

## Edizione di lunedì 26 Ottobre 2020

### EDITORIALI

#### [Appuntamento oggi alle 9 con Euroconference In Diretta](#)

di Sergio Pellegrino

### RISCOSSIONE

#### [Riscossione: sospensione di cartelle e pagamenti sino al 31 dicembre 2020](#)

di Angelo Ginex

### AGEVOLAZIONI

#### [Superbonus: su quali immobili gli interventi sono agevolati?](#)

di Alessandro Carlesimo

### RISCOSSIONE

#### [Entro il 30 ottobre la regolarizzazione dei versamenti del modello Redditi 2020](#)

di Luca Mambrin

### FISCALITÀ INTERNAZIONALE

#### [Treaty shopping e beneficiario effettivo: nuovo orientamento della Cassazione](#)

di Marco Bargagli

## EDITORIALI

### **Appuntamento oggi alle 9 con Euroconference In Diretta**

di Sergio Pellegrino

Master di specializzazione

## AGEVOLAZIONI EDILIZIE IN PRATICA: SUPERBONUS, ECOBONUS, SISMABONUS E LE ALTRE AGEVOLAZIONI

Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

accedi al sito >

Come **ogni lunedì**, nuovo appuntamento con **Euroconference In Diretta**.

Nella **sessione di aggiornamento** daremo innanzitutto conto di quanto accaduto nella settimana appena trascorsa **a livello di produzione normativa**, di **documenti di prassi** elaborati da parte dell'**Agenzia delle Entrate** ed evidenzieremo le **pronunce più interessanti** della **Corte di Cassazione**.

Per quanto concerne i **provvedimenti normativi**, innanzitutto va menzionato il **D.L. 129/2020**, con il quale il legislatore **interviene in materia di riscossione** per contrastare gli effetti della **crisi da Covid-19**:

- vengono **spostati al 31 gennaio 2021** i **termini di pagamento delle cartelle esattoriali**;
- nel **contempo** **tutti i termini di prescrizione e di decadenza** che scadono nel 2020 per la notifica delle cartelle di pagamento vengono **differiti al 31 dicembre 2022**.

Abbiamo poi il [decreto del Ministero del Lavoro del 15 settembre](#), pubblicato in **Gazzetta Ufficiale il 21 ottobre**, che regolamenta il **funzionamento del Registro Unico del Terzo Settore**, definendo il percorso di sei mesi che porterà alla piena operatività del registro, e il [decreto del MEF del 24 agosto](#), pubblicato in **Gazzetta Ufficiale il 22 ottobre**, che riguarda le **cause di rifiuto della fattura elettronica verso la PA**.

A livello di **prassi** dell'Agenzia, da segnalare questa settimana **1 circolare, 1 risoluzione e 20 risposte ad istanze di interpello**.

La nostra analisi partirà dalla [circolare, la n. 27/E del 19 ottobre](#), che torna ad analizzare gli effetti dell'[articolo 24 del D.L. 34/2020](#), con il quale il legislatore ha **escluso** le imprese con un volume di ricavi non superiore a 250 milioni di euro dal **versamento del saldo Irap 2019 e del primo acconto 2020**.

Sul tema l'Agenzia si era già cimentata con la precedente [circolare 24/E](#), che non aveva però risolto tutti i dubbi: il principale chiarimento fornito con questo nuovo documento è quello relativo alla **determinazione del saldo Irap dovuto per il 2020 e come debba essere computato il 1° acconto “figurativo”** (non essendo stato versato).

Spazio quindi a **due risposte ad interPELLI** che riguardano entrambi **fondazioni**.

La prima, la [n. 481 di lunedì 19](#), si concentra sul **mantenimento della qualifica di ente non commerciale** da parte di una **fondazione che riceverà in donazione dai fondatori il 100% delle azioni di una S.p.A.**

La seconda, la [n. 489 del 21 ottobre](#), affronta invece il tema del **trattamento fiscale da riservare al passaggio di partecipazioni dalla sfera istituzionale a quella commerciale di una fondazione**.

Molto interessante anche la [risposta 483 del 19 ottobre](#), che riguarda un'**operazione di riorganizzazione** societaria che si vorrebbe effettuare applicando la previsione dell'[articolo 177 comma 2-bis del Tuir](#).

