



# Euroconference

NEWS

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Direttori: Sergio Pellegrino e Luigi Scappini

## Edizione di giovedì 31 Marzo 2022

### EDITORIALI

[Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 28 marzo](#)  
di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

### AGEVOLAZIONI

[Credito per investimenti in beni strumentali: rilevanza di oneri accessori e attrezzature](#)  
di Debora Reverberi

### CRISI D'IMPRESA

[Lo scioglimento per carenza di prospettiva di continuità aziendale](#)  
di Luigi Ferrajoli

### FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Treaty shopping: regime fiscale dei dividendi infragruppo](#)  
di Marco Bargagli

### ACCERTAMENTO

[Indagini finanziarie anche per ricostruire il reddito del lavoratore dipendente](#)  
di Lucia Recchioni

### ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

[Riprendono gli eventi dedicati alle aggregazioni professionali](#)  
di MpO & partners

## EDITORIALI

### **Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 28 marzo**

di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino



La **76esima puntata** di Euroconference In Diretta si è aperta, come di consueto, con la sessione **“aggiornamento”**, nell’ambito della quale sono state richiamate le novità della **scorsa settimana**.

La sessione **“adempimenti e scadenze”** è stata poi dedicata al **ravvedimento del quadro RW a seguito delle lettere di compliance ricevute**, mentre nell’ambito della sessione **“caso operativo”** è stata analizzata la nuova misura **“On-Oltre Nuove imprese a tasso zero”**.

Durante la sessione **“approfondimento”**, inoltre, si è parlato dei termini per esercitare l’azione di accertamento in caso di **attività detenute all'estero**, mentre nel corso della rubrica dedicata alla **finanza agevolata di Golden Group** l’attenzione si è focalizzata sulle **risorse destinate alla realizzazione di impianti fotovoltaici in agricoltura**.

Numerosi sono stati i **quesiti** ricevuti: anche oggi, come le scorse settimane, pubblichiamo la **nostra top 10 dei quesiti** che abbiamo ritenuto **più interessanti**, con le **relative risposte**.

Sul **podio**, questa settimana, per noi ci sono:

- 3. IMPRESE GIOVANILI: CONTRIBUTI ANCHE IN CASO DI ACQUISTO DI AZIENDE?**
- 2. REDDITI NON DICHIARATI MA TASSAZIONE A ZERO: QUALE SANZIONE?**
- 1. BUONI CARBURANTI: NECESSARIO IL RICONOSCIMENTO A TUTTI I DIPENDENTI?**

**# 10**

## Sanzione per Ivafe: è prevista la maggiorazione di 1/3?

***La sanzione per l'Ivafe non va maggiorata di 1/3, trattandosi comunque di redditi prodotti all'estero?***

### P.D.G.

Per molti anni, in effetti, dubbi sono ruotati intorno all'applicabilità, anche ai fini della determinazione della sanzione per la dichiarazione infedele relativa all'Ivafe, della maggiorazione di 1/3.

Durante gli anni della *voluntary disclosure*, molti Uffici ritenevano applicabile la maggiorazione anche in queste ipotesi.

Tuttavia, sul punto è intervenuta a fare chiarezza la risoluzione 82/E/2020, con la quale è stato precisato che, oltre i novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 471/1997, ovvero la sanzione dal 90 al 180% della maggiore imposta dovuta, senza che la stessa sia maggiorata di 1/3 ovvero raddoppiata perché l'Ivie e l'Ivafe non derivano da "redditi" prodotti all'estero.

## # 9

### "Oltre Nuove imprese a tasso zero" e compagine societaria

***Come si determina la prevalenza di giovani e/o donne nella compagine societaria per accedere alla misura agevolativa "Nuove Imprese a tasso zero"?***

### L.G.

In base all'articolo 5 D.M. 04.12.2020 possono beneficiare delle agevolazioni "ON-Oltre Nuove imprese a tasso zero" le imprese "*in cui la compagine societaria sia composta, per oltre la metà numerica dei soci e di quote di partecipazione, da soggetti di età compresa tra i diciotto ed i trentacinque anni ovvero da donne*".

Come puntualmente precisato dal soggetto gestore Invitalia nelle FAQ pubblicate sul sito istituzionale la società deve dimostrare, alla data di presentazione della domanda, il rispetto di due criteri soggettivi:

- il criterio numerico, con prevalenza sul totale soci del numero di soci di età 18 -35 anni e/o di donne di qualsiasi età;
- il criterio delle quote di partecipazione, con prevalenza sul capitale sociale delle quote

detenute da soci di età 18 -35 anni e/o di donne di qualsiasi età.

Ai fini del soddisfacimento dei criteri per “giovani” si intendono i soci che, alla data di presentazione della domanda, abbiano compiuto 18 anni di età e non abbiano compiuto 36 anni; le donne invece devono avere compiuto 18 anni senza limiti superiori di età.

