

Imposte dirette

Regime fiscale del conferimento di azienda da una stabile organizzazione italiana di soggetto estero a una società italiana neocostituita | Risposta Agenzia Entrate n. 251/2022

Aggiornamento OIC

Accantonamento Fondo Recupero Ambientale | Risposta Agenzia Entrate n. 272/2022

Cessione d'azienda - Fondi trasferiti | Risposta Agenzia Entrate n. 305/2022

Modifiche al principio derivazione rafforzata e Correzione di errori contabili– Art. 8 del D.L. n. 73/2022

Abrogazione della disciplina delle società in perdita sistematica - Art. 9, comma 1, del D.L. n. 73/2022

Abrogazione addizionale IRES - Art. 9, comma 2, del D.L. n. 73/2022

Semplificazioni in materia di dichiarazione IRAP - Art. 10 del D.L. n. 73/2022

Requisito di inerenza dei costi all'attività di impresa. Incentivo monetario concesso a clienti | Risposta Agenzia Entrate n. 115/2022

Requisito di inerenza dei costi all'attività di impresa. Canoni di leasing di elicotteri | Cass. 8.9.2021, n. 24154

Accertamento con adesione, sospensione dei termini per ricorrere | Cass. 13.5.2022, n. 15430 e n. 15433

Beneficiario effettivo ai fini della Direttiva interessi e royalties | Cassazione, Ordinanza 3.2.2022 n. 3380

Nuovi chiarimenti sul Patent Box | Agenzia delle Entrate, Risposte "Telefisco"

Conferimento di partecipazioni detenute da persona fisica | Risposta Agenzia Entrate n. 215/2022

Recupero crediti infruttuoso: non basta la lettera del legale per dedurre la perdita | Cassazione 21.4.2022, n. 12693

FTA di strumenti finanziari derivati | Risposte Agenzia delle entrate n. 114 e 116 del 2022

Imposte Indirette | IVA

Chiarimenti dell'Agenzia Entrate in tema di IVA – Risposte Telefisco del 15 giugno 2022

D.L. "Semplificazioni" n. 73/2022

Imposte Indirette | Doganale

Reingegnerizzazione di AIDA: nuovi sistemi dichiarativi e adempimenti contabili per le importazioni

Il principio di proporzionalità in fase di erogazione delle sanzioni doganali

Il rappresentante doganale indiretto non è responsabile dell'IVA all'importazione

Il valore doganale può essere determinato con ricorso a banche dati

Accise: nuove decorrenze per l'obbligo di presentazione E-Das/e-AD

Reddito di lavoro dipendente

Proroga Regime impatriati cittadini britannici | Risposta Agenzia Entrate n. 172/2022

Proroga del Regime impatriati non iscritti al registro AIRE | Risposta Agenzia Entrate n. 321/2022

Regime speciale docenti e ricercatori | Circolare Agenzia Entrate n. 17/2022

Carried Interest | Risposte Agenzia Entrate n. 281/2022 e n. 295/2022

Contenzioso Tributario

Indirizzi operativi e linee guida per il 2022 | Circolare Agenzia Entrate n. 21/2022

Ravvedimento operoso e condotte "fraudolente" | Circolare Agenzia Entrate n. 11/2022

Modifica del modello "Adesione al regime di adempimento collaborativo" | Prov. Direttore Agenzia Entrate n. 153271/2022

Esterovestizione e vantaggio fiscale | Cassazione, Ordinanza 11.02.2022, n. 4463

Prezzi di trasferimento

Circolare 24 maggio 2022, n. 16/E: "Istruzioni operative in materia di prezzi di trasferimento (articolo 110, comma 7 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi): intervallo di libera concorrenza"

Incentivi

Procedura di riversamento spontaneo dei crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo – Prov. Agenzia Entrate del 1.6.2022

Certificazione del Credito d'imposta per attività di ricerca, sviluppo ed innovazione

Incremento del credito d'imposta per investimenti in beni immateriali 4.0

Incremento del credito d'imposta per formazione 4.0

Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi e credito d'imposta per attività di R&S innovazione tecnologica e design – Chiarimenti in relazione alla Legge di Bilancio 2022

Crediti d'imposta connessi all'acquisto di energia elettrica– Incrementi e chiarimenti

Crediti d'imposta connessi all'acquisto di gas naturale – Estensione e chiarimenti

FSI

Interposizione reale di società domiciliata alle Isole Cayman | Risposta Agenzia Entrate n. 274/2022

Intermediari finanziari – differimento della quota deducibile dei reversal relativi alle svalutazioni e perdite su crediti | Articolo 42, D.L. 17/2022

Imposte dirette

Regime fiscale del conferimento di azienda da una stabile organizzazione italiana di soggetto estero a una società italiana neocostituita | Risposta Agenzia Entrate n. 251/2022

L'Agenzia delle Entrate, mediante risposta all'interpello 251 del 2022, è tornata ad esprimersi in merito alla possibilità di assoggettare al regime di neutralità fiscale di cui agli artt. 178, comma 1, lettera c) e 179 comma 2 del TUIR un'operazione di conferimento di azienda da una stabile organizzazione italiana di un soggetto non residente (nel caso di specie, una banca con sede legale nel Regno Unito) ad una società di diritto italiano. I principi sottesi dal documento vanno nel senso, restrittivo ma sostanzialmente coerente, delineato da ultimo dalla risposta n. 164/2022, secondo cui la neutralità piena è condizionata all'iscrizione della partecipazione nella società conferitaria nella contabilità della stabile organizzazione italiana superstita, da valutarsi secondo un approccio sostanziale e non, quindi, meramente legato al dato contabile.

L'operazione esaminata, determinata dalla necessità di assicurare il mantenimento dell'operatività bancaria in regime di libertà di stabilimento nello scenario post Brexit, riguardava la costituzione, da parte della casa madre inglese, per il tramite della Stabile Organizzazione Italiana, di una società italiana. Successivamente la società neocostituita avrebbe ricevuto il complesso aziendale (utile a svolgere l'attività operativa) dalla stabile organizzazione italiana, riconoscendo in cambio a quest'ultima una partecipazione nel proprio capitale. Tale partecipazione (precisa l'istante) sarebbe stata iscritta in capo alla stabile organizzazione nell'attivo, tra le immobilizzazioni finanziarie.

Nel confermare il suo parere positivo circa la possibilità di beneficiare del menzionato regime di neutralità fiscale per l'operazione, l'Amministrazione Finanziaria, tuttavia, ha individuato alcune condizioni al cui rispetto è condizionato l'accesso al regime agevolativo. In *primis*, la partecipazione deve essere iscritta nella medesima entità che ha visto "fuoriuscire" i beni oggetto del complesso aziendale conferito, andando, nella pratica, a "sostituirli". Inoltre, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che *"l'assegnazione [...] al patrimonio della stabile organizzazione delle partecipazioni rinvenienti dal Conferimento rimane comunque condizionata alla previsione generale della sussistenza di una connessione funzionale tra la suddetta partecipazione e il patrimonio della stabile nel rispetto dell'art. 152 del TUIR"* (ovvero in conformità al principio OCSE del cd. "functionally separate entity approach"). Qualora ciò non avvenga ovvero, successivamente al conferimento, tali partecipazioni nella società neocostituita siano trasferite alla casa madre, dette partecipazioni si considereranno realizzate ai sensi dell'articolo 166 del TUIR.

Aggiornamento OIC

L'Organismo Italiano di Contabilità ha aggiornato il set dei principi nazionali per venire incontro alle modifiche apportate al codice civile dalla Legge 23 dicembre 2021, n. 238. Le modifiche recate alla disciplina civilistica riguardano, in particolare:

- il divieto per gli enti di investimento e le imprese di partecipazione finanziaria (holding finanziarie) di avvalersi delle agevolazioni riservate alle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter;
- l'obbligo di indicare nella nota integrativa gli importi lordi riferiti ad attività e passività, nonché a ricavi e costi, che siano stati oggetto di compensazione in virtù di una norma che ammette la possibilità di esporre talune voci al netto.

Sotto il profilo operativo, le novità indicate implicano due importanti conseguenze. La prima è che le holding, non avendo più accesso alle agevolazioni previste per le micro-imprese, sono ora obbligate a rilevare nei propri bilanci i contratti derivati e a valorizzarli secondo le regole dell'OIC 32. La seconda è che le società che abbiano ricevuto contributi pubblici per l'acquisto di beni immateriali e abbiano deciso di contabilizzare l'immobilizzazione al netto del contributo sono ora obbligate a evidenziare nella nota integrativa il costo lordo del bene e il contributo stesso (così come già previsto attualmente dal paragrafo 91 dell'OIC 16 per le immobilizzazioni materiali).

Accantonamento Fondo Recupero Ambientale | Risposta Agenzia Entrate n. 272/2022

Il caso prospettato è relativo a una società che svolge attività di produzione fotovoltaica e ha sottoscritto una convenzione con il Gestore dei Servizi Energetici (GSE S.p.a.) che prevede il riconoscimento di una tariffa incentivante che sarà erogata per un periodo di 20 anni.

L'istante osserva che *"allo scadere della Convenzione con GSE Spa, al termine della produzione, la società ha l'obbligo di procedere alla dismissione dell'impianto e ripristinare i luoghi dove ora insiste l'impianto [...]"*, sostenendone i relativi oneri.

L'istante sostiene che gli oneri relativi allo smantellamento e ripristino abbiano il carattere della certezza e, pertanto, intende stimare gli stessi tramite la redazione di una perizia da parte di un tecnico terzo e ripartirli in relazione ai residui periodi d'imposta di vigenza della convenzione tramite un accantonamento al "Fondo Rischi Recupero Ambientale" cui dare rilevanza ai fini IRES e IRAP.

L'Agenzia delle entrate rappresenta invece che nella Convenzione stipulata con il GSE non è riportata la data di cessazione dell'attività di produzione e quindi la data di dismissione dell'impianto e della bonifica del terreno.

In altri termini, seppur la società sia obbligata a sostenere i costi di ripristino ambientale al termine dell'attività, non sussiste certezza sul momento in cui tali costi saranno effettivamente sostenuti e dunque, secondo l'Agenzia delle entrate, è da escludere la rilevanza ai fini IRES e IRAP dell'accantonamento. Il caso in esame ricadrebbe nel comma 4 dell'art. 107 del TUIR, il quale disciplina gli accantonamenti fiscalmente indeducibili.

L'Agenzia ricorda, infine, che la medesima conclusione trova supporto anche nel caso in cui l'accantonamento sia classificato in voci diverse da B.12 e B.13 e che resta ferma la deducibilità degli oneri al momento dell'utilizzo del fondo.

Cessione d'azienda - Fondi trasferiti | Risposta Agenzia Entrate n. 305/2022

Il caso prospettato dall'istante è relativo a un'operazione di acquisizione di un ramo d'azienda nella quale tra gli elementi trasferiti risultano vari fondi per rischi e oneri. Tali fondi, secondo l'istante, rappresenterebbero fondi "dedotti" essendo stati computati nella determinazione del valore fiscalmente riconosciuto del ramo d'azienda ceduto all'atto del trasferimento dello stesso.

L'istante, inoltre, negli anni successivi all'operazione ha effettuato ulteriori accantonamenti che sono stati ripresi a tassazione, con la conseguenza che il fondo risulta in parte dedotto e in parte tassato. L'istante chiede quindi un parere in merito:

- (i) al corretto trattamento fiscale degli utilizzi e rilasci dei predetti fondi;
- (ii) all'ordine di prioritario utilizzo degli stessi in considerazione della loro stratificazione.

L'Agenzia delle entrate evidenzia che in linea generale il soggetto acquirente non subentra nelle posizioni fiscali del cedente e potrà iscriverne a titolo originario i fondi per rischi e oneri attribuendogli piena rilevanza fiscale.

Questa ricostruzione, rilevante anche per i soggetti IAS, opererebbe in deroga al principio della derivazione rafforzata e a prescindere dalla condotta posta in essere dal cedente. Il regime ordinario di realizzo si applicherebbe dunque anche qualora la rappresentazione contabile IAS non facesse emergere i relativi componenti positivi o negativi di reddito (operazioni Under Common Control).

Nella risposta dell'Agenzia delle entrate viene quindi confermato il trattamento fiscale ordinariamente applicabile ai fondi "dedotti", in quanto gli utilizzi non saranno oggetto di alcuna variazione fiscale e i rilasci costituiranno sopravvenienze attive imponibili sia ai fini IRES, sia ai fini IRAP.

Per quanto riguarda l'ordine di utilizzo, l'Amministrazione finanziaria evidenzia che gli utilizzi e rilasci dovranno essere imputati prioritariamente ai fondi "dedotti", in quanto tale principio emerge dalla Risoluzione n. 184/E del 2007, nella quale è stata rappresentata la necessità di far sistematicamente concorrere i fondi dedotti alla formazione del reddito fino al loro esaurimento.

Modifiche al principio derivazione rafforzata e Correzione di errori contabili– Art. 8 del D.L. n. 73/2022

L'art. 8 del DL n. 73/2022 estende, a partire dal periodo d'imposta 2022, il principio di derivazione rafforzata (di cui all'art. 83 del TUIR) anche alle micro-imprese che optano per la redazione del bilancio in forma ordinaria.

