**
- **protrarsi del ritardo oltre il termine previsto per il pagamento dell'acconto dell'Iva relativo al periodo di imposta successivo**, coincidente con il 27 dicembre dell'anno seguente.

Resta ferma l'esclusione della pena se l'autore della violazione procede all'estinzione totale del debito tributario (spontanea o non) prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado ([articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#)).

Ciò premesso, la [sentenza n.5513/2020](#) è di particolare interesse, poiché **offre degli spunti di riflessione sui criteri di individuazione del soggetto responsabile del reato nell'ambito dell'Iva di gruppo**, mettendo a fuoco l'influenza delle dinamiche relative ai rapporti "interni" tra le società partecipanti alla liquidazione unitaria.

Giova ricordare che l'opzione per la procedura Iva di gruppo, disciplinata dall'[articolo 73, comma 3, D.P.R. 633/1972](#), **permette alle società legate da rapporti di controllo ed in possesso di specifici requisiti (cfr. circolare 16/1986)**, di concentrare su un unico soggetto i versamenti dovuti ai fini Iva.

Più in dettaglio, il meccanismo prevede che la controllante proceda alla liquidazione e al versamento aggregato dell'Iva con compensazione delle posizioni debitorie e creditorie risultanti dalle liquidazioni delle entità aderenti al regime. Il soggetto chiamato ad adempiere

all'obbligazione tributaria è, quindi, **identificato nella società controllante, la quale provvede versare l'imposta per sé e per conto delle controllate e, parallelamente, a regolare finanziariamente i rapporti infragruppo connessi al trasferimento dei saldi.**

Nella vicenda *de qua* tale meccanismo è stato approfondito **sotto il profilo della responsabilità penale dei legali rappresentanti delle società rientranti nel perimetro dell'Iva di gruppo.** Dalla pronuncia si ricava infatti che **l'amministratore della controllante risponde del reato di omesso versamento dell'Iva di gruppo** in virtù dei poteri di controllo esercitabili dalla capogruppo nei confronti delle controllate.

In sede penale, dunque, pare non operare il criterio della responsabilità solidale tra società controllante e società controllate, senza dubbio applicabile in ambito amministrativo tributario, seppur limitatamente alle somme dovute a titolo di debito d' imposta (cfr. [risoluzione 16/E/2001](#)).

Il Giudizio scaturiva dal ricorso proposto dall'amministratore di una società a responsabilità limitata, **la quale ometteva di versare l'imposta sul valore aggiunto dovuto in base alla dichiarazione annuale per l'anno 2009**, pari a complessivi euro 861.516 entro il termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

Nel ricorso proposto, il rappresentante legale della società impugnava la sentenza della Corte di Appello di Firenze, denunciando la violazione e l'errata applicazione dell'[articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#), a motivo del fatto che l'omesso versamento dell'Iva non era ascrivibile alla condotta della *Holding* dal medesimo amministrata ma alle società partecipate, versandosi in ipotesi di consolidamento fiscale e di Iva di gruppo.

L' amministratore della controllante, a questo proposito, **lamentava l'assenza di fondi che le altre società avrebbero dovuto riversare per consentirgli di provvedere al pagamento di quanto dovuto all'Erario invocando, di conseguenza, la redistribuzione delle responsabilità in funzione dell'origine del debito tributario.**

Inoltre, l'amministratore rimarcava l'assunto secondo il quale il reato non sarebbe stato consumato da quest'ultimo poiché **il debito era maturato in capo a società giuridicamente distinte rispetto a quella da egli amministrata** e, non ultima, l'insussistenza del dolo, trovandosi oggettivamente impossibilitato al pagamento dell'Iva in assenza di mezzi finanziari.

Ciononostante, la Suprema Corte ha respinto il ricorso in considerazione, principalmente, **della mancata dimostrazione di azioni della società controllante volte ad ottenere le risorse finanziarie dalle relative controllate**, anche tenuto conto del **potere di direzione di cui normalmente dispone la società controllante nei riguardi delle sue partecipate.**

La sentenza valorizza in questo senso la posizione di controllo che compete alla capogruppo, in qualità di società che detiene la maggioranza dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea

ordinaria delle controllate. In altri termini, **gli omessi trasferimenti da parte delle controllate sono stati imputati, in definitiva, alla condotta della stessa società controllante, inerte perfino in presenza del legame partecipativo che legittimava quest'ultima a controllare e indirizzare la gestione delle seconde in virtù del controllo di diritto ex [articolo 2359, comma 1, cod. civ.](#)**

Il Collegio giudicante ha quindi dichiarato inammissibile il ricorso dell'amministratore, posto che **l'indisponibilità delle somme necessarie per provvedere al pagamento dell'imposta non potesse ascriversi a fattori estranei alla sfera di dominio della controllante o da questa non governabili.**

Viene inoltre chiarito che *“la responsabilità della società o dell'ente controllante è certamente applicabile anche all'imposta sul valore aggiunto dovuta in base all'imponibile Iva di gruppo”, a nulla rilevando il regime di responsabilità solidale per le eccedenze non versate alla capogruppo previsto all'**articolo 6, comma 2, D.M. 13/12/1979**, ai sensi del quale: “le società controllate rispondono in solido con l'ente o società controllante delle somme o imposte risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche o dalle proprie dichiarazioni e non versate all'ente o società controllante”.*

