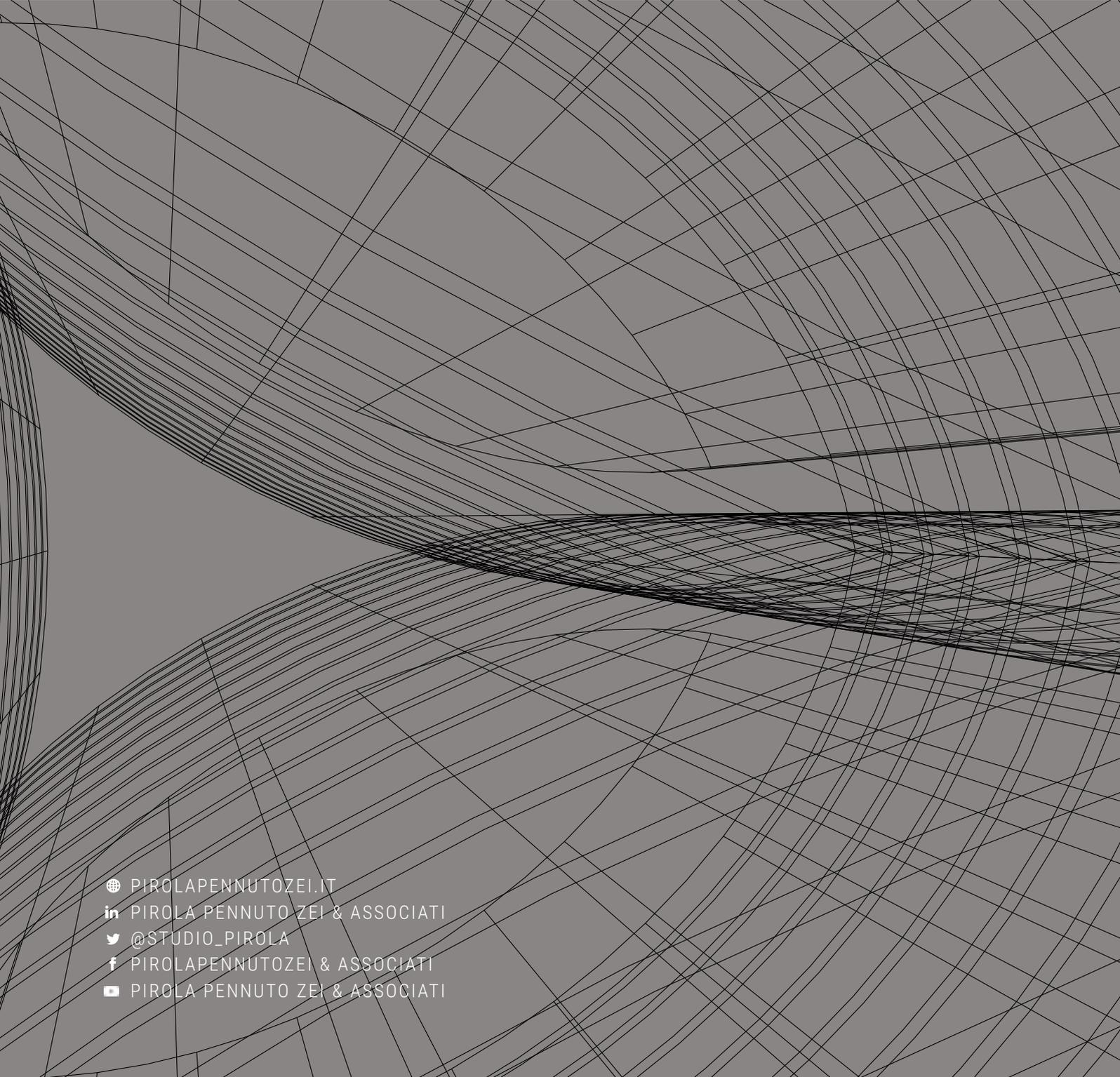




# TAX RULING UPDATES

4/2023



 PIROLAPENNUTOZEI.IT  
 PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI  
 @STUDIO\_PIROLA  
 PIROLAPENNUTOZEI & ASSOCIATI  
 PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI

## IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA'

<b>1.1</b> .....	<b>5</b>
Risposta n. 132 del 23/01/2023 - Articolo 5, comma 2, del decreto legge n. 91 del 2017. Credito di imposta ZES	
<b>1.2</b> .....	<b>6</b>
Risposta n. 135 del 23/01/2023 - Irrilevanza dell'incremento patrimoniale realizzato nel corso del 2021 ai fini della Super Ace di cui all'articolo 19 del D.L. 73/2021, per effetto di fusione di cui all'articolo 172 TUIR – tra società conferente e società conferitaria – realizzata nel successivo periodo di imposta 2022	
<b>1.3</b> .....	<b>7</b>
Risposta n. 139 del 23/01/2023 - Trasformazione delle "attività per imposte anticipate" (DTA) in crediti d'imposta ai sensi dell'articolo 44-bis, comma 1, del D.L. 34 del 2019. Ambito temporale di applicazione della disciplina	
<b>1.4</b> .....	<b>8</b>
Risposta n. 140 del 23/01/2023 - Consolidato fiscale – Applicazione dell'articolo 11, comma 2, primo periodo, del decreto ministeriale 1° marzo 2018 nell'ipotesi di fusione tra società estere aventi stabile organizzazione in Italia	
<b>1.5</b> .....	<b>10</b>
Risposta n. 141 del 23/01/2023 - Riorganizzazione imprese di assicurazione – cessione stabile organizzazione – riserva sinistri	
<b>1.6</b> .....	<b>11</b>
Risposta n. 142 del 23/01/2023 - Regime speciale SIIQ/SIINQ: realizzo a valore normale degli immobili destinati alla locazione, ai sensi dell'articolo 1, comma 126, della legge n. 296 del 2006 e applicazione del cosiddetto meccanismo di "recapture", previsto dal comma 5 dell'articolo 110 del decreto legge n. 104 del 2020, ai fini della disciplina della Rivalutazione dei beni d'impresa	

<b>1.7</b> .....	<b>12</b>
Risposta n. 146 del 24/01/2023 - Accordo di ristrutturazione dei debiti – cessione partecipazioni – perdite su crediti – art. 101, c. 5, del TUIR	
<b>1.8</b> .....	<b>13</b>
Risposta n. 159 del 24/01/2023 - Articolo 6 del decreto legge 21 ottobre 2021, n. 146 (Nuovo patent box). Costi sostenuti nei confronti di soggetti terzi, riaddebitati all’investitore da una società correlata (cd. costi “pass through”)	
<b>1.9</b> .....	<b>14</b>
Risposta n. 167 del 26/01/2023 - Perdita del requisito di PMI innovativa – piano di stock option	
<b>1.10</b> .....	<b>15</b>
Risposta n. 168 del 26/01/2023 - Piani di incentivazione – determinazione del reddito di lavoro dipendente	
<b>1.11</b> .....	<b>16</b>
Risposta n. 169 del 26/01/2023 - Organismi di investimento collettivo del risparmio esteri – regime di esenzione da ritenuta	

## IMPOSTE INDIRETTE

<b>2.1</b> .....	<b>18</b>
Risposta n. 136 del 23/01/2023 - IVA – Cessione all’esportazione diretta – art. 8, primo comma, lett. a) d.P.R. n. 633 del 1972	
<b>2.2</b> .....	<b>19</b>
Risposta n. 148 del 24/01/2023 - Gruppo IVA – Società estera “intermedia” nella catena di controllo – Vincolo finanziario ex art. 70–ter del d.P.R. n. 633 del 1972	
<b>2.3</b> .....	<b>20</b>
Risposta n. 157 del 24/01/2023 - Fusione per incorporazione tra soggetti stabiliti in due diversi Paesi UE, comprendente uno stock di beni situati nel territorio dello Stato – Trattamento ai fini dell’IVA – Art. 2, comma 3, lettera f), del d.P.R. n. 633 del 1972	