Per le micro-imprese la rappresentazione di bilancio basata sul principio di prevalenza della sostanza sulla forma ordinariamente non è rilevante ai fini della determinazione dell'imponibile IRES. Quest'ultimo, infatti, è determinato assumendo le qualificazioni, le imputazioni temporali e le classificazioni di bilancio secondo criteri giuridico-formali (principio di derivazione "semplice"), circostanza che può determinare - nei casi in cui la rappresentazione contabile sostanziale risulti difforme da quella formale - la necessità di gestire un'articolata serie di divergenze tra valori contabili e valori fiscali (doppio binario), con evidente "appesantimento" degli oneri amministrativi.

La novità normativa, introdotta dal decreto in commento al fine di limitare la proliferazione di tali divergenze, letteralmente modifica il citato art. 83 nel senso di limitare l'esclusione del principio di derivazione rafforzata - già previsto, dal 2016, per tutte le micro-imprese - a quelle "che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria" (ragioni di equità e di ordine sistematico portano a ritenere che tale semplificazione debba applicarsi anche alle micro-imprese che scelgono di redigere il bilancio in forma abbreviata, atteso che i soggetti che possono redigere il "bilancio abbreviato" sono, sulla base della previgente formulazione dello stesso art. 83, già ammessi alla derivazione rafforzata).

Lo stesso art. 8 del Decreto Semplificazioni fiscali ha altresì previsto, alla lett. b) del comma 1, che, in caso di correzione di errori contabili, i componenti di reddito (esclusi quelli per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa) contabilizzati a patrimonio netto (per errori rilevanti) ovvero a conto economico (per errori non rilevanti) assumono valenza fiscale; ne consegue che tali elementi reddituali devono concorrere alla formazione del reddito nel periodo d'imposta in cui l'errore è corretto (la disposizione fa così venir meno le interpretazioni dell'Agenzia delle entrate

che prevedono la necessità di dare rilevanza fiscale a tali componenti di reddito nell'esercizio in cui avrebbero dovuto essere correttamente contabilizzati, facendo ricorso alla presentazione di dichiarazioni integrative).

Abrogazione della disciplina delle società in perdita sistematica - Art. 9, comma 1, del D.L. n. 73/2022

Il D.L. 21 giugno 2022, n. 73 ha previsto all'art. 9, comma 1, l'abrogazione della disciplina delle società in perdita sistematica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 (i.e., esercizio 2022 per i soggetti "solari").

Ai sensi dell'art. 2, commi da 36-*decies* a 36-*duodecies*, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, la disciplina delle società non operative (cfr. art. 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724) si applicava anche alle società in "perdita sistematica", ossia a quelle società che presentavano cinque esercizi in perdita fiscale ovvero quattro esercizi in perdita fiscale e uno con reddito imponibile inferiore all'ammontare del reddito minimo presunto stabilito per le società non operative.

Tale regime comportava che la società in perdita sistematica qualificata come non operativa:

- doveva dichiarare un reddito minimo non inferiore a quello derivante dall'applicazione di percentuali di legge al valore dei beni/diritti indicati nell'art. 30 sopra citato (c.d. "test di operatività"), sia ai fini IRES che ai fini IRAP;
- doveva applicare una maggiorazione dell'aliquota IRES del 10,5%;
- doveva utilizzare le perdite fiscali pregresse in diminuzione soltanto della parte di reddito imponibile eccedente il reddito minimo presunto;
- non poteva chiedere a rimborso il credito IVA o procedere alla compensazione orizzontale del credito con altre imposte/contributi previdenziali. Inoltre, nel caso in cui una società (i) fosse stata considerata non operativa per tre esercizi successivi e (ii) in tutti e tre gli esercizi citati avesse effettuato operazioni IVA inferiori ai ricavi minimi presunti, tale società non avrebbe potuto procedere alla compensazione dell'eccedenza di credito con il debito IVA relativo ai periodi di imposta successivi.

Considerata l'abrogazione della disciplina delle società in perdita sistematica, a partire dall'esercizio 2022 (*rectius* periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022) le predette limitazioni non saranno più applicabili.

Come si evince dalla relazione illustrativa, la decorrenza dell'efficacia dell'abrogazione è coerente con la natura sostanziale e non procedimentale della disciplina che s'intende abrogare, la quale, continuerà ad applicarsi ai soggetti che al 31 dicembre 2021 hanno maturato il quinquennio di perdite fiscali.

Abrogazione addizionale IRES - Art. 9, comma 2, del D.L. n. 73/2022

Il D.L. 21 giugno 2022, n. 73 ha previsto all'art. 9, comma 2, l'abrogazione dell'addizionale IRES per le imprese ad elevata capitalizzazione che operano nei settori del petrolio e dell'energia.

L'addizionale pari al 4% era stata introdotta con l'art. 3 della L. 7/2009 ed era applicabile nei confronti di società ed enti commerciali residenti:

- che operavano nel settore della ricerca e della coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi, con partecipazioni di controllo e di collegamento e con immobilizzazioni materiali e immateriali nette dedicate a tale attività con valore di libro superiore al 33% della corrispondente voce del bilancio;
- emittenti azioni o titoli equivalenti ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato;
- con una capitalizzazione superiore a 20 miliardi di euro.

L'addizionale avrebbe dovuto trovare applicazione fino all'esercizio in corso al 31.12.2028 (i.e., 2028 per i soggetti "solari"); per effetto delle modifiche in rassegna, l'addizionale non trova più applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 (i.e., esercizio 2021 per i soggetti "solari").

Semplificazioni in materia di dichiarazione IRAP - Art. 10 del D.L. n. 73/2022

Il D.L. 21 giugno 2022, n. 73 ha previsto all'art. 10 alcune semplificazioni in materia di dichiarazione IRAP. Tali modifiche sono applicabili a partire dal periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto (i.e., esercizio 2021 per i soggetti "solari").

Con la presente disposizione, vengono eliminate le deduzioni "parziali" dei costi relativi al personale dipendente assunto a tempo indeterminato, con l'introduzione della deduzione integrale di tali costi.

Alla luce di quanto sopra, con la nuova disposizione normativa:

- viene previsto che la deduzione analitica dei contributi INAIL, disciplinata dall'art. 11, comma 1, lett. a), n. 1, del D.Lgs. n. 446/1997, è limitata a soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato;

- viene abrogata la deduzione forfetaria variabile in base alle caratteristiche soggettive del lavoratore, di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), n. 2 del D.Lgs. n. 446/1997;
- viene abrogata la deduzione analitica dei contributi assistenziali e previdenziali, prevista dall'art. 11, comma 1, lett. a), n. 4, del D.Lgs. n. 446/1997;
- viene specificato che la deduzione dalla base imponibile, pari a 1.850 euro, su base annua, spettante ai soggetti con componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori nel periodo d'imposta a 400.000 euro, prevista dall'art. 11, comma 4-bis.1, del D.Lgs. n. 446/1997 compete per ogni lavoratore dipendente diverso da quelli a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta fino a un massimo di 5;
- viene soppressa la deduzione per l'incremento della base occupazionale, di cui all'art. 11, comma 4-quater, del D.Lgs. n. 446/1997;
- viene riscritto il comma 4-septies di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997; secondo la nuova formulazione, per ciascun dipendente l'importo delle deduzioni ammesse dai commi 1 e 4-bis.1 non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli oneri a carico del datore di lavoro;
- viene riformulata la deduzione del costo eccedente dei dipendenti a tempo indeterminato, prevista dall'art. 11, comma 4-octies, del D.Lgs. n. 446/1997.

Risultano, invece, confermate le deduzioni speciali esistenti riferibili alle forme contrattuali diverse dal rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato, quali addetti alla ricerca e sviluppo non impiegati a tempo indeterminato, apprendisti, disabili, lavoratori stagionali.

Con riferimento al personale assunto a tempo indeterminato, non vi sono particolari effetti sostanziali circa la determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP; infatti, in base alla previgente disposizione, il costo sostenuto per il personale assunto a tempo indeterminato era considerato integralmente deducibile tramite la c.d. "deduzione residuale", calcolata per differenza rispetto a quanto già dedotto attraverso le deduzioni speciali previste dall'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997.

La modifica si innesta in un processo di semplificazione nella determinazione del valore della produzione e nell'attività di compilazione dei modelli dichiarativi già a partire dalla dichiarazione IRAP 2022.

In considerazione di ciò, si auspica un aggiornamento della modulistica da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Requisito di inerenza dei costi all'attività di impresa. Incentivo monetario concesso a clienti | Risposta Agenzia Entrate n. 115/2022

L'istanza di interpello è stata presentata da parte di una società (di seguito "la Società"), operante nel settore dei servizi finanziari e di pagamento, la quale ha emesso carte di credito nei confronti dei clienti richiedenti ("Titolari di Carta").

L'attività svolta dalla Società genera ricavi principalmente rappresentati da: (i) commissioni sulle spese effettuate dai Titolari di Carta (ii) quote annuali di iscrizione corrisposte dai predetti Titolari.

Ciò posto, poiché la pandemia Covid 19 ha comportato la riduzione di entrambe le suddette voci di ricavo, la Società, al fine di limitare tale riduzione e di mantenere il rapporto con alcuni Titolari di Carta (di seguito "i Titolari di Carta Z"), ha deciso di concedere a tali soggetti, a determinate condizioni e limitatamente all'anno 2020, un incentivo monetario *una tantum*.

Premesso quanto sopra, il quesito posto dalla Società concerne la deducibilità o meno, ai fini della determinazione del reddito di impresa e della base imponibile Irap, del costo derivante dal predetto incentivo concesso ai Titolari di Carta Z, classificato, nel conto economico della Società redatto in base alle indicazioni di Banca d'Italia, tra le "altre spese amministrative".

L'Agenzia delle Entrate, concentrandosi in particolare sul requisito di inerenza del predetto costo, ha sostenuto che, in base all'art. 109, comma 5, del Tuir, sono generalmente inerenti all'attività di impresa i componenti negativi idonei a produrre, anche in via potenziale, componenti positivi di reddito imponibili.

L'Agenzia delle Entrate ha quindi ritenuto deducibile l'incentivo in parola affermando essenzialmente che le circostanze e le modalità del relativo riconoscimento appaiono idonee, potenzialmente, ad aumentare le due summenzionate voci di ricavo.

Per quanto concerne l'Irap, l'Agenzia delle Entrate, richiamando la Circ. 16 luglio 2009, n. 36/E, ha innanzitutto sostenuto che, in forza del principio di diretta derivazione della base imponibile Irap dalle voci di bilancio, la sussistenza del requisito di inerenza rileva, già ai fini civilistici, quale condizione per imputare a conto economico un determinato componente negativo di reddito.

L'Agenzia delle Entrate ha, infine, precisato che al componente negativo in questione si applichi il limite di deducibilità di cui all'art. 6, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 446/1997 secondo cui le "spese amministrative" concorrono a formare la base imponibile Irap di banche e altri soggetti finanziari nei limiti del 90% del loro ammontare.

Requisito di inerenza dei costi all'attività di impresa. Canoni di leasing di elicotteri | Cass. 8.9.2021, n. 24154

Nel caso di specie l'amministrazione finanziaria ha emesso un avviso di accertamento con il quale ha contestato, tra l'altro, la non inerenza, ai fini della determinazione del reddito di impresa di una società di capitali (di seguito "la Società"), in applicazione dell'art. 109, comma 5, del Tuir, del costo sostenuto in relazione a canoni di leasing per aeromobili, nonché la non inerenza dell'Iva addebitata in fattura.

La CTR della Toscana, ribaltando la sentenza della Commissione tributaria provinciale favorevole all'Agenzia delle Entrate e annullando parzialmente l'avviso di accertamento, ha ritenuto non provata la contestazione in relazione all'indeducibilità dei predetti canoni sostenendo che l'Agenzia avrebbe dovuto giustificare tale contestazione dimostrando l'utilizzo degli elicotteri per scopi diversi da quelli imprenditoriali e non, invece, limitarsi ad invocare la mancanza di ricavi prodotti dalla Società.

La Suprema Corte ha cassato, sul punto, la sentenza della CTR sostenendo essenzialmente la non corretta applicazione delle regole sull'onere della prova.

Di conseguenza, i giudici di legittimità, rinviando alla stessa Commissione, in diversa composizione, per il riesame delle predette regole, hanno affermato i seguenti principi.

Essi hanno innanzitutto sostenuto che la prova in merito dell'inerenza dei costi di impresa ricade sul contribuente e non sull'amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda poi il contenuto di siffatto onere, i Supremi giudici, collocandosi nel solco della prevalente giurisprudenza di legittimità, hanno ribadito quanto segue:

- il principio di inerenza non discende dall'art. 109, comma 5, del Tuir, concernente il diverso principio di correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili, ma deve essere apprezzato mediante un giudizio qualitativo, senza quindi tenere conto dei concetti di utilità e di vantaggio che riguardano, invece, il giudizio quantitativo;
- il principio di inerenza deve essere tenuto distinto anche dal concetto di congruità del costo, sebbene quest'ultima possa essere indicatrice, in taluni casi, di mancanza di inerenza.

Accertamento con adesione, sospensione dei termini per ricorrere | Cass. 13.5.2022, n. 15430 e n. 15433

Con le sentenze gemelle n. 15430 e n. 15433 del 13 maggio 2022, la Suprema Corte di Cassazione ha affermato che la presenza di un giorno festivo al termine del periodo di sospensione derivante da istanza di accertamento con adesione, non comporta lo slittamento al primo giorno non festivo ai sensi dell'art. 155 c.p.c. ai fini dell'individuazione del *dies a quo* del successivo termine processuale relativo alla proposizione del ricorso.

