



Le novità in ambito di:

◆ news dall'Agenzia delle Entrate

- ✓ IMPOSTE SUI REDDITI
- ✓ IVA E IMPOSTE INDIRECTE
- ✓ EXPATRIATES & GLOBAL MOBILITY



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

Novità normative | D.L. 50/2022 (c.d. d.l. «Aiuti»)

- Art. 2 - Incremento dei crediti d'imposta in favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e di gas naturale
- Art. 15-bis - Dilazione delle somme iscritte a ruolo
- Art. 20-ter - Platea allargata per la compensazione dei crediti commerciali verso la P.A.
- Artt. 14 e 57 co.3 - Ristrutturazioni edilizie - Nuove modifiche alle detrazioni

Imposte sui redditi

- ◆ Provvedimento 30 giugno 2022, n. 253445 - Modalità di attuazione delle disposizioni relative alla cessione ed alla tracciabilità dei crediti d'imposta riconosciuti in relazione agli oneri sostenuti per l'acquisto di prodotti energetici
- ◆ Provvedimento Agenzia delle entrate 4 luglio 2022: riversamento credito R&S
- ◆ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 23 giugno 2022, prot. n. 2022/236366 - Determinazione della percentuale del credito d'imposta effettivamente fruibile dai soggetti operanti nell'industria tessile, della moda, della produzione calzaturiera e della pelletteria
- ◆ Risoluzione 15 luglio 2022, n. 40/E - Semplificazioni in materia di dichiarazione IRAP
- ◆ Circolare n. 25/E dell'11 luglio 2022 - Crediti d'imposta per acquisto di energia elettrica in favore di imprese "energivore" e "non energivore" in relazione al primo e al secondo trimestre 2022 - Risposte a quesiti
- ◆ Circolare n. 25/E dell'11 luglio 2022

IVA e imposte indirette

- ◆ Risposte ad interpello 4 luglio 2022, n. 360, 361, 362 - Chiarimenti sulla distinzione tra attività di consulenza e attività di intermediazione finanziaria
- ◆ Risposta ad interpello 20 luglio 2022, n. 386 - Note di variazione IVA - Criteri di emissione in casi particolari - Articolo 26, DPR n. 633/1972
- ◆ Circolare 13 luglio 2022, n. 26/E - Chiarimenti in tema di «esterometro»

Expatriates & Global Mobility

- ◆ Risposta ad interpello 3 giugno 2022, n. 321 - Escluso l'esercizio della proroga per la fruizione di un ulteriore quinquennio del regime premiale per i non iscritti all'AIRE
- ◆ Risposta interpello 12 luglio 2022, n. 371 - Regime impatriati: precluso il ravvedimento operoso in caso di tardivo versamento dell'importo dovuto per l'esercizio della proroga

Art. 2 - Incremento dei crediti d'imposta in favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e di gas naturale

Il Decreto Aiuti, convertito con L. n. 91 del 15 luglio 2022 (pubblicata nella GU Serie Generale n. 164 di pari data), potenzia i crediti d'imposta a favore delle imprese non energivore per l'acquisto di energia elettrica (portandolo dal 12% al 15%) ed a favore sia delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale, sia delle imprese gasivore (con riferimento ai consumi del secondo trimestre del 2022), per l'acquisto di gas naturale (portandolo al 25%).

Durante l'iter di conversione è stata inoltre introdotta una semplificazione per la fruizione del credito d'imposta per le imprese non energivore e non gasivore. Nel caso in cui l'impresa si rifornisca nei primi due trimestri 2022 presso lo stesso fornitore utilizzato nel primo semestre 2019, il venditore (di gas o energia elettrica), entro 60 giorni dalla scadenza del periodo per il quale spetta il credito, dovrà inviare al proprio cliente, su richiesta, una comunicazione contenente il calcolo dell'incremento di costo della componente energetica e l'ammontare del beneficio fruibile. Il contenuto della comunicazione e le sanzioni in caso di inottemperanza saranno definiti dall'ARERA.

Sempre in sede di conversione in legge del DL 50/2022, è stato introdotto il nuovo comma 3-ter dell'art. 2, in base al quale "gli aiuti sono concessi nel rispetto della normativa europea in materia di aiuti di Stato in regime de minimis". Non risulta ancora ben chiaro l'ambito applicativo di detta disposizione e, in particolar modo se, come sembrerebbe, la stessa trovi applicazione, per i crediti energia elettrica, limitatamente a quelli concessi alle imprese diverse da quelle energivore.