Infine, concluderemo la sessione di aggiornamento con l'esame dell'**ordinanza della Corte di Cassazione n. 23253 di venerdì 23 ottobre**, che affronta il tema della possibilità dell'**iscrizione ipotecaria su beni collocati in un fondo patrimoniale per debiti tributari**.

Nella **sessione adempimenti e scadenze**, **Lucia Recchioni** ci spiegherà come indicare nel **modello Redditi 2020** gli aiuti di stato, mentre, in quella di **approfondimento**, **Roberto Bianchi** affronterà il tema del **credito di imposta affitti e ruoli scaduti**.

Nell'ambito della sessione dedicata alle **agevolazioni edilizie**, realizzata in collaborazione con il servizio **Focus Agevolazioni Edilizie** di **Euroconference Consulting**, ci soffermeremo sulla **verifica dell'esistenza di un impianto di riscaldamento** nell'edificio in cui si realizza l'intervento di efficientamento energetico come **condizione per fruire di ecobonus e superbonus**.

Nella **sessione** curata da **Gruppo Finservice**, il dott. **Stefano Sainati** ci parlerà del **reverse factoring** come opportunità per le imprese nostre clienti.

Consueta chiusura, infine, con la **sessione Q&A**, nella quale affronteremo alcuni dei quesiti proposti dai partecipanti in relazione ai temi affrontati (altri troveranno invece risposta in settimana nell'area dedicata a **Euroconference In Diretta** sulla **piattaforma Evolution** e sulla **Community su Facebook**).

---

## MODALITÀ DI FRUZIONE DI **EUROCONFERENCE IN DIRETTA**

La fruizione di *Euroconference In Diretta* avviene attraverso la **piattaforma Evolution** con due possibili **modalità di accesso**:

1. attraverso l'**area clienti sul sito Euroconference** (transitando poi da qui su **Evolution**);
2. direttamente dal portale di **Evolution** <https://portale.ecevolution.it/> inserendo le **stesse credenziali** utilizzate per l'accesso all'area clienti sul sito di *Euroconference* (**PARTITA IVA e PASSWORD COLLEGATA**).

**Importante avvertenza: è necessario entrare con la PARTITA IVA e la PASSWORD COLLEGATA (e non utilizzando il codice fiscale).**

A partire dal pomeriggio, chi non avesse potuto partecipare alla diretta ha la possibilità di visionare la puntata in **differita on demand**, sempre attraverso la **piattaforma Evolution**.

## RISCOSSIONE

# **Riscossione: sospensione di cartelle e pagamenti sino al 31 dicembre 2020**

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

## **I COMPITI E LE RESPONSABILITÀ DEI REVISORI NELL'AMBITO DELLA CRISI DI IMPRESA. GLI ADEMPIMENTI, LE PROCEDURE E GLI SCHEMI OPERATIVI**

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Vista la straordinaria **necessità e urgenza** di intervenire sui **termini di versamento** dei carichi affidati all'Agente della riscossione in considerazione del protrarsi della situazione di emergenza da Covid-19, il legislatore ha emanato il **D.L. 129/2020**, recante disposizioni urgenti in materia di **riscossione esattoriale**.

In particolare, l'[articolo 1 D.L. 129/2020](#) ha apportato modifiche agli [articoli 68 D.L. 18/2020](#) e [152, comma 1, D.L. 34/2020](#), al fine di prorogare sino a fine anno:

- i **termini di pagamento** delle **cartelle precedentemente inviate** e degli **altri atti** dell'Agente della riscossione;
- il **termine di sospensione** delle attività di **notifica di nuove cartelle** di pagamento.

Più precisamente, l'[articolo 68, comma 1, D.L. 18/2020](#) prevede che, sia per le **entrate tributarie** che per quelle **non tributarie**, risultano sospesi i **termini dei versamenti**, scadenti nel periodo **dall'8 marzo al 31 dicembre 2020**, derivanti dalle **cartelle** di pagamento emesse dagli Agenti della riscossione.

