

Edizione di venerdì 14 Gennaio 2022

EDITORIALI

Adempimenti In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata dell'11 gennaio
di **Laura Mazzola**

IVA

Applicazione del diritto comunitario ai fini Iva
di **Roberto Curcu**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

CFC Rule: nuovi chiarimenti per la determinazione della tassazione effettiva
di **Marco Bargagli**

IMPOSTE SUL REDDITO

Avviamento riallineato e effetti del conferimento di ramo di azienda
di **Fabio Landuzzi**

ACCERTAMENTO

No alla disapplicazione delle sanzioni per condotte ante sentenza Halifax
di **Angelo Ginex**

LEGGERE PER CRESCERE

&Love Story di Salvatore Russo – Recensione
di **Stefania Pompigna – Digital Assistant**

EDITORIALI

Adempimenti In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata dell'11 gennaio

di **Laura Mazzola**



Il **tedicesimo** appuntamento di **Adempimenti In Diretta** è iniziato, come di consueto, con la sessione “**aggiornamento**”, nell’ambito della quale sono state richiamate le novità, relative alla normativa e alla prassi dell’**ultimo periodo**.

La sessione “**caso operativo**” è stata poi dedicata alla **tassazione dei dividendi**, mentre nell’ambito della sessione “**scadenziario**”, dopo aver ricordato le principali scadenze di versamento e comunicazione, è stato dato risalto alle verifiche da effettuare ad inizio anno al fine della permanenza nei regimi dei “contribuenti minimi”, forfetario e contabile semplificato.

Infine, nella sessione “**adempimenti in pratica**” è stata analizzata la **gestione interna dello studio con TS Studio**.

Sono arrivati diversi **quesiti**; ne ho selezionati dieci, ritenuti **più interessanti**, da pubblicare oggi nella **top 10** con le **relative risposte**.

Sul **podio** ci sono:

3. OBBLIGO IVA MENSILE

2. TRATTAMENTO FISCALE DIVIDENDI IN NATURA

1. REQUISITI AUU

10

Limite contanti per trasferimenti “interni”

Il limite per la circolazione di denaro contante, pari a 1.000 euro, vale anche per il trasferimento tra persona fisica e ditta individuale del medesimo soggetto?

C.T.

La risposta è negativa.

In particolare, non è configurabile quale trasferimento tra soggetti diversi quello intercorso tra imprenditore individuale e ditta del medesimo soggetto.

Ne discende che i trasferimenti superiori a 1.000 euro sono ammessi nella fattispecie descritta.

9

Regime ordinario: mancata opzione

Abbiamo dimenticato di comunicare, all'interno della dichiarazione annuale Iva, la volontà di applicare il regime ordinario. Quali sono ora le conseguenze?

E.S.

L'opzione per il regime ordinario avviene tramite comportamento concludente.

Occorre, però, comunicare tale opzione barrando l'apposito campo della dichiarazione annuale Iva, da presentare successivamente alla scelta operata.

L'omessa comunicazione in dichiarazione, della volontà di applicare il regime ordinario, non inficia l'opzione effettuata, ma è punibile con una sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro.

Si ricorda che l'opzione è valida per almeno un triennio.

8

Mod. CUPE: Ritenute alla fonte

In caso di dividendi assoggettati a ritenuta alla fonte (nuova disciplina) è necessario provvedere

alla certificazione dei dividendi (mod. CUPE)?

S. SNC

In generale, il modello CUPE deve essere rilasciato se le somme non sono assoggettate a ritenuta a titolo di imposta o di imposta sostitutiva.

Ne discende che l'applicazione della ritenuta a titolo di imposta pari al 26 per cento non implica la compilazione del modello CUPE.

Fanno eccezione i percettori società di capitali, che invece continuano ad avere una tassazione nel limite del 5% del dividendo percepito.

7

Superbonus: comproprietà

Immobile costituito da 3 unità immobiliari in comproprietà fra madre e figlio: si considera condominio ai fini del superbonus?

ST.ASS.B. M. COMM. ASS

La lett. n), del comma 66 dell'articolo 1, della Legge di Bilancio per il 2021 ha modificato il comma 9, lett. a) dell'articolo 119, del Decreto Rilancio, prevedendo che il *superbonus* si applica anche agli interventi effettuati *“dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità? immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche”*.

Per effetto della presente modifica, pertanto, l'agevolazione spetta anche se gli interventi sono realizzati su edifici non in condominio, in quanto composti da più unità? immobiliari (fino a 4) di comproprietari.

6

Proroga agevolazione “under 36”

È stata prorogata l'agevolazione per l'acquisto della prima casa da parte di giovani under 36?

S.V.

L'articolo unico, comma 151, della Legge di bilancio per il 2022 ha prorogato al 31 dicembre 2022 l'agevolazione per l'acquisto della prima casa da parte dei giovani *under 36*, introdotta dall'articolo 64, commi da 6 a 11, del Decreto Sostegni-*bis* (D.L. 73/2021).

Si ricorda che l'agevolazione consiste nell'esenzione dal pagamento dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale e, nell'ipotesi di acquisto assoggettato ad Iva, il riconoscimento di un credito di imposta di ammontare pari al tributo corrisposto in relazione all'acquisto.

