



# In questo numero

## IMPOSTE DIRETTE

- Riallineamento dei valori contabili per i soggetti IAS (IFRS adopter): Interpelli-Risposte n. 539 e 540/2021
- Circolare Assonime n. 24/2021- Breve analisi
- Decadenza dal potere accertamento in relazione a componenti reddituali a carattere pluriennale- C.T.P. 14 giugno 2021 n. 162/1/21
- Esenzione da ritenuta ex art. 26, c. 5-bis, d.P.R. 600/1973- Interpello Risposta n. 569/2021
- Oggetto: distribuzione dividendi società madre residente in Svizzera – esenzione da ritenuta- Interpello Risposta n. 537/2021
- Pillar 1 & 2 | sintesi risultanze G20 meeting di Venezia del 10-11 luglio 2021

## ECOBONUS

- Chiarimenti OIC in merito alla contabilizzazione degli Ecobonus

## IMPOSTE INDIRETTE

### ➤ IVA

- Non imponibilità IVA – Dichiarazione di utilizzo dei servizi di locazione di imbarcazioni da diporto e di navigazione in alto mare
- Note di variazione IVA
- Sanzioni per IVA erroneamente addebitata su operazioni non imponibili
- Gestione separata delle attività di Leasing

### ➤ DOGANALE

- Compendium of Customs Valuation-2021- Commissione Europea
- Le nuove regole PEM
- Dual use: Regolamento (UE) 2021/821
- Proroga della pre-vidimazione dei certificati EUR1, EURMED e A.TR

## REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

- Remote working e la residenza fiscale- Interpello Risposta n. 458/2021
- Adempimenti del sostituto d'imposta- Interpello Risposta n. 449/2021
- Credito per le imposte estere e reddito di lavoro dipendente transnazionale- Ordinanza di Cassazione n. 9725/2021

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Regime di adempimento collaborativo: gestione delle interlocuzioni costanti e preventive- Risoluzione n. 49/E del 22/7/2021

- Clausola del beneficiario effettivo: requisiti sostanziali e probatori- Corte di Cassazione, sentenza n. 17746/2021
- Misure di proroga e sospensione di termini di accertamento e riscossione volte a favorire la ripresa delle attività economiche e sociali a seguito della pandemia Covid-19

## PREZZI DI TRASFERIMENTO

- L'interesse di gruppo non può prevalere sul principio di libera concorrenza che è in ogni caso da applicare
- Nessuna sanzione amministrativa per obiettive condizioni di incertezza della normativa in materia di transfer pricing, anche a seguito di procedura amichevole
- Revisione del regime degli "oneri documentali": bozza di Circolare recante chiarimenti, pubblicata dall'Agenzia delle Entrate per "pubblica consultazione"

## INCENTIVI

- Contributo a fondo perduto "perequativo"- Proroga termine
- Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi – Circolare 9/E del 23 luglio 2021
- Fruizione del credito d'imposta attività di ricerca e sviluppo – Interpello Risposta n. 396 /2021
- Riapertura dei termini per la presentazione delle domande di agevolazione a valere sullo strumento del Contratto di Sviluppo (Decreto Direttoriale del Ministero dello Sviluppo Economico del 17 settembre 2021)

## FSI

- Prestazioni di consulenza funzionali alla attività di gestione di un FIA propria di una SGR - Esenzione IVA Interpello Risposta n. 527/2021
- Operazioni di cartolarizzazione del credito ai fini dell'ingresso in un gruppo IVA – Interpello Risposta n. 534/2021

# Imposte dirette

## Riallineamento dei valori contabili per i soggetti IAS (IFRS adopter): Interpelli-Risposte n. 539 e 540/2021

Due recenti risposte ad istanza di interpello - pubblicate sul sito dell'Agenzia delle entrate il 9 agosto 2021 - contengono importanti chiarimenti in ordine all'applicazione del regime di riconoscimento dei maggiori valori contabili (riallineamento) di cui all'art. 110 del DL n. 104/2020.

Così, nella **risposta n. 539**, in relazione ad attivi contabili iscritti da imprese IAS/IFRS *adopter* a titolo di **avviamento**, l'Agenzia ha ribadito che il riallineamento è possibile in tutti i casi in cui i valori iscritti in bilancio risultino superiori ai corrispondenti costi fiscalmente riconosciuti alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento e, più in particolare, confermato che:

- **può effettuarsi anche per "ripristinare" il valore fiscale** di avviamenti dedotti extra-contabilmente (ai sensi dell'art. 103, co. 3.bis, del TUIR e dell'art. 5, co. 3, del Decreto Legislativo IRAP), anche nell'ipotesi in cui il precedente valore fiscale sia stato oggetto di altro regime di riallineamento (connesso ad operazioni straordinarie o effettuato con previgenti disposizioni analoghe a quelle del sopracitato art. 110).

Tale posizione interpretativa è ribadita anche nella **risposta n. 540**.

- la **divergenza da riallineare**, individuata con riferimento al bilancio al 31 dicembre 2019 (per i "soggetti solari"), può, alla fine del 2020, essersi ridotta o non essersi modificata e in tal caso sarà interamente riallineabile (diversamente, sarà riallineabile solo per la parte esistente al 31 dicembre 2019);
- le poste di patrimonio netto da assoggettare al **vincolo di sospensione** devono risultare capienti - rispetto all'importo da vincolare - nel bilancio al 31 dicembre 2020 ma la designazione specifica può avvenire anche nel (non oltre l'approvazione del) **bilancio relativo al 2021** (la prassi precedente si limitava a precisare che *"la riserva dovrà comunque essere iscritta in bilancio entro l'esercizio successivo a quello di riferimento mediante delibera assembleare"*). Ne deriva che anche l'**utile conseguito nel 2020** può considerarsi posta vincolabile ai fini dell'applicazione del regime in parola (ciò trova conferma anche in un'altra risposta ad interpello non pubblicata);
- precisato che la disposizione che impone la **tassazione** - sia nei confronti delle società che in capo ai soci - **in caso di distribuzione della riserva vincolata** (per effetto del rinvio che l'art. 110 fa alla Legge n. 342/2000) sia *"indistintamente applicabile tanto alle riserve di utili quanto alle riserve di capitali"*. Quest'ultima affermazione, supportata unicamente dall'inciso *"in mancanza di una previsione espressa di segno contrario"* piuttosto che da una analisi giuridica e sostanziale della diversa natura delle divergenze riallineate e delle riserve distribuite, lascia forti perplessità;
- confermato che, in caso di **affrancamento** dei valori, la **base imponibile** da assumere per la determinazione dell'ulteriore imposta sostitutiva del 10% è **pari all'importo delle divergenze riallineate** (vale a dire all'importo della riserva che avrebbe dovuto vincolarsi maggiorato dell'imposta sostitutiva del 3% versata per il riallineamento); su tale aspetto la posizione dell'Amministrazione finanziaria si pone in **contrasto con la giurisprudenza** della Corte di Cassazione (vedi, in particolare, sentenze n. 11326/2020 e n. 32204/2019).

## Circolare Assonime n. 24/2021- Breve analisi

### Premessa

Con la Circolare n. 24 del 4 agosto 2021 (di seguito “la **Circolare**”) ASSONIME si sofferma sulle novità in tema di *exit ed entry tax* di cui al d.lgs. n. 142/2018, attuativo delle Direttive ATAD 1 (2016/1164) e ATAD 2 (2017/952).

L'intervento di revisione degli artt. 166 e 166-*bis* del TUIR operato dal suddetto decreto, come noto, consiste:

- in una più articolata individuazione del loro ambito oggettivo di riferimento (ora ricomprensive in modo espresso un'ampia tipologia di “operazioni straordinarie” in entrata ed in uscita);
- nell'inclusione del trasferimento di attivi accanto a quello di compensi aziendali;
- nella sostituzione del criterio di valorizzazione di attività e passività passandosi dal valore normale di cui all'art. 9 del T.U.I.R. a quello di mercato determinato ai sensi dell'art. 110, comma 7, dello stesso T.U.I.R.;
- nella soppressione della possibilità di sospendere la tassazione in uscita in attesa del realizzo dei beni all'estero, non più alternativa alla rateizzazione dell'*exit tax* (le rate di quest'ultima divenute 5 e non più sei); e
- nell'espressa previsione dell'attribuzione di un valore di ingresso all'avviamento relativo al compendio aziendale pur in assenza del sostenimento di oneri per la sua acquisizione.
- La revisione ha toccato anche alcuni aspetti relativi all'impiego della perdita di periodo (corrente o pregressa) da parte del soggetto che pone in essere le operazioni in uscita contemplate dall'art. 166.

Nell'indugiare su tutti tali aspetti, la Circolare ne evidenzia alcune criticità esaminando partitamente il tema dell'imposizione in uscita e quello della valorizzazione di attività/passività in entrata.

#### La rateizzazione della plusvalenza, il concorso di discipline ed il regime PEX

Quanto al primo tema, non è affatto chiaro il rapporto tra la disciplina di cui all'art. 166 del T.U.I.R. e la “rateizzazione” delle plusvalenze realizzate su beni posseduti per almeno tre anni di cui all'art. 86 del T.U.I.R., quest'ultima per certi versi regime più favorevole se non altro perché non richiede il pagamento di interessi e la concessione di garanzie.

Ed inverò, si pensi al caso del conferimento di un compendio aziendale situato all'estero posseduto da almeno tre anni in relazione al quale l'eventuale plusvalenza realizzata, sulla base del combinato disposto degli artt. 9 e 86 del T.U.I.R., può essere spalmata su cinque periodi d'imposta per quote costanti, appunto, senza dover corrispondere interessi o concedere garanzie.

La sovrapposizione tra i due regimi si può avere anche nel caso di trasferimento di attivi o di compensi aziendali da una stabile organizzazione italiana alla casa madre estera ovvero nel caso di trasferimento di attivi dalla casa madre italiana ad una stabile organizzazione in regime di *branch exemption*: i c.d. *internal dealings*, infatti, sono considerati alla stessa stregua di transazioni tra parti correlate da valorizzare, secondo quanto prevede l'art. 152 del T.U.I.R. ed il punto 8 del Provvedimento 28 agosto 2017, n. 165138, in base al valore di mercato applicandosi, se del caso, l'art. 86 del T.U.I.R.

Orbene, secondo la Circolare e la tesi è condivisibile, il concorso di discipline andrebbe risolto a favore di quella più favorevole e non invece considerando l'art. 166 del T.U.I.R. speciale rispetto all'art. 86; diversamente emergerebbero evidenti profili di discriminazione che potrebbero arrivare fino al punto, laddove le operazioni di cui sopra siano diverse da quelle per cui è consentita la rateizzazione, di comportare la tassazione immediata della plusvalenza a fronte, come si è visto, di una tassazione frazionata senza interessi e garanzie. Quanto in particolare alle fattispecie rappresentate dal trasferimento di residenza, dal trasferimento di un ramo d'azienda dalla stabile organizzazione alla casa madre e dalle operazioni straordinarie in uscita, ASSONIME si intrattiene sulla determinazione unitaria della plusvalenza (v. il comma 3 dell'art. 166 TUIR).

Il dubbio è se tale determinazione unitaria - che riguarda letteralmente anche l'imposta da rateizzare (v. il comma 10 dell'art. 166) - corrisponda a quella concernente la plusvalenza che scaturisce dalla cessione di un compendio aziendale ai sensi dell'art. 86 del T.U.I.R. ovvero, come ritiene ASSONIME, trattasi di determinazione che “non implichi che i plusvalori relativi ai singoli cespiti trasferiti debbano perdere il regime fiscale specifico che li caratterizza”.

Ciò dovendosi peraltro considerare che la determinazione della plusvalenza nella prospettiva dell'art. 166 del T.U.I.R. rileva ai fini della segregazione rispetto al reddito ordinario dell'ultimo esercizio in Italia e della compensazione con eventuali perdite pregresse, nonché ai fini della rateizzazione dell'imposta su di essa gravante.

La tesi di ASSONIME, per cui la determinazione unitaria della plusvalenza nelle suddette ipotesi si differenzerebbe da quella prevista

dall'art. 86 del T.U.I.R. ed è legata alle esigenze applicative della *exit tax*, si contrappone, come noto, a quella dell'Agenzia quale espressa nel principio di diritto n. 10/2021<sup>1</sup>.

In tale principio, relativo ad un caso di trasferimento di residenza di un'impresa titolare di un compendio aziendale ricomprendente partecipazioni PEX, si nega la fruibilità del regime di *participation exemption* quanto alle predette partecipazioni, sul punto confermandosi un orientamento che originava dalla circolare n. 6/E/2006; siffatta conclusione argomentandosi dalla circostanza che, nel caso di realizzo di un compendio aziendale, vi è una unica plusvalenza riferibile alla *universitas* onde non è possibile frazionare detta plusvalenza ed estrapolarne la quota riferibile alle partecipazioni. In tal senso per l'Agenzia sarebbe di supporto proprio la attuale versione dell'art. 166 del T.U.I.R. allorché fa riferimento alla determinazione unitaria della plusvalenza (riferimento sovrapponibile al contenuto dell'abrogato D.M. 2 luglio 2014).

Contro la tesi dell'Agenzia, secondo la Circolare, milita in effetti, tra l'altro, la circostanza che l'art. 87 sul piano sistematico prevale sulla precedente disposizione, essendo volto a coordinare, come la disciplina relativa all'esclusione da imposizione dei dividendi, la fiscalità della società e quella dei soci.

