



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

- ▶ **Imposte sui redditi** (p2)
- ▶ **Imposta sul valore aggiunto** (p7)
- ▶ **NEW** **Expatriates & Global Mobility** (p11)



vai agli argomenti di interesse!



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

### Provvedimento n. 309145 del 10/11/2021 - Bonus sanificazione/acquisto dpi/tamponi

L'articolo 5 del D.L. n. 132/2021, pubblicato sulla G.U. n. 234 del 30.9.2021, ha prorogato al 30.11.2021 il Provvedimento n. 309145 del 10/11/2021 che individua la misura effettiva del c.d. "bonus sanificazione / DPI", spettante con riferimento alle spese sostenute nel periodo giugno-agosto 2021.

In particolare, è previsto che il bonus può essere fruito in misura integrale, ossia in misura pari al 30% delle spese sostenute nel predetto periodo.

Qualora si decida di utilizzare il credito in compensazione orizzontale, ai sensi dell'art 17 D. Lgs. n. 241/1997, andrà utilizzato il codice tributo 6951, istituito con la risoluzione n. 64/E dell'11 novembre 2021. Nel campo "anno di riferimento" andrà riportato "2021".

### Provvedimento n. 291090 del 27/10/2021 - Credito d'imposta investimenti mezzogiorno

Il Provvedimento n. 291090 del 27/10/2021 ha approvato il nuovo modello di comunicazione per la fruizione del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, nei Comuni del sisma del Centro-Italia e nelle zone economiche speciali (ZES). L'aggiornamento si è reso necessario per adeguare il modello alla modifica della disciplina, contenuta nell'art. 5, DL n. 91/2017, ad opera dell'art. 57, DL n. 77/2021, che ha elevato il limite massimo del costo complessivo agevolabile di ciascun progetto da € 50 milioni a € 100 milioni ed esteso l'agevolazione all'acquisto dei beni immobili strumentali.



### Principio di diritto n. 15/2021 - Determinazione del credito di imposta estero, ai sensi dell'articolo 165, comma 1 e comma 10, DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), per i soggetti che beneficiano dell'agevolazione Patent Box

Come noto, se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, al contribuente spetta un credito per le imposte ivi pagate in via definitiva, fino a concorrenza della quota d'imposta italiana corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo, al netto delle perdite di precedenti periodi di imposta ammesse in diminuzione.

L'Agenzia delle Entrate, nel principio di diritto qui in commento, ha innanzitutto ricordato che, con la circolare n. 9/E del 2015, è stato previsto che, ai fini del calcolo del suddetto credito d'imposta, il reddito estero (diverso da quelli d'impresa e di lavoro autonomo), così come rideterminato in base alle disposizioni fiscali italiane, deve essere assunto al "lordo" dei costi sostenuti per la sua produzione, in ragione delle obiettive difficoltà nella determinazione e nel controllo dei costi effettivamente imputabili a singoli elementi reddituali.

Si è posto peraltro il dubbio che, con riferimento a flussi reddituali esteri che beneficino del regime Patent Box, il calcolo debba essere effettuato sui flussi netti in luogo dei flussi lordi. Tale perplessità si origina dal fatto che l'art. 11 del Decreto interministeriale del 30 luglio 2015 (cd "Decreto Patent Box") ha posto a carico dei soggetti che intendono usufruire di detta agevolazione, sui redditi derivanti dall'utilizzo diretto o indiretto di beni immateriali (IP), l'obbligo di predisporre un sistema di tracciabilità delle spese e dei redditi (cosiddetto "track and tracing"). Nella prassi, ci si è quindi chiesti se tale sistema di tracciabilità dei costi fosse tale da far venir meno le ragioni di obiettiva difficoltà nella determinazione dei costi che avevano indotto l'Agenzia delle Entrate ad assumere la posizione espressa con la Circolare n. 9/E sopra citata.

