



Le novità in ambito di:

◆ news dall'Agenzia delle Entrate

★ giurisprudenza

✓ IMPOSTE SUI REDDITI

✓ IVA E IMPOSTE INDIRECTE

✓ EXPATRIATES & GLOBAL MOBILITY



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

 Imposte sui redditi

- ◆ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 370046 del 29 settembre 2022 - Modalità e termini per l'esercizio della facoltà di revoca, di cui all'articolo 1, commi 624 e 624-bis, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, dei regimi della rivalutazione, del riallineamento e dell'affrancamento, previsti dall'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126
- ◆ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 33/E del 6 ottobre 2022 - Modifiche introdotte dal decreto "Aiuti-bis" alla disciplina dell'opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni fiscali, di cui all'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, e chiarimenti in merito alla regolarizzazione di errori nella indicazione dei dati nella comunicazione per l'esercizio dell'opzione
- ◆ Interpello n. 473/2022: Iper ammortamento/credito d'imposta beni strumentali: momento di effettuazione dell'investimento
- ◆ Interpello n. 476/2022: Deducibilità ai fini IRES del premio corrisposto in relazione a strumenti finanziari partecipativi
- ◆ Interpello n. 481/2022: Regime PEX in presenza di liquidazione di fatto
- ◆ Interpello n. 492/2022: Distribuzione di riserve in sospensione di imposta
- ★ Cassazione n. 26733 del 12/09/2022 - spese di sponsorizzazione
- ★ Cassazione n. 28740 del 04/10/2022 - Non deducibilità interessi di mora per tardivo pagamento di imposte

 IVA e imposte indirette

- ◆ Interpello n. 484/2022: Note di variazione IVA - Emissione in ipotesi di scissione societaria
- ◆ Interpello n. 485/2022: Nota di variazione IVA - Mancata accettazione del curatore - Mancata insinuazione al passivo - Articolo 26 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633
- ◆ Interpello n. 488/2022: trattamento IVA degli acconti percepiti
- ◆ Interpello n. 514/2022: regime IVA dei servizi di trasporto relativi a beni in importazione - Art. 9, D.P.R. n. 633 del 1972
- ★ Sentenza Corte di Giustizia UE C-293/2021: Rettifica delle detrazioni - Beni e servizi utilizzati dal soggetto passivo per realizzare beni d'investimento non utilizzati

 Expatriates & Global Mobility

- ★ Interpello n. 460/E del 20 settembre 2022- Applicazione del regime impatriati per i lavoratori che optano, nei primi anni successivi al trasferimento in Italia, per il regime forfettario
- ★ Interpello n. 524/E del 25 ottobre 2022- Il regime impatriati è ammesso per un lavoratore che, al rientro in Italia, viene assunto da una delle società controllate italiane in cui era già amministratore, pur mantenendo le cariche amministrative con il precedente datore estero (holding), tra cui quella di CEO

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 370046 del 29 settembre 2022 - Modalità e termini per l'esercizio della facoltà di revoca, di cui all'articolo 1, commi 624 e 624-bis, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, dei regimi della rivalutazione, del riallineamento e dell'affrancamento, previsti dall'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento n. 370046 del 29 settembre 2022, ha stabilito le modalità ed i termini per l'esercizio della facoltà di revoca prevista dalla legge di Bilancio 2022 (art. 1, commi 624 e 624-bis, L. n. 234/2021) dei regimi della rivalutazione, del riallineamento e dell'affrancamento previsti dal decreto Agosto (art. 110, D.L. n. 104/2020).

Rientrano tra i soggetti che possono esercitare tale facoltà coloro che hanno perfezionato l'opzione per i suddetti regimi alla data di pubblicazione del provvedimento in commento (*i.e.* 29 settembre 2022), indipendentemente dal versamento delle imposte sostitutive.

Qualora siano intercorse delle operazioni straordinarie che hanno coinvolto la società che si è avvalsa dei regimi di rivalutazione, riallineamento e affrancamento, di cui all'art. 110 del decreto Agosto, la revoca di detti regimi è esercitata:

- i. dalla società risultante dalla fusione o incorporante in caso di operazione di fusione;
- ii. dalla stessa società scissa o dalla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione, nei casi rispettivamente di scissione parziale o scissione totale;
- iii. esclusivamente dal dante causa in caso di operazioni di conferimento d'azienda effettuate ai sensi dell'art. 176, TUIR.

Oggetto di revoca possono essere le singole attività, a scelta dei soggetti, i cui valori sono stati rivalutati o riallineati, a condizione, tuttavia, che la revoca sia esercitata per l'intero importo rivalutato o riallineato delle medesime singole attività.

La revoca del regime della rivalutazione e la revoca del regime del riallineamento rendono fin dall'origine prive di effetti l'adesione al regime della rivalutazione e l'adesione al regime del riallineamento in relazione alle singole attività per le quali la revoca è esercitata, facendo anche venir meno il vincolo in sospensione d'imposta sulle corrispondenti riserve del patrimonio netto.

E' possibile procedere a revocare, in tutto o in parte, anche il regime dell'affrancamento, con la conseguenza che il saldo attivo di rivalutazione o l'apposita riserva designata, in caso di riallineamento, torneranno ad essere assoggettati, per la parte oggetto di revoca, al vincolo di sospensione fiscale previsto dagli articoli 13 e 14 della L. 342/2000.