Né sarebbe possibile estendere la soluzione dell'Agenzia quale espressa nel su citato principio di diritto al caso del trasferimento di residenza delle *holding* statiche in altro Stato UE, *holding*, come noto, caratterizzate dall'assenza di un compendio aziendale cui riferire le partecipazioni eventualmente dotate dei requisiti PEX. Opinando diversamente, infatti, secondo la Circolare, si verrebbe a configurare per i predetti soggetti un regime impositivo più penalizzante rispetto ad ogni altra forma di monetizzazione dei medesimi plusvalori e ciò in contrasto, non solo con le Direttive ATAD, ma anche con la libertà di stabilimento.

<sup>1</sup> *Commentato da Assonime con la circolare 25 maggio 2021, n. 16.*

#### La sorte delle perdite

In punto di utilizzo della perdita di periodo (corrente o pregressa) l'art. 166 T.U.I.R., siccome novellato dal D.Lgs. n. 142/2018, distingue tra operazioni che comportano il totale distacco dal circuito impositivo italiano non rimanendo nel nostro Paese una stabile organizzazione ed operazioni che, al contrario, comportano un trasferimento parziale di attività e/o passività all'estero.

In particolare, nel primo caso ("trasferimento totale") il comma 6 dell'art. 166 prevede che le perdite pregresse sono interamente compensabili con il reddito ordinario relativo all'ultimo periodo di residenza in Italia (ossia il reddito quale risulta dalle ordinarie vicende gestionali) e per la differenza, in una alla perdita dell'ultimo periodo di imposta, compensabili, ancora interamente, con la plusvalenza da *exit tax*.

Nel secondo caso ("trasferimento parziale" poiché permane una stabile organizzazione in Italia) le perdite pregresse vanno prima utilizzate per compensare l'imponibile dell'ultimo periodo di residenza in Italia (il reddito ordinario) nei limiti dell'80% dello stesso *ex art.* 84 del T.U.I.R. Ciò che residua ovvero, nel caso di assenza di imponibile, le perdite pregresse insieme alla eventuale perdita corrente, va ripartito tra quanto è riferibile alla stabile organizzazione "superstite" e quanto invece alle attività/passività trasferite sulla base del criterio del rispettivo patrimonio netto contabile (senza tener conto dei *test* di cui all'art. 172, comma 7, del T.U.I.R.).

La quota parte delle perdite imputabile alle attività/passività trasferite può essere interamente compensata con la plusvalenza da *exit tax* laddove, per contro, quella riferibile alla stabile organizzazione può essere riportata da quest'ultima ed utilizzata in futuro con le regole ordinarie (e, quindi, nei limiti dell'80% dell'imponibile *ex art.* 84 del T.U.I.R.).

Per quanto specificamente riguarda il riporto delle perdite da parte della stabile organizzazione "superstite", il comma 6 dell'art. 166 prevede che la quota delle perdite riportabili non sia soggetto alle limitazioni di cui all'art. 172, comma 7, del T.U.I.R. non subendo, conseguentemente, ulteriori falcidie nel caso di trasferimento all'estero della residenza fiscale ovvero di trasferimento alla casa madre estera di un ramo d'azienda facente parte di una stabile organizzazione; ciò che si comprende giacché manca in tali casi la possibilità di ipotizzare una compensazione intersoggettiva delle perdite pregresse.

Di qui la sostenibilità, secondo ASSONIME, della tesi per cui le limitazioni di cui all'art. 172, comma 7, del T.U.I.R. non dovrebbero valere in tutti casi di operazioni straordinarie in uscita nelle quali le perdite pregresse rimangono nella disponibilità della stabile organizzazione "superstite".

Seguono nella Circolare alcune considerazioni sul caso di perdite pregresse riferibili a soggetti in regime di consolidato nazionale il cui

utilizzo non sembra affatto disciplinato dal comma 6 dell'art. 166.

Il problema evidentemente non si pone allorché l'operazione in uscita determini di per sé la fuoriuscita dal consolidato e la riattribuzione delle perdite alla società che le ha generate giacché, in ragione del retroagire degli effetti dell'interruzione all'inizio del periodo d'imposta, la società uscita dal consolidato si trova nella stessa situazione di quella *stand alone*.

Ove il consolidato non si interrompa per effetto dell'operazione straordinaria in uscita, si pensi ad esempio al caso della scissione parziale di società consolidata che ha attribuito alla *fiscal unit* perdite pregresse e che non ha perdite maturate prima dell'ingresso nel consolidato, non è chiara la sorte della plusvalenza da *exit tax* e cioè se sia pienamente imponibile, come parrebbe deporre la lettera dell'art. 166 del T.U.I.R., ovvero possa confluire nel reddito ordinario dell'ultimo periodo d'imposta in cui le attività/passività trasferite sono tassabili in Italia. In quest'ultimo senso ritiene ASSONIME che si possa ipotizzare una rinuncia al beneficio della tassazione frazionata della plusvalenza considerandolo (in quanto regime opzionale).

#### La valorizzazione in ingresso

Quanto all'art. 166-bis del TUIR ed alla valorizzazione in entrata ivi disciplinata, osserva la Circolare come la disposizione non dovrebbe trovare applicazione, nonostante la sua equivoca formulazione letterale, tutte le volte in cui le attività/passività del soggetto non residente abbiano già un valore fiscale in Italia e non siano quindi estranee al circuito impositivo italiano.

Il tema si pone ad esempio per il caso del trasferimento della residenza fiscale in Italia da parte di un soggetto estero che in Italia aveva già prima del trasferimento una stabile organizzazione; è evidente che in tal caso le attività/passività della predetta stabile organizzazione hanno già un loro valore fiscale per l'ordinamento italiano onde la non applicazione nei loro confronti della disposizione in oggetto. E la stessa cosa è a dirsi quanto alla fusione per incorporazione in entrata allorché il soggetto estero incorporato possieda una stabile organizzazione italiana ovvero, quanto al trasferimento di attivi da una stabile organizzazione estera (non in regime di *participation exemption*) alla casa madre italiana.

In tutti i suddetti casi, quand'anche lo Stato di provenienza applichi un *exit tax* sui plusvalori relativi agli attivi maturati e/o trasferiti, l'art. 166-bis non è applicabile.

Di particolare complessità la risposta all'interrogativo circa l'applicabilità dell'art. 166-bis anche alle attività/passività di una CFC.

In senso contrario si potrebbe in effetti far leva sulla circostanza che il regime di trasparenza di cui all'art. 167 del T.U.I.R. presuppone che le predette attività/passività siano valorizzate fiscalmente onde determinare il reddito da imputare al socio residente. Si potrebbe in particolare sostenere che l'art. 166-bis non si possa applicare nel caso di rimpatrio di una CFC, venendo nella specie in considerazione attività/passività già immesse nel circuito dei beni d'impresa ed aventi un valore fiscale "italiano"; il caso della CFC potrebbe in effetti suggerire l'accostamento a quello dei beni di una stabile organizzazione italiana di un soggetto non residente (beni che hanno un valore fiscale "italiano") ovvero di una società residente nel nostro Paese i cui beni confluiscono in una stabile organizzazione estera (anch'essi con un valore fiscale "italiano").

A questa soluzione accede l'Amministrazione finanziaria sia in una inedita risposta a interpello concernente l'incorporazione di una CFC da parte di una controllante fiscalmente residente in Italia che la bozza di circolare sul regime di trasparenza di cui all'art. 167 del T.U.I.R. pubblicata, per la consultazione pubblica, in data 5 luglio 2021.

Si prevede in particolare nella suddetta bozza di circolare che, nel caso di trasferimento in Italia della sede di una CFC tassata per trasparenza, le attività/passività rimpatriate devono assumere valori fiscali "pari a quelli utilizzati ai fini della disciplina CFC al 31 dicembre dell'ultimo esercizio di tassazione per trasparenza (in caso di esercizio coincidente con l'anno solare)" ed assumono riconoscimento le perdite fiscali rilevate "nel periodo di tassazione per trasparenza che, pur essendosi formate all'estero, sono da considerarsi perdite d'impresa afferenti all'ordinamento italiano", nonché le eccedenze di interessi passivi, di interessi attivi e di ROL (così il par. 8.1).

Ciò che l'Agenzia considera coerente con quanto prevede il punto 8.7 del Provvedimento 28 agosto 2017, n. 165138 nel caso di cessazione del regime di *branch exemption* per scadenza del termine di efficacia. In particolare nel predetto punto 8.7 si legge che in caso di cessazione di efficacia dell'opzione "i valori fiscalmente riconosciuti in capo alla stabile organizzazione delle proprie attività e passività si assumono pari a quelli esistenti in capo alla stessa al termine del periodo di imposta precedente e le residue perdite della stabile

organizzazione rimangono utilizzabili ai soli fini dell'abbattimento dei redditi dalla stessa conseguiti".

Una soluzione, questa, che farebbe peraltro da *pendant* alla non tassazione in uscita delle attività/passività della CFC nel caso in cui il socio di controllo residente trasferisse la propria residenza all'estero venendo così meno il regime di tassazione per trasparenza.

Senonché alla soluzione opposta e cioè l'art. 166-*bis* del T.U.I.R. opera anche nel caso di rimpatrio della CFC accede, condivisibilmente, la Circolare ed i primi suoi commentatori<sup>2</sup>.

Gli argomenti a favore della necessità di valorizzare fiscalmente *ex novo* le attività/passività della CFC rimpatriata *ex art.* 166-*bis* del T.U.I.R. sono essenzialmente due.

Il primo consiste in ciò che, ove la suddetta disposizione non fosse applicabile, vi sarebbe il rischio di fenomeni di doppia imposizione tenuto conto che lo Stato di provenienza potrebbe prevedere una *exit tax* sui valori correnti il cui recupero non sarebbe possibile né sulla base delle norme convenzionali, né sulla base dell'art. 165 del T.U.I.R.<sup>3</sup>.

Il secondo nella constatazione per cui lo *status* fiscale di una CFC non è affatto accostabile a quello di un soggetto non residente che disponga di una stabile organizzazione in Italia, posto che la disciplina di cui all'art. 167 del T.U.I.R. ha la funzione di tassare i soci e non la CFC in sé.

Non solo, ma si può ulteriormente osservare come in realtà la valorizzazione dei beni della CFC ai fini italiani è servente solo alla determinazione del reddito da imputare al socio di controllo italiano, non si può insomma sostenere, onde inibire l'applicazione dell'art. 166-*bis*, che le attività/passività della CFC rimpatriata siano state immesse nel circuito dei beni di impresa già prima del trasferimento.

<sup>2</sup>V. A. Garcea, "La disciplina CFC alla prova della entry/exit tax", in *Corr. Trib.*, 2021, pag. 752 ss.

<sup>3</sup>Così A. Garcea, *op. cit.*, pagg. 756-757 in nota 10.

## Decadenza dal potere accertamento in relazione a componenti reddituali a carattere pluriennale- C.T.P. 14 giugno 2021 n. 162/1/21

Facendo seguito al nostro precedente Tax Alert dell'aprile scorso, si rammenta come, in quell'occasione, si era fatto cenno alla sentenza della Corte di Cassazione, Sez. Unite, del 25 marzo 2021, n. 8500, la quale ha sancito che la decadenza dalla potestà impositiva dell'amministrazione finanziaria, che intenda contestare un componente di reddito a efficacia pluriennale, si determini con il decorso del termine per la rettifica della dichiarazione in cui è indicato il singolo rateo in cui il componente reddituale è suddiviso.

Ciò posto, va in primo luogo osservato che la sentenza della Corte di Cassazione del 30 giugno 2021, 18730, sebbene i fatti di causa riguardassero componenti reddituali diversi da quelli ad utilità pluriennale, ha essenzialmente confermato la predetta tesi espressa dalle Sezioni Unite.

A questo proposito, merita invece dar conto della tesi della Commissione tributaria di Reggio Emilia in contrasto con la posizione della Corte di Cassazione cui si è fatto cenno poc'anzi.

I fatti di causa riguardavano, per quanto di interesse, un avviso di accertamento emesso dall'amministrazione finanziaria avente ad oggetto, tra l'altro, la contestazione circa l'inerenza di un costo, sostenuto da una società nel periodo di imposta 2011, rinviato ai periodi di imposta successivi mediante la tecnica del sconto attivo.

I giudici di Reggio Emilia hanno annullato l'accertamento sostenendo che il fatto rilevante ai fini reddituali, ossia il sostenimento del costo, è avvenuto in un periodo di imposta, il 2011, i cui termini di decadenza, al momento della notifica dell'avviso di accertamento, erano scaduti. I giudici hanno quindi ritenuto la suddivisione in quote del costo in parola irrilevante ai fini del computo dei termini decadenziali, sostenendo, inoltre, in conformità a quanto affermato dalla dottrina, che la tesi della SS.UU., esponendo il contribuente ad un rischio potenziale di accertamento per parecchi anni, si pone in contrasto con i principi di proporzionalità e ragionevolezza costituzionalmente previsti.