La condizione per poter fruire di tale agevolazione è un valore dell'indicatore della situazione economica equivalente (Isee) non superiore a 40.000 euro annui.

5

Decorrenza ritenuta 26%

Per le partecipazioni non qualificate, il dividendo viene sempre assoggettato alla ritenuta del 26% indipendentemente dall'anno di formazione?

P.M.

La Legge di Bilancio per il 2018 ha modificato il regime fiscale dei dividendi, equiparando la tassazione degli utili qualificati a quelli non qualificati e prevedendo l'applicazione generalizzata della ritenuta a titolo di imposta del 26 per cento.

La nuova disciplina è applicabile ai dividendi percepiti dal 1° gennaio 2018 ed alle plusvalenze realizzate a partire dal 1° gennaio 2019.

#4

Acconto Iva: fatture considerate entro il 20/12

I dividendi erogati dai soggetti Ires e incassati da persone fisiche, che detengono la partecipazione fuori dal regime di impresa, devono essere indicati nel modello Redditi PF?

I.C.

In linea generale i dividendi sono tassati mediante applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta in misura pari al 26 per cento e, di conseguenza, non vi è obbligo di indicazione del reddito nella dichiarazione fiscale.

Se, però, il dividendo è tassato secondo la disciplina transitoria e il contribuente possiede una partecipazione qualificata, in questo caso il dividendo concorre parzialmente alla formazione del reddito imponibile a seconda del periodo d'imposta di formazione.

3

Obbligo liquidazione Iva mensile

Quali sono i parametri per il passaggio da liquidazione Iva trimestrale a liquidazione Iva mensile?

L.A.

Ai fini della verifica della tipologia di liquidazione Iva da effettuare, le disposizioni normative prevedono le medesime soglie di riferimento collegate all'adozione dei regimi contabili ordinario e semplificato.

Vale a dire che, per il passaggio obbligatorio, alla liquidazione Iva mensile i limiti sono i seguenti:

- 400.000 euro per i soggetti che svolgono prestazioni di servizi;
- 700.000 euro per i soggetti che svolgono attività diverse dalle precedenti.

Occorre, però, verificare importi diversi:

- per la tenuta della contabilità occorre verificare l'ammontare dei ricavi conseguiti nel periodo di imposta precedente, ai sensi dell'articolo 18 del D.P.R. 600/1973;
- per l'effettuazione delle liquidazioni mensili Iva occorre verificare il volume di affari conseguito nel periodo di imposta precedente, ai sensi dell'articolo 7 del D.P.R. 542/1999.

2

Trattamento fiscale dividendi in natura

I dividendi in natura subiscono lo stesso trattamento dei dividendi erogati in denaro?

S.R.

L'articolo 27, comma 2, del D.P.R. 600/1973, prevede, nell'ipotesi in cui la società dovesse erogare al socio dei dividendi in natura, che:

- il momento del “percepimento” del dividendo in natura è rappresentato dalla data di consegna o spedizione, nell'ipotesi di beni mobili, oppure dalla data di stipula dell'atto, in caso di beni immobili e aziende (articolo 109, comma 2 lettera a), del Tuir);
- la valorizzazione dei beni oggetto di dividendo deve avvenire in base al valore normale (articolo 9 del Tuir) alla data della consegna o spedizione, in caso di beni mobili, o alla data dell'atto, in caso di immobili o azienda;
- il socio deve corrispondere alla società la provvista necessaria per effettuare il versamento della ritenuta a titolo d'imposta.

L'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di chiarire che, nell'ipotesi in cui il socio non provveda a fornire la necessaria provvista il pagamento del dividendo, deve essere sospeso (circolare 26/E/2004).

1

Requisiti AUU

Quali requisiti servono per poter richiedere e ricevere l'assegno unico universale?

L.C.

L'assegno unico e universale (AUU), istituito dal D.Lgs. 230/2021, è una prestazione erogata mensilmente dall'Inps a tutti i nuclei familiari con figli di età inferiore a 21 anni.

Ai fini della verifica dei requisiti per l'ottenimento dell'assegno occorre che il richiedente:

- abbia la cittadinanza italiana o di uno Stato membro dell'Unione europea, o ne sia in possesso un suo familiare, ovvero il diritto di soggiorno o diritto di soggiorno permanente, oppure che il richiedente sia cittadino di uno Stato non appartenente all'Unione europea in possesso del permesso di soggiorno UE per soggiornanti di lungo periodo o sia titolare di permesso unico di lavoro autorizzato a svolgere un'attività lavorativa per un periodo superiore a sei mesi o sia titolare di permesso di soggiorno per motivi di ricerca autorizzato a soggiornare in Italia per un periodo superiore a sei mesi;
- sia assoggettato al pagamento dell'imposta sul reddito in Italia;
- abbia la residenza e il domicilio in Italia;
- abbia la residenza in Italia da almeno due anni, anche non continuativi, o la titolarità di un contratto di lavoro a tempo indeterminato o a tempo determinato di durata almeno pari a sei mesi.