Le casistiche esemplificate da Invitalia sono le seguenti:

Criterio numerico

Caso	Numero soci	Socio uomo 18-35 anni	Socio donna	Altro socio	Requisito soggettivo soddisfatto
A	3		2	1	SI
B	3	1	1	1	SI
C	2		2		SI
D	2	1	1		SI
E	3		1	2	NO
F	3	1		2	NO
G	2		1	1	NO

Criterio delle quote di partecipazione

Caso	Numero soci	Socio uomo 18-35 anni (con % quote detenute)	Socio donna (con % quote detenute)	Altro socio (con % quote detenute)	Requisito soggettivo soddisfatto
A	3		2 70%	1 30%	SI
B	3	1 20%	1 31%	1 49%	SI
C	2		2 100%		SI
D	2	1 95%	1 5%		SI
E	2		1 45%	1 55%	NO
F	3	1 15%	1 35%	1 50%	NO
G	2	1 20%		1 80%	NO

## # 8

**Nuove imprese a tasso zero: sono ammessi i professionisti?**

***Se misura ON: vorrei avere conferma del fatto che NON possono richiederla i lavoratori autonomi  
NON iscritti alla camera di commercio (professionisti)***

## S.A.AC

Possono beneficiare dell'agevolazione in esame le società di persone e di capitali, incluse le società cooperative e le cooperative sociali, che esercitano in via esclusiva o principale attività economica in forma di impresa, obbligate, oltre che all'iscrizione al Repertorio Economico Amministrativo (R.E.A.), all'iscrizione al Registro delle Imprese.

Sono quindi escluse le ditte individuali, le società semplici, le società di fatto, nonché i professionisti.

## # 7

### **Maggiorazione limiti di spesa superbonus: quando operano?**

---

***Nel caso della risposta 134 non si può applicare anche la maggiorazione del comma 4-ter?***

#### **A.E.**

Ai sensi dell'articolo 119, comma 4-ter, D.L. 34/2020, i limiti delle spese ammesse alla fruizione degli incentivi fiscali ecobonus e sismabonus, sostenute entro il 30 giugno 2022, sono aumentati del 50 per cento per gli interventi di ricostruzione riguardanti i fabbricati danneggiati dal sisma nei comuni espressamente richiamati dagli indicati riferimenti normativi, nonché nei comuni interessati da tutti gli eventi sismici verificatisi dopo l'anno 2008 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza.

Nel caso in esame, tuttavia, la previsione in oggetto non poteva trovare applicazione, in quanto la stessa opera soltanto ai fini del ripristino dei fabbricati danneggiati e non è questa l'ipotesi prospettata nell'istanza di interpello.

## # 6

### **Possibile sanare il quadro RW in presenza della sola CU?**

---

***La presenza di una CU da lavoro dipendente consente la presentazione di dichiarazione integrativa per sanare l'omessa presentazione del quadro RW?***

#### **B.M.**

---

No, la CU non configura una dichiarazione dei redditi, ragion per cui la dichiarazione in questi casi deve essere ritenuta omessa.

## # 5

### Confisca per equivalente in capo al legale rappresentante

---

***La confisca per equivalente in capo al legale rappresentante è quindi fattispecie residuale?***

**M.E.**

---

In ossequio alla consolidata giurisprudenza, la confisca per equivalente in capo al legale rappresentante deve essere preceduta, o almeno accompagnata, dalla analoga previsione di confisca, in forma diretta, del profitto in questione in danno della società, effettiva beneficiaria del risparmio fiscale conseguente alla commissione dei reati fiscali.

## # 4

### Modello 730 redatto da contribuente con partita Iva: quali conseguenze?

---

***Un dipendente titolare di partita iva ha emesso fatture nel 2020 ed in autonomia ha presentato mod 730/2021 a rimborso per oneri detraibili. Se a marzo 2022 presentasse la dichiarazione redditi questa è integrativa o omessa?***

**B.S.A.**

---

Come chiarito dalla circolare 23/E/1999 del Ministero delle Finanze, si configura un'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e Irap, non solo nel caso di assoluta mancanza di presentazione del modello, ma anche in caso di dichiarazione redatta su stampati non conformi e che non consentono la liquidazione delle imposte da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Pur non essendo stati individuati chiarimenti ufficiali sul punto, per i motivi appena esposti può ritenersi che la dichiarazione debba essere considerata omessa.