## Esenzione da ritenuta ex art. 26, c. 5-bis, d.P.R. 600/1973- Interpello Risposta n. 569/2021

Con la risposta ad interpello n. 569 del 30 agosto 2021, l'Agenzia delle Entrate conferma nella sostanza la linea interpretativa (già delineata con la risoluzione n. 76/2019 e della precedente risposta a interpello n. 125/2021) secondo cui, per gli interessi derivanti da

finanziamenti a medio-lungo termine (i.e. superiori a diciotto mesi) corrisposti da una società italiana ad una impresa estera che non rientra tra i soggetti menzionati dall'art. 26, comma 5-bis del d.P.R. 600/1973, non compete l'esenzione da ritenuta prevista dalla norma medesima anche se il diretto percipiente è controllato da soggetti che avrebbero invece titolo a beneficiare dell'esenzione. Il principio vale anche se tra diretto percipiente e fondi di investimento esiste un rapporto di finanziamento che ricalca, nei fatti, quello tra società italiana e diretto percipiente (c.d. *back-to-back*).

In merito al profilo soggettivo, merita ricordare che ricadono nella norma citata (in breve) gli enti creditizi stabiliti in Stati membri dell'UE, imprese assicurative costituite e autorizzate ai sensi di norme vigenti in Stati membri dell'UE e investitori istituzionali esteri, ancorché privi di soggettività tributaria, soggetti a forme di vigilanza nei paesi esteri nei quali sono istituiti.

Il caso di specie vedeva coinvolta una società italiana, finanziata dalla propria controllante diretta lussemburghese (definita "*holding intermedia*"), a sua volta finanziata da fondi di investimento soggetti a vigilanza in Lussemburgo. La società italiana proponeva l'esenzione da ritenuta sugli interessi pagati alla *holding intermedia*, considerando i fondi (e non, quindi, la *holding intermedia*) quali soggetti titolati all'agevolazione (in qualità beneficiari effettivi del reddito), in quanto investitori istituzionali privi di soggettività tributaria costituiti in Stati appartenenti alla *white list* (tale è il Lussemburgo) e soggetti a vigilanza in tali Stati.

Facendo leva sulla formulazione letterale della norma, l'Agenzia delle Entrate non ha condiviso l'approccio "*look through*", rifiutando di guardare al beneficiario di ultima istanza (i.e. i fondi lussemburghesi), bensì ritenendo opportuno considerare le caratteristiche del percipiente diretto, in questo caso, privo di tali caratteristiche.

## Oggetto: distribuzione dividendi società madre residente in Svizzera – esenzione da ritenuta- Interpello Risposta n. 537/2021

Con la risposta ad interpello del 6 agosto 2021, n. 537, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in merito alle ritenute sui dividendi in uscita operate dalle società figlie italiane, ritenendo che le esigenze di controllo, relativamente al requisito temporale, che di norma ostano all'applicazione diretta della c.d. Direttiva "Madre-Figlia" (implementata dal Legislatore nazionale attraverso l'art. 27-bis del d.P.R. n. 600/1973) possono dirsi superate nell'ambito del regime di *cooperative compliance*.

Nel caso di specie, una società italiana totalmente controllata, dal 1° agosto 2020, da una società madre con residenza in Svizzera, avrebbe dovuto operare una distribuzione di utili a favore di quest'ultima. In via ordinaria, si ricorda come il beneficio dell'esenzione ex art. 27-bis del d.P.R. n. 600/1973 (destinato ai rapporti con società aventi sede in Stati membri dell'UE) trova applicazione anche nei rapporti con le società madri svizzere in virtù dall'art. 15 dell'Accordo tra UE e Svizzera del 29 dicembre 2004 e successive modifiche (di seguito l'"Accordo"); fatti salvi obblighi di partecipazione minima del 25% (in luogo del 10%) e di detenzione della partecipazione per un minimo di due anni, in luogo di un anno.

La questione in esame ha investito detto ultimo requisito, tenuto conto che la distribuzione sarebbe avvenuta prima del compimento del biennio comportando, di conseguenza, il prelievo in Italia.

La società ha rilevato che l'Accordo non prevede testualmente che il possesso minimo di due anni debba essere soddisfatto già al momento del pagamento degli utili ma che, anzi, risulterebbe possibile concedere l'esenzione italiana anche a fronte di una dichiarazione della società madre a detenere la partecipazione per il periodo minimo (comprensivo di una parte successiva alla distribuzione), in modo tale da integrare *ex post* i requisiti previsti dalla norma.

La prassi domestica (cfr. Circolare n. 60/2001 e Risoluzione n. 109/2005), per contro, ritiene che l'applicazione della direttiva "Madre-Figlia" e la conseguente esenzione siano subordinate al compiersi del periodo minimo di possesso, da verificarsi alla data di distribuzione. Attraverso la Risposta in commento, l'orientamento di prassi di cui sopra viene confermato, tuttavia viene precisato come, considerato il fatto che, nel caso in esame, la società era stata ammessa al regime di *cooperative compliance* (artt. 3 ss., D.Lgs. n. 128/2015) e in virtù di ciò vi sia una costante interlocuzione con l'Amministrazione finanziaria e la comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali, si ritiene possibile derogare alla regola dell'*holding period* e consentire l'esenzione anche laddove la distribuzione avvenga prima del compimento del biennio. A sostegno della ricostruzione, vengono richiamati i doveri in capo all'Amministrazione finanziaria

(art. 5 del D.Lgs. n. 128/2015) tra i quali si annovera la “realizzazione di specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente (...)”.

Da ultimo, la risposta sottolinea che resta salva la restituzione della ritenuta applicata qualora venisse meno, successivamente al pagamento del dividendo, la condizione secondo cui “la società madre detiene direttamente almeno il 25% del capitale della società figlia per un minimo di due anni”.

## Pillar 1 & 2 | sintesi risultanze G20 meeting di Venezia del 10-11 luglio 2021

I ministri delle Finanze e i Governatori delle banche centrali al G20 di Venezia tenutosi dall’8 all’11 luglio 2021 hanno trovato un accordo per il futuro della tassazione delle grandi imprese multinazionali, formalizzato in un Rapporto dell’OCSE, sottoscritto da 131 Stati e territori (nel frattempo divenuti 134) sui 139 complessivi membri dell’*Inclusive Framework*.

Il nuovo sistema si fonda su due “pilastri” elaborati in seno all’OCSE: il *Pillar One*, funzionale alla ripartizione degli extraprofitti di gruppo, ed il *Pillar Two*, che prevede una tassazione minima globale.

L’ambito soggettivo del *Pillar One* coinvolge i gruppi con fatturato globale superiore a 20 miliardi di euro (con l’intenzione di ridurre la soglia, in futuro, a 10 miliardi) e con un rapporto tra utile ante imposte e ricavi che eccede il 10% (i.e. gli “extraprofitti”). In presenza di questi requisiti, una quota – al momento in via di definizione – compresa tra il 20% e il 30% (c.d. *Amount A*) dell’extraprofitto rispetto alla misura “standard” del 10% sarà distribuita nelle *end market jurisdictions*, vale a dire gli Stati nei quali i beni o i servizi sono utilizzati o consumati. Detta innovazione, di fatto l’introduzione di un nuovo presupposto impositivo, conduce, da un lato, al superamento della presenza di una stabile organizzazione quale elemento minimo per l’esercizio del potere impositivo da parte di uno Stato e, dall’altro, dello stesso principio di libera concorrenza, utilizzando un “formulaic approach”. Gli Stati beneficiari sono quelli nei quali le vendite del gruppo eccedono 1 milione di Euro (l’importo scende a 250.000 euro, per gli Stati con un Pil inferiore ai 40 miliardi di Euro).

L’ambito soggettivo del *Pillar One* esclude le imprese dei settori estrattivi, quelle bancarie e finanziarie. Inoltre, l’entrata in vigore delle nuove norme, dovrà condurre all’abbandono delle *Digital Taxes* implementate unilateralmente da alcuni Stati.

L’implementazione di questa nuova regola dovrebbe avvenire nel corso del 2022, con effetto a decorrere dal 2023, attraverso la sottoscrizione di una nuova convenzione multilaterale (c.d. MLI).

Il G20 ha preso altresì posizione rispetto al *Pillar Two* contenente le regole per una tassazione minima per i gruppi i cui ricavi consolidati eccedono la soglia di 750 milioni di euro (la medesima prevista per gli obblighi di *country-by-country reporting*). È previsto il versamento di un’imposta minima (almeno il 15%) qualora i profitti siano allocati in una o più giurisdizioni il cui tasso di imposizione effettiva risulti ad esso inferiore.

E’ previsto una sorta di “primary rule” che prevede una “income inclusion rule” in cui la società controllante del gruppo dovrà tassare i profitti che non sono stati tassati in misura minima. Qualora ciò non dovesse accadere (ricordiamo, infatti, che trattasi di un “common approach” e non di un “minimum standard”) dovrebbe intervenire un “backstop”, più specificatamente la “undertaxed payment rule”, che dispone in sintesi il pagamento di imposte addizionali per coloro che contabilizzano costi verso società infragruppo che sono residenti in giurisdizioni che hanno un livello di tassazione inferiore a quella minima prevista.

Infine, è disposto un meccanismo con funzioni sostanzialmente analoghe (c.d. *Subject to tax rule* – STTR) che condurrà al raggiungimento di un congruo livello di tassazione per componenti che, secondo le Convenzioni contro le doppie imposizioni, sono regolate diversamente dagli utili delle imprese, quali gli interessi e le *royalties* (e una serie definita di ulteriori pagamenti).

Dall’ambito soggettivo del *Pillar Two* restano esclusi gli enti governativi, organizzazioni internazionali, organizzazioni senza scopo di lucro, fondi pensione o fondi di investimento che siano *Ultimate Parent Entities* (UPE) di un gruppo multinazionale o qualsiasi veicolo di partecipazione utilizzato da dette società, organizzazioni o fondi.

I partecipanti del G20 hanno individuato il prossimo ottobre come data entro la quale, da un lato, dovrà esser raggiunto un accordo sui due *Pillars* e, dall’altro, un *framework* per l’implementazione entro il 2023.

# Ecobonus

## Chiarimenti OIC in merito alla contabilizzazione degli Ecobonus

L'Organismo Italiano di Contabilità ha pubblicato la risposta definitiva ai quesiti posti dall'Agenzia delle Entrate in tema di contabilizzazione dell'Ecobonus nei bilanci dei soggetti OIC-adopters.

Il documento ha chiarito che:

- per l'impresa committente dell'intervento edilizio il credito tributario derivante dall'agevolazione deve essere trattato come contributo in conto impianti, sia che venga usufruito come detrazione sia che venga ceduto a terzi;
- per l'impresa che realizza i lavori e concede lo sconto in fattura il ricavo complessivo è determinato sulla base di un importo che riflette il valore effettivo del credito ottenuto a fronte dei lavori eseguiti;
- in caso di cessione del credito generato dall'agevolazione, la società cedente contabilizza l'eventuale differenza tra valore iniziale del credito e prezzo di cessione come provento/onere di natura finanziaria, mentre la società cessionaria rileva il credito ad un valore corrispondente al prezzo pagato per acquistarlo.

# Imposte Indirette | IVA

## Non imponibilità IVA – Dichiarazione di utilizzo dei servizi di locazione di imbarcazioni da diporto e di navigazione in alto mare

Approvazione del modello per le dichiarazioni di utilizzo dei servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili non a breve termine nel territorio della UE, di imbarcazioni da diporto e di navigazione in alto mare, ai fini della non imponibilità, ai sensi degli articoli 7-sexies e 8-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Provvedimento direttoriale n. 151377 del 15/06/2021 e Risoluzione n. 54 del 06/08/2021

Col Provvedimento in oggetto, in attuazione di quanto previsto all'art. 1, co. da 708 a 712 della Legge n. 178 del 30 dicembre 2020, è stato approvato il modello per la dichiarazione della percentuale di utilizzo dei servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili non a breve termine, nel territorio della UE, di imbarcazioni da diporto e per la dichiarazione di esistenza della condizione di navigazione in alto mare, da presentarsi, ad opera del cessionario/committente ai fini dell'applicazione della non imponibilità sugli acquisti di beni e servizi di cui all'articolo 8-bis del d.P.R. 26 Ottobre 1972, n. 633.

Tale dichiarazione diventa così il presupposto giuridico per l'applicazione della non imponibilità IVA per le unità navali utilizzate in alto mare. La stessa deve essere presentata esclusivamente mediante i canali telematici Entratel/Fisconline dell'Agenzia delle entrate. A seguito della presentazione della dichiarazione, è rilasciata una ricevuta telematica con indicazione del numero di protocollo di ricezione, i cui estremi dovranno essere riportati nella fattura emessa dal cedente/prestatore riferita all'operazione oggetto di dichiarazione. Il fornitore, prima di emettere la fattura, dovrà scaricare la dichiarazione dal proprio cassetto fiscale e acquisirne il protocollo.

Per completezza, si ricorda che, all'art. 1, co. 708 della L. n. 178/2020 è previsto che ai fini dell'applicazione della non imponibilità di cui all'art. 8-bis, co. 1 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, *“una nave si considera adibita alla navigazione in alto mare se ha effettuato nell'anno solare precedente o, in caso di primo utilizzo, effettua nell'anno in corso un numero di viaggi in alto mare superiore al 70%. Per viaggio in alto mare si intende il tragitto compreso tra due punti di approdo durante il quale è superato il limite delle acque territoriali, calcolato in base alla linea di bassa marea, a prescindere dalla rotta seguita. I soggetti che intendono avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza pagamento dell'imposta attestano la condizione della navigazione in alto mare mediante apposita dichiarazione”*.