A quanto risulta, peraltro, detta disposizione dovrebbe essere rivista nell'ambito del DL semplificazioni in corso di conversione in legge.

Art. 15-bis - Dilazione delle somme iscritte a ruolo

«Al fine di consentire alle imprese, ai professionisti e agli altri contribuenti di fare fronte a esigenze di liquidità, anche temporanee» il Decreto Aiuti, così come convertito in Legge, ha ritoccato la disciplina della dilazione dei ruoli, di cui all'art. 19, del D.P.R. n. 602/73.

Con la novella legislativa, è stato innanzitutto innalzato il valore soglia - passato dai precedenti 60.000€ agli attuali 120.000€ - entro cui sarà possibile ottenere, per ciascuna richiesta, la dilazione delle somme iscritte a ruolo. In merito, si precisa che il valore soglia viene determinato non già avendo riguardo al totale delle somme iscritte a ruolo, bensì in relazione a «ciascuna richiesta». Le nuove modalità di calcolo permettono quindi di superare il valore totale di 120.000€ per contribuente, laddove siano presentate autonome istanze per ciascuna cartella di pagamento. Altra importante novità riguarda lo stato di temporanea ed obiettiva difficoltà economica che non dovrà essere dimostrata dal contribuente per ottenere la dilazione.

Sotto il profilo dell'estinzione del diritto, si decade dalla dilazione in seguito al mancato pagamento di 8 rate (non più 5) anche non consecutive. In relazione al carico per il quale è già maturata la decadenza non è possibile chiederne la rateizzazione ex novo. Però, nell'ipotesi di decadenza dal beneficio della rateazione, il carico può essere nuovamente rateizzato se le rate scadute sono state integralmente saldate. In questo caso, al nuovo piano di rateazione si applicherà integralmente la nuova disciplina.

In ultimo, viene prevista la possibilità, a beneficio del contribuente decaduto dalla dilazione, di poterla ugualmente ottenere per carichi diversi da quello per il quale è intervenuta la decadenza.

Art. 20-ter - Platea allargata per la compensazione dei crediti commerciali verso la P.A.

Il Decreto Aiuti ha ampliato la platea dei soggetti cui è rivolta la disciplina della compensazione dei crediti commerciali, maturati dalle imprese nei confronti della Pubblica Amministrazione, con le somme iscritte a ruolo.

La possibilità di compensazione è ora estesa anche alle prestazioni professionali e non più solamente alle somministrazioni, forniture e appalti.

In particolare, l'articolo 20-ter prevede che la condizione essenziale per poter compensare le somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo, è che i c.d. crediti commerciali vantati verso la Pubblica Amministrazione siano certi, liquidi, esigibili e non prescritti. Le disposizioni in commento si applicano «*anche alle somme contenute nei carichi affidati dall'agente della riscossione successivamente al 30 settembre 2013 e, in ogni caso, entro il 31 dicembre del secondo anno antecedente a quello in cui è richiesta la compensazione*».

Si ricorda che per poter ottenere la compensazione è necessario ricorrere ad una specifica procedura che prevede che i crediti compensabili debbano essere oggetto di una certificazione *ad hoc*, emessa dall'Ente debitore attraverso la «Piattaforma dei crediti Commerciali», appositamente allestita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Artt. 14 e 57 co.3 - Ristrutturazioni edilizie - Nuove modifiche alle detrazioni

Intervenendo nuovamente a modificare la disciplina del Superbonus 110%, il Decreto Aiuti ha prorogato al 31 dicembre 2022 il termine previsto per le persone fisiche per poter effettuare interventi edilizi su edifici unifamiliari ovvero su unità immobiliari «indipendenti e autonome» di edifici plurifamiliari, a condizione che alla data del 30 settembre 2022 sia stato effettuato almeno il 30% del lavoro di ristrutturazione interamente considerato. Si evidenzia, che la novella specifica espressamente che nel computo della soglia minima del 30% dei lavori possono essere compresi anche i lavori non agevolati dal Superbonus.

L'articolo 14 del Decreto Aiuti, così come modificato in sede di conversione in legge, prevede, inoltre, la facoltà per le banche o le società appartenenti ad un gruppo bancario, di effettuare una ulteriore quarta cessione del credito (in aggiunta alle tre cessioni «ordinarie») nei confronti di una platea di cessionari finali allargata.

