



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

- D.L. 176/2022 convertito con L. 6/23 - Prorogato al 30 settembre il termine di utilizzo del credito energia e gas III e IV trimestre 2022
- Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 1° febbraio 2023, n. 30294 - Modalità di attuazione dell'articolo 1, commi da 186 a 202, della L. 197/22 (Legge di Bilancio 2023), concernenti la definizione agevolata delle controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate
- Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 gennaio 2023, n. 0027629 - Disposizioni di attuazione dell'articolo 1, commi da 166 a 173, della L. 197/22 (Legge di Bilancio 2023), concernenti la regolarizzazione delle violazioni formali.
- Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 gennaio 2023, n. 27663 - Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento. Disposizioni di attuazione dell'articolo 1, commi da 179 a 185, della L. 197/22 (Legge di Bilancio 2023).
- Comunicazione Bonus investimenti pubblicitari

### Imposte dirette

- ◆ Risposta ad Interpello n. 13 del 12 gennaio 2023 - Coordinamento ACE «ordinaria e superace»
- ◆ Risposta ad Interpello n. 47 del 17 gennaio 2023 - Credito d'imposta beni strumentali: noleggio temporaneo dei beni all'estero
- ◆ Risposta ad Interpello n. 71 del 18.01.2023 - I dividendi incassati dopo una fusione retrodatata aumentano la base ACE
- ◆ Risposta a interpello n. 84 del 19 gennaio 2023 - Operazioni MLBO fusione inversa
- ◆ Interpello n. 87 del 19.01.2023 - Acquisto di azioni proprie e riserva in sospensione di imposta
- ◆ Interpello n. 88 e 89 del 19 gennaio 2023 - Riallineamento operazioni conferimento d'azienda/fusione/scissione
- ◆ Interpello n. 93 del 19 gennaio 2023 - Lavori in corso su ordinazione e valutazione commesse infrannuali
- ◆ Principio di diritto n. 4 del 17 gennaio 2023 - Credito d'imposta beni strumentali: momento di effettuazione dell'investimento
- ◆ Circolare in consultazione su Patent box
- ★ Sentenza Corte di Cassazione n. 1035 del 16.01.2023 - Riportabilità delle perdite in operazioni di fusione

### IVA e imposte indirette

- ◆ Novità IVA del nuovo modello di dichiarazione annuale IVA 2023
- ◆ Risposta a interpello n. 44 del 17.01.2023 - IVA - Consignment stock - Importazione di beni - Facoltà per l'esportatore abituale di assolvere l'IVA in Dogana mediante l'utilizzo del plafond disponibile previa emissione delle dichiarazioni di intento
- ◆ Risposte ad interpello n. 51 e n. 58 del 17.01.2023 in tema di regime speciale IVA "OSS"
- ◆ Risposta a interpello n. 57 del 17.01.2023 - Individuazione del debitore d'imposta nell'acquisto intracomunitario di beni
- ◆ Agenzia delle Entrate - Principio di diritto n. 2 del 12/01/2023  
Cessione di beni all'interno di depositi doganali - obbligo di fatturazione - articolo 21, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972

### Expatriates & Global Mobility

- ◆ Risposta interpello 17 gennaio 2023 n. 50/E - Determinazione dello status di residenza fiscale e possibile applicazione dell'art. 51, comma 8, del TUIR per un lavoratore dipendente impossibilitato a spostarsi materialmente all'estero a causa dell'emergenza COVID-19

### D.L. 176/2022 convertito con L. 6/23 - Prorogato al 30 settembre il termine di utilizzo del credito energia e gas III e IV trimestre 2022

Con la conversione in Legge del DL 176/2022 (c.d. DL “Aiuti-quater”), viene prorogato il termine per utilizzare in compensazione i crediti d’imposta per l’acquisto di energia elettrica e gas relativi al terzo e quarto trimestre 2022.

La Legge di conversione n. 6 del 13 gennaio 2023 ha, infatti, spostato il termine al 30 settembre 2023. Analoga proroga è stata inoltre prevista con riguardo all’utilizzo in capo ai cessionari dei suddetti crediti d’imposta per il terzo e quarto trimestre 2022.

Si ritiene, inoltre, opportuno ricordare che la Legge di bilancio 2023 ha prorogato i crediti d’imposta per l’acquisto di energia e gas anche per il primo trimestre 2023, andando a incrementarne la misura al 35% della spesa sostenuta per le imprese non energivore e al 45% per le imprese energivore, gasivore e non gasivore. Tali crediti d’imposta potranno essere utilizzati fino al 31 dicembre 2023.

### Provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate del 1° febbraio 2023, n. 30294 - Modalità di attuazione dell’articolo 1, commi da 186 a 202, della L. 197/22 (Legge di Bilancio 2023), concernenti la definizione agevolata delle controversie tributarie in cui è parte l’Agenzia delle entrate.

Il direttore dell’Agenzia delle Entrate, con provvedimento del 1° febbraio 2023, n. 30294, pubblicato il 2 febbraio u.s., ha approvato il modello di istanza per la definizione delle liti pendenti, ex art. 1, c. 186 e ss. della Legge di Bilancio 2023, con le relative istruzioni.

Il provvedimento riepiloga l’ambito applicativo dell’istituto deflattivo introdotto con la Legge di Bilancio 2023, chiarendo che è possibile definire le liti che rientrano nella giurisdizione tributaria in cui è parte l’Agenzia delle Entrate, pendenti - in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione, ed anche a seguito di rinvio - alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio. Inoltre, il provvedimento precisa che si considerano pendenti le liti il cui atto introduttivo del giudizio in primo grado sia stato notificato alla controparte entro il 1° gennaio di quest’anno e soprattutto quelle per le quali, alla data di presentazione della domanda, il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva.

Il modello, che è possibile reperire sul sito dell’Agenzia delle Entrate, può essere compilato e presentato direttamente dal contribuente o dai soggetti di cui all’art. 3, comma 3, DPR 322/98 (dottori commercialisti, avvocati, consulenti del lavoro ecc...). La compilazione e la trasmissione deve avvenire tramite applicazione telematica che verrà messa a disposizione dell’Agenzia delle Entrate. Attualmente, il servizio di trasmissione telematica non è attivo, pertanto il provvedimento indica che è possibile inviare la domanda all’indirizzo PEC dell’Ufficio che è parte nel giudizio, ma solo sino a che non verrà attivata l’applicazione telematica in fase di sviluppo.

La definizione si perfeziona presentando il modello entro il 30 giugno 2023. Entro la medesima data devono essere pagate le somme dovute o la prima rata. È infatti ammessa la possibilità di versare le somme, ai fini della definizione, in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo, oltre interessi legali. Il pagamento rateale non è ammesso se gli importi da versare non superano i 1.000 Euro. Il provvedimento specifica che qualora non vi siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

Il provvedimento indica che, con risoluzione della stessa Agenzia delle Entrate, verranno istituiti i codici-tributo da indicare nel modello F24 per il versamento delle somme, oltre alle relative istruzioni di compilazione. Attualmente quindi non è possibile effettuare il pagamento delle somme eventualmente dovute per la definizione.

Quanto alle istruzioni allegate al provvedimento, infine, in esse sono indicati i codici (da 1 a 10) da riportare nella casella “Modalità di definizione” del modello dell’istanza. Ciascun codice individua le differenti possibilità di definizione con la relativa percentuale dell’importo dovuto rispetto al valore della lite.

**Provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate del 30 gennaio 2023, n. 0027629 - Disposizioni di attuazione dell’articolo 1, commi da 166 a 173, della L. 197/22 (Legge di Bilancio 2023), concernenti la regolarizzazione delle violazioni formali.**

Il direttore dell’Agenzia delle Entrate, con Provvedimento del 30 gennaio 2023, n. 0027629, è intervenuto per fissare l’ambito di applicazione e le disposizioni operative della regolarizzazione delle violazioni formali, ex art. 1, commi da 166 a 173, della Legge di Bilancio 2023.

Il provvedimento indica che possono essere regolarizzate le violazioni formali - per le quali gli uffici dell’Agenzia delle Entrate sono competenti ad irrogare le relative sanzioni amministrative - commesse fino al 31 ottobre 2022, dal contribuente, dal sostituto d’imposta, dall’intermediario e da altro soggetto tenuto ad adempimenti fiscalmente rilevanti, anche solo di comunicazione di dati, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile e dell’imposta.

Le violazioni formali che possono essere regolarizzate sono quelle commesse in materia di IVA, IRAP, imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, ritenute alla fonte e crediti di imposta.

Il provvedimento indica anche i casi in cui è esclusa la regolarizzazione. In particolare esso fa riferimento: a) alle violazioni formali di norme tributarie concernenti ambiti impositivi diversi da quelli espressamente previsti dal provvedimento; b) alle violazioni formali oggetto di rapporto esaurito, intendendosi per tale il procedimento concluso in modo definitivo al 1° gennaio 2023; c) alle violazioni formali oggetto di rapporto pendente al 1° gennaio 2023 ma in riferimento al quale sia intervenuta pronuncia giurisdizionale definitiva oppure altre forme di definizione agevolata antecedentemente al versamento della prima rata della somma dovuta per la regolarizzazione; d) gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell’ambito della procedura di collaborazione volontaria (c.d. voluntary disclosure), compresi gli atti emessi a seguito del mancato perfezionamento della medesima procedura.

Il provvedimento specifica, inoltre, che la regolarizzazione non può essere esperita per l’emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato. L’esclusione rileva anche con riferimento alle violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale, alle violazioni inerenti all’imposta sul valore delle attività finanziarie all’estero nonché all’imposta sul valore degli immobili situati all’estero.

Ai fini del perfezionamento della regolarizzazione, il provvedimento indica che questo avviene con il versamento di Euro 200,00 per ciascuno dei periodi di imposta - che andranno indicati nel mod. F24 - cui si riferiscono le violazioni formali e con la rimozione delle irregolarità od omissioni. Ove le violazioni formali non si riferiscono ad un periodo di imposta, occorre fare riferimento all’anno solare in cui sono state commesse.

Quanto al versamento, il provvedimento indica che questo può essere effettuato in due rate di pari importo, la prima entro il 31 marzo 2023 e la seconda entro il 31 marzo 2024, oppure in un’unica soluzione entro il 31 marzo 2023. Per i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l’anno solare, il provvedimento specifica che il versamento dell’importo dovuto regolarizza le violazioni formali che si riferiscono al periodo di imposta che ha termine nell’anno solare indicato nel modello F24. Quando nello stesso anno solare, più periodi di imposta hanno termine in date diverse, il versamento di Euro 200,00 va eseguito per ciascuno di essi.

Nel provvedimento viene indicato che con separata risoluzione dell’Agenzia delle Entrate verrà istituito il codice tributo da riportare nel mod. F24 per il versamento delle somme dovute ai fini della regolarizzazione, nonché le istruzioni per la relativa compilazione.

Ai fini del perfezionamento della regolarizzazione, è d’obbligo, come visto, procedere alla rimozione delle irregolarità od omissioni. Il provvedimento specifica che questa deve avvenire entro il termine del 31 marzo 2024, anche con riferimento ai casi di violazione formale constatata o per la quale sia stata irrogata la sanzione o comunque portata a conoscenza dell’interessato. Inoltre, qualora il soggetto interessato non abbia effettuato per un giustificato motivo la rimozione di tutte le violazioni formali dei periodi di imposta oggetto di regolarizzazione, la stessa comunque produce effetto se la rimozione avviene entro un termine fissato dall’ufficio dell’Agenzia delle Entrate, che non può essere inferiore a 30 giorni. Viene precisato che l’eventuale mancata rimozione di tutte le violazioni formali non pregiudica comunque gli effetti della regolarizzazione sulle violazioni formali correttamente rimosse.

Sempre con riferimento alla rimozione, il provvedimento indica che questa non va effettuata quando non sia possibile o necessaria, avuto riguardo ai profili della violazione formale. A tal proposito, nella parte relativa alle "motivazioni", è riportato l'esempio delle violazioni in materia di inversione contabile ex art. 6, commi 9-bis1 e 9-bis2 del D.Lgs. n. 471/1997.

Ancora, il provvedimento specifica che il mancato perfezionamento della regolarizzazione non dà diritto alla restituzione di quanto versato. Allo stesso modo, il perfezionamento della regolarizzazione non comporta la restituzione di somme a qualunque titolo versate per violazioni formali, salvo il caso in cui la restituzione derivi dall'esecuzione di una pronuncia giurisdizionale o di provvedimento di autotutela.

Infine, nel provvedimento è indicato che con riferimento alle violazioni formali commesse fino al 31 ottobre 2022, oggetto di processo verbale di constatazione, consegnato anche successivamente al 1° gennaio 2023, i termini per la notifica dell'atto di contestazione o di irrogazione sono prorogati di due anni.

### **Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 gennaio 2023, n. 27663 - Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento. Disposizioni di attuazione dell'articolo 1, commi da 179 a 185, della L. 197/22 (Legge di Bilancio 2023).**

Il direttore dell'Agenzia delle Entrate, con provvedimento del 30 gennaio 2023, n. 27663, ha definito le modalità attuative per l'adesione agevolata e la definizione in acquiescenza degli atti impositivi, come disciplinate dall'art. 1, commi da 179 a 185 della Legge di Bilancio 2023.

Quanto alla prima, il provvedimento indica che è possibile definire gli accertamenti con adesione, riguardanti i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, relativi a: i) processi verbali di constatazione, purché consegnati entro la data del 31 marzo 2023; ii) avvisi di accertamento ed avvisi di rettifica e liquidazione non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 e a quelli notificati successivamente a tale data e sino al 31 marzo 2023; iii) avvisi di accertamento emessi sulla base di inviti, ex art. 5-ter del D.Lgs. n. 218/1997, notificati entro il 31 marzo 2023; iv) avvisi di accertamento relativi ad inviti al contraddittorio, ex art. 5, c. 1, e 11, c. 1, del D.Lgs. n. 218/1997.

In tali casi, l'adesione comporta la riduzione delle sanzioni ad 1/18 del minimo in luogo di quella ordinaria di 1/3 del minimo.

Quanto alla definizione in acquiescenza, il provvedimento indica che è possibile definire in acquiescenza, con la riduzione ad 1/18 delle sanzioni irrogate, gli avvisi di accertamento e gli avvisi di rettifica e di liquidazione non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023, quelli notificati successivamente a tale data e sino al 31 marzo 2023 nonché gli atti di recupero dei crediti di imposta non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 e quelli notificati successivamente a tale data e sino al 31 marzo 2023.

Sono esclusi dalla definizione agevolata gli atti emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'articolo 5-quater del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227

Le due tipologie di definizione agevolata, che il provvedimento qualifica come forme di "regolarizzazione", si perfezionano con il pagamento dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata entro il termine per la proposizione del ricorso. È infatti ammessa la possibilità di versare le somme dovute ai fini della regolarizzazione in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata. Il provvedimento specifica che sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale e che è esclusa la compensazione prevista dall'art. 17, D.Lgs. n. 241/1997.

Ulteriori indicazioni contenute nel provvedimento riguardano la possibilità per i contribuenti di avvalersi delle ordinarie forme di adesione e di definizione nonché dell'assistenza degli uffici dell'Agenzia delle Entrate nella procedura di regolarizzazione.

## Comunicazione Bonus investimenti pubblicitari

Dal 1° al 31 marzo 2023 è possibile inviare la Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta per investimenti pubblicitari contenente i dati degli investimenti effettuati o da effettuare nell'anno 2023.

La presentazione del modello deve avvenire tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

Si ricorda che il "Decreto Energia" (articolo 25-bis Dl n. 17/2022) ha modificato la disciplina del bonus pubblicità, ristabilendo l'approccio incrementale delle spese (incremento minimo dell'1% dell'investimento pubblicitario) ed escludendo dall'agevolazione gli investimenti pubblicitari sulle emittenti televisive e radiofoniche. Pertanto, dal 2023 il credito d'imposta è determinato in misura pari al 75% del valore incrementale degli investimenti effettuati in campagne pubblicitarie, esclusivamente per le spese sostenute per la stampa, quotidiana e periodica, anche on line.

Restano fermi i limiti dei regolamenti dell'Unione europea in materia di aiuti "de minimis".

### Risposta ad Interpello n. 13 del 12 gennaio 2023 - Coordinamento ACE «ordinaria e superace»

Con la risposta n. 13/2023, l'Agenzia delle Entrate ha reso alcuni chiarimenti di coordinamento tra l'ACE «ordinaria» ed «innovativa».

In particolare, è stato precisato che:

- le riduzioni delle variazioni in aumento del capitale proprio di cui all'art. 10, del DM 3 agosto 2017 (i.e. disposizioni antielusive), da imputare alle variazioni in aumento del capitale in relazione alle quali si può fruire dell'ACE «innovativa», sono solo quelle derivanti da operazioni poste in essere tra il 1.1.2021 e il 31.12.2021;
- nel caso in cui la società disponga di una base ACE pregressa (2010-2020) e di incrementi del 2021, eccedenti il tetto di 5 milioni previsto per la «superace», le riduzioni derivanti dalle sterilizzazioni relative alle disposizioni antielusive di cui all'art. 10, D.M. 3 agosto 2017, si imputano prioritariamente agli incrementi realizzati nel 2021 eccedenti il tetto di 5 milioni di euro previsto dal comma 2, dell'art. 19, D.L. 73/21 (vale a dire all'ACE ordinaria del 2021) e successivamente, in caso di incapienza di questi, agli incrementi rilevanti per la «superace» ed infine, in caso di ulteriore incapienza, la restante parte andrà a sterilizzare la base ACE pregressa (2010-2020), secondo il meccanismo generale di funzionamento della disciplina antielusiva speciale;
- nell'ipotesi in cui un soggetto riceva, nel corso dell'esercizio d'imposta 2021, diversi conferimenti in denaro per un ammontare complessivo superiore al limite massimo di 5 milioni agevolabile con la «superace», l'Agenzia ritiene corretto considerare incassati prioritariamente i conferimenti soggetti a «superace» (nei limiti indicati) e successivamente quelli soggetti ad ACE «ordinaria».

### Risposta ad Interpello n. 47 del 17 gennaio 2023 - Credito d'imposta beni strumentali: noleggio temporaneo dei beni all'estero

Con la risposta n. 47/2023, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che sono agevolabili con il credito d'imposta anche i beni «industria 4.0» noleggiati alla controllata estera che li utilizza per eseguire lavori nel cantiere estero.

In particolare, l'istante opera in vari cantieri situati in vari Paesi del mondo, alcuni gestiti direttamente tramite stabili organizzazioni appartenenti alla società e altri gestiti tramite società locali controllate e collegate.

I macchinari 4.0 sono stati acquistati, mediante contratti di leasing, ai fini del loro utilizzo in Italia presso un cantiere che avrebbe dovuto prendere avvio tra la fine del 2021 e l'inizio del 2022 ma, a causa di ritardi nell'avvio del cantiere, i macchinari sarebbero rimasti inutilizzati e pertanto l'istante ha colto l'opportunità di utilizzarli temporaneamente presso il cantiere estero di una controllata.

Secondo l'Agenzia, nel caso prospettato dall'istante, non sembra configurarsi un'ipotesi di delocalizzazione, nel presupposto che ricorrano le seguenti condizioni:

- i beni devono mantenere un effettivo nesso funzionale con l'attività d'impresa svolta in Italia;
- l'utilizzo all'estero dei beni di cui trattasi non deve assumere una misura prevalente, in termini temporali ed economici, rispetto al relativo utilizzo in Italia;
- il canone di noleggio deve essere fissato al medesimo livello che sarebbe stato pattuito tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili;
- il costo e il rischio dell'investimento devono essere totalmente a carico della società italiana, senza che essi siano ribaltati in tutto o in parte, in maniera esplicita o implicita sul soggetto che utilizza il bene in base al contratto di noleggio.

## Risposta ad Interpello n. 71 del 18.01.2023 - I dividendi incassati dopo una fusione retrodatata aumentano la base ACE

Con la risposta all'istanza di interpello in commento, è stato affrontato il tema dell'applicazione del beneficio ACE in caso di fusione per incorporazione con efficacia giuridica al 31 dicembre 2019 ma con retrodatazione degli effetti contabili e fiscali al 1° gennaio 2019. Nel caso di specie, nel 2019 la società Beta (incorporata) aveva distribuito alla socia Alfa (incorporante) una parte degli utili di esercizio relativi all'anno 2018. Per effetto della retrodatazione contabile dell'operazione, Alfa non aveva provveduto ad includere tali somme (già materialmente incassate) nel proprio utile di esercizio in sede di bilancio 2019, avendo stornato (per effetto della retrodatazione contabile dell'operazione di fusione) i dividendi dal Conto Economico, portandoli a riduzione del disavanzo da annullamento.

La società istante Alfa ha, dunque, chiesto all'Agenzia delle Entrate se fosse possibile includere nella propria base ACE, a partire dal periodo di imposta 2020, anche l'ammontare del dividendo alla stessa distribuito dalla società (incorporata) Beta, nonostante la retrodatazione contabile della fusione avesse portato alla mancata inclusione di tale posta nell'utile dell'esercizio 2019.

L'Agenzia ha fornito risposta positiva al quesito sulla base del principio che «*al fine di evitare annullamenti della base ACE non collegati a reali decrementi di capitale investito, il beneficio spettante ai soggetti partecipanti all'operazione deve essere pari a quello che ad ognuno sarebbe spettato in assenza di fusione*».

Nell'ambito di operazioni di fusione con retrodatazione degli effetti fiscali e contabili, quindi, il dividendo distribuito dall'incorporata e incassato dall'incorporante può concorrere alla formazione della base ACE dall'esercizio successivo alla fusione.

## Risposta a interpello n. 84 del 19 gennaio 2023 - Operazioni MLBO fusione inversa

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta n. 84, ha avuto modo di fornire chiarimenti in merito alla disapplicazione della normativa di contrasto alla compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali e delle altre posizioni soggettive oggetto di riporto, di cui all'art. 172, comma 7, del TUIR, con riferimento ad una operazione di fusione inversa derivante da un'acquisizione con indebitamento (MLBO).

Con riguardo alle operazioni di MLBO, la società veicolo raramente supera il test patrimoniale e di vitalità economica imposti dalla disposizione in commento, essendo un'entità neocostituita, con la conseguenza di vedersi negare il riporto delle posizioni fiscali soggettive di cui sopra.

Tuttavia, secondo quanto chiarito nella circolare n. 6/2016 dell'Agenzia delle Entrate, risulta possibile, in sede di interpello, chiedere la disapplicazione dell'art. 172 comma 7 del TUIR, dimostrando la vitalità della società veicolo in relazione alle funzioni dalla stessa svolte, strumentali al perfezionamento dell'operazione di MLBO.

Nel caso oggetto di interpello, peraltro, tale disapplicazione non può trovare attuazione in quanto si riscontrano una serie di elementi anomali rispetto alle tradizionali operazioni di MLBO.

Come posto in evidenza dall'Agenzia «*il maggiore elemento di criticità è rappresentato dalla circostanza che la società veicolo era partecipata dal medesimo socio unico che partecipava in misura totalitaria anche la società target*». Conseguentemente, al termine dell'operazione, la situazione societaria risulta nella sostanza identica a quella di partenza, non configurandosi nei fatti alcun trasferimento del controllo.

Il caso trattato viene pertanto a qualificarsi, secondo l'interpretazione dell'Agenzia, come un'operazione di "leveraged recapitalization". Tali operazioni consistono nell'anticipazione ai soci di una quota degli utili e del valore che si prevede la società target potrà generare in futuro. Nel momento in cui questi utili vengono realizzati, i medesimi saranno destinati a copertura degli oneri finanziari conseguenti all'operazione di leverage anziché ai soci, che li avranno già percepiti.

## Interpello n. 87 del 19.01.2023 - Acquisto di azioni proprie e riserva in sospensione di imposta

Con il documento di prassi in commento, l'Amministrazione finanziaria è tornata a pronunciarsi sulla *vexata quaestio* relativa all'acquisto di azioni proprie, realizzato utilizzando le riserve in sospensione di imposta formatesi in conseguenza del riallineamento dei valori fiscali con quelli contabili (art. 1, commi 469 ss. della Legge n. 266/2005).

La Società istante proponeva istanza di interpello per conoscere se l'acquisto di azioni proprie implicasse l'estinzione del vincolo di sospensione d'imposta della riserva da riallineamento con conseguente assoggettamento a tassazione di tale riserva.

Secondo l'Agenzia, la *ratio* della disciplina sottostante alla creazione di una riserva in sospensione di imposta è quella di rinviare la tassazione della stessa all'atto della sua attribuzione ai soci. Infatti, tale vincolo *"implica la chiara volontà del legislatore di disincentivare la devoluzione ai soci di una quota del patrimonio netto corrispondente all'ammontare dei riallineamenti"*. Applicando tale principio al caso di specie, con l'acquisto di azioni proprie viene a realizzarsi ciò che l'apposizione del vincolo di sospensione d'imposta si prefigge proprio di disincentivare, ovvero sia l'attribuzione della riserva ai soci.

L'acquisto di azioni proprie viene dunque ad integrare il presupposto impositivo dal quale dipendeva la sospensione della tassazione della riserva in capo alla Società. La riserva, dunque, dovrà essere soggetta a tassazione ai fini Ires e Irap, con la possibilità di vedersi riconosciuto un credito di imposta pari all'imposta sostitutiva versata al momento dell'adesione al regime del riallineamento.

## Interpello n. 88 e 89 del 19 gennaio 2023 - Riallineamento operazioni conferimento d'azienda/fusione/scissione

L'articolo 15, commi da 10 a 12, del D.L. 185/2008 ha introdotto un regime di riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori iscritti in bilancio in occasione di operazioni di conferimento di azienda, di fusione o di scissione che deroga a quello già disciplinato, a regime, dall'articolo 176, comma 2ter, del TUIR.

Tali disposizioni sono applicabili anche per riallineare le differenze di valore che si riferiscono ad attività diverse da quelle indicate nell'articolo 176, comma 2ter del TUIR.

Possono, in particolar modo, essere oggetto di affrancamento le differenze di valore relative a quegli elementi dell'attivo dello stato patrimoniale (ad esempio, titoli immobilizzati e non, rimanenze di merci, crediti, ecc.), diversi dalle immobilizzazioni materiali e immateriali, che la società avente causa iscrive nel proprio bilancio a seguito di un'operazione straordinaria e nel rispetto dei principi contabili adottati. In tale circostanza, i maggiori valori sono assoggettati a tassazione ad aliquota ordinaria ai fini IRES, IRPEF ed IRAP tenendo, altresì, conto di eventuali maggiorazioni ed in maniera separata dall'imponibile complessivo.

La norma in commento prevede altresì che, nella particolare ipotesi in cui i maggiori valori da riallineare si riferiscano alla voce di bilancio relativa ai crediti, l'imposta sostitutiva sia dovuta nella misura del 20%. Oggetto dell'affrancamento è la differenza tra il valore di iscrizione in bilancio dei descritti elementi patrimoniali ed il valore fiscalmente riconosciuto che i medesimi elementi patrimoniali avevano in capo alla società dante causa. Più nel dettaglio, il disallineamento riallineabile, cioè la base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, va determinato facendo riferimento ai disallineamenti esistenti alla chiusura del periodo d'imposta in cui è stata realizzata l'operazione straordinaria, tra il valore civile di bilancio ed il relativo valore fiscale.

Con le risposte ad interpello n. 88 e 89 del 19 gennaio 2023 in tema di riallineamento dei crediti iscritti in bilancio in seguito ad operazioni di conferimento di azienda, di fusione o di scissione, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il maggiore valore oggetto di riallineamento si considera riconosciuto fiscalmente, a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva senza dar luogo ad alcuno sfasamento temporale.

## Interpello n. 93 del 19 gennaio 2023 - Lavori in corso su ordinazione e valutazione commesse infrannuali

Con la risposta ad istanza di interpello n. 93/2023, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, se la valutazione dei lavori in corso su ordinazione derivanti da commesse infrannuali avviene, secondo principi contabili OIC, sulla base dei ricavi maturati, occorre effettuare una variazione ai fini delle imposte sul reddito; ai fini IRAP, invece, non è necessario operare alcuna variazione della base imponibile.

A tal riguardo, si ricorda che l'OIC 23 prevede la possibilità di valutare le commesse, indipendentemente dalla durata, sia con il metodo della commessa completata (cioè sulla base dei costi sostenuti), sia con quello della percentuale di completamento (e dunque sulla base dei corrispettivi maturati in base all'avanzamento dei lavori).

Secondo l'Agenzia, per i bilanci redatti secondo principi contabili nazionali, i criteri dettati dall'OIC 23 si esauriscono in un fenomeno meramente valutativo per il quale non opera il principio di derivazione rafforzata e pertanto si rende applicabile l'art. 92, comma 6, del Tuir, il quale prevede come unico metodo di valutazione delle commesse infrannuali quello del costo.

Pertanto, nella dichiarazione dei redditi, si dovrà operare una variazione in diminuzione per allineare il maggior valore iscritto rispetto a quello di costo, mentre nessuna variazione dovrà essere operata ai fini IRAP in quanto per il tributo regionale opera il principio della «presa diretta» dal bilancio.

## Principio di diritto n. 4 del 17 gennaio 2023 - Credito d'imposta beni strumentali: momento di effettuazione dell'investimento

Con il principio di diritto n. 4, l'Agenzia delle Entrate ha reso ulteriori precisazioni in merito al momento di effettuazione dell'investimento, al fine di fruire del credito d'imposta, di cui all'art. 1, co. 1051-1063, L. 178/2020, nelle ipotesi in cui i contratti prevedono che la prestazione del venditore non si esaurisca con il semplice trasferimento del bene mobile compravenduto, ma comprenda anche tutta una serie di attività ulteriori (ad esempio trasporto, assemblaggio, installazione, ecc.).

In particolare, è stato ribadito che il momento di effettuazione dell'investimento va individuato secondo le regole dell'art. 109 del TUIR. Pertanto, per i beni mobili:

- L'investimento si considera effettuato alla data di consegna o spedizione del bene, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui, in base alle clausole contrattuali, si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale; non si deve tener conto di eventuali clausole di riserva delle proprietà;
- Laddove dalle previsioni contrattuali non si evinca esplicitamente la data del trasferimento della proprietà, si dovrà valutare caso per caso se la volontà delle parti del contratto sia stata quella di privilegiare la consegna/spedizione del bene oppure il completo adempimento delle ulteriori prestazioni poste a carico del fornitore.
- È onere del contribuente procedere ad una valutazione dei singoli contratti.

## Circolare in consultazione su Patent box

Il 17 gennaio è stata pubblicata sul sito dell'Agenzia delle Entrate la bozza della circolare sul nuovo regime Patent box, introdotto dal DL n. 146/2021, con la possibilità per i soggetti interessati di inviare osservazioni, proposte di modifica o integrazioni fino al 3 febbraio 2023. E' stato inoltre pubblicato in consultazione anche uno schema di provvedimento contenente alcune modifiche al provvedimento del 15 febbraio 2022.

Il nuovo regime Patent box, pensato per incentivare la creazione e lo sfruttamento economico di beni immateriali nell'esercizio dell'attività d'impresa, permette di usufruire di una maggior deduzione fiscale ("super deduzione") del 110%, rilevante sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'IRAP, per le spese sostenute nello svolgimento di attività di ricerca e sviluppo in relazione a software protetti da copyright, brevetti industriali e disegni e modelli giuridicamente tutelati.

La bozza di Circolare in consultazione si sofferma su vari aspetti della disposizione agevolativa e, in particolar modo, sulle modalità di accesso al regime, sull'ambito oggettivo e soggettivo, sui beni immateriali agevolabili, sulle "attività rilevanti", nonché sul meccanismo premiale previsto.

Ricordiamo che l'accesso a tale nuovo regime dipende dall'esercizio di un'opzione da esercitare nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta al quale la stessa si riferisce. L'opzione dura 5 periodi di imposta e non è revocabile. Nel caso in cui l'impresa voglia richiedere il beneficio per un nuovo bene immateriale, venuto successivamente ad esistenza, la stessa dovrà esercitare una nuova opzione che avrà durata per i cinque periodi d'imposta successivi. Nel caso in cui il «nuovo bene» presenti dei vincoli di complementarietà con un bene immateriale già agevolato con una precedente opzione, la nuova opzione avrà una durata coincidente con la residua durata della precedente. La Circolare in commento puntualizza che con "nuovo bene" si fa riferimento sia ad un bene venuto ad esistenza successivamente all'esercizio di una prima opzione per il nuovo Patent box, sia ad un bene già esistente che il contribuente aveva deciso, inizialmente, di escludere dal perimetro dell'agevolazione. Inoltre, sempre in merito alle modalità di accesso, la bozza precisa che è possibile esercitare l'opzione anche tardivamente, sia attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa/sostitutiva di quella già trasmessa, entro 90 giorni dal termine ordinario, sia avvalendosi dell'istituto della «remissio in bonis», sempreché il contribuente sia in buona fede.

Viene inoltre specificato che, ai sensi di quanto disposto dal secondo periodo del punto 11.2 del Provvedimento in bozza (modificativo del Provvedimento del 15 febbraio 2022), per il primo periodo di imposta di applicazione del nuovo regime Patent Box, la firma elettronica con marca temporale potrà essere apposta entro 6 mesi dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Per quanto concerne i beni agevolabili viene confermato che, diversamente dal precedente regime Patent Box, non accedono al beneficio i brevetti in corso di concessione, ovvero quelli per i quali sia depositata presso i competenti uffici la domanda di rilascio del brevetto, ma non sia ancora stato emesso il relativo titolo di privativa industriale. Conseguentemente, in relazione a detti beni, anche il meccanismo premiale troverà applicazione solo a decorrere dal periodo d'imposta in cui il contribuente ha ottenuto il titolo di privativa industriale.

Rilevano, invece, i disegni e modelli comunitari non registrati che possiedano i requisiti di registrabilità, che dovranno risultare da apposita dichiarazione sostitutiva di atto notorio da predisporre e consegnare all'Agenzia in caso di verifica. Analoga dichiarazione sostitutiva di atto notorio potrà essere predisposta anche al fine di provare l'esistenza del software protetto da copyright.

La Circolare chiarisce, inoltre, che la sterilizzazione, dal computo dei costi rilevanti ai fini del meccanismo premiale, dei costi che hanno concorso al numeratore del *nexus ratio* calcolato per una precedente agevolazione Patent Box, non opera laddove «*nell'ambito del precedente regime Patent box, il contributo economico relativo ai beni cui si riferiscono le attività rilevanti sia stato sempre negativo*». Ciò in quanto, in tale circostanza, non si verifica quell'effetto di duplicazione di agevolazioni che la disposizione sulla sterilizzazione dei costi è volta ad evitare.

Oggetto della deduzione maggiorata sono le spese per "attività rilevanti" correlabili al bene agevolabile. In merito la bozza interviene chiarendo che tra le spese riferibili ad attività rilevanti non possono rientrare quelle di tipo amministrativo, le spese generali o comunque i costi sostenuti a beneficio dell'intera struttura aziendale.

### Sentenza Corte di Cassazione n. 1035 del 16.01.2023 - Riportabilità delle perdite in operazioni di fusione

Con la sentenza in commento, la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito al riporto delle perdite delle società partecipanti ad una fusione. La disciplina dettata dall'art. 172, comma 7 del TUIR, è volta a contrastare il coinvolgimento in operazioni di fusione delle così dette "scatole vuote", cioè di quelle società che dispongono solo di perdite e che vengono acquisite al solo scopo di abbattere i redditi dell'incorporante.

Interpretando la disposizione richiamata, la Suprema Corte sottolinea che il riporto e la compensabilità delle perdite pregresse delle società incorporate, e più in generale di quelle fuse, è condizionato alla verifica che: (i) nell'esercizio anteriore alla delibera di fusione risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente e relativi contributi superiore al 40 per cento della media dei due periodi di imposta immediatamente precedenti; (ii) le perdite realizzate dalle società partecipanti alla fusione siano inferiori, e comunque riportabili nel limite del patrimonio netto delle stesse, senza tener conto dei versamenti effettuati dai soci nei ventiquattro mesi precedenti la situazione patrimoniale di riferimento.

La sentenza in commento ribadisce, infine, che il riporto delle perdite nelle fusioni in assenza delle condizioni di vitalità contenute nell'art. 172 comma 7 del TUIR, legate ai parametri dei ricavi e delle spese per lavoro subordinato, nonché all'entità del patrimonio netto contabile, può essere operato dietro presentazione di interpello, ex art. 11 della L. n. 212 del 2000, ove sia dimostrato che la società partecipante all'operazione non è una "scatola vuota".

## Novità IVA del nuovo modello di dichiarazione annuale IVA 2023

Con il Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 13 gennaio 2023 (Prot. n. 11378/202) sono stati approvati i modelli di dichiarazione IVA/2023 (modello IVA ordinario e modello BASE) concernenti l'anno 2022.

Le novità riguardano il Quadro CS, di nuova istituzione, ed il Quadro VO.

Il Quadro CS è stato previsto per consentire ai soggetti passivi del contributo straordinario, di cui all'articolo 37, del D.L. 21 marzo 2022, n. 21, di assolvere i relativi adempimenti dichiarativi.

In particolare, al fine di contenere per le imprese e i consumatori gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico, la normativa da ultimo citata ha istituito, per l'anno 2022, un contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario, a carico:

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

Il Quadro CS del modello IVA deve essere compilato dai soggetti che, verificata la sussistenza delle condizioni per l'applicazione del contributo, risultino tenuti ad effettuare i relativi versamenti e da quelli che risultino tenuti al versamento dell'importo residuo entro il 31 marzo 2023 ovvero intendano chiedere a rimborso o utilizzare in compensazione il maggior importo versato.

\*\*\*

Per quanto riguarda il Quadro VO, nella sezione 3, rigo VO35, riservato alle imprese agricole esercenti anche l'attività enoturistica, è stata introdotta la casella per comunicare la revoca dell'opzione per l'applicazione dell'IVA e la determinazione del reddito nei modi ordinari.

## Risposta a interpello n. 44 del 17.01.2023 - IVA - Consignment stock - Importazione di beni - Facoltà per l'esportatore abituale di assolvere l'IVA in Dogana mediante l'utilizzo del plafond disponibile previa emissione delle dichiarazioni di intento

Nel caso di specie, una società italiana effettua importazioni di beni provenienti dal Regno Unito in vigenza di un contratto di consignment stock. L'IVA assolta in dogana viene detratta, pur agendo la società in qualità di detentore della merce importata e non come proprietario della stessa.

La correttezza di tale comportamento è fondata sul fatto che, per i beni importati in virtù di un contratto di consignment stock, l'acquirente (che acquisirà la proprietà dei beni solo al momento dell'estrazione dal deposito) ha comunque l'obbligo, da un lato, di assolvere l'IVA in Dogana e, dall'altro, il diritto ad esercitare la detrazione dell'imposta assolta, ai sensi dell'articolo 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

La particolarità del caso consiste anche nel fatto che la società ha la qualifica di esportatore abituale e, quindi, intende emettere dichiarazioni d'intento nei confronti della Dogana al fine di importare beni senza pagamento dell'IVA.

Il quesito proposto verte, pertanto, sulla possibilità di utilizzare le dichiarazioni di intento relativamente alle importazioni effettuate in vigenza di un contratto di consignment stock.

Nella sua risposta, l'Agenzia delle Entrate, conferma che, in linea generale:

- per i beni importati, anche se non a titolo definitivo, l'IVA deve essere accertata, liquidata e riscossa in Dogana all'atto della loro introduzione nel territorio nazionale;
- la proprietà dei beni importati non è condizione necessaria per ottenere la detrazione dell'IVA pagata, bensì occorre che i beni o servizi presentino un nesso immediato e diretto con l'oggetto dell'attività di impresa, ossia siano ad essa inerenti.

Viene chiarito, inoltre, che nell'ipotesi di importazioni effettuate in vigenza di un contratto di consignment stock, l'esigibilità dell'IVA si realizza all'atto dell'immissione dei beni in libera pratica e contestualmente è riconosciuto al futuro acquirente (detentore) il diritto alla detrazione dell'imposta assoluta.

Nel caso di specie l'Agenzia delle entrate ha, quindi, concluso per il riconoscimento alla società istante della facoltà di spendere il plafond in Dogana (previa emissione di dichiarazione d'intento), anche in vigenza di un contratto di consignment stock.

### Risposte ad interpello n. 51 e n. 58 del 17.01.2023 in tema di regime speciale IVA "OSS"

Con le risposte in commento l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di fornire chiarimenti in tema di regime speciale IVA "OSS" (One Stop Shop). Si tratta della disciplina che semplifica gli obblighi in materia di IVA per le imprese che vendono beni e forniscono servizi a consumatori finali in tutta la UE, consentendo a tali imprese di:

- Registrarsi elettronicamente ai fini IVA in un unico Stato membro per tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ammissibili a favore di acquirenti situati in tutti gli altri 26 Stati membri;
- Dichiarare l'IVA tramite un'unica dichiarazione elettronica OSS IVA ed effettuare un unico pagamento dell'IVA dovuta su tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi.

Con il primo interpello l'Agenzia delle Entrate è stata chiamata a fornire chiarimenti sul trattamento IVA delle cessioni di beni effettuate da una casa di moda italiana (l'Istante), che commercializza i propri prodotti anche tramite vendite a distanza nei confronti di consumatori finali residenti nella UE ed in Paesi terzi. Con la risposta in commento è stato confermato che possono essere assolti tramite OSS gli adempimenti IVA che derivano:

- Dalla cessione dei beni, acquistati *online* o presso la boutique italiana, e successivamente spediti dai magazzini/negozi italiani al domicilio tedesco degli acquirenti, privati consumatori. L'operazione si qualifica, infatti, come vendita a distanza intracomunitaria in quanto si tratta di beni spediti/trasportati dal fornitore italiano, soggetto passivo stabilito nella UE, da uno Stato membro (Italia) diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente privato consumatore;
- Dalla cessione dei beni a clienti francesi, consumatori finali, spediti da un magazzino dell'Istante situato in Germania e munito di uno specifico identificativo IVA tedesco e trasportati a destinazione (Francia) da una società di spedizioni terza su incarico dell'Istante. A parere dell'Agenzia, anche tale operazione si qualifica come vendita a distanza intracomunitaria ai fini dell'OSS.

\*\*\*

Con il secondo interpello l'Agenzia si è occupata di vendite a distanza intracomunitarie di beni nei confronti di privati consumatori, effettuate da una società fiscalmente domiciliata in Irlanda. Nel caso di specie, i beni sono stoccati in Italia presso una logistica terza e tale circostanza ha fatto sorgere il dubbio sul Paese in cui la società irlandese dovesse identificarsi ai fini del regime OSS: in Italia (dove è presente appunto il magazzino da cui i beni vengono spediti) oppure l'Irlanda, luogo di stabilimento della società.

A parere dell'Agenzia delle entrate, la società deve iscriversi allo sportello OSS UE dello Stato membro di stabilimento, ossia in Irlanda, a nulla rilevando la circostanza che in un diverso Stato UE sia presente una logistica, appartenente a terzi, dalla quale la società spedisce i beni ai relativi acquirenti.

Viene, infine, ricordato che rientrano nel regime OSS UE le vendite a distanza intracomunitarie di beni. Restano, quindi, escluse da tale regime le vendite a distanza nazionali e, cioè, le cessioni di beni che si trovano nello stesso Stato membro dell'acquirente al quale vengono inviate, a meno che tali operazioni non risultino facilitate mediante l'utilizzo di una piattaforma elettronica. Di conseguenza, le vendite in Italia dei beni ivi stoccati presso la logistica di terzi si configurano quali cessioni nazionali e devono essere incluse nella dichiarazione IVA italiana, previa apertura di partita IVA in Italia della società irlandese.

## Risposta a interpello n. 57 del 17.01.2023 - Individuazione del debitore d'imposta nell'acquisto intracomunitario di beni

La fattispecie oggetto del presente interpello vede una società tedesca, che dispone di una stabile organizzazione in Italia, cedere ad un cliente italiano beni di propria produzione e provenienti dal magazzino tedesco. Particolarità dell'operazione sono le seguenti:

- Il trasporto dei beni dalla Germania all'Italia a cura del cliente finale italiano oppure, in alternativa, a cura della casa madre, senza alcun transito per il magazzino della stabile organizzazione italiana;
- La stabile organizzazione cura la negoziazione e conclusione del contratto in nome e per conto della casa madre e le attività di *pre* e *post* vendita.

Il quesito verte sul corretto trattamento IVA dell'operazione che dipende dalla partecipazione o meno della stabile organizzazione all'operazione.

L'Agenzia delle entrate ricorda preliminarmente che la stabile organizzazione non è un soggetto giuridico autonomo ed indipendente dalla casa madre estera, ma assume una soggettività propria per le operazioni ad essa direttamente riferibili, poste in essere, dal lato attivo o passivo, con soggetti terzi. Inoltre se la stabile organizzazione non interviene nell'operazione di cessione/prestazione, il soggetto passivo non si considera stabilito nello Stato membro al quale ha fornito beni o servizi e non sarà, pertanto, tenuto al pagamento dell'IVA.

Ai fini della verifica circa la partecipazione o meno della stabile organizzazione alle operazioni della casa madre, viene poi precisato, in linea generale, che:

- lo svolgimento di meri compiti di supporto amministrativo non è sufficiente per considerare integrato il requisito dell'intervento della stabile organizzazione nella fornitura dei beni.
- analogamente, la circostanza che la stabile organizzazione stipuli contratti in nome e per conto della capogruppo o si occupi del marketing e dei rapporti con i clienti non è di per sé indice di un suo "intervento" qualificante nelle operazioni di cessione.

Nel caso di specie, a parere dell'Agenzia, la negoziazione dei contratti e dei contenuti tecnici degli stessi, influenti sulla definizione delle caratteristiche del prodotto fornito dalla casa madre, qualifica il ruolo della stabile organizzazione come rilevante nella fase preliminare dell'operazione e, pertanto, si può ritenere che la stabile partecipi all'operazione.

Confermata, quindi, la partecipazione alla transazione della stabile organizzazione, questa effettuerà un acquisto intracomunitario nei confronti della casa madre e dovrà adempiere agli obblighi IVA mediante il meccanismo del *reverse charge*. Successivamente, la stessa stabile organizzazione effettuerà una cessione domestica nei confronti dell'acquirente finale nazionale, applicando l'IVA in rivalsa.

## Agenzia delle Entrate - Principio di diritto n. 2 del 12/01/2023 Cessione di beni all'interno di depositi doganali - obbligo di fatturazione - articolo 21, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972

Con il Principio di diritto in commento, l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di occuparsi degli adempimenti IVA conseguenti alla cessione di beni stoccati all'interno di un deposito doganale e, in particolar, modo della fatturazione.

Viene ricordato, innanzitutto, che tale tipologia di cessione è soggetta all'obbligo di fatturazione [art. 21, comma 6, lett. a) del d.P.R. n. 633/1972], pur trattandosi di operazione non territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia in quanto i beni non sono (ancora) oggetto di importazione e conservano quindi lo *status* di merce allo stato estero.

Analogo obbligo di fatturazione grava sulle vendite di beni (nonché sulle prestazioni di servizi), che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea (quindi, anche queste, non territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia), poste in essere da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato. Si tratta ad esempio delle vendite di beni «estero su estero» ovvero di beni acquistati all'estero e ceduti prima dell'importazione in Italia o nella UE. L'obbligo di fatturazione in parola è previsto dall'art. 21, comma 6-bis, lett. b) del d.P.R. n. 633/1972.

Sulla base di tale ultima previsione l'Agenzia, nel documento di prassi in commento, conclude dunque che sussiste l'obbligo di fatturare le cessioni operate all'interno dei depositi doganali situati in Italia, indipendentemente dalla qualifica del soggetto cedente (stabilito o meno nel territorio dello Stato).

Risposta interpello 17 gennaio 2023 n. 50/E - Determinazione dello status di residenza fiscale e possibile applicazione dell'art. 51, comma 8, del TUIR per un lavoratore dipendente impossibilitato a spostarsi materialmente all'estero a causa dell'emergenza COVID-19

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 50 del 17 gennaio 2023, è intervenuta in merito alla determinazione della residenza fiscale e alla possibilità di applicare l'agevolazione prevista dall'art. 51, comma 8 bis, del TUIR (*cosiddette «retribuzioni convenzionali»*) per un lavoratore dipendente che, a causa del blocco alla circolazione determinato dall'emergenza COVID, non ha potuto trasferire la propria residenza all'estero stante la materiale impossibilità di spostarsi.

Con riguardo al primo quesito, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la persona che risulta fisicamente presente in Italia per un periodo complessivamente superiore a 91 giorni deve essere considerata fiscalmente residente in Italia per il 2021 in accordo con l'art. 3 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia - Irlanda. Infatti, dal combinato disposto dell'art. 2 del TUIR e dell'art. 3 del Trattato, se una persona fisica risulta fiscalmente residente in Italia ai sensi della normativa interna, la stessa dovrà essere considerata non residente in Italia in virtù del Trattato solo se non supera complessivamente i 91 giorni di presenza fisica in Italia nell'anno fiscale di riferimento.

In merito al secondo quesito, l'Agenzia delle Entrate, ha chiarito che non risultano verificate le condizioni previste dall'art. 51, comma 8 - bis del TUIR, in quanto, il lavoratore risulta essere stato residente fiscale in Italia nel 2021 ma non anche nell'anno fiscale 2022. Per l'Amministrazione Finanziaria il requisito del soggiorno in un Paese estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco temporale di dodici mesi, quando si verifica a cavallo di due diverse annualità, richiede che il lavoratore rimanga residente fiscale in Italia in entrambe dette annualità fiscali.

**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 5 febbraio 2023.

**Roma**  
Via Ludovisi, 16

**Torino**  
Corso Re Umberto, 9bis

**Bologna**  
Corte Isolani, 1

**Treviso**  
Viale G. Verdi, 1

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



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

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