

Pirola
Pennuto
Zei

TAX RULING UPDATES

9/2023

PIROLAPENNUTOZEI.IT
PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI
@STUDIO_PIROLA
PIROLAPENNUTOZEI & ASSOCIATI
PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI

IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA'

1.1	4
Risposta n. 225 del 1° marzo 2023 - Operatori finanziari – Comunicazioni obbligatorie all’anagrafe tributaria – articoli 7, comma 6, del dPR 29 settembre 1973, n. 605 e 11, comma 2, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201	
1.2	5
Risposta n. 229 del 1° marzo 2023 - Determinazione dell’agevolazione cosiddetta “Super ACE” di cui all’articolo 19 del decreto-legge n. 73 del 25 maggio 2021, convertito in legge con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106 ed irrilevanza dell’ACE “negativa” relativa agli esercizi precedenti	
1.3	6
Risposta n. 231 del 1° marzo 2023 - Crediti d’imposta energia elettrica – Acquisto di gas naturale impiegato per la produzione di energia elettrica destinata all’autoconsumo – Decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34	
1.4	7
Risposta n. 233 del 1° marzo 2023 - Interpello antiabuso – Valutazione antiabuso di una scissione parziale non proporzionale asimmetrica di disponibilità liquide, immobili e relativi rapporti contrattuali nell’ambito di un processo di spinoff immobiliare – Articolo 173, comma 1, del TUIR ed articolo 4, comma 1, lett. b) del D.P.R. n. 131/196	
1.5	8
Risposta n. 235 del 2 marzo 2023 - Articolo 172 del TUIR. Costi di transazione imputati ad incremento del valore fiscale della partecipazione, ai sensi dell’articolo 110, comma 1, lettera b), del TUIR	

IMPOSTE INDIRECTE

2.1	10
Risposta n. 227 del 1° marzo 2023 - Cessione ramo d'azienda a Società inattiva – inutilizzo dei requisiti della cessionaria per l'esonero dalla prestazione della garanzia dei crediti IVA chiesti a rimborso – art.38- <i>bis</i> del DPR 26 ottobre 1972, n. 633	
2.2	11
Risposta n. 230 del 1° marzo 2023 - IVA – Cessioni intracomunitarie – Comunicazione numero identificativo IVA iscritto nell'archivio VIES – Art. 41, primo comma, lett. b) Decreto-legge n. 331 del 1993	
2.3	12
Risposta n. 232 del 1° marzo 2023 - IVA – Rilevanza della mancata restituzione del deposito cauzionale previsto dal contratto di affitto in attuazione di accordo transattivo – artt. 3 e 15 del D.P.R. n. 633 del 1972	

PERSONE FISICHE

3.1	14
Risposta n. 237 del 2 marzo 2023 - Tassazione ai fini delle imposte dirette e indirette delle attribuzioni provenienti da un trust estero a beneficiario residente in Italia e connessi obblighi relativi al monitoraggio fiscale	

Si riporta la sintesi degli interpelli pubblicati dall'Agenzia delle Entrate nella settimana 27 febbraio 2023
- 3 marzo 2023

IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA'

1.1

Risposta n. 225 del 1° marzo 2023 - Operatori finanziari – Comunicazioni obbligatorie all'anagrafe tributaria – articoli 7, comma 6, del DPR 29 settembre 1973, n. 605 e 11, comma 2, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201

Quesito: La Società istante, controllata e partecipata da società estere non quotate, è operativa dal 2021, a seguito dell'autorizzazione della Consob all'esercizio del servizio di investimento di «ricezione e trasmissione di ordini» ("RTO", di cui all'art. 1, co. 5, lett. e) del "TUF"), che fornisce solo a favore di controparti qualificate e clienti professionali, unitamente alle relative attività accessorie (quali ricerche in materia di investimenti e analisi finanziaria). L'Istante chiede se la propria attività, che consiste, dunque, nella ricezione, gestione ed esecuzione (anche incaricando altri intermediari negozianti) degli ordini, ricada nell'ambito di applicazione della normativa in materia di comunicazioni obbligatorie all'anagrafe tributaria.

