



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.

NOVITÀ NORMATIVE

- Conversione in legge D.L. 198/2022 (c.d. Decreto Milleproroghe): principali novità

 Imposte dirette

- ◆ Provvedimento n. 24252 del 26.01.2023 - Cessione crediti energetici
- ◆ Provvedimento n. 44905 del 16.02.2023 - Comunicazione dei crediti d'imposta energia elettrica e gas maturati nel 2022
- ◆ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2/E del 27.01.2023 - Legge 29 dicembre 2022, n. 197, (legge di bilancio 2023) - "Tregua fiscale"
- ◆ Risoluzione n. 6/E del 14.02.2023 - Codici tributo per la fruizione delle misure previste dalla "Tregua fiscale"
- ◆ Risoluzione n. 2/E del 30.01.23 - Codici tributo per l'utilizzo dei crediti energia/gas dicembre 2022
- ◆ Risoluzione n. 8/E del 14.02.2023 - Codici tributo crediti energia/gas I trimestre 2023
- ◆ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E del 24.02.2023 - Chiarimenti sulla nuova disciplina del Patent Box, disciplinata dall'articolo 6 del D.L. 146/2021
- ◆ Risposta ad interpello n. 135 del 23.01.2023 - Ace innovativa e fusione
- ◆ Risposta ad Interpello n. 193 del 7.02.2023 - Credito di imposta per le imprese «energivore» neocostituite
- ◆ Risposta ad Interpello n. 200 del 07.02.2023 - Il cosiddetto meccanismo di "recapture" delle perdite generate in vigenza del regime del Patent Box ai fini della determinazione dell'extra-reddito derivante dall'utilizzo diretto dell'IP
- ◆ Principio di diritto n. 5/2023 - Qualificazione di compensi per l'uso o la concessione in uso di software ai fini delle Convenzioni contro le doppie imposizioni

 IVA e imposte indirette

- ◆ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 9652/2023 - Predisposizione, da parte dell'Agenzia delle entrate, delle bozze dei registri IVA, delle liquidazioni periodiche dell'IVA e della dichiarazione annuale IVA
- ◆ Risposta ad interpello n. 206 del 7.02.2023- Trattamento IVA del contratto di *sale and lease back*
- ◆ Risposta ad interpello n. 211 del 13.02.2023 - Rimborso IVA - Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà - Articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633
- ◆ Agenzia delle Dogane e dei Monopoli - Circolare n. 5/2023 - Riduzione dell'aliquota IVA per le cessioni e le importazioni di beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19

 Expatriates & Global Mobility

- ◆ Risposta ad interpello n. 170 del 26 gennaio 2023 - obblighi di tassazione in Italia per un lavoratore trasferitosi in Germania in corso d'anno. Conferma dell'applicazione di quanto previsto dal punto 3 del Protocollo aggiuntivo alla Convenzione tra Italia e Germania contro le doppie imposizioni
- ◆ Risposta ad interpello n. 223 del 22 febbraio 2023 - Inapplicabilità della remissio in bonis di cui all'art. 2, comma 1, del D.L. 16 del 2012, in caso di omesso versamento dell'imposta sostitutiva per esercitare la proroga del regime speciale per i lavoratori impatriati

Conversione in legge D.L. 198/2022 (c.d. Decreto Milleproroghe): principali novità

Con L. n. 14 del 24.02.2023, pubblicata in G.U. n. 49 del 27.02.23, è stato convertito in legge il D.L. n. 198/2022, c.d. «Decreto Milleproroghe». Tra le novità introdotte in sede di conversione meritano particolare attenzione le proroghe riguardanti il credito di imposta relativo agli investimenti in beni strumentali, sia ordinari che 4.0, di cui alla Legge 178/2020.

La legge di conversione ha, infatti, differito dal 30 settembre al 30 novembre 2023 il c.d. termine “lungo” entro cui effettuare gli investimenti in beni materiali 4.0 prenotati entro il 31 dicembre 2022 (per i quali, cioè, entro detta data, sia stato emesso un ordine confermato dal fornitore e sia stato versato un acconto pari almeno al 20% del prezzo). Per questi beni, nel rispetto degli altri requisiti previsti dalla normativa, è riconosciuto un credito di imposta nella misura del 40%, del 20% o del 10% a seconda della entità dell’investimento effettuato (comprendendo nel computo anche gli investimenti già effettuati nel corso del 2022). Viene, inoltre, differito, dal 30 giugno 2023 al 30 novembre 2023, il termine per completare gli investimenti su beni “ordinari” (materiali ed immateriali) prenotati (con le modalità poco sopra viste) entro il 31 dicembre 2022. In questa ipotesi il credito d’imposta di cui si potrà beneficiare sarà pari al 6% del costo del bene. Ricordiamo che, per questi beni, dal 2023 è cessata ogni agevolazione, mentre per i beni industria 4.0, l’agevolazione è ancora in essere, sia pur con aliquote ridotte.

Non è stata invece prevista alcuna proroga per i beni immateriali industria 4.0 prenotati entro il 31 dicembre 2022, per i quali rimane, dunque, ferma la scadenza del 30 giugno 2023 per effettuare l’acquisto usufruendo del credito maggiorato al 50% (ex D.L. 50/22).

Ulteriori novità da segnalare della legge di conversione riguardano: la proroga della possibilità di svolgere le assemblee di società, associazioni e fondazioni da remoto, anche in assenza di previsione statutaria, fino al 31 luglio 2023, la proroga al 30 giugno 2023 per utilizzare efficacemente in compensazione tramite F24 il credito d’imposta per il carburante relativo a imprese del settore agricolo e ittico e la sospensione fino al 30 ottobre 2023 dei termini previsti dalla Nota II-bis all’art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86 in materia di agevolazione «prima casa».

Provvedimento n. 24252 del 26.01.2023 - Cessione crediti energetici

Con la conversione in Legge del D.L. 176/2022 (c.d. DL "Aiuti-quater") è stato prorogato il termine per utilizzare in compensazione i crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas e del credito d'imposta carburanti per agricoltura e pesca relativi al terzo e quarto trimestre 2022.

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 26 gennaio 2023, protocollo numero 24252, estende a questi crediti anche le già approvate regole attuative per la loro cessione e tracciabilità.

Il provvedimento sopracitato, inoltre, recepisce le nuove scadenze fissate dal legislatore per l'utilizzo in compensazione e la cessione dei crediti d'imposta man mano concessi.

La cessione del credito dovrà avvenire entro:

- il 22.03.2023 con riferimento al credito d'imposta carburanti per agricoltura e pesca (terzo trimestre 2022);
- il 21.06.2023 per il credito d'imposta carburanti per agricoltura e pesca (quarto trimestre 2022);
- Il 20.09.2023 per i crediti d'imposta energia elettrica e gas (terzo trimestre 2022, bimestre ottobre/novembre 2022 e mese di dicembre 2022).

Il credito d'imposta dovrà essere utilizzato dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente.

Vengono inoltre approvate le nuove versioni del «Modello per la comunicazione della cessione dei crediti d'imposta», delle istruzioni di compilazione e delle relative specifiche tecniche.

Provvedimento n. 44905 del 16.02.2023 - Comunicazione dei crediti d'imposta energia elettrica e gas maturati nel 2022

Con il provvedimento n. 44905 del 16.02.2023, l'Agenzia delle Entrate ha definito il contenuto e le modalità di presentazione della comunicazione dell'ammontare dei crediti d'imposta, per l'acquisto di energia elettrica e gas maturati nel 2022, approvando l'apposito modello e le relative istruzioni.

Tale comunicazione deve essere inviata dal 16.02.2023 al 16.03.2023 da parte del beneficiario dei crediti d'imposta, direttamente oppure avvalendosi di un intermediario abilitato ed utilizzando esclusivamente i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate o il servizio web disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia.

Per ciascun credito d'imposta, il beneficiario può inviare una sola comunicazione valida, per l'intero importo del credito maturato nel periodo di riferimento, al lordo dell'eventuale ammontare già utilizzato in compensazione nel modello F24 fino alla data della comunicazione stessa. La comunicazione non deve essere inviata nel caso in cui il beneficiario abbia già interamente utilizzato il credito maturato in compensazione tramite modello F24 o nel caso in cui il beneficiario abbia già comunicato all'Agenzia delle Entrate la cessione del credito.

Considerato che la comunicazione deve essere inviata entro il 16.03.2023 a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito residuo, il mancato invio di una valida comunicazione determina l'impossibilità di utilizzare il credito in compensazione nel modello F24 a decorrere dal 17.03.2023.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2/E del 27.01.2023 - Legge 29 dicembre 2022, n. 197, (legge di bilancio 2023) - "Tregua fiscale"

Con la Circolare n. 2/E dello scorso 27 gennaio, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sugli istituti della c.d. "Tregua fiscale", introdotti dalla Legge n. 197/2022 (Legge di bilancio 2023). Di seguito, per ciascun istituto, vengono esposti gli aspetti peculiari indicati dalla Circolare in commento.

1. Regolarizzazione delle violazioni formali (commi da 166 a 173, art. 1, L. 197/22)

Nella Circolare si evidenzia che la regolarizzazione delle violazioni formali commesse fino al 31 ottobre 2022, che si perfeziona con il versamento di € 200 per ciascun periodo di imposta cui si riferiscono le violazioni e con la rimozione delle irregolarità od omissioni, non risulta condizionata a una particolare qualifica rivestita dal soggetto che intende fruirla. Pertanto, la regolarizzazione è ammessa per tutti i contribuenti in relazione alle violazioni formali in materia di IVA, IRAP, imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, ritenute alla fonte e crediti d'imposta. Sotto l'aspetto oggettivo, invece, la Circolare oltre ad indicare, anche a titolo esemplificativo, le violazioni che possono essere regolarizzate, riporta quelle che non sono sanabili. Tra queste vi sono le omesse comunicazioni necessarie a perfezionare alcuni tipi di opzione o l'accesso ad agevolazioni fiscali, sanabili solo mediante l'istituto della remissione in bonis. La somma di euro 200, per ciascun periodo d'imposta oggetto di sanatoria, deve essere versata in due rate di pari importo rispettivamente entro il 31/3/23 e il 31/3/24, ovvero in unica soluzione entro il 31/3/23.

2. Ravvedimento speciale delle violazioni tributarie (commi da 174 a 178, art. 1, L. 197/22)

Tale misura permette di regolarizzare le violazioni concernenti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 ed a quelli precedenti. Tale agevolazione permette al contribuente di regolarizzare la violazione mediante il versamento, anche rateale (con un massimo di 8 rate trimestrali), di un importo pari a un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni previste dalla legge, oltre all'imposta ed agli interessi dovuti, entro il 31 marzo p.v., nonché con la rimozione entro il medesimo termine delle irregolarità od omissioni ravvedute. Qualora si scelga di effettuare il versamento rateale, sulle rate successive alla prima, sono dovuti gli interessi nella misura del 2% annuo. La Circolare specifica che è possibile ravvedere violazioni che non siano state già contestate, alla data del versamento di quanto dovuto, mediante atti impositivi ed esclude, dall'ambito applicativo dell'istituto, le violazioni formali nonché quelle rilevabili tramite controllo automatizzato delle dichiarazioni.

3. Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento (commi da 179 a 185, art. 1, L. 197/22)

La Circolare si occupa anche della definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento riferibili ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate. Il documento di prassi specifica che per poter accedere alla definizione agevolata degli atti del procedimento di adesione, che comporta la riduzione delle sanzioni nella misura di un diciottesimo del minimo previsto dalla legge, è necessario che l'adesione non risulti già perfezionata al 1° gennaio 2023.

La Circolare si sofferma, poi, sulla definizione agevolata degli avvisi di accertamento, degli avvisi di rettifica e liquidazione e degli atti di recupero. Tale ulteriore definizione, che consiste nel prestare acquiescenza ai riferiti atti impositivi, comporta la riduzione delle sanzioni nella misura di un diciottesimo di quelle irrogate. Coerentemente a quanto indicato dalla norma, la Circolare indica che sono definibili, mediante il versamento di quanto dovuto entro il termine per presentare ricorso, gli atti impositivi non impugnati e ancora impugnabili alla data del 1° gennaio 2023 nonché quelli notificati successivamente a tale data e fino al 31 marzo p.v.. Sia con riferimento all'adesione agevolata che alla definizione in acquiescenza, è ammesso il pagamento rateale delle somme ma è esclusa la compensazione.

4. Definizione agevolata delle controversie tributarie (commi da 186 a 205, art. 1, L. 197/22)

La Circolare dedica un dettagliato paragrafo a questa misura seppure rimandando, per le modalità operative di attuazione, ad uno o più successivi provvedimenti. Tale strumento permette al contribuente di definire, con modalità agevolative, le liti tributarie in cui è parte l'Amministrazione finanziaria, pendenti, anche in Cassazione e a seguito di rinvio, al 1° gennaio 2023. La Circolare specifica che è possibile definire sia le liti aventi ad oggetto atti impositivi che quelle inerenti atti meramente riscossivi. A tal proposito, al di là delle controversie normativamente escluse dall'agevolazione, pure indicate dalla Circolare, questa chiarisce che non sono definibili le liti aventi ad oggetto atti che non recano alcuna somma da versare nonché quelle afferenti il recupero di crediti tributari sorti in uno Stato estero. Infine, sotto tale aspetto, la Circolare riporta che non sono nemmeno definibili le liti nelle quali l'Agenzia delle Entrate, pur essendo titolare del rapporto giuridico sostanziale dedotto in giudizio, non sia stata destinataria dell'atto di impugnazione e non sia stata successivamente chiamata in giudizio né sia intervenuta volontariamente. Quanto alle modalità di avvio della definizione agevolata, il documento di prassi specifica che il soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio pendente deve presentare domanda alla controparte pubblica entro il 30 giugno p.v..

Una volta presentata la domanda, la definizione si perfeziona con il versamento della somma dovuta (quantificata applicando una determinata percentuale al valore della controversia), senza possibilità di compensazione, entro il 30 giugno p.v.. È ammesso il pagamento rateale ove l'importo dovuto superi i 1.000 Euro. In conclusione, la Circolare precisa che la definizione agevolata perfezionata retroagisce, prevalendo sull'efficacia di eventuali sentenze depositate e non passate in giudicato al 1° gennaio 2023 che, quindi, cessano di costituire titolo per eventuali rimborsi o sgravi. Stessi effetti anche per le sentenze depositate dopo quella data.

5. Conciliazione agevolata delle controversie tributarie (commi da 206 a 212, art. 1, L. 197/22)

Tale misura, alternativa alla definizione delle liti pendenti, consente di definire, mediante un accordo conciliativo fuori udienza - da sottoscrivere entro il 30 giugno p.v. - le controversie pendenti, al 1° gennaio 2023, in I° e II° grado innanzi le Corti di Giustizia tributaria in cui è parte l'Agenzia delle Entrate ed aventi ad oggetto atti impositivi. Il raggiungimento dell'accordo determina l'applicazione delle sanzioni ridotte a un diciottesimo del minimo previsto dalla legge, gli interessi e gli eventuali accessori. Il documento di prassi chiarisce che la misura agevolativa non si applica alle liti afferenti il recupero di crediti tributari sorti in uno Stato estero. La Circolare, inoltre, riprendendo il dato normativo, indica che il versamento delle somme dovute - che non può avvenire mediante compensazione - deve essere effettuato entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo. È ammessa la possibilità di rateizzare le somme. Dovendosi applicare, in quanto compatibile, l'art. 48, D. Lgs. n. 546/1992 (conciliazione fuori udienza), la Circolare specifica che la definizione della lite oltreché totale può anche essere parziale.

6. Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione (commi da 213 a 218, art. 1, L. 197/22)

Ulteriore misura alternativa alla definizione agevolata delle controversie tributarie è rappresentata dalla rinuncia agevolata ai giudizi tributari pendenti in Cassazione al 1° gennaio 2023 in cui è parte l'Agenzia delle Entrate e riguardanti atti impositivi. Il documento di prassi specifica che la misura agevolativa non si applica alle liti afferenti il recupero di crediti tributari sorti in uno Stato estero. Condizione preliminare per rinunciare al ricorso e beneficiare della riduzione delle sanzioni ad un diciottesimo del minimo previsto dalla legge, è il raggiungimento di un accordo con l'Agenzia delle Entrate parte della controversia, sull'intera materia del contendere. Entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo, ai fini del perfezionamento della definizione transattiva, è necessario il versamento integrale in un'unica soluzione delle somme dovute per imposte, sanzioni, nella misura ridotta indicata, interessi ed eventuali accessori. A seguito del raggiungimento dell'accordo, la parte che ha proposto il ricorso, entro il 30 giugno p.v. deve presentare rinuncia al ricorso secondo le disposizioni di cui all'art. 390 c.p.c. in quanto compatibili.

7. Regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo o mediazione e conciliazione giudiziale (commi da 219 a 221, art. 1, L. 197/22)

La Circolare approfondisce questa ulteriore misura agevolativa che consente di sanare gli omessi o i carenti versamenti di quanto dovuto a seguito di alcuni istituti deflattivi del contenzioso. In particolare, il beneficio consiste nel pagamento integrale della sola imposta, senza sanzioni e interessi. Ai fini del perfezionamento è necessario versare l'intero importo in un'unica soluzione entro il 31 marzo p.v. o in forma rateale, con la prima rata da corrispondere entro quest'ultimo termine. La Circolare precisa che l'istituto in questione si applica alle sole somme scadute alla data del 1° gennaio 2023 e per le quali non sia stata emesso alcun atto impositivo prima del versamento integrale delle somme dovute a seguito della regolarizzazione o, in caso di pagamento dilazionato, della prima rata.

8. Stralcio dei debiti fino a 1.000 Euro affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015 (commi da 222 a 230, art. 1, L. 197/22)

La misura comporta lo stralcio automatico dei debiti fino a 1.000 Euro, affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015. L'Agenzia, nel documento di prassi, evidenzia che, a differenza delle precedenti forme di stralcio, l'attuale annullamento automatico opera con modalità differenziate, in funzione della tipologia di ente creditore che ha affidato il carico all'agente della riscossione. Così, per i carichi affidati dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti previdenziali, l'annullamento dei debiti avverrà alla data del 31 marzo p.v., anche per quelli ricompresi nella c.d. "rottamazione-ter" o nel c.d. "saldo e stralcio", e ciò relativamente al debito residuo calcolato al 1° gennaio 2023 e comprensivo di

capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni. Coerentemente al dettato normativo, la Circolare fornisce un elenco dei carichi esclusi dall'annullamento e precisa che le somme già versate dai contribuenti alla data dell'annullamento (31 marzo p.v.) restano definitivamente acquisite e che, fino a tale data, resta sospesa la riscossione dei crediti oggetto di annullamento automatico. Con riferimento ai carichi affidati da tutti gli enti creditori diversi da quelli citati, invece, la Circolare specifica che l'annullamento è rimesso alla volontà degli stessi, potendo questi deliberare di non applicare tale agevolazione in favore dei contribuenti. Inoltre, ove disposta, questa riguarderà solo le somme dovute a titolo di interessi per ritardata iscrizione a ruolo, sanzioni e interessi di mora. Pertanto, l'annullamento non riguarderà la quota capitale.

9. Definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 (commi da 231 a 252, art. 1, L. 197/22)

Tale misura, c.d. rottamazione-quater, prevede che possano essere definiti in modo agevolato i carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 mediante presentazione di apposita domanda di adesione all'agente della riscossione entro il 30 aprile p.v.. Ciò, precisa la Circolare, anche con riferimento ai debiti già inseriti in dichiarazioni rese per precedenti definizioni o per il c.d. "saldo e stralcio" e anche se, con riferimento ad essi, si è determinata l'inefficacia della relativa procedura.

Il documento di prassi specifica che, seppur le norme ricalchino le precedenti rottamazioni, ci sono alcune differenze. Infatti, con specifico riferimento al perimetro dei carichi definibili, si specifica che la nuova rottamazione, quanto ai carichi affidati dagli enti di previdenza privati, può operare soltanto per i debiti risultanti dai carichi dei predetti enti che, entro lo scorso 31 gennaio, hanno adottato apposita delibera in tal senso. Inoltre, anche i benefici di questa rottamazione sono maggiori: per l'estinzione dei debiti, infatti, è richiesto soltanto il versamento, in unica soluzione entro il 31 luglio p.v. o in forma rateale, delle somme dovute a titolo di capitale e di quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notifica della cartella di pagamento; non devono essere corrisposti le sanzioni e gli interessi di mora nonché - a differenza delle precedenti rottamazioni - gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo e le somme maturate a titolo di aggio per l'agente della riscossione.

Coerentemente al dato normativo, la Circolare conferma la possibilità di beneficiare della nuova rottamazione anche per i debiti relativi a carichi affidati dal 2000 al 2017 già oggetto di una delle precedenti rottamazioni o di "saldo e stralcio" e pure se, con riferimento a essi, si è determinata l'inefficacia della relativa definizione. Il debitore, pertanto, potrà sfruttare la nuova definizione per l'importo residuo ancora dovuto.

La Circolare, infine, indica gli effetti della definizione. Tra questi si evidenzia che per effetto della domanda, il contribuente è considerato adempiente ai fini del c.d. "blocco dei pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni".

Risoluzione n. 6/E del 14.2.2023 - Codici tributo per la fruizione delle misure previste dalla “Tregua fiscale”

Con la risoluzione in commento l’Agenzia delle Entrate ha istituito i seguenti codici tributo per consentire ai contribuenti di beneficiare delle misure previste dalla c.d. «Tregua fiscale»:

Codice tributo	Descrizione
TF44	REGOLARIZZAZIONE VIOLAZIONI FORMALI - Articolo 1, commi da 166 a 173, legge n. 197/2022
TF45	IRPEF - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni
TF46	IRES - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni
TF47	IVA - Ravvedimento speciale Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni
TF48	Addizionali e maggiorazioni IRES - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni
TF49	Imposte sostitutive e altre imposte erariali - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni
TF50	IRAP - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni
TF51	Addizionale regionale all’IRPEF - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni
TF52	Addizionale comunale all’IRPEF - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni
TF53	Ritenute imposte erariali - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni
TF54	Trattenute addizionale regionale all’IRPEF - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni
TF55	Trattenute addizionale comunale all’IRPEF - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni
TF56	Altre violazioni tributarie - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni
TF20	IVA e relativi interessi - Definizione controversie tributarie - Articolo 1, commi da 186 a 202, legge n. 197/2022
TF21	Altri tributi erariali e relativi interessi - Definizione controversie tributarie - Articolo 1, commi da 186 a 202, legge n. 197/2022
TF22	Sanzioni relative ai tributi erariali - Definizione controversie tributarie - Articolo 1, commi da 186 a 202, legge n. 197/2022
TF23	IRAP e addizionale regionale all’IRPEF e relativi interessi - Definizione controversie tributarie - Articolo 1, commi da 186 a 202, legge n. 197/2022
TF24	Sanzioni relative all’IRAP e all’addizionale regionale all’IRPEF - Definizione controversie tributarie - Articolo 1, commi da 186 a 202, legge n. 197/2022
TF25	Addizionale comunale all’IRPEF e relativi interessi - Definizione controversie tributarie - Articolo 1, commi da 186 a 202, legge n. 197/2022
TF26	Sanzioni relative all’addizionale comunale all’IRPEF - Definizione controversie tributarie - Articolo 1, commi da 186 a 202, legge n. 197/2022
TF40	IVA e relativi interessi legali - Regolarizzazione omessi/carenti pagamenti di rate - Articolo 1 - commi da 219 a 221, legge n. 197/2022
TF41	Altri tributi erariali e relativi interessi legali - Regolarizzazione omessi/carenti pagamenti di rate - Articolo 1 - commi da 219 a 221, legge n. 197/2022
TF42	IRAP e addizionale regionale all’IRPEF e relativi interessi legali - Regolarizzazione omessi/carenti pagamenti di rate - Articolo 1 - commi da 219 a 221, legge n. 197/2022
TF43	Addizionale comunale all’IRPEF e relativi interessi legali - Regolarizzazione omessi/carenti pagamenti di rate - Articolo 1 - commi da 219 a 221, legge n. 197/2022

Risoluzione n. 2/E del 30.1.23 - Codici tributo per l'utilizzo dei crediti energia/gas dicembre 2022

Con la risoluzione n. 2 l'Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per consentire ai cessionari di utilizzare in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/97, i crediti d'imposta per l'acquisto di energia e gas relativi al mese di dicembre 2022 (art. 1, D.L. 176/2022).

Nello specifico, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- "7742", credito d'imposta a favore delle imprese energivore;
- "7743", credito d'imposta a favore delle imprese gasivore;
- "7744", credito d'imposta a favore delle imprese non energivore;
- "7745", credito d'imposta a favore delle imprese non gasivore.

Risoluzione n. 8/E del 14.02.2023 - Codici tributo crediti energia/gas I trimestre 2023

Con la risoluzione n. 8 l'Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, dei crediti d'imposta a favore delle imprese a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'acquisto di energia elettrica e gas relativi al primo trimestre 2023.

In particolare, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- "7010", credito d'imposta a favore delle imprese energivore;
- "7011", credito d'imposta a favore delle imprese non energivore;
- "7012", credito d'imposta a favore delle imprese gasivore;
- "7013", credito d'imposta a favore delle imprese non gasivore.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E del 24.02.2023 - Chiarimenti sulla nuova disciplina del Patent Box, disciplinata dall'articolo 6 del D.L. 146/2021

In data 24 febbraio 2023, l'Agenzia delle Entrate, a completamento del percorso di consultazione pubblica avviato il 17 gennaio 2023 con la pubblicazione di una prima bozza, ha emanato la Circolare n. 5/E, recante chiarimenti sulla nuova disciplina del Patent Box, disciplinata dall'articolo 6 del D.L. 146/2021.

Rinviamo alla nostra Taxnews dello scorso mese che conteneva una disamina della bozza di Circolare, ci soffermiamo nel seguito su alcuni aspetti della versione definitiva della Circolare.

Innanzitutto, il documento precisa che non sono più esercitabili le opzioni relative al precedente regime di Patent Box a partire dal periodo d'imposta in corso al 22 ottobre 2021, vale a dire alla data di entrata in vigore del D.L. 146/2021. Viene precisato, quindi, che, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il nuovo regime si applica a partire dal periodo d'imposta 2021, mentre, per i contribuenti con esercizio "a cavallo", il nuovo regime si applica a partire dal periodo d'imposta in corso al 22 ottobre 2021. Con riferimento al periodo transitorio, i contribuenti che abbiano delle procedure di ruling in corso e intendano passare al nuovo regime, dovranno notificare la rinuncia alla procedura di accordo preventivo tramite Pec o con raccomandata con ricevuta di ritorno all'ufficio presso il quale la procedura è pendente. I contribuenti possono anche mantenere il precedente regime di Patent Box sempreché sia stata validamente esercitata un'opzione relativa ai periodi d'imposta antecedenti al 2021.

Inoltre, il documento in esame, a differenza della versione proposta lo scorso gennaio, chiarisce che, con riferimento alla condizione richiesta dall'articolo 6, c. 3, del D.L. 146/21, in base alla quale i beni agevolabili devono essere *"utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività d'impresa"*, non si può considerare "utilizzato" un bene per il quale è stato ottenuto un titolo di privativa industriale ma che non viene impiegato nei processi aziendali.

Il documento affronta anche la problematica del coordinamento tra la nuova disciplina del regime Patent Box e quella del tax credit per ricerca e sviluppo. Nello specifico, il comma 203 della legge n.160/2019 riconosce un credito d'imposta, per le attività di ricerca e sviluppo, pari al 20% della relativa base di calcolo, "al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili".

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, l'agevolazione Patent Box è da considerarsi come sovvenzione, con la conseguenza che, qualora i medesimi costi di ricerca e sviluppo vengano considerati ai fini di entrambe le agevolazioni, vada rideterminata la base su cui è stato calcolato il credito d'imposta ricerca e sviluppo, decurtandola dell'IRES e dell'IRAP riferibili alla variazione in diminuzione derivante dalla maggiorazione del 110% del costo ammesso al nuovo regime Patent box. L'applicazione di tale interpretazione ai periodi d'imposta interessati dal meccanismo premiale comporta la restituzione del credito d'imposta R&S, eventualmente già fruito; tale restituzione avverrà senza applicazione di sanzioni e interessi in quanto al momento della fruizione del credito d'imposta il contribuente si è conformato alle disposizioni contenute nella disciplina del credito d'imposta al momento applicabili.

Risposta ad interpello n. 135 del 23.01.2023 - Ace innovativa e fusione

Con la risposta a interpello numero 135 del 23 gennaio 2023, l'Agenzia delle Entrate conferma che, in caso di fusione, la società incorporante è legittimata a sommare alla propria base ACE quella formatasi in capo alla società incorporata.

Qualora tuttavia, prima della fusione, una delle due società abbia operato un conferimento a favore dell'altra, successivamente alla incorporazione occorrerà elidere le due componenti rappresentate dal conferimento e dalla variazione negativa operata ai sensi dell'art. 10 del DM 3 agosto 2017 (e non, invece, sommare algebricamente le due basi ACE, una ridotta e l'altra maggiorata ai sensi del predetto art. 10).

La fattispecie oggetto di interpello è di seguito brevemente riassunta.

Nell'anno d'imposta 2021 la società Alfa rinuncia ad un finanziamento nei confronti di Beta. Per effetto di tale rinuncia si realizza un aumento di patrimonio in capo a Beta che le consente di usufruire della super ACE. Alfa, viceversa, sterilizza la propria base ACE dell'importo del conferimento, secondo quanto stabilito dall'articolo 10 del Dm 3 agosto 2017. Tuttavia Beta, nell'esercizio 2021, non presenta un reddito capiente per assorbire tutta la super deduzione ACE, la quale verrebbe dunque riportata a nuovo (salva la possibilità di convertirla in credito di imposta).

Nell'anno d'imposta 2022 Alfa intenderebbe procedere ad una fusione per incorporazione della controllata Beta. Con la fusione, l'eccedenza di deduzione ACE di Beta non potrebbe essere integralmente trasferita ad Alfa, non essendo superato il test patrimoniale. Alfa chiede dunque all'Agenzia se la conversione della deduzione in credito, configuri un'operazione sindacabile sotto il profilo dell'abuso del diritto.

L'Agenzia, innanzitutto, premette che, come regola generale, in presenza di una operazione di fusione, l'incorporante subentra nella base ACE dell'incorporata. Tale principio subisce peraltro una mitigazione nell'ipotesi di incorporazione di una società che è stata in precedenza destinataria di conferimenti in denaro provenienti dall'incorporante. In tal caso, infatti, venendo meno le esigenze antielusive sottese alla regola della sterilizzazione degli apporti in denaro a favore della controllata, a seguito della fusione verrebbero ad essere annullate sia la variazione incrementativa di base ACE in capo alla conferitaria sia la sterilizzazione antielusiva operata in capo alla conferente.

Questo effetto, che si ripercuote sui calcoli dell'agevolazione ACE successivi alla fusione, non si produce sull'ACE "ordinaria" già fruita, ma può, viceversa, creare degli effetti negativi ai fini della super ACE. Quest'ultima infatti, diversamente dall'ACE ordinaria, prevede come condizione essenziale per la fruizione del beneficio che l'incremento di patrimonio che si è verificato nell'esercizio 2021 permanga anche nei due periodi di imposta successivi. Pertanto, la società incorporante, qualora la variazione in aumento del capitale proprio, per effetto della succitata sterilizzazione del conferimento ricevuto dall'incorporata, risulti nel 2022-2023 inferiore rispetto a quella del 2021, dovrà procedere a riversare l'incentivo da quest'ultima già fruito per l'anno 2021 (e ciò a prescindere dal fatto che la super ACE sia stata fruita sotto forma di deduzione dal reddito imponibile o di credito d'imposta). La necessità di riversare il beneficio fruito rende irrilevante l'analisi del quesito posto dall'istante in merito alla sussistenza di una fattispecie di abuso del diritto.

Risposta ad Interpello n. 193 del 7.02.2023 - Credito di imposta per le imprese «energivore» neocostituite

Con la risposta ad istanza ad interpello in rassegna è stato affrontato il caso della Società Alfa, costituita nel corso del 2021, che produce energia elettrica destinata all'autoconsumo tramite l'utilizzo di una centrale alimentata a gas naturale. Come è noto, l'art. 4, co. 1, D.L n. 17 del 2022, introduce la possibilità di fruire di un credito di imposta per la spesa di energia elettrica prodotta dalle imprese energivore e auto-consumata. In quest'ultima ipotesi è previsto che *«l'incremento del costo per kWh di energia elettrica prodotta e auto-consumata è calcolato con riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica e il credito di imposta è determinato con riguardo al prezzo convenzionale dell'energia elettrica pari alla media, relativa al secondo trimestre 2022, del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica»*.

Chiarito il quadro normativo di riferimento la Società istante interrogava l'Amministrazione finanziaria sul perimetro applicativo del requisito soggettivo della disciplina in parola. Ai sensi della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 13/2022, infatti, le imprese non ancora costituite al 1° gennaio 2019, qualora riscontrino l'incremento richiesto dalla norma rispetto all'anzidetto parametro, possono fruire del beneficio in commento, sempreché risultino iscritte, per l'anno 2022, nell'elenco di cui all'articolo 6, comma 1, del DM 21 dicembre 2017. Nel caso in cui manchi - per ovvi motivi - il termine iniziale di raffronto del costo dell'energia del primo trimestre del 2019, questo si considererà uguale alla somma del valore medio del Prezzo Unico Nazionale (PUN) pari, per il primo trimestre 2019, a 59,46 euro/MWh e al valore di riferimento del prezzo di dispacciamento (PD) pari, per il primo trimestre 2019, a 9,80 euro/MWh, per un importo complessivo pari a 69,26 euro/MWh.

In particolare, nel caso di operazioni straordinarie assumono rilevanza i dati di consumo inerenti alla partita IVA di ciascuna società partecipante all'operazione registrati "fino alla" o "a partire dalla" data dell'operazione societaria.

In conclusione, l'Agenzia delle entrate - muovendo da un'interpretazione analogica del regime ordinario - ritiene che anche con riferimento alle imprese che auto-consumano l'energia prodotta si possa fare riferimento ad un parametro forfetario nella verifica dell'incremento del costo medio, ovviamente utilizzando i valori correlati all'acquisto del combustibile usato per la produzione di energia, in luogo dei valori forniti dalla circolare sopra richiamata correlati all'acquisto di energia elettrica.

Risposta ad Interpello n. 200 del 07.02.2023 - Il cosiddetto meccanismo di "recapture" delle perdite generate in vigore del regime del Patent Box ai fini della determinazione dell'extra-reddito derivante dall'utilizzo diretto dell'IP

Con la risposta all'istanza di interpello in commento, viene analizzato il cosiddetto "**meccanismo di recapture**" delle perdite da Patent box. In particolare, in virtù dell'anzidetto meccanismo, come chiarito al paragrafo 2 della circolare 36/E del 2015, le perdite, generate dall'eccedenza dei costi sui ricavi derivanti dallo sfruttamento economico di beni immateriali agevolabili in base al regime Patent Box, devono essere recuperate nel momento in cui il bene immateriale comincia a produrre redditi e computate a riduzione del reddito lordo agevolabile fino al loro completo esaurimento. Tali perdite concorrono alla formazione del reddito d'impresa di periodo dato che i componenti positivi e negativi, relativi al bene immateriale, partecipano in modo ordinario alla determinazione del reddito anche laddove non venga operata alcuna variazione in diminuzione per fruire dell'agevolazione.

Ciò posto, la Società interpellante Alfa, in qualità di incorporante della società Beta, ha richiesto all'Agenzia delle Entrate chiarimenti in merito alla modalità di determinazione delle "perdite da Patent Box" con riferimento alla fattispecie di seguito descritta.

In particolare, nell'interpello viene evidenziato che la Beta aveva sottoscritto con l'Agenzia delle Entrate un "*Accordo di Patent Box*" per il quinquennio 2016-2020, avente ad oggetto un *know-how* di processo tecnico-industriale. Dallo stesso risultava un reddito negativo, valorizzato con il metodo del Residual Profit Split (RPS), attribuibile agli asset immateriali oggetto di agevolazione alla data del 31.12.2017. Inoltre, sempre dall'Accordo, si evince che, alla data del 31.12.2018, l'extra-reddito agevolabile riferito a Beta risultava positivo.

Premesso ciò, al fine di determinare l'extra-reddito derivante dall'utilizzo diretto dell'asset oggetto dell'agevolazione, per il periodo d'imposta 2018, vengono richiesti chiarimenti circa l'applicabilità o meno del meccanismo di "**recapture delle perdite**" nella situazione anzidetta.

A tal riguardo, l'Agenzia chiarisce che: *"...la perdita prodotta con riferimento all'anno 2017 deve essere recuperata ad abbattimento dei redditi lordi agevolabili prodotti negli anni successivi, a cominciare dal periodo d'imposta 2018, fino al completo esaurimento. Di conseguenza, la concreta fruizione dell'agevolazione sotto forma di "variazione in diminuzione" potrà avvenire solo nel momento in cui i redditi generati dal bene immateriale saranno completamente depurati da eventuali perdite pregresse prodotte in vigenza del regime del "Patent box".*

Principio di diritto n. 5/2023 - Qualificazione di compensi per l'uso o la concessione in uso di software ai fini delle Convenzioni contro le doppie imposizioni

Con il principio di diritto n. 5/2023 l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito alla qualificazione dei compensi corrisposti per la concessione del diritto di usare, riprodurre e distribuire un programma di software, laddove, in mancanza di tale concessione, si verificherebbe una violazione del diritto d'autore.

L'Agenzia ricorda, innanzitutto, che, ai sensi dell'art. 23, c. 2, lett. c) del TUIR, i compensi percepiti per l'utilizzazione di opere dell'ingegno si considerano prodotti nel territorio dello Stato se corrisposti da soggetti ivi residenti o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti. Tali compensi, qualora corrisposti a soggetti non residenti, scontano, ai sensi dell'art. 25, DPR 600/73, la ritenuta a titolo di imposta nella misura del 30%.

La normativa interna deve peraltro essere coordinata con le disposizioni Convenzionali, ove esistenti, la cui prevalenza rispetto all'ordinamento interno è ammessa dall'art. 169, TUIR, e dall'art. 75, DPR 600/73.

A tale riguardo viene in rilievo l'art. 12 del modello OCSE che include tra le royalties i compensi corrisposti per l'uso o la concessione in uso di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche ed il Commentario a detto articolo che chiarisce, al paragrafo 12.2., che *«il carattere dei pagamenti in transazioni che riguardano il trasferimento di software dipende dalla natura dei diritti che il cessionario acquisisce, precisando altresì, che i diritti sui programmi di computer rappresentano una forma di proprietà intellettuale»*. Il successivo paragrafo 13.1 precisa, inoltre, che i pagamenti effettuati per l'acquisizione di diritti parziali sul diritto d'autore rappresentano una royalty laddove il corrispettivo è riconosciuto per la concessione del diritto di usare il programma nei casi in cui l'utilizzo del programma costituirebbe una violazione del diritto d'autore. *«Esempi di tali accordi comprendono le licenze per riprodurre e distribuire al pubblico un software che incorpora il programma protetto dal diritto d'autore o per modificare e diffondere in pubblico il programma»*.

L'Agenzia conclude, dunque, affermando, sulla base di tutto quanto sopra esposto che, tenuto conto dell'ordinamento italiano e dei chiarimenti resi nel Commentario al Modello OCSE, i compensi corrisposti per la concessione del diritto di usare, riprodurre e distribuire il programma, nei casi in cui ciò costituirebbe una violazione del diritto d'autore, debbano essere regolati, ai fini della ripartizione della potestà impositiva, dalla pertinente norma dei Trattati contro le doppie imposizioni.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 9652/2023 - Predisposizione, da parte dell'Agenzia delle entrate, delle bozze dei registri IVA, delle liquidazioni periodiche dell'IVA e della dichiarazione annuale IVA

A partire dalle operazioni IVA effettuate dal 1° luglio 2021, in via sperimentale, nell'ambito di un programma di assistenza *online* basato sui dati delle operazioni acquisiti con le fatture elettroniche e con le comunicazioni delle operazioni transfrontaliere nonché sui dati dei corrispettivi acquisiti telematicamente, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dei soggetti passivi IVA, residenti e stabiliti in Italia, nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia stessa, in un'apposita sezione, le bozze dei registri IVA e le bozze delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche dell'IVA (LIPE). Lo prevede l'articolo 4, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, del quale sono state dettate le modalità attuative con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 183994 dell'8 luglio 2021.

Con l'odierno Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 9652 del 12 gennaio 2023:

- viene esteso al 2023 il periodo di sperimentazione;
- è ampliato il perimetro soggettivo includendovi anche (i) i soggetti che effettuano la liquidazione trimestrale dell'IVA, ai sensi dell'articolo 74, comma 4, del decreto IVA (si tratta, tra gli altri, degli esercenti impianti di distribuzione di carburante per uso di autotrazione e degli autotrasportatori di cose per conto terzi iscritti all'albo di cui alla legge 6 giugno 1974, n. 298), nonché (ii) i soggetti che applicano uno specifico metodo per la determinazione dell'IVA ammessa in detrazione (ad esempio, i produttori agricoli o coloro che svolgono attività agricole connesse o gli agriturismo) e (iii) coloro che sono stati sottoposti a fallimento o liquidazione coatta amministrativa;
- è previsto che la bozza della dichiarazione annuale IVA (a partire dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2022) e quella della comunicazione delle liquidazioni periodiche (a partire dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2023) siano messe a disposizione di tutti i soggetti passivi IVA inclusi nella platea dei destinatari dei documenti IVA precompilati, anche nel caso in cui i registri IVA precompilati non siano stati convalidati o integrati dal contribuente.

Risposta ad interpello n. 206 del 7.02.2023- Trattamento IVA del contratto di *sale and lease back*

L'interpello in commento ha offerto all'Agenzia delle entrate l'occasione di ribadire i criteri da utilizzare per individuare il corretto trattamento IVA del contratto di *sale and lease back*.

Si tratta di quella figura contrattuale complessa con la quale un soggetto (esercente attività d'impresa o attività di lavoro autonomo) vende un bene di sua proprietà (mobile o immobile), strumentale all'esercizio della propria attività, ad un'impresa di *leasing* (o ad una società finanziaria) la quale, dopo aver versato il corrispettivo pattuito, concede lo stesso bene in *leasing* al cedente. Quest'ultimo corrisponde alla società di *leasing* un canone periodico per l'utilizzo del bene fino alla scadenza del contratto, momento in cui l'utilizzatore/cedente potrà eventualmente optare per la continuazione della locazione oppure per il riacquisto del bene, pagando un importo a titolo di riscatto.

Il contratto risponde all'esigenza del venditore/utilizzatore di continuare ad avere la materiale disponibilità del bene venduto, attraverso il contratto stipulato con la società di *leasing*, soddisfacendo, nello stesso tempo, l'esigenza di ottenere un'immediata liquidità attraverso la vendita del bene.

L'istante ha chiesto all'Agenzia di esprimersi ai fini IVA sull'alternativa che vede l'operazione rientrare tra le cessioni imponibili di cui all'art. 2 del D.P.R. n. 633/1972 oppure tra le operazioni finanziarie esenti di cui all'art. 10 del medesimo decreto.

Richiamando la propria prassi (in particolare la risoluzione n. 3/E del 3 febbraio 2023 e la risposta alla consulenza giuridica n. 95691/2021, non pubblicata, che richiama la circolare n. 218/E del 2000), l'Agenzia ricorda che:

- l'operazione di *sale and lease back* deve essere oggetto di valutazione caso per caso, valutazione in cui assume rilievo il concreto atteggiarsi delle parti coinvolte e la regolamentazione dell'operazione nel suo complesso;

- alcuni peculiari elementi della fattispecie contrattuale possono rappresentare degli indici significativi che aiutano a valutare se l'operazione agli effetti dell'IVA sia una cessione di beni oppure un'unica operazione avente causa finanziaria.

Con particolare riferimento a questo secondo punto, inducono a dubitare della natura traslativa del negozio giuridico e ad avvalorare, dunque, la causa esclusivamente finanziaria all'operazione:

- la presenza, nell'ambito della regolamentazione del rapporto contrattuale, di clausole che escludono o limitano significativamente il potere dell'impresa di *leasing* di disporre giuridicamente del bene come proprietario (ad esempio, clausole che espressamente limitano le prerogative del proprietario, precludendo la possibilità di vendere il bene o concederlo in garanzia a terzi);
- la previsione di facoltà, contrattualmente concesse all'utilizzatore del bene, particolarmente incisive e stringenti, tali da far ritenere che sia quest'ultimo a conservare il diritto di disporre del bene come se ne fosse il proprietario (ad esempio, clausole convenzionali di limitazione della responsabilità del formale proprietario che, di fatto, evidenziano che sull'utilizzatore continuano a gravare la maggior parte dei rischi e dei benefici inerenti alla proprietà legale del bene).

Risposta ad interpello n. 211 del 13.02.2023 - Rimborso IVA - Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà - Articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

Nel caso oggetto del presente interpello, una società residente in un paese extra-UE, rappresentata ai fini IVA in Italia, ha chiesto all'Agenzia chiarimenti sulla portata dell'art. 38, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972.

Tale disposizione prevede l'esonero dalla presentazione della garanzia per i rimborsi superiori a 30.000 Euro a condizione che:

- alla dichiarazione IVA, con la quale viene richiesto il rimborso, sia apposto il visto di conformità (o la medesima risulti munita di sottoscrizione alternativa);
- sia rilasciata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, a norma dell'articolo 47 del D.P.R. n. 445/2000, che attesti la sussistenza di specifiche condizioni patrimoniali, economiche e contributive.

Con particolare riferimento a questo secondo punto, la società ha dunque chiesto se:

- la dichiarazione sostitutiva possa essere sottoscritta direttamente ed allegata dal rappresentante fiscale anche nell'ipotesi in cui il rappresentato sia un soggetto residente in un Paese extra-UE;
- se, al fine di attestare le condizioni patrimoniali, economiche e contributive possa essere sufficiente la produzione di una relazione emessa dalla società di revisione legale dei conti, considerata la funzione pubblicistica alla stessa attribuita.

Prendendo le mosse dal dettato normativo di cui al citato art. 47, l'Agenzia ricorda che la dichiarazione sostitutiva può essere sottoscritta dal rappresentante fiscale secondo le regole ordinarie nel caso in cui il soggetto titolare del credito sia residente nella UE, ovvero nel caso in cui sia residente in uno Stato non appartenente all'Unione europea, quando la produzione della dichiarazione sostitutiva avvenga in applicazione di convenzioni internazionali tra l'Italia e il paese di provenienza.

In tutti gli altri casi, la dichiarazione deve essere rilasciata dalla competente autorità dello Stato estero e deve essere corredata di traduzione in lingua italiana autenticata dall'autorità consolare italiana che ne attesta la conformità all'originale.

Quanto al rilascio di una relazione emessa dalla società di revisione, l'Agenzia nega questa possibilità in quanto la dichiarazione deve provenire dal soggetto estero, direttamente (tramite dichiarazione sostitutiva laddove i dati siano in possesso dell'amministrazione italiana ovvero questa ne possa agevolmente riscontrare il contenuto tramite apposito accordo internazionale) o indirettamente (tramite attestazione dell'autorità estera che possiede contezza di tali informazioni).

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli - Circolare n. 5/2023 - Riduzione dell'aliquota IVA per le cessioni e le importazioni di beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19.

Il contesto in cui si inserisce il documento di prassi in commento è la Legge di Bilancio per il 2021 (Legge 30 dicembre 2020, n.178) che ha previsto l'esenzione da IVA per le cessioni:

- di «*strumentazione per diagnostica in vitro per COVID-19*» effettuate fino al 31 dicembre 2022;
- dei «*vaccini contro il COVID-19 autorizzati dalla Commissione europea o dagli Stati membri e le prestazioni di servizi strettamente connesse a tali vaccini*» effettuate nel periodo compreso tra il 20 dicembre 2020 ed il 31 dicembre 2022.

La prima di queste previsioni rappresentava una deroga all'articolo 124, comma 1, del Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34 («Decreto Rilancio»), che ha incluso la «*strumentazione per diagnostica per COVID-19*» tra i beni soggetti all'aliquota del 5% (numero 1-ter.1), tabella A, Parte II-bis, allegata al D.P.R. n.633/1972).

La seconda previsione rappresentava una deroga al numero 114) della tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/72, che contempla i beni soggetti ad aliquota IVA ridotta del 10%.

In particolare, il citato numero 114), comprende i «*medicinali pronti per l'uso umano o veterinario, compresi i prodotti omeopatici; sostanze farmaceutiche ed articoli di medicazione di cui le farmacie devono obbligatoriamente essere dotate secondo la farmacopea ufficiale*».

Venuta meno - il 31 dicembre 2022 - l'esenzione da IVA, a partire dal 1° gennaio 2023 hanno riacquisito efficacia le sopra citate disposizioni e, pertanto:

- per la cessione della «*strumentazione per diagnostica per COVID-19*» si applica l'aliquota IVA ridotta del 5%;
- per la cessione dei vaccini contro il COVID-19 si applica l'aliquota IVA ridotta del 10%.

La Circolare dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. 5 del 14 febbraio 2023 ha riportato lo sviluppo normativo che qui interessa ed ha ricordato, altresì, che per individuare precisamente i beni oggetto di tali previsioni normative devono essere presi in considerazione i codici NC/TARIC.

Questi ultimi si possono ora rinvenire:

- nell'Allegato 1 della citata circolare n. 5, relativo ai beni soggetti ad aliquota IVA del 5%;
- nell'Allegato 3 della medesima circolare, relativo ai beni soggetti ad aliquota IVA del 10%.

Risposta ad interpello n. 170 del 26 gennaio 2023 - obblighi di tassazione in Italia per un lavoratore trasferitosi in Germania in corso d'anno. Conferma dell'applicazione di quanto previsto dal punto 3 del Protocollo aggiuntivo alla Convenzione tra Italia e Germania contro le doppie imposizioni

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 170 del 26 gennaio 2023, ha confermato l'applicabilità del criterio di frazionamento del periodo d'imposta per un lavoratore che si è trasferito ed iscritto all'Aire nel corso dell'anno (agosto).

Nel caso di specie, il lavoratore che si è trasferito in Germania ad agosto, per essere assunto, a partire dal mese successivo, da una società tedesca con un contratto locale, chiede conferma all'Amministrazione finanziaria italiana in merito all'applicazione della potestà esclusiva della Germania per i redditi di lavoro dipendente ivi prodotti dal mese di settembre (e la contestuale non necessaria presentazione della dichiarazione non avendo redditi di fonte italiana nell'anno).

Per lo stesso periodo d'imposta, ai fini delle rispettive normative fiscali, il lavoratore è considerato residente sia in Italia, in quanto si è trasferito in Germania successivamente al 30 giugno dello stesso anno, che in Germania, sin dalla data di trasferimento (agosto).

L'Agenzia ha evidenziato come il conflitto di residenza debba essere risolto invocando la clausola del frazionamento del periodo di imposta contenuta nel punto 3 del Protocollo aggiuntivo alla Convenzione Italia-Germania. Il cambio di domicilio rappresenta la data spartiacque con la conseguenza che:

- l'Italia può esercitare la propria potestà impositiva fino alla data in cui è avvenuto il cambio del domicilio;
- la Germania può esercitare la propria pretesa impositiva dal giorno successivo.

Conseguentemente, il reddito derivante dall'attività lavorativa svolta in Germania, a partire da settembre, sarà soggetto a tassazione in Germania in base all'art. 15, paragrafo 1, della Convenzione tra l'Italia e la Germania e non dovrà essere assoggettato a tassazione in Italia.

Risposta ad interpello n. 223 del 22 febbraio 2023 - Inapplicabilità della remissio in bonis di cui all'art. 2, comma 1, del D.L. 16 del 2012, in caso di omesso versamento dell'imposta sostitutiva per esercitare la proroga del regime speciale per i lavoratori impatriati

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta ad interpello n. 223 del 22 febbraio 2023, in tema di proroga del regime speciale per i lavoratori impatriati, confermando la stessa linea interpretativa manifestata nelle precedenti risposte.

Nel caso di specie, il lavoratore ha affermato di aver beneficiato del regime impatriati dal 2017 al 2021 e, al termine di tale periodo, di essere in possesso dei requisiti previsti per l'esercizio dell'opzione per la proroga dell'agevolazione. Tuttavia, a causa di un mero errore materiale (dimenticanza), non ha provveduto al versamento entro il 30 giugno 2022 dell'importo dovuto per esercitare la proroga.

Infatti, l'accesso alla proroga spetta anche ai soggetti che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia prima del 2020 e che alla data del 31 dicembre 2019 risultano beneficiari del regime premiale, ma solo previo pagamento di un importo pari al 10 o al 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente/ autonomo agevolabili prodotti in Italia, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione.

Sulla base di quanto richiesto dall'Istante, ovvero di poter sanare l'omesso versamento mediante il ricorso all'istituto della remissione in bonis, l'Agenzia delle Entrate conferma nuovamente che l'omesso versamento delle somme dovute entro il termine del 30 giugno 2022, non essendo riconducibile ad un adempimento "formale", non può essere regolarizzato mediante la remissio in bonis.

Contatti:
BDO Tax S.r.l. Stp
centrostudi@bdo.it

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di revisione e consulenza aziendale con oltre 111.000 professionisti altamente qualificati in più di 164 paesi. In Italia BDO è presente con circa 1.000 professionisti con una struttura integrata e capillare che garantisce la copertura del territorio nazionale.

Milano
Viale Abruzzi, 94

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 6 marzo 2023.

Roma
Via Ludovisi, 16

Torino
Corso Re Umberto, 9bis

Bologna
Corte Isolani, 1

Treviso
Viale G. Verdi, 1

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.

© 2023 BDO (Italia) - Tax News - Tutti i diritti riservati.