



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

- ▶ **Imposte sui redditi** (p2)
- ▶ **Imposta sul valore aggiunto** (p8)



vai agli argomenti di interesse!



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

Comunicazione per l'accesso al Bonus Pubblicità

Il Dipartimento per l'Informazione e l'Editoria, con comunicato pubblicato il 31 agosto, ha posticipato il periodo per l'invio della comunicazione per l'accesso al credito di imposta per gli investimenti pubblicitari per l'anno 2021 ("prenotazione").

La finestra temporale per l'invio della comunicazione telematica per l'accesso al beneficio è spostata nel periodo dal 1° al 31 ottobre 2021. Restano comunque valide le comunicazioni eventualmente inviate nel periodo dal 1° al 31 marzo.

Resta inoltre invariata la modalità per la presentazione del modello di comunicazione telematica, che deve essere inviato tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, attraverso l'apposita procedura disponibile nella sezione dell'area riservata "Servizi per" alla voce "Comunicare", accessibile con Sistema Pubblico di Identità Digitale (SPID), Carta Nazionale dei Servizi (CNS) o Carta d'Identità Elettronica (CIE) o con le credenziali Entratel e Fisconline.

Si precisa che l'ordine cronologico di presentazione delle domande non è rilevante, in quanto l'agevolazione è concessa nel limite massimo dello stanziamento annualmente previsto e nei limiti dei regolamenti dell'Unione europea in materia di aiuti "*de minimis*".

Si ricorda che con l'art. 67, comma 10, del DL 73/2021 convertito (c.d. decreto "Sostegni-bis"), il "regime derogatorio" introdotto nell'anno 2020 è stato prorogato per gli anni 2021 e 2022, ed è stato esteso anche agli investimenti pubblicitari effettuati sulle emittenti televisive e radiofoniche locali e nazionali, analogiche o digitali, non partecipate dallo Stato.

Per entrambe le annualità il credito d'imposta, di cui all'art. 57-bis del DL 50/2017, deve quindi essere calcolato - sia per gli investimenti pubblicitari sui giornali che per gli investimenti pubblicitari sulle emittenti radio-televisive - nella misura unica del 50% del valore degli investimenti pubblicitari effettuati e non sul solo incremento rispetto all'investimento effettuato nell'anno precedente.



Risposta ad interpello n. 537 del 6 agosto 2021 - Per le società in regime di Adempimento collaborativo, il regime di esenzione da ritenuta sui dividendi corrisposti ad una società "madre" fiscalmente residente in Svizzera opera anche se la partecipazione è detenuta da meno di due anni

Il caso analizzato dall'Agenzia delle Entrate riguarda l'applicabilità dell'istituto dell'esenzione della ritenuta sulla distribuzione di dividendi da una Società Italiana ad una Società Svizzera, sua controllante al 100%. La fattispecie non rientra direttamente nell'ambito applicativo dell'art. 27-bis del DPR 600/73, riservato ai rapporti con società con sede in uno Stato dell'Unione europea. Tuttavia, in virtù dell'art. 15 dell'Accordo tra Unione europea e Svizzera del 29 dicembre 2004, trasfuso, per quanto riguarda la materia in commento, nell'art. 9 del Protocollo di modifica dell'8 dicembre 2015 (pubblicato sulla G.U.U.E. n. L 333 del 19 dicembre 2015), analoghi benefici operano nei rapporti con le società madri svizzere, 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 oggetto di interpello riguarda proprio il requisito del periodo minimo di possesso e, nello specifico, se questo debba essere già decorso al momento della distribuzione dei dividendi o, se in caso di distribuzione antecedente il biennio, sia sufficiente una dichiarazione della società madre, con la quale quest'ultima si impegni 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.

Nella risposta in commento, l'Agenzia delle Entrate conferma che, come regola generale, l'applicazione diretta della direttiva "madre-figlia" /Accordo tra UE - Svizzera e la conseguente esenzione dal prelievo sono subordinate al compiersi del periodo minimo di possesso annuale, da verificare alla data di distribuzione. Ciò in quanto qualora la non applicazione della ritenuta sui dividendi distribuiti venisse direttamente riconosciuta dal sostituto d'imposta sulla base di una semplice dichiarazione di voler mantenere il requisito della detenzione ininterrotta - per almeno un anno (direttiva madre-figlia)/due anni (Accordo UE - Svizzera) - della partecipazione qualificata, non sarebbe agevole per l'Amministrazione Finanziaria vigilare a posteriori sul mantenimento dell'impegno assunto dal socio che ha percepito i dividendi.