## PERSONE FISICHE

<b>3.1</b> .....	<b>21</b>
Risposta n. 154 del 24/01/2023 - Detrazione per investimenti in start-up innovative – rilevanza dei conferimenti – articolo 29 del decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179	
<b>3.2</b> .....	<b>22</b>
Risposta n. 164 del 26/01/2023 - Applicabilità della presunzione relativa della residenza fiscale in Italia di società ed enti, c.d. esterovestizione (art. 73, comma 5–bis, DPR n. 917/1986, "TUIR")	
<b>3.3</b> .....	<b>22</b>
Risposta n. 170 del 26/01/2023 - Assoggettamento ad imposta del reddito di lavoro dipendente in ipotesi di cambio di residenza in corso d'anno: criterio del frazionamento del periodo d'imposta (punto 3 del Protocollo aggiuntivo alla Convenzione tra l'Italia e la Germania per evitare le doppie imposizioni).	
<b>3.4</b> .....	<b>23</b>
Risposta n. 171 del 26/01/2023 - Tassazione dei redditi prodotti dai lavoratori frontalieri. Efficacia temporale dell'Accordo Covid tra Italia e Svizzera	
<b>3.5</b> .....	<b>24</b>
Risposta n. 173 del 27/01/2023 - Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera: residenza fiscale, tie breaker rules e criterio dell'abitazione permanente	

Si riporta la sintesi degli interpelli pubblicati dall'Agenzia delle Entrate nella settimana 23 gennaio 2023  
- 27 gennaio 2023

## IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA'

### 1.1

**Risposta n. 132 del 23/01/2023 - Articolo 5, comma 2, del decreto legge n. 91 del 2017. Credito di imposta ZES**

**Quesito:** La società Istante Alfa riferisce di essere proprietaria di un opificio industriale, le cui particelle catastali risultano inserite nell'elenco dei comuni inclusi nella ZES della regione Puglia come "*particelle parzialmente incluse*".

Alla luce di tale circostanza, l'Istante chiede chiarimenti in ordine alla possibilità di fruire dei vantaggi previsti per chi effettua investimenti nelle ZES e, in particolare, del credito d'imposta disciplinato dall'articolo 5, comma 2, del Decreto Legge 20 giugno 2017, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla Legge 3 agosto 2017, n. 123.

**Risposta:** L'Agenzia delle Entrate ritiene che la circostanza in cui una struttura produttiva sia ubicata su «*particelle parzialmente incluse*» nell'area della ZES non sia di per sé ostativa all'accesso al credito di imposta. Tuttavia, in relazione alle suddette porzioni catastali, in coerenza con la *ratio* della disciplina (i.e. creare condizioni favorevoli per lo sviluppo in specifiche aree del Paese), devono ritenersi agevolabili esclusivamente quegli investimenti "*localizzati*", anche parzialmente, in strutture produttive ricadenti nelle particelle incluse nella ZES.

In conclusione, poiché il credito di imposta in commento compete solo per le spese riferibili alla parte effettivamente localizzata nella stessa ZES, è onere del contribuente mantenere evidenza della quota di spese riferibile ai predetti interventi, utilizzando criteri oggettivi e, quindi, dimostrabili in sede di eventuale verifica da parte dell'amministrazione finanziaria.



## 1.2

### **Risposta n. 135 del 23/01/2023 - Irrilevanza dell'incremento patrimoniale realizzato nel corso del 2021 ai fini della Super Ace di cui all'articolo 19 del D.L. 73/2021, per effetto di fusione di cui all'articolo 172 TUIR – tra società conferente e società conferitaria – realizzata nel successivo periodo di imposta 2022**

**Quesito:** Le quote di partecipazione della società RR S.r.l. (di seguito "l'Istante") risultavano detenute in pari misura dai soci CA S.C. e S S.C.

Nel mese di dicembre 2021, CA S.C. cedeva la propria quota partecipativa al socio S S.C., che pertanto risultava, ad esito dell'operazione, unico socio dell'Istante.

Prima di addivenire alla cessione delle quote, i due soci si erano reciprocamente impegnati a rinunciare ai finanziamenti fruttiferi che avevano erogato all'Istante, nella somma di 5 milioni di Euro ciascuno. Per effetto di tale rinuncia, l'Istante nel 2021 ha potuto fruire dell'agevolazione super-ACE fino al limite massimo di 5 milioni di Euro.

Viene inoltre rappresentato che il socio S S.C ha deliberato di procedere alla fusione per incorporazione dell'Istante.

Considerata la disciplina antielusiva di cui all'art. 172 TUIR, l'Istante potrebbe trasferire all'incorporante un'eccedenza ACE inferiore rispetto a quella maturata, considerato che il cd. limite del patrimonio netto non verrebbe superato nel caso di specie. Ciò posto, l'Istante chiede se la fruizione dell'agevolazione sotto forma di credito d'imposta, con successiva cessione di tale credito a soggetti terzi ovvero ad altre società del gruppo, anteriormente al perfezionamento dell'iter di fusione, rendendo di fatto inoperante la previsione di cui all'art. 172 TUIR, configuri un'operazione elusiva.

**Risposta:** L'Agenzia delle Entrate ha preliminarmente evidenziato che, con riferimento alla super-ACE, la norma stabilisce dei meccanismi di *recapture* del beneficio fiscale fruito qualora nei due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2021, il patrimonio netto della società si riduca per cause diverse dalle perdite d'esercizio, ciò al fine di incentivare le imprese a mantenere il rafforzamento patrimoniale che ha generato il beneficio per un arco temporale almeno triennale. Pertanto, viene osservato che, a prescindere dalle modalità di fruizione dell'agevolazione, se nel 2022-2023 la variazione in aumento del capitale proprio nel c. d. *periodo di sorveglianza* risulta inferiore a quella del 2021, l'incentivo deve essere restituito in proporzione a tale minor importo.

Considerato che nel caso di specie per effetto della fusione viene meno il rafforzamento patrimoniale che la *ratio* della norma intende premiare, a giudizio dell'Agenzia delle Entrate ciò comporta la perdita dell'agevolazione, con obbligo di restituzione della stessa.

### 1.3

#### **Risposta n. 139 del 23/01/2023 - Trasformazione delle "attività per imposte anticipate" (DTA) in crediti d'imposta ai sensi dell'articolo 44-bis, comma 1, del D.L. 34 del 2019. Ambito temporale di applicazione della disciplina**

**Quesito:** La società ALFA riferisce di aver concluso con la società BETA, in data 16 novembre 2019, un contratto di "*Cessione Leasing*" in forza del quale BETA acquistava un portafoglio di crediti pecuniari, diritti connessi ed obblighi derivanti da taluni contratti di leasing (risolti e non risolti) conclusi tra ALFA e debitori classificati come "*esposizioni scadute e/o sconfinanti deteriorate*".

Premesso e considerato che, a causa dell'apposizione di una specifica clausola sospensiva, la data di efficacia giuridica della cessione dei crediti deteriorati da ALFA a BETA va individuata nel 19 marzo 2021 e che, alla predetta data, l'art. 19, comma 1, lettere a) e b), del D.L. n. 73/2021 (il quale prevede il 31 dicembre 2021 come nuovo termine di riferimento per le cessioni di crediti deteriorati, precedentemente fissato dall'art. 44-bis, comma 1 del D.L. n. 34 del 2019 al 31 dicembre 2020) non era ancora entrato in vigore, la società chiede di sapere se la cessione di crediti deteriorati del 19 marzo 2021 da ALFA in favore di BETA, derivante dal menzionato Contratto di Cessione Leasing, possa essere considerata idonea a consentirle la trasformazione delle DTA in crediti di imposta.

**Risposta:** L'Agenzia delle Entrate ricorda che l'art. 44-bis citato, nella formulazione vigente fino al 25 maggio 2021 (cioè prima delle modifiche apportate dall'art. 19, comma 1, del D.L. n. 73/2021) aveva individuato nel 31 dicembre 2020 il termine entro il quale le società beneficiarie avrebbero dovuto realizzare il presupposto oggettivo per fruire dell'agevolazione (i.e. cessione a terzi dei crediti pecuniari vantati nei confronti di debitori inadempienti). In secondo luogo, l'Agenzia evidenzia che l'art. 19, comma 1, D.L. n. 73/2021, modificando l'art. 44-bis, ha di fatto disposto la "*proroga*" di un anno della misura agevolativa in esame, prevedendo che la cessione dei crediti deteriorati potesse avvenire "*entro il 31 dicembre 2021*" e che il limite del valore nominale massimo dei crediti pecuniari ceduti, stabilito in 2 miliardi di euro, valesse "*per ciascuno degli anni 2020 e 2021*".