L'Amministrazione finanziaria, nel principio di diritto qui in commento, ha chiarito che l'utilizzo del sistema di "track and tracing" adottato in sede di Patent Box, non risulta idoneo a soddisfare le esigenze dell'art. 165, co. 1, del TUIR, poiché lo stesso non garantisce un livello di accuratezza tale da permettere la rilevazione e l'imputazione dei costi effettivi, né sui singoli redditi percepiti, né sui singoli soggetti da cui provengono tali redditi, non risultando idoneo a superare le obiettive difficoltà nella determinazione e nel controllo dei costi effettivamente imputabili a singoli elementi reddituali previste dalla circolare n. 9/E del 2015 e che, dunque, non possa considerarsi derogato, per i soggetti che beneficiano dell'agevolazione Patent Box, il principio di assunzione "al lordo" del reddito estero.

### Circolare n. 13/E del 2/11/2021 - Credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione

La Circolare qui in commento esamina l'agevolazione introdotta dall'articolo 32, del D.L. n. 73/2021, rinviando, per quanto compatibili, ai chiarimenti forniti con le circolari n. 20/E/2021 e n. 25/E/2020. In particolare, oltre a ricalcare il contenuto dell'art. 32, viene precisato quanto segue:

- con riferimento alla somministrazione di tamponi, sono da includere le spese connesse, propedeutiche e necessarie alla somministrazione stessa (ad esempio, l'acquisto dei tamponi, le spese del personale sanitario, ecc.), purché sostenute a favore di coloro che prestano attività lavorativa presso i soggetti beneficiari;
- sono in generale da escludere dall'agevolazione le spese sostenute per la consulenza in materia di prevenzione e salute sui luoghi di lavoro, per la progettazione degli ambienti di lavoro, l'addestramento e la stesura di protocolli di sicurezza;
- il credito d'imposta spetta anche nell'ipotesi in cui gli interventi effettuati sugli impianti di condizionamento siano diversi da quelli di "ordinaria" manutenzione e rientrino tra le attività di "sanificazione", così come qualificate nella citata circolare n. 20/E/2020;
- in relazione alla facoltà di utilizzare il credito in dichiarazione dei redditi, occorre fare riferimento alla dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui la spesa è stata sostenuta;
- l'utilizzo in compensazione può avvenire a partire dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento con cui verrà stabilita la percentuale del credito spettante (fissata nella misura del 100% secondo il Provvedimento n. 309145/2021 del 10/11/2021, commentato nella sezione novità legislative) - a tal fine, deve essere utilizzato il codice tributo "6951", indicando l'anno "2021" (v. Risoluzione n. 64/E/2021) nel modello F24 da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate;
- l'agevolazione non prevede la possibilità di cedere in tutto o in parte il credito d'imposta.



## Risposta ad interpello n. 761/E del 3 novembre 2021 - Modalità di recupero del disallineamento tra i valori civili e fiscali dei beni materiali ammortizzabili

Con la risposta a interpello n. 761/E/2021, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito le modalità con cui procedere al riassorbimento del disallineamento tra valori civili e fiscali dei beni - emerso nell'anno di entrata in funzione del cespite (laddove, per effetto dell'art. 102 co. 2 del TUIR, per il primo esercizio la deduzione è ammessa in misura non superiore al coefficiente tabellare, previsto per la specifica categoria di immobilizzazione dal D.M. 31/1988, ridotto alla metà) - in caso di variazione della vita utile dei beni. In particolare modo, nel caso sottoposto all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate, qualora la Società non avesse proceduto alla modifica della vita utile del bene, tale disallineamento sarebbe rientrato al termine del processo di ammortamento contabile dello stesso, mentre, a seguito della modifica della sua vita utile, ed in particolare del suo allungamento, sussisterebbero, a detta della Società istante, le condizioni per farlo rientrare in corso di ammortamento contabile, negli esercizi in cui le quote di ammortamento imputate a conto economico risultano inferiori a quelle fiscalmente deducibili, in applicazione dei coefficienti di ammortamento succitati.

L'Amministrazione Finanziaria ha condiviso la tesi dell'istante, chiarendo che i principi contenuti nella risoluzione n. 98/E/2013 - che prevedono il riassorbimento del disallineamento emergente da una svalutazione solo civilistica delle immobilizzazioni materiali attraverso la deduzione fiscale di quote annue di ammortamento più alte rispetto a quelle imputate a conto economico (deduzione effettuata in sede di dichiarazione dei redditi tramite variazioni in diminuzione da operarsi fino al limite massimo costituito dal rispettivo coefficiente tabellare di cui al D.M. 31/1988) -, trovano applicazione anche per i disallineamenti tra valori civilistici e valori fiscali emergenti dalla diversa dinamica dell'ammortamento civilistico rispetto all'ammortamento fiscale.