L'Agenzia ha tuttavia precisato che, se la Società che distribuisce i dividendi è stata ammessa al regime di adempimento collaborativo ex D.Lgs. 128/2015, tale difficoltà di vigilare a posteriori viene esclusa dalle caratteristiche intrinseche dell'istituto di Adempimento Collaborativo, che prevede un confronto ed una collaborazione continua tra Ufficio e Contribuente, con la conseguenza che il requisito della detenzione della partecipazione per un minimo di un anno (direttiva madre-figlia)/due anni (Accordo UE - Svizzera), in presenza di una dichiarazione con la quale la Società madre si impegni a detenere la partecipazione per l'intero periodo previsto, è da considerarsi adempiuto anche in caso di distribuzione antecedente allo scadere del termine.

Risposta ad interpello n. 538 del 6 agosto 2021 - Acquisto di ramo d'azienda: *Negative Goodwill*

Con la risposta ad interpello n. 538, l'Agenzia delle Entrate ha definito il corretto trattamento fiscale applicabile, ai fini Ires ed Irap, alle componenti patrimoniali ed economiche emerse nel processo di *Purchase Price Allocation* (PPA), effettuato in sede di acquisto di alcuni rami d'azienda da parte di un soggetto IAS *adopter*.

Nella fattispecie oggetto di interpello, il disallineamento conseguente all'applicazione del *fair value* agli elementi acquisiti, ha fatto emergere un avviamento negativo (*Negative Goodwill* Lordo), espresso in termini di differenziale tra prezzo d'acquisto e valore netto contabile del patrimonio trasferito, che è stato allocato in parte a rettifica dei crediti verso clienti e in parte a fondo rischi. La restante quota (*Negative Goodwill* Netto) è stata imputata a conto economico come provento di gestione.

L'Agenzia, in primo luogo, ha ribadito che nelle operazioni di cessione di azienda, ai fini fiscali, assume rilevanza il principio generale secondo cui i valori fiscali dei beni dell'azienda ricevuta corrispondono al costo sostenuto. In secondo luogo, ha riproposto i chiarimenti già resi con la risoluzione n. 184/2007, in ambito di soggetti OIC, in quanto ritiene che essi siano applicabili anche agli acquisti di rami d'azienda contabilizzati, in applicazione dell'IFRS3, con il metodo della *Purchase Price Allocation*.



In particolare, nella risoluzione richiamata, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver sottolineato che il valore fiscale del ramo corrisponde al costo sostenuto per la sua acquisizione, ha avuto modo di chiarire che il *badwill* iscritto nel passivo patrimoniale deve essere considerato alla stregua di un fondo fiscalmente dedotto e deve pertanto concorrere, sistematicamente fino al suo esaurimento, alla formazione del reddito imponibile, a compensazione dei componenti negativi di qualsiasi natura, tramite la rilevazione di sopravvenienze attive a conto economico aventi valenza fiscale (utilizzo del fondo), e mediante lo stralcio finale dell'eventuale eccedenza nel primo esercizio in cui le perdite coperte dal fondo non dovessero più verificarsi, sempre tramite la rilevazione di una sopravvenienza attiva imponibile.

L'applicazione dei principi richiamati al caso della *Purchase Price Allocation* impone, pertanto, di considerare il *Negative Goodwill* Lordo alla stregua di un fondo rischi fiscalmente riconosciuto chiamato a concorrere, sistematicamente, fino al suo esaurimento, alla formazione del reddito imponibile.

Nel caso in cui quest'ultimo sia portato a riduzione di attività o incremento di passività, lo stesso concorrerà alla formazione del reddito in funzione del regime fiscale applicabile alle attività e passività oggetto d'imputazione; l'eventuale parte residua imputata a conto economico (*Negative Goodwill Netto*), sarà, invece, assoggettata a tassazione, al pari di quanto accade, nel caso di fondo "esuberante", in ambito OIC.