Risposta: L'Agenzia delle Entrate non condivide la soluzione interpretativa prospettata dall'Istante e ribadisce che gli obblighi di comunicazione all'Archivio dei rapporti finanziari dell'anagrafe tributaria sussistono anche nel caso di specie, i.e.: attività limitata alla ricezione e trasmissione di ordini ricevuti da controparti qualificate (quali banche, assicurazioni ed entità di investimento), senza detenzione, neanche temporanea, delle disponibilità liquide e degli strumenti finanziari della clientela. Come già chiarito dalle Circolari nn. 32/E/2006 e 18/E/2007, nonché (con specifico riferimento a rapporti di RTO), dalla Resp. n. 267/2022, è oggetto di comunicazione qualsiasi rapporto intrattenuto con la clientela (compresi i rapporti che hanno come controparte un altro operatore finanziario, se non hanno finalità di mero regolamento contabile), laddove alla nozione di "rapporto" sono riconducibili tutte le attività aventi carattere continuativo esercitabili dagli intermediari finanziari, ovvero i servizi offerti continuativamente al cliente, instaurando con quest'ultimo un complesso di scambio all'interno di una forma contrattuale specifica e durevole nel tempo.

1.2

Risposta n. 229 del 1° marzo 2023 - Determinazione dell'agevolazione cosiddetta "Super ACE" di cui all'articolo 19 del decreto-legge n. 73 del 25 maggio 2021, convertito in legge con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106 ed irrilevanza dell'ACE "negativa" relativa agli esercizi precedenti

Quesito: La Società istante, essendo subentrata nelle posizioni soggettive della incorporata Y a seguito di fusione perfezionata nel 2022, presenta l'istanza di interpello in oggetto per conoscere la corretta determinazione dell'agevolazione c.d. Super ACE maturata nel 2021 in capo ad Y. In particolare, dopo aver rappresentato la struttura della catena societaria del gruppo, elenca altresì gli incrementi/decrementi rilevanti ai fini della disciplina in oggetto maturati in capo ad Y sino al 31 dicembre 2021, dai quali è possibile sintetizzare la seguente situazione:

- i) al 31 dicembre 2020 la base netta di Y, rilevante ai fini ACE, è negativa
- ii) nel solo periodo d'imposta 2021 (variazioni dal 31 dicembre 2020 al 31 dicembre 2021) la base netta di Y, rilevante ai fini della c.d. Super ACE è positiva; sul punto, l'Istante specifica che nel suddetto periodo ha effettuato un conferimento mediante rinuncia di un finanziamento alla controllata SR, alla quale poi ha erogato un ulteriore finanziamento.

Ciò premesso, l'Istante chiede conferma:

1. di poter beneficiare dell'agevolazione Super ACE calcolata sul solo periodo 2021, senza considerare l'intero periodo 2010 - 2021 dal quale emergerebbe una base ACE negativa;
2. sulle modalità di computo delle operazioni intercorse nel 2021 con la Società controllata SR (conferimento/finanziamento), ai fini della disciplina antielusiva.

Risposta: Al riguardo l'Agenzia chiarisce in primo luogo che la Super ACE costituisce un rafforzamento dell'agevolazione già esistente (ACE ordinaria), i cui calcoli fanno riferimento, per espressa previsione normativa (cfr. art. 19, D.L. n. 73/2021), a parametri temporali differenti rispetto all'ACE ordinaria. Pertanto, l'Agenzia ritiene corretto agevolare ai sensi della Super ACE la base netta del solo periodo d'imposta 2021, senza considerare l'intero periodo 2010-2021, dal quale, nel caso di specie emergerebbe una base ACE negativa.

Con riferimento al secondo quesito, l'Agenzia ribadisce che la normativa di riferimento – anche in relazione alle riduzioni derivanti dall'applicazione della disciplina antielusiva di cui all'art. 10, D.M. 3 agosto 2017 (c.d. "sterilizzazioni") – richiede un calcolo analitico della Super ACE, circoscritto quindi alle sole operazioni rilevanti effettuate nel 2021. Pertanto, l'Agenzia conferma che le sterilizzazioni da computare ai fini della Super ACE sono solo quelle derivanti dalle operazioni effettuate nel periodo compreso tra l'1/1/2021 e il 31/12/2021.