Si ricorda che l'AUU ha un importo commisurato all'Isee; tuttavia, nel caso in cui il contribuente non volesse presentare l'Isee, è comunque possibile inviare la domanda ed

ottenere l'importo minimo per ciascun figlio (pari a 50,00 euro).

Per **aderire alla Community di Euroconference In Diretta**, gli interessati possono cercarci su Facebook o utilizzare il link <https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>



IVA

Applicazione del diritto comunitario ai fini Iva

di **Roberto Curcu**

Seminario di specializzazione

LE ALIQUOTE IVA IN EDILIZIA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con la conversione in legge del D.L. 146/2021 è stato modificato il regime di non imponibilità Iva delle **prestazioni di trasporto internazionale** per adeguarlo alle interpretazioni della Corte di Giustizia Europea, e da quanto si apprende dalla stampa specializzata, è stata data efficacia “futura” alla norma per mettere fine ad una serie di contestazioni sollevate dall’Agenzia delle Entrate.

In sostanza, **si è deciso di cambiare la normativa, anziché chiedersi se sia corretto ritenere che le sentenze della Corte di Giustizia europea abbiano efficacia retroattiva “biunivoca”.**

Qualora infatti lo Stato italiano avesse effettivamente la facoltà di chiedere retroattivamente imposte a contribuenti che hanno applicato la normativa interna, dichiarata poi incompatibile da una sentenza della Corte di Giustizia UE, si **potrebbe dare adito a contestazioni molto significative, portando a rilievi in contesti molto più generalizzati, ad esempio a chi pone in essere contratti di leasing.**

Partiamo da lontano, e cioè dagli [articoli 11 e 117 Cost.](#), che stabiliscono che la **sovranità nazionale** incontra dei **vincoli** derivanti dall'**ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali**. Come chiarito infatti dalla Corte Costituzionale nella **sentenza n. 389/1989**, l’eventuale conflitto tra diritto interno e comunitario, produce l’effetto di disapplicazione del primo.

Nel campo Iva, in particolare, tutto ruota intorno alla **Direttiva 112/2006**, che è una norma rivolta ai singoli Paesi membri, che deve essere recepita nei rispettivi diritti nazionali. Tuttavia, quando la Direttiva contiene disposizioni incondizionate e sufficientemente chiare e precise, e lo Stato membro non ha recepito (correttamente) la Direttiva, **“i singoli possono farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato”**. Il “virgolettato” è tratto dalla **sentenza della Corte Costituzionale n. 168/1991**, e, come evidenziato, il singolo può **applicare direttamente il diritto comunitario**, quando il proprio Stato non ha recepito o ha recepito male una direttiva, e lo può fare solo nei confronti del proprio Stato (il quale è l’unico colpevole del

mancato o errato recepimento).

Si pensi che la Corte di Giustizia UE ha statuito che **il privato non può fare valere il diritto comunitario contro un altro privato**; in sostanza in una **causa tra privati** nella quale la normativa nazionale e quella comunitaria non recepitata farebbero giungere a diverse conclusioni, il giudice deve applicare il **diritto nazionale**, e la **parte soccombente può chiedere il risarcimento allo Stato** per aver male recepito il diritto comunitario ed aver arrecato in tale modo un danno.

In questo modo, è evidentemente garantito il **diritto di certezza del diritto** (nel senso che chi applica il diritto nazionale non deve compiere ardui compiti di verifica della compatibilità dello stesso con il diritto comunitario), e l'unico soggetto che trae **nocumento** dal mancato o errato recepimento del diritto comunitario è il soggetto che si è reso **responsabile** del conflitto normativo: lo **Stato**.

Un cenno particolare va alle **sentenze della Corte di Giustizia Europea**. La Corte è l'organo deputato alla **interpretazione autentica** del diritto comunitario. In sostanza, **una sentenza della Corte di Giustizia UE ha la stessa efficacia della norma che sta interpretando**. Se interpreta una direttiva in modo da far emergere l'incompatibilità della stessa di una normativa nazionale, la normativa nazionale deve essere disapplicata, con effetto, normalmente, retroattivo.

Fatte tali premesse, dovrebbe essere abbastanza agevole capire che lo **Stato non può fare valere il diritto comunitario non recepito contro il privato**.

La cosa, oltre che logica, divenne evidente in una sentenza della Corte di Giustizia in una causa del 2004, con la quale la Corte di Giustizia UE statuì che **quando normativa o prassi nazionale sono difformi alla corretta applicazione del diritto comunitario, il recupero dell'Iva nei confronti del privato non è consentito**.

Si pensi pure che in tale causa il Governo italiano ritenne utile proporre alla Corte la **propria interpretazione**, che era quella di **richiedere le imposte non versate e non applicare sanzioni** (voleva "comunitarizzare" lo Statuto del Contribuente...). La Corte, invece, ritenne che nell'ottica di tutelare il **legittimo affidamento dei contribuenti, nemmeno le imposte possono essere chieste**.

In sostanza, lo **Stato** che non ha altri obblighi se non quelli di **"adeguarsi al diritto internazionale"**, e se svolge male tale compito, **non può scaricare le proprie colpe sul privato**.

Eppure, l'Amministrazione finanziaria, ma anche una buona parte di chi scrive sulla stampa specializzata, lasciano capire che le sentenze della Corte hanno efficacia retroattiva anche a danno del contribuente....