In particolar modo, è ora previsto che i correntisti che potranno acquistare dalla propria banca, o da altre società appartenenti al gruppo bancario, i crediti di imposta da bonus edilizi, non siano più soltanto i «clienti professionali privati» ma tutti i «soggetti diversi dai consumatori o utenti» quindi, in altre parole, tutti i soggetti diversi dalle persone fisiche che agiscono per finalità estranee all'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o professionale eventualmente svolta.

Provvedimento 30 giugno 2022, n. 253445 - Modalità di attuazione delle disposizioni relative alla cessione ed alla tracciabilità dei crediti d'imposta riconosciuti in relazione agli oneri sostenuti per l'acquisto di prodotti energetici

Con il provvedimento del 30 giugno 2022, l'Agenzia delle Entrate ha definito la modalità di attuazione delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta riconosciuti in relazione agli oneri sostenuti per l'acquisto di prodotti energetici.

I succitati crediti d'imposta sono utilizzabili in compensazione, tramite modello F24, entro il 31 dicembre 2022; in alternativa le imprese beneficiarie possono cedere i crediti a soggetti terzi, alle seguenti condizioni:

- il credito è cedibile "solo per intero" dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di "soggetti qualificati" (banche e intermediari finanziari, società appartenenti a un gruppo bancario e compagnie di assicurazione);
- in caso di cessione del credito d'imposta, le imprese beneficiarie richiedono il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al credito medesimo;
- il credito d'imposta è utilizzato dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente, ossia in compensazione tramite modello F24, entro il 31 dicembre 2022.

Inoltre, secondo il contesto normativo di riferimento si prevede che si applichino le disposizioni di cui all'articolo 122-bis del decreto Rilancio, in base alle quali, entro 5 giorni lavorativi dalla ricezione delle comunicazioni delle cessioni dei crediti, l'Agenzia delle Entrate può sospendere, fino a 30 giorni, le suddette comunicazioni che presentano profili di rischio, per effettuare i necessari controlli preventivi.

Con il nuovo provvedimento sono stati approvati il modello (con le relative istruzioni e specifiche tecniche) per comunicare telematicamente all'Agenzia le prime cessioni dei crediti e le relative disposizioni di attuazione, anche in merito alla tracciabilità delle successive cessioni.

Provvedimento Agenzia delle entrate 4 luglio 2022: riversamento credito R&S

Con il provvedimento prot. n. 259689 del 4 luglio 2022 l'Agenzia delle Entrate ha approvato le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati relativi al modello di domanda per l'accesso alla procedura di riversamento spontaneo dei crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo, relativi ai periodi d'imposta 2015-2019, prevista dall'art. 5, c. da 7 a 12, D.L. n. 146/2021.

Il provvedimento contiene anche una correzione alle istruzioni di compilazione dell'istanza nella parte relative al calcolo del credito da riversare. In particolare, il campo sarà modificabile dall'utente, selezionando il check in procedura. Sulla stampa dell'istanza saranno riportati sia il campo e relativo all'importo proposto e calcolato automaticamente, sia il campo e dichiarato dall'utente, eventualmente modificato. Se l'importo calcolato non sarà modificato, le cifre riportate nei due campi saranno uguali.

Il contribuente che intende procedere con la regolarizzazione del credito indebitamente utilizzato dovrà presentare domanda telematica entro il 30 settembre 2022. La trasmissione delle domande di accesso alla procedura avviene utilizzando il servizio telematico Entratel o Fisconline ovvero tramite i soggetti incaricati utilizzando il prodotto informatico denominato "Richiesta di accesso alla procedura di riversamento del credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo", reso disponibile sul sito delle Entrate.

Oltre alla presentazione della domanda occorrerà eseguire il riversamento del credito compensato entro il 16.12.2022, senza possibilità di utilizzare crediti in compensazione ex art. 17 del D.Lgs. 241/97, in unica soluzione.

Provvedimento del Direttore dell'Agazia delle Entrate 23 giugno 2022, prot. n. 2022/236366 - Determinazione della percentuale del credito d'imposta effettivamente fruibile dai soggetti operanti nell'industria tessile, della moda, della produzione calzaturiera e della pelletteria

Con riferimento al credito d'imposta a favore dei soggetti operanti nell'industria tessile, della moda, della produzione calzaturiera e della pelletteria, previsto dall'art. 48-bis del D.L. n. 34/2020, con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021, l'ammontare del credito d'imposta fruibile da ciascun beneficiario viene stabilito in misura pari al 100% del credito risultante dall'ultima istanza validamente presentata, ai sensi del provvedimento del Direttore dell'Agazia delle Entrate prot. n. 293378 del 28 ottobre 2021, in assenza di rinuncia.