## # 3

### Imprese giovanili: contributi anche in caso di acquisto di aziende?

---

***Imprese Giovanili: il contributo spetta anche per l'acquisto di aziende?***

**P.M.**

Come specificato nelle Faq pubblicate sui siti internet di Invitalia, possono presentare domanda le micro e piccole imprese che non si trovano in uno stato di difficoltà e, limitatamente alle società costituite da meno di 36 mesi, che:

- non hanno ancora distribuito utili;
- non hanno rilevato l'attività di un'impresa esistente;
- non sono state costituite a seguito di fusione. In deroga alla predetta esclusione, sono ammissibili le imprese costituite a seguito di fusione, purché costituite da meno di 36 mesi dalla data presentazione della domanda; la fusione può intervenire tra imprese ammissibili e iscritte al registro delle imprese da non più di cinque anni.

**# 2**

**Redditi non dichiarati ma tassazione a zero: quale sanzione?**

***Lettera compliance per interessi esteri non indicati in RM per 10.000. Il contribuente opta per tassazione ordinaria e perchè ha detrazioni familiari a carico l'imposta è pari a zero. Quanto deve pagare come sanzione per dichiarazione infedele (120%)?***

**S.C.F.**

Come chiarito dalla risoluzione 82/E/2020, è dovuta la sanzione amministrativa da 250 euro a 2.000 euro qualora la dichiarazione integrativa sia presentata per correggere errori od omissioni sia a favore che a sfavore del contribuente ed il risultato finale della stessa sia comunque rappresentato da un maggior credito. In tale ipotesi, infatti, risulta integrata la violazione sanzionata dall'articolo 8 D.Lgs. 471/1997.

Si ritiene che anche il caso prospettato possa essere ricondotto alla fattispecie appena richiamata.

**# 1**

**Buoni carburanti: necessario il riconoscimento a tutti i dipendenti?**

***L'attribuzione dei buoni carburanti deve essere fatta a tutti i dipendenti o a categorie di dipendenti?***

**A.G.**

L'articolo 2, comma 1, D.L. 21/2022 ha previsto che “per l'anno 2022, l'importo del valore di buoni benzina o analoghi titoli ceduti a titolo gratuito da aziende private ai lavoratori dipendenti per l'acquisto di carburanti, nel limite di euro 200 per lavoratore non concorre alla formazione del reddito ai sensi dell'articolo 51, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”.

In mancanza di una ulteriore specifica previsione si potrebbe ritenere che la limitazione di carattere soggettivo non possa trovare applicazione nella presente fattispecie.

Si evidenzia, tuttavia, che non sono mancati Autori che hanno prospettato un'interpretazione difformi, basata sul contesto normativo delineato dal comma 2 dell'articolo 51 Tuir, e, quindi, fondata sul riconoscimento della misura soltanto a favore della generalità dei dipendenti (o speciali categorie di dipendenti).

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



## AGEVOLAZIONI

### **Credito per investimenti in beni strumentali: rilevanza di oneri accessori e attrezzi**

di Debora Reverberi

Seminario di specializzazione

### **LA DENUNZIA AL TRIBUNALE EX ART. 2409 C.C. TRA QUESTIONI APERTE E INTERPRETAZIONI**

[Scopri di più >](#)

La disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, di cui all'[articolo 1, commi 1051-1063, L. 178/2020](#) e ss.mm.ii., prevede un'agevolazione parametrata al **costo di acquisizione del bene determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lett. b), Tuir**, ovvero comprensivo anche degli *"oneri accessori di diretta imputazione"*.

Il principale documento di prassi in materia di costi rilevanti, risalente ai tempi dell'iperammortamento, è la [risoluzione AdE 152/E/2017](#), che ha precisato l'ammissibilità di:

- **oneri accessori di diretta imputazione, la cui concreta individuazione è da effettuarsi con riferimento al principio contabile Oic 16 indipendentemente dai principi contabili adottati dall'impresa;**
- **attrezzi e accessori**, beni materiali strumentali non riconducibili autonomamente ad alcuna delle categorie dell'[allegato A](#) annesso alla L. 232/2016.

In tema di oneri accessori il principio contabile Oic 16 fornisce un'elencazione esemplificativa dei costi accessori d'acquisto che concorrono a formare il costo iniziale delle immobilizzazioni materiali, ricomprensivodovi i **costi di progettazione, i trasporti, i dazi su importazione, i costi di installazione, i costi e gli onorari di perizie e collaudi, i costi di montaggio e posa in opera, i costi di messa a punto**.

Alcuni documenti di prassi dell'Agenzia delle entrate affrontano esplicitamente le seguenti fattispecie di oneri accessori:

- i costi relativi a **piccole opere murarie** necessarie per l'installazione di un macchinario presso il sito aziendale, **rilevanti nei limiti in cui non presentino una consistenza volumetrica apprezzabile e non assumano natura di "costruzioni"** ai sensi della disciplina catastale (vedasi [risoluzione AdE 152/E/2017](#));

- il **costo della perizia**, giurata o asseverata, e dell'attestazione di conformità ai requisiti 4.0, sempre escluso dall'agevolazione a prescindere dalla modalità di iscrizione in bilancio (vedasi [risoluzione AdE 152/E/2017](#));
- le **spese di installazione del bene**, rilevanti purché congrue rispetto al costo del bene principale (vedasi il [principio di diritto AdE 2/2019](#) con specifico riferimento agli "smart meters");
- i **costi di posa in opera** del bene, rilevanti se congrui rispetto al costo del bene principale (vedasi [risposta AdE all'interpello 896/2021](#)).