La revoca del regime di rivalutazione o del regime di riallineamento comportano, automaticamente, la revoca del regime dell'affrancamento per la parte eccedente l'importo residuale dei maggiori valori, oggetto del regime di rivalutazione o di riallineamento, al netto dell'ammontare della relativa imposta sostitutiva.

La revoca è esercitata entro il 28 novembre 2022, ossia entro 60 giorni dalla data di pubblicazione del provvedimento in commento, attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa per il periodo d'imposta in cui è stata esercitata l'opzione per i regimi di cui all'art. 110. L'importo dell'imposta sostitutiva che risulterà a credito del contribuente per effetto dell'esercizio della revoca, troverà accoglimento nella colonna 3 dell'apposito rigo della sezione I del quadro RX.

Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 33/E del 6 ottobre 2022 - Modifiche introdotte dal decreto "Aiuti-bis" alla disciplina dell’opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni fiscali, di cui all’articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, e chiarimenti in merito alla regolarizzazione di errori nella indicazione dei dati nella comunicazione per l’esercizio dell’opzione

L’Agenzia delle Entrate con la circolare n. 33 del 6 ottobre 2022 fornisce precisazioni in merito alle modifiche apportate:

- i. dall’art. 14, comma 1, lettera b), del decreto-legge 17 maggio 2022, n.50 (decreto Aiuti),
- ii. dall’articolo 33-*ter*, introdotto dalla legge 21 settembre 2022, n. 142, di conversione del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115 (decreto Aiuti-*bis*),

alla disciplina dell’opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni fiscali, di cui all’articolo 121 del D.L. 34/20.

In concreto, il suddetto articolo 33-*ter*, introduce all’articolo 14 del decreto Aiuti i commi 1-*bis*.1 e 1-*bis*.2.

Il comma 1-*bis*.1, modificando il comma 6 dell’art. 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (decreto Rilancio), ha rettificato la disciplina della responsabilità solidale del fornitore che ha praticato lo sconto e dei cessionari in presenza di concorso di violazione, confinandola ai soli casi di dolo e colpa grave, a patto che siano state rispettate le previsioni di legge e che siano stati acquisiti il visto di conformità, le asseverazioni e le attestazioni prescritte dagli articoli 119 e 121, comma 1-*ter*, del decreto Rilancio.

Il comma 1-*bis*.2 ha disciplinato la facoltà di usufruire della nuova disciplina anche per i crediti sorti prima dell’introduzione degli obblighi di acquisizione del visto di conformità e delle attestazioni e asseverazioni di cui al comma 1-*ter* del citato articolo 121, a condizione che il cedente, purché non sia un “soggetto qualificato” e che coincida con il fornitore, acquisisca, ora per allora, la predetta documentazione.

Tale circolare intende dare anche una più esatta comprensione degli indici di cui al paragrafo 5.3 della circolare n. 23/E del 23 giugno 2022, i quali rappresentano istruzioni rivolte agli organi di controllo dell’Agenzia delle Entrate per la valutazione della presenza o meno della necessaria diligenza da parte dei cessionari, esponendo che tale attività di controllo è finalizzata al contrasto di fattispecie altamente lesive degli interessi erariali nei confronti dei fornitori o cessionari che abbiano agito con dolo o colpa grave.

Inoltre, con tale circolare, si chiarisce che vi è la facoltà per le banche o per le società appartenenti ad un gruppo bancario di cedere i crediti d’imposta ai correntisti che siano clienti professionali. Tali soggetti, ai fini della valutazione della propria diligenza nell’acquisizione del credito, non sono obbligati ad effettuare *ex-novo* la stessa istruttoria svolta precedentemente dalla banca cedente al momento dell’acquisizione del credito, a patto che questa consegni al cessionario-correntista tutta la documentazione indicata a dimostrare di aver osservato essa stessa, al momento di acquisto del credito ceduto, la necessaria diligenza.

Rilevanti sono le delucidazioni relative alla facoltà di correggere gli errori commessi nella compilazione delle comunicazioni di opzione dello sconto sul corrispettivo o per la cessione a terzi del credito d’imposta già presentate. Nello specifico, se l’errore è formale è possibile inoltrare una segnalazione, attraverso l’utilizzo di un indirizzo PEC fornito dall’Agenzia delle Entrate, mentre se l’errore è sostanziale viene data la possibilità di trasmettere una comunicazione sostitutiva entro il quinto giorno del mese successivo a quello di invio.

In aggiunta, viene confermata la possibilità di utilizzare il c.d. istituto della "remissio *in bonis*" per le comunicazioni, con termini d’invio scaduti il 29 aprile 2022 prorogati al 30 novembre 2022, previo pagamento di una sanzione esigua.

Interpello n. 473/2022: Iper ammortamento/credito d'imposta beni strumentali: momento di effettuazione dell'investimento

Con la risposta n. 473/2022, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che debba assumere rilevanza, ai fini della corretta individuazione del momento di effettuazione dell'investimento, il contenuto delle clausole del contratto di compravendita a prescindere dal *nomen iuris* attribuito dalle parti allo stesso.