I **versamenti** oggetto di sospensione devono essere **effettuati in unica soluzione entro il 31 gennaio 2021**. **Non** si procede al **rimborso** di quanto già versato.

Per completezza, si precisa che il **differimento** del termine finale di **sospensione** interessa anche gli:

1. **accertamenti esecutivi** ex [articolo 29 D.L. 78/2010](#);
2. avvisi di **accertamento in materia doganale** ex [articolo 9, commi da 3-bis a 3-sexies, D.L. 16/2012](#);
3. **ingiunzioni** degli enti territoriali;

#### 4. nuovi accertamenti esecutivi per tributi locali ex [articolo 1, comma 792, L. 160/2019](#).

Ai sensi dell'[articolo 68, comma 2-ter, D.L. 18/2020](#), così come modificato dall'[articolo 1 D.L. 129/2020](#), è altresì previsto che relativamente ai **piani di dilazione** in essere alla data dell'8 marzo 2020 e ai **provvedimenti di accoglimento** emessi con riferimento alle richieste presentate **fino al 31 dicembre 2020**, gli **effetti** derivanti dalla **decadenza** di cui all'[articolo 19, comma 3, lett. a\), b\) e c\), D.P.R. 602/1973](#) si determinano in caso di **mancato pagamento**, nel periodo di rateazione, di **dieci rate** (e non cinque), **anche non consecutive**.

Quindi, ne deriva che per tali richieste, alla luce di quanto previsto dal citato **articolo 19**, soltanto in caso di **mancato pagamento**, nel corso del periodo di rateazione, di **dieci rate, anche non consecutive**:

- il debitore **decade automaticamente** dal beneficio della rateazione;
- l'**intero importo iscritto a ruolo ancora dovuto** è immediatamente e automaticamente **riscuotibile in unica soluzione**.

La novella, poi, è intervenuta anche sulla **notifica** delle cartelle, *rectius* sui termini di **decadenza e prescrizione** delle stesse, introducendo il [comma 4-bis all'articolo 68 D.L. 18/2020](#).

Con riferimento ai carichi, relativi alle **entrate tributarie e non tributarie**, affidati all'Agente della riscossione durante il periodo di sospensione **dall'8 marzo al 31 dicembre 2020**, è previsto che:

1. i termini di decadenza e prescrizione **in scadenza nell'anno 2021** per la notifica delle cartelle di pagamento sono **prorogati di dodici mesi**;
2. mentre, i termini di decadenza e prescrizione **in scadenza nell'anno 2020** per la notifica delle cartelle di pagamento sono prorogati fino al **31 dicembre del secondo anno successivo** alla fine del periodo di sospensione.

Inoltre, è previsto che è **prorogato di 12 mesi** il termine di cui all'[articolo 19, comma 2, lett. a\), D.Lgs. 112/1999](#), secondo cui costituiscono **causa di perdita** del diritto al **discarico la mancata notificazione** imputabile al concessionario, della cartella di pagamento, prima del decorso del nono mese successivo alla consegna del ruolo e, nel caso previsto dall'[articolo 32, comma 2, lett. b\), D.Lgs. 46/1999](#), entro il terzo mese successivo all'ultima rata indicata nel ruolo.

Viene disposta la **sospensione fino al 31 dicembre 2020** degli obblighi di accantonamento derivanti dai **pignoramenti presso terzi** effettuati prima della stessa data dall'Agente della riscossione e dai soggetti iscritti all'albo per l'accertamento e riscossione delle entrate degli enti locali aventi ad oggetto le somme dovute a titolo di **stipendio, salario, altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego**, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, nonché a titolo di pensione, di indennità che tengono luogo di pensione o di assegni di acquiescenza.

Pertanto, fino a tale data le **somme pignorate** non devono essere sottoposte ad alcun **vincolo di indisponibilità** e il soggetto terzo deve renderle fruibili al debitore, anche in presenza di **assegnazione già disposta** dal giudice dell'esecuzione. Cessati gli effetti della sospensione, e quindi a partire **dal 1° gennaio 2021**, gli **obblighi** imposti al soggetto terzo saranno **di nuovo operativi**.