Risulta tuttavia necessario rispettare un **criterio di congruità nell'inclusione delle spese accessorie** onde evitare che una sproporzione rispetto al costo del bene appaia in contrasto con la finalità dell'agevolazione di incentivare l'investimento principale.

Se da un lato nel [principio di diritto 2/2019](#) l'Agenzia delle entrate ha individuato, **in via amministrativa, un limite forfetario di congruità per le spese di installazione, pari al 5% del costo del bene principale, tale percentuale non assume validità generale per gli oneri accessori.**

Il principio contabile Oic 16 stabilisce infatti un **limite all'importo dei costi capitalizzabili pari al "valore recuperabile" del bene**, ovvero al maggiore tra il valore d'uso e il *fair value*.

Pertanto, come precisato nella [risposta AdE all'interpello 896/2021](#), **spetta al contribuente dimostrare la congruità degli oneri accessori rispetto al costo del bene principale**, mediante elementi tecnici, economici, commerciali e settoriali che giustifichino il sostenimento, la capitalizzazione nonché la rilevanza a incremento del costo del bene principale.

**Il caso delle attrezzature e dei beni accessori presenta invece delle peculiarità rispetto agli oneri accessori**, dettagliatamente esplicitate nella [risoluzione AdE 152/E/2017](#).

**Attrezzature e accessori** sono rilevanti ai fini dell'individuazione del costo agevolabile col credito d'imposta per investimenti al rispetto di **due requisiti**:

- che siano **assolutamente necessari al funzionamento del bene principale**;
- che costituiscano **normale dotazione del bene principale**.

Per ragioni di semplificazione e di certezza, **entro il limite quantitativo forfetario stabilito dal Mise nella misura del 5% del costo del bene principale si presume che il requisito di normale dotazione sia soddisfatto**, previo effettivo sostenimento dei costi e idonea documentazione.

Il contribuente può sempre avvalersi della **facoltà di includere nell'agevolazione le attrezzature e i beni accessori di costo eccedente il limite del 5%** ma ha l'onere di dimostrare, in sede di controllo, **gli elementi probatori a supporto dei maggiori costi**.

## CRISI D'IMPRESA

### **Lo scioglimento per carenza di prospettiva di continuità aziendale**

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

## LETTURA E ANALISI DELLA CENTRALE DEI RISCHI

[Scopri di più >](#)

Tra le **cause di scioglimento** delle società in accomandita per azioni e responsabilità limitata, l'[articolo 2484, n. 2, cod. civ.](#), contempla l'ipotesi di **sopravvenuta impossibilità di conseguire l'oggetto sociale** che – a differenza dell'ipotesi di scioglimento per perdita del capitale sociale di cui al n. 4, in cui viene presa in considerazione la **dimensione economica della società**, ossia la sua capacità di affrontare il rischio di impresa con il proprio capitale – consiste nella **perdita di una prospettiva di continuità aziendale e nella conseguente impossibilità di conseguire l'oggetto sociale**, con particolare riferimento alla sua dimensione funzionale, ossia alla possibilità materiale e giuridica di svolgere l'attività prefissata.

La recente giurisprudenza, però, ha ritenuto che l'eventualità relativa all'impossibilità di perseguire lo scopo sociale **non sia rigidamente misurabile e non sia ancorata ad un giudizio retrospettivo e obiettivato**, bensì prospettivo e previsionale.

Invero, quando si fa riferimento alla **sottocapitalizzazione** o, comunque, alla **perdita di una prospettiva di continuità aziendale**, possono venire in rilievo situazioni diverse, quali l'indisponibilità dell'azienda, la chiusura dell'unico mercato possibile di riferimento o la scomparsa dei soci e amministratori o, ancora, la totale insufficienza di disponibilità finanziarie.

Tale insufficienza, tuttavia, non coincide con quello **stato di crisi** che – sulla base di una valutazione retrospettiva e oggettiva, ossia inherente alla dimensione economica – **potrebbe rendere improbabile il pagamento dei debiti**, ma è ravvisabile nella **concreta impossibilità di procurarsi nuova finanza per proseguire l'attività**.

Va da sé che, fin tanto che la continuità aziendale è recuperabile attraverso scelte di organizzazione aziendale e/o valutazioni commerciali per la cui attuazione sia **possibile attingere a risorse finanziarie**, non vi sono margini per ravvisare una definitiva impossibilità di perseguire l'oggetto sociale.