In particolare, l'istante qualificava i contratti come degli appalti e riteneva applicabili le agevolazioni di iperammortamento/credito ex L. 160/2019/credito ex L. 178/2020 sulla base dei corrispettivi liquidati in base allo stato avanzamento lavori. Diversamente l'Agenzia nella risposta ha chiarito che, ancorché gli impegni contrattualmente assunti dal fornitore non si esaurissero nella consegna della linea produttiva (essendo previsti ulteriori adempimenti quali l'installazione e il collaudo) e benché come «atto conclusivo» della procedura di acquisto fosse prevista la sottoscrizione di un verbale di accettazione definitiva, nel particolare caso di specie, gli ulteriori adempimenti costituivano soltanto prestazioni «accessorie» alla prestazione principale, rappresentata dalla fornitura dei macchinari. In base ad una clausola del contratto, infatti, era previsto che la proprietà del bene si trasferisse all'acquirente già all'atto della consegna e non al momento della sottoscrizione del verbale di accettazione definitiva. Le parti, dunque, avevano inteso conferire alla consegna ruolo determinante ai fini traslativi.

Pertanto, ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione dell'investimento, determinante per «includere» il bene nella corretta disciplina agevolativa, nella fattispecie oggetto di interpello risulta decisiva la consegna del bene mobile ai sensi dell'art. 109 comma 2 del TUIR. Infine, per individuare la disciplina agevolativa applicabile si deve tenere conto anche dell'eventuale «prenotazione» del bene (i.e. ordine vincolante e acconti in misura almeno pari al 20%).

Interpello n. 476/2022: Deducibilità ai fini IRES del premio corrisposto in relazione a strumenti finanziari partecipativi

Con la Risposta ad interpello n. 476 del 27 settembre 2022, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito alla deducibilità ai fini IRES del premio da corrispondere ai soggetti detentori di strumenti finanziari partecipativi emessi da una società.

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate ha sottolineato che, in linea con la risoluzione n. 30/E/2019, in applicazione dell'art. 44, comma 2, TUIR, le logiche di classificazione e distinzione degli strumenti finanziari tra equity (i.e. azioni e titoli simili) e passività (i.e. obbligazioni e titoli simili) adottate dal legislatore fiscale poggiano: (i) sulla circostanza che la relativa remunerazione sia costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente (o di altra società del gruppo) e, in tal senso, la sussistenza del predetto requisito è sufficiente, di per sé (quindi indipendentemente da altre variabili), a classificare lo strumento finanziario come titolo azionario o simile; (ii) ovvero secondariamente, sull'esistenza di un'obbligazione incondizionata di pagare alla scadenza una somma non inferiore a quella in essi indicata e sull'assenza di diritti di partecipazione alla gestione dell'impresa, fattori che individuano uno strumento finanziario simile al titolo obbligazionario.

Nel qualificare un determinato titolo ai fini fiscali, occorre pertanto anzitutto accertare che lo stesso non abbia le caratteristiche per essere considerato "simile alle azioni" (per via del fatto che la relativa remunerazione non sia totalmente rappresentata dai risultati economici della società emittente) e, successivamente, verificare la sussistenza delle condizioni per ricondurlo tra i titoli "simili alle obbligazioni".

Tale impostazione è stata confermata anche per i soggetti IAS/IFRS adopter dall'art. 5, comma 1, D.M. 8 giugno 2011, che, disattivando la derivazione (rafforzata) dal bilancio, impone di mantenere la distinzione "formale" contenuta nell'art. 44 TUIR.

Nel caso oggetto di esame da parte dell'Agenzia, la stessa ha concluso, sulla base dei principi sopra riportati, che il premio da corrispondere ai soggetti detentori dei titoli finanziari partecipativi emessi dalla società, calcolato al tasso annuo del 10 per cento sulla parte di Apporto non ancora restituito, sia deducibile secondo le regole e nei limiti previsti dall'art. 96, TUIR. Ciò in quanto i suddetti strumenti finanziari partecipativi, sulla base delle caratteristiche rappresentate, non potevano qualificarsi come titoli simili alle azioni, non essendo la remunerazione agli stessi spettante totalmente ancorata ai risultati economici della società emittente.

Interpello n. 481/2022: Regime PEX in presenza di liquidazione di fatto

L'Agenzia delle Entrate ha affrontato il caso di una distribuzione, da parte di società non residente in stato di liquidazione, di riserve di capitali per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni e che costituisce plusvalenza integralmente tassabile ai sensi dell'art. 86, TUIR, qualora non sussistano i requisiti, richiesti dall'art. 87, TUIR, per applicare il regime c.d. di *participation exemption* (i.e. regime PEX).

In particolare il requisito della commercialità - di cui all'art. 87, c. 1, lett. d) del TUIR - deve sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso. Nel caso di liquidazione, il requisito triennale va osservato a ritroso da quando inizia la liquidazione e non dal realizzo della partecipazione: nel caso in esame, trattandosi di liquidazione «di fatto» iniziata in un esercizio antecedente rispetto a quello di formale messa in liquidazione, il requisito temporale va verificato con riferimento ai tre periodi di imposta antecedenti il periodo in cui ha avuto inizio la liquidazione «di fatto» della società partecipata.