Risoluzione 15 luglio 2022, n. 40/E - Semplificazioni in materia di dichiarazione IRAP

A seguito delle modifiche contenute nell'art. 10 del D.L. n. 73/2022 (decreto "Semplificazioni"), in tema di deduzioni IRAP del costo del personale a tempo indeterminato - applicabili a partire dal periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto legge (in vigore dal 22 giugno 2022) - l'Agazia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito alla compilazione del modello IRAP 2022, precisando che, non essendo stato modificato il quantum della deduzione, per il primo anno (e quindi per il periodo d'imposta 2021) è possibile continuare ad effettuare la compilazione secondo le regole indicate nelle istruzioni precedenti pubblicate sul sito.

Le nuove istruzioni prevedono quanto segue:

- nei rigi IS1, colonna 2, IS4, colonna 3, e IS5, colonna 2, vanno indicate le deduzioni spettanti in relazione ai soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato;
- i rigi IS2, IS3 e IS6 non vanno compilati;
- nel rigo IS7, colonna 3, va indicata la deduzione riferita al costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato;
- nel rigo IS9 va indicata l'eventuale eccedenza delle deduzioni ammesse dai commi 1 e 4-bis.1 dell'art. 11 del D.lgs. n. 446/1997, rispetto al limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli oneri e spese a carico del datore di lavoro.

Circolare n. 25/E dell'11 luglio 2022 - Crediti d'imposta per acquisto di energia elettrica in favore di imprese "energivore" e "non energivore" in relazione al primo e al secondo trimestre 2022 - Risposte a quesiti

La circolare in commento, fornisce chiarimenti in relazione ai contributi, concessi sotto forma di crediti d'imposta, a parziale compensazione delle spese sostenute per l'acquisto dell'energia elettrica consumata nel primo e nel secondo trimestre 2022 dalle imprese energivore e non energivore, così come previsti dall'art. 15 del D.L. n. 4/2022, dall'art. 4 del D.L. n. 17/2022 e dall'art. 3 del D.L. n. 21/2022.

Tra i principali chiarimenti forniti si segnalano i seguenti:

- Iscrizione nell'elenco delle imprese energivore con la sessione suppletiva

Le aziende incluse, per l'anno 2022, nell'elenco di cui al comma 1, dell'articolo 6, del decreto del ministro dello Sviluppo Economico 21 dicembre 2017 delle imprese "energivore", mediante sessione suppletiva, possono richiedere il credito di imposta per l'acquisto dell'energia elettrica consumata anche per i costi sostenuti nel mese di gennaio. Ai fini del riconoscimento del beneficio in commento, anche con riferimento alle spese sostenute nel mese di gennaio 2022, è necessario che tali imprese risultino regolarmente e definitivamente inserite nel suddetto elenco per l'anno 2022, ossia quello relativo al periodo oggetto di agevolazione.

- Nozione di “componente energia”

L’Agenzia ha chiarito che il costo sostenuto per le garanzie di origine (per la fornitura di energia da fonti rinnovabili) deve considerarsi parte della componente energia, anche se queste siano riportate in una voce separata della medesima fattura, nell’ambito di un contratto di fornitura, e non inglobate nel prezzo specifico della stessa. In quanto tale, detto costo è da conteggiare sia in sede di verifica dei requisiti di accesso al diritto al credito sia nel calcolo dell’effettivo credito d’imposta spettante.

- Clienti “multisito”

In caso di clienti “multisito” il confronto tra il costo medio della “componente energia elettrica” dei trimestri di riferimento deve essere effettuato complessivamente e non per le singole utenze, considerando che la norma non associa il beneficio a queste ultime.

- Rilevanza dell’IVA ai fini del credito d’imposta

Sul punto l’Agenzia precisa che, sia in riferimento al calcolo del costo medio ai fini del raffronto tra il primo trimestre 2021 e il primo trimestre 2019, sia con riguardo all’ammontare della spesa sostenuta per l’acquisto dell’energia elettrica consumata, a cui parametrare il credito d’imposta in esame, non si tiene conto delle relative imposte e, in particolare dell’IVA, atteso che occorre considerare il costo della sola “componente energetica”, indicata in fattura al netto delle imposte.