Sul tema, si è di recente pronunciato il **Tribunale di Firenze** con la **sentenza n. 3302 del 21.12.2021**, in relazione ad un'azione risarcitoria promossa dal curatore di una S.r.l. fallita nei confronti degli ex amministratori, a cui il medesimo aveva contestato la **responsabilità di aver tardato la messa in liquidazione**.

Nella fattispecie, la società presentava **indici di impresa indubbiamente negativi**, ma disponeva di un'azienda, era ancora presente sul mercato, aveva un capitale proprio ed aveva ancora la possibilità di ottenere credito da terzi, tanto da aver ottenuto la concessione di un mutuo.

Per questo, **non era possibile** – secondo i giudici fiorentini – **ritenere che non vi fossero prospettive di funzionamento e che gli amministratori avrebbero dovuto procedere con lo scioglimento**, posto che la società, all'epoca, aveva ancora un canale di **approvvigionamento finanziario**, in aggiunta al capitale proprio.

In questi termini, non era possibile intravedere alcuna causa di scioglimento prevista dall'[articolo 2484, n. 2, cod. civ.](#), ma casomai, in termini aziendalistici, un forte **rischio di perdita della continuità d'impresa**.

Per questo, con la menzionata pronuncia, è stato affermato che, fin tanto che la continuità aziendale è recuperabile con scelte di organizzazione aziendale e/o commerciali, “*non vi è alcuna impossibilità definitiva di perseguire l’oggetto sociale e l’organo gestorio non è tenuto a procedere senza indugio allo scioglimento*”, con la conseguenza che **non è ravvisabile “un obbligo risarcitorio, a carico degli amministratori, per i danni derivanti dal ritardato scioglimento della società”** (Tribunale di Firenze, n. 3302 del 21.12.2021).

Dello stesso avviso, era stato qualche anno prima anche il **Tribunale di Milano che, con la sentenza n. 1784 del 22.02.2019**, aveva specificato che **il venir meno della continuità aziendale non integra una causa legale di scioglimento della società ma, piuttosto**, a seconda che sia o meno reversibile, **una situazione di insolvenza o crisi**, che costituisce uno dei più rilevanti e ricorrenti presupposti per dare avvio a quelle che il nuovo codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza definisce **procedure regolate della crisi o dell'insolvenza**.

Tuttavia, la conseguenza del suo doveroso rilievo da parte degli amministratori e del controllo su tale precondizione da parte dei sindaci, è che – come indirettamente prescrive l'[articolo 2423 bis, comma 1, n. 1\), cod. civ.](#), ove la prospettiva della continuazione dell'attività sia venuta meno – “*i principi di redazione del bilancio non sono più quelli dettati dall’articolo 2426 cod. civ. bensì quelli imposti dalla prospettiva liquidatoria*” in cui la società, anche prima della formale constatazione di una causa di scioglimento, deve necessariamente porsi.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### **Treaty shopping: regime fiscale dei dividendi infragruppo**

di Marco Bargagli

Seminario di specializzazione

### **VERIFICHE FISCALI: CONTESTAZIONI IN TEMA DI TRANSFER PRICING, STABILE ORGANIZZAZIONE, ESTEROVESTIZIONE E CFC**

[Scopri di più >](#)

Come noto, la **clausola antiabuso del beneficiario effettivo** è contenuta nei trattati internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi stipulati dall'Italia con altri Paesi, nelle **direttive comunitarie** (es. n. 2003/49/CE – interessi canoni) e nelle **disposizioni domestiche** (es. [articolo 26-quater D.P.R. 600/1973](#)).

Tale disposizione ha il precipuo scopo di arginare **artificiose triangolazioni nei flussi reddituali** e, in particolare, **l'interposizione fittizia di una società conduit** tra l'erogante dei redditi e il **beneficiario effettivo** degli stessi, al fine di sfruttare le condizioni più favorevoli previste dagli **accordi internazionali**.

La finalità perseguita è quella di erogare **particolari tipologie di flussi reddituali** (es. dividendi, interessi o *royalties*) **azzerando o riducendo la ritenuta alla fonte** prevista dalla normativa del singolo Stato c.d. *withholding tax* sfruttando, indebitamente, i **benefici previsti dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi o le direttive comunitarie**.

Con riguardo al **trattamento fiscale** previsto al momento dell'erogazione dei **dividendi infragruppo**, occorre fare riferimento alla **normativa domestica**, che ha recepito la **Direttiva n. 90/435/CE (c.d. Direttiva Madre-Figlia)**.

L'[articolo 27-bis D.P.R. 600/1973](#), rubricato “**rimborso della ritenuta sui dividendi a soggetti non residenti**”, contiene una **clausola antielusiva di carattere generale**.