1.3

Risposta n. 231 del 1° marzo 2023 - Crediti d'imposta energia elettrica – Acquisto di gas naturale impiegato per la produzione di energia elettrica destinata all'autoconsumo – Decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34

Quesito: L'istante, Alfa S.p.A., rappresenta che, al fine di rendere il proprio stabilimento produttivo più efficiente da un punto di vista energetico, nel 2010 ha messo in uso un impianto di cogenerazione ad alto rendimento che utilizza gas naturale per generare energia elettrica e calore utile. L'energia elettrica prodotta è in larga parte auto consumata ai fini produttivi e solo in minima parte ceduta alla rete. Alfa S.p.A. si qualifica quale impresa "gasivora" ed evidenzia come sia indubbio che nei trimestri di riferimento il prezzo del gas naturale, calcolato come media dei prezzi di riferimento del mercato Infragiornaliero (MI-GAS) abbia subito un incremento superiore al 30%; pertanto ritiene di poter beneficiare del credito d'imposta per le imprese "gasivore" in relazione al gas naturale impiegato per usi non termoelettrici, mentre ritiene di non aver diritto alla medesima agevolazione con riferimento al gas naturale impiegato in usi termoelettrici a fini di rivendita. Ciò premesso, Alfa S.p.A. interpella l'Agenzia delle Entrate circa la possibilità di beneficiare del credito d'imposta di cui all'art. 5, co. 1, del D.L. n. 17/2022, previsto per le imprese "gasivore", in relazione alla spesa sostenuta per l'acquisto del gas utilizzato a scopo termoelettrico per la parte destinata all'autoconsumo.

Risposta: In via preliminare, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che, per espressa previsione normativa (cfr. art. 15, co. 1, del D.L. 4/2022 e art. 5, co. 1, del D.L. 17/2022), l'acquisto di gas consumato per uso termoelettrico (ovvero per la produzione di energia elettrica) è escluso dall'ambito oggettivo di applicazione delle norme disciplinanti il credito d'imposta in favore delle imprese "gasivore". Esclusa la spesa in questione dall'ambito di applicazione dell'agevolazione relativa al gas naturale, occorre stabilire se il legislatore abbia comunque voluto agevolare la spesa destinata alla produzione di energia elettrica nell'ipotesi in cui questa sia destinata all'autoconsumo. In tal senso, l'Agenzia evidenzia che l'art. 4, co. 2, del D.L. 17/2022, con riferimento al secondo trimestre 2022, riconosce espressamente il credito d'imposta in

favore delle imprese “energivore” in relazione alla spesa per l’energia elettrica prodotta e autoconsumata; in tal caso l’incremento del costo per kWh è calcolato con riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati dall’impresa e il credito d’imposta è determinato con riguardo al prezzo convenzionale dell’energia elettrica (PUN). Ne discende, pertanto, che la spesa relativa al gas naturale e destinata alla produzione termoelettrica in autoconsumo è agevolabile, sempreché sussistano i presupposti di cui al citato art. 4, co. 2, del D.L. 17/2022 (i.e. qualifica dell’impresa come “impresa a forte consumo di energia elettrica” ai sensi del DM 21 dicembre 2017 e incremento dei costi medi per kWh di energia elettrica prodotta e autoconsumata nel trimestre di riferimento). In aggiunta, l’Agenzia ricorda che, in linea generale, in ordine agli obblighi certificativi da assolvere per la verifica della sussistenza dei requisiti, nonché del calcolo del credito spettante, la Circolare n. 25/2022 ha precisato che nell’ipotesi di autoproduzione e autoconsumo dell’energia elettrica, la documentazione certificativa è rappresentata dalle fatture di acquisto del combustibile utilizzato a tal fine nonché dalle misurazioni registrate dai relativi contatori o dalle risultanze della contabilità industriale. Pertanto, la determinazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati e utilizzati dall’impresa per la produzione di energia elettrica deve avvenire facendo riferimento al prezzo del combustibile effettivamente sostenuto in relazione ai consumi del trimestre considerato per la produzione di energia elettrica autoconsumata e quindi, nel caso di specie, al prezzo del gas naturale acquistato per essere immesso nel processo produttivo termoelettrico.