Nel 2005, ad esempio, una **risoluzione** dell'Agenzia delle Entrate precisò che andava data **efficacia retroattiva** ad una sentenza della Corte di Giustizia UE che aveva chiarito che

l'esenzione Iva non poteva essere applicata alle prestazioni di medicina legale, e quindi pretendeva che **i privati versassero tutta l'Iva per gli anni accertabili** che non era stata addebitata, applicando la norma interna. Dovette intervenire il legislatore, e precisare che **l'imponibilità si applicava solo per il futuro**.

Nel 2019 la stessa Agenzia, con risoluzione, precisò che **le scuole guida** (che si erano conformate al proprio orientamento) **che non avevano addebitato l'Iva sulle proprie prestazioni, avrebbero dovuto versarla retroattivamente**, per tutti gli anni accertabili, in quanto la **Corte di Giustizia Europea** aveva nel frattempo fornito una interpretazione della **Direttiva 112/2006**, che **escludeva l'esenzione per tali prestazioni**. Anche in tale caso, il legislatore intervenne per disporre che **l'imponibilità Iva di tali prestazioni era solo per il futuro**.

Ora, il legislatore ha modificato l'**articolo 9 del Decreto Iva**, limitando i **casi di applicazione del regime di non imponibilità**, in senso conforme alla Direttiva Iva, come interpretata dalla **sentenza della Corte di Giustizia UE C-288/16**, con decorrenza 2022. Si apprende che **l'esplicita previsione di una data futura di efficacia della norma sia stata inserita per evitare l'applicazione diretta e retroattiva del diritto comunitario a danni del contribuente**.

Ma se per far sì che il **diritto comunitario non possa avere efficacia diretta e retroattiva a danno del contribuente** servisse ogni volta un intervento del **legislatore** interno, sarebbe allora opportuno che il legislatore prendesse rapidamente carta e penna e cambiasse diverse norme, o nelle more **ci sarebbero contestazioni un po' per tutti**: dalla **ritardata applicazione dell'Iva nei contratti di leasing traslativo**, all'**indetraibilità dell'Iva connessa alle operazioni di lease back**, alla **mancata applicazione del regime di esenzione per alcune prestazioni rese all'interno di consorzi**, alla **mancata applicazione dell'Iva ai distacchi di personale pari al costo**, ecc...

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

CFC Rule: nuovi chiarimenti per la determinazione della tassazione effettiva

di Marco Bargagli



L'Agenzia delle entrate, nella **recente circolare 18/E/2021**, ha chiarito che la disciplina relativa alle c.d. **"Controlled Foreign Companies"** (CFC Rule) contenuta nell'[articolo 167 Tuir](#) ha la **finalità di rendere imponibili in capo ai soggetti residenti o stabiliti in Italia** gli utili prodotti dalle società estere controllate, nonché dalle stabili organizzazioni all'estero di imprese residenti in Italia per le quali e? **applicabile il regime di branch exemption** (ex articolo 168-ter Tuir), che **beneficiano di una tassazione ridotta nello Stato di insediamento** e che, al tempo stesso, **risultano titolari di determinate categorie di proventi (c.d. passive income), senza svolgere un'attività economica effettiva.**

L'imposizione derivante dall'applicazione delle **disposizioni previste dalla disciplina CFC** viene **subita dal soggetto controllante italiano**, in **proporzione alla quota di partecipazione agli utili e a tassazione separata**, indipendentemente **dall'effettiva percezione degli stessi utili sotto forma di dividendi.**

La **normativa CFC**, introdotta inizialmente nel nostro ordinamento con l'[articolo 1, lettera a\), L. 342/2000](#), è stata **oggetto di numerose modifiche intervenute nel corso degli anni.**

La medesima **CFC legislation** è stata ulteriormente modificata ad opera dell'[articolo 4 D.Lgs. 142/2018](#) (c.d. "Decreto Atad"), attuativo della Direttiva Atad UE 2016/1164, recante **norme di contrasto alle pratiche di elusione fiscale attuate a livello transnazionale.**

In particolare, a decorrere dall'esercizio 2019, il **regime fiscale CFC** si applica al **ricorrere congiunto** di una **duplice condizione pregiudiziale** (prevista dall'[articolo 167, comma 4, Tuir](#)), che riguarda i **soggetti controllati esteri** quando gli stessi:

- sono assoggettati a **tassazione effettiva** inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia;

- **oltre un terzo dei proventi** realizzati oltre frontiera rientra **in una o più delle seguenti categorie**:

1. **interessi** o qualsiasi altro reddito generato da **attivi finanziari**;
2. **canoni** o qualsiasi altro reddito **generato da proprietà intellettuale**?
3. **dividendi** e redditi derivanti dalla **cessione di partecipazioni**;
4. redditi da **leasing finanziario**;
5. redditi da **attività assicurativa, bancaria** e altre **attività finanziarie**?
6. proventi derivanti da operazioni di **compravendita di beni** con **valore economico aggiunto scarso o nullo**, effettuate con soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente;
7. **proventi derivanti da prestazioni di servizi, con valore economico aggiunto scarso o nullo**, effettuate a favore di soggetti che, direttamente o indirettamente, **controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati** dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente.