Il modello di dichiarazione si compone di tre parti:

- **Frontespizio:** ove andranno indicati i dati del dichiarante e dell'eventuale rappresentante, oltre al numero di protocollo della dichiarazione e l'impegno alla trasmissione;
- **Quadro A:** relativo alla percentuale di utilizzo dei servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili non a breve termine, nel territorio UE, di imbarcazioni da diporto, ex art. 7-sexies citato. Ivi andranno indicati i dati del prestatore del servizio, i dati identificativi dell'imbarcazione, i dati del contratto avente ad oggetto i servizi di locazione, nonché l'attestazione della percentuale di utilizzo dell'imbarcazione nel territorio UE;
- **Quadro B:** relativo alla dichiarazione di navigazione in alto mare ai fini della non imponibilità, in cui andranno indicati i dati identificativi della nave, la dichiarazione d'intento di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'IVA, indicando l'anno di riferimento, l'attestazione dell'effettuazione di un numero di viaggi in alto mare superiore al 70 per cento del totale nell'anno solare precedente o in quello in corso al momento della dichiarazione e l'attestazione del possesso dei documenti richiesti ai fini della dimostrazione della sussistenza della condizione di navigazione in alto mare.

Con la Risoluzione n. 54 del 06/08/2021 sono stati forniti i primi chiarimenti destinati a consentire una più agevole effettuazione dell'adempimento dichiarativo, con riferimento a talune specifiche casistiche.

- Presentazione della dichiarazione da parte di soggetti non residenti, non stabiliti, non identificati nel territorio dello Stato: i soggetti passivi esteri che non siano in alcun modo identificati in Italia possono presentare la dichiarazione - previo rilascio del codice fiscale - inviandola al Centro Operativo di Pescara, insieme al proprio documento di identità, il quale provvederà a comunicare il numero di protocollo al dichiarante. La stessa dovrà essere comunicata anche al cedente.
- Presentazione della dichiarazione telematica nei casi di c.d. fornitori indiretti: partendo dal presupposto che il regime di non imponibilità può essere invocato sia da fornitori diretti, ma anche con riferimento a transazioni non effettuate direttamente nei confronti del dichiarante (es. bunkeraggio navale) a tal riguardo viene precisato che il dichiarante deve presentare la dichiarazione indicando i dati dei soli fornitori diretti nella sezione II del quadro B. Il fornitore, ricevuta copia della dichiarazione, dovrà a sua volta trasmettere quest'ultima - con indicazione del relativo protocollo rilasciato dall'Agenzia dell'entrate - ai propri cedenti o prestatori che abbiano titolo ad applicare il regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 8-bis del d.P.R. 26 Ottobre 1972, n. 633. Si ricorda che ciascun fornitore, diretto o indiretto, è tenuto ad indicare il protocollo della dichiarazione rilasciato dall'Agenzia delle entrate nelle fatture emesse.
- Sono previste delle semplificazioni al modello dichiarativo nel caso di imbarcazioni in corso di costruzione.

A seguito della Risoluzione 54/2021, permangono criticità attinenti a casi di operazioni a catena in cui i soggetti fornitori indiretti fatturano in regime di non imponibilità non all'armatore o proprietario della nave, ma ad un fornitore diretto di quest'ultimo. Rimarrebbe da chiarire il caso in cui il fornitore indiretto emetta fattura non imponibile nei confronti del fornitore diretto che, a sua volta, emette fattura fuori campo o soggetta a regime di inversione contabile nei confronti dell'armatore (e non in regime di non imponibilità). In questi casi, laddove l'armatore straniero non intenda presentare la dichiarazione, dovrebbe essere consentita la possibilità al fornitore diretto di presentare un'autonoma dichiarazione di alto mare da utilizzare verso i propri fornitori.

Ricordiamo che l'Agenzia delle entrate, in data 1 settembre 2021, ha aggiornato le istruzioni del modello per la dichiarazione di navigazione in alto mare, prendendo in considerazione le esemplificazioni riportate dalla Risoluzione in oggetto.

Infine, si ricorda il quadro sanzionatorio, che punisce con la sanzione amministrativa dal 100% al 200% dell'imposta chi effettua operazioni senza l'addebito del tributo in mancanza di dichiarazione.

## Note di variazione IVA

Note di Variazione Iva emesse ai sensi dell'articolo 26, commi 2 e 9, del d.P.R. 26 Ottobre 1972, n. 633 – Principio di diritto AdE n. 11 del 06/08/2021

L'Agenzia fornisce chiarimenti in merito alla possibilità di emettere la nota di variazione a seguito di risoluzione contrattuale.

Nel dettaglio, l'art. 26, co. 2, del d.P.R. 26 Ottobre 1972, n. 633, individua, tra le fattispecie che consentono al cedente del bene o al prestatore di un servizio di variare in diminuzione l'imponibile, anche la "risoluzione" dell'operazione, senza porre alcuna distinzione tra risoluzione giudiziale o di diritto. In particolare, presupposto legittimante l'emissione di una nota di variazione sarebbe il mancato pagamento previsto contrattualmente o l'inutile decorso del termine intimato per iscritto alla parte inadempiente.

Tanto premesso, l'Agenzia fornisce ulteriori chiarimenti in merito a quanto già precisato nel precedente principio di diritto n. 13 del 2 aprile 2019, relativamente all'ipotesi in cui una nota di variazione venga emessa dalla parte adempiente successivamente alla contestazione, in sede giudiziale, dei presupposti per l'attivazione di una clausola risolutiva espressa.

In tale sede, era stato precisato che gli effetti della clausola risolutiva espressa invocata in giudizio a base dell'emissione della nota di variazione per mancato adempimento della controparte devono essere subordinati all'esito del giudizio medesimo. Tale posizione va letta anche in maniera coordinata con la Risoluzione n. 449 del 21 novembre 2008, in base alla quale il cedente ha diritto di emettere nota di variazione in caso di causa di estinzione di un contratto per il quale era stata già emessa fattura e assolta l'IVA a debito, senza che sia necessario attendere un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del verificarsi della causa di risoluzione; ciò, garantendo e facendo salvi gli effetti di un'eventuale successiva pronuncia giudiziale che, nel determinare l'infondatezza giuridica della dichiarazione risolutiva, confermi le pattuizioni originarie.

Pertanto, l'Agenzia conclude considerando legittima l'emissione di una nota di variazione anche in presenza di contestazioni in sede giudiziale dei presupposti per l'attivazione di tale clausola, senza che sia necessario attendere un formale accertamento della medesima,

restando fermo l'obbligo per il cedente di emettere nota di debito qualora l'eventuale successivo accertamento giudiziale risulti favorevole alla controparte.

## Sanzioni per IVA erroneamente addebitata su operazioni non imponibili

Ambito applicativo art. 6, co. 6, decreto legislativo n. 471 del 1997 – Risoluzione AdE n. 51 del 03/08/2021

La Risoluzione ha fornito chiarimenti in merito alla portata applicativa della disposizione in oggetto.

L'Agenzia richiama i principi enunciati dalla sentenza della Corte di Cassazione (sent. 3 novembre 2020, n. 24289, che a sua volta richiama la giurisprudenza unionale) secondo cui il cessionario/committente non ha diritto alla detrazione dell'IVA erroneamente corrisposta in riferimento ad un'operazione non imponibile ovvero esente, ma tale diritto spetterebbe esclusivamente se l'errore commesso dal cedente/prestatore riguardi l'applicazione di un'aliquota maggiore rispetto a quella dovuta.

Conseguentemente secondo l'Agenzia:

- nel caso di addebito dell'Iva in misura superiore a quella effettiva (errore di aliquota: ad esempio 22%, anziché 4%), trova applicazione la sanzione fissa (compresa fra 250 euro e 10mila euro) e rimane fermo in capo al cessionario/committente il diritto alla detrazione;
- nel caso di addebito dell'Iva per operazioni esenti o non imponibili opera invece la sanzione pari al 90% dell'ammontare dell'imposta, nonché il recupero dell'imposta.

Tuttavia, l'Agenzia sembra non aver tenuto conto dei principi chiariti sia dalla Corte di Giustizia (sent. causa C-935/19 del 15 aprile 2021) che dalla CTR Lombardia (sent. 2270/1/2021) hanno recentemente sancito l'illegittimità delle sanzioni proporzionali ove, in assenza di frode, l'Iva sia stata addebitata su un'operazione che doveva essere qualificata invece come esente, riconoscendo la detrazione in capo al cessionario.

## Gestione separata delle attività di Leasing

Leasing - Gestione separata delle attività ex articolo 36, terzo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. – Risposta ad Interpello AdE n. 580 del 06/09/2021

La risposta in oggetto riepiloga le condizioni per l'esercizio di attività separate ai fini IVA, ex art. 36, co. 3, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Nel dettaglio, la società istante, operante nel settore del recupero crediti (attività connotata da una completa indetraibilità), intendeva esercitare l'ulteriore attività di acquisto di crediti derivanti da contratti di leasing, insieme all'acquisto dei relativi contratti nonché dei beni sottostanti. Pertanto, chiedeva conferma circa la possibilità di optare per la gestione separata ai fini IVA dell'attività di leasing, al fine di rendere la detrazione maggiormente corrispondente alla reale destinazione dei beni acquistati, evitando effetti negativi derivanti dal pro-rata generale.

L'Agenzia, nel rispondere al quesito postogli, ha precisato che:

- l'opzione per la separazione dell'attività prevista ai sensi dell'art. 36, co. 3 citato, presuppone che le attività in questione siano oggettivamente scindibili e come tali suscettibili di formare oggetto di autonome attività d'impresa;
- normalmente le attività suscettibili di essere separate sono di regola individuate da diversi codici della tabella ATECO, anche se tale criterio non è da considerarsi necessariamente esaustivo;
- l'interpretazione e l'applicazione della disposizione di cui all'art. 36 citato devono assicurare al contribuente, che ordinariamente acquista beni e servizi specificamente destinati allo svolgimento sistematico di operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione, di determinare l'imposta detraibile in termini più specifici e maggiormente rispondenti all'effettivo utilizzo dei beni e dei servizi acquistati, in armonia con il principio di neutralità dell'IVA.

In conclusione, l'Agenzia ha confermato per la società istante la possibilità di optare per la separazione della gestione dell'attività di leasing da quella di recupero crediti, in quanto è suscettibile di formare autonoma e indipendente attività d'impresa e purché sia

rispettata la ratio sottesa all'art. 36, ossia rendere meno svantaggiosa la disciplina del diritto alla detrazione neutralizzando gli effetti negativi del pro-rata.

# Imposte Indirette | Doganale

## Compendium of Customs Valuation-2021- Commissione Europea

In seguito all'aggiornamento delle linee guida sul valore in dogana dello scorso 25 settembre 2020 e alla pubblicazione di alcune importanti sentenze della Corte di Giustizia dell'UE (casi C-76/19, C-509/19, C-775/19, C-75/20), la Commissione Europea ha pubblicato, lo scorso 19 luglio 2021, la nuova versione del Compendium of Customs Valuation (di seguito "il Compendio"). All'interno del Compendio sono comprese tutte le fonti normative e i metodi di determinazione del valore in dogana nonché i commenti del Customs Code Committee e del Customs Expert Group su specifiche tematiche legate al valore in dogana, l'analisi di casi pratici e le principali sentenze della Corte di Giustizia dell'UE.

Per tale motivo, sebbene non legalmente vincolante, il Compendio è considerato un importante strumento di interpretazione della legislazione doganale dell'UE ed è utilizzato, per tale fine, dalle amministrazioni doganali degli Stati Membri.

## Le nuove regole PEM

In data 25.08.2021 è stata pubblicata, sul sito della Commissione europea, la Guida sulle regole di origine transitorie della Convenzione PEM, in vigore a partire dal 01.09.2021, tra l'UE ed alcuni Paesi membri della PEM (Svizzera, Norvegia, Islanda, Albania, Giordania e Isole Faroe).

Tali regole sono destinate ad un'applicazione provvisoria, su base facoltativa e bilaterale, tra i Paesi contraenti della Convenzione PEM interessati, in attesa della conclusione e dell'entrata in vigore della revisione della Convenzione PEM. Le regole transitorie, pertanto, si applicano in alternativa alle norme attuali della Convenzione PEM e su base facoltativa.

Gli operatori economici possono scegliere, per ogni singola spedizione, quali tra le regole di origine applicabili utilizzare: le regole attuali della Convenzione PEM o le regole di origine transitorie, che sono state pensate per essere più flessibili rispetto a quelle "standard".

Le nuove regole di origine in ambito Paneuromediterraneo modernizzano e semplificano il quadro normativo vigente e richiedono una attenta analisi da parte degli operatori che effettuano scambi con tali Paesi.

## Dual use: Regolamento (UE) 2021/821

In data 11.06.2021 è stato approvato il nuovo regolamento 2021/821 riguardante il regime dell'Unione europea di controllo delle esportazioni, dell'intermediazione, dell'assistenza tecnica, del transito e del trasferimento di prodotti a duplice uso (ovvero prodotti, inclusi software e tecnologia, che possono essere utilizzati sia per fini civili che militari).