In merito, il legislatore ha infatti previsto che la **Direttiva (UE) 2015/121 del Consiglio, del 27.01.2015**, è attuata dall'ordinamento nazionale **mediante l'applicazione dell'articolo 10-bis L. 212/2000**, recante disposizioni in materia di **abuso del diritto o elusione fiscale**.

Con il precipuo scopo di **eliminare la doppia imposizione economica e giuridica** sui dividendi distribuiti da “**società figlie**” nei confronti di “**società madri**”, entrambe residenti ai fini fiscali in diversi Stati membri dell'Unione Europea, la nominata **Direttiva Madre-Figlia** prevede una

duplice **modalità di applicazione della ritenuta alla fonte sui dividendi erogati nei confronti di società estere:**

- il **regime del rimborso** (ex [articolo 27-bis, comma 1, D.P.R. 600/1973](#)): in questo caso il **soggetto residente in Italia**, al verificarsi delle condizioni previste per l'applicazione della direttiva madre-figlia, deve **operare la ritenuta alla fonte a titolo di imposta** nella misura indicata nell'[articolo 27, comma 3-ter, D.P.R. 600/1973](#) (ossia 1,20%).

Successivamente, il soggetto non residente che ha percepito i dividendi, potrà **richiedere il rimborso** della ritenuta subita.

- il **regime dell'esenzione** ([articolo 27-bis, comma 3, D.P.R. 600/1973](#)): in questa seconda ipotesi il soggetto residente in Italia, ricorrendo le condizioni previste per l'applicazione della **Direttiva madre-figlia**, su richiesta del soggetto non residente **può evitare l'applicazione della ritenuta alla fonte a titolo di imposta** ([articolo 27, comma 3-ter, D.P.R. 600/1973](#)).

Con particolare riferimento al **regime fiscale dei dividendi comunitari**, si cita l'orientamento espresso dalla **suprema Corte di cassazione, Sezione V civile**, con la **recente ordinanza n. 5152 del 16.02.2022**.

**Gli Ermellini** hanno dapprima ricordato il **regime fiscale previsto** in relazione al **trattamento fiscale dei dividendi erogati a livello comunitario**.

Sotto tale profilo, come detto, l'[articolo 27-bis D.P.R. 600/1973](#), che ha **introdotto in Italia la direttiva madre-figlia**, prevede che le società che detengono una **partecipazione diretta non inferiore al 20% del capitale della società che distribuisce gli utili** hanno diritto, su richiesta del contribuente, al **rimborso della ritenuta** prevista dalle disposizioni domestiche se:

- **rivestono una delle forme previste nell'allegato della Direttiva n. 435/90/CEE** del Consiglio del 23 luglio 1990;
- **risiedono**, ai fini fiscali, in uno **Stato membro dell'Unione europea**;
- **sono soggette**, nello Stato di residenza, **senza fruire di regimi di opzione o di esonero** che non siano territorialmente o temporalmente limitati, ad una delle **imposte indicate nella direttiva comunitaria**;
- la partecipazione è **detenuta ininterrottamente per almeno un anno**.

I giudici di Piazza Cavour confermano che i soggetti in possesso dei **requisiti richiesti dalla Direttiva Madre-Figlia** hanno **il diritto di chiedere all'amministrazione il rimborso della ritenuta eventualmente operata dalla società che effettua la distribuzione** (ex [articolo 27-bis, comma 1, D.P.R. 600/1973](#)) o, in alternativa, **richiedere direttamente alla società figlia la non applicazione della ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti** (c.d. **regime di esonero** ex [articolo 27-bis, comma 3](#), dello stesso decreto).

Ciò posto, giova ricordare che anche la **Corte di giustizia UE** (cfr. causa C-540/2007 del 19.11.2009), ha dichiarato **l'illegittimità della ritenuta alla fonte fissata nella misura del 27% prevista dall'[articolo 27, comma 3, D.P.R. 600/1973](#).**

La **suprema Corte di cassazione** richama espressamente l'orientamento illustrato dalla **Corte di giustizia UE**.

Sullo specifico punto, al fine di dare **piena ed effettiva applicazione all'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia**, anche per i **dividendi formatisi prima del 1° gennaio 2008** gli Ermellini hanno chiarito che **"deve essere esclusa l'applicazione della ritenuta di cui all'articolo 27, comma 3, D.P.R. 600/1973, dovendosi invece applicare, al pari dei dividendi distribuiti alle società residenti, il regime "ordinario", che prevede l'assoggettamento a tassazione del solo 5% dell'imponibile. Ne consegue che ai dividendi corrisposti alle società e agli enti residenti nell'Unione Europea e nei paesi aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo, anche se formatisi prima del 1° gennaio 2008, è applicabile una ritenuta ridotta rispetto a quella prevista dal citato comma 3 dell'articolo 27 (in questo senso anche circolare della Agenzia delle entrate n. 32/E dell'8 luglio 2011)"**.

