

Uffici

Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124
T: +39 02 676441

Ancona

Via I° Maggio 150/a, 60131
T: +39 071 2916378

Bologna

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131
T: +39 051 4392711

Firenze

Viale Niccolò Machiavelli 29, 50125
T: +39 055 261961

Genova

P.zza della Vittoria 15/12, 16121
T: +39 010 5702225

Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122
T: +39 081 662617

Padova

Piazza Salvemini 2, 35131
T: +39 049 8239611

Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124
T: +39 075 5734518

Pescara

P.zza Duca D'Aosta 31, 65121
T: +39 085 4210479

Roma

Via Curtatone 3, 00185
T: +39 06 809631

Torino

C.so Vittorio Emanuele II 48, 10123
T: +39 011 883166

Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138
T: +39 045 8114111

Imposte sostitutive e credito d'imposta Sentenza n. 25698 del 1° settembre 2022

Con la Sentenza n. 25698 del 1° settembre 2022, la Cassazione si è espressa in materia di *foreign tax credit* per evitare la doppia imposizione per i redditi prodotti all'estero.

In particolare, è stato riconosciuto alle persone fisiche residenti, il credito per le imposte pagate all'estero sui dividendi distribuiti da società non residenti, anche quando gli stessi siano stati assoggettati a ritenuta a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

I fatti di causa

L'Agenzia delle Entrate aveva contestato al contribuente l'imposta sostitutiva sui redditi di capitale di fonte estera direttamente percepiti in relazione ad una partecipazione non qualificata detenuta in una partnership di diritto statunitense. La contestazione scaturiva dal fatto che il contribuente aveva dichiarato la suddetta imposta senza, tuttavia, versarla, in quanto aveva ritenuto di compensarla con il credito d'imposta per detto elemento di reddito prodotto negli Stati Uniti e ivi asseritamente sottoposto a tassazione.

La legislazione interna

In primo luogo, la Cassazione evidenzia che, nel diritto interno, il rimedio per evitare la doppia imposizione è regolato dall'art. 165 del D.P.R. n. 917/1986, che regola il credito d'imposta (c.d. *foreign tax credit*).

Tra i requisiti per potere usufruire del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero, è necessario che tali redditi concorrano alla formazione del reddito complessivo del soggetto residente.

In base a tale disposizione, dunque, il credito d'imposta non è applicabile in presenza di redditi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o a imposta sostitutiva, i quali non concorrono alla formazione del reddito complessivo.

Ciò è quanto avviene ai sensi dell'art. 27, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, che, nel caso di redditi derivanti da partecipazioni di fonte estera, percepiti per il tramite di un intermediario residente, prevede l'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

Parimenti, nel caso in cui i redditi derivanti da partecipazioni di fonte estera siano percepiti direttamente dallo stesso contribuente (ovvero non attraverso un intermediario residente), in sede di presentazione della dichiarazione, l'art. 18, comma 1, prevede l'assoggettamento degli stessi redditi "ad imposizione sostitutiva delle imposte sui redditi con la stessa aliquota della ritenuta a titolo d'imposta".

Da tanto ne deriva che in base alle regole della legislazione interna, il contribuente persona fisica che percepisca direttamente redditi derivanti da partecipazioni di fonte estera non avrebbe la possibilità di usufruire della detrazione delle imposte pagate all'estero su detti redditi.

La normativa convenzionale

Tuttavia, la convenzione siglata tra l'Italia e gli Stati Uniti prevede l'obbligo per l'Italia di riconoscere il credito d'imposta per le imposte cui il componente di reddito sia assoggettato a ritenuta alla fonte a titolo di imposta su richiesta del contribuente.

Secondo la Suprema Corte di Cassazione, quindi, da tale disposizione pattizia si ricava a contrario che, qualora l'assoggettamento a imposizione mediante ritenuta a titolo d'imposta o mediante imposta sostitutiva (come nella fattispecie), avvenga non "su richiesta del beneficiario del reddito" ma obbligatoriamente, non potendo il contribuente chiedere l'imposizione ordinaria, l'imposta sul reddito pagata negli Stati Uniti d'America si deve considerare detraibile.

