



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

- ▶ **D.L. “Sostegni-bis”** (p2)
- ▶ **Imposte sui redditi** (p5)
- ▶ **Imposta sul valore aggiunto** (p10)
- ▶ **Imposta di registro** (p12)



vai agli argomenti di interesse!



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

CONVERSIONE IN LEGGE DEL D.L. “SOSTEGNI-BIS” (GU Serie Generale n. 176 del 24-07-2021 - Suppl. Ordinario n. 25)

In data 22 luglio 2021, vi è stata l’approvazione, in via definitiva, da parte del Senato, della legge di conversione del decreto Sostegni-bis, già oggetto di nostra analisi in una precedente Tax News. Procediamo di seguito ad evidenziare alcune delle novità introdotte in sede di conversione in legge.

Contributo a fondo perduto (introduzione dei commi 30-bis, 30-ter e 30-quater all’art. 1, D.L. 73/2021)

Viene ripristinato e dettagliatamente disciplinato il contributo a favore dei titolari di reddito agrario e degli esercenti attività d’impresa, arte o professione, aventi ricavi/compensi nell’anno 2019 compresi tra i 10 e i 15 milioni di euro.

In particolare, il contributo viene riconosciuto a condizione che:

- la partita IVA fosse attiva alla data del 26 maggio 2021;
- l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell’anno 2020 sia inferiore almeno del 30% rispetto all’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell’anno 2019.

L’agevolazione è rappresentata da:

- a) il contributo di cui all’art. 1 del D.L. 41/2021, determinato in misura pari all’importo ottenuto applicando la percentuale del 20% alla differenza tra l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell’anno 2020 e l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell’anno 2019; in tale caso, è riconosciuto anche il contributo di cui ai commi da 1 a 3 dell’art. 1 del D.L. 73/2021, alle condizioni e con le modalità ivi previste;
- b) il contributo di cui ai commi da 5 a 13 dell’art. 1 del D.L. 73/2021, determinato, nel caso in cui gli interessati beneficino del contributo di cui alla precedente lettera a), in misura pari all’importo ottenuto applicando la percentuale del 20% alla differenza tra l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021 e l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2019 al 31 marzo 2020; in tale caso, non è riconosciuto il contributo di cui ai commi da 1 a 3 dell’art. 1 del D.L. 73/2021;
- c) il contributo di cui ai commi da 5 a 13 dell’art. 1 del D.L. 73/2021, determinato, nel caso in cui gli interessati non beneficino del contributo di cui alla precedente lettera a), in misura pari all’importo ottenuto applicando la percentuale del 30% alla differenza tra l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021 e l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2019 al 31 marzo 2020.

Ai fini del riconoscimento dei suddetti contributi, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell’art. 1, del D.L. 41/2021, e le disposizioni dei commi da 5 a 13 e 15, dell’art. 1, D.L. 73/2021.

Bonus locazioni (introduzione del comma 2-bis all’art. 4, D.L. 73/2021)

Il credito d’imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d’azienda, di cui all’art. 28, del D.L. 34/2020, viene esteso anche alle imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi superiori a 15 milioni di euro nel secondo periodo di imposta precedente all’entrata in vigore del decreto.

L’agevolazione viene concessa in relazione ai canoni versati con riferimento a ciascuno dei mesi da gennaio 2021 a maggio 2021, a condizione che l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2020 e il 31 marzo 2021 sia inferiore almeno del 30% rispetto all’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020.

Il credito d’imposta spetta, anche in assenza dei requisiti di cui sopra, ai soggetti che hanno iniziato l’attività a partire dal 1° gennaio 2019.

Il credito d’imposta spetta, rispettivamente, nella misura del 40% (20% per i soggetti che hanno iniziato l’attività a partire dal 1° gennaio 2019).



Sospensione della riscossione (modifiche all'art. 9, D.L. 73/2021)

Tra i vari, viene prorogato al 31 agosto 2021 il termine di sospensione:

- del versamento di tutte le entrate tributarie e non tributarie derivanti da cartelle di pagamento, avvisi di addebito e avvisi di accertamento affidati all'Agente della riscossione. I pagamenti dovuti, riferiti al periodo compreso tra l'8 marzo 2020 (21 febbraio 2020 per i soggetti con residenza, sede legale o operativa nei comuni della zona rossa) e 31 agosto 2021, dovranno essere effettuati entro il 30 settembre 2021;
- delle attività di notifica di nuove cartelle, degli altri atti di riscossione nonché delle procedure di riscossione - sia cautelari (ipoteche e fermi amministrativi) sia esecutive (pignoramenti) - che non potranno essere iscritte o rese operative fino alla fine del periodo di sospensione.

Proroga versamenti imposte (introduzione dell'art. 9-ter, D.L. 73/2021)

Viene prorogato al 15 settembre 2021 il termine per i versamenti dell'IRPEF/IRES, IRAP ed IVA che scadono dal 30 giugno al 31 agosto 2021 per i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dall'apposito decreto ministeriale. Tale scadenza non prevede l'applicazione di alcuna maggiorazione.

