



Le novità in ambito di:

- ✿ legislazione
- ◆ news dall'Agenzia delle Entrate
- ★ giurisprudenza

- ✓ IMPOSTE SUI REDDITI
- ✓ 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

L. n. 25 del 28/03/2022 - Conversione in legge del Decreto Sostegni Ter
Art. 37 del D.L. n. 21 del 21/03/2022 c.d. "decreto Ucraina"

Imposte sui redditi

- ◆ Circolare Agenzia Entrate n. 6 del 1° marzo 2022 - Chiarimenti in merito alla disciplina della rivalutazione e del riallineamento
- ◆ Risoluzione n. 16/E del 28 marzo 2022 - Tenuta della contabilità in forma meccanizzata
- ◆ Risposta all'interpello n. 107/2022 - Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali: individuazione del momento di effettuazione dell'investimento
- ◆ Risposta all'interpello n. 115/2022 - Qualificazione di inerenza dei costi all'attività
- ◆ Risposta all'interpello n. 105/2022 - Rivalutazione marchi e transito agli IFRS
- ◆ Risposte agli interpelli nn. 108 e 112 - Riallineamento dei valori civili e fiscali - Novità del D.L. 104/2020 - Soggetti IAS/IFRS
- ◆ Risposta all'interpello n. 132/2022 - Trattamento fiscale ai fini IRES e IRAP di un importo ricevuto ed erogato a titolo di indennizzo e provvista di pagamento
- ◆ Risposta all'interpello n. 139/2022 - Trattamento fiscale ai fini IRES e IRAP di un provento ricevuto a titolo di provvista di pagamento
- ◆ Risposta all'interpello n. 143/2022 - Bonus pubblicità anche se la spesa è sostenuta dalla capogruppo estera
- ◆ Risposta all'interpello n. 145/2022 - Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Kazakistan. Utili d'impresa realizzati dall'Italia in presenza di una stabile organizzazione non operativa nello Stato estero
- ★ Ordinanza n. 2229 della Corte di Cassazione del 25/01/2022 - Perdite su crediti
- ★ Ordinanza n. 8297 della Corte di Cassazione del 15/03/2022 - Esterovestizione
- ★ Ordinanza n. 9559 della Corte di Cassazione del 24/03/2022 - Controlli sui crediti senza limiti temporali

IVA e imposte indirette

- ◆ Risposta all'interpello n. 95/2022 - Cessione del contratto preliminare - Trattamento ai fini dell'IVA e del registro
- ◆ Risposta all'interpello n. 102/2022 - Note di variazione - Prescrizione del credito - articolo 26 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633
- ◆ Risposta all'interpello n. 123/2022 - Attività di valorizzazione degli immobili e separazione attività
- ◆ Modifiche alla disciplina relativa alle variazioni IVA in presenza di procedure concorsuali: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate (circolare 29 dicembre 2021, n. 20/E) e di Assonime, (circolare 15 marzo 2022, n. 10)

Expatriates & Global Mobility

- ◆ Risposta ad interpello n. 157 del 25 Marzo 2022 - Regime impatriati applicabile ad un lavoratore in modalità remote working svolta in Italia per conto di un datore di lavoro estero
- ◆ Risoluzione n. 447 del 25 giugno 2021: regime lavoratori impatriati applicabile anche al calciatore professionista proveniente da un Paese extra-UE che ha i requisiti previsti all'art. 16, comma 1, del D.Lgs 147/2015
- ★ Ordinanza Cassazione n. 1355/2022 - in caso di mancata iscrizione AIRE il trasferimento della residenza all'estero non rileva ai fini fiscali

L. n. 25 del 28/03/2022 - Conversione in legge del Decreto Sostegni Ter

In sede di conversione in legge del D.L. n. 4/2022 (c.d. Decreto Sostegni Ter), con L. 25/22, è stato introdotto all'art. 3 il comma 3-bis, il quale, a propria volta, aggiunge il comma 624-bis nella legge di bilancio 2022 (Legge n. 234/2021).

In particolare, tale disposizione prevede la possibilità di estendere, anche ai fini civilistici, la scelta (facoltativa) di procedere alla revoca fiscale, anche parziale, della rivalutazione già effettuata su marchi d'impresa ed avviamento, a seguito dell'avvenuto allungamento temporale del periodo di ammortamento fiscale di detti beni immateriali (da 18 a 50 anni). L'annullamento dell'operazione anche ai fini civilistici consente di eliminare dal bilancio gli effetti della rivalutazione precedentemente effettuata. Nelle note al bilancio andrà fornita adeguata informativa sugli effetti prodotti dall'esercizio della revoca.

Art. 37 del D.L. n. 21 del 21/03/2022 c.d. "decreto Ucraina" Ter

Al fine di contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico in capo alle imprese ed ai consumatori, l'art. 37 del D.L. n. 21 del 21.3.2022 (c.d. "decreto Ucraina") introduce, a carico di determinati soggetti, un contributo da versare entro il 30 giugno 2022, mediante modello F24, a titolo di prelievo solidaristico straordinario.

Il contributo - non deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP - è dovuto dai seguenti soggetti:

- I. soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita, l'attività di produzione di energia elettrica;
- II. soggetti che esercitano l'attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale;
- III. soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale;
- IV. soggetti che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi;
- V. soggetti che, per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano o prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato i predetti beni provenienti da altri Stati UE.

Il contributo non è dovuto da coloro che svolgono l'attività di organizzazione e gestione di piattaforme per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti.

La base imponibile del contributo solidaristico straordinario è costituita dall'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive, riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 31 marzo 2022, rispetto al saldo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 31 marzo 2021. Il contributo si applica nella misura del 10 per cento, nei casi in cui il suddetto incremento sia superiore ad Euro 5.000.000. Il contributo non è dovuto se l'incremento è inferiore al 10 per cento.

Ai fini del calcolo del suddetto saldo, si assume il totale delle operazioni attive, al netto dell'IVA, e il totale delle operazioni passive, al netto dell'IVA, indicato nelle Comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA, presentate, ai sensi dell'articolo 21-bis del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, per i periodi indicati al comma 2.

Ai fini del calcolo del contributo, i soggetti che partecipano ad un Gruppo IVA (ai sensi dell'art. 70-*quater* del D.P.R. n. 33/1972) dovranno avere riguardo ai dati delle fatture emesse e ricevute dal Gruppo IVA (che riportino il codice fiscale dei suddetti soggetti, ai sensi dell'art. 3, D.M. 6.4.2018) per determinare i saldi tra le operazioni attive e le operazioni passive, nonché ai dati risultanti dalle scritture contabili per le operazioni effettuate tra i soggetti partecipanti al Gruppo IVA.