La Corte rafforza tale convincimento anche sulla base della lettura di altre Convenzioni siglate dall'Italia dove viene espressamente previsto che "nessuna detrazione sarà accordata ove l'elemento di reddito venga assoggettato in Italia ad imposizione mediante imposta sostitutiva o ritenuta a titolo di imposta, ovvero ad imposizione sostitutiva con la stessa aliquota della ritenuta a titolo di imposta, anche su richiesta del contribuente, ai sensi della legislazione italiana" (si veda, a titolo esemplificativo, l'art. 12, comma 1, dell'Accordo siglato tra l'Italia e il Principato di Monaco).

Pertanto, la Corte, afferma che quando l'Italia ha voluto negare il diritto alla detrazione senza offrire al contribuente nessuna possibilità alternativa, lo ha previsto esplicitamente.

Il principio di diritto affermato

Sulla base delle considerazioni sopra svolte la Corte di Cassazione ha affermato il seguente principio di diritto: "Per i redditi di capitale di fonte estera, direttamente percepiti dal contribuente, persona fisica, titolare di una partecipazione non qualificata in una partnership di diritto internazionale (nel caso, statunitense), qualora l'assoggettamento a imposizione mediante ritenuta a titolo d'imposta – come nell'ipotesi di cui all'art. 27, comma 4, del

D.P.R. n. 600 del 1973, o mediante imposta sostitutiva, del tutto sovrapponibile alla prima in ragione dell'identità di funzione, di cui all'art. 18, comma 1, del D.P.R. n. 917 del 1986 – avvenga non "su richiesta del beneficiario del reddito" ma obbligatoriamente, non potendo il contribuente chiedere l'imposizione ordinaria, l'imposta sul reddito pagata in un Paese estero (nel caso, Stati Uniti d'America) si deve considerare detraibile.

Ciò in quanto l'interpretazione conforme della locuzione "anche su richiesta del contribuente", che figura nel testo di vari accordi internazionali (tra cui nel testo della Convenzione Italia – Stati Uniti di America), conferma che quando l'Italia ha inteso negare il credito d'imposta – non solo nei casi in cui l'assoggettamento dell'elemento di reddito a imposta sostitutiva o a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta avvenga su richiesta del contribuente, ma anche nei casi in cui esso sia obbligatorio in base alla legge italiana – lo ha previsto espressamente.

Flat tax pensionati – Risposta ad interpello n. 471 del 27 settembre 2022

L'Agenzia delle Entrate ha fornito, con la risposta a interpello n. 471 del 27 settembre 2022, alcuni chiarimenti in tema di imposta sostitutiva dell'IRPEF, prevista per le persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera.

Nel caso di specie, l'istante riferiva che aveva lavorato presso l'Ufficio Europeo dei Brevetti (c.d. UEB) a Monaco di Baviera e dal 1° febbraio 2022 percepiva una pensione erogata da detto Ufficio. Inoltre, per effetto dei contributi versati all'INPS in maniera volontaria, percepisce anche una pensione ordinaria di vecchiaia erogata dall'Istituto Nazionale Previdenza Sociale.

Dal momento che vorrebbe trasferire la residenza in uno dei comuni che rientra nel perimetro di applicazione della *flat tax* al 7%, chiedeva all'Agenzia delle Entrate, da un lato, se la pensione che riceve dall'Ufficio Europeo dei Brevetti possa essere considerata di fonte estera e, dall'altro, se la pensione percepita dall'INPS ostacoli l'accesso al regime in commento.

L'Agenzia, nel ripercorrere l'evoluzione legislativa, ricorda che l'art. 24-ter, TUIR, prevede, per i soggetti titolari di redditi da pensione di cui all'art. 49, comma 2, lett. a), erogati da soggetti esteri, che trasferiscono la residenza in uno dei comuni del mezzogiorno d'Italia con una popolazione non superiore a 20.000 abitanti (3.000 abitanti se trattasi dei paesi colpiti dal sisma del 2016), una imposta sostitutiva dell'IRPEF calcolata in misura forfetaria pari al 7%.

Per usufruire dell'agevolazione in commento, è necessario che il contribuente sia residente all'estero da almeno cinque anni e che l'ultima residenza fiscale sia stata in un Paese con cui l'Italia abbia siglato una convenzione per evitare le doppie imposizioni ovvero che garantiscano un adeguato scambio di informazioni. Inoltre, l'Agenzia chiarisce che ciò che è rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva è esclusivamente la residenza, a nulla rilevando l'eventuale cittadinanza italiana.