Per quanto riguarda il requisito della residenza in uno Stato o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato - di cui all'art. 87, c. 1, lett. c) del TUIR - tale condizione deve sussistere ininterrottamente dal primo periodo di possesso; per i rapporti detenuti da più di 5 periodi d'imposta e oggetto di realizzo con controparti terze, è sufficiente che la condizione sussista, ininterrottamente, per i cinque periodi d'imposta anteriori al realizzo stesso. Nel caso di specie, la plusvalenza con riferimento alla quale si chiede l'applicazione del regime PEX non origina da un'operazione di cessione della partecipazione, con la conseguenza che la verifica della residenza della partecipata andrà effettuata per tutti gli anni di possesso della partecipazione.

Interpello n. 492/2022: Distribuzione di riserve in sospensione di imposta

Con la risposta n. 492, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato un caso di distribuzione di riserve realizzata nell'ambito di una ristrutturazione di Gruppo tramite scissione e successiva fusione.

Il primo quesito posto dall'interpellante riguarda la presunzione di cui all'art. 47, comma 1, del TUIR ove viene stabilito che, indipendentemente dalla delibera dei soci, si presumono prioritariamente distribuiti, ai fini fiscali, gli utili e le riserve di utili presenti in bilancio. A parere dell'agenzia delle Entrate l'applicazione della presunzione in esame deve ritenersi esclusa in caso di riserva legale, qualora iscritta per un importo inferiore al limite previsto dall'art. 2430 del Codice civile, e di utili di esercizi precedenti su cui è stato apposto il vincolo di indisponibilità per effetto del mancato stanziamento di ammortamenti, ai sensi dell'art. 60, comma 7-bis, D.L. 104/2020; l'Agenzia precisa, infatti, che la disposizione di cui all'art. 47, comma 1 del TUIR si applica solo a riserve che siano liberamente disponibili per la distribuzione.

Con riferimento al secondo quesito, in merito alla distribuzione di riserve in sospensione d'imposta, l'Agenzia delle Entrate ricorda che la società dovrà assoggettare a tassazione l'ammontare attribuito ai soci maggiorato dell'imposta sostitutiva che a suo tempo era stata portata a riduzione della riserva stessa. Alla Società spetterà, peraltro, un credito di imposta di pari ammontare, ai sensi di quanto disposto dall'art. 13, della L. 342/2000.

Per quanto riguarda la tassazione in capo ai soci percettori, questi ultimi dovranno far concorrere alla formazione del reddito soltanto l'importo percepito, al netto cioè dell'imposta sostitutiva.

Cassazione n. 26733 del 12/09/2022 - spese di sponsorizzazione

L'art. 90, c. 8, della L. 289/2002, ha introdotto, a favore del soggetto erogante, una presunzione legale assoluta circa la natura pubblicitaria dei corrispettivi in denaro o in natura riconosciuti a favore di determinati soggetti (società e associazioni sportive dilettantistiche, fondazioni costituite da istituzioni scolastiche e associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva), di importo annuo non superiore a 200.000 Euro. Ciò, a condizione che tali spese siano volte alla promozione dell'immagine o dei prodotti dell'erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'art. 108, c. 2, del TUIR.

Con la sentenza n. 26733 la Cassazione ha ribadito il consolidato principio di diritto secondo cui tali spese sono assistite da una presunzione legale assoluta circa la loro natura pubblicitaria e non di rappresentanza a condizione che: a) il soggetto sponsorizzato sia una "compagine sportiva dilettantistica"; b) sia rispettato il suddetto limite di spesa; c) la sponsorizzazione sia finalizzata a promuovere l'immagine e i prodotti dello sponsor; d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale.

Pertanto, laddove il giudice di merito abbia verificato tutti i presupposti di applicabilità della citata disposizione, tale circostanza non può essere oggetto di revisione in sede di legittimità.

Cassazione n. 28740 del 04/10/2022 - Non deducibilità interessi di mora per tardivo pagamento di imposte

La Corte di Cassazione, nell'ordinanza in commento, ha statuito la non deducibilità degli interessi moratori conseguenti al mancato versamento delle imposte.

Viene chiarito come, sebbene non possa ritenersi che gli interessi moratori da ritardato pagamento abbiano funzione sanzionatoria, avendo la finalità, piuttosto, di ristabilire, a favore dell'erario, l'intera misura dell'importo da versarsi, gli stessi non trovino fonte nell'attività di impresa ma nell'inosservanza di un obbligo nel pagamento del tributo per il quale, già in radice, è da escludersi il diritto alla deduzione.

Interpello n. 484/2022: Note di variazione IVA - Emissione in ipotesi di scissione societaria

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta n. 484, ha avuto modo di esprimersi in merito ai termini per l'emissione delle note di variazione in diminuzione relative a vendite effettuate da parte di una società beneficiaria di un'operazione di scissione, nel caso in cui il ramo trasferito non sia gestito con contabilità separata.

L'Agenzia ha poi fornito indicazioni relativamente alla regolarizzazione, da parte del soggetto acquirente o committente, di fatture erroneamente emesse da diversi fornitori, qualora il numero di tali documenti sia significativamente rilevante.

Nell'interpello in oggetto viene ribadito come risulti fondante la data di efficacia giuridica dell'operazione di scissione, momento in cui i diritti e gli obblighi ai fini Iva e i connessi adempimenti si trasferiscono alla società beneficiaria.

