

Aggiornamento fiscale gennaio 2023

Sommario

I. PRASSI MINISTERIALE.....	4
1) PRINCIPI DI DIRITTO	4
✓ Cessione di beni all'interno di depositi doganali: obbligo di fatturazione (Principio di diritto n. 2 del 12 gennaio 2023).....	4
✓ Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi: momento di effettuazione dell'investimento (Principio di diritto n. 4 del 17 gennaio 2023)	4
2) CIRCOLARI	5
✓ Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni (Circolare Agenzia delle Entrate n. 1/E del 13 gennaio 2023).....	5
✓ Chiarimenti sulle ulteriori misure previste dalla "Tregua fiscale" (Circolare Agenzia delle Entrate n. 2/E del 27 gennaio 2023).....	5
✓ Chiarimenti sulle modifiche alla disciplina del <i>Patent Box</i> (Bozza circolare Patent Box)	5
3) RISPOSTE ALLE ISTANZE DI INTERPELLO	5
✓ Chiarimenti in merito al passaggio dal vecchio regime del <i>Patent Box</i> al nuovo e rilevanza dei costi ricerca e sviluppo riaddebitati al gruppo (Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 2 del 4 gennaio 2023 e Risposta interpello Agenzia Entrate n. 159 del 24 gennaio 2023).....	5
✓ Bonus energia e gas naturale - Utilizzo in compensazione mediante modello F24 per il versamento degli acconti d'imposta: condizioni (Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 8 del 10 gennaio 2023)	6
✓ Coordinamento ACE "ordinaria" e "Super ACE" (Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 13 del 12 gennaio 2023)	7
✓ Esportazioni indirette: recupero IVA versata a seguito di regolarizzazione della fattura (Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 32 del 13 gennaio 2023)	7
✓ Disciplina IVA: individuazione del debitore d'imposta nell'acquisto intracomunitario di merci tra soggetto passivo tedesco e soggetto passivo italiano con intervento della stabile organizzazione in Italia del soggetto tedesco. (Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 57 del 17 gennaio 2023)	7

✓ Fusioni tra società estere con stabili organizzazioni in Italia - Regime di neutralità e continuazione del consolidato fiscale (Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 65 del 18 gennaio 2023 e Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 140 del 23 gennaio 2023).....	8
✓ Residenza fiscale. Criteri convenzionali. <i>Split year</i> . (Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 73 del 18 gennaio 2023 e Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 173 del 27 gennaio 2023).....	9
✓ Trattamento impositivo indiretto nell'ambito di operazioni straordinarie riguardanti soggetti non residenti con riferimento ai beni situati in Italia (Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 91 del 19 gennaio 2023 e Risposta interpello Agenzia Entrate n. 157 del 24 gennaio 2023).....	9
✓ Cessione dell'unico ramo d'azienda e deduzione del residuo valore fiscale dell'avviamento (Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 109 del 20 gennaio 2023).....	10
✓ Deposito IVA – Operazioni poste in essere da un soggetto non residente con rappresentante fiscale in Italia (Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 114 del 20 gennaio 2023).....	10
✓ Dividendi corrisposti da società italiane alle proprie controllanti residenti nel Regno Unito: applicazione della ritenuta (Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 117 e Risposta interpello n. 128 del 20 gennaio 2023)	10
✓ Credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno per il settore delle telecomunicazioni: qualificazione di "sede operativa" quale "sede produttiva" ai fini dell'accesso all'agevolazione (Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 133 del 23 gennaio 2023).....	11
✓ Conferimento e fusione – Rilevanza incrementi patrimoniali e <i>recapture</i> Super ACE (Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 135 del 23 gennaio 2023)	11
4) PROVVEDIMENTI	11
✓ Estensione dell'ambito oggettivo dei documenti IVA precompilati (Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 9652 del 12 gennaio 2023)	11
✓ Approvazione dei modelli di dichiarazione IVA/2023 - anno di imposta 2022 - con relative istruzioni (Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 11378 del 13 gennaio 2023).....	11
✓ Approvazione del modello di Certificazione Unica "CU 2023" - anno 2022 (Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 14392 del 17 gennaio 2023)	12
✓ Estensione delle modalità di attuazione delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta energia e gas naturale (Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 24252 del 26 gennaio 2023)	12
✓ Approvazione del modello "770/2023" – anno d'imposta 2022 (Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 25954 del 27 gennaio 2023).....	12

II. AGGIORNAMENTO GIURISPRUDENZIALE 13

✓ Prova dell'esportazione di merci fuori dall'UE: inidoneità di documentazione di origine privata (Sentenza Corte di Cassazione n. 592 dell'11 gennaio 2023)..	13
--	----

- ✓ Test di vitalità e riporto delle perdite in caso di fusione (Sentenza Corte di Cassazione n. 1035 del 16 gennaio 2023)..... 13
- ✓ Indebita compensazione di crediti di imposta: apposizione del visto di conformità su dichiarazioni recanti crediti inesistenti (Sentenza Corte di Cassazione n. 2351 del 20 gennaio 2023)..... 13
- ✓ Violazioni tributarie – responsabilità amministratore di fatto – riscontri probatori (Sentenza Corte di Cassazione n. 1946 del 23 gennaio 2023)..... 14

III. UNIONE EUROPEA14

- 1) **NORMATIVA**..... 14
 - ✓ Direttiva UE intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala nell'Unione (Direttiva UE 2022/2523 del Consiglio 14 dicembre 2022 - *Pillar 2*) 14
 - ✓ Detrazione IVA limitata sulle auto fino al 2025 (Decisione UE del 6 dicembre 2022 n. 2411)..... 15
- 2) **GIURISPRUDENZA**..... 15
 - ✓ Dicitura “Inversione contabile” necessaria nell’operazione triangolare - Sentenza della Corte di Giustizia UE n. 966 del 8 dicembre 2022 (C-247/21) 15
 - ✓ Conformità dell’art. 20 TUR al diritto dell’Unione Europea art. 5, par. 8 della Direttiva 77/388/CEE e art. 19 della Direttiva 2006/112/CE - Ordinanza Corte di Giustizia UE del 21 dicembre 2022 (C-250/22)..... 16

I. PRASSI MINISTERIALE

1) PRINCIPI DI DIRITTO

✓ **Cessione di beni all'interno di depositi doganali: obbligo di fatturazione** **(Principio di diritto n. 2 del 12 gennaio 2023)**

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che le operazioni effettuate all'interno dei depositi doganali sono sempre oggetto di fatturazione, indipendentemente dalla qualifica del soggetto cedente, stabilito o meno nel territorio dello Stato.

L'Agenzia delle Entrate, richiamando l'art. 7-bis del D.P.R. 633/72, afferma che le cessioni di beni mobili si considerano effettuate nel territorio dello Stato al verificarsi di due condizioni: che i beni abbiano la qualifica di beni nazionali, comunitari o in temporanea importazione e che siano esistenti nel territorio dello Stato.