1.4

Risposta n. 233 del 1° marzo 2023 - Interpello antiabuso – Valutazione antiabuso di una scissione parziale non proporzionale asimmetrica di disponibilità liquide, immobili e relativi rapporti contrattuali nell’ambito di un processo di spinoff immobiliare – Articolo 173, comma 1, del TUIR ed articolo 4, comma 1, lett. b) del D.P.R. n. 131/196

Quesito: La Società istante (Alfa), una società di commercio al dettaglio, partecipata da due soci, intendeva trasferire gli immobili, i relativi rapporti contrattuali, nonché le disponibilità liquide a una società beneficiaria interamente partecipata da solo uno dei due soci, facendo proseguire in capo alla scindenda, partecipata post scissione unicamente dall’altro socio, l’attività commerciale in senso stretto. Gli immobili oggetto di trasferimento sarebbero rimasti nell’ambito dell’attività d’impresa, essendo l’operazione diretta essenzialmente ad attribuire il ramo immobiliare a una società già operativa nel settore della gestione immobiliare.

Tale soluzione riorganizzativa, era diretta a separare le attività dei soci (familiari):

- consentendo a un socio di concentrare gli investimenti della società scindenda nell'attività di commercio al dettaglio, da sempre il core business dell'attività,
- mentre il socio della beneficiaria avrebbe potuto far convergere gli investimenti nell'attività immobiliare.

Tanto premesso, l'istante chiede un parere dell'Agenzia in ordine all'assenza di profili di abusività dell'operazione sopra descritta e rappresentata.

Risposta: L'Agenzia delle Entrate, in linea con quanto già affermato nei precedenti documenti pubblicati (risposta a interpello n. 496 del 6 ottobre 2022), precisa che l'operazione non si configura abusiva in quanto, sulla base delle informazioni fornite dal contribuente:

- si tratta di un'operazione finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale;
- nessun asset societario, compreso il frutto degli investimenti eventualmente effettuati con la liquidità disponibile in capo alla beneficiaria, sarà utilizzato per raggiungere obiettivi personali, familiari dei soci o comunque estranei all'esercizio dell'attività d'impresa;
- dalla società post scissione non provengono flussi finanziari diversi dai dividendi a favore dei soci (per esempio, a titolo di prestito/garanzia).

Nel caso di specie, la scissione non è diretta a evitare lo scioglimento della società attraverso l'attribuzione dei beni a società di mero godimento, non connotate da alcuna operatività, allo scopo di rinviare le plusvalenze latenti. Le finalità perseguite con la scissione muovono da interessi propri delle società coinvolte e non dai singoli soci. Pertanto, l'assenza di indebito risparmio d'imposta fa sì che non sia necessario indagare sugli ulteriori elementi costitutivi dell'abuso del diritto, vale a dire l'assenza di sostanza economica e l'essenzialità del vantaggio indebito. Tale conclusione vale tanto ai fini delle imposte dirette, quanto ai fini delle imposte indirette, con la conseguenza che imposta di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa.

1.5

Risposta n. 235 del 2 marzo 2023 - Articolo 172 del TUIR. Costi di transazione imputati ad incremento del valore fiscale della partecipazione, ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), del TUIR

Quesito: La Società istante X (di seguito "X"), ha in bilancio una partecipazione, iscritta tra le immobilizzazioni

finanziarie, valutata al costo di acquisto incrementato dagli oneri accessori, derivanti da consulenze strategiche, legali, finanziarie, e altri servizi accessori all'acquisizione: comportamento contabile previsto dal principio Oic 21, paragrafo 6. Non ha dedotto nel conto economico i costi citati che, anche ai fini fiscali, incrementano il costo ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), del Tuir. Successivamente, a seguito di fusione inversa con altra società IAS adopter (Beta), il bilancio di apertura della società è stato rettificato, applicando i principi contabili internazionali adottati dall'incorporante: i costi di transazione, in precedenza capitalizzati nel costo della partecipazione, sono transitati direttamente nel conto economico dell'incorporante. La Società istante chiede lumi riguardo al corretto trattamento fiscale applicabile ai costi di transazione sostenuti dalla società X (costi di intermediazione bancaria e finanziaria, commissioni, altre spese e imposte ecc.) in relazione all'operazione di acquisizione di una partecipazione totalitaria in altra società, Alfa, seguita da un'operazione di fusione per incorporazione della predetta società in Beta.