In particolare, l'interpello in commento chiarisce che la variazione in diminuzione ai fini IRES dovrà essere recuperata nel primo periodo di imposta in cui vi è "capienza" per la deduzione di un'ulteriore quota di ammortamento fiscale, fino alla quota massima calcolata in applicazione delle aliquote tabellari previste dal D.M. 31/1988, e non al termine del periodo di ammortamento civilistico.

## Consultazione pubblica del 23 novembre 2021 - Bozza di circolare sul regime della rivalutazione dei beni d'impresa e del riallineamento fiscale di cui all'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104

In data 23 novembre 2021, è stata pubblicata, in pubblica consultazione, la bozza di Circolare di cui all'oggetto, che raccoglie i principali chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate alle istanze di interpello presentate dai contribuenti.

Riservandoci di trattare più compiutamente il contenuto di detta Circolare, una volta che la stessa sarà resa definitiva, ci premeva soffermarci sull'interpretazione fornita dall'Agenzia in merito al trattamento da riservare alla riserva da rivalutazione/riallineamento in caso di operazioni straordinarie (par. 3.1).

In particolare modo l'Agenzia delle Entrate, contrariamente a quanto dalla stessa sostenuto nella Risoluzione n. 1/E del 2001 e da quanto indicato nella stessa relazione governativa all'articolo 123, comma 4, del Testo Unico del 1986 (ora sostanzialmente riprodotto nell' art. 172, comma 5), ha avuto modo di affermare che le riserve di rivalutazione in sospensione di imposta "non rientrano" tra le riserve "tassabili solo in caso di distribuzione", atteso che il relativo presupposto impositivo può ben verificarsi, secondo l'Ufficio, anche in circostanze diverse dalla loro attribuzione ai soci, ossia qualora si verificassero utilizzi diversi dalla copertura perdite.

Sulla base di tale posizione, pertanto, in presenza di una operazione di fusione ovvero di scissione, la società incorporante o beneficiaria sarebbe obbligata a ricostituire la riserva in sospensione di imposta iscritta dall'incorporata o attribuita alla beneficiaria, utilizzando, in caso di incapienza dell'eventuale avanzo, le eventuali riserve disponibili (denominandole a tal fine) ed il capitale sociale (nei limiti in cui lo stesso non sia già vincolato ai fini fiscali). Qualora le riserve disponibili ed il capitale sociale non risultassero capienti, l'eventuale eccedenza verrebbe ad essere tassata in capo alla società incorporante o alla società beneficiaria della scissione.

Lo stesso vale anche in presenza di un regime di sospensione di imposta derivante dall'adesione ad una legge di riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori contabili iscritti, ai sensi dell'articolo 14 della legge n. 342 del 2000. Tale posizione ha sollevato diverse perplessità ed è stata da più parti criticata. Si auspica pertanto che la stessa possa essere rivista in sede di stesura definitiva della Circolare.



### Cass. 16 novembre 2021, sentenze n. 34444 e 34445 - Credito inesistente/non spettante

Nelle sentenze nn. 34444 e 34445 del 16 novembre 2021, la Corte di Cassazione - pronunciandosi in materia di indebito utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta - ha puntualizzato il discrimine tra credito "inesistente" e "non spettante", la cui distinzione determina un notevole impatto sui risvolti sanzionatori.

Secondo i giudici, la distinzione tra inesistenza e non spettanza dei crediti d'imposta è da rinvenire nella definizione di credito "inesistente", di cui all'art. 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997, così come modificato dall'articolo 15 del Dlgs. n. 158/201, secondo cui si considera tale il credito quando manca il presupposto costitutivo (ossia quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili-patrimoniali-finanziari del contribuente) e quando tale inesistenza non sia evincibile dai controlli automatizzati di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972.