Il legislatore ha altresì previsto una specifica **condizione esimente** che consente di disapplicare la normativa in rassegna.

In particolare, la tassazione **dei redditi esteri non si applica** qualora il soggetto residente in Italia **dimostra che il soggetto controllato non residente svolge un'attività economica effettiva**, mediante **l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali**.

Con questo primo speciale analizziamo, di seguito, le indicazioni diramate dall'Agenzia delle entrate, utili a determinare il **livello di tassazione effettiva estera**, con particolare riferimento alla tipologia di **imposte sul reddito da considerare**.

Anzitutto, per **verificare l'applicazione della CFC rule**, il soggetto controllante residente in Italia dovrà **necessariamente accertare il livello di tassazione effettiva dell'impresa controllata estera** rispetto a quello *"virtuale domestico"*.

In merito, si ricorda che:

- per **"tassazione effettiva estera"** si intende il rapporto tra **l'imposta estera** corrispondente al reddito imponibile e **l'utile ante-imposte** risultante dal bilancio della controllata;
- per **"tassazione virtuale domestica"** si intende il rapporto tra **l'imposta che la controllata avrebbe pagato in Italia**, corrispondente al reddito imponibile rideterminato secondo le **disposizioni fiscali italiane in materia di reddito d'impresa (con variazioni RF)**, e **l'utile ante-imposte** risultante dal bilancio della controllata.

A tale fine, si rammenta che la disposizione di cui all'[articolo 167, comma 4, lettera a\), Tuir](#) prevede che la disciplina CFC, tra le altre condizioni, si applichi **"se i soggetti controllati non**

residenti [...] sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia”.

Ciò posto, nella **determinazione della tassazione effettiva estera** occorre considerare:

- **le imposte sul reddito effettivamente dovute dall'entità estera controllata nello Stato di localizzazione, al netto dell'utilizzo di eventuali crediti d'imposta per i redditi prodotti in Stati diversi da quello di insediamento;**
- **le imposte dovute sui redditi della medesima entità estera in altre giurisdizioni** (ad esempio, le ritenute d'imposta prelevate negli Stati della fonte del reddito diversi dallo Stato di localizzazione);
- **le imposte dovute dalla entità estera in relazione ai redditi attribuibili all'attività svolta attraverso una stabile organizzazione in regime di credito di imposta localizzata in altra giurisdizione** includendo, in entrambi i casi, tra le altre giurisdizioni anche l'Italia.

A tal fine, **assumono rilevanza solo le imposte assolute a titolo definitivo** e non suscettibili di rimborso, neanche in virtù dell'applicazione **dell'eventuale Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra lo Stato di localizzazione dell'entità estera controllata e lo Stato della fonte.**

A livello internazionale, in **presenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e lo Stato di residenza della controllata**, le imposte sul reddito sono quelle ivi individuate, nonché quelle di **natura identica o analoga** che siano intervenute successivamente in sostituzione di quelle individuate nella medesima Convenzione.

Infine, nell'ipotesi di **Confederazioni di Stati**, nel computo della **tassazione effettiva estera** si devono considerare, **oltre alle imposte federali**, anche le **imposte sul reddito proprie di ciascuno Stato federale e delle amministrazioni locali.**

Come chiarito **dalla citata circolare 18/E/2021:**

- **tenuto conto della natura di imposte sul reddito**, queste rilevano **anche se non espressamente incluse nell'eventuale Convenzione per evitare le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e lo Stato di localizzazione della controllata;**
- **analogamente, per le imposte prelevate sui redditi della controllata a titolo definitivo in Stati diversi da quello di residenza o localizzazione**, si farà riferimento alle **imposte sul reddito individuate nelle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia con detti altri Stati**, nonché **quelle di natura identica o analoga che siano intervenute successivamente in aggiunta o in sostituzione di quelle individuate nella medesima Convenzione;**
- **in assenza di una Convenzione per evitare le doppie imposizioni**, la **verifica sulla natura del tributo estero assolto nello Stato di residenza o localizzazione della entità estera** (o in un altro Stato diverso da questo) andrà effettuata alla stregua dei principi e delle nozioni evincibili dall'ordinamento tributario nazionale. Sul punto, come indicato nella

[circolare 9/E/2015](#), il contribuente potrà **comunque presentare un'istanza d'interpello** nel caso in cui **sussistano obiettive condizioni d'incertezza sulla qualificabilità del tributo estero quale imposta sul reddito**.

IMPOSTE SUL REDDITO

Avviamento riallineato e effetti del conferimento di ramo di azienda

di **Fabio Landuzzi**

Seminario di specializzazione

LA REDAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'Agenzia delle Entrate, nella [risposta all'interpello n. 893-2021](#), ha affrontato il tema degli effetti di un'operazione straordinaria – per la precisione, il **conferimento di un ramo di azienda** in una società esistente e la successiva **cessione di una parte della partecipazione** ricevuta in cambio – sul **valore fiscale** di un **avviamento** precedentemente oggetto di **riallineamento ex articolo 15, comma 10, D.L. 185/2008**, ed incluso nel compendio aziendale conferito.