Resteranno **sospese fino al 31 dicembre 2020** anche le **verifiche di inadempienza** delle Pubbliche Amministrazioni e delle società a prevalente partecipazione pubblica, da effettuarsi ai sensi dell'[\*\*articolo 48-bis D.P.R. 602/1973\*\*](#), prima di disporre pagamenti di importo superiore a cinquemila euro.

Da ultimo, per quanto concerne la **rottamazione-ter** di cui agli [\*\*articoli 3 e 5 D.L. 119/2018\*\*](#) e il **saldo e stralcio** di cui all'[\*\*articolo 1, commi 190 e 193, L. 145/2018\*\*](#), non essendo intervenuta alcuna modifica ad opera del [\*\*D.L. 129/2020\*\*](#), resta fermo che in caso di **mancato, insufficiente o tardivo versamento** delle rate da corrispondere nell'anno 2020 in relazione alle scadenze (anche riaperte), non si ha inefficacia delle definizioni se il debitore effettua l'**integrale versamento** delle predette rate entro il **termine del 10 dicembre 2020**.

## AGEVOLAZIONI

### **Superbonus: su quali immobili gli interventi sono agevolati?**

di Alessandro Carlesimo

Master di specializzazione

## AGEVOLAZIONI EDILIZIE IN PRATICA: SUPERBONUS, ECOBONUS, SISMABONUS E LE ALTRE AGEVOLAZIONI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La concreta applicazione del superbonus richiede **un attento esame della nozione di immobile sul quale è possibile eseguire gli interventi agevolati.**

Dalla lettura dell'[articolo 119 D.L. 34/2020](#), non risulta di immediata comprensione il **perimetro applicativo dell'agevolazione**, considerato il generico riferimento agli **edifici unifamiliari o plurifamiliari** e alle relative unità immobiliari e parti comuni.

Il bonus in commento spetta, innanzitutto, per gli interventi effettuati su **edifici a carattere residenziale o prevalentemente residenziale**.

L'immobile deve dunque essere **adibito a destinazione abitativa, restando in linea di principio escluse le unità immobiliari strumentali all'esercizio dell'attività di impresa, arti e professioni, e gli immobili appartenenti all'impresa** (cd. "immobili patrimonio").

Il vincolo della destinazione abitativa subisce alcune limitazioni con riferimento agli immobili detenuti dalle associazioni o società sportive dilettantistiche, le quali **possono realizzare i lavori, per espressa disposizione di legge, negli spazi utilizzati per lo svolgimento delle attività e, segnatamente, negli "immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi"**.

Gli immobili "*non residenziali*" utilizzati dall'impresa o dal professionista non fruiscono dell'agevolazione ma, laddove siano inseriti in un contesto condominiale, **permettono ai titolari o detentori di detrarre le spese sostenute per le parti comuni, sempreché l'immobile strumentale sia collocato all'interno di un edificio residenziale considerato nella sua interezza.**

Al riguardo, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che ciò si verifica quando **la superficie delle unità immobiliari destinate a residenza sia superiore al 50 per cento della superficie complessiva dell'edificio**.

È stato altresì precisato che, ove tale percentuale risulti inferiore, **è comunque ammessa la**

**detrazione per le spese sostenute sulle parti comuni da parte dei possessori o detentori di unità immobiliari destinate ad abitazione comprese nel medesimo edificio ([circolare AdE 24/E/2020](#)).**

**Il requisito della “residenzialità” non si accompagna a quello di dimora abituale del contribuente e dei suoi familiari, come previsto nella prima versione del Decreto.**

In sede di conversione del testo, infatti, il **comma 10 dell'articolo 119** è stato **modificato in modo tale da ricoprendere anche le “seconde abitazioni”, sia pur nel limite massimo di due unità immobiliari per ciascuna persona fisica.**

Le predette unità devono essere identificate nel catasto dei fabbricati con **categoria diversa da A1, A8 e A9**. Sono ricompresi nell'ambito applicativo anche gli immobili accatastati come F/2 – **unità collabenti**: si tratta degli **immobili totalmente o parzialmente inagibili** (Cfr. [risposta ad interpello n.326/2020](#)).

In seconda battuta, l'immobile deve essere **localizzato nel territorio dello Stato e detenuto dal beneficiario in base ad un titolo idoneo al momento dell'inizio dei lavori o del sostenimento della spesa**.