Il Legislatore è intervenuto direttamente sull'articolo 44-*bis*, comprendendo nell'ambito temporale di applicazione dell'agevolazione tutte le cessioni di crediti deteriorati "*realizzatesi a partire dalla data di entrata in vigore della norma originaria fino al nuovo termine*", ossia il 31 dicembre 2021.

Sulla tematica si rimanda anche all'Interpello **n. 151** del 24 gennaio 2023 (rubricato "*DTA – Cessioni di crediti tra società che sono tra loro legate da rapporti di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile e alle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto – Articolo 44-*bis*, comma 6, del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34*") e **n. 152** del 24 gennaio 2023 (rubricato "*DTA – Operazioni di aggregazione aziendale – Articolo 1, commi 233 e seguenti, della legge 30 dicembre 2020, n. 178*").

## 1.4

### **Risposta n. 140 del 23/01/2023 - Consolidato fiscale – Applicazione dell'articolo 11, comma 2, primo periodo, del decreto ministeriale 1° marzo 2018 nell'ipotesi di fusione tra società estere aventi stabile organizzazione in Italia**

**Quesito:** Alfa S.A. (nel seguito anche "l'Istante") è una società fiscalmente residente in Francia ed è la capogruppo del gruppo Alfa, operante nel settore bancario. Il gruppo Alfa opera in Italia sia mediante società italiane del gruppo Alfa sia mediante società del gruppo Alfa residenti all'estero che operano in Italia per il tramite di sedi secondarie che si qualificano a fini fiscali come stabili organizzazioni italiane. L'Istante opera in Italia attraverso una sede secondaria, che si qualifica ai fini fiscali come stabile organizzazione, la Alfa SO. L'Istante, inoltre, detiene il 95% delle partecipazioni della società Alfa Services SCA, fiscalmente residente in Francia, la quale a sua volta opera in Italia tramite la sede secondaria Alfa Services SO, anch'essa, ai fini fiscali, qualificabile come stabile organizzazione. Le società italiane e le stabili organizzazioni italiane del gruppo Alfa hanno aderito al regime di tassazione di gruppo, con Alfa SO quale consolidante.

Ciò premesso, il gruppo Alfa intende procedere ad una riorganizzazione della propria struttura societaria mediante i) l'acquisizione da parte dell'Istante del residuo 5% di Alfa Services SCA e, successivamente, ii) procedere alla fusione per incorporazione di Alfa Services SCA in Alfa S.A. Viene precisato nell'istanza, anche sulla base di pareri resi da legali, che la fusione per incorporazione, in Francia, realizza gli stessi effetti della fusione domestica ai sensi degli artt. 2501 c.c. e seguenti. Per effetto della fusione, l'Istante continuerà ad operare in Italia per il tramite di Alfa SO, nella quale confluiranno tutte le attività e passività prima facenti capo ad Alfa Services SO.

L'Istante, quindi, ha chiesto all'Agenzia delle Entrate se, nella fattispecie in esame:

- i) l'articolo 11, comma 2, primo periodo, del D.M. 1.3.2018 in tema di consolidato fiscale, sia applicabile nel contesto di un'operazione di fusione nazionale estera, in cui Alfa Services SCA viene fusa per incorporazione in Alfa S.A., laddove, ad esito dell'operazione, tutto il patrimonio della stabile organizzazione di Alfa Services SCA (i.e. la consolidata) verrà integralmente trasferito in favore della stabile organizzazione dell'Istante (i.e. la consolidante);
- ii) qualora la disposizione sia applicabile, se gli effetti previsti dalla stessa possano ritenersi integrati anche nel caso in esame e, pertanto, il regime di tassazione di gruppo in capo ad Alfa SO permanga nei confronti delle altre società consolidate.

**Risposta:** L'Agenzia delle Entrate ha preliminarmente evidenziato che sarebbe stato opportuno indagare sulla circostanza che la fusione "estero su estero" in Francia producesse effetti analoghi rispetto alla fusione domestica ex art. 2501 e seguenti c.c. A tal proposito, citando alcuni precedenti di prassi (cfr. risoluzione n. 42/E/2008 e 470/E/2008), l'Ufficio ha individuato quali tratti essenziali per cui una fusione nazionale estera sia equiparabile ad una fusione domestica i) la circostanza che la società incorporata si dissolva senza entrare in liquidazione e ii) che tutto il patrimonio della società fusa si trasferisca alla società incorporante, verificandosi una successione a titolo universale. Pertanto, nel caso di specie, sussistendo tali circostanze, la fusione è stata considerata come equiparabile ad una fusione domestica ex art. 2501 c.c. Inoltre, nella fattispecie, si sono realizzati anche gli ulteriori due requisiti richiesti dalla prassi precedentemente citata per l'estensione alla fusione in parola del regime fiscale della fusione nazionale, ovvero:

- le società interessate presentano forme giuridiche omologhe a quelle delle società italiane cui si applica la disciplina fiscale delle fusioni;
- l'operazione produce i suoi effetti in Italia sulla posizione delle stabili organizzazioni presenti sul territorio nazionale; infatti, il patrimonio di Alfa Services SO viene integralmente trasferito in Alfa SO.

Tutto ciò considerato, in risposta al primo quesito posto dall'Istante, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, ai sensi dell'art. 11, comma 2, primo periodo, del D.M. 1.3.2018, per effetto della citata fusione si interromperà il regime di tassazione di gruppo tra le stabili organizzazioni coinvolte senza che si producano gli effetti tipici dell'interruzione del consolidato fiscale previsti dall'art. 124 TUIR.

In risposta al secondo quesito, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che il regime di tassazione di gruppo in capo ad Alfa SO, successivamente alla fusione, possa continuare con le altre società consolidate, in quanto, sebbene l'art. 11, comma 2, secondo periodo, del citato D.M. faccia riferimento alla fusione della società consolidante nella società consolidata (caso opposto a quello in esame), in presenza delle altre condizioni richieste dalla Legge per il consolidato fiscale, il regime di tassazione di gruppo possa continuare.



## 1.5

### **Risposta n. 141 del 23/01/2023 - Riorganizzazione imprese di assicurazione – cessione stabile organizzazione – riserva sinistri**

**Quesito:** La Società Istante Alfa, facente parte di un gruppo internazionale che opera nel settore assicurativo, riferisce di aver acquisito, nell'ambito di un'operazione di ristrutturazione aziendale mirata all'accorpamento del business assicurativo italiano in capo ad Alfa stessa, le aziende (i.e. stabili organizzazioni in Italia) delle rispettive società inglese ("ALFA UK") e irlandese ("ALFA IRL").

Poiché tra le riserve obbligatorie costituite nel corso degli anni da ALFA UK e ALFA IRL vi è la riserva sinistri, (cfr. art. 111, comma 3, del TUIR) Alfa chiede di conoscere se i c.d. "*quinti residui*" di detta riserva possano essere portati in diminuzione nella determinazione del reddito di impresa di Alfa.

**Risposta:** L'Agenzia delle Entrate evidenzia che:

- le predette quote della variazione della riserva sinistri, non dedotte nell'esercizio e rinviate per disposizione di legge negli esercizi successivi, rappresentano una posizione giuridica soggettiva che esplica i suoi effetti nella misurazione del reddito dei futuri periodi d'imposta, attraverso le corrispondenti variazioni in diminuzione (cfr. risoluzione n. 92/E del 2014), e che
- il diritto alla deduzione "*differita*" rappresenta una posizione soggettiva propria dei soggetti cedenti, ALFA UK e ALFA IRL.

Inoltre, viene osservato che il differimento della deducibilità delle variazioni della riserva sinistri di cui all'art. 111, comma 3, del TUIR non segua la titolarità della medesima riserva.

L'Agenzia delle Entrate afferma che il "*recupero*" delle quote della riserva sinistri non dedotte potrà essere realizzato in sede di determinazione del reddito delle società ALFA UK e ALFA IRL, relativo all'ultimo periodo di imposta in cui le stesse operano in Italia tramite le rispettive stabili organizzazioni.