Ebbene la Corte, con le sentenze in parola, superando l'orientamento espresso in alcune pronunce della giurisprudenza di legittimità secondo il quale, ai fini dell'individuazione del termine di decadenza dell'azione di accertamento, "sarebbe priva di senso logico-giuridico la distinzione tra "credito inesistente" e "credito non spettante" (cfr., inter alia, Cass. nn. 19237/2017, 24093/2020 e 345/2021), ha precisato che devono ricorrere entrambi i requisiti sopra esposti per considerare inesistente il credito: ne deve cioè mancare il presupposto costitutivo e l'inesistenza non deve risultare evincibile dai controlli automatizzati. La sussistenza, dunque, di uno solo di essi non può determinare la configurazione di un credito inesistente, ma viceversa di un credito non spettante.

### Sentenza Corte di Cassazione n. 36362/2021 - Indeducibilità compenso del dipendente presidente del Cda o amministratore unico

In tema di imposte sui redditi, la qualifica di lavoratore dipendente di una società di capitali e la carica di presidente del consiglio di amministrazione o di amministratore unico della stessa risultano incompatibili, con conseguente indeducibilità dei costi di lavoro dipendente riferiti al soggetto che riveste entrambi i ruoli.

Con la pronuncia in rassegna la Suprema Corte di Cassazione ha definito come l'incompatibilità sopra descritta discenda dal fatto che "il cumulo nella stessa persona dei poteri di rappresentanza dell'ente sociale, di direzione, di controllo e di disciplina rende impossibile quella diversificazione delle parti del rapporto di lavoro e delle relative distinte attribuzioni che è necessaria perché sia riscontrabile l'essenziale ed indefettibile elemento della subordinazione, con conseguente indeducibilità dal reddito della società del relativo costo da lavoro dipendente".

Viene inoltre precisato che la qualità di socio o amministratore di società di capitali (che non sia amministratore unico o presidente del Cda) è al contrario compatibile con la qualifica di lavoratore subordinato. Tuttavia, ai fini della deducibilità del costo dal reddito d'impresa, occorre verificare la sussistenza di un vincolo di subordinazione gerarchica, del potere direttivo e, in particolare, lo svolgimento di mansioni diverse da quelle proprie della carica sociale rivestita.

In mancanza di tale vincolo, la sola "osservanza di un determinato orario di lavoro e la percezione di una regolare retribuzione non sono sufficienti da sole a far ritenere la sussistenza del rapporto di lavoro subordinato".

### Ordinanza Corte Cassazione 26.10.2021, n. 30024 - Spese di sponsorizzazione

Con l'Ordinanza n. 30024 del 26 ottobre 2021 la Corte di Cassazione, trattando un caso avente ad oggetto il recupero a tassazione di costi per spese di sponsorizzazione ritenute indeducibili, afferma che la deducibilità di tali costi dipende dalla valutazione di merito della loro inerenza, o meno, all'attività di impresa esercitata dalla società contribuente, considerando infondato il recupero a tassazione delle somme di cui sopra.

Nel superare la nozione fiscale di inerenza correlata ad una valutazione in termini di utilità o congruità della spesa, viene affermato che, in tema di imposta sui redditi d'impresa, il principio di inerenza:

- esprime la riferibilità dei costi sostenuti all'attività d'impresa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, escludendo i costi che si collocano in una sfera ad essa estranea;
- non discende dall'art. 109, comma 5 del TUIR, che concerne invece il diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza), cioè la correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili.



Secondo quanto stabilito dai Giudici di legittimità “*l'inerenza deve essere apprezzata attraverso un **giudizio qualitativo**, scevro dai riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti ad un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo*”, anche se, l'incongruità e l'antieconomicità della spesa assumono rilievo, sul piano probatorio, come indici sintomatici della carenza di inerenza, pur non identificandosi in essa.

In tal caso è onere del contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni in relazione allo svolgimento dell'attività d'impresa ed alle scelte imprenditoriali.

### Ordinanza Corte Cassazione 15.11.2021, n. 34221 Compensi amministratori

Con Ordinanza 15 novembre 2021, n. 34221, la Corte di Cassazione ha chiarito che qualora il compenso degli amministratori di una società di capitali, ai sensi dell'art. 2389, comma 1, C.c., non sia stabilito nell'atto costitutivo, è necessaria un'**esplicita delibera assembleare**, che non può considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio.