IMPOSTE SUL REDDITO

La tassazione delle plusvalenze da cessione di partecipazioni – I° parte

di Stefano Rossetti

Seminario di specializzazione

VERIFICHE FISCALI: CONTESTAZIONI IN TEMA DI TRANSFER PRICING, STABILE ORGANIZZAZIONE ED ESTEROVESTIZIONE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La legge di bilancio 2018 ([L. 205/2017](#)), modificando [il contenuto dell'articolo 5, comma 2, D.Lgs. 461/1997](#) e [abrogando il comma 3 dell'articolo 68 Tuir](#), ha rivisitato completamente il regime di tassazione delle plusvalenze realizzate a seguito di cessione di partecipazioni in società di capitali detenute fuori dal regime d'impresa.

In particolare:

- da un lato, all'[articolo 5, comma 2, D.Lgs. 461/1997](#) è stato aggiunto il riferimento alla lettera c) del [comma 1 dell'articolo 67 Tuir](#), in maniera tale **da comprendere le plusvalenze da cessioni di partecipazioni qualificate tra quelle assoggettate ad imposta sostitutiva del 26%**;
- dall'altro, **abrogando il comma 3** dell'articolo 68 Tuir è stata eliminata la disposizione secondo cui **le plusvalenze realizzate a seguito di cessione di partecipazione qualificata erano tassate nella misura del 58,14%**.

Pertanto, **a decorrere dal 1° gennaio 2019 qualsiasi cessione di partecipazione (qualificata e non) plusvalente viene tassata mediante applicazione di un'imposta sostitutiva pari al 26%.**

Inoltre, per simmetria impositiva, è stato modificato anche [l'articolo 68, comma 5, Tuir](#) al fine di equiparare **le minusvalenze realizzate a seguito di cessioni di partecipazioni qualificate alle minusvalenze realizzate a seguito di partecipazioni non qualificate.**

Occorre sottolineare che le modifiche introdotte dalla **Legge di bilancio 2018** attengono esclusivamente alla determinazione **del quantum da tassare** e **alla modalità operativa di attuazione del prelievo** senza incidere sulla qualificazione del reddito né tantomeno sui principi che lo governano. Infatti, anche in vigore della nuova disciplina:

- i redditi diversi di natura finanziaria sono imponibili in base al criterio di cassa ([articolo 68, comma 6, primo periodo, Tuir](#));
- le plusvalenze o le minusvalenze sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito ovvero la somma o il valore normale dei beni rimborsati e il costo o il valore di acquisto assoggettato a tassazione aumentato di ogni onere inherente alla loro produzione, compresa l'imposta di successione e donazione con esclusione degli interessi passivi ([articolo 68, comma 6, primo periodo, Tuir](#));
- il costo fiscale della partecipazione deve tenere conto anche dei versamenti, in denaro o in natura, a fondo perduto o in conto capitale, nonché della rinuncia ai crediti vantati nei confronti della società da parte dei soci o dei partecipanti (Circolare del Ministero delle finanze n. 165/1998, p. 27);
- per le azioni, quote o altre partecipazioni acquisite in base ad un aumento gratuito di capitale il costo unitario è determinato ripartendo il costo originario sul numero complessivo delle azioni, quote o partecipazioni di compendio ([articolo 68, comma 6, quarto periodo, Tuir](#));
- qualora il costo di acquisto delle partecipazioni ovvero il corrispettivo percepito attraverso la loro cessione o rimborso sia espresso in valuta, agli effetti del calcolo delle plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla negoziazione delle predette attività finanziarie, devono ritenersi applicabili i criteri dettati dall'[articolo 9, comma 2, Tuir](#) ([Circolare del Ministero delle finanze n. 165/1998](#), p. 28);
- in caso di corrispettivo dilazionato la plusvalenza è determinata con riferimento alla parte del costo o valore di acquisto proporzionalmente corrispondente alle somme percepite nel periodo d'imposta ([articolo 68, comma 7, lettera f, Tuir](#)).

In merito a quest'ultimo aspetto la **Fondazione Nazionale dei Commercialisti (Documento di ricerca del 14/9/2018)** ha opportunamente sottolineato come “*con riferimento alle plusvalenze da cessioni di partecipazioni, è necessario distinguere il momento di perfezionamento del trasferimento del titolo, dall'incasso del corrispettivo*. Occorre quindi, tenere nettamente distinti il momento di realizzo della plusvalenza, il quale serve a determinare l'aliquota di tassazione applicabile, da quello in cui avviene il pagamento del corrispettivo, il quale determina, invece, il periodo d'imposta in cui deve avvenire la tassazione”.

Si pensi al seguente esempio: il sig. Rossi, in data **14 aprile 2011**, ha venduto la partecipazione (non qualificata) nella società Alfa S.r.l. per un corrispettivo di 6.000 euro incassato:

- in data **14 aprile 2014** per euro 3.000;
- in data **14 aprile 2019** per euro 3.000.

