



Le novità in ambito di:

◆ news dall'Agenzia delle Entrate

★ giurisprudenza

✓ IMPOSTE DIRETTE

✓ IVA E IMPOSTE INDIRECTE

✓ EXPATRIATES & GLOBAL MOBILITY



Vuoi ricevere la TaxNews e altre notizie da BDO direttamente via email?  
Iscriviti alle nostre mailing list.

 Imposte dirette

- ◆ Art. 1 - Crediti energia e gas per il mese di dicembre 2022 e proroga al 30 giugno 2023 del termine di utilizzo in compensazione dei crediti relativi al terzo e quarto trimestre 2022
- ◆ Art. 3, comma 1 - 7 - Misure di sostegno per fronteggiare il caro bollette
- ◆ Art. 3, comma 10 - Soglia di esenzione dei fringe benefits
- ◆ Provvedimento n. 439400/2022 del 29.11.2022 - Proroga del termine di presentazione dell'autodichiarazione per gli aiuti di Stato
- ◆ Risposta ad interpello n. 532/2022 del 31.10.2022 - Iper-ammortamento: effettuazione di investimenti sostitutivi di beni industria 4.0
- ◆ Risposta ad Interpello n. 536 del 31.10.2022 - Trasferimento al consolidato fiscale dei Crediti di imposta per le imprese energivore e gasivore
- ◆ Risposta ad interpello n. 537/2022 del 31.10.2022 - Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi: momento di effettuazione dell'investimento
- ◆ Risposta ad Interpello Agenzia delle Entrate n. 552 del 27.11.2022 - Esclusa la Super ACE per gli strumenti finanziati partecipativi
- ◆ Circolare n. 36/E del 29.11.2022 - Crediti d'imposta in favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale
- ★ Ordinanza n. 30679 del 18.10.22 - La crisi finanziaria non configura causa di forza maggiore per la non applicazione delle sanzioni
- ★ Sentenza della Corte di Cassazione n. 31407 del 24.10.2022 - Cessione di crediti pro soluto - Momento realizzativo della plusvalenza

 IVA e imposte indirette

- ◆ Risposta ad interpello n. 568 del 22.11.2022 - Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione: cessioni indirette di dotazioni e provviste di bordo - Art. 8-bis, comma 1, lett. d) d.P.R. n. 633 del 1972
- ◆ Risposta ad interpello n. 574 del 25.11.2022 - Regime di call-off stock: sostituzione dell'originario destinatario della merce
- ◆ Risposta ad interpello n. 575 del 25.11.2022 - Modalità di fatturazione nei confronti di rappresentanti fiscali di soggetti non stabiliti nello Stato

 Expatriates & Global Mobility

- ◆ Risposta ad interpello n. 559/E del 18 novembre 2022 - Applicazione dell'art. 51, comma 8, del TUIR alle indennità di soggiorno percepite da un esperto nazionale in distacco (END) di una amministrazione pubblica

## Art. 1 - Crediti energia e gas per il mese di dicembre 2022 e proroga al 30 giugno 2023 del termine di utilizzo in compensazione dei crediti relativi al terzo e quarto trimestre 2022

L'art. 1, D.L. 176/2022 (c.d. Decreto Aiuti-*quater*) - recante "Misure urgenti di sostegno nel settore energetico e di finanza pubblica" - ha previsto l'estensione anche al mese di dicembre 2022 dei crediti d'imposta energia e gas, riconosciuti per i mesi di ottobre e novembre 2022 dall'art. 1, D.L. 144/2022 (c.d. Decreto Aiuti-*ter*), disponendo altresì la proroga al 30 giugno 2023 del termine per l'utilizzo in compensazione dei crediti relativi al terzo e quarto trimestre 2022.

In particolar modo, il D.L. "Aiuti-*quater*" riconosce:

- alle imprese energivore, un credito d'imposta pari al 40% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel mese di dicembre 2022;
- alle imprese non energivore, dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, un credito d'imposta pari al 30% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel mese di dicembre 2022;
- alle imprese gasivore, un credito d'imposta pari al 40% della spesa sostenuta per l'acquisto di gas per usi energetici diversi da quelli termoelettrici, consumato nel mese di dicembre 2022;
- alle imprese non gasivore, un credito d'imposta pari al 40% della spesa sostenuta per l'acquisto di gas per usi energetici diversi da quelli termoelettrici, consumato nel mese di dicembre 2022.

La logica sottostante ai requisiti richiesti per accedere al bonus rimane invariata rispetto alle misure precedentemente emanate al riguardo.

I crediti d'imposta di cui sopra sono utilizzabili esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'art. 17, D. Lgs. 241/97. Gli stessi possono essere ceduti per intero dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti (compresi istituti di credito ed altri intermediari finanziari), previa apposizione del visto di conformità.

Tutti i suddetti crediti d'imposta maturati per il mese di dicembre, nonché quelli relativi al terzo trimestre 2022 e quelli relativi ai mesi di ottobre e novembre 2022 sono utilizzabili in compensazione entro il 30 giugno 2023.

Entro il 16 marzo 2023, i soggetti beneficiari dei crediti d'imposta riferiti al terzo ed al quarto trimestre 2022 dovranno inviare, secondo modalità da stabilirsi con apposito Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, un'apposita comunicazione sull'importo del credito maturato nell'esercizio 2022, a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito non ancora fruito.

## Art. 3, comma 1 - 7 - Misure di sostegno per fronteggiare il caro bollette

L'art. 3 del Decreto Aiuti-*quater*, denominato "Misure di sostegno per fronteggiare il caro bollette", contiene delle disposizioni volte ad introdurre la possibilità per le aziende di richiedere la rateizzazione delle bollette.

In particolare viene prevista, per le imprese che hanno utenze collocate in Italia ed ad esse intestate, la facoltà di rateizzare gli importi delle bollette - relativi alla componente energetica e gas naturale destinato ad usi diversi da quelli termoelettrici - afferenti i consumi effettuati dal 1° ottobre 2022 al 31 marzo 2023 (e fatturati entro il 30 settembre 2023) che risultino eccedenti rispetto all'importo medio contabilizzato, a parità di consumo, nel periodo di riferimento compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021.

Le imprese interessate dovranno formulare "*apposita istanza*", secondo modalità semplificate stabilite con decreto Ministeriale, da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto in commento.

Il fornitore, entro trenta giorni dalla ricezione dell'istanza, ha l'obbligo di formulare ai richiedenti una proposta di rateizzazione che deve contenere l'ammontare degli importi dovuti, l'entità del tasso di interesse se applicato (che non può superare il saggio di interesse pari al rendimento dei buoni del Tesoro (BTP) di pari durata), le date di scadenza di ogni rata con la relativa ripartizione, per un minimo di dodici e un massimo di trentasei rate mensili. L'obbligo di presentazione della proposta è vincolato alla verifica della disponibilità da

parte di almeno un'impresa assicurativa - autorizzata all'esercizio del ramo credito - a stipulare, con l'impresa richiedente la rateizzazione, una copertura assicurativa sull'intero credito rateizzato a favore del fornitore di energia.

Al fine di sostenere le specifiche esigenze di liquidità, che possono derivare dai piani di rateizzazione concessi, i fornitori di energia elettrica e gas hanno la possibilità di richiedere finanziamenti bancari assistiti da garanzia pubblica, prestata da SACE S.p.A., alle condizioni e nei termini previsti dall'art.15, DL 50/2022, convertito, con modificazioni, dalla legge 91/2022.

Tale garanzia è rilasciata a patto che l'impresa aderente al piano di rateizzazione non abbia approvato la distribuzione dei dividendi o il riacquisto di azioni nel corso degli anni nei quali si procede al riconoscimento della rateizzazione a favore della stessa, nonché di ogni altra impresa residente in Italia appartenente allo stesso gruppo della prima. E' inoltre richiesto che l'impresa aderente al piano di rateizzazione si impegni a gestire i livelli occupazionali attraverso accordi sindacali e a non trasferire le produzioni in stabilimenti ubicati al di fuori dell'Unione Europea.

Infine l'adesione al piano di rateizzazione, per i periodi corrispondenti, è alternativa alla fruizione dei crediti d'imposta a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale.

### Art. 3, comma 10 - Soglia di esenzione dei fringe benefits

L'art. 3, comma 10, D.L. n. 176/2022, ha modificato l'art. 12 del D.L. n. 115/2022, innalzando il valore massimo di esenzione dei fringe benefits a 3.000 euro.

Inoltre, viene chiarito che - in conformità con quanto previsto dalla circolare n. 35/E/2022 - la deroga alle previsioni dall'art. 51, comma 3 del TUIR riguarda soltanto l'individuazione dei fringe benefit e l'importo della soglia. Non è quindi prevista alcuna deroga al meccanismo di tassazione in caso di superamento del limite (il superamento della soglia di 3.000 euro comporta, quindi, l'integrale assoggettamento a tassazione).

La disposizione si applica per il solo anno fiscale 2022.

### Provvedimento n. 439400/2022 del 29.11.2022 - Proroga del termine di presentazione dell'autodichiarazione per gli aiuti di Stato

Considerate le difficoltà di accesso alla sezione trasparenza del Registro nazionale degli aiuti di Stato (RNA), per garantire all'utenza la fruibilità dei servizi disponibili nel portale RNA, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha disposto la proroga al 31 gennaio 2023 dei termini di trasmissione dell'autodichiarazione per gli aiuti di Stato fruiti e ricadenti nella Sezione 3.1 e della Sezione 3.12 della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final.

Il provvedimento ha altresì disposto la proroga del termine per il riversamento degli importi eccedenti i limiti dei massimali previsti dalle Sezioni 3.1 e 3.12 del Temporary Framework, di cui al punto 1.5 del provvedimento n. 143438 del 27/4/2022. In particolare detti termini sono differiti al 31 gennaio 2023 o, in alternativa, entro quello di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021 se tale termine scade successivamente al 31 gennaio 2023.

### Risposta ad interpello n. 532/2022 del 31.10.2022 - Iper-ammortamento: effettuazione di investimenti sostitutivi di beni industria 4.0

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 532/2022, ha chiarito che è possibile continuare a fruire dell'iper-ammortamento qualora, nel periodo di fruizione dell'agevolazione, il bene venga sostituito con un altro avente caratteristiche analoghe o superiori.

Questo principio si applica anche al caso in cui, come nella fattispecie oggetto di interpello, l'eliminazione dei macchinari dalle due linee produttive in questione (eliminazione propedeutica alla sostituzione con nuove tipologie di macchinari maggiormente performanti e tecnologicamente più avanzati) avvenga attraverso uno schema contrattuale (contratto di appalto per la rimozione dei macchinari e contratto di vendita dei materiali derivanti dalle predette attività di rimozione) i cui effetti complessivi possono essere assimilati alla cessione a titolo oneroso del bene agevolato.

L'Agenzia, infine, precisa che la fruizione delle quote residue dell'iper-ammortamento deve essere sospesa nel periodo di tempo intercorrente tra l'interruzione dell'interconnessione dei beni sostituiti e l'avvenuta interconnessione dei beni sostitutivi.

### Risposta ad Interpello n. 536 del 31.10.2022 - Trasferimento al consolidato fiscale dei Crediti di imposta per le imprese energivore e gasivore

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta n. 536, ha avuto modo di chiarire come il trasferimento dei crediti d'imposta energia e gas nell'ambito del consolidato fiscale, non configurandosi un'ipotesi di cessione, possa avvenire senza apposizione del visto di conformità, né l'invio della comunicazione di cessione secondo le modalità previste dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, prot. 253445/2022, del 30 giugno 2022.

Inoltre, proprio perché il trasferimento di dette posizioni soggettive al consolidato fiscale non costituisce una vera e propria cessione delle agevolazioni in esame, le società consolidate possono trasferire i propri crediti d'imposta anche in modo parziale, ai soli fini della compensazione con l'IRES del gruppo. La parte residua delle agevolazioni in questione potrà essere utilizzata in compensazione dalle stesse società consolidate ma non potrà essere ceduta ad altri soggetti, dal momento che si tratterebbe di una cessione parziale, preclusa dalla legge.

L'Agenzia rileva inoltre che la consolidante non può in ogni caso cedere i crediti d'imposta trasferiti, in tutto o in parte, dalle proprie partecipate a soggetti terzi, "qualificati" o meno.

## Risposta ad interpello n. 537/2022 del 31.10.2022 - Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi: momento di effettuazione dell'investimento

Relativamente all'individuazione del momento di effettuazione dell'investimento, determinante per incardinare il bene nella corretta disciplina agevolativa, nella fattispecie oggetto di interpello, risulta decisiva la sottoscrizione del PAC (*Preliminary Acceptance Certificate*).

In particolare i fornitori erano tenuti ad effettuare:

- dopo la consegna del bene, un "test di funzionamento", allo scopo di verificare la rispondenza del macchinario ai requisiti tecnici concordati con il cliente e il buon esito del funzionamento, attestato dall'emissione di un certificato di accettazione "preliminare" ("*Preliminary Acceptance Certificate*" o "PAC");
- dopo l'avvio del macchinario, ed entro una certa scadenza, un "test di prestazione", che si concretizza nella sottoscrizione di un certificato di "perfezionamento" ("*Final Acceptance Certificate*" o "FAC").

Dal contenuto delle clausole contrattuali, si evince che, con la sottoscrizione del PAC, la Società certifica l'adeguato rispetto di tutti i principali obiettivi richiesti per l'accettazione della fornitura e, in caso di sussistenza di malfunzionamenti e di questioni aperte, richiede al fornitore la verifica e la risoluzione dei problemi entro la sottoscrizione del FAC. Inoltre è proprio con la sottoscrizione del PAC che si dà avvio al periodo di garanzia.

Alla luce di quanto rappresentato, l'Agenzia ha concluso che il test di perfezionamento non costituisca un test decisivo ai fini della certezza del sostenimento del costo, ma risponda ad una esigenza di garanzia rispetto ad eventuali anomalie di lieve entità non individuate all'atto del test di funzionamento. Pertanto la medesima Agenzia ha individuato quale momento di sostenimento del costo, ai fini agevolativi, la sottoscrizione del PAC.

## Risposta ad Interpello Agenzia delle Entrate n. 552 del 27.11.2022 - Esclusa la Super ACE per gli strumenti finanziati partecipativi

Il caso oggetto di trattazione verteva sull'applicazione dell'agevolazione "Super ACE" ad una S.r.l. che aveva deliberato l'emissione di SFP, strumenti che attribuiscono particolari diritti patrimoniali e amministrativi ma non di voto. Ai sensi dello Statuto della società istante, siffatti strumenti appartenevano alla categoria «*convertendo*» e, ai fini di permettere questa conversione automatica, la società aveva deliberato un aumento di capitale sociale a servizio della loro conversione.

La Società istante nel rappresentare che tale conversione era certa nell'an ma non nel quantum, interrogava l'Amministrazione Finanziaria circa la possibilità di ritenere rilevanti, ai fini della c.d. «Super ACE», gli apporti scaturenti dalla sottoscrizione degli SFP, al fine di farli concorrere nella base di calcolo cui applicare l'aliquota premiale del 15%.

Nel rispondere al quesito della Società, l'Agenzia richiama, in prima istanza, l'art. 5 del Decreto ACE (D.M 3 agosto 2017), per il quale rilevano come componenti positivi del capitale proprio «*i conferimenti in denaro versati dai soci o partecipanti nonché quelli versati per acquisire la qualificazione di soci o partecipanti*». Ed è proprio questo il *punctum dolens* della vicenda, stante la necessità di dover stabilire se le erogazioni per sottoscrivere gli SFP - che non permettono di acquisire la qualità di socio in via immediata - possano comunque rientrare nell'agevolazione in parola.

L'Agenzia delle Entrate, a tale riguardo, rammenta che la relazione illustrativa al DM 14 marzo 2012, aveva avuto modo di precisare che restano esclusi dall'agevolazione Super ACE «*gli apporti a fronte dei quali non si può acquisire la qualità di socio*». Soluzione successivamente confermata dalla Riposta ad interpello n. 888 del 2021.

In conclusione, l'emissione degli SFP, non permettendo di acquisire immediatamente la qualifica di socio, non rientra, a detta dell'Agenzia, tra le variazioni in aumento della base ACE, potendovi rientrare solo al momento della loro conversione.

## Circolare n. 36/E del 29.11.2022 - Crediti d'imposta in favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale

Con la Circolare in commento l'Agenzia delle Entrate è tornata nuovamente a fornire chiarimenti in merito alla normativa relativa ai crediti d'imposta concessi alle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale.

Nello specifico la Circolare fornisce importanti chiarimenti con riferimento al credito concesso per gli ultimi due trimestri del 2022.

Tra i punti più significativi trattati si segnalano:

*i. La comunicazione delle modalità di calcolo semplificato dei crediti d'imposta per le imprese «non energivore» e «non gasivore».*

E' stato, al riguardo, chiarito che i venditori sono tenuti alla comunicazione del calcolo semplificato anche qualora la richiesta da parte dell'impresa sia avvenuta posteriormente ai 60 giorni normativamente previsti. La comunicazione in oggetto rappresenta un mero calcolo semplificato dell'incremento di costo e dell'ammontare del contributo, rivolto a rendere più semplice e snella la determinazione del bonus in capo al soggetto beneficiario. Nel caso in cui l'impresa abbia cambiato fornitore e non possa accedere al «calcolo semplificato», non viene in ogni caso pregiudicata, stante il rispetto degli altri presupposti, la possibilità di beneficiare del credito d'imposta in esame.

*ii. La spettanza dei crediti, oltre che alle imprese commerciali, anche alle imprese agricole e agli enti non commerciali, indipendentemente dalla loro natura (pubblica o privata) o dalla loro forma giuridica.*

Per quanto attiene agli enti non commerciali ed alle ONLUS, il credito d'imposta spetta solamente in relazione alle spese per l'energia elettrica ed il gas naturale utilizzati nell'ambito dell'attività commerciale eventualmente esercitata. «A tal fine, nel caso in cui l'ente non sia dotato di contatori separati per i locali adibiti all'esercizio di attività commerciale rispetto a quelli utilizzati per lo svolgimento di attività istituzionale non commerciale, lo stesso è tenuto ad individuare criteri oggettivi e coerenti con la natura dei beni acquistati, che consentano una corretta imputazione delle spese (quali, ad esempio, per il gas e per l'energia elettrica, rispettivamente, la cubatura degli spazi e la metratura delle superfici adibiti all'attività commerciale rispetto a quelle totali degli spazi e delle superfici complessivamente utilizzati)».

*iii. La spettanza del tax credit anche per le imprese «non gasivore» per l'acquisto di gas ad uso autotrasporto;*

L'Agenzia delle Entrate specifica, infatti, che i chiarimenti forniti con la circolare 20/E del 16 giugno 2022, in relazione alle imprese «gasivore» possano trovare applicazione anche a favore delle imprese «non gasivore», le quali potranno, in presenza dei requisiti previsti, usufruire del credito d'imposta per l'acquisto di gas per autotrasporto, a condizione che lo stesso non sia rivenduto a terzi.

*iv. L'acquisto e utilizzo di energia elettrica e gas naturale per un immobile adibito a uso foresteria.*

L'Agenzia delle Entrate ha precisato come, in tale ipotesi, i benefici in esame possano essere usufruiti dall'impresa conduttrice, ancorché l'immobile sia a destinazione abitativa, nel caso in cui i relativi costi per l'acquisto della componente energetica e gas si riferiscano all'attività di impresa e siano rimasti definitivamente a carico alla stessa, senza che quest'ultima abbia addebitato la spesa sostenuta nei confronti del dipendente/utilizzatore dell'immobile

*v. La possibilità di usufruire del tax credit anche da parte delle imprese che conducono l'immobile in locazione.*

E' stato precisato che, in presenza di un immobile condotto in locazione, i crediti di imposta maturati possono essere fruiti dall'impresa conduttrice, e non dal locatore, qualora la stessa ne sostenga l'effettivo onere economico attraverso un riaddebito analitico. Ciò anche se la locatrice non risulti titolare delle relative utenze.

### Ordinanza n. 30679 del 18.10.22 - La crisi finanziaria non configura causa di forza maggiore per la non applicazione delle sanzioni

Con l'ordinanza n. 30679, del 18.10.22, la Corte di Cassazione ha ribadito il suo consolidato orientamento sulla base del quale - in tema di sanzioni tributarie - posto che il diritto sanzionatorio ha natura punitiva, la forza maggiore va intesa secondo la sua accezione penalistica, e va quindi riferita ad un avvenimento imponderabile che annulla la possibilità del controllo del soggetto sui propri comportamenti, elidendo il requisito della coscienza e volontarietà della condotta. Ne consegue che non risponde a tale nozione la crisi di liquidità derivante dal reiterato, per quanto grave, inadempimento di pubbliche amministrazioni debentrici, peraltro prevedibile. Pertanto, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, la sussistenza di una crisi aziendale non costituisce forza maggiore, ai fini dell'operatività dell'esimente prevista dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5.

La giurisprudenza in materia (in particolare con riferimento all'IVA) è costante nel negare rilevanza, ai fini della configurabilità della suddetta causa di non punibilità, a situazioni di disagio economico ancorché riconducibile a fattori esterni perché, essendo il soggetto obbligato al versamento come fosse un sostituto di imposta, lo stesso è tenuto ad accantonare l'imposta riscossa dall'acquirente del bene o servizio per poi riversarla all'erario, non potendo, dunque, venire in rilievo situazioni di difficoltà seppur non prevedibili. In tal senso si è espressa anche la Cass. n. 22153 del 2017 che, proprio in situazione del tutto analoga, richiamando un conforme orientamento unionale ha affermato il principio secondo cui «*in materia tributaria e fiscale, la nozione di forza maggiore richiede la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi, dovendo la sussistenza di tali elementi essere oggetto di idonea indagine da parte del giudice, sicché non ricorre in via automatica l'esimente in esame nel caso di mancato pagamento dovuto alla temporanea mancanza di liquidità*».

### Sentenza della Corte di Cassazione n. 31407 del 24.10.2022 - Cessione di crediti pro soluto - Momento realizzativo della plusvalenza

Con la sentenza in rassegna, la Corte di Cassazione si è pronunciata sul tema della cessione di crediti pro soluto e del momento di realizzazione della relativa plusvalenza.

Nel caso sottoposto al vaglio della Cassazione, la società Beta - successivamente incorporata dalla società Alfa che le succedeva nei rapporti fiscali - aveva acquistato e ceduto crediti da Delta realizzando delle plusvalenze.

Le contestazioni operate dall'Amministrazione su tali operazioni muovevano dal presupposto che, ai sensi degli artt. 86, comma 1 e 109 del Tuir, tali plusvalenze avrebbero dovuto seguire il principio di competenza e non di cassa, essendo quindi rilevante non la data nella quale le cessionarie hanno versato alla cedente i corrispettivi delle cessioni dei crediti, ma la data nella quale sono stati stipulati i relativi negozi di cessione.

Secondo gli Ermellini, alla stregua dei principi contabili nazionali ed internazionali vigenti *ratione temporis* (i.e. 2005 e 2006), i componenti di reddito derivanti dalla cessione, a titolo oneroso e pro soluto di un credito devono ritenersi realizzati con il perfezionamento, tra cedente e cessionario, del contratto traslativo e, quindi, con il trasferimento dei connessi benefici e del rischio di insolvenza del debitore ceduto senza che rilevino, al fine di posticipare il periodo d'imposta di imputazione temporale, il momento successivo in cui il cessionario riceve il pagamento da parte del debitore ceduto, e nemmeno l'obbligo legale del cedente di garantire l'esistenza del credito ex art. 1266 del codice civile.



Risposta ad interpello n. 568 del 22.11.2022 - Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione: cessioni indirette di dotazioni e provviste di bordo - Art. 8-bis, comma 1, lett. d) d.P.R. n. 633 del 1972

La fattispecie oggetto di interpello ha visto una società italiana, appartenente ad un gruppo multinazionale, leader mondiale nel settore dei prodotti vernicianti, chiedere chiarimenti in ordine alla portata applicativa dell'art. 8-bis, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 633 del 1972. Tale disposizione contempla le cessioni di beni destinati a dotazione di bordo di navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali e le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento e ne prevede, a determinate condizioni, la non imponibilità IVA.

Nel caso di specie la società italiana consegnava direttamente le vernici ai clienti (armatori internazionali) sulle navi, ma fatturava le cessioni ad una consociata estera, che aveva procurato il cliente e che provvedeva a sua volta a fatturare la fornitura all'armatore cliente finale.

Secondo l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia (Corte di Giustizia, Sentenza 26 giugno 1990, C185/89, *Velker International Oil Company*), le cessioni di dotazioni di bordo possono usufruire del regime di non imponibilità se effettuate direttamente nei confronti dell'armatore che utilizzerà i beni stessi quali provvista/dotazione di bordo. L'Agenzia delle Entrate, nella risposta ad interpello n. 174 del 6 aprile 2022, adeguandosi all'orientamento dei giudici unionali, ha chiarito ulteriormente che «L'agevolazione, quindi, non è ammessa quando la cessione di questi beni è effettuata in uno stadio commerciale anteriore».

Secondo l'istante - che prospettava la non imponibilità anche per le cessioni «indirette» - tale interpretazione deve essere letta alla luce dei principi dettati in tema di cessione indirette di gasolio (c.d. bunkeraggio) sia dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (Corte di Giustizia, Sentenza 3 settembre 2015, C526/13 *Fast Bunkering*) sia dalla stessa Agenzia delle Entrate (Risoluzione n. 1/E del 9 gennaio 2017; Risoluzioni congiunte con l'Agenzia delle Dogane n. 69/E e n. 1/D del 13 giugno 2017). I documenti richiamati hanno confermato il trattamento di non imponibilità IVA anche alle cessioni effettuate tra la compagnia petrolifera (primo cedente) ed il trader promotore dell'operazione (intermediario), nel caso di cessioni indirette di carburante verso un armatore.

L'Agenzia delle entrate, richiamando ulteriore giurisprudenza unionale, ricorda, preliminarmente, che la Corte di giustizia ha escluso che possano fruire della non imponibilità le cessioni di beni effettuate in stadi anteriori del processo commerciale, anche qualora detti beni siano, alla fine, utilizzati per il rifornimento delle navi.

Si tratta di un orientamento rigoroso motivato dalla Corte di Giustizia in base alla *ratio* del regime di non imponibilità riservato alle operazioni all'esportazione ed alle operazioni assimilate all'esportazione, vale a dire il principio dell'imposizione dei beni e dei servizi nel loro luogo di «consumo», ed è ispirato essenzialmente dall'esigenza di cautelare l'amministrazione finanziaria di ciascuno Stato membro in ordine alla effettiva ultima destinazione delle merci acquistate per il rifornimento delle navi.

Con riferimento alle cessioni indirette di carburante nell'ambito del bunkeraggio, la Corte di Giustizia - nella sentenza sopra citata - ha chiarito che «*sebbene, secondo le forme previste dal diritto nazionale applicabile, la proprietà del carburante sia stata formalmente trasferita agli intermediari e si presuma che questi ultimi abbiano agito in nome proprio, in nessun momento tali intermediari sono stati in condizione di disporre dei quantitativi forniti, poiché il potere di disporre è appartenuto agli armatori sin dal caricamento del carburante*» ad opera della società petrolifera. Per questa ragione, prosegue la Corte:

- le operazioni realizzate dalla società petrolifera non possono essere qualificate come cessioni effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, ma si dovrebbe considerare che costituiscono cessioni effettuate direttamente nei confronti di armatori che, a tale titolo, possono beneficiare della non imponibilità IVA.
- detta non imponibilità può essere applicata ove il trasferimento ai suddetti intermediari della proprietà dei beni interessati, nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, sia intervenuto in concomitanza del momento in cui gli armatori delle navi adibite alla navigazione in alto mare sono stati autorizzati a disporre di tali beni, di fatto, come se ne fossero i proprietari, momento che si verifica quando il carburante è caricato fisicamente sulla nave.

Tale concomitanza garantisce la «tracciabilità» della merce di cui trattasi (carburante) fino alla destinazione finale, vale a dire fino al suo «consumo» a bordo della nave, comprovata, nel caso di specie, dalle modalità di consegna del carburante nonché dalle connesse formalità doganali.

Alla luce dei principi giurisprudenziali sopra sintetizzati, a parere dell’Agenzia delle entrate, anche nel caso di oggetto dell’interpello in commento, le cessioni anche se «indirette», delle dotazioni di bordo possono fruire del regime di non imponibilità atteso che:

- l’effettiva disponibilità dei prodotti in questione passa direttamente dall’istante all’armatore, destinatario diretto della consegna;
- il promotore intermediario (consociata estera) non entra mai in possesso dei prodotti;
- la consegna dei beni avviene sotto la vigilanza degli Uffici doganali competenti, direttamente presso i luoghi dell’area portuale dove la nave è situata ovvero direttamente a bordo della nave, previo espletamento delle relative procedure doganali, e tale circostanza può considerarsi idonea a realizzare la concomitanza tra il trasferimento della proprietà dei prodotti e il momento in cui l’armatore può disporre degli stessi.

In sostanza - conclude il documento di prassi - le cessioni di dotazioni di bordo in commento sono strutturate in modo tale da consentire il controllo e la verifica della destinazione finale dei beni e, dunque, del «consumo» degli stessi a bordo delle navi, con ciò escludendo, conseguentemente, l’esistenza di uno «stadio commerciale ulteriore», che possa compromettere il beneficio della non imponibilità IVA.

### Risposta ad interpello n. 574 del 25.11.2022 - Regime di *call-off stock*: sostituzione dell’originario destinatario della merce

L’istanza ha avuto ad oggetto la facoltà di sostituzione del soggetto originariamente designato come destinatario dei beni in un contratto di *call-off stock* e ha offerto all’Agenzia delle entrate l’occasione per riassumere le condizioni per l’esercizio di questa opzione nel contesto della disciplina IVA, recentemente introdotta, in relazione a questo tipo di contratto.

Costituisce contratto di *call-off stock*, di ampio utilizzo in ambito transfrontaliero, quell’insieme di accordi in base ai quali il cedente invia la merce presso un deposito di proprietà o in uso al cessionario. I beni stoccati restano di proprietà del cedente fino al momento del loro prelievo da parte dell’acquirente designato.

La disciplina IVA è contenuta negli articoli 38-bis e 41-bis del D.L. n. 331/1993 ed espressamente riconosce che:

- a) nessuna cessione intracomunitaria e nessun acquisto intracomunitario si considerano realizzati all’atto della spedizione o del trasporto dei beni in altro Stato membro;
- b) si configura una cessione intracomunitaria non imponibile nello Stato membro di spedizione o trasporto ed un acquisto intracomunitario imponibile nello Stato membro di arrivo dei beni solo nel momento in cui il destinatario acquisisce la proprietà dei beni ivi spediti o trasferiti.

L’applicazione della disciplina è condizionata dalla sussistenza di determinati presupposti:

- soggettivo (soggettività passiva del fornitore e dell’acquirente);
- oggettivo (necessità che l’identità del destinatario, identificato ai fini IVA nello Stato membro di trasferimento dei beni, sia nota al fornitore fin dall’inizio della spedizione/trasporto).

Con riferimento a quest’ultimo aspetto (necessaria identità del destinatario fin dall’inizio), la sostituzione del destinatario originario con un altro è possibile a condizione che:

1. il nuovo destinatario rispetti i requisiti soggettivi richiesti;
2. la sostituzione avvenga entro un preciso lasso temporale (dodici mesi dall’arrivo dei beni nel territorio dell’altro Stato membro);
3. la sostituzione sia tempestivamente annotata nel registro relativo alle movimentazioni dei beni in regime di *call-off stock* (registro disciplinato dall’art. 50, comma 5bis, del decreto legge n. 331/1993).

A queste condizioni, l’Agenzia delle entrate aggiunge anche la necessità che detta sostituzione avvenga prima del prelievo della merce e non vi sia soluzione di continuità tra i rispettivi contratti, vale a dire quello stipulato con il primo destinatario e quello stipulato con il nuovo.

## Risposta ad interpello n. 575 del 25.11.2022 - Modalità di fatturazione nei confronti di rappresentanti fiscali di soggetti non stabiliti nello Stato

Con la risposta in commento, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla modalità di fatturazione dell'operazione di cessione di beni esistenti in Italia (quadri elettrici) che si svolge tra due società extra-UE mediante i rispettivi rappresentanti IVA, nominati in Italia ai sensi dell'art. 17, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972.

Secondo quanto prospettato dall'istante, la cessione dovrebbe essere fatturata dal rappresentante fiscale della società cedente nei confronti di quello della società cliente *«senza addebito IVA in quanto operazione soggetta a reverse charge ai sensi dell'articolo 17, comma 2 del decreto IVA, poiché svolta tra soggetti IVA, con emissione di fatture cartacee non essendo i rappresentanti fiscali soggetti ad obbligo di fatturazione elettronica»*.

L'Agenzia ha ritenuto, al contrario, che, nel caso di specie, trattandosi di operazione che intercorre tra due soggetti entrambi non stabiliti ai fini IVA in Italia, si renda applicabile l'articolo 17 comma 3 del decreto IVA. Tale norma dispone che *«nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti»* identificati direttamente ai fini IVA o che abbiano nominato un rappresentante IVA.

In conclusione viene chiarito che il rappresentante IVA della società extra-UE cedente deve fatturare con IVA la cessione nei confronti del rappresentante IVA della società extra-UE cessionaria.

Circa le modalità di fatturazione della predetta operazione, viene confermato che i soggetti passivi non stabiliti nello Stato ma ivi identificati (mediante identificazione IVA diretta ovvero nomina di un rappresentante IVA) continuano ad essere esonerati dall'obbligo di emissione della fattura in modalità elettronica.

Infatti, secondo il quadro normativo vigente, l'obbligo di fatturazione elettronica riguarda esclusivamente le operazioni effettuate tra soggetti residenti o stabiliti.

Risposta ad interpello n. 559/E del 18 novembre 2022 - Applicazione dell'art. 51, comma 8, del TUIR alle indennità di soggiorno percepite da un esperto nazionale in distacco (END) di una amministrazione pubblica

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 559 del 18 novembre 2022, ha fornito chiarimenti in merito al trattamento fiscale delle indennità di soggiorno corrisposte ad un esperto nazionale in distacco (END), confermando che dette indennità concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente, laddove siano totalmente a carico dell'amministrazione pubblica (senza che vi sia alcun contributo da parte della Commissione europea).

Al riguardo, l'Amministrazione Finanziaria precisa che, in assenza di una specifica disposizione internazionale che limiti la potestà impositiva dei singoli Stati membri sugli emolumenti erogati agli END, le indennità di soggiorno in esame debbano essere assoggettate ad imposizione nel nostro Paese ai sensi della vigente normativa italiana.

A detta tipologia di indennità rimane, quindi, applicabile il trattamento fiscale previsto dall'articolo 51, comma 8, del TUIR che dispone che «*Gli assegni di sede e le altre indennità percepite per servizi prestati all'estero costituiscono reddito nella misura del 50 per cento*».

Detto principio è in linea con quello previsto dalla precedente Risoluzione del Ministero delle Finanze del 19 settembre 2000, n. 144/E, che conferma l'applicazione del comma 8 dell'articolo 51 del Tuir (all'epoca articolo 48) alle «*indennità mensili speciali a titolo di rimborso forfettario delle spese*» connesse alla permanenza del lavoratore stabilmente assegnato alla sede servizio all'estero.

## Contatti:

**BDO Tax S.r.l. Stp**  
centrostudi@bdo.it

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di revisione e consulenza aziendale in Italia e nel mondo.

### Milano

Viale Abruzzi, 94

### Roma

Via Ludovisi, 16

### Torino

Corso Re Umberto, 9bis

### Bologna

Corte Isolani, 1

### Treviso

Viale G. Verdi, 1

La Tax News viene pubblicata con l'intento di tenere aggiornati i clienti sugli sviluppi in ambito fiscale. Questa pubblicazione non può, in nessuna circostanza, essere associata, in parte o in toto, ad un'opinione espressa da BDO. Nonostante l'attenzione con cui è preparata, BDO non può essere ritenuta responsabile di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento. La redazione di questo numero è stata completata il giorno 09 dicembre 2022.

[www.bdo.it](http://www.bdo.it)



BDO Tax S.r.l. Stp, società tra professionisti, è membro di BDO International Limited, società di diritto inglese (company limited by guarantee), e fa parte della rete internazionale BDO, network di società indipendenti. BDO è il marchio utilizzato dal network BDO e dalle singole società indipendenti che ne fanno parte.

© 2022 BDO (Italia) - Tax News - Tutti i diritti riservati.