- Rilevanza di imposte e sussidi

La disciplina normativa riguardante le imprese “energivore” e “non energivore” prevede, ai fini del calcolo del costo medio, che i costi per kWh per la componente energia elettrica siano determinati al netto delle imposte e degli eventuali sussidi. Ciò va interpretato nel senso che il raffronto tra il costo medio dei due trimestri di riferimento deve avvenire avendo riguardo al costo sostenuto per l’acquisto della componente energetica, senza tener conto delle imposte eventualmente versate e detraendo dallo stesso il valore di eventuali sussidi ricevuti. Ai fini del calcolo del credito d’imposta, è stato precisato che le imposte (già indicate in una categoria separata in fattura) non devono essere considerate nella base imponibile ai fini del calcolo del credito d’imposta e che eventuali sussidi non devono essere detratti dalla spesa sostenuta, in quanto la norma non prevede tale ipotesi.

Circolare n. 25/E dell’11 luglio 2022

- Molteplicità di POD

Nel caso di un’impresa dotata di più contatori: (i) per determinare la media di riferimento, i calcoli devono essere considerati cumulativamente per ogni impresa, tenendo conto di tutti gli acquisti di energia elettrica effettuati nel trimestre di riferimento; (ii) il calcolo del credito d’imposta, invece, può essere determinato sulla base della singola fattura, a prescindere dal fatto che questa sia riferita al singolo POD o che sia considerata cumulativamente per società; (iii) resta fermo che l’accesso al beneficio fiscale relativamente all’energia elettrica consumata è subordinato alla titolarità di almeno un POD di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW.

- Vendita di energia elettrica senza ricorso alla rete pubblica

Il credito d’imposta previsto a favore delle imprese energivore può essere riconosciuto anche nei confronti del cessionario che acquisti energia elettrica, senza passare dalla rete pubblica, da un soggetto produttore di energia, purché ricorrano i requisiti oggettivi e soggettivi che devono essere debitamente documentati.

- Obblighi/documenti certificativi

Per “documentazione certificativa” s’intende la documentazione probatoria di cui il contribuente deve essere in possesso per finalità sia di verifica della sussistenza dei requisiti sia del calcolo del credito d’imposta spettante.

- Fatture di cortesia

In caso di fatturazione elettronica, le spese per l'acquisto di energia possano essere comprovate mediante le fatture di cortesia (atteso che quest'ultime sono univocamente connesse alle fatture elettroniche), purché facciano riferimento a consumi effettivi del periodo di competenza del credito d'imposta e il relativo costo sia stato effettivamente sostenuto.

- Effettività dei dati di consumo

L'Agenzia ha confermato che l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta è consentito in un momento antecedente rispetto alla conclusione del trimestre di riferimento, a condizione che sussistano tutti gli altri requisiti previsti dalle norme a tal fine applicate.

Il credito d'imposta, per espressa previsione normativa, è calcolato sulla base dei consumi effettivi relativi al trimestre di riferimento. I consumi stimati, eventualmente fatturati in acconto dai gestori, non potranno essere presi in considerazione; in tali casi occorre che si faccia riferimento ai consumi effettivi relativi ai mesi oggetto di agevolazione indicati nelle fatture di conguaglio.

- Fatture emesse dopo il 31 dicembre 2022

È stato chiarito che il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente entro la data del 31 dicembre 2022 e, quindi, nel caso in cui il fornitore emetta fatture dopo tale data, il cliente non potrà beneficiare dell'agevolazione in esame, anche nel caso in cui vengano fatturati consumi effettivi.

- Cedibilità del credito

L'Agenzia ha chiarito che il credito d'imposta in esame sia cedibile solo "per intero", per un ammontare pari a quello maturato nell'ambito del trimestre di riferimento. L'utilizzo parziale di ciascun credito in compensazione impedisce la cessione della restante quota di credito trimestrale.

Risposte ad interpello 4 luglio 2022, n. 360, 361, 362 - Chiarimenti sulla distinzione tra attività di consulenza e attività di intermediazione finanziaria

Con le risoluzioni in commento l'Agenzia delle entrate ha avuto occasione - ancora una volta - di fornire chiarimenti sulla delicata distinzione tra attività di consulenza ed attività di intermediazione finanziaria. L'importanza del tema è del tutto evidente considerando che, in linea di principio, la prima è soggetta ad IVA, mentre la seconda può essere esente da imposta in base alle previsioni contenute nell'art. 10, comma 1 del D.P.R. 633/1972.

Le tre fattispecie oggetto di interpello vedono alcune società di consulenza aziendale destinatarie di un incarico avente ad oggetto l'assistenza in operazioni di compravendita di quote e di cessione di partecipazioni.