Infatti, se i beni, pur conservando lo status di "merce allo stato estero", si trovano fisicamente nel territorio dello Stato senza essere stati oggetto di importazione (in ipotesi di merci in regime di transito esterno o deposito doganale e custodia nelle zone franche), le relative cessioni si ritengono comunque effettuate fuori dal territorio dello Stato.

Questi principi di tassazione fisica e giuridica difettano nel deposito doganale, per cui le operazioni diventano non rilevanti sul piano territoriale e dunque si considerano effettuate fuori dal territorio dello Stato, pertanto non soggette a imposta.

Con riferimento agli obblighi documentali, l'Agenzia ricorda che:

- l'art. 21, comma 6, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972 prevede per le cessioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, un obbligo di emissione della fattura;
- l'art. 21, comma 6-bis del D.P.R. n. 633/1972 estende ai soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato l'obbligo di emettere fattura anche per le operazioni indicate agli articoli da 7 a 7-septies, "territorialmente non soggette ad imposta in Italia" ma in un altro Stato UE ovvero "non soggette in quanto effettuate da un soggetto passivo italiano fuori dall'UE".

L'Agenzia conclude, pertanto, che sussiste l'obbligo di fatturare le cessioni operate all'interno dei depositi doganali situati in Italia, indipendentemente dalla qualifica del soggetto cedente (stabilito o meno nel territorio dello Stato).

✓ **Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi: momento di effettuazione dell'investimento** **(Principio di diritto n. 4 del 17 gennaio 2023)**

L'Agenzia delle Entrate fornisce ulteriori precisazioni sul momento di effettuazione degli investimenti, nel caso in cui i contratti prevedano che la prestazione del venditore non si realizzi con il solo trasferimento del bene ma preveda anche una serie di attività successive.

Sul punto, l'Agenzia afferma che il momento di effettuazione dell'investimento deve essere individuato alla luce degli elementi che caratterizzano il caso specifico secondo le regole previste dall'articolo 109 del TUIR. Pertanto, per i beni mobili:

- l'investimento si considera effettuato alla data di consegna o spedizione del bene, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui, in base alle clausole contrattuali, si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale; non si deve tener conto di eventuali clausole di riserva della proprietà;
- laddove dalle previsioni contrattuali non si evinca esplicitamente la data del trasferimento della proprietà, si dovrà valutare, caso per caso, se la volontà delle parti del contratto sia stata quella di privilegiare la consegna o spedizione del bene oppure il completo adempimento delle ulteriori prestazioni poste a carico del venditore.

2) CIRCOLARI

- ✓ **Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni ([Circolare Agenzia delle Entrate n. 1/E del 13 gennaio 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate fornisce una serie di indicazioni operative in merito all'applicazione dell'istituto della definizione agevolata delle somme dovute a seguito di controlli automatizzati delle dichiarazioni (così detti "avvisi bonari") relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, 2020 e 2021 (art. 1, commi da 153 a 157 della Legge di Bilancio 2023).

La definizione agevolata è estesa a qualsiasi periodo d'imposta per le rateizzazioni regolarmente in corso al 1° gennaio 2023.

Nel caso di importo del debito originario non superiore a 5mila euro, si può beneficiare dell'estensione del pagamento fino a 20 rate trimestrali.

Il documento di prassi si propone di fornire un ausilio pratico, anche con alcuni esempi pratici.

Si segnala che è stato anche messo a disposizione dei contribuenti sul sito dell'Agenzia delle Entrate un foglio di calcolo utile per effettuare tali conteggi.

- ✓ **Chiarimenti sulle ulteriori misure previste dalla "Tregua fiscale" ([Circolare Agenzia delle Entrate n. 2/E del 27 gennaio 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate ha reso disponibili, alcuni chiarimenti sulle ulteriori misure di definizione delle pendenze tributarie ("Tregua fiscale") introdotte dalla Legge di Bilancio 2023.

Si tratta di regolarizzazione delle irregolarità formali, ravvedimento speciale per le violazioni tributarie, adesione agevolata e la definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento, chiusura delle liti tributarie e regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo o mediazione e conciliazione giudiziale.

- ✓ **Chiarimenti sulle modifiche alla disciplina del *Patent Box* ([Bozza circolare Patent Box](#))**

L'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile in consultazione una bozza di circolare che fornisce chiarimenti in merito al nuovo regime *Patent Box* introdotto dall'art. 6 del D.L. n. 146/2021 e uno schema di Provvedimento recante alcune modifiche al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 15 febbraio 2022, che la bozza di circolare già recepisce. I soggetti interessati hanno tempo fino al 3 febbraio 2023 per inviare le proprie osservazioni e proposte di modifica e/o integrazione. Lo scopo della consultazione è permettere all'Agenzia di valutare i contributi trasmessi, ai fini di un loro eventuale recepimento nella versione definitiva della circolare.

La bozza fornisce chiarimenti in merito all'impianto generale dell'istituto nonché ai requisiti ed alle modalità di accesso al regime, con riferimento all'ambito sia soggettivo sia oggettivo e alle condizioni per beneficiare dell'esimente sanzionatoria, nel caso di rettifiche della deduzione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Inoltre, vengono fornite indicazioni in merito all'esercizio del diritto di interpello con riferimento all'agevolazione in questione ed il provvedimento contiene indicazioni sulle modalità di trasmissione della documentazione necessaria.

3) RISPOSTE ALLE ISTANZE DI INTERPELLO

- ✓ **Chiarimenti in merito al passaggio dal vecchio regime del *Patent Box* al nuovo e rilevanza dei costi ricerca e sviluppo riaddebitati al gruppo ([Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 2 del 4 gennaio 2023 e Risposta interpello Agenzia Entrate n. 159 del 24 gennaio 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate, con due risposte, ha fornito alcuni chiarimenti con riferimento al regime *Patent Box*.

Nella Risposta n. 2/2023, l'Agenzia chiarisce che, con riguardo ai contribuenti che, con riferimento ai periodi d'imposta antecedenti al periodo 2021, abbiano esercitato sia una valida opzione *Patent Box* (opzione "PB" di durata quinquennale prevista dall'art. 1 commi da 37 a 45 della L. n. 190/2014) che una valida opzione "oneri documentali" (soggetti che operavano un utilizzo diretto del bene e hanno optato per il regime di autoliquidazione "OD"), l'art. 6, c. 10, terzo periodo del D.L. n. 146/2021 non consente di transitare nella nuova "super deduzione", dovendo questi soggetti permanere nel precedente regime *Patent Box* per tutta la durata del periodo di riferimento dell'opzione "PB".

In tal caso, poiché il periodo di efficacia dell'opzione OD segue quello dell'opzione PB, a decorrere dal periodo d'imposta 2021 non sarà più necessario esercitare annualmente una nuova opzione OD, in quanto l'opzione esercitata entro il periodo d'imposta 2020 si considera efficace per i residui anni del quinquennio, così come la comunicazione effettuata circa il possesso della documentazione idonea e la relativa *penalty protection*.