Partendo dalla *ratio* sottostante al comma quarto dell'art. 155 c.p.c., ovvero quella di "consentire al titolare del diritto o della facoltà un estremo atto di esercizio che non sarebbe possibile se l'ultimo giorno cadesse in giorno festivo", la Corte di cassazione ha, in particolare, affermato che il termine di sospensione per l'impugnazione degli atti d'imposizione tributaria previsto dall'art. 6 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 in materia di accertamento con adesione, avendo quale finalità quella di garantire un concreto *spatium deliberandi* in vista del predetto accertamento, ha natura amministrativa, con la conseguenza che la finalità di garantire un concreto spazio di decisione per l'adesione non rende l'ultimo giorno dello *spatium deliberandi* un termine finale, la cui scadenza determina l'acquisto o la perdita di un diritto o la decadenza dall'esercizio di una facoltà.

Per tale via la Suprema Corte giunge ad affermare che la garanzia per il contribuente di avere un concreto *spatium deliberandi* di 90 giorni in vista dell'accertamento con adesione, non fa sì che se il novantesimo giorno cade in giorno festivo, la scadenza del periodo di sospensione è prorogata al primo giorno seguente non festivo.

Beneficiario effettivo ai fini della Direttiva interessi e royalties | Cassazione, Ordinanza 3.2.2022 n. 3380

Interessante arresto della Corte di cassazione in materia di beneficiario effettivo.

Il caso oggetto dell'ordinanza in rassegna riguarda una società italiana che si è avvalsa di una sua controllata lussemburghese per finanziarsi presso alcuni investitori statunitensi fruendo dell'esenzione da ritenuta di cui all'art. 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973 sugli interessi passivi corrisposti alla propria controllata lussemburghese senza alcun mark-up e da quest'ultima retrocessi ai finanziatori statunitensi senza applicazione di alcuna ritenuta in uscita (in ragione del regime pattizio).

In tal schema la controllata lussemburghese si trovava in una posizione di perfetto *back-to-back* poiché il prestito da essa erogato in favore della propria controllante italiana (inizialmente impossibilitata ad emettere un prestito obbligazionario) riproduce le medesime condizioni del prestito obbligazionario con cui gli investitori americani avevano finanziato la controllata lussemburghese (medesime *tranches*, al medesimo tasso, con le medesime scadenze, per i medesimi importi e stesso istituto di credito).

Dopo aver ribadito il principio per cui, in caso di società *holding* e *sub-holding* pure, nella verifica circa la loro natura di beneficiario effettivo, non può farsi riferimento ad elementi caratteristici delle società operative (dando rilievo, ad esempio, ai modesti crediti operativi, alla mancanza di dipendenti e di una struttura organizzativa adeguata), dovendosi invece apprezzare l'autonomia organizzativa e gestionale della società e la propria "sostanza" avuto riguardo alle operazioni societarie previste dal proprio statuto (e.g., la mera detenzione e il finanziamento di partecipazioni societarie), la Corte ha ritenuto che la natura di beneficiario effettivo della controllata lussemburghese non potesse essere negata alla luce dei seguenti elementi:

- la "sostanza" e il radicamento in Lussemburgo da più di 50 anni;
- l'oggetto sociale consistente nella detenzione di partecipazioni in società con la medesima attività svolta dalla società operativa italiana;
- l'emissione del prestito obbligazionario sei mesi prima della controllante italiana perché quest'ultima non poteva farlo (ed i due prestiti hanno "autonomia negoziale" e "giustificazione" diversa);
- il conseguimento di otto milioni di euro di utili nel periodo di imposta di riferimento;
- la causa distinta dei finanziamenti *back-to-back*;
- l'imponibilità degli interessi attivi in Lussemburgo;
- l'effettiva disponibilità delle somme e l'assenza di obblighi contrattuali di riversamento;
- il fatto di aver posto il proprio patrimonio a garanzia degli investitori americani.

L'ordinanza in rassegna, pur nel richiamarsi, ai principi formulati da noti precedenti della giurisprudenza unionale (e tra questi, in particolare, le "sentenze danesi" (cause riunite N Luxembourg 1, C-115/16; X Denmark A/S, C-118/16 e Z Denmark ApS, C-299/16)), parrebbe addirittura andare oltre laddove esclude che l'assenza di un *mark-up* a favore del soggetto "interposto" nei finanziamenti impatti sulla natura di beneficiario effettivo di detto soggetto. Senonché trattasi di razionale la cui potenziale portata va apprezzata con particolare cautela in considerazione del fatto che nella specie l'utilizzo della controllata lussemburghese si imponeva in ragione dell'impossibilità per la controllata italiana di emettere essa stessa il prestito obbligazionario.

Nuovi chiarimenti sul Patent Box | Agenzia delle Entrate, Risposte "Telefisco"

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sul tema del nuovo patent box nel corso della manifestazione "Telefisco" de Il sole 24 Ore.

Beni, acquisiti a partire dal 2021, complementari ad altri beni inclusi nel vecchio Patent Box

Innanzitutto, ci si occupa dei **beni, acquisiti a partire dal 2021, che sono complementari ad altri beni** per i quali è in corso di validità l'opzione per il vecchio patent box, per i quali il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 febbraio 2022 al paragrafo 12.5 prevede espressamente che: *"I contribuenti non possono esercitare l'opzione PB, neanche relativamente a beni complementari, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 28 dicembre 2021"*.

Per questi beni si potrà adottare la nuova versione del patent box; la compresenza di due regimi diversi non rappresenta un problema.

Perdite generate in costanza di vecchio Patent Box

Le Entrate confermano inoltre che il nuovo patent box non accoglie nessuna delle regole precedenti, compresa la possibilità di traslare in avanti le perdite generate da un singolo bene. Quindi, nell'ipotesi di contributo negativo calcolato nel vecchio regime, se la società opta per il nuovo non dovrà tenere in considerazione queste perdite.

Penalty Protection

Viene poi chiarito che la *penalty protection*, ovvero la norma che esclude l'applicazione di sanzioni in caso di determinazione errata del beneficio sulla base di una documentazione corretta, vale solo per il patent box e non può essere estesa ai controlli relativi al credito d'imposta ricerca e sviluppo.

Brevetti nel nuovo Patent Box

Infine, va ricordato che nel nuovo Patent Box non rientrano i brevetti "in corso di concessione" per i quali non è stato ancora emesso il titolo di privativa industriale.

Se però la privativa viene conseguita nel 2021 (o negli anni seguenti), oltre alla maggiorazione dei costi di periodo scatta anche la norma che consente di recuperare i costi degli otto anni precedenti, tranne nel caso in cui le attività abbiano già beneficiato del patent box (visto che il bonus nella versione precedente riguardava anche i brevetti in corso di concessione).

Conferimento di partecipazioni detenute da persona fisica | Risposta Agenzia Entrate n. 215/2022

La fattispecie oggetto di interpello riguarda di fatto la pianificazione della fiscalità relativa ai dividendi. In particolare, una persona fisica detiene il controllo di una società dotata di liquidità e di riserve di utili, ma contemporaneamente intende

iniziare una nuova attività mediante una nuova società (newco). Vengono ipotizzate due strade operative per evitare il costo fiscale massimo (dato dalla tassazione dei dividendi in capo ad una persona fisica che successivamente deve immettere la liquidità nella newco):

- conferimento della vecchia società nella newco;
- conferimento di entrambe le società in una holding.

In entrambe le ipotesi, sono presenti i requisiti per beneficiare del regime di neutralità previsto dall'articolo 177 del Tuir. Per quanto riguarda l'abuso del diritto, che è l'oggetto dell'interpello, le Entrate giudicano assente questo rischio tenuto conto del fatto che le nuove società svolgono una effettiva attività imprenditoriale.

Recupero crediti infruttuoso: non basta la lettera del legale per dedurre la perdita | Cassazione 21.4.2022, n. 12693

La giurisprudenza ha in passato sottolineato che, ai fini della possibilità di dedurre perdite su crediti basate su elementi certi, se il creditore resta inerte nella titolarità del suo credito, esiste solo un credito inattuato per volontà del creditore medesimo, ma non esistono elementi "certi" per configurare una perdita fiscalmente rilevante (cfr. Cass. n. 4567/2019). Nella specie, il giudice di appello aveva ritenuto che la società contribuente avesse esperito infruttuosamente ogni sorta di azione di recupero e ha richiamato la giurisprudenza di legittimità (Cassazione 3862/2001) che valorizzava la lettera di un legale attestante l'inesigibilità del credito, in quanto evidentemente la società contribuente aveva in tal modo dimostrato le perdite portate in deduzione.

La sentenza della Cassazione premia invece la tesi dell'Amministrazione finanziaria, secondo la quale non si può ritenere che, ove per un credito risulti che l'azione di recupero svolta da un legale ha avuto esito negativo, tanto che questi esprima formalmente l'avviso di irrecuperabilità del credito, vi siano elementi certi e precisi di perdita del credito; al contrario occorrono, per aversi questi elementi, anche uno o più riscontri indiziari che l'azione di recupero sia stata adeguatamente condotta e che il giudizio di inesigibilità del credito sia esatto.

FTA di strumenti finanziari derivati | Risposte Agenzia delle entrate n. 114 e 116 del 2022

In tema di transizione ai principi contabili internazionali IAS/IFRS (First time adoption o FTA), l'Agenzia delle entrate ha recentemente emanato due interessanti risposte ad interpello – pubblicate il 15 marzo 2022 - che meritano di essere segnalate ed aventi ad oggetto il trattamento fiscale di strumenti finanziari derivati.

Il tema attiene essenzialmente alla possibilità di dare rilevanza fiscale alle poste di bilancio iscritte a patrimonio netto in sede di transizione agli IAS/IFRS e riferite a strumenti finanziari derivati non contabilizzati nel regime vigente *ante* transizione ai nuovi *standard*.

Con la Risposta n. 114 l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto la rilevanza fiscale della prima iscrizione (al *fair value*) di una *put option* su azioni non di copertura (derivato speculativo) rilevata in contropartita di una partecipazione (la predetta rilevanza fiscale ha trovato evidenza nel valore della partecipazione).

La successiva Risposta n. 116 ha confermato, sempre in relazione ad una *put option* su azioni, tale impostazione per effetto del combinato disposto degli artt. 83 e 112 del TUIR, con conseguente riconoscimento del *fair value* dello strumento finanziario.

Entrambe le risposte, in sostanza, esplicitano la regola secondo cui alla FTA dei derivati non è applicabile il regime di neutralità che caratterizza la transizione agli IAS/IFRS (non verificandosi ipotesi di tassazione anomala); i valori contabilizzati in FTA assumono rilevanza fiscale seppure con diversa evidenza contabile (come *asset* nel primo caso e come componente negativo di reddito nel secondo).

Imposte Indirette | IVA

Chiarimenti dell'Agenzia Entrate in tema di IVA – Risposte Telefisco del 15 giugno 2022

Chiarimenti ufficiali su fatturazione elettronica e adempimenti IVA – ravvedimento operoso e sanzioni – Speciale Telefisco del 15/06/2022

Nell'ambito dello Speciale Telefisco del 15 giugno 2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in tema di "fattura elettronica e adempimenti Iva" e "ravvedimento operoso e sanzioni".