Per **effetto dell'aliquota di imposta Ires vigente prima del 1° gennaio 2008**, pari al 33%, la misura della ritenuta ridotta da applicare ai **dividendi erogati prima del 1° gennaio 2008** è pari all'1,65% (ossia al 5% del 33%).

Le **maggiori ritenute operate** ai sensi dell'[articolo 27, comma 3, D.P.R. 600/1973](#) **devono essere rimborsate**, anche se applicate sui dividendi formatisi prima del 1° gennaio 2008, purché in presenza di specifici presupposti.

Ulteriori precisazioni contenute nell'ordinanza della Corte di cassazione riguardano le **condizioni per l'applicazione del regime fiscale sui dividendi** in precedenza indicato e, segnatamente:

- **condizioni soggettive:** il campo di applicazione della sentenza della Corte di giustizia va limitato alle sole **partecipazioni transfrontaliere non "qualificate"** ai sensi della Direttiva madre-figlia 90/435/CE, applicandosi in tal caso l'[articolo 27-bis D.P.R. 600/1973](#). Quindi, se i beneficiari UE dei dividendi **non possiedono i requisiti** di cui all'[articolo 27-bis D.P.R. 600/1973](#), **trova applicazione il regime ordinario e la misura della ritenuta ridotta**, da valutare in sede di esame delle istanze di rimborso relative ai dividendi **erogati prima del 1° gennaio 2008**, per effetto dell'aliquota di imposta Ires vigente prima del 1° gennaio 2008 (**pari all'1,65%**).
- **condizioni oggettive:** vanno considerate soltanto le istanze relative a ritenute sui dividendi soggetti al **nuovo regime tributario in vigore dal 1° gennaio 2004**, ma non per il periodo precedente, avendo la sentenza della Corte di Giustizia 540/2009 considerato solo gli effetti discriminatori derivanti dal regime della **"participation exemption"** per i **dividendi distribuiti da società italiane**.

Inoltre, per **beneficiare della ritenuta ridotta**, gli enti e le società esteri devono essere qualificati come “*soggetto passivo ai fini della locale imposta sul reddito delle società*”, ma tale condizione va interpretata come “**assoggettabilità**” di carattere generale ad imposizione, soddisfatta da tutte quelle società “potenzialmente” soggette all’Ires, indipendentemente dalla circostanza che “*godono, di fatto, di agevolazioni comunque compatibili con la normativa comunitaria*” (in senso conforme anche la [circolare AdE 32/E/2011](#)).

In definitiva, come chiarito dalla suprema Corte di cassazione, “*possono, allora, usufruire della ritenuta ridotta tutte le società o enti ai quali è riconosciuta soggettività passiva ai fini delle imposte societari, inclusi quelli che non pagano imposte in virtù di particolari esenzioni oggettive collegate alla tipologia del reddito da loro prodotto*, o del luogo in cui è svolta l’attività. Qualora, invece la società percipiente *non fosse assoggettata all’imposta sul reddito nello Stato di residenza, potrebbe ritenersi che la ritenuta in uscita applicata in Italia non abbia costituito un disincentivo ad effettuare investimenti in Italia*”.

## ACCERTAMENTO

### **Indagini finanziarie anche per ricostruire il reddito del lavoratore dipendente**

di Lucia Recchioni

Seminario di specializzazione

### **LE COMUNICAZIONI ALL'ARCHIVIO DEI RAPPORTI FINANZIARI DELL'ANAGRAFE TRIBUTARIA**

[Scopri di più >](#)

Le norme in materia di **indagini finanziarie** hanno **portata generale** e possono quindi riguardare la rettifica anche delle **dichiarazioni dei redditi di contribuenti** che svolgono **attività di lavoro dipendente**. È questo il principio ribadito dalla **Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 10187**, depositata ieri, **30 marzo**.

Ad un **lavoratore dipendente** veniva notificato un **avviso di accertamento** di maggiori redditi ai fini Irpef emersi a seguito della verifica delle **movimentazioni dei conti correnti bancari** a lui intestati.

Il contribuente proponeva pertanto ricorso, ritenendo che la **presunzione** di disponibilità di maggior reddito, **desumibile dai conti bancari, non potesse operare nei confronti dei lavoratori dipendenti**.

La **Corte di Cassazione**, investita della questione, si è però mostrata di diverso avviso.

Invero, la **presunzione legale relativa di disponibilità di maggior reddito** derivante dalle risultanze dei **conti correnti bancari** si estende alla **generalità dei contribuenti**, e non soltanto ai titolari di redditi d'impresa e di lavoro autonomo.

D'altra parte, l'[articolo 32 D.P.R. 600/1973](#), nel disciplinare i c.d. **“accertamenti bancari”**, richiama l'[articolo 38](#) dello stesso D.P.R., riguardante **l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche** (qualunque sia, quindi, la tipologia di reddito prodotto).