Il contribuente sarà tuttavia tenuto a predisporre per ciascun anno la documentazione idonea prevista dal regime OD, giacché tale onere, in caso di utilizzo diretto del bene agevolabile, rappresenta una condizione di accesso allo stesso regime OD (laddove, invece, in caso di utilizzo indiretto la predisposizione della documentazione idonea consente solo di fruire di un'esimente sanzionatoria).

È possibile transitare al nuovo *Patent Box* con revoca tacita del precedente regime anche per i soggetti che hanno esercitato l'opzione, con un utilizzo indiretto dei beni immateriali ed autoliquidazione dell'agevolazione, per scelta in caso di utilizzo con imprese associate o come regime naturale in caso di utilizzo con parti terze.

Resta ferma la possibilità di permanere nel vecchio regime, a condizione che sia stata validamente esercitata l'opzione nei periodi precedenti al 2021.

Nella Risposta n. 159/2023 l'Agenzia ha ritenuto estensibile anche alla nuova disciplina quanto già previsto ai fini del precedente regime *Patent Box*, che riconosceva, in coerenza con quanto riportato all'interno dell'Action 5 del progetto BEPS, la possibilità di riaddebitare, nell'ambito di accordi infragruppo, i costi sostenuti da soggetti del gruppo. Ciò a condizione che le attività di R&S siano svolte sotto la direzione tecnica di una società del gruppo, attraverso il proprio personale e, pertanto, i costi sostenuti si sostanzino in un mero riaddebito.

✓ **Bonus energia e gas naturale - Utilizzo in compensazione mediante modello F24 per il versamento degli acconti d'imposta: condizioni ([Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 8 del 10 gennaio 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate conferma che il credito d'imposta energia e gas naturale previsto dall'art. 6 del D.L. n. 115/2022, relativo al terzo trimestre 2022, può essere utilizzato in compensazione, con le limitazioni previste dalla disciplina agevolativa, per il versamento di acconti e saldi d'imposta, anche qualora gli acconti calcolati utilizzando il metodo previsionale risultino di un ammontare superiore rispetto a quello dovuto in caso di utilizzo del metodo storico.

L'Agenzia ricorda altresì che tale credito d'imposta:

- è utilizzabile solamente in compensazione nel modello F24;
- non sconta i limiti quantitativi delle ordinarie compensazioni ex art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997;
- per l'utilizzo dopo il 16 marzo 2023 richiede una comunicazione all'Agenzia delle Entrate del *quantum* maturato nel 2022;
- in nessun caso, qualora non venga utilizzato entro il 30 settembre 2023 (termine inizialmente previsto per il 30 giugno 2023 e successivamente esteso a seguito della conversione del D.L. n. 176/2022 – "Decreto Aiuti-quater"), dà luogo a rimborso, sia diretto sia indiretto.

Pertanto, il versamento dell'acconto, qualora eccedente rispetto a quanto effettivamente dovuto, non potrà comunque consentire il rimborso della relativa imposta o un effetto trascinarsi tale per cui il credito speso per il pagamento venga utilizzato in qualsiasi modo dopo il 30 settembre 2023.

✓ **Coordinamento ACE “ordinaria” e “Super ACE”** ([Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 13 del 12 gennaio 2023](#))

L'Agenzia delle Entrate chiarisce alcuni aspetti rilevanti in merito al calcolo della Super ACE da inserire nel modello Redditi 2022, il cui termine di presentazione è scaduto, per i contribuenti con esercizio solare, il 30 novembre 2022. In particolare, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che:

- le riduzioni derivanti da operazioni infragruppo (ex art. 10 del D.M. 3 agosto 2017) che vanno a decurtare la base di calcolo della super ACE sono solo quelle rilevate nel 2021 e non anche quelli di anni precedenti (nel caso di specie, conferimenti a società del gruppo e variazioni del saldo finanziamenti *intercompany*);
- la soglia massima agevolabile con il coefficiente maggiorato del 15% (5 milioni di euro) deve intendersi riferita agli incrementi 2021 dopo l'imputazione dei decrementi e delle riduzioni del 2021 (le riduzioni e sterilizzazioni del 2021 erodono in primo luogo gli incrementi del 2021 sopra soglia di 5 milioni; secondariamente, e per l'eventuale eccedenza, l'importo super agevolato di 5 milioni; infine, per l'eventuale ulteriore eccedenza, la base ACE storica);
- in presenza di più conferimenti di importo complessivo superiore a 5 milioni, quelli effettuati in data più remota compongono gli incrementi fino a 5 milioni mentre quelli più recenti si allocano all'importo sopra soglia (ACE ordinaria).

✓ **Esportazioni indirette: recupero IVA versata a seguito di regolarizzazione della fattura** ([Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 32 del 13 gennaio 2023](#))

L'Agenzia delle Entrate ricorda che, nelle esportazioni indirette di cui all'art. 8, c.1, lett. b) del D.P.R. n. 633/1972, l'operazione si compone di due momenti: quello della consegna della merce in Italia al cessionario non residente e quello della successiva esportazione “fisica” della merce a cura (o per conto) del cessionario stesso.

Il cedente è tenuto ad acquisire prova dell'esportazione “fisica” entro 90 giorni dalla consegna, senza la quale la fattura dev'essere regolarizzata entro i successivi 30 giorni tramite emissione di una nota di debito ed il versamento dell'IVA.

Il cedente può recuperare l'IVA versata in sede di regolarizzazione, con l'emissione di una nota di credito ex art. 26, c. 2 del D.P.R. n. 633/1972 entro il termine della presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno in cui si intende realizzato il presupposto, ossia nel momento cui si avvera:

- sia il presupposto "sostanziale" dell'avvenuta esportazione, la quale retroagisce alla data della cessione del bene, purché sia stata acquisita la prova che la stessa è effettivamente avvenuta nei 90 giorni;
- sia il presupposto "formale" dell'emissione della nota di debito per regolarizzare la fattura non imponibile, cui fa seguito il versamento dell'imposta da recuperare.

Pertanto, il *dies a quo* per l'emissione della nota di credito decorre dalla data di emissione della nota di debito.

Se l'emissione della nota di variazione in diminuzione non fosse più consentita, in quanto la suddetta prova è stata acquisita oltre il termine entro cui essa poteva essere emessa, non configurandosi una "colpevole" inerzia, è possibile azionare la richiesta di rimborso ex art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972.