Entrando più nel dettaglio, il regime del superbonus contempla le seguenti tipologie abitative:

- edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze;
- unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno, collocate all'interno di edifici plurifamiliari;
- unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio;
- parti comuni di edifici residenziali in condominio.

Per **edificio unifamiliare** deve intendersi **un'unica unità immobiliare, di proprietà esclusiva, funzionalmente indipendente, che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno e destinata all'abitazione di un singolo nucleo familiare** ([risposta interpello n. 327/2020](#); [circolare AdE 24/E/2020](#)).

**L'indipendenza funzionale** va valutata in relazione all'attitudine dell'immobile ad essere servito da **impianti di proprietà esclusiva**.

In particolare, l'edificio è funzionalmente indipendente se “**dotato di installazioni o manufatti di qualunque genere, quali impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento di proprietà esclusiva**”.

**L'accesso autonomo dall'esterno** deve invece essere verificato osservando la presenza di **un accesso indipendente, non comune ad altre unità immobiliari**.

In via esemplificativa, tale condizione ricorre quando l'ingresso avviene mediante:

- cancello o portone d'ingresso che affaccia sulla strada, sul cortile o sul giardino (**anche di proprietà non esclusiva**, come sancito dal comma 1-bis aggiunto dalla L. 126/2020)

Soffermandosi invece sulla nozione di unità immobiliare all'interno di edifici plurifamiliari, occorre effettuare un preciso distinguo tra:

- **unità immobiliare dotata di accesso autonomo e funzionalmente indipendente**, la quale fruisce del bonus **a prescindere dalla circostanza che essa faccia parte di un condominio**;
- unità immobiliare in condominio (**non dotata di accesso autonomo e non funzionalmente indipendente** nel senso sopra indicato), la quale fruisce del cd. ecobonus, purché vengano eseguiti interventi cd. "trainanti" sulle parti comuni condominiali (**risposta interpello n. 408/2020**).

In quest'ultimo caso, dunque, il condòmino fruisce della maggiorazione dell'aliquota prevista dal superbonus sugli interventi "trainati" effettuati congiuntamente a quelli principali che insistono sulle parti comuni dell'edificio.

Il singolo condòmino, inoltre, fruisce della detrazione **per gli interventi "trainanti" effettuati sulle parti comuni degli edifici**, in ragione dei millesimi di proprietà o dei diversi criteri di ripartizione delle spese previsti dal codice civile.

Le parti comuni sono individuate dall'[\*\*articolo 1117 cod. civ.\*\*](#) e, in linea generale, ricomprendono **"le parti dell'edificio necessarie all'uso comune"**, quali: il **suolo su cui sorge l'edificio, i tetti e i lastrici solari, le scale, i portici, i cortili, la portineria, gli impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento e simili** fino al punto di diramazione degli impianti ai locali di proprietà esclusiva dei singoli condòmini.

L'Amministrazione si è peraltro soffermata sulla **definizione di condominio** ribadendo, sulla scorta della Giurisprudenza consolidata, che la superficie condominiale **viene a determinarsi senza alcuna specifica deliberazione**, **"nel momento in cui più soggetti costruiscono su un suolo comune ovvero quando l'unico proprietario di un edificio ne cede a terzi piani o porzioni di piano in proprietà esclusiva, realizzando l'oggettiva condizione del frazionamento"** (Corte di Cassazione, sentenza n. 18226/2004).

Stante il concetto di condominio, il superbonus **non si applica agli interventi eseguiti sulle parti comuni dell'edificio interamente posseduto da un unico proprietario o in comproprietà tra più soggetti**: in questo caso non è possibile delimitare **un suolo comune** in quanto non risulta soddisfatta la condizione del **frazionamento della proprietà delle unità immobiliari** ([\*\*risposta interpello n.329/2020\*\*](#)).

Da ultimo, l'intervento deve riguardare **edifici o unità immobiliari esistenti**: sono pertanto escluse dall'agevolazione le spese sostenute per interventi relativi ad edifici in fase di costruzione.