L'aliquota forfettaria si applica, previa opzione in dichiarazione dei redditi nell'anno di trasferimento della residenza, su qualsiasi tipologia di reddito prodotto all'estero ed è valida per l'anno di esercizio dell'opzione e per i successivi nove periodi di imposta.

L'Amministrazione Finanziaria, una volta chiarito che la *ratio* della norma risiede nell'attrarre soggetti con disponibilità finanziarie in taluni paesi del mezzogiorno d'Italia ovvero nei paesi colpiti dal sisma del 2016, ha ritenuto che la normativa in esame non preveda che il soggetto non residente, titolare di pensione di fonte estera, non sia anche titolare di altri redditi erogati da soggetti residenti in Italia, fermo restando che questi ultimi redditi risultano esclusi dall'applicazione dell'art. 24-*ter* del TUIR, in quanto redditi di fonte italiana.

Per ultimo, per quanto riguarda il dubbio interpretativo in merito all'applicazione del citato regime agevolativo sull'ammontare della pensione erogata dall'UEB, l'Agenzia ha ritenuto che tale organizzazione intergovernativa rientri nella locuzione di 'soggetto estero' di cui all'art. 24-*ter* del TUIR.

Utili alle associazioni professionali in trasparenza – Risposta ad interpello n. 486 del 4 ottobre 2022

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello 486 del 4 ottobre 2022, ha chiarito le modalità applicative ed il coordinamento tra il regime di tassazione per trasparenza dei redditi prodotti dalle società di persone in capo ai soci, con il regime introdotto dall'art. 32-*quater* del D.L. 124 del 2019, previsto per la tassazione dei dividendi distribuiti a società semplici e alle associazioni artistiche e professionali equiparate.

Come è noto, il regime ordinario di tassazione per trasparenza consiste nell'imputazione del reddito complessivo della società ai soci esistenti al termine del periodo d'imposta in proporzione alla quota di partecipazione agli utili. Se, però, la società semplice percepisce dividendi, questi si considerano incassati direttamente dai soci secondo il regime fiscale proprio di ognuno di essi, come se ciascun li avesse percepiti direttamente dalla società emittente (c.d. approccio *look through*).

Inoltre, il comma 3 del medesimo art. 5 del TUIR, alla lettera c), stabilisce che "le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici". In tal ultimo caso, tuttavia, l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata che determina le quote di partecipazione agli utili può essere redatto fino al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione, con effetto sulla ripartizione dell'utile cui la dichiarazione si riferisce. Tale disposizione consente di stabilire a posteriori le quote di reddito da attribuire a ciascun associato, al fine di determinarle più correttamente in base alle prestazioni effettivamente svolte.

Sulla base di tale impianto normativo e, per effetto della equiparazione, ai fini fiscali, fra associazioni professionali e società semplici operata dall'art. 5, comma 3, lettera c), del TUIR, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che con riferimento all'ambito di applicazione del nuovo regime dei dividendi lo stesso, per quanto espressamente riferito ai dividendi corrisposti alle società semplici, trovi applicazione anche in caso di distribuzioni di dividendi deliberate in favore di associazioni tra professionisti.

Pertanto, i dividendi distribuiti dalla Società devono essere tassati da quest'ultima, nella sua qualità di sostituto d'imposta, con le seguenti modalità:

- la quota imputabile ai soci persone fisiche dell'associazione fiscalmente residente nel territorio dello Stato sarà assoggettata a tassazione mediante ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 26% ai sensi dell'art. 27, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 32-*quater*, comma 1, lettera c), del D.L. n. 124 del 2019;
- la quota imputabile ai soci persone fisiche dell'associazione fiscalmente non residente sarà assoggettata a tassazione mediante ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 26% ai sensi dell'art. 27, comma 3, primo periodo, del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 32-*quater*, comma 1, lettera c-*ter*), primo periodo, del D.L. n. 124 del 2019, ovvero nella misura inferiore prevista dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, ove applicabili.