In prima battuta, per quanto concerne l'innescò del c.d. **recapture** ossia la rideterminazione del valore fiscale dell'**asset** precedentemente riallineato quale conseguenza del suo **"realizzo"** nel **"periodo di sorveglianza"** (rappresentato dal quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione per il riallineamento), è di rilievo sottolineare che **L'Agenzia delle entrate conferma** in questa circostanza che di per sé il **conferimento di azienda** (o di ramo di azienda) **non configura un'ipotesi di realizzo** soggetta a tale regola di decadenza degli effetti del riallineamento.

Tuttavia, la **successiva cessione parziale della partecipazione** di maggioranza ricevuta nella conferitaria e perfezionata **nel periodo di sorveglianza** viene qualificata dall'Agenzia delle Entrate come una sorta di **indiretto trasferimento e di realizzo dell'asset** (avviamento) incluso nel ramo di azienda precedentemente conferito, e perciò come operazione di per sé **idonea a determinare la decadenza degli effetti fiscali connessi al riallineamento** per l'intero avviamento riferito al ramo di azienda conferito.

In questo contesto, peraltro, **L'Agenzia delle entrate richiama**, e per l'effetto conferma, quell'interpretazione risalente alla [circolare 8/E/2010](#) secondo la quale in caso di **conferimento di azienda** in cui è **compreso l'avviamento** avente un valore fiscale positivo (ad esempio, perché oggetto di riallineamento), tale **asset deve considerarsi escluso dalla composizione dell'azienda conferita**, dovendo esso essere **"stornato" dalla contabilità dell'impresa conferente** in conseguenza della perdita di valore derivante dal trasferimento del

compendio a cui esso si riferisce; e tale effetto fiscale si realizzerebbe **anche laddove l'avviamento** di cui si tratta **fosse incluso** a tutti gli effetti, aziendali, contabili ed anche valutativi, **nell'azienda conferita**.

Questa visione – che è del tutto **avulsa da qualsivoglia definizione tecnica, aziendalistica e contabile di avviamento** e tale da creare un “mostro fiscale” concettualmente poco concepibile – produce quindi per l'Amministrazione Finanziaria questo effetto: il **valore fiscalmente riconosciuto all'azienda** conferita per il soggetto **conferente** sarebbe dato dalla somma dei valori fiscali delle attività e delle passività incluse nel compendio, ma **escluso il valore fiscale dell'avviamento**; quindi, il **valore fiscale della partecipazione** che il conferente riceve nella conferitaria corrisponderebbe al suddetto valore fiscale, perciò **espunto quello dell'avviamento**. Per il **conferitario**, infine, i **valori fiscali** del compendio aziendale in cui subentra in continuità **non comprenderebbero quello dell'avviamento**. La deduzione fiscale delle quote di ammortamento dell'avviamento proseguirebbe perciò sul conferente.

Ecco allora che, collocata in questo contesto la **cessione (parziale) della partecipazione** di maggioranza della conferitaria, nella [risposta n. 893/2021](#), l'Agenzia delle entrate la legge come **una indiretta cessione realizzativa dell'avviamento** tale da innescare il meccanismo del *recapture*; anche rispetto a questa soluzione, in verità, si nutrono **diverse perplessità**, poiché se l'avviamento deve (fiscalmente) permanere sul conferente, non si comprende la ragione per cui la cessione di una parte della partecipazione nella conferitaria debba innescare questo fenomeno.

La questione di fondo, però, è proprio il richiamo alla [circolare 8/E/2010](#) ampiamente **criticata dalla dottrina** perché, come detto, del tutto **avulsa dalla realtà aziendale e contabile** dell'operazione di conferimento di azienda, e dalla nozione stessa di avviamento.

Per tutte, si ricorda la posizione assunta dall'AIDC nella **Norma di comportamento n. 181** pubblicata nel 2011, la cui Massima prende una netta posizione sull'argomento affermando che *“in caso di **conferimento di un'azienda**, in relazione alla quale sia già iscritta nella contabilità del conferente una posta a titolo di **avviamento**, il **conferitario acquisisce l'avviamento** unitamente agli elementi che compongono l'azienda e **subentra nel valore fiscale** che l'avviamento aveva in capo al conferente, indipendentemente dal valore al quale viene iscritto nella contabilità del conferitario, ciò in quanto **l'avviamento rappresenta una qualità dell'azienda** che non può circolare autonomamente e si trasferisce necessariamente con essa”*.

Una corretta impostazione degli effetti fiscali dell'operazione, come bene argomenta la citata Norma di comportamento, non può prescindere dal fatto che **l'avviamento si trasferisce alla conferitaria** unitamente all'azienda, perché **è parte integrante del compendio** da questa assunto; di contro, **il conferente dismette tale elemento**, e ciò sia contabilmente che fiscalmente, unitamente a tutti gli altri elementi che concorrono a formare l'azienda, così che dovrebbe assumere quale **valore fiscale della partecipazione** ricevuta lo **stesso valore fiscale che aveva l'azienda conferita nel suo complesso**, comprensivo dell'eventuale valore fiscale dell'avviamento.