## RISCOSSIONE

# **Entro il 30 ottobre la regolarizzazione dei versamenti del modello Redditi 2020**

di Luca Mambrin

Seminario di specializzazione

## **LA GESTIONE FISCALE DEI B&B E CASA VACANZE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

L'[articolo 98-bis D.L. 104/2020](#) ("Decreto Agosto") inserito dalla **Legge di conversione 126/2020** ha introdotto, tra le altre misure, la **proroga al 30 ottobre 2020**, con relativa **regolarizzazione**, dei versamenti delle imposte, saldo e acconti, **scaduti il 20.08.2020**.

Come noto, il [D.P.C.M. 27.06.2020](#) aveva **differito i termini di effettuazione dei versamenti** risultanti dalle dichiarazioni fiscali per i soggetti Isa, compresi i contribuenti minimi e forfetari, posticipandoli dall'originaria scadenza del **30 giugno 2020** al:

- **20 luglio 2020** senza maggiorazione ovvero al
- **20 agosto 2020**, maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

La norma introdotta in sede di conversione del Decreto Agosto prevede quindi la possibilità di regolarizzare i **versamenti omessi o insufficienti** dei saldi e degli acconti dovuti che scadevano il 20 agosto 2020 senza applicazione di sanzioni, se i relativi pagamenti verranno effettuati entro il 30 ottobre 2020 **con la sola maggiorazione dello 0,8%**.

I **soggetti interessati** alla proroga sono i medesimi soggetti che hanno beneficiato della proroga disposta dal citato [D.P.C.M. 27.06.2020](#) ovvero coloro che:

- esercitano **attività economiche** per le quali sono stati approvati gli **indici sintetici di affidabilità fiscale**, a prescindere dall'applicazione o meno degli stessi e che **dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore ad € 5.164.569**;
- **adottano il regime di vantaggio** di cui all'[articolo 27, comma 1, D.L. 98/2011](#);
- **adottano il regime forfetario** di cui all'[articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014](#);
- dichiarano una **causa di esclusione dagli Isa**, come desumibile dalle istruzioni del Modello Redditi 2020;

- **partecipano**, ai sensi degli [\*\*articoli 5, 115 e 116 del Tuir\*\*](#), a società/associazioni o **imprese** che devono dichiarare redditi “per trasparenza” e che sono **interessate dagli Isa** (con ricavi o compensi fino a 5.164.569 euro), quali ad esempio:
- **soci di società di persone**;
- **collaboratori** dell'impresa familiare/**coniuge** dell'azienda coniugale;
- **soci di associazioni professionali**;
- **soci di società di capitali trasparenti**.

Sono **esclusi** invece dalla proroga i soggetti **non interessati dagli Isa**, quali le **persone fisiche non titolari di partita Iva** e non socie di società o associazioni che dichiarano redditi per trasparenza, soggetti che hanno conseguito **ricavi/compensi di ammontare superiore a 5.164.569 euro**, e contribuenti che svolgono attività agricole e titolari di redditi agrari ai sensi dell'[\*\*articolo 32 Tuir\*\*](#).

Per poter usufruire della proroga ed effettuare i **versamenti omessi o insufficienti** entro il 30.10 senza applicazioni di sanzioni, ma con la maggiorazione dello 0,8% delle imposte dovute è necessario tuttavia che i **soggetti interessati** abbiano **subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel primo semestre dell'anno 2020 rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente**.

Per quanto riguarda la **tipologia delle somme interessate dalla proroga**, va considerato che la norma si riferisce ai versamenti, saldo e acconti, relativi:

- alle **imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi** (modello Redditi 2020);
- all'**Iva** correlata agli ulteriori componenti positivi dichiarati per migliorare il profilo di affidabilità in base agli Isa;
- all'imposta **Irap** risultante dal Modello Irap 2020.

Per quanto riguarda, in particolare, il **versamento del saldo Iva 2020**, il D.P.C.M. del 27.06.2020 ha previsto la proroga al 20.07 (o al 20.8 con la maggiorazione dello 0,40%) con riferimento solo all'Iva dovuta sui maggiori ricavi o compensi dichiarati per migliorare il profilo di affidabilità fiscale; tuttavia si ritiene che la **regolarizzazione al 30.10.2020** possa trovare applicazione **anche qualora il versamento del saldo Iva annuale del 2019 avesse dovuto essere effettuato entro il 20.08.2020**, quindi per i soggetti **per i quali non era applicabile il differimento al 16.9.2020** previsto dal **Decreto Rilancio** (D.L. 34/2020).