✓ **Disciplina IVA: individuazione del debitore d'imposta nell'acquisto intracomunitario di merci tra soggetto passivo tedesco e soggetto passivo italiano con intervento della stabile organizzazione in Italia del soggetto tedesco.** ([Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 57 del 17 gennaio 2023](#))

L'Agenzia delle Entrate, richiamando il combinato disposto dell'articolo 192-bis della direttiva IVA e dell'articolo 53 del regolamento di esecuzione IVA, afferma che un soggetto passivo si considera stabilito nello Stato membro in cui l'IVA è dovuta se:

- il soggetto passivo ha in tale Stato membro una stabile organizzazione;

- questa stabile organizzazione è “caratterizzata da un grado di permanenza sufficiente e da una struttura adeguata in termini di risorse umane e tecniche per consentirle di effettuare le cessioni di beni o servizi in cui interviene”;
- questa stabile è effettivamente intervenuta in una prestazione di servizi o di beni fornita dal soggetto passivo;
- le risorse tecniche e umane della stabile sono utilizzate “per operazioni inerenti all’adempimento della prestazione imponibile”.

L’Agenzia afferma inoltre che lo svolgimento di meri compiti di supporto amministrativo non è sufficiente per considerare integrato il requisito dell’intervento della stabile nella fornitura di beni. Analogamente, la circostanza che la stabile stipuli contratti in nome o per conto della capogruppo o si occupi del marketing e dei rapporti con i clienti non è di per sé sintomo di un suo “intervento” qualificante nelle operazioni di cessione. Qualora, invece, le attività realizzate dalla stabile siano connaturate da carattere di particolare complessità consistenti nella negoziazione dei contratti e dei contenuti tecnici degli stessi, influenti sulla definizione delle caratteristiche del prodotto fornito dalla casa madre, il contributo della stabile sembrerebbe essere rilevante per la determinazione concreta della qualità, struttura e funzionalità del prodotto fornito dalla casa madre. Pertanto, l’intervento di una stabile organizzazione inciderebbe, seguendo l’interpretazione dell’Agenzia, sia sull’individuazione prodromica della territorialità di una cessione di beni, sia sull’individuazione del debitore d’imposta.

Tuttavia, tale ultima conclusione sembrerebbe non in linea con il Comitato IVA della Commissione Europea Working Paper 791/2014 e 857/2015, gli artt. 11 e 53 del Regolamento 282/2011 e l’art. 192bis della Direttiva 2006/112.

✓ **Fusioni tra società estere con stabili organizzazioni in Italia - Regime di neutralità e continuazione del consolidato fiscale ([Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 65 del 18 gennaio 2023](#) e [Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 140 del 23 gennaio 2023](#))**

L’Agenzia delle Entrate, con due risposte, ha fornito alcuni chiarimenti con riferimento alle fusioni tra società estere con stabili organizzazioni in Italia.

Nella Risposta n. 65/2023, l’Agenzia delle Entrate chiarisce che la fusione tra società estere (nel caso di specie francesi), entrambe dotate di stabile organizzazione in Italia, pur non risultando applicabili le disposizioni di cui agli artt. 178 e ss del TUIR (riservato a soggetti residenti in stati membri diversi dell’UE), è neutrale ai fini delle imposte sui redditi, dell’IRAP e dell’IVA.

Con riferimento alle imposte sui redditi e all’IRAP, la neutralità è garantita dall’art. 172 del TUIR, in quanto sono verificate le seguenti condizioni:

- l’operazione si qualifica come fusione così come definita dalla legislazione civilistica italiana;
- la forma giuridica dei soggetti coinvolti è omologa a quella prevista per le società di diritto italiano per le quali viene garantita la neutralità;
- l’operazione produce effetti in Italia sulla posizione fiscale di almeno uno dei soggetti coinvolti (nel caso specifico, gli effetti sono quelli che possono prodursi sui valori ai fini della fiscalità italiana dei beni delle stabili organizzazioni coinvolte).

Ai fini IVA, l’Agenzia ritiene applicabile l’art. 2, c. 3, lettera f), del D.P.R n. 633/1972, il quale dispone l’esclusione dall’ambito applicativo dell’imposta i “passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti”.

Nella Risposta n. 140/2023 l’Agenzia torna ad esprimersi in merito ad un caso di fusione tra società estere (anche in questo caso francesi), entrambe dotate di stabile organizzazione in Italia, tramite le quali hanno aderito al regime del consolidato fiscale nazionale in Italia (una in qualità di consolidante e l’altra di consolidata), analizzandone gli effetti ai fini del regime in questione.

Alla luce della sovrapposibilità della fusione tra le società francesi a quella disciplinata dal Codice civile italiano, l’Agenzia ritiene applicabile l’art. 11 c. 2 del D.M. del 1° marzo 2018, secondo il quale si verifica l’interruzione del regime della tassazione di gruppo tra

le rispettive stabili organizzazioni senza che si producano gli effetti previsti dall'art. 124 del TUIR.

L'Agenzia ricorda inoltre che la stessa norma stabilisce che "nel caso di fusione per incorporazione della consolidante in una consolidata permane la tassazione di gruppo nei confronti delle altre consolidate".

✓ **Residenza fiscale. Criteri convenzionali. *Split year*. ([Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 73 del 18 gennaio 2023](#) e [Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 173 del 27 gennaio 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate, con due risposte, ha fornito chiarimenti in merito all'applicazione della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera con riferimento al tema della residenza fiscale.

Nella Risposta n. 73/2023, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in virtù della clausola di "*split year*" contenuta nell'art. 4, par. 4 della Convenzione, la persona emigrata in Svizzera il 1° giugno di un determinato anno è considerata residente in Italia sino a tale data e residente in Svizzera dal giorno successivo. L'Agenzia specifica che tale clausola dovrebbe trovare applicazione solamente qualora entrambi gli Stati abbiano titolo a considerare la persona quale un proprio residente. Nel caso di specie, questa condizione risulterebbe verificata per l'Italia in virtù del fatto che la persona, pur se emigrata fisicamente prima della metà dell'anno solare, si è iscritta all'AIRE (Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero) solo nell'agosto dello stesso anno, risultando quindi iscritta nell'Anagrafe della popolazione residente per la maggior parte del periodo d'imposta e soddisfacendo pertanto uno dei requisiti previsti dall'art. 2 del TUIR per essere considerata residente in Italia. Tuttavia, il frazionamento dell'anno ai fini della residenza retroagirebbe al 1° giugno, in quanto la Convenzione fissa quale data spartiacque quella del trasferimento del domicilio.

Nella Risposta n. 173/2023, l'Agenzia ha fornito chiarimenti relativamente all'applicazione delle così dette *tie breaker rules* per dirimere eventuali conflitti di residenza tra gli Stati contraenti (nel caso di specie Italia e Svizzera) specificando che, qualora in sede di accertamento fosse contestata ad un contribuente residente in Svizzera la residenza fiscale in Italia, la stessa dovrebbe essere appurata non tanto considerando il dato formale dell'iscrizione anagrafica in Italia, quanto sulla base dei criteri stabiliti dalla Convenzione, valorizzando i fatti e le circostanze specifici (come, ad esempio, la disponibilità di un'abitazione permanente, i familiari, le sue relazioni personali ed economiche). L'Agenzia richiama nuovamente la clausola di "*split year*" contenuta nell'art. 4, par. 4 della Convenzione, la quale fornisce una soluzione al problema della doppia residenza mediante il frazionamento dell'anno d'imposta, in caso di trasferimento da uno Stato all'altro nel corso dell'anno.