In contrasto con quanto stabilito dalla Commissione tributaria regionale della Sardegna (sentenza n. 45/5/2012) che affermava l'integrale deducibilità dei compensi corrisposti a favore dell'amministratore, con l'Ordinanza in rassegna viene chiarito che, qualora non siano stabiliti all'interno dell'atto costitutivo, al fine di poter considerare integralmente deducibili i compensi corrisposti agli amministratori occorre che tali compensi siano determinati da **preventiva delibera assembleare**.

La Corte di Cassazione, allineandosi ad un consolidato indirizzo interpretativo, ha stabilito che “*l'effettivo svolgimento dell'attività gestoria non può giustificare da solo la deducibilità dei relativi costi, a prescindere dalla sussistenza dei tali necessari presupposti (preventiva delibera assembleare per il compenso) indispensabili per conferire certezza alla spesa dedotta con conseguente irrilevanza di una delibera successiva*”.

### Ordinanza della Corte di Cassazione n. 28795 del 19 ottobre 2021 - Presunzione di distribuzione degli utili extracontabili nelle società di capitali - Prova contraria

Con l'ordinanza in rassegna, la Cassazione è tornata ad occuparsi del tema della presunzione di distribuzione degli utili occulti nelle società di capitali a ristretta base partecipativa.

Nel caso sottoposto al vaglio della Corte, l'Amministrazione Finanziaria lamentava la mancata applicazione della presunzione (relativa) di distribuzione dei maggiori utili occulti accertati ad una Società, in considerazione del fatto che tali somme rappresentano, in concreto, utili percepiti dai contribuenti.

Nel richiamare i precedenti arresti, la Cassazione evidenzia che la presunzione *de quo* può essere superata solo laddove il socio dimostri la propria “*estraneità alla gestione e conduzione societaria*” rimanendo ferma la possibilità di provare che “*i maggiori ricavi non sono stati concretamente distribuiti, ma accantonati dalla società o da essi reinvestiti*”. Nel caso in esame, contrariamente a quanto disposto dal principio di diritto, i soci avevano addotto che il re-investimento era stato direttamente realizzato proprio da loro, e non dalla Società. Detta prova, non solo appare priva di pregio ma, in effetti, è “*elemento indicativo e probante dell'esatto contrario*”.

La soluzione prospettata dall'Amministrazione finanziaria appare dunque corretta, se si muove dal presupposto che l'operazione di re-investimento è scaturita - secondo *consecutio* logica - solamente in seguito al trasferimento dalla Società ai soci delle somme occultate; ovvero quando le somme erano già entrate a far parte del patrimonio dei contribuenti.

In conclusione, l'ingresso nella sfera di disponibilità delle somme in capo ai soci vale a escludere, *ipso facto*, che l'investimento sia stato compiuto direttamente dalla Società, con conseguente ripresa a tassazione degli utili distribuiti, a nulla rilevando la loro destinazione in altre società.



### Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 3 novembre 2021 - Differimento al 31 dicembre del termine per effettuare l’adesione al servizio di consultazione ed acquisizione delle fatture elettroniche e dei loro duplicati informatici

Il servizio di consultazione ed acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici, messo a disposizione gratuitamente dall’Agenzia delle entrate in attuazione del provvedimento n. 89757 del 2018, permette di consultare e di acquisire i file XML delle fatture elettroniche, emesse e ricevute mediante il Sistema di Interscambio (“Sdl”), all’interno di un’apposita area del portale “Fatture e Corrispettivi”. Aderendo al servizio i file restano disponibili fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di ricezione da parte del Sistema di Interscambio. In proposito si ricorda che gli operatori Iva possono comunicare l’adesione anche tramite un intermediario appositamente delegato.

Il 30 settembre 2021 è scaduto il termine per l’adesione a tale servizio ed è quindi terminato il periodo transitorio durante il quale gli operatori e i loro intermediari delegati, anche in assenza di adesione al relativo servizio, hanno potuto consultare la totalità delle fatture emesse e ricevute fin dall’avvio dell’obbligo generalizzato della fatturazione elettronica.