Per ultimo, con riferimento agli adempimenti dichiarativi l'Agenzia chiarisce che la società che eroga i dividendi, sulla base delle informazioni ricevute dall'associazione dovrà:

- compilare il Modello 770 relativo al periodo di imposta in cui sono stati erogati i dividendi all'associazione, inserendo nel quadro SI il dato complessivo dei dividendi pagati nel periodo di imposta, nonché, nel quadro SK, i dati relativi ai soggetti non residenti nel territorio dello Stato nei cui confronti gli utili sono assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta, anche se in misura convenzionale;

— rilasciare la Certificazione relativa agli Utili e agli altri Proventi Equiparati (CUPE) agli Associati non residenti che hanno percepito utili assoggettati alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta per consentire agli stessi di ottenere nel Paese di residenza, ove previsto, il credito d'imposta relativo alle imposte pagate in Italia.

Scissione preceduta da conferimento in 'neutralità indotta' – Risposta ad interpello n. 469 del 6 ottobre 2022

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta n. 469 del 6 ottobre, ha reso chiarimenti in merito ad una complessa operazione di riorganizzazione societaria finalizzata a suddividere le attività, oggi detenute da due gruppi familiari, in quanto ognuno di esso intende perseguire iniziative imprenditoriali diverse (fattispecie che, per quanto si dirà, ha ovviamente assunto un ruolo determinante).

In buona sostanza, l'operazione consisteva in una scissione parziale non proporzionale di Alfa (i.e. scissa) in favore delle beneficiarie Beta (società preesistente) ed Epsilon (società neocostituita), ciascuna riconducibile autonomamente ad un nucleo familiare di riferimento.

La scissione, secondo quanto rappresentato, era preceduta dal conferimento a favore di Beta delle partecipazioni detenute nella scindenda da uno dei due gruppi familiari.

Tale conferimento da parte di alcuni soci delle quote partecipative detenute in Alfa sarebbe avvenuto in 'neutralità fiscale' ai sensi dell'articolo 177, comma 2, TUIR, in quanto avrebbe consentito a Beta di ottenere il controllo di diritto della società. Secondo le dichiarazioni degli istanti, il conferimento rispondeva all'esigenza di semplificare gli adempimenti societari relativi alla determinazione di concambi azionari in sede di successiva scissione.

Il patrimonio di Alfa attribuito alle società beneficiarie (Beta e Epsilon) per effetto della scissione risultava essenzialmente costituito dalla partecipazione in Gamma e da disponibilità liquide rivenienti dal dividendo distribuito dalla partecipata Gamma derivante dalla vendita della partecipazione in Delta in favore del fondo di investimento.

A fronte di tale prospettata operazione, l'Agenzia delle Entrate ripercorre i requisiti legislativi per l'applicazione dell'art. 177, comma 2, TUIR, e ricorda, giustamente, che la norma *de quo* non può che trovare applicazione in relazione a fattispecie caratterizzate da un obiettivo fondamento economico e non risulta applicabile a situazioni in cui la ragione prevalente dello scambio di partecipazioni risieda nella volontà di transitare 'in neutralità fiscale' dal regime di tassazione IRPEF riservato alle persone fisiche non imprenditori a quello più favorevole dell'IRES.

Inoltre, l'Agenzia ha ritenuto utile precisare che affinché non sia ravvisabile la sussistenza di profili elusivi, occorre che la scissione non sia, di fatto, volta a surrogare lo scioglimento del vincolo societario da parte dei soci (o di alcuno di essi) e l'assegnazione agli stessi del patrimonio aziendale, attraverso la formale attribuzione dei relativi beni a società di 'mero godimento', non connotate da alcuna operatività, al solo scopo di rinviare *sine die* la tassazione delle plusvalenze latenti sui beni trasferiti e/o delle riserve di utili in capo ai soci, usufruendo del regime di neutralità fiscale proprio della scissione.

Tutto quanto premesso, nel caso di specie, l'Agenzia non poteva non constatare l'assenza di abuso, visto che all'esito della scissione di Alfa a favore di Beta, successiva al conferimento delle partecipazioni di Alfa da parte dei soci persone fisiche, questi ultimi si troveranno a detenere rispetto al patrimonio di Beta le medesime quote di partecipazione che detenevano direttamente ante conferimento nel patrimonio di Alfa.

Pertanto, al fine di conseguire la disponibilità di detto patrimonio, i soci persone fisiche dovrebbero deliberare la distribuzione di utili da parte di Beta (società da essi interamente partecipata), con conseguente tassazione dei dividendi, in modo del tutto analogo a quanto avrebbero potuto fare rispetto ad Alfa, società di cui detenevano di fatto il controllo (in virtù delle quote di partecipazione diretta da ciascuno detenute e indiretta, per il tramite di Beta), assicurando il medesimo trattamento fiscale.