Risposta ad interPELLI n. 539 e n. 540 del 9 agosto 2021 - "Riallineamento" dei valori fiscali per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali

Con le risposte agli interPELLI n. 539 e n. 540 del 9 agosto 2021, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito alla disciplina relativa al riallineamento dei valori fiscali per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali, di cui all'articolo 110, c. 8 e 8-bis, D. L. 104/2020.

Nello specifico, l'Agenzia chiarisce che è possibile beneficiare della disciplina del riallineamento 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 (i.e. esercizio in corso al 31 dicembre 2019), indipendentemente dalle cause che hanno dato origine al disallineamento dei valori. In particolar modo, per i soggetti IAS *adopter*, risultano riallineabili anche le divergenze tra valore fiscale e contabile, generatisi su marchio ed avviamento, per effetto della deduzione extra-contabile delle quote di ammortamento (ex art. 103, comma 2-bis, TUIR e art. 5, D.Lgs. 446/97).

Oggetto di riallineamento sono i maggiori valori civili rispetto a quelli fiscali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, purché i beni siano ancora presenti nel bilancio dell'esercizio successivo (i.e. quello in corso al 31 dicembre 2020). Ciò significa che il disallineamento che può formare oggetto di riallineamento è solamente quello esistente al 31 dicembre 2019, senza considerare gli eventuali incrementi intercorsi nell'esercizio successivo a quello di riferimento. *"In sostanza, ..., una divergenza di valori individuata al 31 dicembre 2019 (per i soggetti c.d. solari) può, alla fine del 2020, ridursi o non modificarsi e in tal caso sarà interamente riallineabile, oppure incrementarsi; in tale ultimo caso sarà riallineabile solo per la parte pari alla divergenza esistente al 31 dicembre 2019"*.

Con particolare riferimento ai termini e alle modalità di apposizione del vincolo in sospensione d'imposta su una o più riserve di patrimonio netto, a fronte dell'esercizio dell'opzione per il riallineamento, l'interPELLO n. 539/2021 chiarisce che i soggetti che effettuano il pagamento dell'imposta sostitutiva dopo l'approvazione del bilancio 2020, possono fruire della disciplina del riallineamento anche se non hanno stanziato l'apposita riserva in detto bilancio. La stessa riserva dovrà peraltro essere iscritta nel bilancio relativo all'esercizio successivo (2021). Resta comunque ferma la necessità che la riserva da vincolare sia già presente ed utilizzabile nel bilancio in cui è stato effettuato il riallineamento (i.e. bilancio 2020 per i soggetti solari).

L'Agenzia precisa inoltre, in conformità ai propri precedenti di prassi ma in difformità a quanto da sempre sostenuto da dottrina e giurisprudenza (si veda ordinanza n. 9509/2018 e sentenza n. 11326/2020 della Corte di Cassazione), che *"la base imponibile - da assumere per la determinazione dell'imposta dovuta in caso di affrancamento del saldo attivo risultante dalla rivalutazione - deve essere considerata al lordo dell'imposta sostitutiva versata per il riconoscimento fiscale degli effetti della rivalutazione ... risultando, pertanto, irrilevante che il saldo attivo debba essere esposto in bilancio al netto dell'imposta sostitutiva"*.



Infine, in caso di distribuzione della riserva da riallineamento (non affrancata), le somme distribuite costituiscono utile sia in capo alla società distributrice, la quale potrà godere di un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva versata per il riallineamento dei valori, sia nei confronti dei soci percipienti, in capo ai quali l'attribuzione sconta il regime fiscale ordinario proprio dei dividendi societari. Tale trattamento fiscale risulta, a detta dell'Agenzia, indistintamente applicabile tanto alle riserve di utili quanto alle riserve di capitale.

Risposta ad interpello n. 542 del 9 agosto 2021 - Cessione eccedenze di imposta infragruppo

Con la risposta ad interpello n. 542, l'Agenzia delle Entrate ha confermato l'attuabilità di una cessione di eccedenze infragruppo nell'ambito del consolidato fiscale in pendenza di una fusione.