La proroga si applica, tra i vari, anche ai soggetti che presentano causa di esclusione dall'applicazione degli ISA nonché a quelli che applicano il regime forfettario ed ai soggetti che applicano il regime di trasparenza fiscale.

Rivalutazione terreni e partecipazioni (introduzione del comma 4-bis all'art. 14, D.L. 73/2021)

In caso di opzione per la rivalutazione di partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e di terreni edificabili e con destinazione agricola, detenuti alla data del 1° gennaio 2021, viene prorogato al 15 novembre 2021 il termine per la redazione e giuramento della perizia di stima nonché per il versamento dell'imposta sostitutiva.

Credito d'imposta sui costi sostenuti dalle imprese per la formazione professionale di alto livello dei propri dipendenti (introduzione dell'art. 48-bis, D.L. 73/2021)

Viene riconosciuto un credito di imposta alle imprese (indipendentemente da forma giuridica, dimensione aziendale e settore economico) che effettuano spese per attività di formazione professionale di alto livello nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020.

Il credito d'imposta è pari al 25% delle spese sostenute, fino all'importo massimo di 30.000 euro per ciascuna impresa beneficiaria, relative al costo aziendale del dipendente per il periodo in cui è occupato nelle attività di formazione attraverso corsi di specializzazione e di perfezionamento di durata non inferiore a sei mesi, svolti in Italia o all'estero, negli ambiti legati allo sviluppo di nuove tecnologie e all'approfondimento delle conoscenze delle tecnologie previste dal Piano nazionale industria 4.0, quali *big data* e analisi dei dati, *cloud e fog computing*, sicurezza cibernetica, sistemi cyber-fisici, prototipazione rapida, sistemi di visualizzazione e realtà aumentata, robotica avanzata e collaborativa, interfaccia uomo-macchina, manifattura additiva, internet delle cose e delle macchine e integrazione digitale dei processi aziendali.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito, né della base imponibile IRAP, non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione in F24.

L'agevolazione viene riconosciuta nel limite massimo complessivo delle risorse disponibili (5 milioni di euro).

Con successivo decreto verranno disciplinate le modalità attuative.



Credito d'imposta per sostenere l'investimento in capitale umano in settori strategici per lo sviluppo economico e sociale del Paese (introduzione dell'art. 60-bis, D.L. 73/2021)

Viene modificato il comma 536 dell'art. 1 della L. 178/2020, prevedendo un credito di imposta per le imprese che sostengono finanziariamente, tramite donazioni effettuate nell'anno 2021 o nell'anno 2022, nella forma di borse di studio, iniziative formative finalizzate allo sviluppo e all'acquisizione di competenze manageriali, promosse da università pubbliche e private, da istituti di formazione avanzata o da scuole di formazione manageriale pubbliche e private.

Il credito di imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione in F24 fino al 100% per le PMI, fino al 90%, per le medie imprese e fino all'80% per le grandi imprese dell'importo delle donazioni effettuate, fino all'importo massimo di 100.000 euro.

Con successivo decreto verranno disciplinate le modalità attuative.

PROVVEDIMENTO n. 191910/2021 - BONUS SANIFICAZIONE, DPI, TAMPONI

L'articolo 32 del DL 25 maggio 2021, n. 73 (c.d. Decreto Sostegni bis), ha introdotto un **credito d'imposta in relazione alle spese sostenute nei mesi di giugno, luglio e agosto 2021** per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati e per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti, comprese le spese per la somministrazione di tamponi per COVID-19.

Il provvedimento n. 191910/2021 delle Entrate ha definito i criteri e le modalità di applicazione e fruizione del nuovo credito ed ha **istituito il modello per la comunicazione delle spese ammissibili, da inviarsi telematicamente dal 4 ottobre al 4 novembre 2021** (in tale arco temporale risulta, inoltre, possibile inviare una nuova comunicazione sostitutiva di quella precedentemente trasmessa ovvero presentare rinuncia integrale al credito comunicato in precedenza). A seguito della presentazione della Comunicazione è rilasciata, entro 5 giorni, una ricevuta che ne attesta la presa in carico, ovvero lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni.

Il credito d'imposta "teorico" è pari al 30% delle spese comunicate, con un limite massimo di credito per beneficiario pari a 60.000 euro, nel rispetto del limite complessivo di spesa stanziato di 200 milioni. Pertanto, a seguito delle domande pervenute, **con apposito provvedimento da emanare entro il 12 novembre, sarà resa nota la percentuale di effettiva fruizione del credito**. L'ammontare del credito effettivamente fruibile sarà quindi pari al credito richiesto moltiplicato per la percentuale che sarà resa nota.