Il contributo è liquidato e versato tramite F24 entro il 30 giugno 2022. Con apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, sentita l'ARERA ("Autorità di regolazione per energia reti e ambiente"), saranno - tra l'altro - definiti gli adempimenti, anche dichiarativi, e le modalità di versamento. Sono altresì previsti ulteriori obblighi di comunicazione verso l'Autorità garante della concorrenza e del mercato.

Circolare Agenzia Entrate n. 6 del 1° marzo 2022 - Chiarimenti in merito alla disciplina della rivalutazione e del riallineamento

L'Agenzia delle Entrate è tornata a pronunciarsi sul tema della rivalutazione dei beni e del riallineamento dei valori civili e fiscali rispondendo, con la modalità domanda/risposta, alle principali criticità sollevate da contribuenti, ordini professionali e associazioni di categoria.

Come è noto, l'art. 110, D.L. n. 104/2020 disciplina, per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni in società controllate e collegate. Lo stesso articolo (co. 8 e 8-bis) prevede, sia per i soggetti OIC che per quelli IAS/IFRS, la possibilità di riallineare la differenza tra il valore fiscale e i maggiori valori iscritti in bilancio dei beni che possono essere oggetto di rivalutazione ed anche dell'avviamento e delle altre attività immateriali.

Con la Circolare in commento, che segue la precedente bozza posta in consultazione pubblica lo scorso 23 novembre, vengono forniti chiarimenti su specifiche tematiche di interesse.

Innanzitutto, viene precisato che, *“per esigenze di coerenza logico-sistematica”*, l'estensione del periodo di ammortamento fiscale dei marchi e dell'avviamento a 50 anni, si applica anche nei confronti dei c.d. *“OIC adopter”* e che, *“in considerazione dei rilevanti impatti sulle decisioni di investimento delle imprese”*, l'opzione di revoca parziale, con conseguente restituzione delle imposte sostitutive versate (art. 1, co. 624, L. n. 234/2021), può essere esercitata con riguardo anche solo ad alcuni dei beni oggetto di rivalutazione o di riallineamento.

La *“Parte I”* della Circolare si occupa dei profili sostanziali della rivalutazione e del riallineamento dei valori. Di particolare interesse è il trattamento del saldo attivo di rivalutazione in caso di operazioni straordinarie che viene (correttamente) qualificato - discostandosi dalla criticata impostazione assunta in sede di bozza posta in consultazione pubblica - come una riserva tassabile solo in caso di distribuzione. In particolare, nelle fusioni con disavanzo, quindi, non vi è obbligo di ricostituzione del saldo attivo di rivalutazione con le riserve di patrimonio netto esistenti nell'incorporante. L'Agenzia ha comunque avuto modo di ribadire che rimane salva la facoltà dell'Agenzia delle Entrate di contrastare dette operazioni facendo ricorso alla norma anti abuso in presenza *“...di operazioni straordinarie che determinano il venir meno di riserve in sospensione d'imposta a fronte di fenomeni che comportino la loro sostanziale attribuzione ai soci o ai partecipanti in contrasto con la già richiamata ratio di presidio del vincolo di sospensione d'imposta”*.

Altra novità significativa riguarda la determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva dovuta per l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta: per l'Agenzia - contrariamente alle posizioni in precedenza dalla stessa assunte - questa è costituita dall'importo iscritto in bilancio, quindi al netto dell'imposta sostitutiva del 3%.

La *“Parte II”* della Circolare è, invece, dedicata alla rivalutazione dei beni per i settori alberghiero e termale e, nella stessa, viene confermato che ogni impresa la cui attività è ricompresa nella sezione 55 dei codici ATECO può beneficiare della rivalutazione senza l'applicazione di alcuna imposta.

La Circolare si conclude con la disamina, nella *“Parte III”*, di taluni aspetti procedurali. In particolare, in merito al perfezionamento dell'opzione per il riallineamento, l'Agenzia conferma che *“l'opzione per il riallineamento [...] deve ritenersi perfezionata attraverso l'indicazione nella dichiarazione dei redditi dei maggiori valori riallineati e della relativa imposta sostitutiva”* a nulla rilevando l'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento dell'imposta sostitutiva.

Risoluzione n. 16/E del 28 marzo 2022 - Tenuta della contabilità in forma meccanizzata

Un recente intervento legislativo (recato dall'art. 12-octies del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, che è intervenuto sull'art. 7, comma 4-quater, del D.L. 10 giugno 1994, n. 357) ha previsto che *“la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza”*.

Si tratta di una semplificazione finalizzata ad estendere a tutti i registri contabili tenuti in via meccanizzata o elettronica l'obbligo di stampa cartacea soltanto all'atto del controllo e su richiesta dell'organo procedente, obbligo già previsto limitatamente ai registri dell'IVA.

Nel documento di prassi in commento, l'Agenzia delle Entrate ha dapprima confermato che l'intervento sopra richiamato non ha prodotto effetti sulla normativa in tema di conservazione dei documenti informatici fiscalmente rilevanti (si tratta, in particolare, del decreto ministeriale 17 giugno 2014, sostitutivo del precedente del 23 gennaio 2004, e della disciplina correlata). Tale normativa prevede, tra l'altro, che il processo di conservazione dei documenti informatici sia considerato tempestivo se effettuato, al più tardi, entro i tre mesi successivi al termine previsto per la presentazione della relativa dichiarazione dei redditi.

In secondo luogo, sintetizzando il quadro normativo di riferimento, l'Agenzia ha chiarito che qualora, nel rispetto della legislazione vigente, i documenti fiscalmente rilevanti consistano in registri tenuti in formato elettronico:

- ai fini della loro **regolarità**, non sono soggetti all'obbligo di stampa cartacea sino al terzo mese successivo al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi, salva apposita richiesta in tal senso da parte degli organi di controllo in sede di accesso, ispezione o verifica;
- entro tale momento (terzo mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi) devono essere portati in **conservazione** nel rispetto del citato decreto 17 giugno 2014 - e normativa correlata - laddove il contribuente voglia mantenerli in formato elettronico, ovvero devono essere materializzati (vale a dire stampati) in caso contrario.

Risposta all'interpello n. 107/2022 - Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali: individuazione del momento di effettuazione dell'investimento

Con la risposta n. 107 l'Agenzia ha chiarito che, ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione dell'investimento, rileva il momento della consegna del bene qualora nel contratto le parti abbiano attribuito alla consegna un ruolo preponderante rispetto alle ulteriori attività da eseguire successivamente, considerate accessorie e secondarie, quali il montaggio e collaudo. Nella fattispecie oggetto di interpello, infatti, il contratto prevedeva il trasferimento della proprietà e dei rischi all'atto della consegna.

Tale pronuncia presenta degli elementi di contatto rispetto alla risposta n. 895/2021. In particolare, quest'ultima aveva chiarito che nel caso di un contratto complesso con il quale il fornitore si impegnava a vendere il bene ed eseguire ulteriori e rilevanti attività, per cui lo svolgimento di tali attività assumeva un rilievo decisivo ai fini del puntuale e completo adempimento degli obblighi contrattuali, ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione dell'investimento non era sufficiente la consegna del bene, bensì era necessario il completamento delle ulteriori attività.

Al fine di individuare il corretto periodo di imputazione dell'investimento risulta pertanto decisivo individuare, in base a quanto previsto nel contratto, se risulta determinante ed essenziale la consegna ovvero l'espletamento delle attività ulteriori.

Risposta all'interpello n. 115/2022 - Qualificazione di inerenza dei costi all'attività

Con la risposta a interpello n. 115 l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito all'inerenza all'attività d'impresa di un incentivo monetario concesso ai propri clienti da una società emittente carte di credito, a fronte del rinnovo annuale del rapporto contrattuale.

Innanzitutto, l'Agenzia ha ricordato che la deducibilità delle spese è subordinata all'esistenza di un rapporto di causa-effetto tra le medesime e le attività o i beni dell'impresa da cui si generano ricavi o altri proventi concorrenti alla formazione del reddito e che la valutazione di inerenza deve essere effettuata verificando in concreto il collegamento delle spese con l'attività esercitata dall'impresa, le sue dimensioni e le sue esigenze promozionali.

Spetta, dunque, al contribuente l'onere di provare l'esistenza dei fatti che danno luogo a oneri e costi deducibili, nonché la valutazione dei requisiti dell'inerenza e dell'imputazione ad attività produttive di ricavi ed altri proventi.

L'Agenzia ha, peraltro, concluso che nella fattispecie sottoposta alla sua attenzione, l'iniziativa, presentando i caratteri di un'operazione di promozione commerciale, sembrava, in linea di principio, soddisfare il principio di inerenza.

In ordine all'IRAP, l'Agenzia ha ribadito che, ai fini della deducibilità di un determinato onere, risulta dirimente lo specifico sistema di determinazione della base imponibile, fondato, per le società di capitali, sul principio di "presa diretta" dal bilancio e conseguente sganciamento dalle regole di determinazione dell'IRES, ritenendo dunque che i costi in esame potessero essere dedotti in misura pari al 90 per cento, in ottemperanza a quanto disposto dall'articolo 6, comma 1, lett. c) del decreto IRAP, in tema di determinazione del valore della produzione netta delle banche e altri enti e società finanziarie.

Prima di giungere a tale conclusione, l'Agenzia ha peraltro effettuato una digressione, non particolarmente attinente alla fattispecie oggetto di indagine, volta a richiamare quanto dalla stessa già rilevato - ed ampiamente criticato in dottrina - con la circolare n. 36/E 16 luglio 2009. In particolar modo la stessa ha ricordato come detta Circolare abbia evidenziato che, per esigenze di semplificazione, l'inerenza di alcuni componenti di reddito (come ad es. le spese relative alle autovetture ovvero ai cellulari) possa "... essere considerata senz'altro sussistente anche ai fini dell'IRAP, qualora vengano dedotti importi di ammontare non superiore a quelli determinati applicando le disposizioni previste per l'applicazione delle imposte sul reddito". La stessa Agenzia ha comunque precisato come sia stato chiarito che la succitata interpretazione "... non altera in alcun modo il trattamento dei costi di produzione dedotti integralmente o in misura superiore, per i quali l'Amministrazione non potrà opporre le forfetizzazioni del TUIR. Queste ultime, infatti, nel sistema dell'IRAP non hanno valore di presunzioni e non possono essere utilizzate dagli uffici per contestare l'inerenza dei costi dedotti".

Risposta all'interpello n. 105/2022 - Rivalutazione marchi e transito agli IFRS

Con la risposta a interpello n. 105, del 14 marzo 2022, l'Agenzia delle Entrate si è espressa sul tema della rivalutazione del marchio d'impresa per un soggetto OIC che successivamente transiti ai principi contabili internazionali IAS-IFRS.

Secondo quanto disposto dallo IAS 38 (par. 63), per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali, non è consentita la capitalizzazione dei marchi generati internamente. Pertanto, la transizione a detti principi comporta necessariamente l'obbligo di eliminazione contabile del valore d'iscrizione del marchio, sia con riferimento alla componente di costo capitalizzato ante rivalutazione, sia in relazione al maggior valore attribuito in sede di rivalutazione.

L'Agenzia ha rilevato come, in tale circostanza, risulti applicabile l'articolo 13, comma 5, del D.lgs. n. 38 del 2005, secondo il quale *"il ripristino e l'eliminazione nell'attivo patrimoniale in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali, rispettivamente, di costi già imputati al conto economico di precedenti esercizi e di quelli iscritti e non più capitalizzabili non rilevano ai fini della determinazione del reddito né del valore fiscalmente riconosciuto; resta ferma per questi ultimi la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti"*.

Viene dunque concessa, in tal caso, la possibilità di continuare a dedurre extra contabilmente, sia ai fini IRES che IRAP, le quote di ammortamento del marchio comprensivo anche del maggior valore attribuito in sede di rivalutazione, in ossequio all'articolo 103 del TUIR ed all'articolo 5, del D.L. 446/97.

L'Agenzia ha inoltre avuto modo di precisare che la società che intenda adottare i principi contabili internazionali, è tenuta a mantenere inalterato quanto effettuato in ossequio delle prescrizioni poste dalla legge di rivalutazione ed ha, quindi, l'obbligo di ricostituire il vincolo di sospensione su un'altra riserva esistente in bilancio.

Risposte agli interpelli nn. 108 e 112 - Riallineamento dei valori civili e fiscali - Novità del D.L. 104/2020 - Soggetti IAS/IFRS

Con le risposte ad interpello n. 108 e n. 112 del 14 marzo 2022, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito alla facoltà di riallineare, ex art. 110, DL 104/2020, il differenziale esistente tra il valore fiscale ed il maggior valore civilistico delle immobilizzazioni immateriali iscritte a bilancio ed afferenti alle c.d. liste clienti, differenziale che nasceva dall'imputazione del disavanzo emerso a seguito di alcune operazioni straordinarie. In entrambi i casi, si trattava di società che adottavano i principi contabili internazionali.

L'Agenzia, in entrambe le interpretazioni citate, ha ricordato come le "liste clienti" rappresentino beni tutelati giuridicamente ai sensi dell'art. 98, comma 1, del Codice di tutela della proprietà industriale, di cui al d.lgs. n. 30/2005, ed ha, conseguentemente ritenuto che le stesse rappresentino un asset immateriale suscettibile di riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio, purché ancora giuridicamente tutelato alla data di chiusura del bilancio in cui il riallineamento è effettuato.

Con la risposta n. 108, l'Agenzia ha avuto ulteriormente modo di precisare come detti beni, qualora riallineati, ricadano tra quelli suscettibili di subire l'allungamento del periodo di ammortamento fiscale (da 18 a 50 anni) disposto dalla legge di bilancio 2022.

Risposta all'interpello n. 132/2022 - Trattamento fiscale ai fini IRES e IRAP di un importo ricevuto ed erogato a titolo di indennizzo e provvista di pagamento

Nella risposta ad interpello n. 132 del 21 marzo 2022 l'Agenzia delle Entrate affronta il caso di una banca Alfa che ha acquisito un altro istituto di credito in dissesto (Beta), nell'ambito della procedura gestita dal Fondo Nazionale di Risoluzione, il quale, all'atto della cessione della suddetta partecipazione, aveva rilasciato alla banca Alfa garanzie per le sopravvenienze passive riguardanti Beta o le sue controllate. Tra queste vi si annovera Delta (già controllata da Beta e, successivamente alla cessione, da Alfa), la quale ha poi subito un accertamento fiscale che ha proceduto a definire tramite l'istituto della pace fiscale. L'acquirente Alfa ha effettuato un versamento alla controllata Delta per fornirle la provvista necessaria per definire l'accertamento ed ha conseguentemente attivato la garanzia rilasciata dal Fondo. L'indennizzo erogato dal Fondo è stato rilevato nel bilancio (redatto secondo principi contabili IFRS) di Alfa negli altri proventi, mentre la somma versata alla controllata Delta è stata contabilizzata negli altri oneri di gestione.

A parere dell'Agenzia delle Entrate, l'indennizzo ricevuto da Alfa rappresenta una rettifica dell'originario prezzo d'acquisto e pertanto non risulta deducibile ai fini IRES. Lo stesso inoltre non assume rilevanza nemmeno ai fini IRAP, in quanto non confluisce in una voce rilevante ai fini della determinazione del valore della produzione netta.

Con riferimento all'importo versato da Alfa a Delta, secondo l'Agenzia non può trovare applicazione l'art. 94, comma 6, del TUIR, in tema di versamenti a fondo perduto, "*... considerato che tale norma - nel prevedere la natura di apporto che incrementa il costo fiscale delle partecipazioni del socio in caso di "versamenti fatti a fondo perduto o in conto capitale alla società" - non intende creare un disallineamento rispetto alla rappresentazione operata in contabilità sulla base di corretti principi contabili*". Inoltre, dal momento che il componente negativo non è riconducibile "*ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi*", non deve ritenersi deducibile dalla base imponibile IRES. Parimenti, esso non assume rilevanza ai fini IRAP, in quanto non confluisce in una voce rilevante ai fini della determinazione del valore della produzione netta.

Risposta all'interpello n. 139/2022 - Trattamento fiscale ai fini IRES e IRAP di un provento ricevuto a titolo di provvista di pagamento

Con la risposta ad interpello n. 139 del 21 marzo 2022, l'Agenzia delle Entrate affronta il caso di cui al precedente interpello n. 132 dal punto di vista della società Delta. In particolar modo, tale ultima società Delta ha rilevato a conto economico il versamento in denaro ricevuto da Alfa nella voce A.5 "Altri ricavi e proventi" ed ha contabilizzato, nella voce B.14 "Oneri diversi di gestione", l'onere derivante dall'adesione alla pace fiscale, trattandosi del pagamento di imposte indirette e sanzioni.

In particolare, l'Agenzia precisa che il provento ricevuto a titolo di provvista di pagamento non determina l'applicazione dell'art. 88, comma 4 del TUIR, "*... considerato che tale norma - nel prevedere la natura di apporto che non concorre a formare la base imponibile della società in caso di "versamenti fatti a fondo perduto o in conto capitale alla società dai propri soci" - non intende creare un disallineamento rispetto alla rappresentazione operata in contabilità sulla base di corretti principi contabili*". La contabilizzazione nella voce A.5 "Altri ricavi e proventi" di tale provento, ne determina, quindi, la rilevanza fiscale, in applicazione del principio di derivazione di cui all'art. 83 del TUIR.

L'Agenzia chiarisce inoltre che, contrariamente a quanto prospettato dall'istante - il componente positivo di cui si discute non può essere escluso da tassazione in quanto "rilevato a fronte di un costo indeducibile" (i.e. le maggiori imposte e sanzioni derivanti dalla pace fiscale).

Per quanto concerne il trattamento ai fini IRAP, il provento ricevuto rientra, del pari, nella base imponibile IRAP, data la contabilizzazione nella voce A5 e non risulta possibile escludere dalla rilevanza IRAP tale provento, adducendo il principio di correlazione, di cui al comma 4, dell'articolo 5, del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Risposta all'interpello n. 143/2022 - Bonus pubblicità anche se la spesa è sostenuta dalla capogruppo estera

Con la risposta ad interpello n. 143/2022, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che ai fini del credito d'imposta per investimenti pubblicitari, di cui all'art. 57-bis del DL 50/2017, il ribaltamento delle spese ad altri soggetti del gruppo, nel caso di specie non residenti, non inficia il loro riconoscimento ai fini della disciplina agevolativa.

In particolare, l'Agenzia chiarisce che una società, che si occupa di distribuzione di vini e bevande alcoliche in Italia per un multinazionale francese, può beneficiare della disciplina agevolativa in commento anche se ribalta le spese ad altri soggetti del gruppo, nello specifico non residenti. Secondo l'Agenzia ciò non inficia il loro riconoscimento ai fini della disciplina agevolativa.

Inoltre, con tale pronuncia l'Agenzia ha specificato che possono beneficiare del credito d'imposta in oggetto anche i soggetti che non svolgono attività commerciale e, quindi, non deducono i costi nella determinazione del loro reddito imponibile.

Dunque, ne consegue che il bonus è autonomo rispetto alla modalità di determinazione del reddito e dal trattamento di tale spesa in capo al soggetto beneficiario e, pertanto, può essere fruito da tutti i soggetti che dichiarano un reddito imponibile in Italia.

Risposta all'interpello n. 145/2022 - Convenzione contro le doppie imposizioni Italia - Kazakistan. Utili d'impresa realizzati dall'Italia in presenza di una stabile organizzazione non operativa nello Stato estero

L'Agenzia delle Entrate, con risposta a interpello n. 145 del 22 marzo 2022, ha chiarito che le ritenute erroneamente applicate sui redditi prodotti da una società italiana all'estero, in difformità a quanto previsto dalla Convenzione contro le doppie imposizioni siglata tra i due paesi, non beneficiano del credito d'imposta estero (art. 165 del TUIR).

Il quesito posto all'autorità fiscale aveva ad oggetto il caso di una società italiana che aveva all'estero una branch non più operativa. L'autorità fiscale kazaka aveva applicato le ritenute, nonostante i redditi non fossero stati prodotti dalla branch.

L'Agenzia osserva come, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta nello Stato di residenza, occorra verificare che l'imposizione applicata dall'altro Stato contraente sia conforme al Trattato. Nel caso in esame la potestà impositiva è solo dell'Italia e la pretesa dell'autorità kazaka è illegittima.

Ciò comporta che la società non possa detrarre dall'imposta italiana le ritenute subite all'estero e, per rimediare alla doppia imposizione, sia tenuta ad attivare i canali volti a ottenere il rimborso dalle autorità kazake, o, in alternativa, chiedere l'apertura di una procedura amichevole ai sensi dell'articolo 25 del Trattato, lamentando un'imposizione non conforme alle disposizioni convenzionali.

Ordinanza n. 2229 della Corte di Cassazione del 25/01/2022 - Perdite su crediti

Con l'ordinanza n. 2229, la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito alla qualificazione del differenziale negativo derivante dalla cessione pro-soluto di un credito. In particolare, esso non costituisce una minusvalenza da realizzo, bensì una perdita su crediti.

La Suprema Corte si allinea alla posizione dell'Agenzia delle Entrate, la quale riconduce nell'ambito oggettivo dell'art. 101 comma 5 del TUIR:

- sia le perdite per inesigibilità determinate internamente tramite un processo di stima;
- sia le perdite che emergono nel contesto di un atto realizzativo.

Ad avviso della Cassazione, tale impostazione comporta che, anche per le cessioni pro-soluto, ai fini della deducibilità della perdita occorra valutare la sussistenza degli elementi "certi" e "precisi", vale a dire la "definitività" della perdita. In tale ipotesi, gli elementi di certezza e precisione non riguardano solo la perdita emergente dalla cessione in sé considerata, ma anche quelli che, a monte, hanno indotto alla cessione medesima.

Inoltre, indipendentemente dalla circostanza che la cessione del credito pro-soluto sia ricondotta tra le minusvalenze patrimoniali (ex art. 101 comma 1 del TUIR) o tra le perdite su crediti (ex art. 101, comma 5, del TUIR), il conseguente componente negativo di reddito è deducibile solo se inerente. Pertanto, la società che ha effettuato la cessione di credito pro-soluto deve essere in grado di rappresentare le ragioni di convenienza economica che hanno determinato l'accettazione di un corrispettivo molto inferiore al valore nominale dei crediti ceduti.

Ordinanza n. 8297 della Corte di Cassazione del 15/03/2022 - Esterovestizione

La localizzazione della sede di una società in uno Stato con minor carico fiscale non costituisce di per sé un'operazione elusiva. Questo è quanto affermato dalla Corte di Cassazione, con ordinanza n. 8297, del 15 marzo 2022.

L'esterovestizione consiste nella fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in un Paese con un trattamento fiscale maggiormente vantaggioso.

Tale fattispecie si configura tuttavia nel solo caso in cui all'estero sia riscontrabile una creazione di puro artificio, priva di qualsivoglia effettività economica che sia finalizzata al conseguimento un indebito vantaggio fiscale. Occorre a tal fine valutare nel merito lo scopo essenziale dell'operazione.

La Corte di Cassazione ha ribadito come: *"in tema di libertà di stabilimento, la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce per se stessa un abuso di tale libertà; una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa soltanto se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello Stato membro interessato"*.

Nel caso di specie, lo svolgimento dei servizi amministrativi in Italia non era di per sé sufficiente a dimostrare l'esterovestizione, poiché sussistevano altri elementi idonei a provare l'effettiva attività all'estero.

Ordinanza n. 9559 della Corte di Cassazione del 24/03/2022 - Controlli sui crediti senza limiti temporali

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 9559, del 24/03/2022, si è pronunciata sugli effetti preclusivi della decadenza dall'accertamento, affermando che gli stessi riguardano soltanto le imposte dovute non anche le imposte richieste a rimborso.

Nello specifico, la CTR della Lombardia, con sentenza nr. 3387/2019, rigettava l'appello principale proposto dalla società contribuente avverso la pronuncia della CTP di Milano con cui era stato rigettato il ricorso, avente ad oggetto il silenzio rifiuto formatosi sulla richiesta di rimborso di un credito Irpeg riferibile all'anno di imposta 1993 e richiesto in sede di dichiarazione Modello Unico 1994.

Avverso tale sentenza la contribuente proponeva ricorso affidato ad un unico motivo, cui resisteva l'Agenzia delle Entrate con controricorso e ricorso incidentale condizionato.

Nel ricorso, la contribuente sosteneva che il D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36 bis, 40 e 43, che disciplina le forme autoritative e i termini decadenziali entro cui l'Amministrazione finanziaria può contestare le eventuali irregolarità dichiarative non opera alcuna distinzione tra le ipotesi in cui la dichiarazione del contribuente esponga un debito fiscale oppure un credito di imposta, facendo unicamente riferimento alla "dichiarazione" nella sua interezza.

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza in commento, ha rigettato il ricorso del Contribuente, asserendo che se il contribuente decide di chiedere il rimborso di un credito a distanza di anni dalla maturazione del relativo diritto, riportandolo a nuovo in ciascuna delle dichiarazioni successive in cui lo espone, l'Amministrazione finanziaria, sarà legittimata a contestare il rimborso del credito preteso anche se sono scaduti i termini per l'esercizio del potere di accertamento.

La CTR, nel rigettare l'appello della contribuente, aveva osservato come l'Ufficio, nel merito, avesse contestato la sussistenza del credito del quale era stato chiesto il rimborso e che, al riguardo, la contribuente non aveva fornito una prova adeguata.

Secondo i giudici di appello, il fatto che la società avesse formalizzato l'istanza all'interno del Modello Unico e che fosse decorso il termine previsto per l'esercizio del potere di accertamento da parte dell'Ufficio finanziario, rimasto inerte, non aveva determinato la definitiva cristallizzazione del credito di cui si pretendeva il rimborso.

La società contribuente aveva impugnato le predette conclusioni davanti alla Suprema corte, dove aveva censurato la violazione del principio di certezza dei rapporti giuridici.

Come anticipato la Corte di Cassazione ha, tuttavia, ritenuto che non vi fosse violazione del principio di certezza del diritto. Nello specifico la Suprema Corte ha confermato la decisione di merito, ritenendo che la sentenza della CTR fosse coerente con il principio recentemente enunciato dalla Cassazione a Sezioni unite (nn. 21765/2021 e 21766/2021), secondo cui *“il credito che nasca da coacervo delle poste detraibili che prevalgano sul debito, e che quindi eccedano l'imposta liquidata, esiste in quanto ne sussistano i fatti generatori, sicché non è sufficiente che sia esposto in dichiarazione, né è necessario che sia accertato dall'amministrazione”*.

Risposta all'interpello n. 95/2022 - Cessione del contratto preliminare - Trattamento ai fini dell'IVA e del registro

Il caso portato all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate ha visto due società stipulare un contratto preliminare per l'acquisto di un immobile, a fronte del quale le parti hanno convenuto il versamento di un importo a titolo di caparra confirmatoria (qualificazione attribuita dalle parti stesse) e l'obbligo di versare la residua parte di prezzo all'atto della stipula del contratto definitivo. Successivamente, il promittente acquirente ha ceduto ad un terzo il predetto contratto preliminare di compravendita con corresponsione da parte di quest'ultimo di una somma. Le parti hanno considerato questo importo come rimborso parziale della caparra confirmatoria a suo tempo versata.

L'Agenzia ha colto l'occasione per ricapitolare il trattamento ai fini dell'IVA e dell'imposta di registro del contratto preliminare di compravendita, chiarendo che:

- il contratto deve essere registrato entro venti giorni dalla sua sottoscrizione;
- il contratto è soggetto all'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di 200 Euro (art. 10 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR);
- se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria si applica - ai fini dell'imposta di registro - l'aliquota dello 0,50%;
- se il contratto preliminare prevede il pagamento di acconti di prezzo non soggetti all'imposta sul valore aggiunto trova applicazione - sempre ai fini dell'imposta di registro - l'aliquota del 3%.

Nel documento di prassi viene anche ricordato che, con riferimento alla natura giuridica della *caparra confirmatoria* (art. 1385 del codice civile), diversamente dall'acconto, la stessa non costituisce un anticipo del prezzo pattuito, rivestendo natura risarcitoria per il caso di inadempimento contrattuale e rappresentando una liquidazione convenzionale anticipata del danno in caso di inadempimento di una delle parti.

Venendo poi alla cessione del contratto preliminare, si tratta di una prestazione di servizi rilevante ai fini IVA, ai sensi dell'articolo 3, comma 2, n. 5) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Pertanto, in presenza degli altri requisiti (soggettivo, territoriale e temporale) richiesti dalla disciplina IVA, il cedente deve emettere fattura con addebito di imposta. In virtù del principio di alternatività IVA/registo di cui all'art. 40 del TUR, l'imposta di registro dovuta per la registrazione della cessione del contratto trova applicazione in misura fissa. Il pagamento di una somma in dipendenza della cessione del contratto, ad avviso dell'Agenzia, non può, quindi, configurarsi come una restituzione parziale della "*caparra confirmatoria*" a suo tempo versata dal promissario acquirente, ma costituisce il corrispettivo rilevante ai fini IVA.

Risposta all'interpello n. 102/2022 - Note di variazione - Prescrizione del credito - Articolo 26 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Nel caso sottoposto all'esame dell'Agenzia delle Entrate una società vantava un credito nei confronti di un'altra e, a seguito, di proposta di concordato preventivo, depositata dalla società debitrice, veniva disposto il pagamento del credito in oggetto in una misura percentuale.

In seguito, veniva però dichiarato il fallimento della società debitrice.

In sede di insinuazione al passivo, la società creditrice vedeva il rigetto della relativa domanda di ammissione per intervenuta prescrizione quinquennale del credito anteriormente alla data di presentazione della domanda. Infatti, come ha avuto modo di chiarire la Cassazione in sue recenti pronunce (Cass. Civ. 5663/2019; Cass. Civ. 20899/2019; Cass. Civ. ord. 20642/2019):

- l'istituto della sospensione della prescrizione, ex art. 2941, comma 6 c.c., non è applicabile alla procedura di concordato preventivo;
- la corrispondenza intercorsa tra società creditrice e liquidatore giudiziale è inidonea a produrre effetti interruttivi della prescrizione.

A questo punto, la società creditrice ha chiesto se fosse comunque possibile emettere nota di credito ai sensi dell'art. 26, comma 2 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, considerando che - a suo avviso - ricorreva il presupposto dell'infruttuosità della procedura concorsuale.

Con la risposta in commento è stata negata tale possibilità.

Da una parte, l’Agenzia ha ricordato che il presupposto dell’infruttuosità, per le procedure aperte in data antecedente il 26 maggio 2021, si realizza allorquando la pretesa creditoria rimane insoddisfatta per insussistenza di somme disponibili, una volta ultimata la ripartizione dell’attivo, ovvero quando si ha una ragionevole certezza dell’incapienza del patrimonio del debitore. Nel caso di specie, invece, la pretesa creditoria risulta insoddisfatta non per l’accertata incapacienza del patrimonio del debitore, bensì per l’intervenuta prescrizione del credito, che ha precluso l’ammissione al passivo del creditore.

Dall’altra, l’Agenzia ha valutato se la prescrizione del credito possa rappresentare autonomo presupposto per operare la variazione in diminuzione in base al citato articolo 26, comma 2, che, riferendosi anche alle figure “*simili*” alle cause di “*nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione*”, consente di valorizzare ragioni ulteriori per le quali un’operazione fatturata può venir meno in tutto o in parte o essere ridotta nel suo ammontare imponibile.

La conclusione cui perviene l’Amministrazione finanziaria è che la prescrizione non può essere ricondotta alle figure “*simili*” a quelle enucleate dalla norma, in quanto, pur determinando l’estinzione del diritto a percepire il corrispettivo dell’operazione resa, così alterando definitivamente il rapporto tra le parti, consegue - diversamente dalle ipotesi di risoluzione o recesso - all’inerzia ingiustificata del creditore.

Risposta all’interpello n. 123/2022 - Attività di valorizzazione degli immobili e separazione attività

Una società di gestione di un fondo italiano di investimento immobiliare ha chiesto chiarimenti in merito alla possibilità di applicazione separata dell’IVA, ai sensi dell’art. 36, comma 3 del d.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, all’attività di riqualificazione e ristrutturazione che interessa una parte degli immobili del fondo, in considerazione del fatto che tale attività di valorizzazione è distinta ed obbiettivamente autonoma rispetto all’ordinaria attività di gestione del fondo, attinente la locazione e la vendita di immobili strumentali ed abitativi.

L’Agenzia delle Entrate ricorda che l’opzione per la separazione delle diverse attività economiche prevista per i soggetti che esercitano più imprese o più attività nell’ambito della stessa impresa (separazione facoltativa delle attività) presuppone che le attività in questione siano distinte e obbiettivamente autonome.

Inoltre, con particolare riferimento alla separazione facoltativa delle attività nell’ambito del settore immobiliare - come già chiarito nella Circolare n. 22/E del 2013 (paragrafo 9) - la formulazione letterale dell’art. 36, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, presuppone un criterio di separazione basato non solo sul regime IVA (esenzione o imponibilità) applicato all’operazione, ma anche sulla categoria catastale del fabbricato (abitativo ovvero diverso dall’abitativo). Le medesime considerazioni sono state svolte dall’Agenzia nella risposta 18 dicembre 2020, n. 608.

Alla luce di queste considerazioni, l’Agenzia ritiene di poter dare risposta favorevole alla separazione delle attività nel caso di specie, in quanto:

- l’attività di sviluppo e riqualificazione degli immobili propri e l’attività di cessione e locazione immobiliare presentano, nei termini anzidetti, elementi di uniformità ed omogeneità nelle loro caratteristiche essenziali tali da poter essere considerate distinte ed autonome;
- l’attività di sviluppo e riqualificazione è realizzata su edifici aventi una classificazione catastale provvisoria (F4: “*Unità in corso di definizione*”), trattandosi di immobili da riconvertire ad uso residenziale mentre la locazione e la vendita avrebbero ad oggetto immobili strumentali ed abitativi.

Modifiche alla disciplina relativa alle variazioni IVA in presenza di procedure concorsuali: chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate (circolare 29 dicembre 2021, n. 20/E) e di Assonime, (circolare 15 marzo 2022, n. 10)

Come già segnalato nella nostra TaxNews del mese di marzo, nella circolare 29 dicembre 2021, n. 20/E l’Agenzia delle Entrate ha chiarito alcuni effetti delle modifiche apportate dall’articolo 18 del Decreto Sostegni-bis (D.L. 25 maggio 2021, n. 73) alla disciplina delle variazioni in diminuzione nelle ipotesi di procedure concorsuali.

Con la circolare 15 marzo 2022, n. 10, Assonime fornisce, a sua volta, ulteriori chiarimenti ed alcune puntualizzazioni.

Qui di seguito si sintetizzano le più importanti novità ed i relativi chiarimenti.

La data a partire dalla quale sono consentiti l'emissione della nota di variazione in diminuzione e, conseguentemente, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, in capo al cedente/prestatore, è quella in cui il cessionario/committente è assoggettato alla procedura stessa.

L'emissione della nota di variazione in diminuzione e, conseguentemente, la detrazione dell'imposta non incassata, è consentita anche al cedente/prestatore (creditore) che non abbia effettuato l'insinuazione al passivo del credito corrispondente: in proposito, nota Assonime che tale conclusione appare una diretta conseguenza della nuova normativa che permette l'effettuazione delle variazioni in un momento anteriore a quello in cui il creditore ha la possibilità di insinuarsi al passivo e, quindi, prescindendo dalla sua effettiva partecipazione alla procedura concorsuale.

Con riferimento all'eventuale cessione del credito oggetto di procedura concorsuale Assonime ritiene che, essendo stato eliminato il requisito della insinuazione al passivo della procedura, il creditore originario abbia titolo per operare la variazione al momento dell'avvio della procedura, prescindendosi dalla partecipazione alla stessa; e ciò sia nel caso in cui il credito sia stato ceduto prima di tale momento, sia qualora sia stato ceduto successivamente, e senza doversi distinguere fra cessione *pro solvendo* e cessione *pro soluto*.

Il termine finale per l'emissione della nota di variazione in diminuzione deve essere individuato nel termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione, vale a dire, con particolare riferimento alle procedure concorsuali, nel termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui viene emanata:

- la sentenza dichiarativa del fallimento;
- il provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- il decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- il decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

La data entro cui esercitare il diritto alla detrazione, invece, deve essere individuata nella data della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa o, al più tardi, in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione della nota.

In concreto, ciò significa che una volta emessa nei termini stabiliti la nota di variazione, l'imposta da detrarre dovrebbe confluire nella liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione IVA di riferimento, che è quella dell'anno in cui la nota stessa è stata emessa.

Per quanto riguarda l'importo oggetto della variazione, Assonime evidenzia come sia necessario distinguere il concordato preventivo dalle altre procedure. Infatti:

- all'apertura della procedura di concordato preventivo il creditore conosce la percentuale del proprio credito di cui il debitore ha assicurato il pagamento; pertanto, una volta acquisita, con il decreto di ammissione, la ragionevole certezza del mancato pagamento dell'importo del credito falcidiato, egli può emettere una nota di credito per il recupero dell'IVA da rivalsa relativa a tale quota;
- nelle altre procedure concorsuali, invece, oggetto della variazione in diminuzione è l'importo totale del credito non riscosso poiché alla data della loro apertura non sussiste un impegno del debitore a pagarne almeno una parte.

Si precisa, poi, che la variazione in diminuzione deve essere operata sia con riferimento all'imponibile che con riferimento all'imposta. Pertanto, la somma non percepita, oggetto di variazione, deve essere ripartita proporzionalmente tra imponibile ed imposta (secondo le aliquote IVA di riferimento delle operazioni originarie).

Le novità trovano applicazione solo con riferimento alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021, data di entrata in vigore dello stesso Decreto Sostegni-bis.

Con riferimento, infine, alle procedure esecutive individuali, la variazione in diminuzione resta sempre subordinata all'esito infruttuoso delle medesime.

Risposta ad interpello n. 157 del 25 Marzo 2022 - Regime impatriati applicabile ad un lavoratore in modalità *remote working* svolta in Italia per conto di un datore di lavoro estero

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta all'interpello 157/2022, in continuità con quanto precedentemente affermato nelle risposte n. 596/2021 e n. 3/2022, ha confermato l'applicazione del regime agevolativo per i lavoratori impatriati (art. 16 D.Lgs 147/2015) per un dipendente di una società estera che lavora in Italia in regime di "*remote working*".

Il caso riguarda un cittadino olandese che ha lavorato nel Regno Unito dal 2012 al 2019 e che decide, di trasferirsi definitivamente in Italia ed in particolare in Sicilia, a Marzo 2020, per ricongiungersi con la famiglia mantenendo in essere il rapporto di lavoro con la società estera.

L'Istante chiede all'Agenzia delle Entrate se possa beneficiare, a partire dal periodo di imposta 2020 e per i quattro successivi, del regime agevolato previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015 per i redditi di lavoro dipendente prodotto in Italia, prestando l'attività lavorativa, in modalità di *remote working*, e applicando la detassazione nella misura del 90%, considerato il trasferimento della residenza civilistica in Sicilia.

Inoltre, chiede la possibilità di fruire, successivamente al primo quinquennio di agevolazione, della proroga di ulteriori cinque periodi di imposta prevista per i lavoratori con almeno un figlio minorenni.

L'Agenzia delle Entrate, in risposta ai due quesiti posti, "*ritiene che l'Istante, ..., rientri tra i beneficiari dell'agevolazione fiscale di cui al comma 1 dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015 con riferimento ai redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia a decorrere dall'annualità 2020, in cui egli ha trasferito la propria residenza fiscale, e per i successivi quattro periodi di imposta, con tassazione nella misura ridotta del 10 per cento, secondo quanto previsto dal comma 5-bis del citato articolo 16 per i soggetti trasferitisi in una Regione tra Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia.*

Nel caso di specie, inoltre, stante la presenza di figli minorenni riferita dall'Istante e nel presupposto che sussistano tutte le altre condizioni richiesta dalla norma, egli potrà fruire altresì della proroga per ulteriori cinque periodi d'imposta dell'agevolazione in argomento, con tassazione del reddito agevolato nella misura ridotta del 50 per cento, secondo quanto previsto dal comma 3-bis del medesimo articolo 16".

Viene inoltre confermato da parte dell'Amministrazione Finanziaria che per poter usufruire dell'agevolazione in esame non è richiesto che l'attività sia svolta per un'impresa operante sul territorio dello Stato.

Per quanto concerne le modalità di fruizione del beneficio, l'Istante potrà usufruire dell'agevolazione direttamente nella dichiarazione dei redditi, compilando la casella "*casi particolari*" del quadro C del modello 730 o RC del modello Redditi PF relativo ai redditi per lavoro dipendente e assimilati e indicando il reddito di lavoro dipendente nei righi corrispondenti già nella misura ridotta.

Risoluzione n. 447 del 25 giugno 2021: regime lavoratori impatriati applicabile anche al calciatore professionista proveniente da un Paese extra-UE che ha i requisiti previsti all'art. 16, comma 1, del D.Lgs 147/2015

La risposta ad interpello n. 447/2021 pubblicata il 25 giugno 2021 dall'Agenzia delle Entrate, fornisce un interessante chiarimento in merito ai requisiti che devono essere integrati da un calciatore professionista (nel caso di specie, un cittadino di uno Stato extra-UE) ai fini della fruizione del regime impatriati, ed in particolar modo afferma che si applica a prescindere dalla cittadinanza del calciatore.

Il comma 5-*quater*, introdotto nel testo dell'articolo 16 a seguito delle modifiche apportate all'articolo 5 del decreto legge n. 34 del 2019 in sede di conversione, ha esteso la platea dei beneficiari anche agli sportivi professionisti disponendo l'applicazione "*per i rapporti di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91, ferme restando le condizioni di cui al presente articolo, i redditi di cui al comma 1 concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare*".

Nel quesito posto all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate, l'Istante chiede chiarimenti circa le condizioni che gli sportivi professionisti devono possedere per l'accesso al regime agevolativo in questione.

Specificatamente, l'Istante chiede se, ai fini dell'applicazione del regime agevolativo, a seguito del trasferimento da un Paese extra UE, occorre rispettare le condizioni previste dal comma 1 dell'articolo 16 o se debba, invece, trovare applicazione il comma 2 del medesimo articolo.

L'Agenzia, in risposta all'istanza di interpello presentata, afferma che *“con riguardo alle condizioni e ai requisiti soggettivi che gli sportivi devono possedere per l'accesso al regime, va osservato che essi sono, per espressa previsione normativa, quelli fissati dallo stesso articolo 16, e in particolare, quindi, quelli di cui al comma 1”*.

Si ricorda che la circolare dell'Agenzia n. 33/2020, nel paragrafo 7.12, aveva in precedenza chiarito che *“mentre ai sensi del comma 2 dell'articolo 16 possono accedere al regime degli impatriati i cittadini dell'Unione europea o di uno Stato extra UE con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, il comma 1 non pone alcun tipo di limitazioni al riguardo, con la conseguenza che tutti i lavoratori che rispondono alle caratteristiche delineate dalla norma, indipendentemente dalla loro cittadinanza, possono accedere al regime in esame”*.

Il comma 1, articolo 16, del D.Lgs. 147/2015 prevede l'applicazione di un regime di tassazione agevolata per i lavoratori che:

- a) trasferiscono la residenza fiscale nel territorio dello Stato e si impegnano a risiedere in Italia per almeno 2 anni;
- b) non sono stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti al trasferimento;
- c) svolgono l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

Inoltre, il comma 2, del suddetto articolo dispone che il beneficio fiscale si estende ai cittadini UE o extra UE con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale che:

- a) sono in possesso di un titolo di laurea e abbiano svolto *“continuativamente”* un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, ovvero
- b) abbiano svolto *“continuativamente”* un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione *post lauream*.

Lo sportivo professionista per usufruire della tassazione agevolata dovrà, a differenza della platea di altri soggetti coinvolti, versare un contributo annuale pari allo 0,5% della propria base imponibile con finalità di promozione dello sviluppo dei settori sportivi giovanili.

Ordinanza Cassazione n. 1355/2022 - in caso di mancata iscrizione AIRE il trasferimento della residenza all'estero non rileva ai fini fiscali

La Suprema Corte ha confermato che il trasferimento all'estero senza la contestuale iscrizione all'Anagrafe dei cittadini Italiani residenti all'estero (AIRE) non rileva ai fini fiscali e che quindi si considera residente fiscale in Italia il contribuente iscritto per più di 183 giorni nell'anagrafe della popolazione residente.

Il caso in discussione riguarda il ricorso proposto da un cittadino italiano avverso quattro avvisi di accertamento tra il 2007 e il 2010 ed un atto di contestazione con cui l'Agenzia delle Entrate, accertando l'esistenza di attività finanziarie non dichiarate presso Paesi a fiscalità privilegiata dal soggetto che si dichiarava residente all'estero, recuperava a tassazione la maggiore imposta IRPEF ed emanava le relative sanzioni previste dalla legge. La Commissione Provinciale di Torino rigetta il ricorso proposto.

La Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, al contrario, accoglie il successivo appello proposto dal contribuente in quanto, secondo i giudici, aveva sufficientemente dimostrato di essere residente in Brasile nonostante la mancata iscrizione all'AIRE.

L'Agenzia delle Entrate, avverso la decisione della Commissione di secondo grado, ha proposto ricorso in Cassazione, asserendo la violazione da parte del contribuente dell'art. 2, comma 2, del DPR 917/1986 e il mancato riconoscimento della soggettività fiscale italiana del contribuente fino al 2011, anno di iscrizione all'AIRE, e contestuale cancellazione della popolazione residente nel Comune di residenza.

La Corte di Cassazione conferma, ribaltando la sentenza di secondo grado, che *“le persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente si considerano, in applicazione del criterio formale dettato dall'art. 2 DPR 917/1986, in ogni caso residenti, e pertanto soggetti passivi d'imposta, in Italia; con la conseguenza che, ai fini predetti, essendo l'iscrizione indicata preclusiva di ogni ulteriore accertamento, il trasferimento della residenza all'Estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un Comune italiano”*.

La decisione della Suprema Corte, quindi, concorda con il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate ed è stata presa facendo riferimento all'art. 2 comma 2, del TUIR. L'iscrizione all'anagrafe dei residenti per la maggior parte del periodo d'imposta quindi, essendo preclusiva di ogni ulteriore accertamento, determina la presunzione assoluta di residenza fiscale in Italia del contribuente che si considera, pertanto, soggetto passivo d'imposta in Italia ed il trasferimento della residenza all'estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un Comune italiano e la contestuale iscrizione all'AIRE.

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 8 aprile 2022.

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.