Sarebbe auspicabile che l'Amministrazione Finanziaria **ritornasse sui propri passi** interpretativi, poiché se la dottrina unanimemente ritiene tale posizione non corretta, una ragione per rifletterci – forse – c'è.

ACCERTAMENTO

No alla disapplicazione delle sanzioni per condotte ante sentenza Halifax

di Angelo Ginex



Le **sanzioni amministrative** per la violazione del **principio generale antielusivo** **non** possono essere oggetto di **disapplicazione** ai sensi dell'[articolo 8 D.Lgs. 546/1992](#), nemmeno quando le relative **condotte** sono state poste in essere **prima della sentenza Halifax** della Corte di Giustizia UE (cfr. [CGUE, Causa C-255/02 del 21/02/2006](#)) e della **introduzione** dell'[articolo 10-bis L. 212/2000](#).

È questo il **principio di diritto** sancito dalla **Corte di Cassazione** con **sentenza n. 862 depositata ieri 13 gennaio**, la quale interviene su un tema assolutamente nuovo e **privo di precedenti giurisprudenziali**.

La vicenda in esame prende le mosse dalla notifica di un **avviso di accertamento ai fini IVA per l'anno di imposta 2004**, con cui l'Agenzia delle entrate, ravvisando una fattispecie di **abuso del diritto**, **disconosceva la detrazione dell'imposta versata** su un canone di locazione immobiliare di durata pari a 18 anni, corrisposto e fatturato in unica soluzione per l'intera durata del rapporto a fine dicembre 2004.

La società destinataria di tale atto, proponeva **ricorso** dinanzi alla competente commissione tributaria provinciale, la quale lo **rigettava**. Così proponeva **appello** alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, che invece, in **accoglimento** del gravame, **riconosceva la disapplicazione delle sanzioni, stante «l'obiettivo incertezza circa l'interpretazione della norma»**.

Più precisamente, i giudici di secondo grado, considerato che le **condotte** da cui derivava l'atto impugnato, erano state **poste in essere prima** dell'emanazione della **sentenza Halifax** della Corte di Giustizia, con la quale – a loro dire – era stato compiutamente individuato e definito l'istituto dell'abuso del diritto, e che quindi **«esisteva una obiettiva situazione di incertezza circa la legittimità o meno di determinate condotte»**, hanno ritenuto che ciò costituisse ragione idonea ad **escludere l'applicazione delle sanzioni** ai sensi del citato **articolo 8**.

Pertanto, l'Agenzia delle entrate proponeva **ricorso per cassazione** lamentando, ai fini che qui interessano, la **violazione** dell'[articolo 8 D.Lgs. 546/1992](#), in quanto la CTR avrebbe **omesso** di considerare che la citata **sentenza Halifax** ha semplicemente evidenziato un **fenomeno già conosciuto e contrastato** nell'ordinamento italiano da lungo tempo.

Essa affermava altresì che tale fenomeno trova la propria **fonte** non nella sentenza *Halifax*, ma nelle **norme dell'ordinamento positivo interno**, quali principalmente l'[articolo 37-bis D.P.R. 600/1973](#) (oggi l'[articolo 10-bis L. 212/2000](#)) e nell'[articolo 10 L. 408/1990](#). Peraltro, rilevava che la disapplicazione prevista dal citato **articolo 8**, che suppone l'esistenza di un **errore scusabile**, è **"concettualmente incompatibile"** con l'abuso del diritto, poiché la condotta abusiva è connotata necessariamente da un elemento soggettivo qualificabile come dolo specifico.

La Corte di Cassazione ha subito precisato di **non condividere l'assunto** secondo cui sussisterebbe una **incompatibilità strutturale e logica** tra l'abuso del diritto e l'esimente di cui all'[articolo 8 D.Lgs. 546/1992](#), dal momento che la norma antielusiva colpisce non solo il comportamento fraudolento, ma anche l'uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico.

Tuttavia, essa ha ritenuto **fondata la doglianza** avanzata dall'Agenzia ricorrente, evidenziando come **l'errore sulla norma tributaria**, che, sulla base dell'**articolo 8 D.lgs. 546/1992**, trova giustificazione nelle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito delle disposizioni alle quali si riferisce, possa essere ravvisato soltanto quando sussistono **"elementi positivi di confusione"** (cfr. **Cass. Ord. n. 18031/2013**).

In tale contesto, pertanto, **non** può assumere alcuna **rilevanza l'incertezza** che il contribuente lamenti in ordine ad una **determinata condotta**, che venga da questi giustificata dall'asserita **non chiarezza dell'istituto giuridico** nell'ambito del quale tale condotta rientri, e superata solo dopo l'emanazione di una pronuncia giudiziaria che ne abbia precisato i contorni.

Inoltre, i giudici di legittimità hanno **escluso** che **l'obiettiva incertezza** normativa possa derivare dal mancato tempestivo coordinamento e adeguamento delle normative dei diversi Paesi UE (cfr. **Cass. Ord. n. 3108/2019**), evidenziando altresì l'esistenza di un **fondamento normativo chiaro e univoco, preesistente alla citata sentenza Halifax** (cfr. **Cass. Sent. 23845/2016**).