Le società destinatarie di tali incarichi ritengono che l'attività che sono chiamate a svolgere si qualifichi come prestazione di mandato, mediazione e intermediazione riguardanti le «operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali» e che, pertanto, l'attività possa beneficiare del regime di esenzione IVA di cui all'art. 10, co. 1, n. 4) e 9), D.P.R. 633/1972, in quanto finalizzata alla promozione della conclusione di un contratto di compravendita di quote di partecipazione al capitale di un veicolo societario.

Per sostenere questa posizione in tutte e tre le istanze viene citata, tra l'altro, la risposta 22 dicembre 2021, n. 852, nella quale l'Agenzia delle Entrate si è espressa a favore della qualificazione di servizi di intermediazione finanziaria con riferimento all'attività resa da una società che agiva in qualità di advisor e svolgeva attività di consulenza in materia di investimenti nell'ambito di un'operazione di M&A.

Nelle risposte agli interPELLI in commento l'Agenzia ricorda, tuttavia, che la fattispecie oggetto della citata risposta n. 852/2021 ha riguardato in realtà le prestazioni rese da un *broker*, incaricato di individuare i potenziali compratori delle partecipazioni e di gestire le diverse fasi della trattativa, supportando le parti al fine della positiva conclusione dell'affare.

Al termine del suo percorso argomentativo, l'Agenzia individua gli elementi fondamentali che distinguono l'attività di intermediazione da quella di consulenza:

- il primo è l'**elemento soggettivo** che richiede l'indipendenza e l'imparzialità dell'intermediario: il negoziatore deve fare il necessario affinché due parti concludano un contratto, senza perseguire un proprio interesse riguardo al contenuto del contratto;
- segue, poi, l'**elemento oggettivo**: l'attività resa deve essere un'attività di mera intermediazione, e non consulenziale e/o di altra natura, e deve essere funzionale a mettere in contatto le parti supportandole al solo fine della positiva conclusione dell'affare.

In tutti e tre i casi esaminati nelle istanze di interpello l'Agenzia ha ravvisato una complessa attività di consulenza, in linea con l'oggetto sociale delle società interpellanti, nell'ambito della quale la (presunta) attività di intermediazione si colloca come un «di cui» e, in quanto tale, non è idonea a caratterizzare la qualificazione dell'intera prestazione che, avendo natura prevalentemente consulenziale, non può usufruire del regime di esenzione IVA.

Risposta ad interpello 20 luglio 2022, n. 386 - Note di variazione IVA - Criteri di emissione in casi particolari - Articolo 26, DPR n. 633/1972

La fattispecie oggetto di interpello ha offerto all'Agenzia delle entrate l'occasione di sintetizzare alcune delle regole che presiedono all'emissione della nota di credito.

In particolar modo, l'Agenzia ha avuto modo di precisare che, nel caso si verifichi la condizione contemplata da una clausola risolutiva espressa apposta al contratto, quale il mancato pagamento (articolo 1456 c.c.) o l'inutile decorso del congruo termine intimato per iscritto alla parte inadempiente (articolo 1454 c.c.), è possibile emettere una nota di variazione in diminuzione.

Tuttavia, l'articolo 26, comma 9 del decreto IVA precisa che «*Nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 [vale a dire la facoltà di emettere una nota di variazione in diminuzione] non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni*».

La previsione è coerente con quanto disposto dall'art. 1458 del codice civile, a norma del quale, «*La risoluzione del contratto per inadempimento ha effetto retroattivo tra le parti, salvo il caso di contratti ad esecuzione continuata o periodica, riguardo ai quali l'effetto della risoluzione non si estende alle prestazioni già eseguite*».

L'Agenzia precisa, poi, che la possibilità di invocare la risoluzione per inadempimento (giudiziale o di diritto), ai fini di operare la variazione in diminuzione riconosciuta dai citati commi 2 e 9 dell'articolo 26 del decreto IVA, rappresenta una facoltà riconosciuta al creditore. Questi può rinunciare a detto beneficio, scegliendo, invece, nell'ipotesi di avvio di una procedura concorsuale o esecutiva, di operare la variazione in diminuzione alle condizioni stabilite dall'art. 26, comma 3-bis, ai sensi del quale la variazione in diminuzione può essere operata anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:

- a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una **procedura concorsuale** (in tal caso viene riconosciuta la possibilità di emettere la nota di variazione in diminuzione sin dall'apertura della procedura concorsuale ed indipendentemente dal suo esito)
- b) a causa di **procedure esecutive individuali** rimaste infruttuose (le condizioni per accertare la infruttuosità sono indicate dall'articolo 26, comma 12).