L'obiettivo posto dall'UE è quello di consentire una maggior capacità di adattamento al progresso tecnologico e favorire lo scambio di informazioni tra gli Stati Membri e i Paesi terzi. A questo proposito:

- Si amplia l'ambito di utilizzo della clausola c.d. "catch-all" (utilizzata dalle autorità competenti, o su segnalazione da parte di un'impresa, per sottoporre qualsiasi bene non rientrante nella lista dei prodotti a duplice uso ad autorizzazione preventiva all'esportazione) introducendovi il concetto di "human security": difatti, gli Stati Membri potranno decidere di controllare determinati beni e/o tecnologie, non listate, sulla base di valutazioni riguardanti le possibili violazioni dei diritti umani.
- Verrà inoltre pubblicata in Gazzetta Ufficiale (GUUE) una "watchlist dell'UE" riguardante i beni e le destinazioni che necessiteranno di autorizzazione.

- Nell'ambito dei controlli, è stato introdotto un meccanismo atto a coordinare i controlli nazionali dei vari Stati, mediante pubblicazione in Gazzetta Ufficiale delle liste nazionali, al fine di consentire un maggior allineamento sui beni listati.
- Per quanto concerne gli esportatori, il Regolamento ha previsto determinati obblighi di Due Diligence; tali adempimenti verranno specificati mediante la pubblicazione di linee guida.
- Si segnala inoltre un aggiornamento delle definizioni di esportatore e di esportazione, includendovi il trasporto di merci o dati contenuti nei bagagli personali di persone fisiche.

### **Proroga della pre-vidimazione dei certificati EUR1, EURMED e A.TR**

Con la circolare n.16 del 30 aprile 2021 l'Agenzia delle Dogane aveva previsto il superamento della possibilità di stampare il certificato di origine EUR.1 su moduli pre-vidimati, con esclusivo riferimento alle operazioni di esportazione dall'Italia verso la Confederazione Elvetica, in considerazione dei positivi risultati raggiunti con la procedura sperimentale EUR.1 "full digital" - a decorrere dal 1° maggio 2021. Il medesimo provvedimento confermava sino al 31 luglio 2021, l'utilizzo della modalità di pre-vidimazione dei certificati EUR1, EURMED e A.TR relativi ad operazioni di esportazione verso paesi accordisti diversi dalla Svizzera.

Da ultimo, con la circolare n. 31 del 27 luglio 2021, in considerazione del prorogarsi dello stato di emergenza per il perdurare della pandemia da Covid 19, l'ADM ha prorogato al 31 dicembre 2021 la procedura semplificata di rilascio dei certificati di origine EUR.1 e A.TR, con riferimento alle operazioni di esportazione verso Stati Terzi diversi dalla Confederazione Elvetica (per la quale viene rilevato il superamento, dal 1° maggio 2021, della possibilità di stampare il certificato di origine EUR1 su moduli pre-vidimati dall'Ufficio delle Dogane).

# Reddito di lavoro dipendente

## Remote working e la residenza fiscale- Interpello Risposta n. 458/2021

Trattamento fiscale delle retribuzioni per lavoro dipendente erogate a soggetti residenti e non residenti che a causa dell'emergenza sanitaria svolgono l'attività lavorativa in Italia, in lavoro da remoto, invece che nel Paese estero dove erano stati distaccati – Risposta n. 458 del 7 luglio 2021

L'attuale contesto pandemico ha causato lo stravolgimento delle quotidiane pratiche dell'attività lavorativa conducendo alla rielaborazione delle ordinarie modalità di svolgimento delle prestazioni lavorative sostituite dal lavoro da remoto.

La prestazione della propria attività lavorativa in modalità agile presso la propria abitazione italiana, da parte dei lavoratori dipendenti, operanti sia in Italia che all'estero, ha fatto emergere diverse questioni di carattere fiscale, solo alcune delle quali chiarite dall'Agenzia delle entrate con risposte a istanze di interpello recenti; in particolare, oggetto di recente risposta<sup>1</sup> è la situazione dei lavoratori che hanno subito e subiscono una **forzata situazione di mobilità** a causa delle misure anti contagio e costretti a rendere la propria prestazione lavorativa da un luogo diverso dalla sede lavorativa stabilita contrattualmente.

L'Agenzia delle Entrate con la recente risposta n. **458 del 2021** ha qualificato la modalità agile di lavoro quale criterio capace di **determinare ed influenzare la residenza fiscale del lavoratore** nonostante la forzata situazione di mobilità causata dalla pandemia ponendo attenzione, in modo singolare, a tutte le **variabili** coinvolte (residenza fiscale del lavoratore, territorialità dei redditi e retribuzioni convenzionali).

Il caso riguarda una serie di dipendenti assunti con contratto italiano dalla capogruppo italiana e distaccati presso le consociate cinesi, rientrati **forzatamente** in Italia a gennaio 2020 per via della pandemia in atto.

Alcuni di tali lavoratori sono rientrati in Cina nel luglio 2020, altri sono partiti dall'Italia il 29 luglio 2020, i restanti sono riusciti a far rientro nei mesi successivi di agosto e settembre del medesimo anno.

Quale conseguenza diretta correlata alla pandemia in atto, alcuni lavoratori hanno soggiornato **forzatamente** in Italia meno di 184 giorni altri invece rimpatriati in Cina nei mesi successivi hanno trascorso per le stesse cause di forza maggiore più di 184 giorni in Italia.

Nel corso della permanenza italiana, le persone interessate hanno continuato a lavorare da remoto per conto delle società estere in Cina. Con riferimento ai **criteri di territorialità dei redditi**, assumendo che alcuni lavoratori abbiano mantenuto lo status di **soggetti non residenti** ai sensi dell'art. 2 TUIR, l'Agenzia delle Entrate, convalida, in sostanza, l'orientamento formalizzato nel corso di **Telefisco 2021** secondo cui il principio, per il quale i giorni lavorati forzatamente nell'altro Stato per ragioni eccezionali correlate alla pandemia si considerano come giorni lavorati nello Stato in cui ordinariamente era prestata l'attività lavorativa all'estero, vale soltanto in presenza di appositi accordi interpretativi dell'art. 15 del modello OCSE sottoscritti dall'Italia attualmente con la Francia, Svizzera e Austria al fine di neutralizzare le distorsioni da tassazione causate dalla pandemia.

Al contrario, in assenza di accordi specifici, nei rapporti con la Cina, l'Agenzia delle Entrate, conferma che valgono le ordinarie regole di tassazione, con la conseguenza per cui:

1. Il reddito di lavoro di lavoro dipendente prestato in Italia dal lavoratore non residente è soggetto a tassazione in Italia ove prestato in Italia ai sensi dell'art. 23, comma 1, lettera c);
2. La tassazione italiana non potrebbe essere evitata né a norma dell'art. 15, comma 1 del Trattato tra Italia – Cina (in quanto la prestazione lavorativa è svolta in Italia) né a norma del comma 2 dello stesso art. 15 del Trattato (in quanto la remunerazione è pagata da e per conto di un datore di lavoro italiano, posto che rientra nello schema di distacco).

L'eventuale doppia imposizione sia in Italia che in Cina sarà risolta attraverso il riconoscimento di un credito d'imposta da parte della Cina quale Stato di residenza fiscale dei lavoratori dipendenti.

In sostanza i **canoni interpretativi** dell'art. 15 della Convenzione risulterebbero correlati all'effettiva presenza fisica della persona nello Stato **prescindendo dalle contingenze legate allo stato di emergenza** che hanno determinato la permanenza forzata nello Stato.

Con riferimento alle conseguenze dell'emergenza sanitaria sulla **residenza fiscale** dei lavoratori che hanno soggiornato forzatamente in Italia per più di 184 giorni, l'Agenzia delle Entrate conferma in modo inequivocabile il principio per cui l'art. 2 TUIR **prescinde dalla circostanza** che una eventuale permanenza della persona fisica sia dettata da motivi di emergenza sanitaria; di conseguenza, seguendo tale impostazione, si considerano residenti per normativa interna le persone che hanno avuto in Italia la residenza o il domicilio per la maggior parte del periodo d'imposta indipendentemente dal soggiorno forzato causato dalla pandemia.

Gli eventuali conflitti di residenza andranno risolti, come ribadito dall'Agenzia delle Entrate, in base alle disposizioni convenzionali ed in particolare in base all'art. 4 del Trattato con la Cina che stabilisce, al paragrafo 2, le cosiddette *tie – break - rules* per dirimere gli eventuali conflitti di residenza tra gli Stati. Dette regole, fanno prevalere in ordine gerarchico il criterio dell'*abitazione permanente*, il centro degli *interessi vitali*, il *soggiorno abituale* e la *nazionalità*.

Da ultimo, con riferimento alla possibilità di applicare le **retribuzioni convenzionali** ex art. 51, comma 8 bis del TUIR ai lavoratori che abbiamo integrato i requisiti di residenza fiscale ex art. 2 TUIR per via del soggiorno forzato in Italia, l'Agenzia delle Entrate conferma che il regime in oggetto non può trovare applicazione dal momento che nella fattispecie in esame si ravvisa lo svolgimento in Italia della prestazione lavorativa da parte dei soggetti residenti, avvallando quanto già confermato nella precedente risposta n. 345 del 2021.

<sup>1</sup>Risposta interpello n. 458 del 7 luglio 2021

## Adempimenti del sostituto d'imposta- Interpello Risposta n. 449/2021

Soggetto estero non residente privo di stabile organizzazione e adempimenti del sostituto d'imposta - Risposta n. 449 del 25 giugno 2021

La risposta all'interpello n. 449 del 25 giugno 2021 pone chiarezza alla problematica, più volte riproposta dalla più recente prassi, degli obblighi di sostituzione d'imposta delle società ed enti non residenti, confermando che questi sono tali **solo in presenza** di una stabile organizzazione in Italia.

Il caso in esame, è riferito ad un'organizzazione estera che ha reclutato più traduttori con contratto di collaborazione occasionale, senza che venisse alla luce una **stabile organizzazione** in Italia; l'Agenzia della Entrate infatti non ha ritenuto obbligatorio il prelievo del 20% per i compensi occasionali riferiti a tali prestazioni in assenza di una stabile organizzazione.

La problematica nasce dalla formulazione dell'articolo 25, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 che individua, tra i soggetti obbligati ad operare, in qualità di sostituti di imposta, le ritenute alla fonte sui redditi per i quali ne è prevista l'applicazione gli «*enti e le società indicati nell'articolo 73 TUIR, comma 1 e quindi a rigore trattasi, tra l'altro delle «società ed enti di ogni tipo compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato»* Possono, dunque, essere sostituti di imposta, anche i **soggetti non residenti** nel territorio dello Stato, limitatamente, tuttavia, ai redditi corrisposti da una loro stabile organizzazione o base fissa in Italia.

Un punto risolutivo della questione si era già avuto dall'amministrazione finanziaria con le risposte **n. 312 del 24 luglio 2019**, superando il **principio di diritto n. 8 del 12 febbraio 2019** e **n. 379 dell'11 settembre 2019** nella quali sia era chiarito che gli obblighi sopra richiamati non ricorrono in assenza di una stabile organizzazione o base fissa in Italia. Pertanto, solo laddove si abbia istituito in Italia una stabile organizzazione ovvero una base fissa, la società estera sarà tenuta a richiedere il codice fiscale e ad adempiere ai conseguenti obblighi in qualità di sostituto d'imposta (effettuazione e versamento delle ritenute, certificazione degli emolumenti e di presentazione del modello 770 dei sostituti d'imposta).

Qualora, invece, la società estera **non abbia una stabile organizzazione in Italia**, quest'ultima potrebbe assolvere i descritti adempimenti fiscali relativamente ai compensi erogati solo dopo aver assunto la qualifica di sostituto d'imposta (ovvero, sembra di comprendere tra le righe dell'Agenzia dell'entrate solo dopo aver costituito la stabile organizzazione ovvero integrato i requisiti per cui ne viene ad esistenza).

Pertanto, secondo la risposta fornita dall’Agenzia delle entrate, la società opererebbe distintamente nelle due frazioni temporali: nella prima, in cui è ancora assente la stabile organizzazione senza adempiere ad alcun obbligo di sostituzione d’imposta (sarà obbligo del singolo personale occasionale dichiarare nel nostro paese i predetti emolumenti tramite la presentazione della dichiarazione dei redditi salva l’applicazione delle disposizioni convenzionali di maggior favore ) e nella seconda, una volta integrata la stabile organizzazione adempiendo a tali obblighi in qualità di sostituto d’imposta.

## Credito per le imposte estere e reddito di lavoro dipendente transnazionale - Ordinanza di Cassazione n. 9725/2021

### Ordinanza di Cassazione n. 9725 del 14 aprile 2021

L’ordinanza della Corte di Cassazione n. 9725 ha stabilito che il credito per le imposte pagate all’estero compete anche se il contribuente non ha presentato la dichiarazione dei redditi in Italia e viene successivamente raggiunto da un avviso di accertamento con il quale sono richieste le imposte non versate in Italia sul reddito prodotto all’estero.

Il caso oggetto dell’ordinanza nasce da un accertamento condotto su un contribuente residente in Italia che aveva prestato l’attività di lavoro dipendente in Germania per oltre 183 giorni e che quindi aveva legittimamente scontato l’imposizione tedesca ai sensi dell’art. 15 della Convenzione Italia – Germania.