Nell'ambito del quesito proposto, la società italiana AH (interamente partecipata da PIH S.r.l.) ha esercitato congiuntamente alle proprie controllate l'opzione per il regime di tassazione di gruppo per i periodi d'imposta dal 2019 al 2021.

Nel corso del 2021, prima del termine previsto per la presentazione del Modello CNM 2021, la società AH sarà incorporata nella controllante PIH, la quale presenterà, per conto dell'incorporata, la suddetta dichiarazione, da cui emergerà un credito d'imposta, che la società AH intende cedere alla controllata AV ai sensi dell'art. 43-ter D.P.R. 602/1973, che disciplina le cessioni di eccedenze di imposta infragruppo, laddove sussista un rapporto di controllo.

Ciò premesso, le società istanti hanno chiesto se possa trovare applicazione l'art. 43-ter, qualora alla data di presentazione dal Modello CNM 2021 si sia perfezionata l'operazione di fusione.

Posto che la cessione delle eccedenze produce effetto tra le parti AH e AV in ragione del consenso tra le stesse espresso e che l'indicazione della cessione in dichiarazione rappresenta esclusivamente una modalità di esternazione da parte di PIH della volontà delle parti già validamente espressa (non ha, quindi, valenza anche ai fini dell'efficacia del trasferimento del credito tra le parti), secondo l'Agenzia delle Entrate il requisito del controllo ex art. 43-ter deve essere valutato con riguardo alle sole società AH e AV. Da ciò discende che AH può cedere il credito ad AV, nonostante l'adempimento dichiarativo sia effettuato dall'incorporante PIH per suo conto, sempreché, dalla contabilità e dagli atti della fusione risulti la volontà di AH di applicare la richiamata norma.

Risposta ad Interpello n. 569 del 30 agosto 2021 - Ritenuta sugli interessi derivanti dai finanziamenti a medio/lungo termine corrisposti a non residenti

L'Agenzia delle Entrate ha escluso la possibilità di applicare il regime di esenzione nei confronti dei beneficiari degli interessi - sui finanziamenti a medio/lungo termine di cui all'art. 26, comma 5-bis, D.P.R. n. 600/1973 - che non siano anche i diretti percettori degli stessi.

Nel caso oggetto di interpello, il finanziamento veniva corrisposto da un Fondo lussemburghese ad una società italiana per il tramite di una Holding intermedia, anch'essa lussemburghese. L'istante riteneva che gli interessi corrisposti dalla società italiana alla Holding intermedia potessero essere esclusi dall'applicazione della ritenuta in considerazione del fatto che il Fondo, qualificato come investitore istituzionale estero, era ritenuto il "sostanziale" e indiretto percettore degli interessi attivi.

Di diverso avviso si è dimostrata l'Agenzia delle Entrate per la quale - come chiarito anche nella precedente Risoluzione n. 76/E/2019 - il profilo soggettivo della norma non permette di applicare il principio del beneficiario effettivo "*così da ricondurre il flusso degli interessi esclusivamente al soggetto estero percettore finale del reddito*"; e ciò in quanto la formulazione letterale e la ratio della norma non permettono un approccio di tipo "*look through*". Infatti, in quest'ottica, si deve leggere l'esenzione di cui al comma 5-bis solo all'interno del perimetro di cui al precedente comma 5, il quale espressamente richiama i soli "percettori" degli interessi e non già i beneficiari effettivi del reddito che non ne siano "anche" i percettori diretti, a differenza, ad esempio, di quanto avviene nell'articolo 26-quater del medesimo decreto.

In definitiva, è in capo al primo prenditore degli interessi (i.e. Holding intermedia) che deve essere valutata la sussistenza dei requisiti soggettivi richiesti affinché si possa applicare l'esenzione da ritenuta sui finanziamenti a medio/lungo termine, a nulla rilevando che il Fondo rientri tra gli investitori istituzionali esteri.



Ordinanza della Corte di Cassazione n. 23384 del 24 agosto 2021 - Disapplicazione del regime delle società di comodo

Con la pronuncia in rassegna, la Suprema Corte torna a pronunciarsi sul tema delle situazioni oggettive - di cui all'art. 30, comma 4-bis, L. 724/94 - che rendono impossibile il conseguimento di ricavi e consentono di escludere l'applicazione della disciplina sulle società di comodo.