- Contribuenti in regime forfettario

- **Specifiche tecniche per la fatturazione elettronica** - Si conferma che per la corretta compilazione delle fatture elettroniche da parte degli operatori in regime forfettario, nel file Xml va indicato il codice RF19 nel campo 1.2.1.8 <RegimeFiscale> e il codice natura N2.2 nel campo 2.1.1.7.7 <Natura>. Si conferma, inoltre, che il servizio «Pagamento imposta di bollo» presente nel portale Fatture e Corrispettivi esporrà – anche per i soggetti forfettari – l’elenco (elenco A) delle fatture nelle quali l’operatore ha indicato l’assoggettamento a bollo (2.1.1.6.1 <BolloVirtuale>) nonché l’elenco (elenco B) delle fatture che rispondono ai criteri individuati come requisiti che presumono l’obbligo del pagamento del bollo.
- **I dati per la verifica del limite dei 65mila euro** - L’Agenzia mette a disposizione degli operatori IVA, all’interno del portale Fatture e corrispettivi, i dati di sintesi delle fatture elettroniche emesse e ricevute, nonché dei corrispettivi telematici trasmessi (ove l’esercente effettui operazioni ex articolo 22 del Dpr 633/72). In tal modo il contribuente potrà verificare l’eventuale superamento del limite di 65mila euro previsto dalla disciplina del regime forfettario.
- **Note di variazione IVA**
 - **Note di variazioni parziali** – L’Agenzia delle Entrate si è espressa in merito alle note di variazione derivanti dall’assoggettamento del cessionario o committente a una procedura concorsuale chiarendo che in presenza di un concordato preventivo, la quota parte dei corrispettivi che dovrà essere pagata dal debitore sottoposto alla procedura è già individuata in modo puntuale in sede del decreto di ammissione e, pertanto, è consentito al cedente o prestatore di emettere la nota di variazione soltanto per la quota di credito chirografario destinata a restare insoddisfatta, in base alle percentuali definite dalla procedura stessa.
Si ricorda che l’art. 18 del decreto-legge n. 73 del 2021 cd. (Decreto Sostegni-bis) ha modificato le disposizioni contenute nell’articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, introducendo altresì il comma 3-bis, per cui la nota di variazione in diminuzione del corrispettivo può essere emessa già a partire dalla data in cui il cessionario/committente è assoggettato ad una procedura concorsuale. Tuttavia, con specifico riferimento al concordato preventivo, al paragrafo 3 della circolare n. 20/E del 2021, è stato chiarito che la parte dei corrispettivi fatturati dai creditori che dovrà essere pagata dai debitori sottoposti a detta procedura è individuata in modo specifico fin dal decreto di ammissione.
 - **Note di variazione, imponibile e imposta** – è stato chiesto all’Agenzia se sia corretto che, in caso di procedura fallimentare avviata successivamente il 26 maggio 2021, la Società creditrice emetta la nota di variazione per il credito non riscosso e che la procedura iscriva al passivo il creditore solamente per la parte relativa all’imponibile e non anche per l’imposta. In tal senso, l’Agenzia chiarisce che la nota di variazione non può essere emessa per la sola imposta, consentita solo laddove si configuri una errata applicazione dell’aliquota. Pertanto, se - nonostante sia stata emessa una nota di variazione del corrispettivo - la procedura decida di iscrivere al passivo solo “la parte relativa all’imponibile” il creditore dovrà emettere una nota di variazione in aumento ripartendo proporzionalmente la somma incassata tra imponibile ed imposta. In tal senso si era già espressa la prassi (cfr. risoluzione n. 127/2008 e risposta ad istanza di interpello n. 801/2021).
- **Nuove modalità di comunicazione delle operazioni transfrontaliere (“vecchio” esterometro)** – in occasione dell’entrata in vigore dal 1° luglio 2022 delle nuove modalità di comunicazione delle operazioni transfrontaliere, è stato chiesto quali codici debbano essere utilizzati per gli acquisti di beni e di servizi fuori campo IVA ex articolo 7-bis o 7-quater del Dpr 633/1972. L’Agenzia ha quindi precisato che per gli acquisti di servizi occorrerà compilare un file xml utilizzando il tipo documento TD17 e il codice natura N2.2; per gli acquisti di beni (per i quali non viene emessa bolletta doganale) occorrerà compilare un file xml utilizzando il tipo documento TD19 e, anche in tal caso, il codice natura N2.2.
- **IVA indetraibile e dichiarazioni d’intento** - La circolare n. 145 del 1998 ha specificato che non possono essere acquistati senza applicazione dell’imposta i beni ed i servizi per i quali l’IVA è indetraibile ai sensi degli articoli 19 e ss del D.P.R. n. 633 del 1972. Si chiede quindi, in caso di rilascio di dichiarazioni d’intento a fornitori che fatturano operazioni che risultano indetraibili per l’esportatore abituale, quale sia la procedura per correggere la fattura ricevuta senza addebito d’imposta ai sensi dell’articolo 8, comma 1 lett. c) del DPR 633/1972. È stato confermato che l’errato utilizzo del plafond per acquistare beni e servizi con IVA indetraibile è punibile con la sanzione di cui all’articolo 7, comma 4, del decreto legislativo n. 471 del 1997 [i.e. dal cento al duecento per cento dell’imposta]; con la possibilità di applicare le riduzioni disposte dall’articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997.
- **Violazioni prodromiche IVA** – viene chiesto all’Agenzia se il contribuente che abbia commesso delle violazioni prodromiche IVA (i.e. omessa fatturazione o indebita detrazione in sede di liquidazione periodica), in caso di successivo ravvedimento operoso, debba solo sanare la sanzione riferita alla violazione prodromica o anche quella dell’omesso versamento.

L’Agenzia precisa che, come chiarito anche nella circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016, decorsi i 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, il contribuente è tenuto a presentare una dichiarazione integrativa e a versare, oltre al tributo dovuto e agli interessi, la corrispondente sanzione per l’infedele dichiarazione (più grave) che assorbe quella per l’omesso versamento. Sono, invece, dovute autonomamente, le sanzioni per le violazioni prodromiche (e.g. omessa fatturazione) non potendosi applicare in sede di ravvedimento il principio del cumulo giuridico di cui all’articolo 12 del d.lgs. n. 472 del 1997. Al momento del ravvedimento, la sanzione per l’infedele dichiarazione (più

grave) assorbe quindi quella per l'omesso versamento, ma non quelle per le violazioni "prodromiche" che vanno autonomamente tenute in considerazione.

Pertanto, l'Agenzia chiarisce che è necessario tener conto del momento in cui viene posto in essere il ravvedimento operoso e delle violazioni commesse a quel momento:

- se il ravvedimento avviene in corso d'anno, per sanare omessi versamenti periodici – le violazioni da ravvedere sono sia quella dell'articolo 6 del d.lgs. n. 471 del 1997 (violazione obblighi relativi alla documentazione), sia quella del successivo articolo 13 del medesimo decreto (omesso versamento);
 - qualora il ravvedimento avvenga dopo la presentazione della dichiarazione, vale quanto detto nella richiamata circolare n. 42/E del 2016 in relazione alla dichiarazione infedele.
- **Ravvedimento e integrativa** – si chiede all'Agenzia se risulti ritrattabile successivamente, a favore del contribuente, la dichiarazione integrativa presentata conseguente a un ravvedimento operoso. L'agenzia precisa come, secondo quanto previsto agli artt. 8, comma 6-bis, del medesimo D.P.R. 332/1998 e 1, comma 640, della legge 23 dicembre 2014 n. 190, l'integrazione riguarda la dichiarazione originariamente presentata e non altre "ravvedute". Ciò fermi restando i limiti generali all'emendabilità delle dichiarazioni. Pertanto, l'Agenzia parrebbe dire che la possibilità di integrare la dichiarazione tributaria riguarda solo le dichiarazioni originariamente presentate e non anche quelle già ravvedute.

D.L. "Semplificazioni" n. 73/2022

Approvazione del D.L. 21 giugno 2022 n. 73 - "Misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali e di rilascio del nulla osta al lavoro, Tesoreria dello Stato e ulteriori disposizioni finanziarie e sociali" - pubblicato in GU Serie Generale n. 143 del 21/06/2022

E' stato approvato il 21 giugno 2022 il D.L. 21 giugno 2022 n. 73, cd. "D.L. semplificazioni", recante semplificazioni fiscali nonché nuove disposizioni finanziarie.

Nel seguito, una breve sintesi delle novità in materia IVA:

- **Lipe:** l'art 3 comma 1 del DL modifica l'art 21 bis, comma 1 del DL 31 maggio 2010 n. 78, differendo il termine per la trasmissione all'Agenzia delle Entrate della comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA del secondo semestre, previsto dall'art. 21-bis del D.L. n. 78/2010. A seguito della modifica, la comunicazione dei dati relativi al secondo trimestre deve essere effettuata entro il 30 settembre di ogni anno, al posto della precedente scadenza prevista per il 16 settembre.
- **Intrastat:** l'art 3 comma 2 del DL modifica l'art 50, comma 6- bis, del DL 30 agosto 1993 n.427, viene così prorogata la data entro la quale è necessario procedere all'invio degli elenchi INTRASTAT. La comunicazione dovrà avvenire entro il mese successivo al periodo di riferimento, al posto della precedente scadenza prevista per il giorno 25 di ciascun mese.
- **Bollo su e-fatture :** l'art 3 comma 4 del DL ha modificato l'art 17 comma 1 – bis, lettere a) e b) del DL 26 ottobre 2019 n.124, aumentando da 250 a 5.000 euro la soglia per il versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche. A seguito della novità, per l'imposta dovuta sulle fatture elettroniche a partire dal 1° gennaio 2023:
 - se l'ammontare dell'imposta da versare per le fatture emesse nel primo trimestre dell'anno non è superiore a 5.000 euro, il bollo può essere versato entro il termine previsto per il versamento del secondo trimestre (30 settembre);
 - se l'ammontare dell'imposta da versare per le fatture emesse nel primo e secondo trimestre non è superiore, complessivamente, a 5.000 euro, il bollo può essere versato entro il termine previsto per il versamento dell'imposta relativa al terzo trimestre (30 novembre).
- **Esterometro:** l'art 12 comma 1 del DL ha riscritto l'art. 1 comma 3- bis, del Dlgs 5 agosto 2015 n.127, prevedendo l'esclusione dall'obbligo di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate le operazioni di importo non superiore a 5.000 euro relative ad acquisti di beni e servizi non rilevanti territorialmente ai fini IVA in Italia. A seguito della modifica, pertanto, non si deve compilare l'esterometro:
 - per tutte le operazioni per cui è stata emessa una bolletta doganale;
 - per tutte le operazioni per cui è stata emessa o ricevuta di fattura elettronica mediante il Sistema di Interscambio;
 - per le singole operazioni transfrontaliere territorialmente non rilevanti ai fini IVA in Italia di importo inferiore a 5.000 euro.

La trasmissione telematica deve essere effettuata trimestralmente entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento. Con riferimento alle operazioni effettuate a partire dal 1° luglio 2022, i dati devono essere trasmessi telematicamente utilizzando il Sistema di interscambio. Con riferimento alle medesime operazioni:

- la trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato è effettuata entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi;
- la trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni ricevute da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato è effettuata entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione.

Infine, l'art. 13, co. 1 prevede il posticipo della decorrenza della misura sanzionatoria per omessa o errata trasmissione delle fatture relative alle operazioni transfrontaliere. Pertanto, la sanzione per omessa o errata trasmissione delle fatture relative alle operazioni transfrontaliere decorre dal 1° luglio 2022 (e non dal 1° gennaio 2022).

- **Termine per la richiesta di registrazione degli atti in termine fisso:** l'art 14 comma 1 del DL modifica l'art 13 commi, 1 e 4 del DPR 26 aprile 1986 n. 131, prevedendo che la registrazione degli atti, che vi sono soggetti in termine fisso, deve essere richiesta entro 30 giorni dalla data della formazione dell'atto – se formato in Italia- anziché entro 20.
- **Modifiche alla disciplina IVA delle prestazioni rese ai ricoverati e agli accompagnatori dei ricoverati:** l'art. 18 del DL reca modifiche alla disciplina IVA di cui all'art 10 n. 18, prevedendo che l'esenzione IVA si applica anche se la prestazione sanitaria costituisce una componente di una prestazione di ricovero e cura resa al paziente da un soggetto diverso da quelli di cui all'art 10 n. 19, quando tale soggetto, a sua volta, acquisti la suddetta prestazione sanitaria presso un terzo e per l'acquisto trovi applicazione l'esenzione di cui al presente numero; in tal caso l'esenzione opera per la prestazione di ricovero e cura fino a concorrenza del corrispettivo dovuto dal paziente al terzo. A titolo esemplificativo, se la clinica riceve una parcella di 15.000 euro dal chirurgo che ha eseguito l'intervento e richiede 25.000 al paziente quale prezzo complessivo della prestazione di ricovero e cura, fatturerà in regime di esenzione 15.000 per la prestazione del chirurgo e in regime di imponibilità i restanti 10.000 per i servizi resi dalla clinica.
Inoltre, le prestazioni di ricovero e cura - comprese le prestazioni di maggior comfort alberghiero - non rientranti nell'esenzione, saranno sottoposte all'aliquota ridotta del 10%, che si applicherà anche alle prestazioni di alloggio rese agli accompagnatori dei pazienti ricoverati.
- **Proroga del meccanismo di inversione contabile:** l'art. 22 del DL prevede una modifica all'art. 17, co. 8 del D.P.R. n. 633/1972, estendendo il reverse charge nel settore elettronico ed energetico sino al 31 dicembre 2026.

Imposte Indirette | Doganale

Reingegnerizzazione di AIDA: nuovi sistemi dichiarativi e adempimenti contabili per le importazioni

Nel contesto del processo di reingegnerizzazione di AIDA, con la **Circolare 22/2022 del 6 giugno**, l'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli ha fornito chiarimenti in merito alla **nuova "forma" delle bollette doganali** e al nuovo sistema dichiarativo per le importazioni.

Nel dettaglio, la Circolare ha fornito indicazioni in relazione a: possibilità di **trasmettere una dichiarazione prima della presentazione delle merci in dogana; compilazione dei tracciati "H" delle dichiarazioni; dichiarazione di deposito doganale; DV1 e valore in dogana; modalità di svincolo; liquidazione e pagamento dei diritti doganali; rettifiche delle dichiarazioni; regime sanzionatorio e gestione dei "nuovi" documenti doganali.**

L'Agenzia ha inoltre chiarito un punto fondamentale relativo alla registrazione della bolletta di importazione nel registro IVA acquisti, ai fini della detrazione IVA sull'acquisto.

Nel dettaglio, è stato chiarito che, **al fine di permettere agli operatori economici di assolvere agli obblighi di natura contabile e fiscale ai sensi dell'art. 25 DPR 633/1972 – per consentire ai medesimi di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA pagata all'importazione** – sarà generato, contestualmente allo svincolo delle merci, da AIDA un **Prospetto di riepilogo ai fini contabili della Dichiarazione doganale** (definito con la Determinazione Direttoriale prot. 234367 del 03 giugno 2022) riportante, in particolare, **i dati relativi al pagamento di dazio, IVA e altri tributi.**

Oltre a tale documento, saranno prodotti il **Prospetto sintetico della dichiarazione** contenente un riepilogo dei dati salienti (dati soggettivi, quantitativi e qualitativi ecc.) e il **Prospetto di svincolo** finalizzato a consentire le attività di controllo al varco condotte dalle autorità preposte.