Risposta: Deve considerarsi definito il comportamento contabile dei costi di transazione ad incremento del valore fiscale della partecipazione cui sono capitalizzati: valore che, nel rispetto del principio di neutralità della fusione di cui all'articolo 172 Tuir, deve essere ereditato dall'incorporante a prescindere dalla riclassificazione operata dalla stessa in funzione dei principi IAS/IFRS. Tali costi concorreranno alla formazione del reddito al momento dell'eventuale cessione. Sempre in base al principio di presa diretta dal bilancio tali costi non sono deducibili nemmeno ai fini Irap.

IMPOSTE INDIRECTE

2.1

Risposta n. 227 del 1° marzo 2023 - Cessione ramo d'azienda a Società inattiva – inutilizzo dei requisiti della cessionaria per l'esonero dalla prestazione della garanzia dei crediti IVA chiesti a rimborso – art.38-bis del DPR 26 ottobre 1972, n. 633

Quesito: La Società istante (ALFA), Società inattiva, intende proseguire l'attività produttiva svolta dalla controllante BETA previo conferimento del relativo ramo d'azienda. BETA ha periodicamente presentato richieste di rimborso IVA annuale e trimestrale, avvalendosi dell'esonero dalla prestazione della garanzia tramite apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione IVA e sul modello IVA/ TR, allegando, altresì, una dichiarazione sostitutiva di atto notorio attestante la presenza delle condizioni individuate dall'articolo 38bis, comma 3, lett. a), b) e c), DPR 633/72.

ALFA chiede conferma della possibilità di continuare ad avvalersi dell'esonero dalla prestazione della garanzia per i crediti IVA che genererà con riferimento alle operazioni relative al ramo di azienda oggetto di conferimento.

Risposta: L'Agenzia delle Entrate, dopo aver riepilogato i requisiti per l'esonero dalla prestazione della garanzia nell'ambito dei rimborsi IVA, chiarisce che questi si riferiscono al profilo soggettivo del richiedente il rimborso e non anche alla specifica attività cui si riferisce l'eccedenza di credito IVA, con la conseguenza che i medesimi requisiti non si trasferiscono automaticamente con l'attività acquisita a seguito di una operazione straordinaria (nel caso specifico la cessione del ramo di azienda). L'Agenzia prosegue evidenziando che la cessione di un'azienda (o di un ramo d'azienda) comporta per legge (art. 2558 c.c.) la cessione dei rapporti e (art. 2559 c.c.) dei crediti relativi al suo esercizio, ivi compresi i crediti di imposta vantati dal cedente nei confronti dell'erario, ma non anche dei requisiti soggettivi del cedente. L'Agenzia fornisce quindi parere negativo in merito alla soluzione prospettata dall'istante.



2.2

Risposta n. 230 del 1° marzo 2023 - IVA – Cessioni intracomunitarie – Comunicazione numero identificativo IVA iscritto nell’archivio VIES – Art. 41, primo comma, lett. b) Decreto–legge n. 331 del 1993

Quesito: L’Istante è una società attiva nel settore del packaging flessibile: infatti, produce buste per alimenti che i clienti (anche di altri paesi UE) possono acquistare attraverso un sito web, che consente loro anche di configurare online i prodotti. La fornitura è effettuata con trasporto a cura dell’istante che si avvale principalmente di corrieri.

Ciò premesso, l’Istante chiede all’Agenzia se:

1. le operazioni di vendita realizzate nei confronti di soggetti la cui partita IVA non risulta iscritta al VIES siano da considerare non imponibili ai sensi dell’art. 41, primo comma, lett. b) del D.L. 331/1993, oppure debbano essere assoggettati ad IVA in Italia;
2. ai fini di determinare lo status di soggetto passivo IVA dei propri clienti stabiliti in altri Stati dell’Unione Europea, si debba fare riferimento alle informazioni presenti nella citata banca dati VIES.

Risposta: relativamente al primo quesito, l’Agenzia precisa che, a seguito dell’introduzione del comma 2-ter dell’art. 41 del D.L. 331/1993, se il cessionario non ha comunicato al fornitore un numero di identificazione valido iscritto alla banca dati VIES al momento della cessione, l’operazione non può beneficiare del regime di non imponibilità di cui all’art. 41 D.L. 331/1993, co. 1, lett. a), con la conseguenza che questa dovrà essere assoggettata ad IVA in Italia.