A partire da tale data la beneficiaria potrà emettere note di variazione in diminuzione, ex articolo 26 del Dpr 633/72, in ragione di eventi che hanno determinato la riduzione, totale o parziale dell'imponibile e/o dell'imposta, verificatisi appunto dopo la data di effetto giuridico della scissione.

Dalla medesima data di efficacia giuridica la società beneficiaria potrà inoltre procedere alla registrazione delle fatture di acquisto, inerenti l'attività trasferita, e alla detrazione della relativa imposta anche qualora le fatture siano intestate alla scissa, in quanto relative ad operazioni effettuate prima che la scissione abbia effetto (e non registrate dalla società scissa).

Diversamente le fatture di acquisto erroneamente emesse nei confronti della società scissa invece che nei confronti della società beneficiaria, successivamente alla data di efficacia giuridica della scissione parziale per operazioni effettuate dopo tale momento, non potranno essere considerate pienamente regolari. In tal caso la società beneficiaria ai fini della registrazione e detrazione dell'Iva dovrà procedere alla regolarizzazione secondo quanto disposto dall'art. 6, co. 8, lett. b) del Dlgs 471/1997 (con emissione di un'autofattura - TD20). È bene sottolineare che tale regolarizzazione, come evidenziato nell'interpello in oggetto «può avvenire cumulativamente per ciascun fornitore, come ipotizzato dall'istante».

Interpello n. 485/2022: Nota di variazione IVA - Mancata accettazione del curatore - Mancata insinuazione al passivo - Articolo 26 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

La fattispecie oggetto dell'interpello ha visto il creditore di una società, dichiarata fallita, impossibilitato ad insinuarsi al passivo per ragioni decadenziali, emettere una nota di credito IVA nel termine di un anno dalla sentenza dichiarativa del fallimento. In particolare:

- la dichiarazione di fallimento è stata pronunciata con sentenza nel giugno 2021;
- il curatore fallimentare, contattato dal creditore per fornire alcuni chiarimenti ed informazioni, ha negato al creditore la possibilità di procedere con l'emissione di una nota di variazione, motivando tale rifiuto con la mancata insinuazione al passivo nei termini stabiliti, nonché con la mancata indicazione da parte del Tribunale competente delle disposizioni procedurali in recepimento della nuova normativa IVA in tema di note di variazione (in vigore dal 26 maggio 2021);
- il creditore ha comunque emesso una nota di credito nell'aprile 2022 per la sola IVA delle fatture che aveva originariamente emesso nei confronti della società.

All'Agenzia delle entrate interpellata è stato chiesto se fosse consentito esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA della nota di variazione direttamente in sede di dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2022 (da presentare entro il 30 aprile 2023), pur in presenza del diniego del curatore fallimentare, motivato dalla mancata insinuazione al passivo e dal mancato aggiornamento delle disposizioni fallimentari.

L'Agenzia ricorda preliminarmente che, giusto il nuovo dettato normativo dell'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, il cedente o prestatore insoddisfatto non deve più attendere l'eventuale esito infruttuoso della procedura concorsuale e che «l'emissione della nota di variazione in diminuzione (a decorrere dalla data di avvio della procedura concorsuale) e, conseguentemente, la detrazione dell'imposta non incassata» non deve essere «preclusa al cedente/prestatore (creditore) che non abbia effettuato l'insinuazione al passivo del credito corrispondente» (circolare 29 dicembre 2021, n. 20/E). Viene, inoltre, ricordato che la nota di credito può dirsi tempestiva quando è emessa entro il termine di presentazione ordinario della dichiarazione annuale IVA, relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione.

Ad avviso dell’Agenzia, pertanto, nel caso di specie, il creditore ha operato correttamente, sia sotto il profilo temporale (emissione della nota di credito entro la dichiarazione annuale IVA) sia sotto il profilo della (mancata) insinuazione al passivo (in quanto non necessaria). Tuttavia, l’emissione della nota di credito per la sola IVA non può essere riconosciuta come una modalità corretta poiché, come già chiarito dalla medesima Amministrazione finanziaria in precedenti documenti di prassi, «[la] variazione in diminuzione deve, infatti, essere rappresentativa sia della riduzione dell’imponibile che della relativa imposta. Una nota di variazione che tenga conto della sola imposta non riscossa andrebbe a scindere l’indissolubile collegamento esistente tra imposta ed operazione imponibile. La conseguenza paradossale di una tale ricostruzione sarebbe che, a fronte di un’operazione imponibile per la quale è stato interamente riscosso il corrispettivo, l’Erario non incasserebbe alcuna imposta sul valore aggiunto» (risoluzione 3 aprile 2008, n. 127; risposta ad interpello 3 dicembre 2021 n. 801).

In altre parole, l’Agenzia ha ribadito il principio secondo cui il mancato pagamento a causa di procedure concorsuali deve essere, comunque, riferito all’operazione originaria nel suo complesso (imponibile ed IVA) e, pertanto, in tali fattispecie non è possibile emettere nota di variazione per il recupero della sola imposta.