Il principio di proporzionalità in fase di erogazione delle sanzioni doganali

La Corte di Cassazione (**sentenza 11 maggio 2022, n. 14908**) ha riconosciuto **piena applicabilità del principio europeo di proporzionalità in fase di erogazione delle sanzioni**; il giudizio di merito riguardava una contestazione dell'Agenzia delle Dogane che, accertata l'errata classificazione doganale di prodotti importati da parte di una società, rilevava una pretesa di maggiori diritti pari a €9.000, procedendo all'irrogazione della sanzione minima prevista dall'art. 303 TULD pari a €30.000. In sede di giudizio, la Suprema Corte ha anzitutto eccepito che **le somme irrogate a titolo di sanzione non devono eccedere il quantum necessario al raggiungimento dello scopo perseguito e**, in linea con quanto sancito dalla Corte di Giustizia UE (C-2727/13; C-205/20), è stato sancito che **ove sia omessa la proporzionalità tra la violazione di legge e la sanzione applicata in forza della legge, deve disapplicarsi quest'ultima in virtù del contrasto con il principio posto dalla Carta fondamentale dell'UE.** Spetta dunque al giudice, in fase di giudizio, l'obbligo di verificare il rispetto di tale principio.

Il rappresentante doganale indiretto non è responsabile dell'IVA all'importazione

La **Sentenza della CGUE 12.05.2022 causa C-714/20** ha statuito in merito alla responsabilità del pagamento dell'IVA all'importazione dello spedizioniere che agisce in rappresentanza doganale indiretta. Il giudice unionale ha interpretato, da un lato, l'art. 77, par. 3 del CDU nel senso che **il rappresentante doganale indiretto può essere ritenuto debitore solo dei dazi doganali e non anche dell'IVA all'importazione**, nonché, dall'altro lato, ha interpretato l'art. 201 della Direttiva IVA nel senso che il rappresentante doganale indiretto **non può essere riconosciuto come responsabile in solido con l'importatore per il pagamento dell'IVA**, in assenza di norme nazionali che lo designano come debitore in modo esplicito.

Il valore doganale può essere determinato con ricorso a banche dati

La **Sentenza della CGUE 9.06.2022 causa C-599/20**, in tema di **valore doganale**, statuisce in merito alla definizione dello stesso in caso di transazioni tra parti legate e in merito al ricorso a "banche dati" in sede di revisione. In relazione al primo aspetto, **in assenza di rapporti associativi comprovati, due parti son considerate legate "di fatto" allorquando una di esse sia "in grado di esercitare un potere di costrizione o di orientamento sull'altro"**.

Circa il secondo aspetto, laddove il criterio del valore di transazione sia effettivamente disapplicabile ed in assenza di informazioni dettagliate sulle merci, può essere **ammissibile il ricorso a valori estratti da banche dati e relativi a beni aventi medesimo codice Taric e origine** (metodo del *fall-back*).

Accise: nuove decorrenze per l'obbligo di presentazione E-Das/e-AD

L'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli, con Determinazione Direttoriale 285111/RU emanata in data 27 giugno 2022, è intervenuta in merito **all'entrata in vigore dell'obbligo di utilizzo del documento di circolazione E-Das**, a seconda dei tipi di prodotti sottoposti ad accise.

Facendo seguito alla determinazione direttoriale prot.494575 del 24 dicembre 2021, **l'intervento dell'ADM ha sancito:**

- **l'obbligo di utilizzo del documento E-Das, a partire dal 1° Luglio 2022 per la circolazione nazionale di gasolio combustione, cherosene e oli combustibili** (per qualsiasi destinazione d'uso), **per GPL sfusi trasportati per carichi predeterminati, e altri prodotti energetici** nei casi in cui ricorrano i presupposti per la sottoposizione ad accisa. (Art. 1 c.1);
- **la proroga al 1 aprile 2023 dell'obbligo di utilizzo del documento E-Das** in relazione ai prodotti non menzionati precedentemente, quali **alcoli, oli lubrificanti, bitumi e GPL condizionati** (Art. 1 c.2);
- **la proroga al 13 febbraio 2023 dell'obbligo di utilizzo dell'E-Das unionale per la circolazione intra unionale** di prodotti già immessi in consumo in un altro Stato membro e consegnati per scopi commerciali nel territorio dello Stato. (Art.2);
- **la proroga al 1 aprile 2023 dell'obbligo di utilizzo del documento e-AD per la circolazione dei prodotti in sospensione di imposta di consumo** quali, ad esempio, oli lubrificanti e bitumi. (Art.3).

L'amministrazione doganale è inoltre intervenuta, mediante prot. 287104/RU, modificando la Determinazione Direttoriale 138764 del 10 maggio 2020 con la quale è stato **introdotto l'obbligo di utilizzo dell'E-Das, prevedendo specifiche integrazioni, in base alla disciplina dei prodotti** per il quale è stato previsto l'obbligo di utilizzo.

Reddito di lavoro dipendente

Proroga Regime impatriati cittadini britannici | Risposta Agenzia Entrate n. 172/2022

Con la risposta a interpello **n. 172 del 6 aprile 2022** l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in ordine alla possibilità, per i cittadini britannici che hanno trasferito la propria residenza fiscale in Italia prima del 30 aprile 2019, di optare per la proroga del regime impatriati prevista dall'art. 5, comma 2-bis del D.L. n. 34/2019.

In base al tenore letterale del citato art. 5, comma 2-bis, infatti, l'ambito di applicazione soggettivo della proroga riguarda 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"**.

A seguito della Brexit, in particolare, il requisito relativo alla cittadinanza comunitaria avrebbe potuto compromettere la spettanza di tale beneficio per i cittadini britannici.

Sul punto, tuttavia, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che, rispetto a tali soggetti, il requisito della cittadinanza comunitaria non è ostativo all'esercizio dell'opzione per la proroga del regime impatriati.

Ciò in quanto l'Accordo Brexit, all'art. 12, vieta di discriminare i cittadini inglesi sulla base della loro nazionalità e vieta che siano negati ai lavoratori di cittadinanza inglese gli stessi vantaggi fiscali concessi agli altri lavoratori comunitari.

Proroga del Regime impatriati non iscritti al registro AIRE | Risposta Agenzia Entrate n. 321/2022

Con la **Risposta n. 321/2022**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in ordine alla possibilità, per i cittadini italiani che hanno ritrasferito la residenza fiscale in Italia prima del 30 aprile 2019 e che, durante il periodo all'estero, non risultavano iscritti all'AIRE, di optare per la proroga del regime impatriati prevista dall'art. 5, comma 2-bis del D.L. n. 34/2019.

Il caso sottoposto all'Amministrazione finanziaria riguarda una contribuente extra-comunitaria che, durante il periodo di lavoro all'estero, non aveva finalizzato l'iscrizione all'AIRE in quanto priva della cittadinanza italiana, che era stata conseguita solo dopo aver trasferito la residenza fiscale in Italia e aver iniziato a beneficiare del regime impatriati.

A tale riguardo, è stato ribadito che l'esercizio dell'opzione disciplinata dal citato art. 5, comma 2 del DL 34/2019 è riservata a coloro che:

- durante la loro permanenza all'estero sono stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) ovvero sono cittadini di Stati membri dell'Unione Europea;
- hanno trasferito la residenza fiscale in Italia prima del 2020;
- già beneficiavano del regime speciale per i lavoratori impatriati alla data del 31 dicembre 2019.

Tale possibilità non è quindi prevista per coloro che non sono stati iscritti all'AIRE e per i cittadini extra-comunitari, anche se risultavano già beneficiari del regime impatriati al 31 dicembre 2019.

Regime speciale docenti e ricercatori | Circolare Agenzia Entrate n. 17/2022

Opzione per l'estensione della fruizione degli incentivi per il rientro in Italia di docenti e ricercatori

Con la **Circolare n. 17/E del 25 maggio 2022**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in ordine all'opzione per la proroga del regime speciale previsto all'art. 44 del DL n. 78/2010 per i docenti e i ricercatori che abbiano trasferito la propria residenza fiscale in Italia prima dell'entrata in vigore del Decreto Crescita.

La legge di bilancio 2022 ha introdotto infatti la possibilità, per i docenti e i ricercatori rientrati fiscalmente in Italia fino al 2019, di optare per l'estensione dell'applicazione del regime di favore fino a otto, undici o tredici periodi di imposta complessivi, previo versamento di un importo determinato dalla norma in misura variabile a seconda degli specifici requisiti soggettivi del beneficiario.

Tale possibilità riguarda, in particolare, i docenti e i ricercatori che siano stati iscritti all'AIRE o che siano cittadini di Stati membri dell'Unione europea, che abbiano già trasferito in Italia la residenza fiscale prima dell'anno 2020 e che, alla data del 31 dicembre 2019, risultavano beneficiari del regime previsto dal citato articolo 44 del Decreto-Legge n. 78 del 2010, a patto che abbiano almeno un figlio minore o a carico ovvero acquistino almeno una unità immobiliare di tipo residenziale in Italia.

A tale riguardo, è stato confermato che la predetta opzione può essere esercitata anche dai docenti e dai ricercatori per i quali il regime di favore è terminato nei periodi d'imposta 2019 o 2020.

Tuttavia, tenuto conto che la disposizione di cui al citato comma 5-ter è entrata in vigore il 1° gennaio 2022, i docenti e i ricercatori che hanno beneficiato del regime agevolato fino all'anno 2019 o all'anno 2020, potranno applicare il predetto regime solo a decorrere dall'anno di imposta 2022, ferma restando la necessità di verificare la durata complessiva del periodo agevolabile a partire dal primo anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia.

È stato inoltre precisato che l'ammontare del contributo da versare per accedere alla proroga degli incentivi deve essere calcolato in ragione del reddito di lavoro dipendente o di lavoro autonomo prodotti in Italia nel periodo precedente a quello di esercizio dell'opzione, ancorché non agevolati ai sensi del medesimo articolo 44 del decreto-legge n. 78 del 2010.

Carried Interest | Risposte Agenzia Entrate n. 281/2022 e n. 295/2022

Con le **Risposte n. 281 del 19 maggio 2022 e n. 295 del 25 maggio 2022**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti circa la tassazione applicabile ai redditi derivanti da strumenti finanziari con diritti patrimoniali rafforzati attribuiti nell'ambito del rapporto di lavoro (cd. *carried interests*).

A tale riguardo, è stato ribadito che l'assenza di uno dei requisiti previsti dall'art. 60 del D.L. n. 50/2017 non vale automaticamente ad escludere la natura finanziaria dei redditi in questione, rendendosi piuttosto necessaria un'analisi, da condursi caso per caso, per determinare se possa ravvisarsi un reddito di lavoro dipendente.

A tal fine, la presenza delle clausole di *good o bad leavership* costituisce un indicatore utile a collegare il provento all'impegno profuso dal manager nell'attività lavorativa e quindi alla produzione di reddito da lavoro, non potendosi tuttavia escludere che la ricorrenza di altri elementi possa far propendere per la natura finanziaria del provento. Tra questi, possono ravvisarsi in particolare:

- l'esposizione a un effettivo rischio di perdita del capitale investito;
- la congruità della remunerazione rispetto all'attività svolta dal dipendente;
- la possibilità, per gli investitori terzi, di acquistare i medesimi strumenti finanziari attribuiti ai dipendenti;
- la possibilità di detenere gli strumenti finanziari anche dopo la cessazione del rapporto di lavoro.

Infine, l'Amministrazione chiarisce che la concessione di un finanziamento al manager per l'acquisto degli strumenti finanziari non rappresenta un ostacolo alla qualificazione dell'extra-rendimento quale reddito di natura finanziaria, purché venga previsto il rimborso del capitale sovvenzionato, lasciando in tal modo esposto il manager al rischio di perdita del capitale investito.

Ad analoghe conclusioni è pervenuta l'Agenzia delle Entrate con le recenti **Risposte n. 225, 310 e 311**.

Contenzioso Tributario

Indirizzi operativi e linee guida per il 2022 | Circolare Agenzia Entrate n. 21/2022

Nella Circolare in esame l'Agenzia delle entrate enuncia le attività programmate nel 2022 in funzione delle consuete tre aree: 1) prevenzione, contrasto all'evasione e contenzioso tributario; 2) consulenza; 3) servizi.

1. In riferimento alla prevenzione e contrasto all'evasione, l'Agenzia espone le indicazioni per tipologia di contribuenti, soffermandosi poi sulle attività in materia di antifrode e contrasto agli illeciti internazionali.

1.1. Con riguardo ai grandi contribuenti: (i) nell'analisi del rischio possono rilevare il gruppo di appartenenza (v. banca dati per gli anni dal 2014 al 2019), il comportamento collaborativo del contribuente (v. la presentazione di istanze di interpello) ed eventuali segnalazioni di pianificazioni fiscali aggressive da parte dell'Ufficio Analisi, Indagini e Controlli della Direzione Centrale Grandi contribuenti e internazionale (v. tax ruling reports, country by country reports e i meccanismi transfrontalieri); (ii) tra le priorità del controllo rilevano le pretese con maggiore sostenibilità e disvalore (frodi, abuso del diritto, false compensazioni, indebito utilizzo di agevolazioni), le istruttorie per l'erogazione dei rimborsi, la corretta applicazione dell'imposta sui servizi digitali (applicata per la prima volta nel 2020).