Anche nel caso in cui il contribuente svolga **attività di lavoro dipendente**, pertanto, opera la **presunzione** ai fini delle imposte sui redditi, in forza della quale gli importi che risultano **riscossi** nell'ambito dei rapporti bancari sono considerati **compensi** da accertare ove il contribuente non dimostri che ne ha tenuto conto nella **dichiarazione dei redditi**, oppure che

tali somme sono **escluse dalla formazione dell'imponibile**.

La prova che deve fornire il contribuente, inoltre, non può essere una prova “generica” ma deve essere una **prova analitica**, con specifica indicazione della **riferibilità di ogni versamento bancario ad una operazione i cui relativi redditi sono confluiti nella dichiarazione o ad altre operazioni estranee a fatti imponibili**.

Sul punto assume rilievo un'altra importante **pronuncia**, risalente al **2011**, ma i cui principi trovano ancora piena applicazione.

La Corte di Cassazione, infatti, aveva già avuto modo di chiarire che gli [articoli 32 e 38 D.P.R. 600/1973](#) hanno portata generale “e pertanto riguardano la **rettifica delle dichiarazioni dei redditi di qualsiasi contribuente**, quale che sia la natura dell’attività dagli stessi svolta e dalla quale quei redditi provengano, la qual cosa in particolare è da ritenersi per quanto relativo all’applicabilità della presunzione di cui all’articolo 32, comma 1, n. 2.

*Né in contrario senso può fondatamente invocarsi il riferimento ai “ricavi” e alle scritture contabili contenuto nella suddetta norma, giacché esso risulta limitativo unicamente della possibilità per l’ufficio di desumere reddito dai “prelevamenti”, non potendosi certamente in via generale e per qualsiasi contribuente presumere la produzione di un reddito da una spesa, e potendo viceversa una simile presunzione trovare giustificazione per imprenditori o lavoratori autonomi, per i quali le spese non giustificate possono infatti ragionevolmente ritenersi costitutive di investimenti. Ciò senza peraltro che l’utilizzo dei termini suddetti possa in alcun modo impedire all’ufficio di desumere per qualsiasi contribuente che i “versamenti” operati sui propri conti correnti, e privi di giustificazione, costituiscano reddito, dovendosi ritenere tale attività accertativa pienamente consentita dalla norma in esame e assolutamente ragionevole”* (**Corte di Cassazione, n. 19692 del 27.09.2011**).

Alla luce delle richiamate precisazioni, ribadite anche nella recentissima **ordinanza** in esame, deve in conclusione pacificamente ritenersi che le **indagini finanziarie** possano essere utilizzate dall’Amministrazione finanziaria anche per **ricostruire categorie reddituali diverse dal reddito d’impresa e di lavoro autonomo**, ben potendo fondare l’accertamento in capo ad un **lavoratore dipendente**.

## ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

### **Riprendono gli eventi dedicati alle aggregazioni professionali** di MpO & partners



***“Ho deciso di cedere il mio studio professionale con MpO”***

*MpO è il partner autorevole, riservato e certificato nelle operazioni di cessione e aggregazione di studi professionali:  
Commercialisti, Consulenti del lavoro, Avvocati, Dentisti e Farmacisti.*

Continua il nostro percorso di confronto con i più importanti esponenti (politici, rappresentanti di ordini e associazioni, esperti,...) del mondo delle professioni con l'obiettivo di promuovere un cambio culturale legato ad un processo sempre più diffuso in tutte le categorie.

Aggregarsi tra studi, cedere, acquisire è oggi, da un parte sempre più necessario per essere competitivi, dall'altra ancora difficile per la mancanza di un quadro normativo chiaro di riferimento.

Conosciamo bene le difficoltà e le complessità che incontrano i professionisti che vogliono crescere, specializzarsi o realizzare una sorta di TFR di fine carriera, salvaguardando dipendenti e clientela e per questa ragione, da qualche anno, ci siamo fatti promotori di eventi, incontri, tavole rotonde con interlocutori in grado di portare avanti istanze concrete per rendere più agevoli, sotto l'aspetto normativo, e meno onerosi, per quello fiscale, tutti i progetti legati al mondo dell'M&A professionale.

Nel 2021 abbiamo puntato i riflettori proprio sulla pressione fiscale alla quale sono soggette le operazioni straordinarie, sull'estensione del Bonus Impresa previsto per le aggregazioni tra attività commerciali, e sulla neutralità fiscale per il passaggio generazionale o per la cessione dello studio del professionista che va in pensione.

Abbiamo lavorato con il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili per elaborare una proposta di legge da sottoporre al Governo affinché finalmente venga affrontata la materia in modo organico, da un punto di vista civilistico, fiscale e previdenziale.

Continua a [leggere qui](#)