Chiarisce ancora l'Agenzia che la risoluzione per inadempimento (giudiziale o di diritto) o l'avvio della procedura esecutiva sono due percorsi tra loro alternativi ai fini di operare la variazione in diminuzione, essendo il primo una facoltà riconosciuta al creditore che non intenda procedere in via esecutiva per recuperare il proprio credito, ritenendo l'iniziativa poco proficua. Dunque, il creditore che decide di avviare l'azione esecutiva, rinuncia al suo diritto di invocare la risoluzione contrattuale quale presupposto per emettere la nota di credito e deve, quindi, a tal fine, attendere l'esito infruttuoso della procedura.

Viene, infine, ricordato che, qualora successivamente alle variazioni in parola - a fronte dell'avvio di azioni esecutive a carico dei soci illimitatamente responsabili di società di persone, ovvero del garante del debito di società di capitali - l'istante riesca ad incassare somme (benché ratealmente e a mezzo di pignoramento dello stipendio o della pensione) indistintamente imputabili a spese legali per le azioni intraprese, interessi, accessori e per il residuo a capitale, detti importi, riconducibili comunque per natura al corrispettivo non percepito, devono essere oggetto di fatture autonome e distinte da emettere nei confronti dell'originario debitore al momento dell'incasso, ripartiti proporzionalmente tra imponibile ed imposta.

Circolare 13 luglio 2022, n. 26/E - Chiarimenti in tema di «esterometro»

Con il presente documento di prassi l'Agenzia delle entrate ha commentato alcune delle novità che, a partire dal 1° luglio 2022, interessano la comunicazione delle operazioni poste in essere con soggetti non residenti, comunemente nota come «esterometro». Oltre a richiamare, per maggiori dettagli, il nostro Tax Alert di luglio 2022 intitolato «*Circolare n. 26/E/2022: chiarimenti sul nuovo «esterometro»*», riportiamo qui di seguito alcuni dei chiarimenti più significativi:

- la comunicazione deve avere ad oggetto tutte le operazioni con soggetti esteri, compresi i privati, sempreché il corrispettivo dell'operazione sia certificato, tramite fattura o altro documento;
- devono essere comunicate tutte le operazioni con soggetti esteri indipendentemente dalla loro rilevanza o meno ai fini IVA in Italia;
- con riferimento alla modalità di compilazione del file occorrerà mantenere una coerenza tra i dati obbligatori presenti nel documento (emesso extra SdI) e il file xml; a tal riguardo, in un'ottica di semplificazione, viene data la possibilità, sia per le operazioni attive che passive, di compilare il campo 2.2.1.4 <Descrizione> riportando la parola "BENI" ovvero la parola "SERVIZI" o le parole "BENI E SERVIZI", rinviando, altresì, alla descrizione contenuta nella fattura emessa/ricevuta che potrebbe essere allegata al file xml;
- con riferimento alla conservazione viene chiarito che:
 - le fatture emesse/ricevute verso/da soggetti esteri devono essere portate in conservazione (in forma analogica od elettronica);
 - l'obbligo di conservazione della fattura emessa nei confronti del soggetto estero si può considerare assolto quando tale documento è allegato al file xml; lo stesso vale per le operazioni passive, qualora al file xml, emesso mediante utilizzo del «tipo documento» TD17, TD18 o TD19, sia allegata la fattura del fornitore estero.

Risposta ad interpello 3 giugno 2022, n. 321 - Escluso l'esercizio della proroga per la fruizione di un ulteriore quinquennio del regime premiale per i non iscritti all'AIRE

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 321 del 3 giugno 2022, torna nuovamente sul requisito dell'iscrizione all'AIRE, richiesto ai fini del prolungamento del regime impatriati, valorizzando il dato letterale contenuto nell' art. 5, comma 2-bis, del DL 34/2019 (c.d. Decreto Crescita).

L'art. 1 comma 50, della Legge di Bilancio 2021, ha introdotto nell'articolo 5 del Decreto Crescita, il comma 2-bis, al fine di consentire la possibilità di esercitare la proroga per un ulteriore quinquennio anche a coloro che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia prima dell'anno 2020, assimilandoli a quelli che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia successivamente al 30 aprile 2019.

La misura prevista dalla norma dispone l'estensione per un ulteriore quinquennio della fruizione del regime per i lavoratori impatriati, anche a coloro «*che siano stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o che siano cittadini di Stati membri dell'Unione europea, che hanno già trasferito la residenza prima dell'anno 2020 e che alla data del 31 dicembre 2019 risultano beneficiari del regime previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147*».