## 1.6

**Risposta n. 142 del 23/01/2023 - Regime speciale SIIQ/SIINQ: realizzo a valore normale degli immobili destinati alla locazione, ai sensi dell'articolo 1, comma 126, della legge n. 296 del 2006 e applicazione del cosiddetto meccanismo di "recapture", previsto dal comma 5 dell'articolo 110 del decreto legge n. 104 del 2020, ai fini della disciplina della Rivalutazione dei beni d'impresa**

**Quesito:** La Società Istante svolge attività di locazione immobiliare prevalentemente attraverso affitti di rami di azienda (nel settore dei centri commerciali), ed è controllata al 100% da ALFA SIIQ S.P.A., Società di Investimento Immobiliare Quotata, che ha adottato il regime speciale SIIQ sin dal periodo di imposta 2008.

Tale Società sarà coinvolta in un progetto di riordino organizzativo e societario interno al gruppo ALFA, che prevede:

1. la fusione per incorporazione in ALFA delle società BETA e GAMMA (interamente controllate dal gruppo ALFA), al fine di accentrare in capo ad ALFA l'attività di locazione immobiliare "pura" e la proprietà dei centri commerciali precedentemente detenuti dalla stessa società e da *Millenium Gallery*;
2. la successiva scissione parziale e proporzionale della società ALFA, nella sua configurazione post-fusione, a favore della società di recente costituzione ALFA Service S.r.l., anch'essa interamente controllata dal gruppo ALFA, alla quale farà riferimento l'attività di affitto dei rami d'azienda relativi alla gestione dei singoli esercizi all'interno dei centri commerciali e la titolarità di alcune partecipazioni strategiche o funzionali all'attività attualmente detenute da ALFA e da BETA.

ALFA concederà in locazione immobiliare i centri commerciali da essa posseduti alla società ALFA Service, mentre quest'ultima subentrerà nell'attività di affitto dei rami di azienda nei confronti dei singoli operatori presenti nei centri commerciali. ALFA Service subentrerà nei contratti di locazione passivi relativi agli centri commerciali di proprietà della capogruppo e di terzi, provvedendo alla relativa gestione tramite affitti di rami d'azienda stipulati con gli operatori.

La scelta di configurare ALFA quale società di locazione "pura" - attribuendo ad ALFA Service l'attività di affitto dei rami d'azienda relativi ai singoli esercizi compresi nei centri commerciali - presenta il vantaggio di semplificare gli adempimenti connessi alla futura applicazione del regime speciale SIIQ/SIINQ da parte di ALFA, relativi alla ripartizione delle componenti reddituali tra gestione esente e gestione imponibile.

ALFA precisa di aver provveduto, insieme alla incorporanda BETA, a rivalutare anche ai fini fiscali diversi

immobili a destinazione commerciale, versando le imposte sostitutive previste; inoltre, ha usufruito anche della disciplina del riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio (cfr. art. 110 del Decreto Legge n. 104/2020).

ALFA chiede di sapere se l'ipotesi di realizzo "*virtuale*" a valore normale degli immobili destinati alla locazione che si verifica al momento dell'ingresso nel regime speciale SIIQ/SIINQ rappresenti una fattispecie suscettibile di attivare il meccanismo di recapture previsto dalla disciplina di rivalutazione.

**Risposta:** L'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato la relativa normativa di riferimento primaria e secondaria, precisa che ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta di ingresso da versare qualora ALFA decida di adottare il regime SIIQ è consentito fare riferimento ai valori fiscali che tengano conto sia della rivalutazione sia del riallineamento (operati ai sensi del citato art. 110 del Decreto Legge n. 104/2020).

## 1.7

### **Risposta n. 146 del 24/01/2023 - Accordo di ristrutturazione dei debiti – cessione partecipazioni – perdite su crediti – art. 101, c. 5, del TUIR**

**Quesito:** La società Alfa è una *holding* di partecipazioni a capo del gruppo Beta, operante nel settore immobiliare. La società Alfa, per mezzo del controllo attraverso la società Delta, deteneva partecipazioni indirette in diverse società immobiliari. A causa di difficoltà economico-finanziarie sofferte dal gruppo Beta, per effetto delle quali il patrimonio netto di tali società è divenuto negativo, tali società sono state poste in liquidazione volontaria e hanno sottoscritto un accordo di ristrutturazione dei debiti con i propri creditori e un accordo di ristrutturazione con il Gruppo Omicron, entrambi ai sensi dell'art. 182-*bis* della Legge Fallimentare.

Successivamente, Alfa ha ceduto ad una società lussemburghese la partecipazione in Delta e, con essa, il controllo di alcune delle società indirettamente controllate, unitamente ai crediti vantati nei confronti di queste ultime. La cessione dei crediti, avvenuta pro-soluto, per un valore simbolico con riferimento ai crediti verso le società indirettamente partecipate, ha comportato una minusvalenza in capo ad Alfa. La cancellazione dei crediti dal bilancio è avvenuta, in ossequio al principio contabile OIC 15, nell'esercizio di cessione dei crediti.

Ciò posto, Alfa chiede se le perdite su crediti siano deducibili nel periodo d'imposta in cui è avvenuta la predetta cessione.



**Risposta:** L'Agenzia delle Entrate, condividendo la tesi prospettata dall'Istante, ha chiarito che occorre fare un distinguo fra i crediti vantati verso la controllata diretta Delta e le altre società indirettamente controllate. Infatti, con riferimento alla prima fattispecie, così come previsto negli accordi di ristrutturazione, che prevedevano la rinuncia espressa da parte dei singoli creditori in relazione ai crediti eventualmente rimasti insoddisfatti, la cessione da parte di Alfa alla società lussemburghese deve essere qualificata come rinuncia al credito ai sensi dell'art. 94, comma 6, del TUIR: in questo modo, la minusvalenza risulta indeducibile e l'importo dei crediti rinunciati viene sommato al valore fiscale della partecipazione (cfr. *Risoluzione n. 70/E/2008*).

Viceversa, il citato art. 94 risulta inapplicabile con riferimento alle società indirettamente controllate, non trattandosi tecnicamente di una rinuncia da parte del socio. Conseguentemente, la relativa perdita su crediti risulta deducibile in base all'art. 101, comma 5, del TUIR, nel periodo d'imposta in cui è avvenuta la cancellazione dei crediti dal bilancio, fermi restando i poteri accertativi in capo all'Amministrazione finanziaria allo scopo di verificare che le operazioni poste in essere da Alfa non siano connotate da un carattere di antieconomicità.

## 1.8

**Risposta n. 159 del 24/01/2023 - Articolo 6 del decreto legge 21 ottobre 2021, n. 146 (Nuovo patent box). Costi sostenuti nei confronti di soggetti terzi, riaddebitati all'investitore da una società correlata (cd. costi "pass through")**

**Quesito:** La Società ALFA S.r.l. chiede chiarimenti in ordine alla rilevanza, tra le spese agevolabili ai fini della disciplina del "Nuovo" Patent box (di cui all'art. 6 del Decreto Legge n. 146/2021) dei costi sostenuti per la prestazione da parte di soggetti terzi di servizi di consulenza inerenti alle "attività rilevanti", che sono riaddebitati alla stessa da una società correlata (i.e. costi "pass through").

ALFA - che si considera quale soggetto investitore relativamente alla "Piattaforma" (i.e. piattaforma informativa) - ritiene che tra le spese agevolabili debbano essere considerati anche tali costi, laddove sussistano anche i seguenti requisiti:

1. il beneficiario dei servizi sia qualificabile quale soggetto investitore;
2. i costi siano sostenuti per lo svolgimento di prestazioni inerenti alle attività rilevanti da parte di soggetti terzi. Nel caso di specie, al fine di identificare i soggetti terzi per la prestazione di specifici servizi, ALFA si avvale del supporto di DELTA nel suo ruolo di centrale di acquisti del Gruppo. DELTA provvederà successivamente al relativo riaddebito del totale ammontare del costo (senza applicazione di alcun *mark-up*), che si qualificherà di conseguenza quale costo "pass through":

3. la parte correlata coinvolta nel flusso di fatturazione ricopra unicamente un ruolo da intermediario.

Si chiede di sapere se i citati costi *"pass through"* possano o meno rientrare tra le spese agevolabili, ai fini della disciplina di cui all'art. 6 citato.