Nella sentenza impugnata, i giudici di merito avevano ritenuto non dimostrate dalla Società le dedotte condizioni oggettive poiché non ricondotte a specifici impedimenti di carattere oggettivo e assoluto, ma bensì a precise e legittime scelte economiche dell'imprenditore.

Nell'accogliere le doglianze della contribuente, gli Ermellini hanno rilevato che la nozione di impossibilità, contenuta nella norma *ratione temporis* applicabile, deve essere intesa non in termini assoluti, quanto piuttosto in termini economici e su un piano concreto in considerazione delle effettive condizioni di mercato. Tale concetto è ribadito dalla ratio della riforma che ha interessato il comma 4-bis che, eliminando il criterio della "straordinarietà" dalle situazioni oggettive di impedimento al realizzo di utili, ha di fatto attenuato il rigore della scriminante. Di conseguenza, l'impossibilità deve essere intesa in senso elastico individuandosi in uno specifico fatto - indipendente da consapevoli scelte imprenditoriali - che impedisca lo svolgimento dell'attività produttiva con risultati reddituali conformi ai minimi standards legali.

Nella fattispecie in esame, la CTR Campania aveva escluso che la ricorrente avesse offerto la prova della ricorrenza di una circostanza oggettiva, valida ai fini della disapplicazione della normativa sulle società di comodo, ritenendo che la non operatività della Società dovesse riferirsi a "*un concentrarsi di eventi sfortunati*" ovvero a "*inettitudine produttiva dovuta a una mancanza di strategie imprenditoriali*".

La Cassazione ha sovvertito l'esito del giudizio, ritenendo che entrambe le situazioni sopra citate siano indicative di eventi estranei alla volontà dell'imprenditore, ascrivibili non già ad un'inerzia nel compimento delle attività d'impresa, quanto piuttosto all'incapacità dell'imprenditore di conseguire i risultati voluti a causa di un proprio deficit di capacità. Le stesse possono quindi rappresentare quelle oggettive situazioni che rendono impossibile il conseguimento dei ricavi minimi richiesti dalla normativa sulle società di comodo, legittimando la disapplicazione della stessa.

Ordinanza della Corte di Cassazione n. 22336 del 5 agosto 2021 - Motivazione degli avvisi di accertamento

La Cassazione, nella pronuncia n. 22336 del 5 agosto 2021, nell'accogliere le tesi dell'Agenzia delle Entrate, ha ribadito un principio dalla stessa già affermato (Cass. Civ., 13 febbraio 2019, n. 4176) in tema di motivazione degli avvisi di accertamento per *relationem*, ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti già in possesso del contribuente.

La stessa ha, in particolar modo osservato che quando l'Ufficio finanziario pone come motivazione dell'accertamento talune parti di atti già noti al contribuente, l'Ufficio stesso, come avvenuto nel caso oggetto di esame da parte della Suprema Corte, deve poi aver cura di riprodurne il contenuto essenziale, ovvero le parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto che risultano sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento e la cui indicazione consente al contribuente prima, e al giudice poi, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono le parti del discorso che formano gli elementi della motivazione della decisione.

Ordinanza della Corte di Cassazione n. 22896 del 13 agosto 2021 - Utilizzabilità della documentazione prodotta in sede contenziosa

Con l'ordinanza in rassegna, la Suprema Corte di Cassazione ha ritenuto gravemente carente e al di sotto del minimo costituzionale la motivazione posta a sostegno della decisione impugnata dal ricorrente, a causa dell'omissione di riferimenti alla documentazione utilizzata dal giudice di merito nella formulazione del proprio giudizio ed alla valenza dimostrativa della stessa. Nello specifico, la Cassazione ha espresso il principio secondo cui la motivazione è solo apparente (e di conseguenza la sentenza è nulla poiché affetta da *error in procedendo*) quando, sebbene esistente, non renda percepibile il fondamento della decisione adottata e dunque non comprensibile il ragionamento del giudice posto a fondamento della stessa.