Altresì, le vendite realizzate dall’Istante nei confronti di clienti “non VIES” residenti in altri Paesi UE non sono riconducibili nell’ambito delle vendite a distanza, di cui all’art. 38-bis del D.L. 331/1993, a meno che le imprese clienti non appartengano alle categorie di cessionari previste dal co. 1 del citato art. 38-bis (circostanza che non emerge dall’istanza).

Infine, relativamente al secondo quesito, l’Agenzia definisce che, ai fini dell’applicazione del regime di non imponibilità alle cessioni intracomunitarie, di cui all’art. 41, co. 1, lett. b) del D.L. 331/1993, la comunicazione da parte del cessionario del numero identificativo IVA iscritto nell’archivio VIES assume valenza sostanziale e non formale.



2.3

Risposta n. 232 del 1° marzo 2023 - IVA – Rilevanza della mancata restituzione del deposito cauzionale previsto dal contratto di affitto in attuazione di accordo transattivo – artt. 3 e 15 del D.P.R. n. 633 del 1972

Quesito: La Società istante (ALFA) nel 2011 concludeva con la Società GAMMA un contratto di affitto di azienda; a decorrere dal 2020 e sino alla definitiva cessazione del contratto, prevista per l'anno 2026, era stabilito l'incremento del canone di affitto e veniva prevista a garanzia del pagamento la consegna a GAMMA di una fideiussione bancaria, oltre alla corresponsione da parte di ALFA di una somma a titolo di deposito cauzionale.

A causa della contrazione dell'attività commerciale subita da ALFA a seguito dell'emergenza sanitaria connessa alla diffusione del Covid-19, dal mese di marzo 2020 sono state avviate interlocuzioni tra ALFA e GAMMA volte a concordare una rimodulazione del corrispettivo, all'esito delle quali ALFA si è ritenuta autorizzata da GAMMA al versamento in misura ridotta del corrispettivo relativo al semestre aprile-ottobre 2020.

GAMMA nega di aver prestato il suddetto consenso e manifesta la volontà di agire in giudizio a tutela dei propri diritti. Nel corso del 2020 le interlocuzioni tra le due Società si sono protratte senza giungere ad un accordo e GAMMA, scaduto il termine per esigere il corrispettivo relativo al semestre ottobre 2020 – aprile 2021, ha parzialmente escusso la fideiussione bancaria. Tale fideiussione è poi stata escussa integralmente a seguito del mancato pagamento del successivo semestre aprile 2021 – ottobre 2021.

ALFA ha convenuto in giudizio GAMMA chiedendo la risoluzione del contratto per eccessiva onerosità sopravvenuta, ai sensi dell'art. 1467 c.c., ed agendo per la restituzione degli importi versati a titolo di deposito cauzionale.

Nei mesi successivi le reciproche iniziative giudiziarie si sono protratte oltre e, non riuscendo a raggiungere un accordo, ALFA e GAMMA, senza riconoscimento alcuno delle reciproche ragioni, sottoscrivono un accordo transattivo al solo fine di evitare il contenzioso.

Tale accordo prevede il riconoscimento di un importo onnicomprensivo e pienamente soddisfacente a favore di GAMMA, oltre alla rinuncia da parte di ALFA di richiedere l'importo pari al deposito cauzionale e alla cifra oggetto dell'escussione della fideiussione bancaria.



La Società istante ALFA chiede pertanto un chiarimento circa il corretto trattamento IVA applicabile alla "ritenzione" da parte di GAMMA della somma corrispondente al deposito cauzionale, nonché, nel caso in cui tale importo risulti imponibile ai fini IVA, se debba procedere ad emissione della c.d. "autofattura denuncia" ai sensi dell'art 6, comma 8 del D.lgs. 471/97, non avendo ricevuto da GAMMA la fatturazione del suddetto importo.