In merito alle imprese di medie e piccole dimensioni, l'Agenzia dedica un significativo impegno ad alcune fattispecie: (i) agevolazioni legate alla pandemia (stante anche il monitoraggio della Commissione Europea sugli aiuti di Stato); (ii) utilizzi in compensazione di crediti d'imposta e, in particolare, situazioni di incoerenza (v. incompatibilità dell'attività di ricerca e sviluppo, specie se interna, con l'attività economica dichiarata, la struttura organizzativa dell'impresa, l'assenza di costi per l'attività di ricerca e sviluppo interna negli anni precedenti all'istituzione del credito d'imposta, ecc.), e regolarizzazione spontanea degli indebiti utilizzi ai sensi del D.L. 146/2021, anche al fine di agevolare una quantificazione del credito in esito al contraddittorio; (iii) sotto-fatturazioni o detrazioni di costi non inerenti, in presenza di alcuni indicatori come crediti IVA anomali rispetto ai dati economici o al settore (assenza di aliquote differenziate tra acquisto e vendita), acquisti da soggetti che operano in settori non coerenti con la filiera produttiva del contribuente, elevati costi cd. residuali, bassa o costante redditività anche a fronte di ricavi in crescita nel tempo.

In riferimento a persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali sono evidenziate alcune posizioni come la mancata giustificazione di anomalie o il mancato ravvedimento a seguito di lettere di compliance, il percepimento di redditi esteri oggetto di flussi informativi da Paesi UE ed Ocse e i rilevanti movimenti di capitale da e verso l'estero, con conseguenti ulteriori attività istruttorie e contraddittorio.

1.2. Nell'ambito dell'attività antifrode, e con particolare riguardo alle vendite, senza addebito dell'IVA, a falsi esportatori abituali (tramite il rilascio ai fornitori di lettere d'intento ideologicamente false), ottimizzando l'incrocio delle informazioni in banche dati con le fatture elettroniche è stata sviluppata una inibizione automatica al rilascio di nuove dichiarazioni d'intento tramite i canali telematici dell'Agenzia e con invio automatizzato delle warning letters ai relativi fornitori.

In merito alle attività internazionali, tese ad evitare fenomeni di doppia non imposizione e di doppia imposizione e ad incrementare lo scambio automatico di informazioni tra gli Stati, l'Agenzia richiama alcune fattispecie: (i) il controllo del rispetto degli Accordi preventivi di cui all'art. 31-ter D.P.R. 600/1973, unilaterali o bilaterali, nonché degli accordi per la determinazione del reddito agevolabile ai fini del c.d. patent box (L. 190/2014); (ii) il transfer pricing, e le direttive della Direzione Centrale Grandi contribuenti e internazionale per uniformità accertativa e prosecuzione di riunioni con le Direzioni regionali sulle criticità più ricorrenti.

1.3. Nell'ambito del contenzioso, allo scopo di ridurre le impugnazioni, con efficace difesa degli interessi erariali e maggiore certezza, è rimarcata l'importanza di valutare gli atti difficilmente difendibili in giudizio, favorire l'adesione agli strumenti deflattivi del contenzioso e la collaborazione con il contribuente nell'analisi delle argomentazioni, ad esempio a seguito di processi verbali di constatazione o di istanze in autotutela (da accogliere se gli elementi siano condivisibili, motivati e non meramente pretestuosi).

1.4. L'Agenzia rimarca poi il maggior impegno sulla tutela del credito erariale nelle procedure concorsuali e, in particolare, nella gestione delle crisi d'impresa e sovraindebitamento (quantificazione del credito tributario non ancora iscritto a ruolo/affidato, istruttorie nel concordato preventivo e nell'accordo di ristrutturazione dei debiti) e nel coordinamento, mediante "Tavoli regionali", tra l'Agente della riscossione e le Direzioni regionali per una trattazione di fattispecie più complesse.

2. In riferimento all'attività di consulenza e, in particolare, alle istanze di interpello, sono riportate alcune indicazioni sul contenuto, i presupposti e i termini di presentazione, con esemplificazioni di casistiche.

3. Infine, con riguardo ai servizi ai contribuenti, nell'ambito di una articolata ricognizione delle attività svolte (assistenza e informazione, gestione dei crediti d'imposta e contributi a fondo perduto, comunicazioni di irregolarità, servizi catastali), in materia di rimborsi l'Agenzia, in linea con l'Atto di indirizzo di politica fiscale 2022-2024 che pone i tempi di erogazione fra gli obiettivi prioritari, segnala (i) le interlocuzioni in corso con il MEF per accelerare l'erogazione dei rimborsi delle imposte dirette, tramite pagamenti diretti sulla contabilità speciale dell'Agenzia delle entrate (come già accade per l'IVA, l'accredito potrà avvenire entro pochi giorni dall'ordinativo, con riduzione di almeno 30 giorni rispetto ai tempi attuali); (ii) in materia di IVA, l'interrogazione diretta dei "dati fattura integrati", non richiedendosi più al contribuente la documentazione ai fini della trattazione del rimborso.

Ravvedimento operoso e condotte "fraudolente" | Circolare Agenzia Entrate n. 11/2022

A fronte di richieste pervenute dalle strutture operative dell'Agenzia delle entrate e dai contribuenti, sono fornite indicazioni sulla possibilità di regolarizzare violazioni connotate da "frode" mediante ravvedimento operoso (art. 13 D. Lgs. n. 472/1997), possibilità ritenuta preclusa nella precedente Circolare n. 180/1998 sulla base della formulazione letterale della norma: il riferimento alla "regolarizzazione degli errori e delle omissioni" era stato inteso come esclusione dal ravvedimento dei comportamenti non aventi origine da errori od omissioni e, quindi, delle condotte fraudolente (come fatture per operazioni inesistenti).

Con la Circolare in esame l'Agenzia perviene a differente conclusione, ritenendo superata la precedente posizione in coerenza con le intervenute modifiche legislative tese (i) ad ampliare l'utilizzabilità del ravvedimento sotto vari profili (temporale, comportamenti sanabili, cause ostantive (cfr. art. 13 D. Lgs. n. 472/1997, modificato dalla L. n. 190/2014); (ii) a introdurre cause di non punibilità ed esimenti penali per alcuni reati a seguito di estinzione del debito tributario mediante pagamento del *quantum* dovuto (cfr. artt. 13 e 13-bis del D. Lgs. n. 74/000, modificato dal D. Lgs. n. 158/2015).

L'Agenzia ritiene quindi confermata la volontà del legislatore di incentivare progressivamente il ricorso al ravvedimento ai fini penali, senza alcuna distinzione circa il reato contestato e conseguente legittimazione anche sotto il profilo amministrativo, ferme restando le valutazioni sugli effetti in ambito penale demandate all'Autorità giudiziaria e rimanendo l'obbligo per gli Uffici di procedere alla denuncia della *notitia criminis* ex art. 331 c.p.p. al ricorrere dei requisiti di legge.

Modifica del modello "Adesione al regime di adempimento collaborativo" | Prov. Direttore Agenzia Entrate n. 153271/2022

In continuità con precedente intervento (cfr. Tax alert dello scorso mese di aprile), si segnala che con il Provvedimento del 4 maggio scorso sono state apportate alcune modifiche al Modello di Adesione al regime di adempimento collaborativo (approvato con i precedenti Provvedimenti n. 54237 e 54749 del 14/4/2016) considerando le modifiche intervenute con il Decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze del 31/1/2022 (che, per gli anni 2022, 2023 e 2024, ha esteso l'accesso al regime ai contribuenti con volume di affari o ricavi non inferiore a un miliardo di euro) e con l'entrata in vigore dell'art. 20 c. 1 del D.L. n. 119/2018 (che ha introdotto un'estensione dei requisiti soggettivi di accesso al regime, dedicata ai partecipanti a Gruppi IVA, cfr. art. 70-duodecies c. 6-bis D.P.R. n. 633/9172).

Esterovestizione e vantaggio fiscale | Cassazione, Ordinanza 11.02.2022, n. 4463

L'Ordinanza riguarda fattispecie in cui una società, di diritto lussemburghese e svolgente attività di gestione amministrativa delle partecipazioni nelle società estere e direzione, è stata ritenuta di fatto residente in Italia, con notifica di avviso di accertamento alla partecipata italiana.

La Corte di Cassazione ha confermato la decisione dei giudici di appello che, a fronte della tipica finalità elusiva dell'esterovestizione, avevano rilevato la mancata identificazione da parte dell'Agenzia delle entrate del vantaggio fiscale

conseguito o conseguibile con l'artificiosa localizzazione estera e, in via ulteriore, l'insufficienza probatoria, mancando documentazione che provasse la direzione amministrativa della holding da parte della sede italiana e, di contro, sussistendo elementi a conforto dell'effettiva collocazione estera (v. residenza estera della maggioranza dei consiglieri di amministrazione ed imposizione fiscale subita in Lussemburgo dalla Società). La decisione dei giudici fornisce un'utile ricognizione di principi, anche comunitari, in materia di abuso del diritto e libertà di stabilimento, per cui la restrizione di quest'ultima si giustifica a fronte di costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere l'imposta su utili generati da attività svolte in Italia.

Prezzi di trasferimento

Circolare 24 maggio 2022, n. 16/E: "Istruzioni operative in materia di prezzi di trasferimento (articolo 110, comma 7 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi): intervallo di libera concorrenza"

Con la Circolare 16/E, pubblicata il 24 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate, riprendendo l'oggetto dell'articolo 6 del Decreto del 14 maggio 2018 (d'ora in avanti il "Decreto"), ha fornito importanti istruzioni operative in merito al corretto significato da attribuire al concetto di intervallo di libera concorrenza, in sede di applicazione dell'articolo 110, comma 7, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché dai Trattati contro le Doppie Imposizioni stipulati dall'Italia, con riferimento a quanto previsto dall'articolo 9 del Modello di Convenzione OCSE sulla tassazione degli utili di imprese associate.

La Circolare si pone l'obiettivo di applicare pienamente, nella prassi italiana, quanto già indicato dalle Linee Guida OCSE e confermato dal Decreto, che detta le indicazioni generali per la corretta applicazione della disciplina dei prezzi di trasferimento), con riferimento all'*arm's length principle* e ai paragrafi dal 3.55 al 3.65, in particolare:

- è possibile applicare il principio di libera concorrenza per determinare un singolo valore (i.e. prezzo o margine) di mercato o anche una pluralità di valori, tutti ugualmente affidabili. Nel secondo caso, le differenze tra i valori che compongono l'intervallo possono essere causate dalla circostanza che l'applicazione del principio di libera concorrenza produce solo un'approssimazione delle condizioni che sarebbero state stabilite tra imprese indipendenti (paragrafo 3.55);
- ciononostante, può accadere che non tutte le transazioni prese in considerazione abbiano lo stesso grado di comparabilità con le operazioni oggetto di analisi. In tale eventualità, le transazioni tra parti indipendenti che mostrano un grado di comparabilità inferiore rispetto ad altre, dovrebbero essere rigettate (paragrafo 3.56) o "rettificate";
- qualora attraverso le informazioni a disposizione non sia possibile identificare eventuali difetti di comparabilità e, di conseguenza, rettificarli, si può ricorrere a strumenti statistici che tengono conto della tendenza centrale per restringere l'intervallo (ad esempio l'intervallo interquartile o altri percentili), al fine di migliorare l'affidabilità dell'analisi (paragrafo 3.57);
- inoltre, un intervallo di valori affidabile si può ottenere anche applicando più di un metodo, se ritenuto appropriato, per valutare una transazione. In tale circostanza, ciascun metodo potrà portare ad un intervallo di valori differente, ma ugualmente affidabile (paragrafo 3.58);
- laddove il valore dell'indicatore finanziario selezionato per la parte "testata" si collochi all'interno dell'intervallo di libera concorrenza individuato come sopra illustrato, nessun aggiustamento si renderà necessario, in quanto tutti i valori all'interno dell'intervallo di libera concorrenza sono da considerare parimenti affidabili (paragrafo 3.60). Viceversa, qualora il suddetto valore non si collochi all'interno dell'intervallo di libera concorrenza eventualmente ri-determinato dall'Amministrazione finanziaria, il contribuente è tenuto a presentare argomentazioni atte a sostenere che, per converso, il principio di libera concorrenza è rispettato. In mancanza di sufficienti argomentazioni, l'Amministrazione finanziaria determinerà il punto all'interno dell'intervallo di libera concorrenza in virtù del quale la transazione tra imprese associate sarà rettificata (paragrafo 3.61);
- in presenza di difetti di comparabilità, l'Amministrazione finanziaria può ritenere opportuno ricorrere a misure di tendenza centrale (e.g. media, mediana o media ponderata), al fine di ridurre al minimo il rischio di errore dovuto a difetti di comparabilità sconosciuti o non quantificabili (paragrafo 3.62);
- è contemplata la possibilità che siano presenti all'interno dell'intervallo risultati "estremi", rappresentati da soggetti che realizzano utili particolarmente elevati o perdite. In presenza di detti risultati, viene suggerito di procedere con ulteriori approfondimenti allo scopo di rintracciare le motivazioni alla base dei medesimi (e.g. difetti di comparabilità, situazioni straordinarie che inficiano la comparabilità) (paragrafo 3.63);
- un caso particolare è rappresentato dalla presenza di transazioni di mercato in perdita, le quali non vanno rigettate a priori, ma valutate in base a fatti e circostanze specifiche. Simili transazioni richiedono approfondimenti dato che, nonostante, in linea di principio, un'impresa indipendente possa ben conseguire risultati negativi nel corso della propria attività, la medesima non continuerebbe ad esercitarla, in assenza di concrete aspettative di utili (paragrafi 3.63 - 3.65). Di

conseguenza, transazioni o società “comparabili” in perdita dovranno essere escluse dall’elenco dei soggetti comparabili se le perdite non riflettono condizioni normali di mercato, oppure se le perdite riflettono un livello di rischio diverso da quello assunto dalla società esaminata nell’ambito della transazione comparabile o dell’insieme di transazioni comparabili.