Nell'esame delle ulteriori doglianze sollevate dal ricorrente, la Corte ha altresì avuto modo di precisare, richiamando i numerosi precedenti giurisprudenziali in materia, che l'omessa esibizione - da parte del contribuente - dei documenti in sede amministrativa, comporta l'inutilizzabilità della produzione degli stessi in sede contenziosa, prevista dall'art. 32 del D.P.R. n. 600/73, solo al ricorrere dello specifico presupposto di una richiesta specifica e puntuale di esibizione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Infine, occorre ricordare che è onere dell'Amministrazione finanziaria dimostrare di aver invitato il contribuente al contraddittorio in sede amministrativa e di avergli inoltrato la richiesta di produzione documentale, accompagnata dall'informativa delle conseguenze dell'eventuale mancata od insufficiente risposta.



Schema di Decreto Legislativo recante attuazione della Direttiva UE 2018/1910

È all'esame della VI commissione Finanze e della XIV commissione Politiche dell'Unione Europea, che hanno tempo fino al 14 settembre 2021 per esprimere il proprio parere sul testo proposto, lo Schema di decreto legislativo (Atto del Governo n. 283), che reca l'attuazione della direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio del 4 dicembre 2018.

Con l'intenzione di adeguare la normativa IVA dei singoli Paesi UE, soprattutto con riferimento agli scambi di beni, a livello eurounionale è stato adottato il c.d. "pacchetto *quick fixes*" (le quattro "soluzioni rapide") che riguardano:

1. le c.d. vendite a catena;
2. il *consignment stock* (rectius: il *call off stock*);
3. la valenza sostanziale del numero di partita IVA;
4. la prova delle cessioni intracomunitarie.

Il pacchetto *quick fixes* trova attuazione in una serie di provvedimenti, tra i quali la citata direttiva (UE) 2018/1910, che è ora in fase di recepimento nell'ordinamento italiano e che contiene disposizioni che riguardano alcune delle soluzioni rapide sopra elencate e, più precisamente:

- la semplificazione e il trattamento uniforme del *call off stock* negli scambi transfrontalieri;
- l'armonizzazione del trattamento IVA delle cessioni a catena;
- il riconoscimento della natura di condizioni sostanziali al numero di identificazione IVA del cessionario ed alla compilazione da parte del cedente dell'elenco riepilogativo delle cessioni intra-UE: tali condizioni si aggiungono a quelle già previste dalla disciplina IVA comunitaria e devono ricorrere per assicurare a questa tipologia di operazioni la non imponibilità IVA.



Risoluzione n. 51 del 3 agosto 2021 - Sanzione applicabile per l'illegittima detrazione dell'IVA

L'Agenzia delle Entrate è stata chiamata a fornire la propria interpretazione sull'ambito applicativo dell'articolo 6, comma 6, D.Lgs. n. 471 del 1997, in base al quale viene stabilita:

- una sanzione amministrativa del 90% per *“Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa”* e
- una sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro per il cessionario o committente (fermo restando il diritto alla detrazione) *“In caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore”*.

Con riferimento a questa seconda previsione, la Corte di Cassazione (sentenza 3 novembre 2020, n. 24289) si è espressa statuendo che *“come chiaramente si evince dal tenore letterale della richiamata disposizione”* la stessa *“trova applicazione solo in relazione alle operazioni imponibili, allorquando sia stata corrisposta l'IVA in base ad un'aliquota superiore a quella effettivamente dovuta e non anche con riferimento alle ipotesi di operazioni non imponibili”*.

Ciò in quanto, secondo alcuni richiamati principi stabiliti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE *“l'esercizio del diritto di detrazione è circoscritto alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA e versate in quanto dovute”*.

L'Agenzia, richiamando quanto espresso dalla Corte di Cassazione, ha quindi concluso che la sanzione fissa è irrogabile solo in caso di applicazione dell'IVA in misura superiore a quella effettiva, mentre si rende applicabile la sanzione proporzionale qualora il cessionario/committente abbia pagato al cedente/prestatore - e, di conseguenza, abbia detratto - l'IVA addebitatagli per errore in fattura, pur trattandosi di operazioni esenti o non imponibili.