Sulla base di quanto sopra, considerando che il costo di acquisto della partecipazione è di 5.000 euro, la plusvalenza tassabile è così determinata:

- **plusvalenza 2014:** $3.000 - 5.000 \times (3.000/6.000) = 500$;
- **plusvalenza 2019:** $3.000 - 5.000 \times (3.000/6.000) = 500$.

In questo caso sia la quota di plusvalenza realizzata nel 2014 sia la quota di plusvalenza realizzata nel 2019 scontano l'imposta sostitutiva nella misura del 12,5%, in quanto l'operazione di cessione si è perfezionata **antecedentemente al 1° gennaio 2012**, data a decorrere dalla quale l'aliquota è stata incrementata al 20% per effetto dell'[articolo 2 D.L. 138/2011](#).

PENALE TRIBUTARIO

Possibile la confisca sulla prima casa

di Luigi Ferrajoli

DIGITAL Seminario di specializzazione

ACCERTAMENTI TRIBUTARI, PROVE E PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

Scopri di più >

Nel diritto penale-tributario, l'[articolo 12-bis, comma 1, D.Lgs. 74/2000](#) prevede che “*nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell’articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto*”

Inoltre, l'[articolo 12 ter D.Lgs. 74/2000](#) dispone l’applicazione dell’[articolo 240 bis c.p.](#), ossia la c.d. **confisca per sproporzione, o allargata**, anche a determinati **reati tributari**, subordinando l’applicazione della misura alla presenza di determinate soglie, specificamente individuate in ragione delle singole condotte illecite di volta in volta considerate.

In particolare, le fattispecie interessate dall’applicazione della confisca sono i reati di **dichiarazione fraudolenta**, di emissione di fatture per operazioni inesistenti e di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, con esclusione dei reati di omesso versamento di ritenute e di imposta sul valore aggiunto.

Le norme in esame devono tuttavia essere coordinate con altre disposizioni legislative, specificamente con quelle che disciplinano la **possibilità** o meno di assoggettare a **confisca** determinati beni, che per loro natura e destinazione non si prestano a tale misura.

In particolare, l’attenzione del presente intervento si pone sulla “**prima casa**” e sulla eventuale ablazione della stessa a seguito di pronuncia giudiziale.

La **Corte di Cassazione**, con la [sentenza n. 8995/2020](#), ha dato una risposta **nuova** e dirompente, in quanto si pone dichiaratamente **in contrasto con le precedenti pronunce proprio del Giudice di legittimità** e apre le porte a **conseguenze gravemente pregiudizievoli** per il patrimonio dei soggetti interessati dalla misura in questione.

Nel caso di specie, nei confronti di indagato in ordine all'ipotesi delittuosa di cui all'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#) il Tribunale del Riesame aveva confermato il provvedimento del Giudice per le Indagini Preliminari che aveva disposto il **sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, sui beni della persona, quale profitto del reato di dichiarazione fraudolenta.**

Nel proprio ricorso avanti la Suprema Corte, la persona sottoposta ad indagini ha evidenziato, quale motivo di impugnazione, la violazione del **principio di non pignorabilità della "prima casa", non sottponibile a confisca** ai sensi dell'[articolo 52 D.L. 69/2013](#) e di quanto stabilito dal Giudice di legittimità nella propria [sentenza n. 22581/2019](#).

Ebbene, sotto tale profilo la Corte di Cassazione ha ritenuto infondata la dogliananza, evidenziando che il **limite** posto dal legislatore all'espropriazione immobiliare **non si riferisce alla "prima casa"** in sé e per sé considerata, bensì **"all'unico immobile di proprietà del debitore"**, concetto differente da quanto invocato dal ricorrente.

Secondo tale interpretazione, del tutto innovativa rispetto alle proprie precedenti pronunce, la Corte ha sottolineato che *"per invocare l'applicazione della disposizione in tema di espropriazione immobiliare, il debitore non può limitarsi a prospettare che l'immobile pignorato è la sua "prima casa", perché una tale prospettazione non esclude di per sé che lo stesso debitore sia proprietario di altri immobili"*.

Inoltre, come argomentato dal Collegio, la disposizione citata non costituisce un principio generale del nostro ordinamento, ma si rivolge **esclusivamente alle espropriazioni da parte del Fisco per debiti tributari e non a quelle promosse da altri creditori per debiti di tipo differente.**

Ciò posto, la Suprema Corte ha rappresentato che il **profitto** del delitto di dichiarazione fraudolenta, possibile oggetto di sequestro preventivo funzionale alla confisca, **non comprende le sanzioni né gli interessi maturati in favore dello Stato, come invece compete al debito verso il fisco**, che sempre include il debito tributario, gli interessi e le sanzioni.

Infine, ad avviso del Giudice di legittimità **il limite alla pignorabilità in questione non trova comunque applicazione con riferimento alla confisca penale (diretta o per equivalente), né al sequestro preventivo ad essa preordinato.**

La Corte di Cassazione ha dunque rigettato il ricorso proposto dall'indagato perché infondato, con conseguente condanna al pagamento delle spese processuali.