✓ **Trattamento impositivo indiretto nell'ambito di operazioni straordinarie riguardanti soggetti non residenti con riferimento ai beni situati in Italia ([Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 91 del 19 gennaio 2023](#) e [Risposta interpello Agenzia Entrate n. 157 del 24 gennaio 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate, con due risposte, fornisce chiarimenti in merito al regime impositivo indiretto applicabile al trasferimento di beni nell'ambito di operazioni straordinarie effettuate da soggetti non residenti.

Con la risposta n. 91/2021, l'Agenzia afferma che il trasferimento di beni derivante da un'operazione di scissione, effettuata in Germania tra soggetti passivi stabiliti in detto Stato e avente ad oggetto un ramo d'azienda comprensivo di uno *stock* di beni siti in un magazzino in Italia, risulta fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2 c. 3 lett. f) del D.P.R. n. 633/1972.

Tale norma nell'escludere dal campo dell'IVA "i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società", risulta, secondo l'Agenzia, a maggior ragione applicabile "alla fattispecie in esame, estranea al nostro ordinamento".

Inoltre, trattandosi di un atto stipulato all'estero, affinché lo stesso possa essere utilizzato anche in Italia, occorre che sia legalizzato e depositato presso l'archivio

notarile distrettuale o presso un notaio esercente la professione in Italia e soggetto a imposta di registro nella misura fissa di 200 euro (ai sensi dell'art. 4 c.1 lett. b) della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986).

Con la risposta n. 157/2023, l'Agenzia giunge alle medesime conclusioni in materia di IVA, con riferimento al trasferimento di beni situati in Italia e posseduti da società olandese, che per effetto di un'operazione di fusione, sono oggetto di trasferimento ad una società belga.

✓ **Cessione dell'unico ramo d'azienda e deduzione del residuo valore fiscale dell'avviamento** ([Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 109 del 20 gennaio 2023](#))

L'Agenzia delle Entrate conferma che, in ipotesi di trasferimento d'azienda a titolo oneroso, la plusvalenza è determinata dalla differenza tra il corrispettivo e il costo non ammortizzato dei beni, comprensivo del valore fiscale dell'avviamento.

Nel caso di specie, l'avviamento già acquisito nell'ambito di un'operazione precedente, pur essendo stato interamente svalutato, presenta un valore fiscale residuo non ancora dedotto al momento della cessione che, parimenti a qualsiasi altro *asset* aziendale, assume rilevanza nella determinazione della plusvalenza.

✓ **Deposito IVA – Operazioni poste in essere da un soggetto non residente con rappresentante fiscale in Italia** ([Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 114 del 20 gennaio 2023](#))

L'Agenzia delle Entrate ha confermato che, nel caso in cui intervenga una transazione fra un soggetto non residente (cedente) e uno residente (cessionario) all'interno di un deposito IVA, gli adempimenti contabili relativi all'operazione dovranno essere effettuati dal cessionario nazionale conformemente a quanto prescritto dall'art. 17, c. 2 del D.P.R. n. 633/1972.

Qualora le cessioni operate dal cedente non residente avvengano all'interno del deposito IVA, il cessionario residente in Italia dovrà integrare il documento emesso dal cedente e procedere alla sua registrazione, indicando il titolo della non imponibilità (ex. art. 50-*bis* del D.P.R. n. 633/1972).

Qualora invece il cedente non residente proceda all'estrazione dei beni dal deposito IVA, dovrà nominare un *"rappresentante fiscale c.d. 'pesante' ovvero, se stabilito in un Paese comunitario, identificarsi direttamente"*, assolvendo l'imposta e registrando una fattura applicando il meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*).

✓ **Dividendi corrisposti da società italiane alle proprie controllanti residenti nel Regno Unito: applicazione della ritenuta** ([Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 117 e Risposta interpello n. 128 del 20 gennaio 2023](#))

L'Agenzia delle Entrate chiarisce, in entrambe le risposte, le modalità di applicazione delle ritenute sui dividendi corrisposti da società italiane alle proprie partecipanti residenti nel Regno Unito.

Nonostante successivamente a *Brexit* sia stato siglato un accordo che promuove un forte partenariato tra Unione europea e Regno Unito, quest'ultimo non può essere considerato al pari di uno Stato membro, non facendo ormai più parte né del mercato unico né nell'unione doganale e non essendo più coinvolto negli accordi internazionali dell'Unione. Pertanto, non vige l'art. 49 del TFUE, la cui applicazione resta circoscritta all'interno dell'Unione.

Non risulta applicabile neppure la ritenuta dell'1,20%, in quanto l'art. 27 c. 3-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 richiede che la distribuzione degli utili sia rivolta alle società e agli enti soggetti a un'imposta sul reddito negli Stati membri dell'UE o dello Spazio Economico Europeo (SEE).

Nei casi di specie, in luogo della ritenuta del 26% prevista dalla normativa domestica (art. 27 D.P.R. n. 600/1973), al verificarsi delle relative condizioni risulta applicabile l'art. 10, par. 2, lett. a) della Convenzione contro la doppia imposizione stipulata tra l'Italia e il Regno Unito, che prevede una ritenuta sui dividendi pari al 15%, ridotta al 5% se la

società beneficiaria controlla, direttamente o indirettamente, almeno il 10% dei diritti di voto nella società che paga gli utili.

- ✓ **Credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno per il settore delle telecomunicazioni: qualificazione di "sede operativa" quale "sede produttiva" ai fini dell'accesso all'agevolazione ([Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 133 del 23 gennaio 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate, sulla base di un parere tecnico del MISE, ha ritenuto ammissibili, ai fini del credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno ex art. 1 c. 98-108 della L. n. 208/2015, gli investimenti effettuati nelle singole strutture produttive in cui la società di telecomunicazione istante ha realizzato impianti BTS (antenne), precisando in particolare che *"la fattispecie delle BTS (Base Transceiver Station) sia riconducibile al concetto di "struttura produttiva", dal momento che le strutture organizzative articolate "a rete" - quali le imprese esercenti attività di fornitura di reti e servizi di comunicazione elettronica - si fondano sulla dislocazione reticolare di specifiche strutture nei vari territori e nei singoli comuni."*

Pertanto, superando la precedente Risposta n. 68/2022, l'Agenzia ha concluso che gli investimenti effettuati per garantire il collegamento tramite posa di fibra ottica e antenne/BTS sono riconducibili alla nozione di beni strumentali destinati ad autonome strutture produttive e risultano ammissibili al credito d'imposta.