**Risposta:** L'Agenzia delle Entrate chiarisce che la super deduzione dei costi di R&S (i.e. *"Nuovo"* patent box) condivide con la precedente disciplina la medesima *ratio*, in linea con le raccomandazioni OCSE (*"Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance"*, Action 5, 2015 Final Report). È ammessa, dunque, la possibilità di riaddebitare nell'ambito di accordi infragruppo i costi sostenuti da soggetti del gruppo senza produrre un effetto negativo sull'agevolazione, a condizione che i costi sostenuti attraverso una parte correlata nei confronti di un soggetto terzo si sostanzino in un mero riaddebito, come nel caso di specie (cfr. lettera F, paragrafo 50 dell'Action 5, la quale prevede che quando un pagamento è effettuato per mezzo di una parte collegata a una parte non collegata senza alcun margine, il pagamento sarà incluso nelle spese qualificate).

## 1.9

### **Risposta n. 167 del 26/01/2023 - Perdita del requisito di PMI innovativa – piano di stock option**

**Quesito:** L'Istante è una Società che nel 2017 è stata iscritta nella sezione speciale "PMI Innovative" del Registro delle Imprese. Nel corso del 2020, l'Assemblea dei Soci ha approvato un "Piano di Stock Option 2020-2023" ed un "Piano di Stock Grant 2020-2023". Sia le stock option sia i diritti sono attribuiti in quattro tranches (31/12/2019-2020-2021-2022).

A partire dal 1° gennaio 2022 però, l'Istante perde la qualifica di PMI innovativa, in quanto non soddisfa più i requisiti.

L'Istante, con riferimento sia al Piano di Stock Option sia al Piano di Stock Grant, ha attribuito e i beneficiari hanno accettato rispettivamente le stock option e i diritti relativi alla prima e alla seconda tranche, prima che perdesse lo status di PMI innovativa. I beneficiari intendono esercitare le stock option e accettare le azioni relative alla seconda tranche nel corso del 2022.

L'Istante chiede se i redditi derivanti eventualmente derivanti dall'esercizio delle opzioni relative alla seconda tranche da parte dei beneficiari del Piano di Stock Option e delle azioni dei beneficiari del Piano Stock Grant, a partire dall'inizio del periodo di imposta 2022, possano beneficiare dell'esenzione dall'IRPEF ex art. 27 co. 1 del L.L. 179/2012, anche se non è più qualificabile come PMI innovativa.

**Risposta:** L'Agenzia delle Entrate, ribadendo quanto chiarito in diversi documenti di prassi (tra cui la



Risoluzione 366/E/2007), chiarisce che il momento rilevante ai fini impositivi di un diritto di opzione che non sia liberamente cedibile a terzi è l'esercizio di tale diritto, indipendentemente dalla data di emissione o di consegna dei titoli stessi o delle annotazioni contabili successive.

L'Agenzia delle Entrate, attenziona che il D.L. 3/2015 rimanda espressamente ad alcune disposizioni agevolative previste per le start-up innovative (D.L. 179/2012). Pertanto, il regime di esenzione trova applicazione anche con riferimento ai redditi di lavoro derivanti dall'esercizio di stock option e dall'assegnazione di azioni relativi a piani di incentivazione implementati dalle PMI innovative.

Applicando per analogia i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 16/E/2014 in tema di agevolazioni fiscali in favore delle start-up innovative, l'Agenzia conferma che ai fini della applicabilità dell'esenzione rileva la circostanza che le opzioni e i diritti siano attribuiti ai beneficiari dalla Società al momento in cui quest'ultima si qualifica come PMI innovativa, a prescindere dal fatto che tale qualifica sussista o meno al momento dell'esercizio dell'opzione o dell'accettazione delle azioni da parte dei beneficiari.

## 1.10

### **Risposta n. 168 del 26/01/2023 - Piani di incentivazione – determinazione del reddito di lavoro dipendente**

**Quesito:** L'Istante è una società fiscalmente residente in Italia, partecipata da una società quotata tedesca (capogruppo). Due dei dipendenti dell'Istante partecipano a due piani di incentivazione, predisposti a livello internazionale da una società del gruppo, che sono sostanzialmente uguali e presentano le seguenti caratteristiche:

- ai dipendenti vengono assegnate delle c.d. "virtual shares" che danno diritto a ricevere un pagamento in denaro al verificarsi di determinate condizioni previste dal piano;
- una volta verificatesi tali condizioni, i dipendenti esercitano, entro determinati termini, un'opzione al fine di ricevere il pagamento;
- la capogruppo, a propria discrezione, può decidere di assegnare azioni ai dipendenti in luogo del pagamento in denaro. La mancata consegna di azioni da parte della capogruppo non consente ai dipendenti di poter agire in giudizio, in quanto gli stessi hanno titolo per ricevere unicamente il pagamento in contanti.

Sulla base di tali premesse, l'Istante riferisce che, al verificarsi delle condizioni previste, i dipendenti hanno esercitato l'opzione; la società capogruppo ha deciso di assegnare azioni ai dipendenti, che sono state trasferite qualche settimana dopo l'esercizio dell'opzione.



L'Istante ha determinato il reddito dei dipendenti relativo alla descritta operazione operando le ritenute dovute per Legge e determinando il valore normale delle azioni con riferimento alla data di esercizio dell'opzione, secondo quanto previsto in tema di piani di *stock option*.

In considerazione della facoltà della capogruppo di optare, in luogo del pagamento in denaro, per l'assegnazione di azioni ai dipendenti, l'Istante chiede all'Agenzia delle Entrate se il valore normale delle stesse debba essere calcolato alla data di trasferimento, invece che alla data di esercizio dell'opzione da parte dei dipendenti.

**Risposta:** L'Agenzia delle Entrate richiama alcuni precedenti di prassi in tema di stock option, nei quali era stato affermato il principio secondo cui il momento di assegnazione delle azioni al dipendente deve essere individuato nella data di assegnazione delle azioni che coincide con quella di esercizio dell'opzione, del tutto prescindendo dalla materiale consegna del titolo (cfr. circolare n. 54/E/2008; risoluzioni n. 366/E/2007 e n. 29/E/2001). Tale principio, a parere dell'Ufficio, non può essere applicato nella fattispecie in esame: infatti, l'assegnazione delle "virtual shares" ai dipendenti non dà diritto all'assegnazione di azioni, bensì attribuisce ai dipendenti il diritto a ricevere un pagamento in denaro. L'assegnazione di azioni è avvenuta solo successivamente, con la decisione della capogruppo di eseguire il predetto pagamento in azioni; conseguentemente, il valore normale delle azioni ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente va determinato alla data della materiale consegna delle stesse.

## 1.11

### **Risposta n. 169 del 26/01/2023 - Organismi di investimento collettivo del risparmio esteri – regime di esenzione da ritenuta**

**Quesito:** L'Istante è una società di diritto lussemburghese ed ivi fiscalmente residente. L'Istante rappresenta che ha acquistato il 49,02% delle quote di un fondo immobiliare italiano, che si qualifica come fondo di investimento alternativo riservato. L'Istante è partecipata, direttamente ed esclusivamente, in misura paritaria, da due fondi di investimento di diritto coreano, istituiti in forma di real estate investment trusts, di seguito, congiuntamente, i "Fondi Alfa". I Fondi Alfa detengono la partecipazione diretta al capitale sociale dell'Istante, ininterrottamente, da una data precedente rispetto a quella di acquisto del fondo italiano da parte dell'Istante. I Fondi Alfa sono fondi comuni di investimento immobiliare chiusi, riservati ad investitori professionali, registrati presso l'Autorità per la supervisione e vigilanza sulle società, i mercati, i servizi di investimento e finanziari ed il credito in Corea (Financial Supervisory Service FSS) ed anche la società di gestione è soggetta a vigilanza del FSS. Ciò premesso, l'Istante chiede, pertanto, di confermare che: (i) i Fondi Alfa si qualificano come OICR esteri e, conseguentemente, che gli stessi soddisfino il requisito



soggettivo previsto per l'applicazione dell'esenzione da ritenuta sui proventi corrisposti dal Fondo immobiliare; (ii) i proventi derivanti dalla partecipazione indiretta al Fondo immobiliare non debbano essere assoggettati a ritenuta ai sensi del citato articolo 7, comma 3, del D.L. n. 351/2001.