Il credito d'imposta, in relazione alle spese effettivamente sostenute, può essere utilizzato dai beneficiari fino all'importo massimo fruibile:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa;
- in compensazione con modello F24 (da presentarsi esclusivamente in via telematica attraverso Entratel/Fisconline), a partire dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate con cui si rende nota la percentuale di fruizione (non si applicano i limiti alle compensazioni pro tempore vigenti, di cui all'art. 34, della L. 388/2000 e art. 1, comma 53, della L. 244/2007).



Circolare n. 9/E del 23/07/2021 - Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi

L'agenzia delle Entrate sentito anche il MISE ha fornito, sotto forma di risposte a quesiti, chiarimenti in tema di credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi di cui alla L. 178/2020. Di seguito vengono riportati i principali:

► Coordinamento delle due discipline agevolative

E' stata finalmente chiarita la sorte degli investimenti aventi ad oggetto i beni materiali "ordinari" nonché i beni ricompresi nell'allegato A e B annessi alla L. n. 232/2016, effettuati nell'intervallo temporale in cui si è verificata una sovrapposizione della normativa in commento con il precedente credito, ex L. 160/2019 (i.e. investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 al 30 giugno 2021). E' stato, infatti, chiarito che il coordinamento delle due discipline agevolative, sul piano temporale, deve avvenire distinguendo i seguenti casi:

- **gli investimenti per i quali alla data del 15 novembre 2020 si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento** (c.d. "prenotazione"), sempre che completati entro il 30 giugno 2021, restano incardinati nella precedente disciplina, di cui alla L. 160/2019, pertanto, le relative fatture e gli altri documenti di acquisto devono contenere il riferimento alle disposizioni della legge di bilancio 2020;
- **gli investimenti per i quali alla suddetta data non risultino verificate tali condizioni** ricadono invece nella nuova disciplina, pertanto, le fatture e gli altri documenti di acquisto dei beni ammissibili devono riportare il riferimento alla disciplina agevolativa della legge di bilancio 2021.

E' stato peraltro precisato che, **qualora alcuni documenti emessi dal fornitore non riportino il corretto riferimento normativo, i soggetti interessati possono regolarizzarli**, prima che inizino le attività di controllo, secondo le modalità indicate nella risposta ad interpello n. 438/2020 rese con riferimento al credito ex L. 160/2019. In particolare, nel caso di fatture ricevute in formato cartaceo, il riferimento alle disposizioni agevolative può essere riportato dal soggetto acquirente sull'originale di ogni fattura, sia di acconto che di saldo, con **scrittura indelebile, anche mediante l'utilizzo di un apposito timbro**. Nel caso di fatture elettroniche ricevute dal venditore tramite Sistema di Interscambio (SdI), è possibile stampare il documento di spesa, apponendo sulla copia cartacea la predetta scritta indelebile, e conservarlo ai sensi dell'articolo 39 del DPR n. 633 del 1972 oppure, in alternativa, realizzare un'integrazione elettronica, da unire all'originale e conservare insieme allo stesso, e inviare tale documento sotto forma di autofattura allo SdI, secondo le modalità indicate in tema d'inversione contabile nella circolare n. 14/E del 2019.

► Compensazione

In tema di compensazione del credito è stato chiarito che:

- l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta per importi **superiori ad euro 5.000** non richiede né la preventiva presentazione della dichiarazione né l'apposizione del visto di conformità;
- nel caso in cui la quota annuale di compensazione o parte di essa non venga utilizzata, **l'ammontare residuo potrà essere riportato in avanti** nelle dichiarazioni dei periodi di imposta successivi senza alcun limite temporale ed essere utilizzato già dall'anno successivo, secondo le ordinarie modalità di utilizzo del credito, andando così a sommarsi alla quota fruibile a partire dal medesimo anno;
- **l'utilizzo in un'unica soluzione del credito d'imposta**, laddove previsto (i.e. il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali materiali "non 4.0" effettuati ai sensi del comma 1054 della legge di bilancio 2021 a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, indipendentemente dal volume dei ricavi o dei compensi dei soggetti beneficiari e il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali immateriali "non 4.0" effettuati nel medesimo arco temporale dai soggetti con un volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro), **rappresenta una facoltà** e, nel caso in cui tale facoltà non venga azionata, il contribuente sconterà il credito in tre quote annuali di pari importo.