Sulla base di ciò, l'art. 5 comma 2 - bis del DL 34/2019 stabilisce che l'opzione per l'estensione della fruizione per ulteriori cinque anni del regime può essere esercitata dalle persone fisiche che:

- durante la loro permanenza all'estero sono state iscritte all'AIRE ovvero sono cittadini di Stati membri dell'Unione europea;
- hanno trasferito la residenza fiscale in Italia prima del 2020;
- beneficiavano già del regime speciale per i lavoratori impatriati, alla data del 31 dicembre 2019, ai sensi dell'art. 16, del D.Lgs. 147/2015.

Con riguardo al caso di specie, l'Agenzia non ha ritenuto soddisfatti i requisiti di legge in capo ad una cittadina serba che, nel periodo antecedente al trasferimento della residenza fiscale in Italia, non era iscritta all'AIRE in quanto cittadina extracomunitaria ancorché in attesa di cittadinanza italiana.

La risposta n. 321/2022, valorizzando il mero contenuto letterale della norma richiamata, conferma che, in ogni caso, rimangono esclusi dalla possibilità di esercizio dell'opzione coloro che non sono stati iscritti all'AIRE, nonché i cittadini extracomunitari, anche se beneficiari del regime speciale per lavoratori impatriati alla data del 31 dicembre 2019, ai sensi dell'art. 16, del D.Lgs. 147/2015.

Risposta interpello 12 luglio 2022, n. 371 - Regime impatriati: precluso il ravvedimento operoso in caso di tardivo versamento dell'importo dovuto per l'esercizio della proroga

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato, lo scorso 12 luglio 2022, la risposta a interpello n. 371, in cui precisa che in caso di omesso o tardivo versamento dell'importo dovuto è precluso l'esercizio della proroga per il regime impatriati, in quanto non è ammesso il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso per sanare la tardività.

Il quesito esaminato riguarda il caso di un lavoratore laureato che ha beneficiato dall'anno fiscale 2016 del regime impatriati, usufruendo dell'agevolazione del 30% nell'anno 2016 e del 50% per gli anni successivi, fino al fine del 2020. Il lavoratore avendo acquistando un immobile ed avendo tre figli minorenni era intenzionato ad esercitare, mediante il versamento dell'importo richiesto dalla norma, la proroga per un ulteriore quinquennio.

Il lavoratore, infatti, per poter beneficiare della proroga del regime previsto per i lavoratori "impatriati" avrebbe dovuto versare - entro il 30 agosto 2021, ovvero 180 gg dalla pubblicazione del Provvedimento del Direttore prot. n. 60353, - un importo pari al 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente percepiti nell'ultimo periodo di imposta.

Difatti, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 3 marzo 2021, prot. n. 60353 prevede che l'opzione è esercitata mediante il versamento degli importi dovuti in unica soluzione con il modello di pagamento F24 Elide, senza la possibilità di avvalersi della compensazione, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione. I soggetti per i quali il primo periodo di fruizione dell'agevolazione si è concluso il 31 dicembre 2020, effettuano il versamento entro 180 giorni dalla data di pubblicazione del provvedimento medesimo.

Consapevole di non aver adempiuto a detto obbligo, il lavoratore sostiene la non perentorietà del termine dei 180 giorni dalla data di pubblicazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, e sulla base di ciò, richiede la possibilità di ravvedere il tardivo versamento dell'importo dovuto avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso, applicando la sanzione pari al 30 per cento, prevista dall'art. 13, del D.Lgs. 472/97, versata nella misura ridotta ad 1/8.

L'Agenzia delle Entrate nella propria risposta conferma la perentorietà del termine, subordinando l'estensione per un ulteriore quinquennio del regime all'esercizio dell'opzione, previo versamento degli importi dovuti entro il termine indicato al punto 1.4 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 3 marzo 2021, prot. n. 60353.

Contatti:

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

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

Milano

Viale Abruzzi, 94

Roma

Via Ludovisi, 16

Torino

Corso Re Umberto, 9bis

Bologna

Corte Isolani, 1

Treviso

Viale G. Verdi, 1

La Tax News viene pubblicata con l'intento di tenere aggiornati i clienti sugli sviluppi in ambito fiscale. Questa pubblicazione non può, in nessuna circostanza, essere associata, in parte o in toto, ad un'opinione espressa da BDO. Nonostante l'attenzione con cui è preparata, BDO non può essere ritenuta responsabile di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento. La redazione di questo numero è stata completata il giorno 29 luglio 2022.

www.bdo.it



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

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