La conclusione è stata che, nel caso di specie, la nota di variazione di sola IVA, così come emessa dall’istante, risulta errata e che conseguentemente, essendo ormai spirato il termine entro cui la stessa avrebbe potuto essere riemessa correttamente (30 aprile 2022), è venuta meno la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione della relativa imposta in sede di dichiarazione IVA 2023. L’Agenzia precisa, peraltro, che nel caso in cui il cedente/prestatore decidesse di insinuarsi (sia pur tardivamente) al passivo e la procedura concorsuale si rivelasse infruttuosa, la definitività del piano di riparto, che attesti il definitivo mancato pagamento del corrispettivo, potrebbe costituire un autonomo presupposto per operare la variazione in diminuzione ex art. 26, c. 2, DPR 633/72 e per procedere, quindi, «a riemettere correttamente la nota di variazione, maturando il diritto alla detrazione dell’IVA mai percepita».

Interpello n. 488/2022: trattamento IVA degli acconti percepiti

Nell’ambito di un accordo quadro alquanto articolato, in essere tra due società, una fornisce all’altra una vasta gamma di servizi che, ai fini IVA, possono essere suddivisi in servizi imponibili (con applicazione dell’aliquota ordinaria del 22%) e in servizi esenti.

Nell’accordo è previsto che, nel corso dell’anno, la società committente versi importi a titolo di acconto dei corrispettivi, che possono essere determinati precisamente solo a fine anno. La regolamentazione avviene mediante conguagli in aumento o in diminuzione. Con particolare riferimento agli acconti che, a fine anno, si rivelano eccedenti rispetto ai corrispettivi spettanti alla società che presta i servizi, in relazione alle rispettive tipologie di prestazioni di servizi (imponibili e esenti) rese nell’anno, quest’ultima ha intenzione di rettificare la/e relativa/e fattura/e tramite l’emissione di una o più note di variazione, ai sensi dell’art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972.

La richiesta dell’istante verte sul regime IVA applicabile agli acconti. L’Agenzia ricorda innanzitutto che:

- il pagamento di un acconto anteriormente al verificarsi degli eventi che fanno ritenere la cessione di beni o la prestazione di servizi realizzata - e quindi la relativa imposta esigibile - per il corrispondente importo, costituisce ai fini dell’IVA momento di effettuazione della cessione o della prestazione di servizi (articolo 6, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972), e che
- gli acconti devono essere assoggettati al medesimo regime IVA applicabile all’operazione per la quale sono stati versati.

Nel caso di specie, pertanto, l’acconto riferibile alle prestazioni di servizi imponibili sconta l’imposta, mentre l’acconto riferibile alle prestazioni esenti andrà assoggettato al regime di esenzione. Nel particolare caso di operazioni imponibili, l’aliquota da applicare sarà quella relativa all’operazione originaria e che risulta dalla fattura che si intende rettificare.

Circa le modalità di allocazione del corrispettivo alle differenti tipologie di servizio che scontano regimi IVA differenti, questa è rimessa alla scelta dell’istante al quale spetta, dunque, l’individuazione dei criteri più appropriati per imputare l’acconto, rispettivamente, ai servizi esenti e ai servizi imponibili, purché tali criteri siano oggettivi, coerenti in considerazione della natura e delle caratteristiche del servizio di cui trattasi e obiettivamente verificabili.

Quanto, poi, all'emissione della nota di variazione, finalizzata alla rettifica del corrispettivo e, relativamente alle operazioni imponibili, alla rettifica della relativa IVA, e ad allinearla con quanto effettivamente percepito per ciascuna tipologia di operazione, tale documento trova, ad avviso dell'Agenzia, la propria giustificazione nelle originarie pattuizioni contrattuali.

La nota di credito non trova, invece, il proprio fondamento nell'inesattezza di fatturazione (art. 21, comma 7 e 26, comma 3 del d.P.R. n. 633 del 1972), come prospettato dall'istante, posto che la fattura originaria risultava corretta al momento dell'emissione e predisposta secondo le previsioni contrattuali, con cui le parti hanno stabilito di ricorrere ad un sistema combinato di fatturazione e note di variazione volto, a consuntivo, alla rideterminazione e conseguente certificazione del corrispettivo nella misura corrispondente a quella definitivamente dovuta.

Interpello n. 514/2022: regime IVA dei servizi di trasporto relativi a beni in importazione - Art. 9, D.P.R. n. 633 del 1972

Il contesto in cui si inserisce l'interpello in commento è quello dell'art. 9, n. 4) del D.P.R. n. 633 del 1972, che disciplina il trattamento IVA dei servizi di trasporto di beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché ai trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile, ai sensi del primo comma dell'art. 69, D.P.R. n. 633 del 1972. La norma contempla anche i servizi relativi alle operazioni doganali.

A seguito delle modifiche apportate a tale articolo con effetto dal 1° gennaio 2022, tali servizi si qualificano come non imponibili solo quando resi nei confronti dell'esportatore, del titolare del regime di transito, dell'importatore, del destinatario dei beni o del prestatore dei servizi di spedizione relativi ai trasporti precedentemente citati.

In sostanza la non imponibilità è riconosciuta solo se i servizi sono forniti direttamente al mittente o al destinatario dei beni.