Il [\*\*comma 2 dell'articolo 98 – bis\*\*](#) prevede infine che “*in ogni caso non si fa luogo alla restituzione di importi già versati alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto*”.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

# **Treaty shopping e beneficiario effettivo: nuovo orientamento della Cassazione**

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

## LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Ancora una volta la suprema Corte di cassazione, con un **approccio ermeneutico** marcatamente ispirato alle **recenti raccomandazioni diramate dall'Ocse in ambito internazionale**, con la **versione 2014 del Commentario**, ha recentemente fornito **importanti chiarimenti** in tema di **beneficiario effettivo**, nell'ambito del **fenomeno** elusivo conosciuto nella letteratura tributaria come **"treaty shopping"** o **abuso dei trattati internazionali**.

In merito, attuando **manovre di pianificazione aggressiva**, l'**obiettivo finale** del contribuente è quello di usufruire, **senza valide ragioni economiche**, di un **indebito risparmio d'imposta**.

Per comprendere appieno lo **schema elusivo**, supponiamo che la **società Alfa S.p.A.** residente in **Italia**, corrisponda **dividendi, interessi o royalties** nei confronti della **capogruppo Beta S.A.** (residente in Lussemburgo) la quale, in **rapida scansione temporale**, retroceda a sua volta i **flussi reddituali** nei confronti di **Iota Inc. (parent company** residente negli Stati Uniti).

In tale contesto, il ruolo della **società interposta Beta S.A.** potrebbe essere quello di **veicolare (rectius canalizzare) i redditi** nei confronti della **"top holding"** statunitense **sfruttando, indebitamente, i benefici** previsti dalle **direttive comunitarie** o dai **trattati internazionali** stipulati tra i vari Paesi.

Proprio al fine di **arginare** i potenziali **fenomeni di pianificazione fiscale transnazionale**:

- le convenzioni **bilateral**i contro le doppie imposizioni sui redditi e le principali **direttive comunitarie** (es. quella interessi e canoni) contengono una specifica **clausola antiabuso**, denominata **"beneficiario effettivo"** o **"beneficial owner"**, rilevabile anche negli articoli 10, 11 e 12 del **modello di convenzione internazionale**;
- **l'articolo 27-bis, comma 5, D.P.R. 600/1973** contiene una autonoma **clausola antielusiva**, prevedendo che la **Direttiva (UE) 2015/121 del Consiglio, del 27 gennaio**

**2015**, viene attuata dall'ordinamento nazionale mediante [\*\*l'applicazione dell'articolo 10-bis 212/2000\*\*](#), ovvero tenendo conto delle disposizioni previste in tema di **“abuso del diritto o elusione fiscale”**.

In estrema sintesi, **il soggetto estero che percepisce i flussi reddituali** quali dividendi, interessi e *royalties* deve risultare concretamente **il beneficiario dei redditi provenienti dall'Italia**.

In tale contesto, il **commentario 2014 al modello di convenzione Ocse** ha chiarito che il **beneficiario effettivo** è il soggetto **percettore dei redditi** che **gode del semplice diritto di utilizzo** dei flussi reddituali (*right to use and enjoy*), non essendo **obbligato a retrocedere gli stessi ad altro soggetto**, sulla base di **obbligazioni contrattuali o legali, desumibili anche in via di fatto** (*unconstrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person*).

Sullo specifico punto, la **suprema Corte di cassazione**, sezione 5<sup>a</sup> civile, con la **sentenza n. 14756 del 10.07.2020**, ha recentemente richiamato le raccomandazioni fornite dalla comunità internazionale **confermando la natura di beneficiario effettivo della casa madre estera**, nella particolare ipotesi riferita al **pagamento di interessi e canoni**.