L'individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche – Sentenza n. 29635 dell'11 ottobre 2022

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 29635 dell'11 ottobre 2022, si è espressa nuovamente in merito alla corretta individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche. Il caso esaminato aveva ad oggetto la contestazione della residenza fiscale di un noto attore italiano trasferitosi nel Principato di Monaco.

I giudici di secondo grado avevano asserito che il contribuente si sarebbe dovuto considerare fiscalmente residente all'estero ancorché avesse avuto in Italia i propri 'vincoli familiari' e svolgesse in Italia la sua attività di attore con percezione dei relativi compensi e, sempre in Italia, fosse titolare di tre appartamenti e sostenesse una "intensa attività di spesa e d'incasso"

La Corte di Cassazione - sovvertendo il giudizio di secondo grado - ha censurato l'operato dei giudici di seconde cure, sostenendo che gli stessi non avrebbero compiuto la necessaria valutazione sull'effettività del domicilio in termini di centro principale degli interessi vitali del soggetto, errando nella loro decisione e lasciandosi, probabilmente ed esclusivamente, guidare dalla sola iscrizione di quest'ultimo all'AIRE.

La Suprema Corte, invece, ha avuto modo di ribadire che “l’articolo 2, secondo comma, del Testo Unico delle imposte sui redditi richiede, per la configurabilità della residenza fiscale nello Stato Italiano, tre presupposti, indicati in via alternativa, il primo, formale, rappresentato dall’iscrizione nelle anagrafi delle popolazioni residenti, e gli altri due, di fatto, costituiti dalla residenza o dal domicilio nello Stato ai sensi del codice civile, con la conseguenza che l’iscrizione del cittadino [nell’AIRE] non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorché il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali”.

Inoltre, la Corte ha censurato l’operato della CTR nella parte in cui non ha verificato l’effettività del domicilio del contribuente, da intendersi come il luogo in cui il soggetto sottoposto ad imposizione fiscale ha la sede principale degli affari e degli interessi economici e delle relazioni personali.

Invero, la Corte ha ribadito il principio, soventemente espresso, che “la residenza fiscale in Italia non può essere esclusa solo con l’iscrizione del cittadino nell’anagrafe dei residenti all’estero (AIRE), qualora il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali e ciò in quanto va temperata la volontà individuale con le esigenze di tutela dell’affidamento dei terzi e, di conseguenza, va data prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene

esercitata abitualmente, in modo riconoscibile dai terzi”.

A tal fine, il carattere soggettivo ed elettivo della scelta di iscriversi all’AIRE è rilevante solo quanto alla libertà dell’effettuazione della stessa, ma non ai fini della verifica del risultato di quella scelta; a tal fine, dunque, per il principio dell’affidamento, il centro principale degli interessi vitali del soggetto non può che essere individuato dando prevalenza al luogo in cui vi sia l’effettività della gestione di detti interessi e sempre che sia riconoscibile dai terzi.

Wealth Focus

Si allunga la lista dei paesi black per l’Unione Europea

Il 4 ottobre 2022 l’Unione Europea ha aggiornato le liste delle giurisdizioni non cooperative ai fini fiscali inserendo tra tali paesi “a causa dell’aliquota zero dell’imposta sulle società che rischia di attrarre utili senza un’attività economica effettiva” anche Anguilla, Bahamas e le isole Turks e Caicos. Lo ha comunicato il Consiglio all’esito della ricognizione semestrale sulle amministrazioni ancora non *compliant* con gli standard di trasparenza internazionale.

A causa di tali inserimenti, la lista UE completa vede: Samoa Americane, Anguilla, Bahamas, Figi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad e Tobago, Isole Turks e Caicos, Isole Vergini degli Stati Uniti, Vanuatu.

Contatti

Studio Associato - Consulenza legale e tributaria

Family Office & Private Client Team

E: it-fm-privatewealth@kpmg.it



kpmg.com/socialmedia
kpmg.com/it

Wealth News, Settembre - Ottobre 2022

© 2022 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un’associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Limited, società di diritto inglese. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi utilizzati su licenza dalle entità indipendenti dell’organizzazione globale KPMG.

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.