L'istanza di interpello è stata proposta da un operatore di servizi terminalistici, specializzato nella movimentazione (carico e scarico) di «merce containerizzata» (su/da treni e camion) che deve rendere ad un cliente stabilito in Italia, oltre ai servizi terminalistici e a quelli relativi alle operazioni doganali di importazione, anche il servizio di trasporto delle merci dal porto di sbarco in Italia fino al terminal di Melzo. Poiché la società non dispone di mezzi propri, l'esecuzione del trasporto deve essere affidata a terzi. La società istante addebita al proprio cliente (destinatario delle merci), oltre ai propri servizi doganali e terminalistici, il costo del predetto servizio di trasporto. Risulta anche che tali ultime spese di trasporto sono comprese nel valore della merce dichiarato in dogana, ai sensi dell'articolo 69 del d.P.R. n. 633 del 1972.

La società istante, inoltre, provvede, in qualità di rappresentante doganale diretto del destinatario della merce, ad espletare gli atti e le formalità doganali relative all'importazione della merce, conformemente a quanto richiesto dall'art. 9, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972.

L'interpello è stato chiesto per ricevere dall'Agenzia chiarimenti in ordine al regime IVA applicabile al riaddebito, al destinatario delle merci, del servizio di trasporto (dei beni in importazione) dal porto di sbarco al terminal di Melzo, nonché al medesimo servizio di trasporto che il terzo fornitore rende alla società istante.

Ad avviso dell'Agenzia, il servizio di trasporto dal porto di sbarco fino al terminal di Melzo, così come descritto, è riconducibile nell'ambito applicativo del regime di non imponibilità previsto dall'art. 9, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 633 del 1972, in quanto i corrispettivi dei beni, comprensivi del costo del trasporto, sono stati assoggettati ad IVA all'atto dello sdoganamento della merce e, inoltre, conformemente alla previsione di cui all'art. 9, comma 3, del medesimo decreto, il servizio di trasporto è reso dalla società istante (sia pure per il tramite di un terzo fornitore) direttamente al destinatario finale dei beni (vale a dire direttamente nei confronti di uno dei soggetti espressamente indicati dal citato art. 9, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972).

L'Agenzia conferma, inoltre, che può fruire del regime di non imponibilità, ai sensi dell'art. 9, primo comma, n. 2) del D.P.R. n. 633 del 1972, anche il servizio di trasporto (dal porto di sbarco fino al terminal di Melzo) prestato dal terzo, poiché tale servizio è reso direttamente nei confronti dell'istante, che agisce come prestatore di servizi relativi alle operazioni doganali e quindi rientra tra i soggetti elencati dall'art. 9, n. 4) del D.P.R. n. 633 del 1972.

Sentenza Corte di Giustizia UE C-293/2021: Rettifica delle detrazioni - Beni e servizi utilizzati dal soggetto passivo per realizzare beni d'investimento non utilizzati

La questione oggetto del contenzioso che ha coinvolto, in ultima istanza, la Corte di Giustizia UE riguarda una controversia fiscale sorta tra una società lituana, in liquidazione, e l'Amministrazione finanziaria di quel Paese, in relazione all'obbligo di rettificare la detrazione dell'IVA sugli acquisti di beni e di servizi effettuati nell'ambito della realizzazione di un progetto internazionale finanziato dall'Unione europea, il cui obiettivo era la creazione di un prototipo di apparecchio medico di diagnosi e di monitoraggio nonché la successiva commercializzazione di quest'ultimo sul mercato.

La società ha utilizzato detti beni e servizi creando beni d'investimento intangibili (licenze) e tangibili (prototipi di apparecchi) da utilizzare nell'ambito della sua futura attività soggetta ad IVA.

L'utilizzo, tuttavia, non è mai avvenuto a causa della decisione di mettere in liquidazione la società e successivamente cancellarla dal registro dei soggetti passivi IVA.

A seguito della contestazione dell'Amministrazione finanziaria lituana, che negava il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti perché non utilizzati nell'esercizio di un'attività economica soggetta ad IVA, la società ha instaurato un contenzioso, sfociato nella sentenza in commento.

I giudici eurounionali hanno preliminarmente ricordato che:

- secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre l'IVA, dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati, costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, istituito dalla normativa dell'Unione;
- il diritto a detrazione, previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA (direttiva 2006/112/CE), costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte;
- il diritto a detrazione, una volta sorto, rimane, in linea di principio, acquisito anche se, successivamente, l'attività economica prevista non è stata realizzata, e, pertanto, non ha dato luogo ad operazioni soggette ad imposta o se, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non ha potuto utilizzare i beni o servizi che hanno dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette ad imposta;
- il diritto a detrazione resta acquisito anche in caso di cessazione di un'attività prima che essa abbia dato luogo a operazioni imponibili. Tuttavia, tale principio deve essere combinato con le norme della direttiva IVA in materia di rettifica delle detrazioni: la Corte stessa ha stabilito che il meccanismo di rettifica, previsto agli articoli da 184 a 187 della direttiva IVA, costituisce parte integrante del sistema di detrazione dell'IVA e ha lo scopo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e l'utilizzo dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette ad imposta a valle.