Alla luce di quanto previsto dalle Linee Guida OCSE e confermato dal Decreto, la Circolare, chiarisce le modalità operative per individuare un intervallo affidabile di valori di libera concorrenza. In proposito, la Circolare stabilisce chiaramente che, qualora le transazioni terze individuate sul libero mercato abbiano lo stesso livello di comparabilità con la transazione oggetto di analisi, andrà preso in considerazione l’intero intervallo di valori risultante dall’applicazione dell’indicatore finanziario selezionato in applicazione del metodo più appropriato (c.d. *full range*). Di converso, nel caso in cui non tutte le operazioni tra terzi indipendenti presentino lo stesso grado di comparabilità con la transazione controllata, l’intervallo dovrà essere ristretto attraverso l’applicazione di strumenti statistici, che tengano conto della tendenza centrale (e.g. intervallo interquartile), a condizione che vi sia un numero sufficiente di osservazioni.

Inoltre, sia nel caso in cui si ricorra al *full range*, sia in quello in cui si utilizzi l’intervallo interquartile (i.e. formato dai valori dal primo al terzo quartile inclusi), ciascun punto all’interno dei predetti intervalli di valori dovrà ritenersi conforme al principio di libera concorrenza. Quanto detto, richiama espressamente le disposizioni delle Linee Guida OCSE, che prevedono che qualora l’indicatore (ovvero il prezzo o il margine) selezionato per verificare il rispetto del principio di libera concorrenza della transazione controllata ricada all’interno dell’intervallo di libera concorrenza individuato, non si dovrebbe effettuare alcuna rettifica. Di converso, se il prezzo o il margine della transazione controllata non ricade all’interno del predetto intervallo, è onere del contribuente fornire all’Amministrazione finanziaria (che sarà tenuta a richiederlo) la documentazione idonea a dimostrare che il principio di libera concorrenza è comunque soddisfatto in virtù di specifiche motivazioni. Nell’eventualità in cui il contribuente non fornisca motivazioni giudicate sufficienti, l’Amministrazione finanziaria sarà tenuta ad effettuare una rettifica, selezionando il punto all’interno dell’intervallo (*full range* o intervallo interquartile) che meglio soddisfi il principio di libera concorrenza.

Al di là di quest’ultima previsione, è importante sottolineare come la Circolare preveda che, laddove l’intervallo di libera concorrenza sia costituito da risultati che hanno un elevato e omogeneo grado di comparabilità, ogni punto all’interno di esso dovrà essere considerato rappresentativo di condizioni di mercato. Pertanto, nel caso in cui il soggetto “testato” presenti un valore dell’indicatore finanziario selezionato per l’analisi che ricada al di fuori di un tale intervallo, l’Amministrazione finanziaria dovrà effettuare la rettifica limitando l’aggiustamento in modo da portare il suddetto indicatore al valore minimo o massimo dell’intervallo (*full range* o “ristretto”) a seconda di quale dei due sia più vicino al valore ottenuto dal contribuente con riferimento alla transazione controllata oggetto di analisi (ovvero al valore dell’intervallo di libera concorrenza che prima interseca quello individuato dal contribuente). In proposito, la Circolare fornisce la seguente esemplificazione: “... in caso di vendite di beni, se l’impresa avesse determinato un intervallo tra 80 e 120, collocando l’indicatore finanziario su 80, e l’amministrazione finanziaria individuasse come intervallo di libera concorrenza valido quello tra 100 e 120, la rettifica dovrebbe comportare il riposizionamento del prezzo dell’operazione a 100 (i.e. valore minimo). Di conseguenza, la ripresa a tassazione che l’amministrazione potrebbe effettuare sarebbe solo quella basata su un maggior imponibile di 20. Nel caso di acquisto di beni, se l’impresa avesse determinato lo stesso intervallo di valori sopra indicato (tra 80 e 120), collocando l’indicatore finanziario su 120, e l’amministrazione finanziaria individuasse come intervallo di libera concorrenza valido l’intervallo interquartile tra 80 e 100, la rettifica dovrebbe comportare il riposizionamento del prezzo dell’operazione a 100. In tal caso, la ripresa a tassazione che l’amministrazione potrebbe effettuare sarebbe solo quella basata su un maggior imponibile, dovuto a minori costi, di 20”.

Qualora, come sopra anticipato, l’intervallo di libera concorrenza determinato non dovesse comprendere valori caratterizzati da un elevato e omogeneo grado di comparabilità, l’Agenzia potrà disconoscere, motivandola, l’applicazione del “full range” e considerare come intervallo di libera concorrenza, ad esempio, quello basato su “strumenti statistici” (in generale, l’intervallo cosiddetto interquartile).

Viene, in sostanza, previsto un approccio a “scalare”, procedendo all’utilizzo dell’intervallo interquartile nel caso in cui l’intervallo “full range” comprenda transazioni o società di non sufficiente e omogeneo grado di comparabilità, riferendo anche in questa fattispecie la rettifica agli “estremi” dell’intervallo, ovvero il 25esimo o al 75esimo percentile, a seconda di quale valore intersechi per primo quello individuato dal contribuente.

La Circolare afferma, infine, che la selezione di un valore centrale all’interno dell’intervallo di libera concorrenza (e.g. la mediana) dovrebbe essere limitata ai casi in cui l’intervallo non comprenda transazioni o società caratterizzate da un elevato ed omogeneo grado di comparabilità, anche dopo aver proceduto a restringere l’intervallo attraverso l’utilizzo di strumenti statistici. In ogni caso, l’utilizzo di un valore centrale deve essere specificamente giustificato.

In conclusione, con la Circolare, l’Amministrazione finanziaria sembra aver voluto compiere un significativo passo in favore dei contribuenti, superando, almeno in parte, una prassi ormai consolidata di rettifica pressoché sistematica (salvo rare eccezioni) alla mediana in caso di scostamento dall’intervallo di riferimento del risultato ottenuto dal contribuente. Seppur non assumendo certo una posizione innovativa rispetto alla prassi internazionale, è innegabile che la Circolare segni un punto di svolta nella prassi italiana.

Incentivi

Procedura di riversamento spontaneo dei crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo – Provv. Agenzia Entrate del 1.6.2022

(art. 5, commi 7-12 del Decreto-legge n. 146 del 21 ottobre 2021)

È stato recentemente pubblicato il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 188987/2022, contenente le modalità e i termini per l’accesso alla procedura prevista dall’art. 5, commi da 7 a 12, del D.L. n. 146/2021 di riversamento spontaneo del credito d’imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all’articolo 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, con cui possono essere regolarizzati, senza l’irrogazione delle sanzioni e l’applicazione degli interessi, gli indebiti utilizzi in compensazione del credito d’imposta.

Si ricorda che la procedura è rivolta ai soggetti che intendono riversare il credito maturato nei periodi d’imposta 2015-2019 e che lo hanno utilizzato in compensazione alla data del 22 ottobre 2021 qualora:

- abbiano realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca o sviluppo ammissibili nell’accezione rilevante ai fini del credito d’imposta;
- abbiano applicato il comma 1-*bis* dell’articolo 3 del decreto, in maniera non conforme a quanto dettato dalla disposizione d’interpretazione autentica recata dall’articolo 1, comma 72, della legge 30 dicembre 2018, n. 145;
- abbiano commesso errori nella quantificazione o nell’individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità;
- abbiano commesso errori nella determinazione della media storica di riferimento.

Nel modello, denominato “*Richiesta di accesso alla procedura di riversamento del credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo*”, deve essere data evidenza dei periodi di imposta di maturazione e di utilizzo del credito, degli importi del credito maturato e da riversare, dei motivi del riversamento nonché di tutti gli altri dati ed elementi richiesti in relazione alle attività e alle spese ammissibili, degli estremi di eventuali atti istruttori, atti di recupero o provvedimenti impositivi.

Il modello dovrà essere presentato esclusivamente per via telematica direttamente tramite i canali dell’Agenzia delle Entrate entro il 30 settembre 2022.

Si ricorda che sarà possibile regolarizzare quanto dovuto riversando il credito utilizzato indebitamente in un’unica soluzione entro il 16 dicembre 2022, ovvero in 3 rate annuali di pari importo (16 dicembre 2022 – 2023 e 2024) a condizione che il credito non sia già stato accertato con atto di recupero o atto impositivo notificato prima del 22 ottobre 2021. Si precisa che dall’importo dovuto dovranno essere scomutate le somme già versate sia titolo definitivo che a titolo non definitivo senza tener conto di sanzioni ed interessi.

Certificazione del Credito d’imposta per attività di ricerca, sviluppo ed innovazione

(art. 23, del Decreto Legge n. 73 del 21 giugno 2022)

L’art. 23 del D.L. 73/2022, introduce, al fine di favorire l’applicazione del Credito d’imposta per attività di ricerca, sviluppo ed innovazione di cui all’art. 1 commi 200-202 della Legge 27 dicembre 2019, nr. 160 la possibilità di richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione tra le attività di ricerca & sviluppo, innovazione tecnologica, design ed ideazione estetica eleggibili nonché per il raggiungimento degli obiettivi di innovazione digitale 4.0 e transizione ecologica.

La certificazione potrà essere richiesta a condizione che non siano già iniziate le attività di accesso, ispezione e verifica da parte dell’amministrazione finanziaria.

Si precisa che, entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto, con Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell’economia e delle Finanze, saranno individuati i requisiti dei soggetti pubblici e privati dotati di adeguata professionalità, onorabilità e imparzialità che potranno rilasciare apposita certificazione e dovranno essere iscritti in apposito albo dei certificatori.

Tale certificazione, sarà vincolante nei confronti dell’Amministrazione Finanziaria, a meno che venga rilasciata per attività diversa da quella concretamente realizzata a seguito di una non corretta rappresentazione dei fatti.

Incremento del credito d'imposta per investimenti in beni immateriali 4.0

(art. 21, del Decreto Legge n. 50 del 17 maggio 2022)

L'art. 21 del D.L. 50/2022 ha aumentato dal 20% al 50% il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali immateriali 4.0 compresi nell'allegato B della Legge di Bilancio 2017. Pertanto, i contribuenti che effettuano investimenti in beni strumentali immateriali 4.0 dal 1 gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro il 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal fornitore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, potranno beneficiare di un credito d'imposta nella misura del 50% del costo dell'investimento stesso. Come precisa la Relazione Illustrativa, l'incremento dell'aliquota, ha l'obiettivo di accelerare i processi di digitalizzazione delle imprese, in linea con i traguardi e gli obiettivi associati alla missione M1C2 del PNRR denominata "digitalizzazione, innovazione competitività del sistema produttivo".

Incremento del credito d'imposta per formazione 4.0

(art. 22, del Decreto Legge n. 50 del 17 maggio 2022)

Al fine di rendere più efficace il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle piccole e medie imprese, ed incrementare la qualificazione delle competenze del personale, l'art. 22 del D.L. 50/22, ha incrementato dal 50% al 70% per le piccole imprese e dal 40% al 50% per le medie imprese il credito d'imposta per le attività di formazione del personale dipendente finalizzate al miglioramento delle competenze tecnologiche rilevanti per la trasformazione digitale delle imprese a condizione che tali attività siano erogate da specifici soggetti e che i risultati relativi all'acquisizione o al consolidamento delle competenze siano oggetto di apposita certificazione. Con decreto del Ministero dello Sviluppo Economico da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto saranno individuati i soggetti che renderanno le prestazioni e saranno abilitati per la certificazione dei risultati ottenuti.

In relazione invece ai progetti avviati successivamente al 17 maggio 2022, che non rispettano le condizioni sopra indicate, le misure del credito scendono al 40% per piccole imprese e al 35% per le medie imprese. Resta invariato invece, nella misura del 30% il credito d'imposta formazione 4.0 per le grandi imprese.

Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi e credito d'imposta per attività di R&S innovazione tecnologica e design – Chiarimenti in relazione alla Legge di Bilancio 2022

(Circolare Agenzia delle Entrate nr. 14/E del 17 maggio 2022)

La circolare 14/E ha fornito alcune precisazioni in relazione al Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi a seguito delle modifiche introdotte dal comma 44 dell'art. 1 della Legge 30 dicembre 2021, n. 234.

In particolare, la norma, introducendo il comma 1057-bis alla Legge di Bilancio 2021, aveva prorogato l'agevolazione per gli investimenti in beni materiali 4.0 effettuati dal 1 gennaio 2023 ed entro il 31 dicembre 2025, ovvero 30 giugno 2026, in caso di accettazione dell'ordine e pagamenti di acconti nella misura di almeno il 20% dell'investimento complessivo entro il 31 dicembre 2025, nella misura del 20% per investimenti fino a 2,5mln€, 10% per investimenti da 2,5mln€ a 10mln€ e 5% per gli investimenti fino a 20mln€. Sul punto, la Circolare 14/E, riprendendo quanto già indicato nella relazione tecnica alla Legge di Bilancio 2022, ha chiarito che il *plafond* previsto per gli investimenti in beni strumentali materiali compresi nell'allegato A pari a 20 milioni di euro sia da intendersi riferito alla singola annualità e non all'intero triennio.