Sebbene il percorso argomentativo dell’ordinanza non risulta perfettamente limpido nella sua ricostruzione, ne risulta che il giudizio di secondo grado favorevole agli uffici viene completamente stravolto: quale diretta conseguenza ne risulta che l’omissione della dichiarazione italiana non viene quindi ritenuta quale elemento tale da **precludere il riconoscimento** dell’imposta estera, come al contrario emerge nel comma 8 dell’art. 165 TUIR.

L’Ordinanza inoltre, attraverso un percorso argomentativo alquanto complesso e sibillino, applicherebbe apparentemente in modo erroneo l’art. 15 del Trattato Italia – Germania con riferimento alla potestà impositiva del reddito di lavoro dipendente transnazionale. Infatti, il paragrafo 1 dell’art. 15 della Convenzione OCSE dispone, con riferimento al reddito di lavoro dipendente per un contribuente residente di uno Stato contraente che riceve un corrispettivo di una attività dipendente, la **tassazione esclusiva** in detto Stato a meno che tale attività non venga svolta nell’altro Stato contraente. Se l’attività è svolta nell’altro stato contraente, le remunerazioni percepite sono imponibili anche in questo Stato (tassazione **concorrente** nello Stato di residenza e nello Stato della fonte).

La Corte, nella sua lettura sibillina dell’art. 15 della Convenzione OCSE, metterebbe in discussione l’avverbio “**soltanto**” in quanto derogherebbe, secondo le argomentazioni addotte, al *world wide principle* rispetto alla tassazione dei redditi da lavoro dipendente per favorire la circolazione della manodopera. In realtà l’avverbio soltanto non derogherebbe ad alcun principio *world wide principle*, in quanto, i redditi di lavoro dipendente percepiti da residenti in Italia sono sempre tassabili in Italia e la doppia imposizione viene evitata con il meccanismo del credito d’imposta.

Pertanto, se un contribuente residente in Italia svolge un’attività di lavoro all’estero, quest’ultimo è certamente sempre tassabile in Italia per via della sua residenza fiscale; in via generale è anche tassato all’estero, con la concessione del credito d’imposta in Italia, salvo la possibilità di applicare l’esenzione nello stato della fonte ai sensi del paragrafo 2 dell’art. 15 della Convenzione.

# Contenzioso Tributario

## Regime di adempimento collaborativo: gestione delle interlocuzioni costanti e preventive-

### Risoluzione n. 49/E del 22/7/2021

Con la Risoluzione in esame l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti sulla concreta operatività del Regime di adempimento collaborativo (art. 6 c. 1 D. Lgs. n. 128/2015 e Provvedimento Direttoriale del 26/5/2017).

Rispetto alla fase di prima applicazione dell'istituto - finalizzato alla cooperazione rafforzata tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti (in possesso di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale) con interlocuzione costante e preventiva per la comune valutazione di situazioni suscettibili di generare rischi fiscali - è intervenuto un progressivo ampliamento dei soggetti ammessi, da un lato con un collegamento tra adesione al Regime e opzione per il Gruppo IVA (art. 70-duodecies, c. 6-bis D.P.R. n. 633/72), dall'altro con abbassamento della soglia di accesso per il 2020 e 2021 (volume di affari o ricavi non inferiore a 5 miliardi di euro, cfr. Decreto MEF 30/3/2020).

La Risoluzione in esame si sofferma su alcuni profili disciplinati dal Provvedimento del 26/5/2017; vengono in particolare considerate:

- le cd. interlocuzioni costanti e preventive avviate dal contribuente attraverso strumenti alternativi alla presentazione dell'interpello cd. abbreviato, con precisazioni su (i) natura e finalità (modalità di interazione più snella e informale); (ii) disciplina dal punto di vista tecnico e differenze rispetto all'interpello abbreviato (contenuto, cause di inammissibilità, termini di risposta, effetti sulla maturazione del silenzio assenso); (iii) vincolo comunque esplicito dalle risposte rese dall'Ufficio nei confronti dell'Amministrazione con legittimo affidamento del contribuente (art. 10 c. 2 e 3 L. n. 212/2000);
- le cd. posizioni rinviate, ovvero le fattispecie in cui, per la necessità di accertamenti tecnici complessi, le parti rinviando gli approfondimenti all'esercizio successivo e l'eventuale difformità tra la posizione assunta dall'Ufficio all'esito degli approfondimenti e il comportamento medio tempore tenuto dal contribuente non dà comunque luogo a sanzioni amministrative; sul punto vengono evidenziati (i) la ratio della previsione, finalizzata alla tutela del legittimo affidamento; (ii) il requisito caratterizzante le posizioni "rinviate", ovvero la circostanza che si tratti di posizioni comunicate e approfondite in via preventiva e l'Ufficio si sia attivato con atti istruttori, come l'invito al contraddittorio o la comunicazione formale di avvio di un approfondimento istruttorio di iniziativa; (iii) in ogni caso e in linea di principio, la necessità che il contribuente adotti il comportamento fiscalmente più prudente;
- le fattispecie in cui l'Ufficio non condivide la posizione assunta dal contribuente e quest'ultimo può fruire della riduzione della metà delle sanzioni amministrative ai sensi dell'art. 6 c. 3 D. Lgs. n. 128/2015.

## Clausola del beneficiario effettivo: requisiti sostanziali e probatori- Corte di Cassazione,

### sentenza n. 17746/2021

La sentenza in esame riguarda fattispecie in cui (i) una società italiana, nel corrispondere *royalty* a società olandese, ha applicato la ritenuta convenzionale del 5% sulla base della dichiarazione della società olandese di essere il "beneficiario effettivo"; (ii) l'Agenzia delle Entrate ha contestato alla società italiana la parziale omessa effettuazione di ritenute ex art. 25 D.P.R. n. 600/73 (con aliquota del 30%, oltre alla sanzione del 30% sulle ritenute non versate), ritenendo che spettasse alla medesima, quale sostituto d'imposta, l'onere di provare la qualità di "beneficiario effettivo" della società olandese destinataria dei canoni e a prescindere dall'autocertificazione prodotta da quest'ultima; (iii) la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Milano, impugnata dall'Agenzia delle Entrate, ha

annullato l'accertamento ritenendo corretto l'operato della società italiana sostituito d'imposta in quanto spetta all'Ufficio chiedere la prova direttamente al soggetto sostituito tramite la cooperazione transfrontaliera.

I giudici di legittimità, richiamando il proprio orientamento (sentenze 19/12/2018 n. 32840 e 30/9/2019 n. 24287), cassano la sentenza della Commissione Tributaria Regionale e rinviando ad un nuovo esame nel merito, alla luce dei principi per i quali: (i) il criterio del beneficiario effettivo costituisce clausola generale dell'ordinamento fiscale internazionale tesa ad impedire abusi dei trattati; (ii) la sussistenza dei requisiti deve essere accertata in fatto dal giudice di merito verificando la reale disponibilità giuridica ed economica del provento percepito, sulla base del trattenimento e autonomo impiego dei proventi ovvero della loro traslazione alla capogruppo residente nello Stato estero secondo l'attività in concreto esercitata dalla società beneficiaria; (iii) l'onere della prova spetta al sostituto d'imposta che ha applicato la ritenuta, mentre sull'Ufficio incombe l'onere di contestare i fatti affermati dal contribuente, essendo la posizione processuale dell'Ufficio espressa nell'atto impugnato.

## Misure di proroga e sospensione di termini di accertamento e riscossione volte a favorire la ripresa delle attività economiche e sociali a seguito della pandemia Covid-19

Con riferimento alle misure in esame, già commentate in passato, si segnala in particolare quanto segue.

A seguito della conversione del cd. Decreto Sostegni-bis (D.L. n. 73 del 25/5/2021) in Legge n. 106 del 24/7/2021:

- la proroga dal 30 aprile al 30 giugno 2021 della sospensione dei termini di versamento relativi a cartelle di pagamento, accertamenti cd. esecutivi, avvisi di addebito per entrate affidate all'Agente della Riscossione (già disposta dall'art. 9 D.L. n. 73/2021 con modifica dell'art. 68 c. 1 D.L. n. 18/2020), è stata ulteriormente estesa al 31 agosto 2021, con l'effetto che i pagamenti in scadenza nel periodo di sospensione dovranno essere effettuati entro il 30 settembre 2021 (con possibilità di richiedere una rateizzazione entro la medesima data);
- di conseguenza dal 1° settembre 2021 sono riprese le attività dell'Agente della Riscossione quali (i) notifica di cartelle di pagamento; (ii) ipoteche, fermi amministrativi e pignoramenti per le cartelle o avvisi scaduti prima dell'8 marzo 2020 (per le cartelle o avvisi scaduti nel periodo di sospensione dal 8 marzo 2020 al 31 agosto 2021 tali procedure riprenderanno invece dal 1° ottobre 2021); (iii) verifiche di inadempienza che le Pubbliche amministrazioni devono effettuare prima di disporre pagamenti a qualunque titolo di importo superiore a 5 mila euro;
- per i contribuenti che hanno pagato le rate 2019 alle scadenze di legge, l'art. 1-sexies D.L. n. 73/2021 (introdotto in sede di conversione) dispone una maggiore flessibilità per i termini di pagamento delle rate 2020 e 2021 relative alle Definizioni agevolate («Rottamazione-ter», «Saldo e stralcio» e «Rottamazione risorse proprie UE») con fissazione in forma scaglionata tra il 31 luglio e il 31 ottobre 2021 mentre per il pagamento delle rate del 2021 c'è tempo fino al prossimo 30 novembre.

Si segnala infine che con Decreto del 14/7/2021 il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha emanato le disposizioni attuative dell'art. 4 c. 4 del D.L. n. 41/2021 che ha previsto lo stralcio dei debiti fino a 5 mila euro (calcolati al 23/3/2021), affidati all'Agente della Riscossione dall'1/1/2000 al 31/12/2010, nei confronti di (i) persone fisiche che hanno conseguito, nel periodo d'imposta 2019, un reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi fino a 30.000 euro; (ii) soggetti diversi dalle persone fisiche che hanno conseguito, nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2019, un reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi fino a 30.000 euro. Il citato Decreto ha fissato al 31/10/2021 la data di cancellazione dei debiti interessati (fino a tale data i debiti sono sospesi).

# Prezzi di trasferimento

## L'interesse di gruppo non può prevalere sul principio di libera concorrenza che è in ogni caso da applicare

Con l'ordinanza n. 1232 del 21 gennaio 2021, la Suprema Corte di Cassazione ha affermato chiaramente come l'interesse di gruppo non possa prevalere sul principio di libera concorrenza che va comunque applicato nell'ambito del diritto tributario.

Il caso oggetto della pronuncia in commento riguarda, in particolare, le royalty addebitate da una controllante italiana alle proprie consociate estere, ad un valore ritenuto dall'Amministrazione finanziaria non congruo rispetto al principio di libera concorrenza, perché inferiore rispetto a quello che sarebbe stato pattuito tra soggetti indipendenti.

Interessanti nel caso di specie sono le "ragioni commerciali" addotte dalla società ricorrente, per giustificare la "normalità" dei canoni applicati infragruppo, riconducibili essenzialmente ai principi del diritto societario attinenti la c.d. "teoria dei vantaggi compensativi", ex art. 2497 c.c., collegati all'attività di direzione e coordinamento esercitata nell'ambito dei gruppi di società, che "*consente alla capogruppo di andare esente dalla responsabilità derivante dall'attività di direzione e coordinamento provando l'esistenza di un risultato complessivo di gruppo che, pur sacrificando l'interesse di una società ad esso appartenente, determini comunque un'adeguata compensazione del sacrificio, attraverso la dimostrazione dell'aumento complessivo del valore di gruppo di cui anche la società, ora sacrificata, si possa in futuro giovare*". In altre parole, secondo tale orientamento, le ragioni commerciali che portano alla fissazione del prezzo possono dipendere dalle logiche dettate dall'attività di direzione e coordinamento, facendo prevalere l'interesse generale rispetto a quello dei singoli partecipanti, i quali potrebbero veder sacrificati i propri interessi particolari, a favore di un aumento del valore complessivo del gruppo, di cui potrebbero comunque beneficiare anch'essi.

Tuttavia, secondo la Suprema Corte, tale principio di matrice civilistica necessita di essere interpretato alla luce delle peculiarità del diritto tributario e, dunque, della *ratio* della normativa fiscale interna in materia di *transfer pricing*, che si pone l'obiettivo, invece, di salvaguardia il principio di libera concorrenza enunciato nell'articolo 9 del modello di Convenzione OCSE, il quale prevede di sottoporre a tassazione gli utili derivanti da operazioni infragruppo che siano state regolate da condizioni diverse da quelle che sarebbero state convenute da imprese indipendenti in transazioni comparabili sul libero mercato.

Ne consegue che, anche in presenza di una policy aziendale che persegua logiche di gruppo finalizzate a consentire alle consociate estere di affermarsi nei rispettivi mercati locali, sarà comunque necessario applicare il principio di libera concorrenza nella fissazione dei prezzi/canoni infragruppo.