Sulla base di questi principi, la Corte perviene alla conclusione che gli articoli da 184 a 187 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che un soggetto passivo ha l'obbligo di rettificare le detrazioni dell'IVA assolta a monte e relativa all'acquisto di beni o di servizi destinati a produrre beni d'investimento, nell'ipotesi in cui, a causa della decisione del proprietario o dell'azionista unico di mettere la società in liquidazione e poi di ottenerne la cancellazione dal registro dei soggetti passivi IVA, i beni d'investimento creati non siano stati utilizzati, né lo saranno mai, nell'ambito di attività economiche soggette ad imposta.

I motivi che potrebbero giustificare la decisione di rinunciare alla prevista attività economica soggetta ad imposta - come, ad esempio, perdite in costante aumento, assenza di ordinativi e dubbi dell'azionista del soggetto passivo riguardo alla redditività dell'attività economica prevista - non incidono sull'obbligo di rettificare le detrazioni dell'IVA, qualora tale soggetto passivo non abbia più l'intenzione di utilizzare detti beni d'investimento ai fini di operazioni soggette ad imposta.

Interpello n. 460/E del 20 settembre 2022- Applicazione del regime impatriati per i lavoratori che optano, nei primi anni successivi al trasferimento in Italia, per il regime forfettario

L'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito alla possibile applicazione del regime impatriati nei periodi successivi al rientro in Italia (i.e. *a partire dal secondo periodo d'imposta post trasferimento della residenza in Italia*), nel caso in cui il lavoratore avesse optato, per i primi anni successivi al rientro, per il regime forfettario.

In dettaglio, il quesito posto dall'Istante verte sulla possibilità di applicare, al rientro in Italia, il regime forfettario, di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, nei primi periodi d'imposta qualora i compensi si attestino al di sotto della soglia di 65.000,00 euro, per poi transitare al regime agevolativo dei lavoratori impatriati (art. 16 del D.Lgs. 147/2015), qualora venga superata tale soglia di compensi.

L'Amministrazione finanziaria, richiamando i precedenti chiarimenti forniti con la circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020, ha confermato che il lavoratore che rientra in Italia per svolgere un'attività di lavoro autonomo, beneficiando del regime forfettario, non potrà avvalersi del regime impatriati, in quanto i redditi prodotti in regime forfettario non partecipano alla formazione del reddito complessivo.

Ciò in quanto, il regime *per i lavoratori impatriati* risulta applicabile ai soli redditi: *di lavoro dipendente, assimilati a quelli di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e assimilati a quelli di lavoro autonomo che, prodotti nel territorio dello Stato, concorrono alla formazione del reddito complessivo del contribuente secondo le ordinarie disposizioni del TUIR*. Al contrario, con l'adesione al "regime forfettario", il reddito di lavoro autonomo, determinato con criteri forfettari, rimane escluso, per espressa previsione normativa, dalla formazione del reddito complessivo.

Resta tuttavia ferma la possibilità per il lavoratore di rientrare in Italia per svolgere un'attività di lavoro autonomo, beneficiando, in presenza dei requisiti, del regime impatriati, laddove venga valutata una maggiore convenienza nell'applicazione di detto regime rispetto a quello forfettario.

Interpello n. 524/E del 25 ottobre 2022- Il regime impatriati è ammesso per un lavoratore che, al rientro in Italia, viene assunto da una delle società controllate italiane in cui era già amministratore, pur mantenendo le cariche amministrative con il precedente datore estero (holding), tra cui quella di CEO

L'agenzia delle Entrate si è espressa, con la risposta a interpello n. 524 del 25 ottobre 2022, in merito all'applicazione del regime impatriati per un soggetto dipendente di una holding che, al rientro in Italia viene assunto da una delle società controllate, in cui già rivestiva il ruolo di amministratore, continuando a mantenere cariche amministrative assunte in costanza del precedente rapporto di lavoro con il precedente datore estero (Capogruppo), tra cui quella di CEO.

Il quesito posto dall'Istante, ai fini dell'applicazione del regime premiale, verte sulla conferma che non costituiscono cause ostative all'accesso al regime degli impatriati:

- *«il mantenimento delle cariche amministrative assunte in costanza del precedente rapporto di lavoro con il precedente datore inglese tra cui quello di CEO e;*
- *la circostanza che prima del rientro in Italia, in costanza del rapporto di lavoro con il precedente datore estero abbia, altresì, ricoperto l'incarico di amministratore della società italiana, nuovo datore di lavoro, trattandosi di incarichi "ancillari e comunque secondari rispetto alla carica di CEO e svolti da remoto presso la sua abituale sede di lavoro estera salvo sporadiche trasferte in Italia».*

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'acquisizione della residenza fiscale in Italia e lo svolgimento della prestazione lavorativa in tale territorio soddisfano le finalità del regime agevolativo in esame la cui vis attrattiva promuove e favorisce l'acquisizione di forza lavoro qualificata da parte dell'Italia, indipendentemente dalla residenza del datore di lavoro. Inoltre, la duplice circostanza, ovvero che l'istante mantenga la carica amministrativa assunta in costanza del suo precedente rapporto di lavoro con la Capogruppo inglese e che, in base agli accordi con tale società, abbia altresì ricoperto l'incarico di amministratore della controllata italiana prima del trasferimento in Italia, non ha alcun effetto in capo a quest'ultimo al fine di poter beneficiare dell'agevolazione di cui all'art. 16, comma 1, del d.lgs. n.147 del 2015.

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 05 novembre 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.