**Risposta:** Per quanto riguarda la tassazione dei proventi derivanti dalla partecipazione in fondi immobiliari, l'articolo 7, comma 3 del D.L. n. 351/2001 prevede che la ritenuta non si applica sui proventi percepiti da fondi pensione e organismi di investimento collettivo del risparmio esteri, sempreché istituiti in Stati o territori inclusi nella lista cd. white list. Come chiarito nella prassi, ai fini dell'applicazione del regime di esenzione, per fondi pensione e OICR esteri si intende quei soggetti che, secondo la normativa vigente nello Stato estero in cui sono istituiti, presentano requisiti sostanziali nonché le stesse finalità di investimento dei fondi e degli organismi italiani, prescindendo dalla loro forma giuridica e ancorché siano privi di una soggettività tributaria, a condizione che sussista una forma di vigilanza sul fondo o organismo ovvero sul soggetto incaricato della gestione dello stesso (cfr. circolare 15 febbraio 2012, n. 2/E e circolare 9 marzo 2011, n. 11/E). L'OICR deve svolgere l'attività di gestione collettiva del risparmio raccolto tra una pluralità di investitori e deve avere autonomia nelle scelte di gestione della società di gestione rispetto all'influenza dei partecipanti (cfr. circolare n. 2/E del 2012). Riguardo al requisito della pluralità degli investitori un fondo, per essere tale, necessita di una pluralità di sottoscrittori, a meno che l'unico detentore non rappresenti una pluralità di interessi così da raffigurare una gestione collettiva (cfr. risoluzione 4 ottobre 2005, n. 137/E). L'elemento dell'autonomia è riferito al rapporto che intercorre tra partecipanti al fondo e soggetto gestore e costituisce il principio in base al quale i partecipanti non possono disporre di poteri diretti connessi alla gestione del fondo e delle attività in portafoglio dello stesso. Nella citata circolare n. 2/E del 2012 è stato chiarito che il regime di esenzione di cui all'articolo 7, comma 3, del D.L. n. 351/2001 può trovare applicazione non soltanto in caso di partecipazione diretta al fondo immobiliare, ma anche nel caso in cui l'investimento sia effettuato da veicoli di natura societaria interamente posseduti da fondi pensione ed OICR vigilati, nonché da fondi sovrani, a condizione che tali veicoli siano residenti o stabiliti in Paesi white list. Nel caso in esame, le quote del Fondo immobiliare sono detenute da un veicolo di natura societaria residente in Lussemburgo (Paese white list) che è interamente partecipato (sin dalla data di acquisto delle quote del Fondo immobiliare) dai Fondi Alfa, istituiti in Corea. Pertanto, nel presupposto che nella normativa vigente nella Repubblica di Corea tali fondi costituiscano organismi di investimento collettivo del risparmio, si ritiene che i Fondi Alfa possano essere considerati "*organismi di investimento collettivo del risparmio esteri*" stabiliti in Paesi white list. Conseguentemente, al ricorrere delle condizioni sopra esposte, ai proventi derivanti dalla partecipazione al Fondo immobiliare da parte dell'Istante si rende applicabile il regime di esenzione da ritenuta di cui all'articolo 7, comma 3, del D.L. n. 351/2001.

## IMPOSTE INDIRETTE

### 2.1

**Risposta n. 136 del 23/01/2023 - IVA – Cessione all’esportazione diretta – art. 8, primo comma, lett. a) d.P.R. n. 633 del 1972**

**Quesito:** L’Istante è la Società ALFA, società residente in un Paese UE, non stabilita né identificata ai fini IVA in Italia, che fa parte del Gruppo BETA (nel seguito anche il “Gruppo”).

L’Istante dichiara di essere intenzionata ad ottenere un numero di P.IVA italiano mediante identificazione diretta (ex art. 35-ter del DPR IVA) in vista dell’operazione che è intenzionata a realizzare.

L’operazione in esame sarà così strutturata:

1. ALFA acquista da GAMMA (parte del Gruppo, ma né stabilita né identificata ai fini IVA in Italia), prodotti situati in Italia presso un magazzino gestito da un soggetto terzo esterna al Gruppo. Nel seguito “prima cessione”.
2. I prodotti sono consegnati ad ALFA presso il deposito del soggetto terzo, applicando alla cessione la clausola Incoterms “Ex Works”.
3. I prodotti acquistati da ALFA sono ceduti successivamente (mediante “flash title”) ai Distributori del Gruppo, stabiliti, tra gli altri, in Paesi Extra UE, di interesse ai fini dell’interpello. Nel seguito “seconda cessione”.
4. I prodotti sono poi trasportati al di fuori del territorio dell’UE dalla Società terza (che gestisce il magazzino in Italia) per conto di ALFA.

L’Istante, ritenendo sussistenti i requisiti, chiede conferma all’Agenzia delle Entrate di poter disapplicare il regime di non imponibilità di cui all’art. 8 co. 1 lett. b) del DPR IVA (esportazioni indirette), e di chiarire quale sia il corretto trattamento ai fini IVA dell’operazione nel suo complesso. Infine, l’Istante chiede di confermare il diritto di ALFA di detrarre l’IVA pagata in Italia in relazione ai prodotti acquistati da ALFA.

**Risposta:** *In primis*, l’Agenzia delle Entrate precisa che per l’operazione rappresentata dall’Istante non è possibile beneficiare del regime di non imposizione di cui all’art. 8, co. 1 lett. b) del DPR IVA, in quanto non soddisfa tutti i requisiti. Più precisamente, il trasporto dei prodotti fuori dal territorio doganale dell’Unione Europea è eseguito dal soggetto terzo per conto di ALFA (cedente), e non per conto del cessionario, come richiesto dalla norma.

In merito al trattamento ai fini IVA applicabile, nell'ipotesi che l'Istante si identifichi in Italia e acquisisca un numero di P.IVA, l'Agenzia chiarisce quanto nel seguito.

- **PRIMA CESSIONE:** è territorialmente rilevante ai fini IVA ai sensi dell'art. 7-*bis* del DPR IVA. Non è applicabile il meccanismo dell'inversione contabile e, ai fini di assolvere l'IVA, il fornitore estero GAMMA dovrà identificarsi in Italia secondo l'art. 35-*ter* del DPR IVA.
- **SECONDA CESSIONE:** in relazione a tale cessione sono riscontrabili le condizioni previste dall'art. 8, co. 1 lett. a) del DPR IVA (trasferimento della proprietà, materiale fuoriuscita dei beni dal territorio dello Stato, trasporto/spedizione dei beni a cura dei cedenti) per qualificare l'operazione come cessione all'esportazione diretta non imponibile.

Per quanto riguarda il riconoscimento del diritto alla detrazione, con riferimento all'IVA pagata in Italia da ALFA in relazione all'acquisto dei prodotti da GAMMA, l'Agenzia, richiamando l'art. 19 del DPR IVA, conferma che è detraibile l'imposta afferente ad operazioni effettuate purché si riferisca a beni e servizi acquistati "inerenti" all'esercizio dell'attività di impresa svolta.

Infine, l'Agenzia, per completezza, precisa che ALFA, ponendo in essere cessioni all'esportazione dirette non imponibili IVA nei confronti di Distributori extra-comunitari, potrebbe acquisire lo status di esportatore abituale e beneficiare del regime agevolato di cui all'art. 8, co. 1 lett. c) del DPR IVA.

## 2.2

### **Risposta n. 148 del 24/01/2023 - Gruppo IVA – Società estera "intermedia" nella catena di controllo – Vincolo finanziario ex art. 70-*ter* del d.P.R. n. 633 del 1972**

**Quesito:** L'Istante Alfa, capogruppo di un gruppo assicurativo, riferisce di aver acquisito il controllo della società lussemburghese "*Beta Lux*", la quale rende servizi di riassicurazione dei premi raccolti da agenzie con competenze specialistiche ("*MGAs*"), società italiane facenti parte del gruppo Alfa e interamente controllate dalla holding finanziaria (non riconducibile alla categoria delle holding statiche) Gamma, a sua volta interamente controllata da "*Beta Lux*".