Risposta ad interpello n. 529 del 6 agosto 2021 - Trattamento fiscale applicabile agli aggiustamenti di prezzo sulla base imponibile IVA

Due società estere, appartenenti al settore farmacologico e prive di stabile organizzazione in Italia, hanno stipulato un contratto in base al quale:

- “Alfa” è responsabile della produzione e dello sviluppo del principio attivo;
- “Beta” si occupa della trasformazione del principio attivo in prodotto finito e della successiva commercializzazione in Italia o in altri paesi appartenenti alla UE.

La particolarità del contratto riguarda la modalità di determinazione del prezzo di vendita del principio attivo da Alfa a Beta.

In sede di cessione del principio attivo, infatti, viene applicato un prezzo provvisorio che è poi oggetto di un successivo aggiustamento (definito *“Profit True Up”*) a consuntivo, determinato sulla base dei profitti conseguiti dalle Parti derivanti dalla cessione del principio attivo e dei prodotti finiti.

Interpellata circa la rilevanza del *“Profit True up”* sulla base imponibile della cessione del principio attivo da Alfa a Beta, l'Agenzia ha affermato la rilevanza IVA degli aggiustamenti di prezzo, sulla base delle seguenti considerazioni:

- sussiste un legame diretto tra gli importi determinati a consuntivo e le cessioni del principio attivo, considerato che i primi rappresentano un mero aggiustamento del prezzo di cessione originariamente determinato;
- gli aggiustamenti incidono direttamente sulla base imponibile, in diminuzione o in aumento della medesima, in funzione delle differenze di profitto conseguito dalle due società, nella misura della percentuale riferibile a ciascun Paese di vendita dei prodotti;
- conseguentemente, tali importi devono intendersi, in linea di principio, rilevanti ai fini IVA e, pertanto, si qualificano come variazioni in aumento o in diminuzione della base imponibile delle medesime transazioni da documentare mediante l'emissione di una nota di variazione in aumento o in diminuzione ai sensi dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972.



Risposta ad interpello n. 541 del 9 agosto 2021; Risposta ad interpello n. 548 del 18 agosto 2021; Principio di diritto n. 12 del 9 agosto 2021 - Servizi strettamente connessi ai vaccini Covid-19

Con alcune risposte ad interpello e con un principio di diritto, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che i seguenti servizi si possono considerare strettamente connessi ai vaccini Covid-19 e che, pertanto, possono essere assoggettati al regime IVA di favore previsto per le operazioni che hanno ad oggetto i vaccini:

- il servizio di supporto amministrativo alle attività di vaccinazione anti Covid-19, prestato da una cooperativa sociale nei confronti di una ULSS e che si sostanzia nell'accettazione, nella registrazione dati su apposito gestionale, nella stampa di etichette e nel rilascio di certificati vaccinali (Risposta n. 541);
- la concessione in uso, dietro corrispettivo, da parte di una società nei confronti di un'azienda ospedaliera universitaria, di una porzione delle proprie aree espositive per consentire lo svolgimento della campagna di vaccinazione da Covid-19, garantendo anche l'idoneo allestimento degli spazi e la prestazione di alcuni servizi accessori, come l'utilizzo di aree riservate al personale e dei servizi igienici (Risposta n. 548);
- le prestazioni di servizi relative al rilascio ed alla gestione della piattaforma nazionale vaccini erogate sulla base della Convenzione stipulata con il Commissario Straordinario, in quanto si tratta di servizi funzionali e necessari per consentire l'accesso alle forniture di tali vaccini a tutti i cittadini il più rapidamente possibile e, pertanto, "indispensabili" al fine di raggiungere l'obiettivo previsto a livello comunitario, di accelerare la diffusione degli stessi contro le infezioni da Covid-19 (Principio di diritto n. 12).

Risoluzione n. 54 del 6 agosto 2021 - 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

Con il Provvedimento direttoriale prot. n. 151377/2021 del 15 giugno 2021 è stato approvato il modello di 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
- di esistenza della condizione di navigazione in alto mare.

A partire dal 14 agosto 2021 la possibilità di effettuare acquisti di beni e servizi e importazioni in regime di non imponibilità IVA, ex art. 8-bis del DPR 633/1972, è subordinata alla presentazione telematica del modello sopra citato.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito - con il documento di prassi qui in commento - i primi chiarimenti sulle modalità di presentazione da parte del proprietario dell'imbarcazione, del comandante o del soggetto che abbia la responsabilità gestionale effettiva della nave o, per conto di questi da parte di un intermediario delegato (soggetto incaricato alla trasmissione telematica), del modello di cui si discute.

Vengono, inoltre, forniti chiarimenti sulla presentazione del modello:

- da parte di soggetti non residenti, non stabiliti, non identificati nel territorio dello Stato;
- da parte di "fornitori indiretti", vale a dire dei soggetti che prestano servizi e/o effettuano cessioni di beni non direttamente nei confronti del dichiarante;
- nell'ipotesi di navi in costruzione, che non dispongono ancora di un numero di registrazione.

Risposta ad interpello n. 580 del 6 settembre 2021 - Leasing e gestione separata delle attività ai fini IVA

Un intermediario finanziario intende aggiungere alle attività che già svolge e per le quali ha già optato per la separazione ai fini IVA, ai sensi dell'art. 36, comma 3, del DPR 633/1972, un'attività di *leasing* che avrà le seguenti caratteristiche:

- non si concretizzerà nell'erogazione di nuovo leasing ma in semplice gestione di contratti di *leasing* già in essere (acquisiti unitamente alla cessione del credito per canoni maturati e non pagati);



- sarà svolta in via sistematica e contraddistinta da uno specifico codice ATECO;
- sarà caratterizzata da flussi di operazioni attive e passive autonomi e ben identificabili rispetto alle altre attività svolte dal medesimo soggetto;
- sarà possibile identificare con criteri oggettivi l'effettiva quota di utilizzo, nell'ambito delle diverse tipologie di operazioni, dei beni ammortizzabili e dei servizi utilizzati promiscuamente.

In definitiva, secondo l'istante, per le caratteristiche e per le modalità di svolgimento, l'attività di *leasing* in commento sarebbe scindibile e suscettibile di formare oggetto di autonoma e indipendente attività d'impresa e, inoltre, sarebbe possibile individuare e correlare, in concreto, gli acquisti relativi a tale attività con le operazioni attive relative all'attività medesima.

Sulla base di tali elementi e circostanze, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che l'ulteriore attività di *leasing* potrà essere oggetto di opzione per la gestione separata ai sensi dell'art. 36, comma 3 del Decreto IVA, atteso che sono rispettate le indicazioni fornite con la precedente circolare n. 19/E del 2018 e sintetizzate dal contribuente nella sua istanza.

L'Agenzia avverte, tuttavia, che la scelta di applicare l'imposta separatamente deve rispettare in ogni caso la *ratio* sottesa alla norma da ultimo citata, vale a dire di rendere meno svantaggiosa, nel caso concreto, la disciplina del diritto alla detrazione, neutralizzando gli effetti distorsivi scaturenti dalla detrazione forfetaria dell'imposta secondo il metodo del *pro-rata* per tutte le attività esercitate, sia imponibili che esenti.



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

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di revisione e consulenza aziendale con oltre 91.000 professionisti altamente qualificati in più di 167 paesi. In Italia BDO è presente con circa 1.000 professionisti con una struttura integrata e capillare che garantisce la copertura del territorio nazionale.

Milano
Viale Abruzzi, 94

La Tax News viene pubblicata con l'intento di tenere aggiornati i clienti sugli sviluppi in ambito fiscale. Questa pubblicazione non può, in nessuna circostanza, essere associata, in parte o in toto, ad un'opinione espressa da BDO. Nonostante l'attenzione con cui è preparata, BDO non può essere ritenuta responsabile di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento. La redazione di questo numero è stata completata il giorno 13 settembre 2021.

Roma
Via Ludovisi, 16

Torino
Corso Re Umberto, 9bis

Bologna
Corte Isolani, 1

Treviso
Viale G. Verdi, 1

www.bdo.it



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

© 2021 BDO (Italia) - Tax News - Tutti i diritti riservati.