## Nessuna sanzione amministrativa per obiettive condizioni di incertezza della normativa in materia di transfer pricing, anche a seguito di procedura amichevole

Con la sentenza n. 2868, pubblicata il 24 giugno 2021, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, accogliendo la tesi della società ricorrente, ha annullato le sanzioni amministrative irrogate dall'Agenzia delle Entrate in relazione ad una rettifica di *transfer pricing*, anche in assenza di una documentazione in materia di prezzi di trasferimento redatta ai sensi dell'art. 26 del D.L. 78/2010, ritenendo che "*la complessità della materia dei prezzi di trasferimento e il fatto di non costituire una scienza esatta, determinano, nell'applicazione pratica, obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della normativa di riferimento, costituita dagli artt. 9, comma 3 e 110, comma 7, TUIR*", tali per cui il contribuente non può essere *tout court* sanzionato in caso di rettifiche in materia di *transfer pricing*.

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver sollevato, ai fini IRES e IRAP, un rilievo in materia di *transfer pricing*, irrogava le relative sanzioni amministrative, atteso che il contribuente non si era avvalso del regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento, non avendo predisposto una documentazione idonea ai sensi del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010.

In relazione agli atti impositivi, il contribuente presentava dapprima ricorso, avviando successivamente una procedura amichevole per evitare la doppia imposizione sui medesimi componenti di reddito e, nell'ambito della procedura di contenzioso, limitatamente alle sanzioni amministrative irrogate, deduceva l'illegittima applicazione ai sensi dell'art. 10 della L. 212/2000 c.d. "Statuto del Contribuente" per aver sempre tenuto una condotta improntata ai principi di buona fede, trasparenza e collaborazione con il Fisco, avendo prodotto, nel corso delle attività di verifica, documentazione in materia di *transfer pricing*, che sebbene non predisposta ai sensi del citato Provvedimento, avevano facilitato l'attività di controllo.

Sul merito della questione, le competenti Autorità fiscali italiana e belga raggiungevano un accordo nell'ambito della procedura amichevole ai sensi della Convenzione europea n. 90/436/CEE, accettato dalla ricorrente, rideterminando il rilievo in materia di *transfer pricing* inizialmente contestato dall'Agenzia delle Entrate negli avvisi di accertamento e le relative sanzioni amministrative, in una misura pari a circa il 15%, con un abbattimento di circa l'85%. La riduzione significativa della pretesa erariale nell'ambito della procedura amichevole costituiva, per i giudici della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, una dimostrazione della complessità della fattispecie e delle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della normativa di riferimento, che giustificava anche l'annullamento delle relative sanzioni amministrative.

La decisione in esame assume notevole rilevanza per un duplice aspetto: da un lato accoglie la tesi di molti professionisti del settore secondo cui la materia valutativa ed estimativa del *transfer pricing* richiede che ogni caso sia da analizzare singolarmente e non è corretto irrogare le sanzioni amministrative solamente perché la valutazione effettuata dall'Agenzia delle Entrate su uno stesso componente di reddito si discosta da quella del contribuente, che potrebbe comunque rilevarsi valida, dall'altro conferma la possibilità, per molti contribuenti che hanno avviato contestualmente alle procedure amichevoli anche una procedura di contenzioso, di vedersi annullare le sanzioni amministrative, laddove sia possibile dimostrare che la diversa valutazione effettuata in materia di prezzi di trasferimento sia conseguenza di una stima effettuata e non di una volontà di applicare valori non in linea con quelli di mercato.

## **Revisione del regime degli "oneri documentali": bozza di Circolare recante chiarimenti, pubblicata dall'Agenzia delle Entrate per "pubblica consultazione"**

In data 20 settembre 2021, l'Agenzia delle Entrate ha finalmente pubblicato l'attesa circolare sul regime degli "oneri documentali" in materia di *transfer pricing*, che fornisce importanti chiarimenti in relazione al Provvedimento n. 360494 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato in data 23 novembre 2020, che ha rivisto il regime premiale della cosiddetta «penalty protection» in caso di violazione delle norme sui prezzi di trasferimento, a partire dai periodi d'imposta in corso alla data della sua pubblicazione.

La Circolare, pubblicata sotto forma di "bozza per la pubblica consultazione", se da un lato fornisce importanti chiarimenti ai contribuenti che stanno predisponendo la documentazione di *transfer pricing* per il periodo d'imposta 2020, da completare necessariamente entro la data di invio della dichiarazione annuale dei redditi, la cui scadenza ordinaria, nel caso di esercizio coincidente con l'anno solare, cade alla fine del mese di novembre, dall'altro, oltre a non essere ancora definitiva (la pubblica consultazione terminerà il 12 ottobre), non dipana tutti i dubbi, né affronta alcuni aspetti controversi del Provvedimento, che, quindi, persistono sia sotto un profilo sostanziale, sia formale. Ciononostante, la Circolare fornisce sicuramente indicazioni utili riguardo ai contenuti del Masterfile, alla definizione ed al trattamento delle transazioni "residuali", alle modalità di comunicazione del possesso della documentazione (anche mediante dichiarazioni integrative) ed apre alla possibilità di una remissione in *bonis* nel caso di compilazione tardiva.

Ciò che sembra ormai confermato è che la documentazione dovrà essere firmata con firma elettronica con marca temporale prima della data ordinaria di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi (i.e. entro fine novembre 2021 per chi vuole avvalersi del termine ordinario) o, nei casi attualmente previsti dalla bozza di circolare, nel termine più lungo previsto per la presentazione della dichiarazione tardiva (i.e. entro 90 giorni dalla data ordinaria di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi).

# Incentivi

## Contributo a fondo perduto “perequativo”- Proroga termine

Con il comunicato del Ministero dello Sviluppo Economico del 6 settembre 2021 è stata resa nota la proroga dal 10 al 30 settembre del termine di trasmissione della dichiarazione modello Redditi 2021 per i contribuenti che intendono richiedere il contributo a fondo perduto “perequativo”.

Con un decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, non ancora pubblicato in Gazzetta Ufficiale, viene modificata la scadenza prevista dall’articolo 1, comma 24, del D.L. 73/2021, in considerazione delle esigenze rappresentate dagli ordini professionali e dalle associazioni di categoria.

Resta ferma invece per tutti gli altri contribuenti, la scadenza per l’invio del modello dichiarativo Redditi 2021 nei termini ordinari (30 novembre per i soggetti solari).

## Credito d’imposta per investimenti in beni strumentali nuovi – Circolare 9/E del 23 luglio 2021

La Circolare dell’Agenzia delle Entrate 9/E del 23 luglio 2021, rispondendo ad alcuni quesiti, fornisce chiarimenti circa la disciplina del Credito d’imposta per investimenti in beni strumentali nuovi previsto dall’articolo 1, commi da 1051 a 1063 della Legge 30 dicembre 2020, n.178 (Legge di Bilancio 2021).

L’Amministrazione finanziaria fornisce innanzitutto un chiarimento di carattere generale, in quanto precisa che stante le numerose analogie fra la disciplina del credito d’imposta beni strumentali e quella del Super/Iper ammortamento, è possibile fare riferimento ai chiarimenti già forniti dalla Circolare n. 4/E del 30 marzo 2017.

Il documento di prassi affronta numerose questioni, tra le quali viene chiarito che per gli investimenti effettuati tramite leasing finanziario l’agevolazione resta applicabile sebbene manchi l’esplicito riferimento nell’ambito della Legge di Bilancio 2021. Tale mancanza sembrerebbe imputabile ad un mero difetto di coordinamento formale e non alla volontà del Legislatore di escludere tale fattispecie. Inoltre, qualora l’acquisto del bene avvenga con la predetta modalità, per la determinazione del relativo credito d’imposta “*si assume il costo sostenuto dal locatore per l’acquisto dei beni*”, non rilevando, a differenza di quanto previsto per l’Iper ammortamento, il costo sostenuto dal locatario, rappresentato dalla somma delle quote capitale dei canoni di leasing e dal prezzo di riscatto.

Inoltre, per quanto riguarda i beni con costo di acquisto inferiore a 516,46€ viene confermata la loro ammissibilità al credito d’imposta, indipendentemente dalla circostanza che in sede contabile e fiscale il contribuente scelga di dedurre o di non dedurre l’intero costo del bene nell’esercizio di sostenimento.

Per quanto concerne l’ambito temporale della norma, con riferimento agli investimenti effettuati nell’arco temporale tra il 16.11.2020 e il 31.12.2020, dove coesistono il credito d’imposta introdotto dalla Legge di Bilancio 2020 e l’analogo credito introdotto dalla Legge di Bilancio 2021, l’Agenzia delle Entrate chiarisce che può applicarsi la disciplina 2020 soltanto qualora entro il 15.11.2020 si sia proceduto all’ordine vincolante e al versamento di un acconto del 20%. Nel caso in cui non siano soddisfatte tali condizioni si renderà applicabile la disciplina introdotta dalla Legge di Bilancio 2021.

La Circolare dirime alcuni dubbi anche con riferimento all’utilizzo del credito. La norma infatti subordina l’utilizzo del credito 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 della fruizione del credito d'imposta costituisca prova del corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali, precisando altresì che occorre che lo stesso risulti in corso di validità all'atto di ciascun utilizzo in compensazione, sia nel caso in cui il contribuente abbia provveduto a richiederlo (e l'abbia ottenuto), sia nel caso in cui, pur non avendolo richiesto, l'avrebbe ottenuto perché in regola con gli obblighi contributivi. Diversamente, il DURC "irregolare" (richiesto e non rilasciato oppure non ottenibile laddove fosse stato richiesto) preclude la fruizione del credito d'imposta spettante. Nel caso in cui il credito sia stato comunque utilizzato, in tutto o in parte, in compensazione, tale utilizzo dovrà ritenersi indebito, atteso che, come sopra specificato, la regolarità contributiva costituisce una condizione necessaria ai fini della legittima fruizione del credito d'imposta maturato.

Inoltre l'Amministrazione conferma quanto detto in occasione di Telefisco 2021. Si ricorda infatti che il credito è utilizzabile in tre quote annuali, a decorrere dall'anno di entrata in funzione o di interconnessione. 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. Viene inoltre confermato che l'utilizzo in compensazione non necessita della preventiva presentazione del modello Redditi e trattandosi di un credito d'imposta di natura agevolativa non è richiesta l'apposizione del visto di conformità per importi superiori a 5.000€.

Con la Circolare 9/E/2021, l'Amministrazione fornisce chiarimenti anche per i casi di interconnessione tardiva. Qualora il bene agevolabile entri in funzione, pur senza essere interconnesso, viene confermato che il contribuente può godere del credito d'imposta "in misura ridotta" (nella misura del 6/10%) fino all'anno precedente a quello in cui si realizza l'interconnessione oppure può decidere di attendere l'interconnessione e fruire del credito d'imposta "in misura piena". Nella prima ipotesi, l'ammontare del credito d'imposta successivamente fruibile dall'anno di interconnessione dovrà essere decurtato di quanto già fruito in precedenza: tale valore, al netto del credito d'imposta già fruito, sarà quindi suddiviso in un nuovo triennio di fruizione di pari importo. L'Amministrazione ribadisce inoltre che l'interconnessione può intervenire anche in un anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento e di entrata in funzione del bene esclusivamente per la necessità di acquisire o di adeguare l'infrastruttura informatica aziendale necessaria all'interconnessione; in tale contesto, l'agevolazione non viene meno a condizione che le caratteristiche tecniche siano presenti nel bene già anteriormente al suo primo utilizzo (o messa in funzione).

La Circolare affronta anche il tema dell'utilizzo del credito da parte di un soggetto diverso da quello che lo ha maturato. Ci si chiede infatti se il credito possa essere trasferito in caso di operazioni straordinarie. L'Amministrazione Finanziaria, confermando quanto già chiarito in tema di Iper ammortamento, afferma che nel caso di operazioni straordinarie, caratterizzate dalla veicolazione dell'azienda o di un ramo d'azienda nel cui ambito è rinvenibile il bene agevolato, l'avente causa continuerà a fruire del credito d'imposta maturato in capo al dante causa, secondo le regole originariamente determinate in capo a quest'ultimo, indipendentemente dal sopravvenuto cambiamento di proprietà del complesso aziendale; ciò trova giustificazione nel fatto che i beni agevolati e l'azienda in cui essi sono inseriti continuano ad essere utilizzati come un complesso unitario, tecnologicamente trasformato, in coerenza con la ratio della norma agevolativa.

Un altro aspetto che aveva suscitato numerosi dubbi in dottrina riguarda il cumulo con altre agevolazioni e le relative modalità di verifica. L'Amministrazione finanziaria, chiarisce che l'agevolazione risulta cumulabile con altre misure di favore (fiscali e non) insistenti sugli stessi costi ammissibili, nel limite massimo rappresentato dal costo sostenuto; eventuali ulteriori limitazioni alla fruizione del credito di imposta possono derivare dalla circostanza che siano le discipline di tali altre agevolazioni a prevedere un divieto di cumulo con altre disposizioni agevolative. Inoltre nella verifica del limite si deve tenere conto anche del beneficio ascrivibile alla non concorrenza del credito d'imposta alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP. Viene ricordato altresì che il costo è assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione dei medesimi.