Considerato che le società del Gruppo Alfa stabilite in Italia hanno aderito al Gruppo IVA, l'Istante chiede chiarimenti in merito alla possibilità di includere nel perimetro soggettivo del Gruppo IVA Gamma e le *MGAs* e, in particolare, in merito alla sussistenza o meno del vincolo finanziario, di cui all'art. 70-*ter* del D.P.R. n. 633/1972, in capo alla holding e alle *MGAs*.

**Risposta:** L'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato le condizioni normativamente previste che devono ricorrere al fine della partecipazione al Gruppo IVA, nonché i chiarimenti forniti dalla Circolare del 31 ottobre 2018 n. 19/E (confermati anche nell'Interpello n. 539/2020), e tenuto conto delle caratteristiche della catena di controllo esistente nel caso di specie, ritiene che non sussistano le condizioni per includere nel perimetro del Gruppo IVA facente capo all'istante la società Gamma e le MGAs.

Infatti, nei confronti della "*Beta Lux*" non è possibile riscontrare l'esercizio del controllo di cui all'art. 2359, primo comma, c.c., che in base all'art. 70-ter, comma 1, del Decreto IVA identifica il vincolo finanziario necessario, tra gli altri, per la partecipazione al Gruppo IVA.

## 2.3

**Risposta n. 157 del 24/01/2023 - Fusione per incorporazione tra soggetti stabiliti in due diversi Paesi UE, comprendente uno stock di beni situati nel territorio dello Stato – Trattamento ai fini dell'IVA – Art. 2, comma 3, lettera f), del d.P.R. n. 633 del 1972**

**Quesito:** Alfa (Istante), società di diritto olandese appartenente ad un gruppo multinazionale, riferisce che sarà incorporata dalla società Beta, con sede in Belgio, appartenente al medesimo gruppo, in ossequio alle disposizioni previste dalla Direttiva Europea n. 2005/56 sulle fusioni transfrontaliere. Ad esito della fusione, in particolare, il patrimonio di Alfa confluirà in quello di Beta in virtù della successione a titolo universale prevista dalla normativa unionale, recepita sia in Belgio che nei Paesi Bassi. Ciò premesso, considerato che l'Istante possiede uno stock di beni fisicamente localizzati in Italia, chiede all'Agenzia delle Entrate se il trasferimento degli stessi a Beta per effetto della fusione possa ritenersi escluso da IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. f) del D.P.R. n. 633/1972.

**Risposta:** L'Agenzia delle Entrate, richiamando una recente posizione (cfr. risposta ad interpello n. 91/2023), ha affermato che l'operazione prospettata dall'Istante, essendo caratterizzata dalla continuità giuridica, debba considerarsi ricompresa nell'ambito del comma 3, lett. f), del citato art. 2. Pertanto, il trasferimento dello stock di beni presente in Italia avverrà fuori campo IVA.



## PERSONE FISICHE

### 3.1

#### **Risposta n. 154 del 24/01/2023 - Detrazione per investimenti in start-up innovative – rilevanza dei conferimenti – articolo 29 del decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179**

**Quesito:** L'Istante, persona fisica, è uno dei tre soci fondatori di una start-up innovativa, ai sensi dell'art. 25 del D.L. 28 ottobre 2012, n. 179.

Dal momento che i conferimenti iniziali sono stati effettuati in anni, l'Istante chiede all'Agenzia delle Entrate di chiarire quale sia il periodo di imposta da considerare ai fini della detrazione di cui all'art. 29 del D.L. n. 179/2012.

**Risposta:** L'Agenzia delle Entrate, richiamando il Decreto del MEF e del MISE del 7 maggio 2019, recante le misure di attuazione, e la Circolare 16/E/2014 precisa che il periodo di imposta in cui il conferimento si considera effettuato, individuato ai sensi dell'art. 3 co. 3 del citato Decreto, coincide "normalmente" con quello in cui il conferente ha diritto ad operare la detrazione, se soggetto IRPEF.

Nel caso di sottoscrizione di azioni o quote del capitale di una start-up innovativa in sede di costituzione della stessa, rileva la data di deposito per l'iscrizione nel Registro Imprese dell'atto costitutivo, nella quale il conferente si obbliga all'esecuzione dei conferimenti, fermo restando che, in applicazione del principio generale di cassa, per i soggetti IRPEF il diritto alla detrazione sorge nell'anno di effettuazione del versamento di quanto dovuto a titolo di conferimento, posto che la normativa in esame ha il fine di agevolare solo i conferimenti che si traducono in un effettivo aumento di capitale.

Nel caso di specie, il deposito dell'atto costitutivo della società è avvenuto il 31/12/2020 mentre il versamento di quanto dovuto a titolo di conferimento è stato effettuato in parte in sede di costituzione, in data 21/12/2020, e per la restante parte nel 2021.

L'Agenzia concorda quindi con la soluzione prospettata dall'Istante. È quindi possibile detrarre dall'imposta lorda, in applicazione del predetto criterio di cassa:

- nel 2020 un importo pari al 30% dei conferimenti rilevanti effettuati in tale anno di imposta;
- nel 2021 un importo pari al 30% dei conferimenti rilevanti effettuati in tale anno di imposta.

### 3.2

#### **Risposta n. 164 del 26/01/2023 - Applicabilità della presunzione relativa della residenza fiscale in Italia di società ed enti, c.d. esteroinvestizione (art. 73, comma 5-bis, DPR n. 917/1986, "TUIR")**

**Quesito:** L'Istante, persona fisica residente in un paese estero, è socio e amministratore, insieme alla sig.ra Y, di una società residente fiscalmente all'estero, attiva nel settore della vendita di prodotti via internet, che possiede diversi asset e si avvale della collaborazione di due dipendenti. Considerato che l'Istante intende trasferire la propria residenza fiscale in Italia, chiede all'Agenzia delle Entrate se il suo trasferimento possa consentire al Fisco di considerare la società partecipata come esteroinvestita, riconducendola alla fattispecie di cui all'art. 73, comma 5-bis, del TUIR.

**Risposta:** L'Agenzia delle Entrate, condividendo la tesi dell'Istante, ritiene non operante la presunzione relativa di cui al comma 5-bis del citato art. 73, in quanto la società partecipata non detiene a sua volta partecipazioni in società residenti nel territorio dello Stato. L'Ufficio, inoltre, afferma che nel caso di specie potrebbe configurarsi il fenomeno dell'esteroinvestizione ai sensi dell'art. 73, comma 3, del TUIR, in considerazione del criterio del luogo di amministrazione, senza però esaminare tale fattispecie in quanto caratterizzata da una preponderanza di profili fattuali riscontrabili eventualmente solo in sede accertativa.

### 3.3

#### **Risposta n. 170 del 26/01/2023 - Assoggettamento ad imposta del reddito di lavoro dipendente in ipotesi di cambio di residenza in corso d'anno: criterio del frazionamento del periodo d'imposta (punto 3 del Protocollo aggiuntivo alla Convenzione tra l'Italia e la Germania per evitare le doppie imposizioni)**

**Quesito:** L'Istante, residente in Germania ed iscritto all'AIRE dal giorno y di agosto 20XX e assunto alle dipendenze di una società tedesca dal settembre del medesimo anno, dopo aver dichiarato di non aver percepito in tale annualità alcun reddito in Italia, richiede chiarimenti in merito alla presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia, relativamente all'anno d'imposta 20XX.

**Risposta:** L'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato la normativa italiana, segnala la necessità di considerare le disposizioni internazionali contenute nell'accordo concluso dall'Italia con, nel caso in esame, la Germania.



Considerato che il Trattato con la Germania reca una disposizione che prevede esplicitamente la 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 (cfr. punto 3 del Protocollo aggiuntivo alla Convenzione tra Italia e Germania e Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 3 dicembre 2008, n. 471), nella fattispecie in esame l'Italia potrà esercitare la pretesa impositiva, basata sulla residenza, fino alla data in cui è cambiato il domicilio, mentre la Germania potrà far valere la propria pretesa, basata su una residenza fiscale tedesca del Contribuente, a decorrere dal giorno y+1 di agosto 20XX.

In conclusione, l'Istante, non dovendo dichiarare in Italia il reddito corrisposto a fronte dell'attività lavorativa svolta in Germania nel periodo da settembre alla fine dell'anno 20XX e non essendo titolare di alcun reddito di fonte italiana nell'anno di riferimento, non sarà tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia relativamente all'anno 20XX.