- ✓ **Conferimento e fusione – Rilevanza incrementi patrimoniali e *recapture* Super ACE ([Risposta interpello Agenzia delle Entrate n. 135 del 23 gennaio 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate conferma che, nel caso di un'operazione di fusione, la società incorporante è legittimata a sommare alla propria base ACE quella formatasi in capo alla società incorporata.

Tuttavia, se prima della fusione una delle due società ha operato un conferimento a favore dell'altra, a seguito dell'operazione occorre elidere le due componenti rappresentate dal conferimento e dalla variazione negativa operata ai sensi dell'art. 10 del D.M. del 3 agosto 2017 (e non invece sommare algebricamente le due basi ACE, una ridotta e l'altra maggiorata ai sensi del predetto art. 10).

Questo effetto non impatta sull'ACE ordinaria già fruita, ma è da equiparare ad un riassorbimento dell'incremento patrimoniale ai fini della Super ACE.

Pertanto, qualora la fusione si realizzi entro il periodo di sorveglianza previsto dal D.L. n. 73/2021 (primo e secondo esercizio successivo al 2021), la società incorporante dovrà procedere a riversare l'incentivo già fruito dalla incorporata per l'anno 2021 (e ciò indipendentemente dal fatto che la Super ACE sia stata fruita sotto forma di deduzione dal reddito imponibile o di credito d'imposta).

4) PROVVEDIMENTI

- ✓ **Estensione dell'ambito oggettivo dei documenti IVA precompilati ([Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 9652 del 12 gennaio 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate ha disposto l'estensione per l'anno 2023 del periodo sperimentale di funzionamento del programma di assistenza online che prevede la precompilazione dei documenti IVA, ampliando il perimetro dei soggetti che possono accedere al servizio.

Viene altresì garantita la predisposizione delle bozze di "Comunicazione delle liquidazioni periodiche" e della dichiarazione annuale IVA anche ai soggetti che non hanno proceduto alla convalida dei registri di cui agli artt. 23 e 25 del D.P.R. n. 633/1972.

- ✓ **Approvazione dei modelli di dichiarazione IVA/2023 - anno di imposta 2022 - con relative istruzioni ([Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 11378 del 13 gennaio 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate ha reso disponibili i modelli, con le relative istruzioni, per dichiarare i dati dell'IVA relativa all'anno 2022: si tratta dei Modelli IVA 2023 e IVA base

2023, che devono essere presentati nel periodo compreso tra il 1° febbraio e il 2 maggio 2023.

Tra le novità, si segnala l'introduzione in entrambi i modelli del Quadro CS, il quale accoglie i dati e gli elementi che interessano i soggetti passivi tenuti al contributo straordinario contro il caro bollette, come previsto dall'art. 37 del D.L. n. 21/2022 ("Decreto Ucraina"). A tal riguardo, si ricorda che il predetto decreto ha previsto l'introduzione di un contributo a titolo di prelievo straordinario, dovuto *una tantum*, a carico dei produttori, importatori e rivenditori di energia elettrica, di gas nonché di prodotti petroliferi. A seguito delle modifiche apportate a tale disposizione dall'art. 1, c. 120, lett. a) della L. n. 197/2022, il contributo è dovuto se almeno il 75% del volume d'affari dell'anno 2021 deriva dalle predette attività.

✓ **Approvazione del modello di Certificazione Unica "CU 2023" - anno 2022**
(Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 14392 del 17 gennaio 2023)

L'Agenzia delle Entrate ha reso disponibili i modelli definitivi della Certificazione Unica 2023, relativa all'anno 2022, da consegnare al lavoratore nonché trasmettere telematicamente all'Amministrazione finanziaria entro il prossimo 16 marzo 2023. La trasmissione all'Agenzia è differibile al 31 ottobre 2023 per le Certificazioni uniche che contengono esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili con il 730 precompilato (ad esempio, reddito di lavoro autonomo professionale).

Le principali novità riguardano:

- l'innalzamento a 3.000 euro del limite di esenzione dei fringe benefit;
- la non imponibilità fino a 200 euro dei buoni benzina;
- la nuova disciplina relativa al "trattamento integrativo alla retribuzione";
- la modifica alla normativa relativa alle detrazioni per carichi di famiglia, a seguito dell'entrata in vigore dell'assegno unico e universale.

✓ **Estensione delle modalità di attuazione delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta energia e gas naturale**
(Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 24252 del 26 gennaio 2023)

L'Agenzia delle Entrate ha esteso ai crediti d'imposta energia e gas relativi al mese di dicembre 2022 (art. 1 del D.L. n. 176/2022) le modalità di attuazione delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta riconosciuti alle imprese in relazione agli oneri sostenuti per l'acquisto di prodotti energetici già previste dal Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 253445 del 30 giugno 2023, aggiornando il relativo modello e le istruzioni.

Si segnala che la cessione di tali crediti d'imposta deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate dal 26 gennaio 2023 al 20 settembre 2023, dovendo quest'ultimi essere ceduti entro il 30 settembre 2023.

Lo stesso termine per la comunicazione è stato previsto, in attuazione del Decreto Aiuti-quater, per i crediti d'imposta energia e gas naturale relativi al terzo trimestre 2022 (art. 6 del D.L. n. 115/2022) e ai mesi di ottobre e novembre 2022 (art. 1 del D.L. n. 144/2022).

Le medesime disposizioni attuative si applicano anche ai crediti d'imposta a favore delle imprese esercenti attività agricola e della pesca per il terzo e quarto trimestre 2022. In tal caso la comunicazione di cessione deve avvenire, rispettivamente, entro il 22 marzo 2023 e il 21 giugno 2023.

✓ **Approvazione del modello "770/2023" – anno d'imposta 2022** **(Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 25954 del 27 gennaio 2023)**

L'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile il modello 770/2023 per l'anno di imposta 2022, con le relative istruzioni per la compilazione, da utilizzare per comunicare i dati relativi alle ritenute operate nell'anno 2022 ed i relativi versamenti, nonché le ritenute operate su dividendi, proventi da partecipazione, redditi di capitale od operazioni di natura finanziaria ed i versamenti effettuati dai sostituti d'imposta.

Le principali novità riguardano:

- l'inserimento di due nuove colonne nel rigo SI3 al fine di consentire l'indicazione degli utili delle società cooperative, disciplinati dall'art. 1, commi 42-43 della L. n. 178/2020, assoggettati a imposta anche se non distribuiti nell'anno 2022 e l'inserimento del totale delle ritenute versate nell'anno su detti utili riportati nel quadro ST;
- l'introduzione della sezione III del quadro SO, nella quale vengono riportati i dati relativi ai partecipanti a piani di risparmio a lungo termine (PIR);
- l'introduzione di nuovi codici nei quadri ST e SV per la gestione delle proroghe dei versamenti delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e delle relative trattenute di addizionali regionali e comunali applicabili nel 2022.

II. AGGIORNAMENTO GIURISPRUDENZIALE

✓ **Prova dell'esportazione di merci fuori dall'UE: inidoneità di documentazione di origine privata (Sentenza Corte di Cassazione n. 592 dell'11 gennaio 2023)**

Ai fini della prova dell'esportazione delle merci fuori dall'Unione europea, è inidonea la produzione di documenti di origine privata, come la documentazione bancaria dell'avvenuto pagamento, risultando prova ammissibile quella che provenga anche dalle autorità pubbliche dello Stato estero importatore in merito all'uscita della merce dal territorio doganale dell'Unione europea.

Ai fini della prova dell'esportazione delle merci fuori dall'Unione europea, è inidonea la produzione di documenti di origine privata, come la documentazione bancaria dell'avvenuto pagamento, risultando prova ammissibile quella che provenga anche dalle autorità pubbliche dello Stato estero importatore in merito all'uscita della merce dal territorio doganale dell'Unione europea.

✓ **Test di vitalità e riporto delle perdite in caso di fusione (Sentenza Corte di Cassazione n. 1035 del 16 gennaio 2023)**

Ai fini del test di vitalità effettuato per il riporto perdite delle fusioni, i costi per servizi esternalizzati "sostitutivi" dei dipendenti non rilevano ai fini del conteggio delle spese per il lavoro dipendente. Per il limite patrimoniale, il confronto con la perdita va fatto col minore fra il patrimonio netto dell'ultimo bilancio o della situazione patrimoniale ex art. 2501-*quater* del Codice civile, ma sterilizzando *in primis* i versamenti degli ultimi 24 mesi.

Inoltre, secondo la Cassazione, la disciplina contenuta nell'art. 172, c. 7 del TUIR, posta a tutela dal rischio di operazioni finalizzate al raggiungimento di obiettivi esclusivamente o prevalentemente elusivi, costituisce una regola che, mediante l'identificazione di criteri legali presuntivi ma specificamente predeterminati, assicura all'operatore economico la conoscenza degli effetti della fusione sotto il profilo fiscale. Tale disciplina è in ogni caso disapplicabile, mediante il ricorso all'interpello previsto dall'art. 11 della L. n. 212/2000, qualora sia dimostrato che la società partecipante all'operazione, pur con perdite fiscali incompatibili con la deducibilità dal reddito della società risultante dalla fusione, non è una "scatola vuota".

✓ **Indebita compensazione di crediti di imposta: apposizione del visto di conformità su dichiarazioni recanti crediti inesistenti (Sentenza Corte di Cassazione n. 2351 del 20 gennaio 2023)**

Con riferimento alla fattispecie di indebita compensazione mediante crediti inesistenti (art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000), la Corte di Cassazione ha chiarito che:

- ai fini del concorso nel delitto rileva anche l'apposizione del visto di conformità su dichiarazioni recanti crediti inesistenti destinati alle compensazioni. Questo perché tale apposizione implica in ogni caso controlli formali, anche qualora si tratti del c.d. "visto leggero" (art. 2 del D.Lgs. n. 164/1999), il quale presuppone in ogni caso il riscontro della corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze della documentazione e alle norme che disciplinano la deducibilità e detraibilità degli oneri, i crediti di imposta, lo scomputo delle ritenute di acconto;

- in relazione alla circostanza aggravante di cui all'art. 13-*bis*, c. 3 del D.Lgs. n. 74/2000, "l'elaborazione di modelli di evasione fiscale" può consistere in un'attività di svolgimento e di sviluppo, in concreto, di uno schema procedimentale di evasione fiscale, quale adesione ad un ben preciso modello comportamentale, sempre che tale attività sia svolta in modo seriale e ripetitivo, da un professionista o un intermediario finanziario o bancario, nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale o in concorso con un soggetto dotato di una delle qualità sopra indicate (Cass. n. 36212/2019).

✓ **Violazioni tributarie – responsabilità amministratore di fatto – riscontri probatori (Sentenza Corte di Cassazione n. 1946 del 23 gennaio 2023)**

Il principio richiamato dall'art. 7 del D.L. n. 269/2003, secondo cui le sanzioni amministrative fanno capo esclusivamente alla persona giuridica, perde efficacia ogni qualvolta l'amministratore della società abbia agito per perseguire i propri personali interessi, di modo che la violazione commessa abbia prodotto benefici o utilità a suo favore e non a favore della società stessa.

Ciò accade solitamente nelle ipotesi di amministratori di società "cartiere", nelle quali non è ravvisabile una effettiva sostanza economica. Tali società, infatti, si risolvono in un mero strumento fittizio attraverso il quale il *dominus* o amministratore di fatto consegue profitti illeciti.

Tuttavia, ciò non accade in presenza di una società che utilizza fatture per operazioni inesistenti che ben potrebbe avere una sua vitalità.

Inoltre, non può neppure ritenersi sufficiente il fatto che attraverso le fatture contestate la società acquirente abbia conseguito degli indebiti risparmi d'imposta, atteso che questa è una connotazione inevitabile dell'illecito in questione il quale, di per sé, non prova la fittizietà della società. Al contrario, il vantaggio fiscale eventualmente ottenuto potrebbe dimostrare che l'amministratore di fatto abbia agito a beneficio della società, e non personale.

Pertanto, ai fini dell'irrogazione della sanzione tributaria all'amministratore di fatto, occorre dimostrare, anche mediante elementi indiziari, l'assenza di vitalità della società o comunque che la stessa svolga una funzione passiva, meramente servente all'utilità ricavata dall'amministratore.

III. UNIONE EUROPEA

1) **NORMATIVA**

✓ **Direttiva UE intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala nell'Unione ([Direttiva UE 2022/2523 del Consiglio 14 dicembre 2022](#) - *Pillar 2*)**

Il 14 dicembre 2022 è stata formalmente approvata la "Direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 14 dicembre 2022, intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala nell'Unione", pubblicata in G.U. UE il 22 dicembre 2022.

La Direttiva 2022/2523 prevede l'introduzione obbligatoria del Pillar 2 nei paesi Membri UE, mediante leggi di recepimento, ed in particolare, l'implementazione della tassazione minima globale.

Tecnicamente si prevedono i seguenti due meccanismi (per i Gruppi che hanno l'anno contabile consolidato solare):

- l'*Income Inclusion Rule* ("IIR") a partire dal 1° gennaio 2024 (con dichiarazione *GloBE* entro giugno 2026);
- l'*Undertaxed Payments Rule* ("UTPR") a partire dal 1° gennaio 2025.

Viene individuato l'*Effective Tax Rate* ("ETR") di ciascuna società controllata (o stabile organizzazione) utilizzando modalità di calcolo comuni sia per l'individuazione delle imposte (*covered taxes*) da porre al numeratore del rapporto sia per la determinazione, al denominatore, della base imponibile (il *GloBE income*).