Da ultimo, con riferimento alla documentazione rilevante ai fini dell'agevolazione, viene confermato che per gli investimenti intrapresi a decorrere dal 16.11.2020, in mancanza di un ordine vincolante e del versamento di un acconto del 20% al 15.11.2020, le fatture e gli altri documenti di acquisto devono riportare il riferimento alla Legge di Bilancio 2021; a tale riguardo, laddove nei documenti già emessi non sia stato indicato il corretto riferimento normativo, i soggetti interessati possono regolarizzare gli stessi secondo le già note modalità indicate nelle Risposte ad interpello nn. 438 e 439 del 2020.

## **Fruizione del credito d'imposta attività di ricerca e sviluppo – Interpello Risposta n. 396 /2021**

Con la risposta ad interpello n. 396 del 9 giugno 2021, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti circa la possibilità di recupero del credito d'imposta ricerca e sviluppo di cui all'art 3 del D.L. 145/2013, sostituito dall'art. 1 comma 35 delle Legge 190/2014, mediante presentazione della dichiarazione integrativa per le annualità ancora emendabili.

Più nel dettaglio, nel documento l'Amministrazione finanziaria analizza il caso di una società che ha effettuato investimenti agevolabili in attività di ricerca e sviluppo nell'anno 2015, ma che non ha fruito dell'agevolazione e non ha indicato l'ammontare del credito spettante nei Modelli Unici SC 2016 e nei successivi.

Nella sua analisi l'Amministrazione ricorda innanzitutto che il Decreto Ministeriale 27 maggio 2015 prevede che il credito deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale sono stati sostenuti i costi. Inoltre, come chiarito dalla Circolare 13/E/2017, il credito deve essere indicato anche nel quadro RU dei modelli di dichiarazione relativi ai periodi d'imposta successivi, fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo. Viene precisato altresì che seppur l'eventuale inosservanza dell'adempimento non pregiudichi l'agevolazione, questa va sanata presentando dichiarazione integrativa ed indicando il credito nel quadro RU. La sanzione applicabile è quella prevista per le "violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni" ex art. 8, comma 1 D.Lgs. 471/1997 (da 250 a 2.000€) con possibilità di applicare l'istituto del ravvedimento previsto dall'art. 13 del D.Lgs. 472/1997.

Da ultimo, l'Amministrazione conferma che nonostante le proroghe previste dal periodo emergenziale, la dichiarazione integrativa per il periodo d'imposta 2015 doveva essere inviata entro il 31 dicembre 2020, senza la possibilità di beneficiare del maggior termine (28 febbraio 2022) per la notifica di atti di accertamento, contestazione ecc.

Tutto ciò premesso, nel caso in esame, l'Amministrazione ritiene che la mancata indicazione nel quadro RU del modello dichiarativo relativo al periodo d'imposta nel corso del quale il credito è maturato (2015) ed in quelli successivi (fino all'anno nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo), non sia in sé di ostacolo alla spettanza dell'agevolazione. Sarà invece necessario presentare una dichiarazione integrativa per ciascun periodo d'imposta ancora integrabile, al fine di indicare nel quadro RU l'importo del credito spettante (maturato nel 2015), e versare, per ciascuna annualità, la sanzione di cui all'articolo 8 del D.Lgs. n. 471/1997 tramite ravvedimento. Il contribuente è tenuto, inoltre, a predisporre l'apposita documentazione contabile certificata da un revisore o di una società di revisione legale dei conti iscritti nel registro dei revisori legali.

## **Riapertura dei termini per la presentazione delle domande di agevolazione a valere sullo strumento del Contratto di Sviluppo (Decreto Direttoriale del Ministero dello Sviluppo Economico del 17 settembre 2021)**

Il MISE con Decreto Direttoriale 17 settembre 2021 ha disposto, a partire dalle ore 12.00 del giorno 20 settembre 2021, la riapertura dei termini per la presentazione delle domande di agevolazione a valere sullo strumento del Contratto di Sviluppo, per il quale con Decreto Direttoriale 4 agosto 2021 era stata disposta la chiusura.

Si ricorda che il Contratto di Sviluppo sostiene investimenti di grande dimensione e, in particolare:

- programmi di Sviluppo Industriale, compresi i programmi riguardanti l'attività di trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli finalizzati alla produzione di beni e/o servizi;
- programmi di Sviluppo per la Tutela dell'Ambiente ovvero iniziative imprenditoriali finalizzate alla salvaguardia dell'ambiente;
- programma di Sviluppo di Attività Turistiche con il fine di sviluppare l'offerta turistica attraverso il potenziamento e il miglioramento della qualità dell'offerta ricettiva ed, eventualmente, delle attività integrative, dei servizi di supporto alla fruizione del prodotto turistico e, per un importo non superiore al 20% del totale degli investimenti da realizzare, delle attività commerciali.

Il Contratto di Sviluppo è rivolto alle imprese italiane ed estere, di qualsiasi dimensione. In particolare, si distinguono:

- l'impresa proponente, che promuove l'iniziativa imprenditoriale ed è responsabile della coerenza tecnica ed economica del contratto di sviluppo;
- le eventuali imprese aderenti, che realizzano progetti di investimento nell'ambito del contratto di sviluppo;
- i soggetti partecipanti agli eventuali progetti di ricerca, e sviluppo e innovazione.

Si segnala altresì che l'importo minimo dei programmi presentati varia a seconda della tipologia. In generale, l'investimento complessivo minimo richiesto è di 20 milioni di euro, ridotto a 7,5 milioni di euro solo per attività di trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli. Inoltre, sono previsti importi minimi di spesa inferiori per i diversi programmi sopra elencati. Gli investimenti proposti dai soggetti aderenti invece non devono invece essere di importo inferiore a 1,5 milioni di euro.

Le agevolazioni prevedono un mix di finanziamento agevolato, nei limiti del 75% delle spese ammissibili; contributi in conto interessi; contributi in conto impianti e contributi diretto alla spesa.

L'intensità delle agevolazioni, nel rispetto dei limiti delle vigenti norme in materia di aiuti di Stato, sarà determinata sulla base della tipologia di progetto, dalla localizzazione dell'iniziativa e dalla dimensione di impresa, fermo restando che l'ammontare e la forma dei contributi concedibili vengono definiti nell'ambito della fase di negoziazione.

Le domande di accesso possono essere presentate esclusivamente online, sulla piattaforma dedicata sul sito di Invitalia.

Si segnala infine che a partire dal 20 Settembre 2021, ai fini della sottoscrizione di un Accordo di sviluppo o di un Accordo di programma i soggetti beneficiari, nel caso in cui sia previsto un incremento occupazionale, si impegnano a procedere prioritariamente, nell'ambito del rispettivo fabbisogno di addetti, e previa verifica dei requisiti professionali, all'assunzione dei lavoratori che risultino percettori di interventi a sostegno del reddito, ovvero risultino disoccupati a seguito di procedure di licenziamento collettivo, ovvero dei lavoratori delle aziende del territorio di riferimento coinvolte da tavoli di crisi attivi presso il Ministero dello Sviluppo Economico.

# FSI

## Prestazioni di consulenza funzionali alla attività di gestione di un FIA propria di una SGR - Esenzione IVA - Risposta no. 527 del 2021

Con la risposta n. 527, pubblicata in data 8 agosto 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in relazione al trattamento IVA applicabile alle prestazioni di consulenza rese ad una Società di Gestione Risparmio (nel prosieguo "SGR") che gestisce un fondo di *venture capital*. In particolare, si tratta di un fondo investimento alternativo mobiliare chiuso ("Fondo") che si qualifica come organismo di investimento collettivo del risparmio (OICR) ai sensi della Direttiva 2011/61/UE.

Nel caso di specie, la società istante fornisce servizi di consulenza attinenti l'analisi del potenziale tecnologico d'innovazione di possibili società target nel cui capitale la SGR potrebbe avere interesse ad investire, per conto del Fondo. Più in dettaglio, i servizi che l'Istante rende sono articolati nelle seguenti attività:

- *origination e first screening*, ossia la ricerca di società aventi un alto potenziale tecnologico oggetto di valutazione da parte del Fondo;
- *assessment*, consistente in una valutazione maggiormente dettagliata del mercato tecnologico dove operano le società selezionate nella precedente fase;
- *due diligence mercato/tecnologia*;
- *consulenza ad hoc* sui piani di sviluppo delle società partecipate dal Fondo o da altri fondi gestiti dalla SGR;
- monitoraggio delle strategie di *business development* delle società gestite dal Fondo e revisione annuale delle componenti tecnologiche dei loro modelli di *business*.

Nello svolgimento dei predetti servizi, la Società non effettua valutazioni di tipo economico-finanziario delle società target e non assiste, né supporta la SGR nel processo di investimento e disinvestimento.

Al fine di definire il corretto trattamento IVA applicabile ai predetti servizi, l'Amministrazione finanziaria richiama i precedenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia UE (cfr. *inter alia* C-169/04 C-464/12 C-595/13 e C-231/19), nonché i propri documenti di prassi (cfr. Risposta n. 628 del 2020, Risoluzione n. 61/E del 2018 e Risposta n. 65 del 2019).

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate conferma che le prestazioni sopra descritte non presentano significative distinzioni funzionali rispetto a quelle oggetto dei chiarimenti sopra richiamati e non sono meno importanti o meno utili alla SGR delle informazioni e/o valutazioni economico-finanziarie, che l'Istante afferma di non effettuare. Difatti, dette informazioni e valutazioni risultano alla base delle decisioni di investimento e disinvestimento del management della SGR al punto da costituire un insieme distinto, valutato globalmente, che ha l'effetto di adempiere le funzioni specifiche ed essenziali del servizio di gestione di un fondo comune di investimento (cui la Corte di Giustizia si riferisce ai fini del riconoscimento dell'esenzione in commento).

L'Agenzia delle Entrate conclude, pertanto, che le prestazioni di consulenza in oggetto risultano "intrinsecamente connesse" e "complessivamente funzionali" alla attività di gestione del Fondo, propria della SGR. Ne discende che i servizi resi dalla Società istante rientrano nel regime di esenzione IVA di cui al citato articolo 10, sempre che il Fondo in questione sia equiparabile ad un OICVM, secondo i principi interpretativi espressi dalla CGUE e richiamati nella prassi dell'Agenzia delle Entrate.

## Operazioni di cartolarizzazione del credito ai fini dell'ingresso in un gruppo IVA – Interpello Risposta n. 534/2021

Con la Risposta n. 534/2021, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito le modalità di verifica della sussistenza dei vincoli finanziario, economico ed organizzativo ex articolo 70-ter, D.P.R. n. 633/1972, con particolare riferimento all'inclusione in un gruppo IVA dei veicoli finalizzati alla realizzazione di operazioni di cartolarizzazione del credito ai sensi della Legge n. 130/1999 (c.d. "Veicoli 130").

Nel caso descritto dalla Società istante, i "Veicoli 130" risultano interamente controllati da una società del Gruppo e presentano la seguente operatività: (i) acquistano dei crediti deteriorati dalle banche (o comunque da soggetti terzi rispetto al Gruppo); (ii) affidano le attività di *servicing* alla società controllante e (iii) si finanziano mediante emissione di notes sottoscritte dalle medesime banche cedenti i crediti e/o da fondi di investimento o altri investitori (soggetti terzi rispetto al Gruppo).

Dopo aver brevemente richiamato la normativa di riferimento, l'Agenzia delle Entrate conferma la possibilità di includere nell'opzione per il gruppo IVA anche i Veicoli 130.

In primo luogo, il requisito del "vincolo finanziario" risulta soddisfatto in quanto i Veicoli 130 risultano integralmente controllati da una società del Gruppo ai sensi dell'articolo 2359, co. 1, n. 1) del Codice Civile.

Con riferimento al c.d. "vincolo economico", l'Amministrazione finanziaria precisa che nel caso di specie: (i) in forza della L. 130/1999, l'attività di cartolarizzazione può essere svolta esclusivamente dai Veicoli 130 e non da altre società del Gruppo; (ii) i servizi prestati dai Veicoli 130 completano e integrano la linea di *business* di *credit management* del Gruppo; (iii) i Veicoli 130 beneficiano dei servizi di *servicing* resi dal Gruppo. Su tali basi, l'Agenzia delle Entrate ritiene che anche il c.d. "vincolo economico" sia verificato, poiché l'attività di cartolarizzazione dei crediti esercitata dai Veicoli 130 si pone in un rapporto di complementarità e di dipendenza (cfr. articolo 70-ter, co. 2, let. b) rispetto all'attività svolta dal Gruppo.

Per quanto concerne il requisito del "vincolo organizzativo", questo risulta soddisfatto in presenza di un rapporto di direzione e coordinamento di diritto o in via di fatto. Nel rimandare ai chiarimenti resi nei precedenti documenti di prassi, l'Agenzia delle Entrate conferma che nel caso di specie il requisito in parola risulta soddisfatto dal momento che il Gruppo, attraverso la società controllante i Veicoli 130:

- limita il potere decisionale dei Veicoli 130, influenzandone le scelte di gestione degli amministratori;
- nomina e revoca gli organi apicali dei Veicoli 130;
- individua le future operazioni oggetto di cartolarizzazione.

Alla luce della sussistenza di tutti e tre requisiti previsti dall'articolo 70-ter D.P.R. n. 633/1972, l'Agenzia delle Entrate conferma la possibilità di includere i Veicoli 130 all'interno del gruppo IVA.

# 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 284653  
Fax 0332 231164

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., 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](http://www.deloitte.com/about).