Da ultimo, la Corte ha **negato** che possa ritenersi che la **violazione del principio generale antielusivo** sia **priva di sanzione**, alla luce di quanto previsto dall'**articolo 1, comma 2, D.P.R. 471/1997**.

In conseguenza di quanto sopra, la Corte di Cassazione ha concluso che: «*in tema di IVA e di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, non essendovi incompatibilità strutturale e logica tra abuso del diritto e l'esimente di cui all'articolo 8 D.lgs. 546/1992, non sussistono i presupposti per la disapplicazione – alla luce della giurisprudenza Halifax della Corte di*

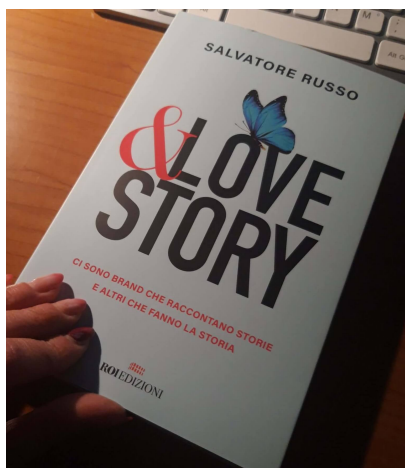
*Giustizia – della previsione menzionata con riferimento alle sanzioni per la violazione del principio generale antielusivo il quale, sia pure espressamente delineato e codificato solo successivamente al compimento delle condotte oggetto di provvedimento sanzionatorio, è nondimeno **principio immanente nell'ordinamento**».*

Pertanto, la sentenza impugnata è stata **cassata con rinvio** al giudice di appello affinché riesamini la controversia alla luce di tale principio.

LEGGERE PER CRESCERE

&Love Story di Salvatore Russo – Recensione

di **Stefania Pompigna** – Digital Assistant



&Love Story è il libro di **Salvatore Russo**, edito da **Roi Edizioni**.

Brand Builder, Digital Marketing Strategist, autore di libri dedicati al digital marketing, copywriter e founder di &Love, società con cui realizza eventi phygital diventati un punto di riferimento nazionale nel mondo del marketing e della comunicazione.

Salvatore ha uno stile davvero unico nella scrittura, ti coinvolge con metafore, racconti ed esempi e questo aiuta a comprendere meglio ogni singolo concetto. Uno stile che viene fuori sin dall'introduzione del libro.

L'argomento trattato è racchiuso nel payoff di copertina **“ci sono brand che raccontano storie e altri che fanno la storia”**. L'autore spiega un nuovo modello per la costruzione di un business a prova di crisi e per un brand amato e riconosciuto dalle persone. Cinque capitoli, come cinque sono gli step che l'autore ha realizzato per **avere un business che va oltre il prodotto, gli sconti e i competitor**. Un percorso strutturato per una brand strategy consolidata su un'idea emotiva e supportata dai benefici funzionali del prodotto. Applicabile a qualsiasi realtà aziendale, grande o piccola, purché abbia la voglia di affrontare una metamorfosi. Sì, una metamorfosi proprio come la farfalla. Salvatore scrive di un cambiamento importante e necessario che i brand devono affrontare per avvicinare il proprio pubblico di riferimento. Una metamorfosi che sono proprio le persone a chiedere alle aziende.

Utilizzando la metafora della farfalla, spiega come da bruco-azienda, in cui si è concentrati solo sul prodotto o servizio, e si è rinchiusi nella fatidica frase “si è sempre fatto così” si può coinvolgere il proprio pubblico (target lo odia come termine) grazie a un'idea emotiva al centro del brand. Questo processo permette di diventare un'azienda-farfalla in grado di

superare ogni ostacolo e volare alto con il proprio business model.

I **cinque step per completare la metamorfosi** sono meticolosamente spiegati in più di 250 pagine con ricerche, analisi e dati. Tutto parte dal **pensiero** che prende forma dal perché, dal come e da cosa vogliono realmente le persone. Un pensiero che diventa **azione** e che viene narrato con casi studio di aziende e professionisti che lo hanno già adottato con ottimi risultati. Man mano che si procede con la lettura, Salvatore spinge i brand e le aziende a **raccontarsi**, parlando alle persone e non semplicemente ai consumatori. Fornisce **strumenti** ed espone **metodi** per lo sviluppo di una strategia pragmatica, volta a creare un **brand forte** con un approccio più consapevole ed emotivo.

Il concetto del libro è chiaro, &Love Story è la storia d'amore tra aziende e clienti, per **creare brand forti e duraturi**. Un approccio al business più umano, in cui si considerano gli obiettivi di vendita aziendali legati più alla relazione che alla transazione economica.

Questo libro è ricco di contenuti, si evince un grande lavoro di ricerca e si comprende l'esperienza e le competenze dell'autore. Interessanti i contributi a cura di Ipsos con dati e sondaggi di cosa chiedono i consumatori. Affascinante il contributo di Andrea Fontana con il Narrative Activism e di Regina Moretto con il Copywriting.

Se l'intento di Salvatore era di arrivare a imprenditori e professionisti portandoli a riflettere, a mettersi in discussione e a chiedersi "posso fare meglio?" ci è riuscito benissimo.