L'eventuale differenziale di tassazione tra il livello minimo del 15% e l'effective tax rate delle entità controllate (o stabili organizzazioni) corrisponde a una percentuale di *Top Up Tax* ("TUT") che dovrà essere prelevata, in via prioritaria attraverso l'applicazione dell'IIR presso la *parent company*.

Sull'argomento, si segnala la Circolare di Assonime n. 30 del 12 dicembre 2022 – Coordinamento tra *Pillar 2* e le *tax policy* domestiche di attrazione degli investimenti, tra *Qualified Domestic Income Tax* e regimi CFC.

✓ **Detrazione IVA limitata sulle auto fino al 2025 ([Decisione UE del 6 dicembre 2022 n. 2411](#))**

Il Consiglio Europeo con la Decisione n. 2411 del 6 dicembre 2022 ha accolto la richiesta dell'Italia di prorogare per ulteriori 3 anni la detrazione IVA forfettaria del 40% introdotta nel 2007, sui costi relativi alle autovetture non interamente utilizzabili nell'ambito dell'attività aziendale o professionale. Tale misura, pertanto, continuerà ad applicarsi fino al 31 dicembre 2025, in deroga al principio comunitario della detraibilità integrale IVA previsto dall'art. 168 della Direttiva n. 2006/112/CE ed è subordinata ad una specifica autorizzazione UE.

L'autorizzazione comunitaria è stata concessa con decisione 2007/441/CE inizialmente fino al 31 dicembre 2010, successivamente prorogata per ulteriori quattro volte (con decisione 2010/748/UE fino al 31 dicembre 2013, con decisione 2013/679/UE fino al 31 dicembre 2016, con decisione 2016/1982/UE fino al 31 dicembre 2019 e con decisione 2019/2138/UE fino al 31 dicembre 2022) e da ultimo riconfermata con la recente decisione 2022/2411/UE del 6 dicembre 2022, pubblicata in G.U. UE il 9 dicembre 2022.

Dunque, sino al 31 dicembre 2025 si applicherà la detrazione forfettaria del 40% dell'IVA assolta le spese relative ai veicoli stradali a motore, ossia su quelle concernenti l'acquisto, l'importazione, il leasing o noleggio, le modifiche, le riparazioni e le manutenzioni nonché sulle spese relative all'acquisto di carburanti e lubrificanti, come prevista dall'art. 19-*bis*, comma 1 lett. c) e d) del D.P.R. n. 633/1972.

2) GIURISPRUDENZA

✓ **Dicitura "Inversione contabile" necessaria nell'operazione triangolare - Sentenza della Corte di Giustizia UE n. 966 del 8 dicembre 2022 (C-247/21)**

Nell'ambito di un'operazione triangolare, l'"acquirente finale" non è validamente designato come debitore dell'IVA nel caso in cui la fattura emessa dall'"acquirente intermedio" non contenga la dicitura "inversione contabile" di cui all'art. 226, punto 11 bis della Direttiva UE 2006/112/CE ("Direttiva IVA"). Secondo i giudici europei, infatti, l'assolvimento di tale formalità consente di garantire che il destinatario finale di una cessione sia a conoscenza dei propri obblighi fiscali. Di conseguenza, l'"acquirente intermedio" di un'operazione triangolare non può neppure sostituire una diversa indicazione alla dicitura "inversione contabile", poiché la citata direttiva impone esattamente tale espressione. Nel caso in esame, in seguito ad una verifica fiscale, era stata contestata l'applicabilità del regime sulle operazioni triangolari, in quanto le fatture controverse non contenevano alcuna indicazione sul trasferimento del debito d'imposta, realizzando in tal modo un'operazione viziata e non regolarizzabile a posteriori.

Ai fini della semplificazione prevista per le triangolazioni comunitarie, assume rilevanza essenziale la dicitura "inversione contabile", la quale deve essere riportata nella fattura emessa dal promotore della triangolazione nei confronti del destinatario finale dei beni. Trattandosi di un requisito sostanziale, non è possibile rettificare la fattura in modo da aggiungere tale specificazione per comunicare al destinatario che il documento si riferisce ad una operazione in triangolazione di cui è lui il debitore della relativa imposta. Pertanto, l'art. 226, punto 11-*bis*, della Direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che l'omissione, in una fattura, della dicitura inversione contabile richiesta da tale disposizione non può essere successivamente rettificata mediante l'aggiunta di un'indicazione con la quale viene precisato che tale fattura riguarda un'operazione

triangolare intracomunitaria e che il debito d'imposta è trasferito al destinatario della cessione.

✓ **Conformità dell'art. 20 TUR al diritto dell'Unione Europea art. 5, par. 8 della Direttiva 77/388/CEE e art. 19 della Direttiva 2006/112/CE - Ordinanza Corte di Giustizia UE del 21 dicembre 2022 (C-250/22)**

Preso atto della riformulazione dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 (TUR), la Corte di Cassazione (con Ordinanza, sezione V, n. 10283 del 31 marzo 2022) aveva sollevato, in via pregiudiziale, innanzi alla Corte di Giustizia UE ("CGUE"), la questione della conformità al diritto dell'Unione Europea del citato art. 20 del TUR.

La stessa CGUE ha sintetizzato la domanda pregiudiziale come segue: *"se l'articolo 5, paragrafo 8, della sesta direttiva e l'articolo 19 della direttiva IVA ostino a una normativa nazionale, come l'articolo 20 del TUR, che esclude la possibilità di prendere in considerazione elementi di contesto esterni al contratto per qualificare un'operazione ai fini del suo assoggettamento all'imposta di registro."*

A tal riguardo, la CGUE ha dichiarato che *"La domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Corte suprema di Cassazione (Italia), con ordinanza del 31 marzo 2022, è manifestamente irricevibile"*, constatando che *"l'ordinanza di rinvio, manifestamente non soddisfa il requisito posto dall'articolo 94, lettera c), del regolamento di procedura"*. Si ricorda che l'art. 94, lettera c), del regolamento di procedura della Corte dispone che *"oltre al testo delle questioni sottoposte alla Corte in via pregiudiziale, la domanda di pronuncia pregiudiziale contiene:*

- a. un'illustrazione sommaria dell'oggetto della controversia nonché dei fatti rilevanti, quali accertati dal giudice del rinvio o, quanto meno, un'illustrazione delle circostanze di fatto sulle quali si basano le questioni;*
- b. il contenuto delle norme nazionali applicabili alla fattispecie e, se del caso, la giurisprudenza nazionale in materia;*
- c. l'illustrazione dei motivi che hanno indotto il giudice del rinvio a interrogarsi sull'interpretazione o sulla validità di determinate disposizioni del diritto dell'Unione, nonché il collegamento che esso stabilisce tra dette disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla causa principale."*

Il presente documento ha solo scopo informativo e non costituisce parere professionale.

Per informazioni: info@5lex.it