Per quanto riguarda invece il Credito d'imposta in attività di Ricerca & Sviluppo, Innovazione e Design, si ricorda che il comma 45 della Legge di Bilancio 2022 ha prorogato l'agevolazione fino al 2025 (ovvero fino al 2031 per le sole attività di ricerca e sviluppo) rimodulando le relative aliquote agevolative. La Circolare 14/E estende anche al Credito d'imposta per attività di Ricerca & Sviluppo Innovazione e Design alcuni chiarimenti già resi con la circolare 9/E del 23 luglio 2021 in relazione al Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali.

Viene infatti ribadito che in presenza di sanzione interdittiva, l'esclusione soggettiva dal credito d'imposta riguarda il medesimo arco temporale interessato dall'applicazione della relativa sanzione interdittiva e gli investimenti nelle attività ammissibili al credito d'imposta Ricerca, Sviluppo e Innovazione effettuati nell'arco temporale in questione sono irrilevanti agli effetti della disciplina agevolativa e, di conseguenza, i relativi costi sono esclusi dalla base di calcolo del credito d'imposta. Viene inoltre ricordato che l'utilizzo del credito è subordinato alla verifica della regolarità degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori. A tal fine, fermo restando il rispetto della normativa sulla sicurezza nei luoghi di lavoro, l'Amministrazione ritiene che la disponibilità del Documento Unico di Regolarità Contributiva (DURC) in corso di validità al momento di ciascun utilizzo in compensazione del credito d'imposta costituisca prova del corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali.

Da ultimo si ricorda infatti che il credito è utilizzabile in tre quote annuali, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione, subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione. Qualora la quota

annuale (o parte di essa) non sia utilizzata, l'ammontare residuo può essere riportato in avanti senza limiti temporali ed essere utilizzato già dall'anno successivo.

Crediti d'imposta connessi all'acquisto di energia elettrica – Incrementi e chiarimenti

(Circolare dell'Agenzia delle Entrate 13/E del 13 maggio 2022 e art. 2 del Decreto Legge n. 50 del 17 maggio 2022)

Con riferimento al Credito d'imposta per l'acquisto di energia elettrica per i soggetti "energivori", la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 13/E ha fornito alcuni importanti chiarimenti. In particolare, ha precisato che possono beneficiare del credito d'imposta nella misura rispettivamente del 20% per il primo trimestre e del 25% per il secondo trimestre solamente le imprese energivore che risultino regolarmente inserite nell'elenco delle imprese a forte consumo di energia pubblicato dalla CSEA per l'anno 2022, ossia quello che include il periodo oggetto di agevolazione.

Il documento di prassi ha inoltre chiarito che si considera spesa agevolabile quella sostenuta per l'acquisto della componente energetica (costituita dai costi per l'energia elettrica, il dispacciamento e la commercializzazione), ad esclusione di ogni onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente energetica. Si tratta sostanzialmente della macrocategoria abitualmente indicata in fattura complessivamente alla voce "spesa per la materia energia". Non costituiscono invece spese agevolabili, a titolo di esempio, le spese di trasporto e le coperture finanziarie sugli acquisti di energia elettrica.

In relazione invece alla possibilità di fruizione del credito, la Circolare, riprendendo la FAQ già pubblicate, precisa che il termine iniziale decorre dal momento di maturazione del credito, ossia dalla data in cui risultano verificati tutti i presupposti (oggettivi, soggettivi, documentali) previsti dalla norma. Infatti, la disciplina di riferimento non osta all'utilizzo in compensazione del credito d'imposta in un momento antecedente rispetto alla conclusione del trimestre di riferimento, a condizione che le spese per l'acquisto dell'energia elettrica consumata, con riferimento alle quali è calcolato il credito d'imposta spettante, possano considerarsi sostenute, secondo i criteri di cui all'articolo 109 del TUIR, nel predetto trimestre e il loro sostenimento sia documentato mediante il possesso delle fatture di acquisto.

Da ultimo è opportuno segnalare che il comma 3 dell'art. 2 del D.L. 50/2022 ha innalzato la misura del credito d'imposta per l'acquisto dell'energia elettrica per le società non energivore per il secondo trimestre 2022 dal 12% al 15%.

Crediti d'imposta connessi all'acquisto di gas naturale – Estensione e chiarimenti

(Art. 2 e 4 del Decreto Legge n. 50 del 17 maggio 2022 e circolare dell'Agenzia delle Entrate 20/E del 16 Giugno 2022)

L'art. 2 del D.L. 50/2022 ha incrementato dal 20% al 25% il credito d'imposta per le imprese a forte consumo di gas "gasivore" e per quelle diverse da quelle gasivore per il secondo trimestre 2022, allineandolo in questo modo al credito previsto a favore delle imprese "energivore".

Inoltre, l'art. 4 del medesimo Decreto, per le sole imprese "gasivore", ha esteso il credito d'imposta per l'acquisto di gas naturale al primo trimestre 2022. Tale credito è riconosciuto nella misura del 10% della spesa sostenuta per l'acquisto di gas naturale consumato (non per usi termoelettrici) nel medesimo trimestre. L'agevolazione spetta a condizione che il prezzo di riferimento del gas, calcolato come media, riferita all'ultimo trimestre 2021, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero abbia subito un incremento superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Come per il credito relativo al secondo trimestre il credito di imposta è utilizzabile in compensazione in F24 ai sensi dell'art. 17 del D.L. 241/1997 entro il 31 dicembre 2022 ed è cedibile, solo per l'intero importo ad altri soggetti, compresi gli istituti finanziari e gli altri intermediari finanziari, con possibilità di due ulteriori cessioni esclusivamente a favore di soggetti qualificati con obbligo di visto di conformità. Il credito d'imposta non rileva ai fini IRES ed IRAP ed è cumulabili con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, nel limite del costo sostenuto.

La Circolare 20/E/2022 ha inoltre precisato, che sono agevolabili i costi della componente "gas" (costo della commodity), ad esclusione di ogni altro onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente gas. Si tratta, sostanzialmente, della macrocategoria abitualmente indicata in fattura complessivamente alla voce "spesa per la materia gas naturale". Non concorrono invece al calcolo della spesa della componente "gas", a titolo di esempio, le spese di trasporto, stoccaggio, distribuzione e misura (cosiddetti servizi di rete).

Nel documento viene chiarito che deve trattarsi di gas consumato «per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici». Il beneficio fiscale in oggetto copre pertanto anche le spese sostenute per l'acquisto di gas utilizzato come carburante per motori, costituendo questo un "uso energetico" del gas stesso. Si precisa, al riguardo, che l'accesso al beneficio fiscale in commento è subordinato all'effettivo utilizzo, da parte dell'acquirente, del gas acquistato per autotrasporto; ne consegue che sono esclusi dall'agevolazione i soggetti rivenditori, non utilizzatori del gas stesso.

FSI

Interposizione reale di società domiciliata alle Isole Cayman | Risposta Agenzia Entrate n. 274/2022

Con la risposta n. 274 del 18 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito all'interposizione ai fini fiscali ex art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 di una società residente nelle Isole Cayman ("LP").

In particolare, l'Istante ("Limited Partner") è un cittadino italiano, manager di un Gruppo estero, il quale ha sottoscritto una partecipazione di minoranza in una società con sede nelle Isole Cayman, la quale utilizzerà i capitali raccolti per sottoscrivere quote di alcuni fondi di investimento alternativi ("FIA"), le cui quote sono negoziate in mercati regolamentati. A tal proposito, il Limited Partner avrà diritto a percepire unicamente i proventi derivanti dalle quote del FIA corrispondenti all'investimento da lui effettuato, non avendo pertanto diritto a percepire i proventi derivanti dalle quote di altri fondi d'investimento in cui la LP investirà per conto di altri manager del Gruppo.

La LP, la cui attività consiste nella mera detenzione delle quote del FIA, è amministrata dal General Partner (società residente alle Isole Cayman). Inoltre, la LP non detiene attività finanziarie o patrimoniali localizzate in Italia, non sostiene costi per il personale, non dispone di locali adibiti allo svolgimento di un'effettiva attività economica. In altre parole, la LP rappresenta uno strumento societario per investire nelle quote del FIA e permettere di gestire in modo flessibile l'investimento accentrato di molteplici manager del Gruppo.

Relativamente al FIA, questo risulta istituito in Lussemburgo e si qualifica quale organismo di investimento collettivo del risparmio (OICR), il cui gestore è una società lussemburghese autorizzato dalla CSSF.

Alla luce del quadro descritto dall'Istante, l'Agenzia delle Entrate osserva in primo luogo che la valutazione diretta a rinvenire nella società residente alle Isole Cayman un soggetto interposto, o viceversa un soggetto economico distinto rispetto all'Istante (socio di minoranza), andrebbe condotta in relazione a tutti i soci della società e che la stessa non può prescindere dall'analisi di elementi fattuali che tengano conto della specifica attività svolta dalla LP, dei rapporti intercorrenti tra la stessa e i soci, nonché dei rapporti tra la società e i terzi.

Sulla base del quadro delineato dal contribuente, l'Amministrazione finanziaria ritiene che la LP non possa considerarsi soggetto interposto ai fini fiscali in quanto:

- (i) lo schema societario descritto è coerente con la scelta del Gruppo di prevedere che i propri manager, tra cui l'Istante, investano in FIA gestiti da società facenti parte del medesimo Gruppo, indirettamente, attraverso la LP;
- (ii) la LP è effettivamente amministrata dal General Partner;
- (iii) l'Istante risulta estraneo alla gestione della LP.

Da ultimo, l'Agenzia delle Entrate precisa che i proventi percepiti dalla LP si ritengono provenienti da una società residente in uno Stato a regime fiscale privilegiato ai sensi dell'articolo 47-bis del TUIR, concorrendo quindi integralmente alla determinazione del reddito dell'Istante, il quale dovrà assolvere i relativi obblighi in termini di monitoraggio fiscale e IVAFE.

Intermediari finanziari – differimento della quota deducibile dei reversal relativi alle svalutazioni e perdite su crediti | Articolo 42, D.L. 17/2022

In primo luogo, giova ricordare che i commi 3-4 e 8-9 dell'art. 16 del D.L. 27 giugno 2015, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 6 agosto 2015, n. 132 hanno disposto ai fini IRES ed IRAP la deducibilità delle svalutazioni e perdite su crediti verso la clientela non dedotte fino 2015 (per i soggetti solari) sulla base di diverse percentuali (pari al 12% per il 2022).

A tal riguardo, l'art. 42 del D.L. 1° marzo 2022, n. 17 prevede il differimento della quota deducibile del 12% delle svalutazioni e perdite su crediti verso la clientela, previste per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022, da parte degli enti creditizi, finanziari ed assicurativi. La deduzione delle predette componenti di reddito dovrà avvenire in quote costanti nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 e nei tre successivi.

Ne discende che la quota prevista per il periodo di imposta 2022 potrà essere dedotta nella misura del 3% annuo dal 2023 al 2026.

Inoltre, il comma 1-bis dell'art. 42 citato dispone che la deducibilità del 10% dei suddetti componenti negativi prevista per il 2026 sia anticipata al 2022 per una parte pari al 5,3%.

La disposizione in commento impone altresì il ricalcolo degli acconti IRES e IRAP relativi ai periodi di imposta dal 2022 al 2027. Con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 si prevede che:

- nel caso di applicazione del metodo storico, l'imposta del periodo precedente è rideterminata senza tenere conto della quota delle svalutazioni e perdite su crediti verso la clientela non dedotte fino 2015 e deducibile nel 2021;
- qualora sia adottato il metodo previsionale, l'IRES e l'IRAP presunte, relative al 2022, saranno calcolate senza considerare l'anticipazione al 2022 della quota del 5,3%.

Contatti

Bari

Corso Vittorio Emanuele II, 60
Tel. 080 8680801
Fax 080 8680802

Bologna

Via A. Testoni, 3
Tel. +39 051 65821
Fax. +39 051 228976

Catania

Viale XX Settembre 70
Tel. +39 095 6147211
Fax. +39 095 6147212

Firenze

Via Pier Capponi, 24.
Tel. +39 055 2671211
Fax. +39 055 292251

Genova

Piazza della Vittoria, 15/34
Tel. +39 010 5317811
Fax. +39 010 585319

Milano

Via Tortona, 25
Tel. +39 02 83324111
Fax. +39 02 83324112

Napoli

Via Riviera di Chiaia 180
Tel. +39 081 2488200
Fax. +39 081 2488201

Padova

Via N. Tommaseo, 78/C
Tel. +39 049 7927977
Fax. +39 049 7927988

Parma

Via Paradigna, 38
Tel. 051 65821
Fax 051 228976

Roma

Via XX Settembre, 1
Tel. +39 06 489901
Fax. +39 06 4740131

Torino

Galleria San Federico, 54
Tel. +39 011 55421
Fax. +39 011 5620395

Treviso

Viale Fratelli Bandiera, 3
Tel. 049 7927977
Fax 049 7927988

Varese

P.zza Montegrappa, 12
Tel. 0332 1858342
Fax 02 83324112

Questo numero è stato curato da **Francesca Muserra** con la collaborazione di:

Think Tank STS Deloitte e Luca Bosco, Aldo Castoldi, Matteo Costigliolo, Pier Paolo Ghetti, Veronica Maestroni, Mauro Lagnese, Barbara Rossi, Ranieri Villa.



La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario - Deloitte Società tra Professionisti S.r.l., Società Benefit per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.