Risposta: In via preliminare, l'Agenzia delle Entrate rammenta di aver chiarito con numerosi documenti di prassi i principi e i criteri interpretativi a cui attenersi per stabilire la rilevanza ai fini IVA delle somme definite nell'ambito di accordi di natura transattiva (cfr. *Risposte ad Interpello nn. 145/2021, 179/2021, 212/2021, 356/2021, 212/2022*). In base all'orientamento da ultimo espresso nei citati documenti di prassi, l'Agenzia segnala che occorre in primo luogo stabilire la "funzione economica" delle somme definite nell'ambito di accordi transattivi, ed in particolare, si rende necessario verificare:

- se le stesse costituiscano l'effettivo corrispettivo di una prestazione di servizi fornita nell'ambito di un rapporto giuridico caratterizzato da prestazioni sinallagmatiche, condizione sintomatica della sussistenza di nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto (in tal senso, sentenze 8 marzo 1988, causa 0102/86, causa C16/93, causa C174/00, causa C210/04);
- ovvero se tali somme siano versate a titolo di liberalità o abbiano natura meramente risarcitoria.

Nella fattispecie, dalla disamina della pattuizione negoziale emerge l'esistenza di uno scambio di prestazioni reciproche, in quanto ALFA rinuncia a richiedere la restituzione del deposito cauzionale fissato nell'originario contratto di affitto a fronte dell'impegno assunto da GAMMA di rinunciare all'esercizio di qualsiasi richiesta e/o pretesa nei confronti di ALFA. Pertanto, si è dell'avviso che si integri il presupposto oggettivo dell'IVA, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del Decreto IVA, e che l'ammontare trattenuto sulla base dell'accordo transattivo sia da assoggettare ad IVA.

Tanto premesso, in mancanza di emissione da parte di GAMMA della fattura atta a certificare la corresponsione delle predette somme, dapprima corrisposte a titolo di deposito cauzionale e successivamente trattenute sulla base dell'accordo transattivo, l'Agenzia delle Entrate ritiene che sussista in capo all'istante l'obbligo di regolarizzare l'operazione con le modalità disposte dall'articolo 6, comma 8, del D.lgs. n. 471/1997.



PERSONE FISICHE

3.1

Risposta n. 237 del 2 marzo 2023 - Tassazione ai fini delle imposte dirette e indirette delle attribuzioni provenienti da un trust estero a beneficiario residente in Italia e connessi obblighi relativi al monitoraggio fiscale

Quesito: L'istante rappresenta di essere divenuto beneficiario, insieme alla sorella, a partire da febbraio 2020, data del decesso del Padre, di una rendita erogata da un Trust. L'istante afferma che il Trust è stato istituito nel 1980 con un contratto (Trust Agreement) stipulato tra la Nonna (di seguito anche "Disponente") e una società con sede negli Stati Uniti in qualità di Trustee (di seguito 'Trustee'). Il Trustee incaricato era una società statunitense, oggi una banca. In seguito al decesso della disponente sono divenuti beneficiari i suoi due figli e, successivamente al decesso del padre dell'istante, allo stesso sono subentrati i propri figli (l'istante e la sorella). Da marzo 2020 il Trustee ha effettuato a favore dell'istante e della sorella delle attribuzioni di somme. L'istante, in qualità di Beneficiario delle descritte attribuzioni da parte del Trust, chiede conferma di essere tenuto a dichiarare ai fini delle imposte sui redditi le somme percepite, di non essere tenuto a nessun adempimento in termini successori derivante dal decesso del proprio genitore e di non essere tenuto a nessun adempimento in termini di monitoraggio fiscale.

Risposta: l'Agenzia delle Entrate ripercorre l'istituto del trust anche alla luce dei recenti chiarimenti sul tema, definendo l'istituto un rapporto giuridico fiduciario mediante il quale un soggetto definito disponente, con un negozio unilaterale, cui generalmente seguono uno o più atti dispositivi, trasferisce ad un altro soggetto, definito Trustee, beni, affinché quest'ultimo li gestisca e li amministri, coerentemente con quanto previsto dall'atto istitutivo del trust per il raggiungimento delle finalità individuate dal disponente medesimo. Con riferimento all'imposizione diretta, i trust, residenti e non residenti sono inclusi tra i soggetti passivi d'imposta sul reddito delle società (IRES) e come chiarito, da ultimo, nella circolare 20 ottobre 2022 n. 34/E, ai fini della determinazione del reddito del trust residente, commerciale e non commerciale, rilevano in Italia tutti i redditi ovunque prodotti, mentre per i trust non residenti rilevano in Italia i soli redditi prodotti nel territorio dello Stato. Ai fini della individuazione del regime fiscale applicabile al reddito, per effetto di quanto previsto dall'ultimo periodo del comma 2 dell'articolo 73 del Tuir, si distinguono due tipologie di trust:



- trust trasparente, ovvero trust con beneficiario di reddito individuato, il cui reddito è tassato in capo al beneficiario, mediante imputazione per trasparenza e applicando le regole proprie di tassazione di tale soggetto beneficiario;
- trust opaco, ovvero trust senza beneficiario di reddito individuato, il cui reddito è tassato in capo al trust quale soggetto passivo IRES.

In particolare, nel caso di trust trasparente, il reddito ovunque conseguito è assoggettato a tassazione IRPEF per trasparenza in capo al beneficiario (residente) come reddito di capitale. Tale reddito, qualora il beneficiario sia una persona fisica, è imputato in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali. Con riferimento alla disciplina del monitoraggio fiscale, i soggetti di cui all'articolo 4 del citato decreto (le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate) sono tenuti alla compilazione del Quadro RW della propria dichiarazione dei redditi per indicare gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia. Tale adempimento deve essere effettuato non soltanto dal possessore diretto delle attività di natura finanziaria all'estero, ma anche dai soggetti che, ai sensi della normativa antiriciclaggio, risultino essere i titolari effettivi dei predetti beni. Come chiarito nella sopra citata circolare n. 34/E del 2022, con riferimento ai soggetti residenti beneficiari di trust ciò che rileva, ai fini dell'attribuzione della qualifica di titolare effettivo è che siano individuati o facilmente individuabili e che, quindi, dall'atto di trust o da altri documenti, sia possibile, anche indirettamente, l'identificazione degli stessi. Nella predetta circolare n. 34/E del 2022 è stato precisato che sono soggetti agli obblighi di monitoraggio, secondo la diversa modulazione di seguito riportata, tutti i beneficiari residenti di un trust estero, anche individuati per classi. In dettaglio, i beneficiari di un trust non discrezionale sono tenuti ad assolvere pienamente gli obblighi di monitoraggio fiscale e, dunque, devono indicare il valore degli investimenti detenuti all'estero dall'entità e delle attività estere di natura finanziaria ad essa intestate, nonché la percentuale di patrimonio nell'entità stessa. I beneficiari di trust discrezionali, sulla base delle informazioni disponibili, come ad esempio il caso in cui il Trustee comunica la sua decisione di attribuirgli il reddito e/o il capitale del fondo del trust, hanno l'obbligo di indicare nel quadro RW l'ammontare del relativo credito vantato nei confronti del trust, unitamente agli investimenti e alle attività finanziarie detenute all'estero. Fatta questa premessa, l'Agenzia delle Entrate, specifica che, nel caso di specie, il suddetto trust si qualifica come trust trasparente e gli eredi si qualificano beneficiari individuati del Trust a partire dalla morte del Padre nonché come titolari effettivi ai fini del monitoraggio fiscale dei beni in Trust, ciascuno per la propria quota. Per quanto riguarda gli obblighi

relativi al monitoraggio, questi ricadono sul beneficiario effettivo, così come l'obbligo di compilazione del Quadro RW della dichiarazione dei redditi, ai sensi dell'articolo 4, del decreto legge n. 167 del 1990. Ai fini della tassazione in materia di imposta sulle successioni e donazioni, le attribuzioni effettuate dal Trustee a favore dell'erede, non rientrano tra i beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario e non devono essere ricompresi nella base imponibile della dichiarazione di successione del Padre.

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, Luca Biestro, Lorenzo Bonizzi, Marco Luigi Bossi, Edoardo Catinari, Enrico Cosentino, Elisa Costa, Federica Crespi, Monica Da Dalt, Marianna Di Federico, Martina Di Liddo, Camilla Durante, Sara Elmadhi, Filippo Faccin, Elisa Ferrara, Marta Foppa, Giulia Ghidini, Filippo Greco, Mirna Izzì, 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