► Investimenti realizzati tramite leasing

Per quanto riguarda gli investimenti tramite leasing è stato chiarito che:

- nonostante i contratti di locazione finanziaria vengano espressamente richiamati, quale modalità di effettuazione dell'investimento, solo dal comma 1054, sono agevolabili anche gli investimenti realizzati in leasing relativi ai successivi commi da 1055 a 1058 (i.e. investimenti in beni materiali e immateriali "ordinari" e beni materiali e immateriali "4.0" del periodo agevolato);



- ai fini della determinazione del credito d'imposta spettante al locatario non assume alcuna rilevanza il **prezzo di riscatto** dallo stesso pagato all'atto di esercizio del diritto di opzione;
- nel caso di investimenti effettuati mediante contratto di locazione finanziaria, **il mancato esercizio del diritto di riscatto così come la cessione del contratto di leasing durante il "periodo di sorveglianza" costituiscono causa di rideterminazione dell'incentivo**, mentre non si darà luogo a rideterminazione qualora, nel periodo di sorveglianza, il bene acquisito in proprietà a seguito di riscatto venga successivamente ceduto a una società di leasing nel contesto di un'operazione di **sale and lease back**. Ad ogni modo, l'eventuale esercizio del diritto di riscatto del bene oggetto del contratto di sale and lease back non configura un'ulteriore ipotesi di investimento agevolabile.

► **Interconnessione**

Per quanto riguarda il requisito dell'interconnessione è stato chiarito che:

- nel caso in cui un bene "4.0" entri in funzione, pur senza essere interconnesso, il contribuente può godere del credito d'imposta "in misura ridotta" fino all'anno precedente a quello in cui si realizza l'interconnessione oppure può decidere di attendere l'interconnessione ai sensi del comma 1062 e fruire del credito di imposta "in misura piena". Nel caso in cui l'impresa decida di avvalersi del credito di imposta "in misura ridotta" a seguito dell'entrata in funzione del bene, **l'ammontare del credito d'imposta "in misura piena" successivamente fruibile dall'anno di interconnessione dovrà essere decurtato di quanto già fruito in precedenza**. Tale valore, al netto del credito di imposta già fruito, sarà poi suddiviso in un nuovo triennio di fruizione di pari importo;
- non è contemplato alcun termine entro il quale il bene 4.0 deve essere interconnesso e i documenti attestanti la sussistenza dei requisiti necessari per l'agevolazione devono essere acquisiti pertanto, **potendo l'interconnessione intervenire anche in un anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento e di entrata in funzione del bene esclusivamente per la necessità di acquisire o di adeguare l'infrastruttura informatica necessaria all'interconnessione, l'agevolazione non viene meno sempreché le caratteristiche tecniche, richieste dalla disciplina 4.0, siano presenti nel bene già anteriormente al suo primo utilizzo (o messa in funzione) e sempreché il soddisfacimento di tutte le suddette caratteristiche tecnologiche e di interconnessione permanga per l'intero periodo di tempo in cui il soggetto beneficiario fruisce del credito d'imposta**.

► **Altri chiarimenti**

E' stato inoltre chiarito che:

- i beni materiali strumentali di **costo unitario inferiore ad euro 516,46** sono ammissibili al credito d'imposta (anche per essi rimane fermo l'utilizzo in tre quote annuali o in un'unica quota a seconda dei casi);
- il costo da assumere, quale base di calcolo per la determinazione del credito d'imposta, è comprensivo dell'**IVA indetraibile** ai sensi dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972, mentre non rileva l'IVA parzialmente indetraibile per effetto del pro-rata;
- nell'ipotesi in cui si sia beneficiato di contributi finalizzati all'acquisizione di beni agevolati, ai fini della determinazione del credito d'imposta, **il costo deve essere assunto al lordo di detti contributi**;
- ai fini della **cumulabilità**, occorre calcolare il credito di imposta teoricamente spettante, e sommare tale importo teorico a quello degli altri incentivi pubblici concessi sui medesimi investimenti. Il risultato di tale somma non deve superare il costo sostenuto ovvero sia l'ammontare complessivo dei costi ammissibili di competenza del periodo di imposta per il quale il contribuente intende avvalersi del credito di imposta;
- non costituisce causa di rideterminazione dell'agevolazione il **furto** del bene agevolato;
- in presenza di **operazioni straordinarie**, caratterizzate dalla veicolazione dell'azienda o di un ramo d'azienda nel cui ambito è rinvenibile il bene agevolato da cui origina il credito d'imposta, l'avente causa continua a fruire del credito d'imposta maturato in capo al dante causa, secondo le regole originariamente determinate in capo a quest'ultimo, indipendentemente dal sopravvenuto cambiamento di proprietà del complesso aziendale.



Risposta ad interpello n. 451 del 1° luglio 2021 - Credito Industria 4.0: non opera il divieto di compensazione

Il credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, ex art. 1, commi da 184 a 197, Legge di Bilancio 2020 e art.1, commi da 1051 a 1063, Legge di Bilancio 2021, è utilizzabile in compensazione anche in presenza di ruoli esattoriali scaduti di importo superiore a € 1.500. Non opera, infatti, il divieto di compensazione, ex art. 31, DL n. 78/2020 ai sensi del quale *“A decorrere dal 1° gennaio 2011, la compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a millecinquecento euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento»*.

Ciò in quanto, per espressa previsione normativa, il divieto di compensazione si riferisce esclusivamente ai crediti *«relativi ad imposte erariali»* mentre, come chiarito dalla circolare n. 13/E del 11 marzo 2011, *«sono esclusi i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta»*.