Con il provvedimento 3 novembre 2021 (Prot. n. 298662/2021) il direttore dell’Agenzia delle entrate ha fissato al 31 dicembre 2021 il differimento del termine per effettuare l’adesione al servizio, prevedendo la possibilità, per chi effettua l’adesione entro il 31 dicembre 2021, di accedere a tutte le fatture emesse e ricevute trasmesse al Sistema di Interscambio dal 1° gennaio 2019.

In caso di mancata adesione non sarà possibile disporre dell’intero file XML della fattura, bensì soltanto di alcuni dati di esso.



### Risposta ad interpello n. 762 del 4 novembre 2021- Recupero dell'IVA mediante emissione di note di credito o con richiesta di rimborso

Nel contesto di una complessa vicenda contrattuale, una società ha emesso alcune fatture con IVA nei confronti di un'altra.

Mentre l'emittente ha provveduto a registrare le fatture emesse ed a liquidare la relativa imposta a debito, la società cliente non le ha registrate e ha anzi chiesto la rettifica delle stesse.

In conseguenza di un ulteriore inasprimento dei rapporti tra le due società, è stato sottoscritto un accordo transattivo per porre fine ai contrasti.

In capo alla società emittente le fatture è rimasto, tuttavia, il dubbio circa la modalità di recupero dell'IVA relativa alle fatture emesse, potendo trovare applicazione, a suo avviso, l'art. 26, comma 2, del decreto IVA, che consente l'emissione di note di variazione in diminuzione, oppure l'art. 30-ter del medesimo decreto che consente di presentare una richiesta di rimborso dell'IVA non dovuta entro due anni dalla data del versamento.

Con la risposta in commento, l'Agenzia delle Entrate ha innanzitutto chiarito i rapporti intercorrenti tra le due disposizioni richiamate:

- l'emissione di note di variazione ex articolo 26 del decreto IVA è lo strumento principale (e generale) per porre rimedio agli errori compiuti in sede di fatturazione;
- soltanto nell'impossibilità oggettiva (non imputabile al soggetto) di emettere tempestivamente la nota di variazione, può farsi ricorso all'articolo 30-ter.

Già in passato l'Amministrazione finanziaria si era pronunciata in questo senso, affermando che l'articolo 30-ter del decreto IVA è norma residuale ed eccezionale che trova applicazione ogni qual volta sussistano condizioni oggettive che non consentono di esperire il rimedio di ordine generale (nel caso di specie l'emissione di una nota di variazione in diminuzione).

Di contro, l'istituto in parola non può essere utilizzato ordinariamente per ovviare alla scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione, qualora tale termine sia decorso per "colpevole" inerzia del soggetto passivo (risposte n. 190/2019; n. 592 e 593 del 2020)

Secondo la Cassazione il diritto al rimborso deve comunque essere riconosciuto, nel rispetto del principio di neutralità dell'imposta, laddove vi sia stato un errore a fronte del quale "*il rischio di perdita del gettito fiscale può ritenersi insussistente*", circostanza che ricorre, ad esempio, "*quando risulti accertato che la fattura erroneamente emessa sia stata tempestivamente ritirata dal destinatario senza che questi ne abbia fatto uso fiscale (annotandola nel registro acquisti od in altre scritture contabili destinate ad evidenziare il diritto alla detrazione)*" (ordinanza 30 settembre 2020, n. 20843).

Sulla base di questi principi, l'Agenzia ha, quindi, riconosciuto la facoltà dell'istante di procedere alla richiesta di rimborso ai sensi dell'articolo 30-ter, comma 1, del medesimo decreto, entro il termine di due anni dalla data del versamento, considerato che nel caso di specie:

- è ormai preclusa la possibilità di emettere note di variazione ex articolo 26, commi 2 e 3, del decreto IVA, essendo trascorso più di un anno dall'effettuazione delle operazioni;
- è escluso il rischio di perdita di gettito in quanto il destinatario delle fatture non le ha registrate e, quindi, non ha detratto la relativa IVA.



## Risposta ad interpello n. 736 del 19 ottobre 2021- Definizione di impresa di costruzione - Cessione di fabbricati realizzati tramite imprese appaltatrici

La definizione di “impresa di costruzione” è fondamentale per l’applicazione della disciplina IVA in materia di cessioni immobiliari.