Gli Ermellini hanno dapprima chiarito che il **concepto di “beneficiario effettivo”** è stato elaborato in **ambito internazionale** con il precipuo scopo di **contrastare** le pratiche volte proprio a **trarre profitto dalla autolimitazione della potestà impositiva statale**.

Tale **clausola antielusiva**, comparsa per la prima volta nel **modello Ocse di convenzione del 1977**, ha l'obiettivo di **impedire che i soggetti possano abusare dei trattati fiscali attraverso pratiche di *treaty shopping***, con la finalità di riconoscere **la protezione convenzionale a contribuenti che, altrimenti, non ne avrebbero avuto diritto o che avrebbero subito un trattamento fiscale comunque meno favorevole**.

Nello specifico, il *treaty shopping* comporta lo sfruttamento dei **trattati stipulati fra le varie nazioni**, mediante **l'interposizione di un soggetto residente in uno Stato terzo (*conduit*)** nel flusso reddituale **tra lo Stato della fonte e quello del beneficiario effettivo**.

Pertanto, come **sancito dalla suprema Corte di cassazione**, “può fruire dei vantaggi garantiti dai trattati il **beneficiario effettivo**, ossia solo il **soggetto sottoposto alla giurisdizione dell'altro stato contraente, che abbia l'effettiva disponibilità giuridica ed economica del provento percepito**, realizzandosi altrimenti una **traslazione impropria dei benefici convenzionali o addirittura un fenomeno di non imposizione** (cfr. ex multis [Corte di cassazione, sentenza n. 24287 del 30.09.2019](#)).

Infatti nel caso degli **agenti, dei nominees e delle conduit companies**, che **operano quali meri fiduciari, il percettore degli interessi non ne è il beneficiario effettivo**, in quanto il medesimo non ha il diritto di disporre degli interessi percepiti, ma ha **l'obbligo di trasferirli ad altro soggetto**.

Molto interessanti appaiono le osservazioni **formulate in apicibus dalla giurisprudenza di legittimità** in tema di beneficiario effettivo, con particolare riferimento alla **società interposta**: *“la società conduit è un soggetto che si frappone nei rapporti tra erogante e beneficiario finale, come soggetto percipiente solo formalmente, la cui costituzione non è supportata da motivazioni economiche apprezzabili diverse dal risparmio fiscale. La società condotto funge da mero canale di transito dei redditi, quindi dalla fonte al beneficiario finale, sicché la scelta di canalizzazione si giustifica unicamente nelle più vantaggiose implicazioni fiscali del transito”*.

Di contro, come **affermato dai giudici di Piazza Cavour**:

- il **“beneficiario effettivo”** ha sia la **titolarità che la disponibilità del reddito percepito e non è tenuto ad alcun trasferimento dello stesso a terzi**;
- **non possono essere ricomprese tra i “beneficiari effettivi” le “società relais”** (società interposte), ossia società che, sebbene formalmente titolari di redditi, dispongono nella pratica **soltanto di poteri molto limitati**, risultando essere **semplici fiduciarie o semplici amministratori agenti per conto delle parti interessate**;
- devono **essere utilizzate le norme anti-abuso**, volte a far **prevale la sostanza sulla forma** nonché le **regole di “sostanza economica”**;
- nella **versione 2014 del Commentario al modello Ocse**, ai fini della individuazione del **beneficiario effettivo**, non rileva il diritto esclusivo ad usare e godere dei flussi **reddituali** (*“the full right to use and enjoy”*), come previsto nel **draft (bozza)** del 2011, ma la **circostanza che il diritto del beneficiario dei flussi non sia vincolato da specifici obblighi legali o contrattuali di ritrasferimento** (*“recipient’s right to use and enjoy ...is constrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person”*);
- è **esclusa la qualifica di beneficiario effettivo** qualora **“il diritto di disporre e godere...è limitato da obbligazioni contrattuali o legali a trasferire il pagamento ricevuto ad altro soggetto”**.

In definitiva, nella prassi Ocse **nei casi di agente, nominee, conduit company, fiduciario o amministratore, il percettore non è qualificabile come beneficiario effettivo** perché il suo diritto di godere e disporre dei flussi è **limitato da un’obbligazione legale o contrattuale di trasferire i pagamenti ricevuti a terzi**.