### 3.4

#### **Risposta n. 171 del 26/01/2023 - Tassazione dei redditi prodotti dai lavoratori frontalieri. Efficacia temporale dell'Accordo Covid tra Italia e Svizzera**

**Quesito:** L'Istante in una precedente istanza di interpello aveva chiesto un parere in merito all'applicazione dell'Accordo sui frontalieri tra Italia e Svizzera ad un'attività di lavoro dipendente svolta in una località situata in uno dei Cantoni svizzeri di frontiera, con facoltà di svolgere la medesima attività da remoto a domicilio per massimo il 25% dei giorni lavorativi in un anno solare. L'Agenzia aveva risposto che, in vigore dell'Accordo di cui sopra, l'Istante era legittimato ad essere assoggettato a tassazione esclusiva nello Stato in cui l'attività lavorativa era svolta (i.e. Svizzera), anche se parte dell'attività lavorativa veniva svolta in "*smart working*" in Italia.

L'Istante chiede se, dopo la cessazione dell'efficacia dell'Accordo, potrà ancora essere considerato un lavoratore frontaliere con conseguente assoggettamento ad imposizione esclusiva in Svizzera, anche se continuerà a svolgere la propria attività in parte in Italia.

**Risposta:** L'Agenzia ritiene che, a seguito della cessazione dell'efficacia dell'Accordo tra Italia e Svizzera, legato unicamente all'emergenza Covid-19, le disposizioni in esso contenute non risulteranno più applicabili alla fattispecie descritta dall'Istante, che svolgerà parte dell'attività lavorativa da remoto in Italia.

L'Agenzia pertanto rileva che:

- la porzione di reddito maturata durante i giorni in cui l'Istante presta la propria attività in Svizzera, sarà assoggettata a tassazione concorrente in Italia ed in Svizzera e l'eventuale doppia imposizione sarà

- eliminata in Italia ai sensi della vigente Convenzione Italia-Svizzera per evitare le doppie imposizioni;
- la porzione di reddito maturata durante i giorni in cui l'Istante presta la propria attività in Italia, sarà assoggettata a tassazione esclusiva in Italia.

Resta fermo che l'intero reddito di lavoro dipendente dovrà essere riportato nelle dichiarazioni dei redditi in Italia.

### 3.5

#### **Risposta n. 173 del 27/01/2023 - Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera: residenza fiscale, tie breaker rules e criterio dell'abitazione permanente**

**Quesito:** L'Istante, cittadino italiano, riferisce di aver trasferito la propria residenza in Svizzera e di essersi iscritto all'AIRE dal 5 febbraio dell'anno X e di svolgere ivi attività di lavoro dipendente a tempo indeterminato dal 1° gennaio dell'anno X. Inoltre, l'Istante riferisce di aver soggiornato, a decorrere dal 30 dicembre dell'anno X-1, in una struttura alberghiera sita in Svizzera per favorire il trasloco dal precedente appartamento in Italia (il cui contratto di locazione è stato risolto a febbraio dell'anno X) e di aver spostato in Svizzera il centro dei propri interessi vitali.

Ciò premesso, l'Istante richiede all'Agenzia delle Entrate:

- se le c.d. *tie breaker rules*, previste dall'art. 4, par. 2, della Convenzione fra Italia e Svizzera, per determinare in quale Stato un soggetto risulti residente, debbano essere analizzate solo per il periodo in cui l'Istante dovesse risultare residente in entrambi gli Stati;
- se, nel caso in esame, qualora si dovesse applicare il primo criterio delle *tie breaker rules* (disponibilità di un'abitazione permanente), quale di queste debba essere considerata;
- se il menzionato primo criterio delle *tie breaker rules* possa essere applicato anche in casi in cui un'abitazione sia stata disponibile per periodi estremamente brevi, come nel caso dell'abitazione in Italia dell'Istante con riferimento all'anno X;
- infine, qualora in applicazione delle *tie breaker rules* l'Istante dovesse risultare residente in Svizzera per l'anno X, se i redditi di lavoro dipendente ivi prodotti siano da assoggettare ad imposizione anche in Italia.

**Risposta:** L'Ufficio evidenzia preliminarmente che, ai sensi dell'art. 2, comma 2-bis, del TUIR, si considerano comunque residenti in Italia i cittadini che, pur rispettando le condizioni del precedente comma 2, si sono trasferiti in uno Stato avente regime fiscale privilegiato ai sensi del D.M. 4.5.1999 (come la Svizzera), salvo possibilità di fornire prova contraria. L'Ufficio precisa inoltre che, per effetto delle c.d. *tie breaker rules*, atte a dirimere eventuali conflitti di residenza fra Stati contraenti, qualora la medesima persona



fisica possa risultare fiscalmente residente in ciascuno degli Stati contraenti, la doppia imposizione viene risolta da tali disposizioni radicando, in primo luogo, la residenza nello Stato in cui si trova l'abitazione permanente (da intendersi come un immobile attrezzato e reso idoneo ad una lunga permanenza) e, in subordine, il centro degli interessi vitali, il soggiorno abituale e la nazionalità. Infine, viene sottolineato che la Convenzione stipulata fra Italia e Svizzera prevede, al comma 4 dell'art. 4, una disposizione che reca esplicitamente 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.

Tutto ciò considerato, in risposta ai quesiti sollevati dall'Istante, l'Agenzia afferma che:

- le *tie breaker rules* possono essere applicate solo in relazione ad un periodo d'imposta in cui l'Istante dovesse risultare residente, in base alle normative interne, sia in Italia che in Svizzera (cfr. risoluzione n. 471/E/2008);
- con riferimento al secondo e al terzo quesito, viene osservato che sia la casa di famiglia dell'Istante che l'appartamento che è stato a sua disposizione per un breve periodo nell'anno X non possono essere considerate come abitazioni permanenti dell'Istante;
- infine, in relazione al quarto quesito, dato che ai sensi dell'art. 15 della Convenzione viene prevista la tassazione esclusiva nello Stato di residenza del contribuente per i redditi di lavoro dipendente, qualora l'Istante riesca a dimostrare di non essere residente in Italia, ai sensi delle disposizioni domestiche o delle *tie breaker rules*, non verrà ivi assoggettato ad imposizione per i redditi prodotti in Svizzera. Diversamente, qualora nel caso in esame trovasse applicazione il par. 4 dell'art. 4 della Convenzione, l'Istante sarebbe assoggettato ad imposizione in Italia per i redditi prodotti fino al giorno del trasferimento definitivo in Svizzera, con conseguenti obblighi dichiarativi.



*Coordinamento: Ufficio Studi (Ignazio La Candia - Responsabile operativo Ufficio Studi).*

*Team di revisione:*

*Paolo Arginelli (International Tax practice); Christian Giuliano (Tax Litigation & Ruling practice); Ignazio La Candia (International Tax practice); Laura Magnani (Corporate Tax practice); Felice Andrea Pannunzio (Tax Banking & Finance practice); Mario Tenore (Tax Private client & High Net Worth Individual practice).*

*Hanno collaborato: Francesco Andria, Federico Balbiano, Luca Biestro, Lorenzo Bonizzi, Marco Luigi Bossi, Enrico Cosentino, Elisa Costa, Federica Crespi, Monica Da Dalt, Marianna Di Federico, Martina Di Liddo, Camilla Durante, Filippo Faccin, Elisa Ferrara, Marta Foppa, Giulia Ghidini, Filippo Greco, Mirna Izzi, Valerio Lucini, Benedetta Maestroni, Nicholas Mariani, Michael Marini, Eva Morando, Leonardo Nassani, Astrid Nicastrì, Francesco Palladino, Pietro Pennuto, Gabriele Perotto, Giorgia Rosati, Marta Rossi, Andrea Saraco, Giada Valassina, Elia Vandì.*

IL PRESENTE TAX RULING UPDATES RAPPRESENTA UNO STRUMENTO MERAMENTE INFORMATIVO, IL CUI CONTENUTO NON VA UTILIZZATO COME BASE PER EVENTUALI DECISIONI OPERATIVE.

PER ULTERIORI INFORMAZIONI, VI INVITIAMO AD INVIARE UN'EMAIL A: [UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM](mailto:UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM)