



In questo numero: novità in ambito di legislazione, news dall'Agenzia delle Entrate, giurisprudenza:

- ▶ **Imposte sui redditi** (p2)
- ▶ **Imposta sul valore aggiunto** (p10)
- ▶ **NEW Expatriates & Global Mobility** (p13)



vai agli argomenti di interesse!



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

### D.L. 132 del 30/09/2021 - Regolarizzazione splafonamento Irap

L'articolo 5 del D.L. n. 132/2021, pubblicato sulla G.U. n. 234 del 30.9.2021, ha prorogato al 30.11.2021 il termine per la regolarizzazione del versamento del saldo IRAP 2019 e del primo acconto IRAP 2020 (senza applicazione di sanzioni ed interessi) in caso di errata applicazione dell'esonero, di cui all'art. 24 del D.L. n. 34/2020 (i.e. Decreto Rilancio), in relazione al superamento del limite massimo degli aiuti di Stato concessi nell'emergenza COVID-19.

### D.L. 146/2021 - Decreto Fiscale

*Il Consiglio dei Ministri ha approvato in data 15 ottobre 2021 il c.d. decreto fiscale, collegato alla Legge di Bilancio per il 2022, che è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 252 del 21 Ottobre 2021. Procediamo di seguito a commentare alcune delle disposizioni nello stesso contenute.*

#### Art. 5, commi 7-12 - Ravvedimento per indebito utilizzo del credito d'imposta per Ricerca e Sviluppo di cui alla L. 145/2013

Il decreto-legge 146/2021 (art 5, commi 7-12) ha introdotto una speciale sanatoria per le indebite compensazioni del credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, di cui all'art. 3 del D.L. 145/2013, eseguite entro il 22 ottobre 2021 (data di entrata in vigore del D.L. 146/2021).

Nello specifico, tale istituto è rivolto ai soggetti che *“abbiano realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito di imposta”* ed a coloro che abbiano commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili, nonché nella determinazione della media storica di riferimento. La sanatoria è, invece, preclusa nei casi in cui il credito compensato nell'F24 sia il risultato di condotte fraudolente, di fattispecie soggettivamente ed oggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti. I crediti che rientrano nella sanatoria devono essere maturati dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019.

La sanatoria si sostanzia nella presentazione di un'istanza all'Agenzia delle Entrate entro il 30 settembre 2022 e nel pagamento delle somme dovute, entro il 16 dicembre 2022, in un'unica soluzione o in tre rate annuali di pari importo, con applicazione degli interessi legali.

Il contenuto e le modalità di trasmissione del modello di comunicazione per la richiesta di applicazione della procedura saranno definiti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate da adottare entro il 31 maggio 2022.

La sanatoria è preclusa se, al 22 ottobre 2021, è presente un avviso di recupero del credito d'imposta ormai definitivo. Nell'ipotesi, invece, in cui l'avviso di accertamento non sia divenuto definitivo, è possibile avvalersi della procedura versando l'intero importo del credito compensato, senza possibilità di rateizzazione.

La procedura si perfeziona con l'integrale versamento di quanto dovuto e garantisce di fruire dello stralcio delle sanzioni amministrative e degli interessi, nonché della non punibilità in relazione al reato di indebita compensazione, di cui all'art. 10-quater, D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

In caso di riversamento rateale, il mancato pagamento di una delle rate entro la scadenza prevista comporta il mancato perfezionamento della procedura, l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti, nonché l'applicazione di una sanzione pari al 30 per cento degli stessi e degli interessi, con decorrenza dalla data del 17 dicembre 2022.



## Art. 6 - Semplificazione della disciplina del Patent Box

L'articolo in commento modifica, a decorrere dal 22.10.2021, la modalità di funzionamento dell'agevolazione c.d. "Patent Box", trasformandola da un'agevolazione improntata sulla parziale detassazione del reddito derivante dall'utilizzazione o dalla concessione in uso di alcune tipologie di beni immateriali, cd. "IP" (art. 1 co. 37 - 45 della L. 190/2014 e DM 28.11.2017), ad un metodo basato sulla "super deduzione" dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a detti "IP", che sono a tale scopo maggiorati del 90%.

Le attività di ricerca e sviluppo agevolate possono essere svolte sia internamente che mediante contratti di ricerca stipulati con soggetti terzi e riguardano, in particolare, i seguenti "IP": software protetti da copyright, brevetti industriali, marchi d'impresa (ritornati agevolabili dopo la loro esclusione nel 2017), disegni e modelli, nonché processi, formule e informazioni relative a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, giuridicamente tutelabili.

L'agevolazione sarà fruibile da tutti i titolari di reddito d'impresa (ivi incluse le stabili organizzazioni in Italia di soggetti residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni è effettivo), previa opzione di durata quinquennale, irrevocabile e rinnovabile, e produrrà effetti sia ai fini IRES che IRAP. Con provvedimento attuativo da parte del direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno definite le modalità di esercizio dell'opzione.

I contribuenti interessati potranno inoltre produrre "idonea" documentazione" in cui indicare le informazioni necessarie alla determinazione della predetta maggiorazione. Il possesso di tale documentazione, da comunicare nella dichiarazione relativa al periodo di imposta per il quale si beneficia dell'agevolazione, consentirà la disapplicazione delle sanzioni da "infedele dichiarazione", in caso di rettifica delle basi imponibili a seguito di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività istruttorie. La struttura e i contenuti di tale documentazione saranno comunicati sempre con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Non risulta, al momento, chiara la decorrenza della nuova normativa e le regole transitorie da applicare per il precedente regime "Patent Box". Vi è il dubbio, infatti, che la stessa possa avere portata retroattiva, con la conseguenza di far decadere i regimi avviati o rinnovati dal 2020 in assenza di esercizio della relativa opzione entro il 21 ottobre 2021 (data antecedente a quella di entrata in vigore della norma), attraverso la presentazione della dichiarazione dei redditi riferita a detto esercizio. Sembra peraltro che l'Agenzia delle Entrate ed i Ministeri competenti stiano lavorando alla correzione del testo al fine di rendere salvo il vecchio regime "Patent Box" per i regimi avviati o rinnovati dal 2020.

## Decreti Direttoriali del Ministero dello Sviluppo Economico del 6/10/2021 - Credito d'imposta Beni Strumentali 4.0, R&S, Formazione 4.0

Il Ministero dello Sviluppo Economico ha approvato i modelli di comunicazione dei dati e delle altre informazioni riguardanti:

1. il credito d'imposta per gli INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese (articolo 1, commi 189 e 190, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, ed all'art.1, commi da 1051 a 1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178). Con riferimento agli investimenti ricadenti nell'ambito di applicazione della disciplina della legge n. 160/2019, il modello di comunicazione va trasmesso entro la data del **31 dicembre 2021**. Con riferimento, invece, agli investimenti ricadenti nell'ambito di applicazione della legge n. 178/2020, il modello va trasmesso entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi riferita a ciascun periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti.
2. il credito d'imposta per gli investimenti in attività di R&S, attività di INNOVAZIONE TECNOLOGICA e attività di DESIGN E IDEAZIONE ESTETICA (commi 200, 201 e 202, dell'articolo 1, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, così come definite dal decreto del 26 maggio 2020 del MISE). Con riferimento agli investimenti nelle attività ammissibili effettuati nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, il modello di comunicazione va trasmesso entro la data del **31 dicembre 2021**. Con riferimento, invece, agli investimenti nelle attività ammissibili effettuati nei periodi d'imposta agevolabili successivi, il modello va trasmesso entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi riferita a ciascun periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti.



3. il credito d'imposta per le spese di **FORMAZIONE DEL PERSONALE** dipendente, finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale previste dal Piano nazionale Impresa 4.0 (articolo 1, commi da 46 a 56, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, e decreto 4 maggio 2018 del Ministero dello sviluppo economico di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze e il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali). Con riferimento alle attività di formazione svolte nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, il modello di comunicazione - Sezione A - va trasmesso entro la data del **31 dicembre 2021**. Con riferimento, invece, alle spese sostenute nei periodi d'imposta agevolabili successivi al predetto periodo d'imposta, il modello - Sezione B - va trasmesso entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi riferita a ciascun periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti.

La comunicazione, firmata digitalmente dal legale rappresentante, deve essere inviata tramite PEC agli appositi indirizzi definiti dal MISE. Va comunque sottolineato che l'invio della comunicazione non costituisce presupposto per la fruizione del credito d'imposta, avendo la sola finalità di acquisire i dati e le informazioni in essa indicati al fine di valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative.

### Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 262282 del 11/10/2021 - Bonus Tessile e Moda

Il provvedimento n. 262282 dell'11/10/2021 ha approvato il modello di comunicazione per fruire del credito d'imposta relativo all'incremento delle rimanenze finali nel settore moda, di cui all'articolo 48-bis del D.L. n. 34/2020.

Con successivo provvedimento n. 293378, pubblicato il 28 ottobre 2021, sono state fissate le tempistiche di presentazione delle succitate comunicazioni. In particolare, la trasmissione telematica potrà avvenire:

- **dal 29 ottobre 2021 al 22 novembre 2021**, con riferimento al periodo d'imposta in corso al 10 marzo 2020 (2020 per i soggetti "solari");
- **dal 10 maggio 2022 al 10 giugno 2022**, con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 (2021 per i soggetti "solari").

**Tuttavia, la fruizione del beneficio sarà consentita solo a seguito dell'adozione della decisione di autorizzazione della misura da parte della Commissione Europea.**

Per tale motivo, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, che renderà nota la quota percentuale del credito effettivamente fruibile, in rapporto alle risorse disponibili, sarà pubblicato solo a seguito di tale autorizzazione.



### Risoluzione n. 58/E del 29/09/2021 - Esonero versamento saldo Irap 2019

I soggetti che hanno beneficiato dell'esonero dal versamento del saldo IRAP 2019, ex art. 24 D.L. n. 34/2020, dovevano darne indicazione al rigo IS201 del modello IRAP 2020, relativo al 2019. La mancata compilazione di tale rigo può essere regolarizzata presentando una dichiarazione integrativa e versando la sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del D. Lgs. 471/97 (i.e. 250 euro), riducibile mediante l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del D. Lgs. 472/97.

### Risposte agli interpelli n. 712 del 15 ottobre 2021, n. 718 del 15 ottobre 2021, n. 721, n. 723, n. 725 e n. 726 del 18 ottobre 2021 - Investimenti in beni strumentali nuovi

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta con ulteriori chiarimenti in materia di iperammortamento e credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi. Di seguito riassumiamo i contenuti principali dei più significativi.

- ▶ Con la risposta n. 712 del 15 ottobre 2021, l'Agenzia si è espressa in merito alle spese sostenute per la realizzazione di un nuovo impianto di depurazione di acque reflue. In particolare, in merito alla possibilità di estendere l'agevolazione in esame anche ai costi sostenuti per la realizzazione delle opere murarie, l'Agenzia ha rinviato alle precisazioni contenute nella risoluzione n. 152/E del 15/12/2017. Pertanto, soltanto nei limiti in cui tali opere non presentino una consistenza volumetrica apprezzabile e, quindi, non assumano natura di "costruzioni" ai sensi della disciplina catastale (come specificato nella circolare n. 2/E del 2016), possono configurarsi come oneri accessori e rilevare ai fini della disciplina agevolativa. Peraltro, il documento risulta di particolare interesse per quanto concerne la definizione del "*momento di effettuazione dell'investimento*" - rilevante ai fini di comprendere la tipologia di agevolazione applicabile - nel caso di un investimento complesso costituito da un insieme di beni e servizi consegnati in tempi differenti da fornitori terzi. In particolare, in presenza di una serie di atti di investimento realizzati per mezzo di diverse ed autonome acquisizioni di beni e servizi effettuate presso diversi fornitori, secondo l'Agenzia i costi sostenuti devono essere ripartiti tra i diversi periodi di imposta agevolabili - e assoggettati alla disciplina vigente pro tempore - facendo riferimento all'acquisto di ciascun bene e di ciascun servizio ad esso correlato secondo le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR. Infine, con riferimento ai contratti di appalto, la verifica della condizione degli acconti in misura pari almeno al 20 per cento (necessaria al fine di individuare la disciplina concretamente applicabile) va condotta avendo riguardo al costo complessivo dei beni e dei servizi correlati previsto nel contratto.
- ▶ Con la risposta n. 723 del 18 ottobre 2021, l'Agenzia ha chiarito che nel caso di "contratti complessi", al fine di individuare il momento di effettuazione dell'investimento - determinante al fine di incardinare l'investimento in una determinata disposizione agevolativa - non è sufficiente la consegna del bene, ma è necessario valutare lo svolgimento di ulteriori attività (ad esempio modifiche tecniche, addestramento e formazione del personale, collaudo) che possano portare a configurare realizzato il requisito della "certezza", di cui al comma 1 dell'art. 109 del TUIR. Nella fattispecie oggetto di interpello, l'adempimento decisivo a tali fini è stato individuato dall'Ufficio nel rilascio del "*Final Acceptance Certificate*", "FAC", attestante l'esito positivo del collaudo, in quanto solo in quel momento l'esistenza del costo del bene può dirsi "certa", tanto che proprio al FAC è legato l'obbligo contrattuale del pagamento del saldo dovuto al fornitore.
- ▶ Con la risposta n. 725 del 18 ottobre 2021 l'Agenzia ha ritenuto che lo strumento della firma digitale corredata da marca temporale, laddove rispondente ai requisiti previsti dalle norme e dalle regole tecniche vigenti, sia idoneo a garantire la certezza della data di emissione, da parte dell'ente di certificazione accreditato, dell'attestato di conformità.
- ▶ Con le risposte n. 718 del 15 ottobre 2021 e n. 726 del 18 ottobre 2021 l'Agenzia, richiamando la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, ha precisato che nell'ipotesi di beni concessi in comodato d'uso a terzi, il comodante potrà beneficiare dell'agevolazione, a condizione che i beni in questione siano "strumentali" ed "inerenti" alla propria attività. L'agevolazione è riconosciuta anche se il bene, fisicamente non collocato nel luogo di ordinario svolgimento dell'attività e non utilizzato in maniera diretta, sia utilizzato dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e ceda la propria utilità anche all'impresa proprietaria/comodante.



- ▶ Con la risposta n. 721 del 18 ottobre 2021, l’Agenzia ha precisato che, per le imprese operanti in concessione nei settori dell’energia, acqua, trasporti, rifiuti, ecc., il credito d’imposta per investimenti in beni strumentali nuovi spetta soltanto per gli investimenti in beni non rientranti nel “perimetro concessorio”, la cui effettuazione non discende da un obbligo assunto nell’ambito della concessione e sui quali il gestore-proprietario può esercitare gli ordinari diritti di disposizione.
- ▶ Con la risposta n. 719 del 18 ottobre 2021, infine, l’Agenzia ha precisato che il credito d’imposta per investimenti in beni strumentali nuovi spetta anche alle imprese “*che accedono ad istituti finalizzati al perseguimento della continuità aziendale*”, quali gli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis, R.D. n. 267/42.

### Risposta ad interpello n. 732 del 19 ottobre 2021 - Irrilevanza delle plusvalenze da conferimento di partecipazioni ai fini ACE

Con risposta ad interpello n. 732 del 19 ottobre 2021, l’Agenzia delle Entrate ha trattato il tema dell’irrelevanza delle plusvalenze da conferimento di partecipazioni ai fini ACE.

Il caso riguarda una società che redige il bilancio secondo i principi contabili internazionali, la quale ha proceduto, nell’ambito di una riorganizzazione della struttura del gruppo, a conferire a una controllata alcune partecipazioni detenute in società estere. Il conferimento è stato effettuato sulla base del valore di mercato delle partecipazioni, determinato da apposite perizie di stima. A fronte di tali apporti, la conferente ha rilevato una plusvalenza che è stata assoggettata in dichiarazione al regime Pex (articolo 87 del Tuir).

La fattispecie in esame, in assenza di una specifica disposizione, deve essere valutata in base alle similitudini che presenta con il conferimento d’azienda, previsto nel decreto ministeriale 3 agosto 2017 - Nuovo Decreto Ace.

Tale decreto prevede l’irrelevanza delle riserve formate con utili “derivanti da plusvalenze iscritte per effetto di conferimenti d’azienda o di rami d’azienda” nella determinazione della variazione in aumento del capitale proprio ai fini della determinazione dell’Ace.

Nel caso in esame, il conferimento è stato contabilizzato al *fair value* in quanto l’operazione, pur essendo realizzata all’interno del gruppo, è dotata di sostanza economica, avendo l’obiettivo di razionalizzare la gestione delle controllate estere.

Dato che il conferimento di partecipazioni, al pari del conferimento di azienda, è suscettibile di differenti modalità di contabilizzazione (plusvalenza o continuità di valori), si deve applicare analogicamente, conclude la risposta 732, la sterilizzazione della base Ace prevista per il conferimento d’azienda. L’utile accantonato a riserva, per l’importo corrispondente alla plusvalenza su partecipazioni, non sarà dunque da considerare nel calcolo dell’agevolazione.

### Risposta ad interpello n. 694 del 8 ottobre 2021 - Trasferimento di sede di una CFC “estero su estero”

L’Agenzia delle Entrate ha valutato il caso del trasferimento dal Lussemburgo alla Svizzera di una holding lussemburghese “passiva”, detenuta da un soggetto italiano, che rientra nella disciplina della Cfc, di cui all’articolo 167 del Tuir.

Nonostante il trasferimento della sede dal Lussemburgo alla Svizzera non abbia natura dissolutoria ma comporti la continuità giuridica della società trasferita (in quanto posto in essere conformemente alla legislazione dello Stato di provenienza e a quello di destinazione), il Lussemburgo applica una exit tax sulla differenza tra il valore delle attività e passività valutate al market value e il corrispondente costo fiscalmente riconosciuto. La Svizzera riconosce come valori fiscali in entrata quelli contabili esistenti all’uscita dal Lussemburgo (senza tener conto dei plusvalori tassati con la exit tax), salvo che per alcune attività.

Nella risposta a interpello n. 694, del 8 ottobre 2021, l’Agenzia delle Entrate chiarisce che non trova applicazione l’articolo 166 del Tuir (exit tax italiana), non verificandosi un trasferimento di sede al di fuori del territorio italiano (ancorché la Cfc sia di fatto tassata anche in Italia). Occorre, invece, verificare se nello Stato estero di destinazione la Società continui ad integrare le condizioni di applicazione dell’articolo 167 del Tuir, qualora questa sia assoggettata a un diverso regime fiscale o livello impositivo.



L'articolo 166 non trova applicazione neppure in sede di determinazione del livello impositivo virtuale italiano della Società (tax rate test), necessario per stabilire se il livello di tassazione estero sia da considerarsi privilegiato. Ad avviso dell'Agenzia, l'art. 166 del TUIR non rileva neanche in sede di tassazione per trasparenza della controllata estera.

Viene inoltre precisato che i valori fiscali da utilizzare per il calcolo del reddito della Cfc trasferita sono determinati in continuità con i valori utilizzati in Lussemburgo prima del trasferimento di sede. Conseguentemente, non sarà possibile considerare i maggiori valori fiscali riconosciuti in Svizzera in base a disposizioni che, per taluni asset, consentono la rivalutazione.

### Risposta ad Interpello n. 695 del 11 Ottobre 2021 - Il conferimento di partecipazioni sospende l'holding period per l'esenzione da *royalties*

L'Agenzia delle Entrate ha escluso la possibilità di applicare l'esenzione da ritenuta intracomunitaria sulle *royalties* - ai sensi dell'art. 26-*quater*, D.P.R. n. 600/1973 - nel caso in cui il periodo minimo di possesso delle partecipazioni venga interrotto a seguito di conferimento.

Nel caso sottoposto all'attenzione dell'Agenzia, la Società Istante italiana corrisponde *royalties* alla Controllante diretta spagnola per l'utilizzo di diritti inerenti a proprietà industriali. Il gruppo sarà, peraltro, oggetto di una operazione di riorganizzazione che prevede la costituzione di una nuova Holding spagnola nella quale confluiranno sia le partecipazioni delle società operative del gruppo che i diritti relativi alla gestione delle proprietà industriali. L'Istante si troverà, conseguentemente, a seguito di dette riorganizzazione, nella posizione di dover corrispondere le *royalties* direttamente alla nuova Holding, in relazione alla quale non risulterà, però, rispettato il requisito della detenzione ininterrotta per almeno un anno della partecipazione (i.e. *holding period*), richiesto al fine di beneficiare del regime di esenzione dall'applicazione della ritenuta.

L'Istante ritiene che, il pagamento delle *royalties* alla nuova Holding “*nel periodo successivo al trasferimento in capo a quest'ultima anche dei diritti inerenti le PI*” (n.d.r. Proprietà Industriali), “*ma prima che siano decorsi 12 mesi dal trasferimento delle partecipazioni al capitale della Società istante, possa beneficiare dell'esenzione da imposizione*” sulla base di un insieme di considerazioni dalla stessa rappresentate.

La risposta dell'Agenzia delle Entrate è negativa: il dato letterale normativo e i precedenti di prassi non permettono di derogare al requisito dell'*holding period*. Infatti, a nulla rileva che il conferimento sia avvenuto senza intento speculativo e in “*sostanziale successione tra Controllante e Holding*”. Di conseguenza, alla nuova Holding non sarà possibile computare il periodo di detenzione della partecipazione maturato anteriormente al conferimento da parte della Controllante.

In conclusione, la società istante sarà obbligata ad applicare le ordinarie ritenute alla fonte sul pagamento delle *royalties* nella misura disposta dal Trattato Italia - Spagna e, non appena il requisito dell'*holding period* sarà rispettato, il beneficiario potrà esperire specifica istanza di rimborso.

### Risposta ad interpello n. 618 del 20 settembre 2021 - Contributi e indennità Covid

L'Agenzia ha chiarito che gli indennizzi di qualsiasi natura erogati, che soddisfino contestualmente i requisiti dell'articolo 10-bis del decreto “Ristori”, rientrano nell'ambito applicativo della richiamata disposizione e pertanto non concorrono alla formazione del reddito imponibile, ai fini delle imposte sui redditi, e del valore della produzione IRAP.

Riguardo la compilazione dei modelli dichiarativi, in relazione alle agevolazioni diverse da quelle indicate nella “Tabella codici aiuti di Stato”, posta in calce alle istruzioni dei modelli REDDITI, l'Agenzia rinvia all'avvertenza pubblicata sul proprio sito, in cui è stato chiarito che i soggetti beneficiari dei predetti contributi e indennità non devono indicare il relativo importo nei quadri di determinazione del reddito d'impresa/lavoro autonomo (è possibile utilizzare il codice variazione in diminuzione 99 del quadro RF), nonché del valore della produzione IRAP (v. codice 99 delle variazioni in diminuzione), né deve essere compilato il prospetto degli aiuti di Stato.

I soggetti che hanno beneficiato dell'esonero dal versamento del saldo IRAP 2019, dovevano darne indicazione al rigo IS201 del modello IRAP 2020, eventualmente presentando una dichiarazione integrativa e versando la sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del D. Lgs. 471/97, riducibile mediante ravvedimento operoso.



### Risposta ad interpello n. 740 del 20 aprile 2021 - Dematerializzazione nota spese

Con la risposta ad interpello n. 740 del 20 ottobre 2021 l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la validità della procedura informatica elaborata dall'istante per consentire la creazione, il controllo, la contabilizzazione e la conservazione in formato totalmente digitalizzato delle note spese prodotte dai dipendenti trasfertisti. Ciò in quanto, laddove siano garantiti i requisiti di immutabilità, integrità ed autenticità dei documenti dematerializzati, nel rispetto dell'art. 2 del DM 17 giugno 2014, del D. Lgs. 82/2005 (CAD) e dei relativi decreti attuativi, nulla osta all'adozione del processo.

L'Agenzia ritiene peraltro non obbligatoria la sottoscrizione con firma digitale, elettronica qualificata / avanzata delle note spese da parte del dipendente, non solo per la corretta formazione del documento informatico, ma anche per la relativa rilevanza fiscale.

### Risposta ad interpello n. 722 del 18 ottobre 2021 - Participation exemption e commercialità della società partecipata in liquidazione

L'Agenzia delle Entrate ha analizzato un quesito in merito alla non applicabilità del regime PEX nel caso di liquidazione della società partecipata. In particolare, l'istante detiene, tra le altre, alcune partecipazioni societarie acquisite nel 2016 a seguito della fusione con GAMMA (che nel 2013 ha trasferito la propria sede legale in Italia), società attiva nel settore della gestione diretta ed indiretta, tramite l'acquisto e la gestione di partecipazioni, delle attività legate alla gestione di negozi. Tra le varie società possedute da GAMMA risulta BETA, società che nel 2013 ha registrato un patrimonio netto negativo. A seguito di ciò, GAMMA ha azzerato il valore della partecipazione BETA mediante svalutazione, ripresa a tassazione, ed ha stanziato un accantonamento a fondo rischi per copertura perdite, anch'esso ripreso a tassazione.

Nel 2017 ha avuto inizio la liquidazione di BETA (cancellata poi nel 2018), senza aver svolto alcun tipo di attività commerciale già dall'anno precedente alla messa in liquidazione.

Richiamando precedenti indirizzi di prassi, secondo l'Agenzia il requisito della commercialità di cui all'art. 87 del TUIR deve sussistere al momento in cui ha avuto inizio la liquidazione (considerati anche i casi di liquidazioni di fatto).

Dai documenti trasmessi è stato rilevato che BETA, formalmente posta in liquidazione nel 2017, ha cessato ogni attività commerciale nel 2014, ma già dal 2013 ha cominciato a porre in essere le attività propedeutiche a tale cessazione. Pertanto, a parere dell'Agenzia, il requisito temporale della commercialità di BETA deve essere verificato con riferimento ai tre periodi di imposta antecedenti il periodo di imposta in cui si apre la "liquidazione di fatto" della società partecipata.

Conseguentemente, la partecipazione in questione rientra nell'ambito di applicazione del regime PEX, con inidoneità della minusvalenza da parte dell'istante.





### Ordinanza della Corte di Cassazione n. 26219 del 28 settembre 2021 - Società di comodo

La Cassazione, nella pronuncia n. 26219 del 28 settembre 2021, per la prima volta individua quale sia la prova contraria che la società ritenuta “di comodo”, ai sensi dell’art. 30 della L. 724/94, deve fornire davanti al giudice tributario.

In particolare, secondo la Corte, il contribuente deve dimostrare che svolge un’effettiva attività economica a fronte della triplice presunzione legale relativa, che individua (i) come fatto noto gli elementi rilevanti ai fini del test e l’inoperatività della società come fatto ignoto, (ii) come fatto noto l’inoperatività dell’ente e come fatto ignorato l’impiego elusivo dello schema societario, (iii) il quale, a sua volta, risulterebbe il fatto noto della terza presunzione per individuare il reddito minimo.

Dunque, se il contribuente fornisce la prova contraria della prima questione, ovvero che la società svolge realmente un’attività imprenditoriale, la seconda presunzione non può trovare applicazione.

In sostanza non occorre dare prova delle situazioni che hanno impedito il conseguimento dei ricavi minimi, ma che la società svolge un’effettiva attività economica (o dei motivi per i quali non può svolgerla) e che pertanto non simula lo schema societario.

### Ordinanza della Corte di Cassazione n. 26523 del 30/09/2021 - Ravvedimento operoso parziale e frazionato

La fattispecie esaminata dalla Suprema Corte ha ad oggetto il caso di una società che ha impugnato una cartella di pagamento, emessa per il recupero di imposta IRES dovuta e non versata, oltre sanzioni e interessi, in relazione all’anno d’imposta 2007. La cartella derivava dall’omesso o carente versamento del primo e del secondo acconto IRES, che il contribuente assumeva di avere corrisposto mediante ravvedimento operoso, sulla base dell’art. 13, del D. Lgs. n. 472 del 1997, nella formulazione all’epoca vigente, che non prevedeva ai fini del perfezionamento il pagamento degli interessi moratori nell’esatta misura derivante dal calcolo degli stessi al tasso legale, ma solo il pagamento della sanzione ridotta.

Contro la sentenza di secondo grado favorevole al contribuente, l’Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso in Cassazione.

Secondo l’orientamento della Corte, l’art. 13, comma 2, nella formulazione all’epoca vigente, pone come condizioni di operatività del ravvedimento tanto il versamento del tributo, quanto il versamento delle sanzioni - nella prevista misura ridotta - e degli interessi legali.

Il quadro normativo è, tuttavia, mutato con l’introduzione dell’art. 13-bis, del D. Lgs. n. 472 del 1997, che, quale norma di interpretazione autentica del precedente art. 13, ammette espressamente, con efficacia retroattiva, la possibilità di un ravvedimento parziale o frazionato.

In conclusione, la sentenza di secondo grado viene cassata con rinvio alla competente Commissione tributaria regionale per il riesame, dovendosi verificare se sussistono o meno, in fatto, i presupposti per l’applicazione del ravvedimento parziale.



### Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 7 ottobre 2021, Prot. n. 257775/2021 - Comunicazione per la promozione dell'adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti titolari di partita IVA che hanno omissso di presentare la LIPE

Il Provvedimento in oggetto attua la disciplina che consente all'Agenzia delle Entrate di inviare ai contribuenti una comunicazione per segnalare una particolare anomalia.

Si tratta, nello specifico, della comunicazione con la quale il contribuente viene invitato a giustificare l'omessa comunicazione delle liquidazioni periodiche ("LIPE"), omissione verificatasi pur in presenza di fatture elettroniche emesse, di corrispettivi telematici memorizzati e trasmessi, nonché di operazioni transfrontaliere comunicate dal contribuente ai fini dell' "esterometro".

Con tale comunicazione l'Agenzia rende disponibili alcune informazioni che consentono al contribuente una valutazione in ordine alla correttezza dei dati in suo possesso. La segnalazione consente di fornire elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti in grado di giustificare la presunta anomalia.

La comunicazione è trasmessa agli indirizzi PEC dei contribuenti e le relative informazioni di dettaglio sono consultabili all'interno del portale "Fatture e Corrispettivi", nella sezione "Consultazione", area "Fatture elettroniche e altri dati IVA".

È possibile procedere a regolarizzare gli errori o le omissioni eventualmente commessi secondo le modalità previste dalla disciplina del ravvedimento operoso, quindi beneficiando della riduzione delle sanzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni stesse.



### Risposta ad interpello n. 643 del 1° ottobre 2021 - Ambito applicativo del *reverse charge* nelle cessioni di laptop, tablet e console da gioco

L'art. 17, sesto comma, lett. c), del DPR n. 633 del 1972, include tra le operazioni soggette al meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*) anche le cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop (più noti come "notebook").

Tale meccanismo - come chiarito in una precedente occasione dall'Amministrazione finanziaria - si applica nella sola fase distributiva che precede quella del commercio al dettaglio dei prodotti. Il fornitore non è comunque tenuto a verificare le future intenzioni del proprio cliente in merito alla successiva rivendita (o meno) dei prodotti stessi.

Con riferimento alla cessione di questa tipologia di beni, con la risposta in oggetto, l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di:

- ribadire che il *reverse charge* si applica a prescindere dalla dichiarazione resa dal cliente circa l'uso che farà del bene: nel caso di specie i clienti del fornitore erano soggetti operanti nel settore della distribuzione (negozianti, rivenditori, ecc.) e, quindi, in tali casi, si rende applicabile il *reverse charge* a prescindere dalla dichiarazione dell'acquirente;
- ricordare che, qualora il cessionario sia un soggetto non residente e privo di stabile organizzazione in Italia, è tenuto a identificarsi ai fini IVA o a nominare un rappresentante IVA per assolvere gli obblighi IVA;
- chiarire che il particolare regime di applicazione dell'IVA ha ad oggetto solo i beni contraddistinti da specifici codici di nomenclatura combinata, con la conseguenza che ad altri beni (come ad esempio cavi, adattatori, monitor e "port replicator"), non deve essere applicato il trattamento IVA riservato ai primi, neppure quando tali beni di "complemento" siano venduti insieme agli altri: viene quindi esclusa la possibilità di ricorrere al principio di accessorietà.

### Principio di diritto n. 13/2021 - Importazione e detrazione dell'IVA assolta in dogana

Con il principio di diritto in commento, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver ricordato che l'IVA assolta in dogana può essere detratta unicamente dall'effettivo destinatario dei beni importati ed impiegati nell'esercizio della propria attività, ha confermato che tale diritto può essere esercitato solo previa registrazione della bolletta doganale nel registro degli acquisti, di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Le bollette doganali sono, infatti, soggette alle stesse regole previste per le fatture di acquisto e il *dies a quo* da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione coincide con il momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione prevista dalla disciplina IVA (in particolare, l'art. 19, del D.P.R. n. 633 del 1972):

- la prima di natura sostanziale: l'avvenuta esigibilità dell'imposta;
- la seconda di natura formale: il possesso del documento (fattura o bolletta doganale).



### Cassazione civile, Sezione Tributaria, sentenza 12 ottobre 2021, n. 27637 - Emissione di fatture per operazioni inesistenti al solo fine dello sconto in banca per l'ottenimento di prestiti - Fattura non consegnata al cessionario o committente - Obbligo di versamento dell'imposta esposta in fattura - Sussiste

Nel caso oggetto di giudizio una società ha emesso fatture per operazioni inesistenti per poterle poi presentare allo "sconto" in banca al fine di ottenere dei prestiti.

Nei precedenti gradi di giudizio - in cui la società è sempre risultata soccombente - l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto che la semplice emissione delle fatture comporta l'obbligo di versamento dell'IVA indicata, indipendentemente dal fatto che le stesse siano state utilizzate dalla società unicamente per finalità extra fiscali.

La società, nel ricorso per cassazione, ha sostenuto che, per effetto dell'emissione della fattura, il destinatario vanterebbe un credito nei confronti dell'Erario al quale corrisponde l'obbligo del cedente di versare l'imposta ivi indicata. Di conseguenza, perché sia operante il principio di cartolarità, occorre la consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione della fattura al cessionario o committente, non essendo sufficiente la semplice esistenza del documento fiscale, inidonea ad arrecare danno all'Amministrazione finanziaria.

La sentenza della Corte ricorda inizialmente il disposto dell'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, secondo il quale *"Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura"*.

In proposito la giurisprudenza della Suprema Corte, recependo l'orientamento della Corte di giustizia, ha avuto modo di chiarire che il fatto stesso dell'emissione di una fattura per operazioni inesistenti implica l'obbligo di pagamento della relativa IVA, fatti salvi l'esistenza della buona fede (che, comunque non sussiste mai in caso di operazioni oggettivamente inesistenti) ovvero l'obbligo di eliminare il pericolo di perdita di gettito per l'Erario.

Con riferimento, poi, alla circostanza se le fatture aventi ad oggetto operazioni inesistenti si possano considerare "emesse", la Corte ha espresso parere affermativo. Se è vero, infatti, che la fattura può considerarsi formalmente emessa con la spedizione o consegna al destinatario (art. 21, comma 1, D.P.R. n. 633/1972), è altrettanto vero che la ratio della disposizione da ultimo citata viene integrata anche con lo spossessamento non già in favore del destinatario, ma dell'ente creditizio a seguito della presentazione del documento contabile per ottenere il finanziamento.

Pertanto - sempre a giudizio della Corte - *"non è dubbio che la fattura presentata in banca viene messa in circolazione, potendo essere utilizzata dalla banca al fine di riscuotere il credito, anche indipendentemente dalla volontà dell'emittente"*.

Il principio enunciato dalla Corte è dunque il seguente:

- la fattura concernente operazioni inesistenti e scontata in banca al fine di ottenere un'anticipazione sul credito, rappresentato dal documento contabile, deve ritenersi messa in circolazione, essendosi verificato lo spossessamento in favore dell'ente creditizio (che può incassare il credito in nome e per conto dell'emittente, ma anche nel proprio interesse);
- tale fattura è, dunque, "emessa" indipendentemente dalla formale consegna o spedizione alla controparte e l'emittente, la cui buona fede va senz'altro esclusa, è tenuto al versamento dell'IVA relativa, ai sensi del comma 7 della citata disposizione, salva la prova dell'eliminazione degli effetti pregiudizievoli per l'Erario derivanti dalla utilizzazione del documento contabile.



### Risposta ad interpello n. 622 del 23 settembre 2021 - Carried interest

La scelta del meccanismo di incentivazione dei lavoratori dipendenti basata sui *carried interest* ha assunto nel tempo un ruolo di sempre maggiore rilevanza.

La scelta di tale schema, tuttavia, può avere delle implicazioni dal punto di vista reddituale; sulla base di alcune condizioni, detti emolumenti derivanti dai *carried interest* possono assumere la qualifica di redditi di natura finanziaria oppure di redditi di lavoro dipendente.

L'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 622 del 23 settembre 2021 ha evidenziato che la carenza di uno o più presupposti stabiliti dalla normativa di cui all'articolo 60 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, non determina l'automatica qualificazione dei proventi come redditi collegati alla prestazione lavorativa, ma richiede lo svolgimento di un'analisi caso per caso, finalizzata a verificare la sussistenza di quanto dedotto dal dettato normativo.

In base all'art. 60 del sopra richiamato Decreto, i redditi derivanti dai *carried interest* si considerano in ogni caso redditi finanziari (di capitale o diversi) se siano congiuntamente rispettate le seguenti condizioni:

- l'impiego complessivo assunto dai soggetti comporti un esborso effettivo pari ad almeno l'1% dell'investimento complessivo effettuato dall'organismo di investimento;
- i proventi delle azioni, quote o strumenti finanziari che attribuiscono i diritti rafforzati maturino solo dopo che tutti i soci o partecipanti abbiano percepito un ammontare pari al capitale investito e a un rendimento (*hurdle rate*) previsto nello statuto o nel regolamento;
- le azioni, le quote o gli strumenti finanziari aventi diritti rafforzati siano posseduti per un periodo non inferiore a cinque anni o, se precedente al decorso di tale periodo quinquennale, fino alla data del cambio di controllo o di sostituzione del soggetto incaricato della gestione.

Se tutte le condizioni sopra esposte si verificano, il *carried interest* si qualifica come reddito finanziario e, pertanto, generalmente assoggettato ad imposta sostitutiva del 26% (anziché ai più onerosi scaglioni marginali IRPEF).

In caso contrario, come specificato nella risposta all'Interpello di cui sopra, occorrerà operare un'analisi caso per caso.

### Risposta ad interpello n. 683 del 7 ottobre 2021 - Regime impatriati per i lavoratori che rientrano dal distacco all'estero: conferma del requisito della discontinuità lavorativa

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta all'interpello n. 683, del 7 ottobre 2021, ha confermato che il "regime impatriati", di cui all'art 16, D. Lgs. 147/2015, non spetta nell'ipotesi di distacco all'estero con successivo rientro in Italia, **in assenza del requisito della "discontinuità lavorativa"**.

Il caso di specie riguarda un cittadino italiano che, dopo un periodo di distacco all'estero più volte prorogato, fa rientro in Italia il 31 Gennaio 2021, cessa il precedente rapporto di lavoro e ne inizia uno nuovo con un'altra società del medesimo gruppo.

Il nuovo contratto di lavoro prevede, tra le altre, le seguenti pattuizioni: ***"le ferie non saranno riconosciute, però sarà riconosciuta l'anzianità dalla prima data di assunzione, e non vi sarà alcun periodo di prova. Per quanto attiene il trattamento di fine rapporto, quest'ultimo è accantonato ai fondi pensione e quindi non c'è, quasi mai, liquidazione dello stesso anche nel caso di cessazione del rapporto di lavoro"***.

Il dipendente chiede quindi all'Agenzia delle Entrate se rispetta i requisiti per l'accesso al "regime impatriati", di cui all'art. 16, D. Lgs. 147/2015.

L'Amministrazione Finanziaria, richiamando la circolare n. 33/2020, conferma nuovamente che l'accesso al regime premiale è ammesso solo nel caso in cui il rientro in Italia avviene in discontinuità del rapporto di lavoro, sia in termini di contratto che di mansioni.

Per maggiori informazioni: [expatriates@bdo.it](mailto:expatriates@bdo.it)



Precisa, inoltre, che l'agevolazione, pur in presenza di un "nuovo" contratto lavorativo per l'assunzione di un "nuovo" ruolo aziendale, non è comunque permessa se permane una situazione di "continuità" sostanziale, rilevabile attraverso i seguenti indicatori:

- il riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo contrattuale;
- il riconoscimento dell'anzianità dalla data di prima assunzione;
- l'assenza del periodo di prova;
- clausole volte a non liquidare i ratei di tredicesima (ed eventuale quattordicesima) maturati nonché il trattamento di fine rapporto al momento della sottoscrizione del nuovo accordo;
- clausole in cui si prevede che alla fine del distacco, il distaccato sarà reinserito nell'ambito dell'organizzazione della Società distaccante e torneranno ad applicarsi i termini e le condizioni di lavoro presso la Società di appartenenza in vigore prima del distacco.

Nel caso in esame, dal momento che il "nuovo contratto" sottoscritto dal dipendente **non prevedeva** il periodo di prova e **non prevedeva** la liquidazione del trattamento di fine rapporto, l'Agenzia delle Entrate ha considerato la posizione lavorativa assunta dal soggetto al rientro dal distacco in sostanziale "continuità" con la precedente posizione, esprimendo un parere contrario all'applicazione del regime premiale.

In conclusione, l'Amministrazione finanziaria non ha ravvisato il requisito della "discontinuità lavorativa" al rientro del distacco, in assenza del quale deve considerarsi precluso l'accesso al "regime impatriati".

Per maggiori informazioni: [expatriates@bdo.it](mailto:expatriates@bdo.it)



### Ordinanza della Corte di Cassazione n. 26510 del 30 settembre 2021 - Tassazione sulle mance, assimilazione a reddito di lavoro dipendente

La Corte di Cassazione ha confermato la tassazione delle somme percepite dai lavoratori a titolo di mance.

La questione è sorta per quanto accaduto ad un capo di ricevimento di un albergo in Costa Smeralda, al quale l'Agenzia delle Entrate ha accertato un reddito di lavoro dipendente omesso, derivante dalle somme ricevute nel 2005, direttamente dai clienti, sotto forma di mance.

Inizialmente, la Commissione Tributaria Regionale della Sardegna non ha ritenuto assoggettabili a tassazione gli importi percepiti a titolo di mance, ritenendoli non compresi nella previsione di reddito da lavoro dipendente, di cui all'art. 51 del TUIR, stante la loro natura aleatoria ed in quanto ricevuti da terzi esterni senza nessuna relazione con il datore di lavoro.

Tuttavia, la Corte, in risposta al ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate, con l'ordinanza n. 26510 del 30 settembre 2021, ha, al contrario, confermato quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, affermando che le mance, percepite da un lavoratore dipendente nello svolgimento della propria attività lavorativa, rientrano nell'ambito dei redditi da lavoro dipendente, di cui all'art. 51, comma 1, del TUIR e, pertanto, soggette interamente a tassazione.

Detta decisione sembrerebbe confermare quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria con la C.M. n. 326/97 (§ 2.1), che aveva incluso *“le mance, nella integrale misura corrisposta”* nell'elencazione di somme e valori soggette ad imposizione quali redditi di lavoro dipendente.

Difatti, l'attuale formulazione del suddetto articolo del TUIR, prevede una definizione onnicomprensiva del reddito da lavoro dipendente, nella quale vengono incluse anche tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro, **anche se non provenienti direttamente dal datore di lavoro.**

Per maggiori informazioni: [expatriates@bdo.it](mailto:expatriates@bdo.it)



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

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di revisione e consulenza aziendale con oltre 91.000 professionisti altamente qualificati in più di 167 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 3 novembre 2021.

**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.

© 2021 BDO (Italia) - Tax News - Tutti i diritti riservati.