L’art. 10, primo comma, n. 8-ter), del DPR n. 633 del 1972 prevede, in linea generale, l’esenzione da IVA per le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali “per natura”, vale a dire quelli che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni. Tuttavia, sono escluse dall’esenzione IVA le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite **imprese appaltatrici**, determinati interventi di ristrutturazione, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell’intervento.

L’amministrazione finanziaria si è pronunciata in più occasioni:

- chiarendo che nessuna rilevanza assume l’oggetto sociale indicato nello statuto della società;
- prediligendo un’interpretazione ampia, che consente di comprendere nella definizione di “impresa di costruzione” non soltanto i soggetti ai quali risulta intestato il provvedimento amministrativo in forza del quale ha luogo la costruzione o la ristrutturazione del fabbricato, ma anche quelle che, in modo occasionale, si avvalgono di imprese terze per la realizzazione dei lavori (cfr. Circolare 28 giugno 2013, n. 22/E; Circolare 4 agosto 2008, n. 27/E; Circolare 11 luglio 1996, n. 182).

Richiamando tale prassi, l’Agenzia ha confermato che nel caso di specie all’istante poteva essere riconosciuto il ruolo di “impresa costruttrice”.



### Corte di Giustizia UE, sentenza 11 novembre 2021, causa C-281/20 - Acquisti in reverse charge - Fattura che indica un fornitore fittizio - Condizioni sostanziali del diritto alla detrazione dell'IVA

Il caso sottoposto all'attenzione della Corte di Giustizia ha visto una società spagnola acquistare da un'altra società del medesimo Paese materiali di recupero (rottami), indicando che l'operazione era soggetta al regime dell'inversione contabile dell'IVA ed emettendo la relativa fattura.

Le Autorità fiscali spagnole, che hanno proceduto ad una verifica nei confronti della società, hanno ritenuto che le fatture emesse dovessero essere considerate false in quanto, sebbene i suddetti materiali fossero stati incontestabilmente ceduti, l'operazione di cui trattasi costituiva una simulazione, poiché il loro vero fornitore era stato deliberatamente occultato dalla società medesima.

La questione principale sollevata dal giudice del rinvio e sottoposta alla Corte di Giustizia UE ha riguardato l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di beni, qualora l'acquirente abbia consapevolmente menzionato un fornitore fittizio sulla fattura da lui stesso emessa per tale operazione nell'ambito dell'applicazione del regime dell'inversione contabile.

I giudici della Corte UE ricordano, in primo luogo, che il diritto alla detrazione dell'IVA è subordinato al rispetto di condizioni sia sostanziali che formali. In proposito viene chiarito che l'indicazione del fornitore, sulla fattura relativa ai beni o ai servizi per i quali il diritto a detrazione dell'IVA è esercitato, costituisce una condizione formale per l'esercizio di tale diritto.

In secondo luogo, la Corte, richiamando proprie precedenti pronunce, ricorda:

- che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'IVA sia accordata se le condizioni sostanziali sono soddisfatte, anche se talune condizioni formali sono state omesse dai soggetti passivi;
- che tale principio non trova applicazione se la violazione dei requisiti formali ha l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali: e ciò - ad avviso dei giudici - è quanto si è verificato nel caso di specie, perché la mancata indicazione dell'identità del vero fornitore nella fattura relativa ai beni o ai servizi per i quali è esercitato il diritto a detrazione, ha impedito di dimostrare che egli aveva la qualità di soggetto passivo, qualità che costituisce una delle condizioni sostanziali del diritto a detrazione dell'IVA.

In conclusione, il diritto alla detrazione deve essere negato a un soggetto passivo qualora abbia consapevolmente indicato un fornitore fittizio sulla fattura che egli stesso ha emesso per tale operazione nell'ambito dell'applicazione del regime dell'inversione contabile, se, tenuto conto delle circostanze di fatto e degli elementi forniti da tale soggetto passivo, mancano i dati necessari per verificare che il vero fornitore aveva la qualità di soggetto passivo o se è sufficientemente dimostrato che tale soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si inseriva in una simile evasione.