Pertanto, *“i crediti d'imposta cui si riferisce la norma sono quelli che nascono quando il prelievo erariale (anche mediante autoliquidazione) è effettuato in misura superiore al dovuto, mentre i crediti agevolativi sono riconosciuti ex lege al verificarsi di determinate condizioni, con la conseguenza che in nessun modo possono essere ricondotti ad una definizione di “credito derivante da imposta erariale”*.

Risposta ad interpello n. 476 del 15 luglio 2021 - Riallineamento dell'avviamento

Con la risposta a interpello n. 476 del 15 luglio 2021, l'Agenzia ha chiarito che il riallineamento dell'avviamento, ex art. 110, c. 8-bis, DL n. 104/2020, c.d. “Decreto Agosto” (introdotto in sede di conversione dall'art. 1, c. 83, L. 178/20), deve riguardare *“l'intero differenziale tra valore contabile e fiscale, non essendo consentito il riallineamento solo parziale della differenza di valore”*.

Nella fattispecie oggetto di interpello, l'istante intendeva optare per il riallineamento dell'avviamento ma, non disponendo di sufficienti riserve di patrimonio netto da vincolare, proponeva di riallineare solo parzialmente l'avviamento. Ciò anche in considerazione del fatto che, sia nel libro giornale che nelle scritture ausiliarie e nel libro cespiti, gli avviamenti emersi in sede di fusione, a seguito dell'allocazione del disavanzo da annullamento afferente alle singole società incorporate, venivano distintamente evidenziati.

L'Agenzia ha chiarito che, coerentemente con quanto previsto nelle precedenti leggi di rivalutazione e alla luce della prassi interpretativa (cfr. circolari n. 18/E del 2006, n. 13/E del 2014), l'opzione per il riallineamento deve essere esercitata per l'intero differenziale tra valore contabile e fiscale, non essendo consentito il riallineamento solo parziale. La stessa ha puntualizzato, inoltre, che il riallineamento dei singoli bene è possibile solo per quelli materiali.

Infine, l'Agenzia ha chiarito che, nel monte di riserve di patrimonio netto su cui apporre il vincolo al regime della sospensione d'imposta, può essere incluso anche l'utile 2020, purché esso venga accantonato a riserva e non distribuito.

Risposta ad interpello n. 477 del 15 luglio 21 - Qualificazione fiscale di un “Venture Loan Agreement”

Nel caso sottoposto all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, la società istante rende noto di aver ottenuto, dalla sottoscrizione di un "Contratto di Finanziamento di Capitale di Rischio" (c.d. “Venture Loan Agreement”), risorse finanziarie da un fondo di investimento a un tasso di interesse alquanto elevato, giustificato dalla rischiosità dell'attività e dalla bassa probabilità di rimborso del medesimo. In particolare, tale contratto prevede, tra l'altro, che il rimborso integrale del capitale e degli interessi sia condizionato non dal successo degli specifici progetti finanziati, quanto, piuttosto, dalla capienza finanziaria del bilancio della mutuataria alla data di scadenza del prestito (avente natura chirografaria). È inoltre previsto che il pagamento degli interessi avvenga, eventualmente, alla data di scadenza o a quella di rimborso anticipato, anche parziale, del capitale.



Per l'istante le previsioni contrattuali connoterebbero il finanziamento del carattere di "debito ibrido", con evidenti caratteristiche di strumento di capitale (equity). In sostanza, sulla base dei contenuti delle clausole negoziali, la posizione del fondo (mutuante) risulterebbe essere assimilata a quella del sottoscrittore di uno Strumento Finanziario Partecipativo.

Di diverso avviso è l'Agenzia delle Entrate per la quale, attese le previsioni contrattuali ed i documenti analizzati, la remunerazione dell'apporto finanziario non risulterebbe collegata all'an e al quantum dei risultati dell'emittente. Di conseguenza, l'Ufficio esclude la qualificazione del contratto in questione come strumento simile alle azioni, ai sensi dell'art. 44, comma 2, lett. a), del TUIR, assimilazione che avrebbe reso indeducibili le remunerazioni corrisposte, in quanto equiparate ai dividendi ai sensi dell'art. 109 co. 9 lett. a) del TUIR). La remunerazione risulterà pertanto deducibile nel rispetto dei principi di competenza e di previa imputazione di cui all'articolo 109 del TUIR, in combinato disposto con l'articolo 96 TUIR.

Risoluzione 44/E del 28 giugno 2021 - Chiarimenti in merito alla disciplina agevolativa in materia di conversione in crediti di imposta delle attività per imposte anticipate

Con la Risoluzione n. 44/2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito alla disciplina della conversione in crediti di imposta delle attività per imposte anticipate ("DTA") relative a perdite fiscali ed eccedenze ACE, di cui all'art. 44-bis, del D.L. 34/2019, come sostituito dall'articolo 55, co. 1, del D.L. n. 18 del 17.3.2020, a seguito della cessione di crediti pecuniari verso debitori inadempienti.

In primo luogo, viene chiarito che l'agevolazione è destinata anche alle Società operanti nel settore industriale. Tale specificazione si è resa necessaria poiché la norma in esame presenta delle analogie con la disposizione introdotta dal D.L. n. 225/2010, in origine riservata esclusivamente a banche e intermediari finanziari.

Con riferimento alla definizione di "inadempimento", inoltre, l'Agenzia chiarisce che "*si ha inadempimento quando il mancato pagamento si protrae per oltre novanta giorni dalla data in cui era dovuto*". Nello specifico, viene precisato che tale inadempienza va riferita al singolo credito e, dunque, alla posizione del debitore limitatamente a quello specifico rapporto creditorio, a prescindere da vicende successive che hanno interessato il debitore.

Inoltre, per quanto attiene alla base di calcolo del canone (eventualmente) dovuto in relazione all'esercizio dell'opzione, viene precisato che non devono essere considerate le DTA stanziata sulle svalutazioni dei crediti, ex art. 106, co. 1, del TUIR, in quanto non rientranti tra quelle "qualificate", ai sensi degli artt. 2, co. 55-57, del DL 225/2010, e 44-bis, del DL 34/2019.

Da ultimo vengono forniti chiarimenti in relazione all'eventualità in cui il contribuente trasmetta tardivamente la comunicazione per l'esercizio dell'opzione, di cui all'art. 11, co. 1, del DL n. 59/2016; in particolare, viene specificato che la trasmissione tardiva non pregiudica il diritto a fruire del credito (il quale matura al momento della cessione dei crediti deteriorati), ed è altresì possibile inviare comunque la comunicazione, anche dopo la scadenza dei termini previsti - entro il termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi utile - versando la sanzione fissa di 250 euro.



Sentenza Corte di Cassazione n. 18370/2021 - Decadenza della potestà accertativa

La restituzione di un finanziamento soci, che l'Amministrazione Finanziaria ritenga rappresentare una posta fittizia dello stato patrimoniale volta a mascherare la distribuzione di utili derivanti da ricavi occulti, sebbene acceso in un periodo d'imposta non più accertabile, può essere legittimamente contestata al momento della sua restituzione al socio, a nulla rilevando che la sua formazione sia avvenuta con versamenti effettuati in esercizi per i quali sia già decaduto il potere di accertamento.

Con la pronuncia in rassegna la Suprema Corte di Cassazione, riprendendo quanto recentemente statuito in un precedente pronunciamento a Sezioni Unite (n. 8500/2021), ha ribadito che *“la decadenza dalla potestà di accertamento va riguardata ex art. 43 d.P.R. n. 600/1973, ove abbia ad oggetto componenti reddituali pluriennali, in relazione al termine per rettificare la dichiarazione nella quale il singolo fatto economico incriminato è indicato, e non già in relazione al termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale il fatto generatore sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio”*.

Pertanto, secondo i Giudici di legittimità l'“*Erario non ha l'obbligo di constatare l'elemento economico o patrimoniale pluriennale sin dal suo momento genetico, potendo limitarsi all'accertamento del solo periodo di imposta in cui il fattore reddituale si manifesti*”.

Tuttavia, non trascurando la Suprema Corte come il richiamato pronunciamento a Sezioni Unite fosse incentrato sull'accertamento di componenti reddituali pluriennali, ha ritenuto di dover ancorare il proprio convincimento anche alla stregua di un ulteriore precedente, laddove è stato specificato che *“in tema di disconoscimento di posta passiva costituita da finanziamento soci, riportata in più esercizi (...) è onere del contribuente dimostrare l'esistenza e l'ammontare della stessa, oltre che l'inerenza all'attività di impresa esercitata ai fini della deduzione, senza che rilevi l'eventuale inerzia dell'Ufficio relativamente alla dichiarazione resa per i periodi di imposta precedenti (n. 14999/2020)”*.



Risposta ad interpello n. 471 del 9 luglio 2021 - Opzione per l'applicazione separata dell'IVA

Nell'interpello in oggetto un fondo pensione svolge, accanto all'attività di raccolta dei contributi e alla gestione delle risorse nell'esclusivo interesse degli aderenti e all'erogazione delle prestazioni, anche attività di gestione delle proprie risorse, mediante investimenti finanziari, nonché tramite investimenti immobiliari anche diretti. Questi ultimi sono realizzati mediante locazione e compravendita di immobili, in regime di esenzione, come previsto dai nn. 8, 8-bis e 8-ter dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972.

La totalità delle operazioni attive realizzate dal fondo viene svolta in regime di esenzione con la conseguente, altrettanto totale, indetraibilità dell'IVA sugli acquisti.

Il fondo ha ora intenzione di porre in essere un'attività di valorizzazione su parte del patrimonio immobiliare (avente destinazione d'uso uffici), finalizzata alla cessione degli immobili. Più in particolare, l'attività consisterebbe nella riqualificazione, sviluppo e sfruttamento equiparabili all'attività tipica delle imprese di ripristino e sarebbe distinta dalle altre attività esercitate (locazione e cessione di immobili).

È stato quindi proposto interpello per chiedere se fosse possibile l'esercizio dell'opzione per la separazione delle attività, ai sensi dell'articolo 36, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, che consente di superare le limitazioni alla detrazione dell'IVA per l'attività separata.

L'Agenzia ha innanzitutto ricordato che per quanto riguarda, in particolare, la separazione facoltativa delle attività nell'ambito del settore immobiliare, la formulazione letterale dell'art. 36, comma 3, del DPR n. 633 del 1972 presuppone un criterio di separazione basato non solo sul regime IVA (esenzione o imponibilità) applicato all'operazione, ma anche sulla categoria catastale del fabbricato (abitativo ovvero diverso dall'abitativo).

Su queste basi ha concluso che, nel caso di specie, si è in presenza di attività effettivamente distinte ed obiettivamente autonome. Infatti, la progettata attività (di valorizzazione di parte del patrimonio immobiliare) interessa beni immobili di categoria catastale differente rispetto a quelli oggetto dell'attività immobiliare fino ad oggi posta in essere, in regime di esenzione IVA, dal fondo.

Si tratta pertanto di attività contraddistinte non soltanto da differenti codici ATECO e da distinti regimi fiscali applicabili (esenzione ed imponibilità Iva), ma da differenti categorie catastali degli immobili. Da ciò deriva - conclude l'Agenzia - che l'Iva relativa ai costi sostenuti per gli interventi di riqualificazione e ristrutturazione del complesso immobiliare potrà essere integralmente detratta.

Risposta ad interpello n. 479 del 15 luglio 2021 - Contratto di consulenza con corrispettivi in azioni

Nel caso oggetto del presente interpello, una società italiana ha stipulato un contratto di consulenza con una società inglese (non viene specificato il settore di attività). Secondo gli accordi, il pagamento delle prestazioni di servizi rese dalla società italiana è effettuato al raggiungimento di determinati step di ricerca e con azioni della società inglese.

Una particolarità della fattispecie è la previsione che il corrispettivo viene pagato in azioni il cui valore nominale non coincide con il valore di mercato del giorno di incasso del corrispettivo (che corrisponde al giorno di intestazione dei certificati azionari).

Interpellata su quale sia il trattamento fiscale - sia ai fini delle imposte dirette che dell'IVA - l'Agenzia delle entrate ha chiarito che ai fini delle imposte dirette gli articoli 9 e 109 del TUIR impongono che si tenga conto del valore normale delle azioni emesse, prendendo a riferimento, quale esercizio di competenza, quello della maturazione dei corrispettivi.

Per quanto riguarda l'IVA, la prestazione di consulenza svolta dalla società italiana nei confronti della società inglese sarà territorialmente non rilevante in Italia ai sensi dell'articolo 7-ter del DPR n. 633 del 1972, essendo quest'ultima società un soggetto passivo non stabilito in Italia. Come previsto dall'articolo 21, comma 6-bis, lett. b), del DPR n. 633 del 1972, l'operazione è soggetta all'obbligo di emissione della fattura con l'annotazione "operazione non soggetta".

Con riferimento alla determinazione del corrispettivo da fatturare l'Agenzia chiarisce che occorre tenere conto della determinazione del valore normale definito in ambito delle imposte dirette.



Sentenza della Corte di Giustizia Europea, causa C-521/19 (CB contro Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia) - Determinazione della base imponibile IVA

Nel caso sottoposto all'esame della Corte, un lavoratore autonomo, che esercitava un'attività di agente artistico, soggetta all'IVA, forniva servizi al gruppo Lito, un gruppo di imprese incaricato della gestione delle infrastrutture e delle orchestre per feste patronali e sagre in Galizia (Spagna).

Come corrispettivo per le prestazioni rese, l'agente artistico riceveva il 10% delle entrate del gruppo Lito. I pagamenti a suo favore avvenivano in contanti, non erano dichiarati e non davano luogo all'emissione di alcuna fattura. L'agente non teneva alcuna contabilità IVA, non emetteva né riceveva fatture e di conseguenza non presentava dichiarazioni IVA.

A seguito di un accertamento ai fini reddituali, le autorità fiscali hanno concluso che i compensi percepiti dall'agente negli anni oggetto di verifica non includevano l'IVA e che pertanto la base imponibile dell'imposta sul reddito relativa a tali anni dovesse essere accertata tenendo conto del totale di detti importi.

L'agente ha contestato tali argomentazioni asserendo che, in base alla giurisprudenza spagnola, *“qualora tale amministrazione scopra operazioni, in linea di principio, soggette all'IVA, non dichiarate e non fatturate, l'IVA deve intendersi inclusa nel prezzo convenuto dalle parti di tali operazioni”*.

La Corte di Giustizia è stata quindi chiamata a verificare se fosse in contrasto con la normativa IVA eurounionale l'interpretazione secondo cui, in un contesto di frode nei confronti dell'erario e di occultamento di operazioni soggette ad IVA, gli importi versati e ricevuti dovessero essere intesi come già comprensivi dell'IVA.

I giudici hanno stabilito che il risultato di un'operazione occultata all'amministrazione tributaria da parte di soggetti passivi dell'IVA deve essere considerato - quando risulta da una ricostruzione effettuata nell'ambito di un'ispezione a titolo di imposte dirette - comprensivo dell'IVA che ha gravato su detta operazione.

In conclusione, quindi, la ricostruzione, operata nell'ambito di un'ispezione fiscale, degli importi versati e percepiti (sottratti agli adempimenti IVA), deve essere intesa come un prezzo già comprensivo dell'IVA, a meno che, secondo il diritto nazionale, i soggetti passivi abbiano la possibilità di ripercuotere e detrarre successivamente l'IVA in questione, nonostante l'evasione.

Sentenza della Corte di Cassazione del 19 luglio 2021, n. 20435 - Deducibilità ai fini reddituali dell'IVA indetraibile da pro-rata relativa all'acquisto di beni strumentali

Il caso esaminato dalla Cassazione riguarda un ente che aveva imputato integralmente e dedotto, secondo il criterio della competenza, l'IVA che non poteva detrarre in base al meccanismo del pro-rata, atteso lo svolgimento di attività di cura ospedaliera soggetta al regime di esenzione IVA.

L'Agenzia delle entrate aveva contestato la scelta di tale criterio, ritenendo che l'imposta assolta per l'acquisto di beni ammortizzabili non fosse “spesabile” nell'anno in cui era stata assolta, bensì dovesse essere “capitalizzata” e dedotta in rate annuali seguendone il piano di ammortamento del bene al quale si riferiva, essendone una componente di costo.

I giudici hanno confermato la correttezza del comportamento del contribuente e, quindi, respinto la tesi dell'ufficio tributario. L'argomentazione si è fondata sulla considerazione che il pro-rata generale IVA è collegato alle tipologie di attività (imponibile ed esente) esercitate dal soggetto passivo dell'imposta. Pertanto, anche l'IVA indetraibile, intesa come “costo” complessivo ai fini delle imposte dirette, deve essere imputata alle attività nel loro complesso e non può essere imputata al singolo bene cui si riferisce l'operazione esente/imponibile.

Il principio di diritto elaborato dalla Cassazione è quello secondo il quale *“l'IVA indetraibile per effetto del pro-rata generale di cui all'art. 19, quinto comma, DPR n. 633/1972 è deducibile per cassa nell'anno del pagamento quale componente negativo del reddito di impresa”*.

Si segnala, infine, che in tema di deducibilità dell'IVA indetraibile vengono richiamate precedenti pronunce del medesimo organo giudicante (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 11514 del 07/09/2001; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 22243 del 21/10/2009) secondo le quali, con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'IVA non ammessa in detrazione, perché imputabile ad operazioni esenti, è deducibile dal reddito imponibile, rappresentando pur sempre un costo collegato ad operazioni che producono un ricavo.



Ordinanza della Corte di Cassazione n. 15910 dell'8 giugno 2021 - Imposta di registro in caso di riconoscimento di debito

Con riferimento alla tassazione del riconoscimento del debito ai fini dell'imposta di registro (oggetto di ampio dibattito interpretativo nel corso del tempo), è intervenuta una recente pronuncia che, tuttavia, sembra alimentare dubbi, piuttosto che chiarire la questione.

La Cassazione ha statuito che la ricognizione di debito *“è ugualmente soggetta a registrazione in termine fisso in forza dell'art. 9, parte prima, del DPR n. 131 del 1986, che ha valore di previsione generale, trattandosi di atto avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale”*. Da ciò conseguirebbe, in linea teorica, l'assoggettamento ad imposta proporzionale nella misura del 3%.

Tuttavia, ciò premesso, la Suprema Corte ha respinto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, che propendeva per l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale dell'1%, confermando la sentenza della Commissione tributaria regionale, secondo cui la ricognizione del debito è soggetta ad imposta in misura fissa anziché proporzionale, considerato che la fattispecie si sostanziava in una scrittura privata sprovvista di carattere patrimoniale, essendo in essa unicamente confermata l'esistenza di un pregresso debito; ciò in virtù del fatto che, visto l'elevato valore della ricognizione di debito nel caso di specie, l'applicazione dell'imposta in misura proporzionale avrebbe determinato la debenza di una somma irragionevolmente eccessiva.



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 26 luglio 2021.

Roma
Via Ludovisi, 16

Torino
Corso Re Umberto, 9bis

Bologna
Corte Isolani, 1

Treviso
Viale G. Verdi, 1

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.