### Risposta ad interpello n. 707 del 14 ottobre 2021 - Nessun obbligo di sostituzione d'imposta per una società italiana in relazione ad azioni assegnate a suoi ex dipendenti

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 707 del 14 ottobre 2021, ha stabilito che non ci sono obblighi di sostituzione d'imposta per una società italiana, per i redditi di lavoro dipendente derivanti da Restricted Stock Units (RSU), se i lavoratori, assegnatari delle azioni, non hanno più in essere alcun rapporto di lavoro subordinato con la stessa all'atto della verifica del presupposto impositivo.

Il caso esaminato dall'Amministrazione Finanziaria riguarda l'acquisizione di un Gruppo da parte di una Società extra UE, a seguito della quale è stata riconosciuta ai dipendenti, già beneficiari di piani di azionariato, la possibilità di ricevere Restricted Stock Units della nuova Capogruppo in sostituzione del valore (non attribuito) delle azioni che sarebbero maturate in un momento successivo all'acquisizione.

Le azioni originariamente facenti parte di un piano di azionariato destinato ai dipendenti di più società del Gruppo (tra cui una controllata Italiana), sono state quindi riconvertite in un altro piano dalla nuova capogruppo non residente.

La società italiana, precedente datore di lavoro dei lavoratori assegnatari delle RSU, chiede se debba agire in qualità di sostituto d'imposta per i redditi di lavoro dipendente derivanti dall'esercizio di dette azioni.

Con riferimento agli obblighi di sostituzione d'imposta, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in questo caso, la Società istante (società italiana ex datrice di lavoro) non è tenuta ad assolvere agli obblighi di sostituzione d'imposta in quanto non è il soggetto che assegna le azioni ed i lavoratori destinatari di tali "valori" non sono suoi dipendenti.

Inoltre, l'Amministrazione finanziaria, ha concluso che non vi è nessun obbligo neanche per la Capogruppo non residente in Italia non avendo ivi una stabile organizzazione.

Infatti, l'art. 23 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ha precisato che rientrano nell'alveo dei soggetti qualificabili come sostituti d'imposta le società per azioni e le società non residenti nello Stato, solo qualora corrispondano redditi da lavoro dipendente attraverso stabili organizzazioni in Italia, o siano soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi nel nostro Paese.

Sarà quindi compito dei singoli ex dipendenti assolvere le imposte in autoliquidazione, presentando la dichiarazione in Italia nel periodo d'imposta in cui esercitano l'opzione e includendovi i redditi che si considerano imponibili in Italia (cfr. risoluzioni 20 marzo 2001, n. 29/E e 12 dicembre 2007, n. 366/E).

Per determinare il periodo d'imposta in cui considerare prodotto il reddito, l'Agenzia richiama quanto già affermato in precedenza, ovvero, che occorre fare riferimento al momento in cui le RSU si trasformano in azioni, non avendo rilevanza l'effettiva consegna del titolo (risoluzioni 20 marzo 2001, n. 29/E e 12 dicembre 2007, n. 366/E).

### Risoluzione n. 789 del 24 novembre 2021 - accesso alla proroga di ulteriori cinque anni anche ai lavoratori "Controesodati" di cui alla L. 238/2010)

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta all'interpello n. 789 del 24 novembre 2021, ha chiarito che i lavoratori c.d. "controesodati" (Legge n. 238/2010) rientrati in Italia, che hanno optato per il regime premiale di cui all'art. 16 del D.Lgs 147/2015, possono estendere il regime agevolativo per un ulteriore quinquennio.

L'oggetto dell'interpello verte sulla possibilità di estendere temporalmente il regime premiale per un ulteriore periodo quinquennale per una lavoratrice, cittadina italiana, che durante la permanenza all'estero era stata iscritta all'AIRE per un periodo inferiore ai due periodi d'imposta previsti dalla norma, fermo restando il rispetto di tutte le altre condizioni.

Per maggiori informazioni: [expatriates@bdo.it](mailto:expatriates@bdo.it)



L'Agenzia delle Entrate, nell'argomentare la propria risposta, propende per la possibilità di esercitare l'opzione, ex articolo 1, comma 50, della legge n. 176 del 2020 e, quindi, accedere alla proroga oggetto dell'interpello.

In particolar modo l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che *“l'Istante, sussistendo i requisiti di cui alla lettera a) dell'articolo 5, comma 2-bis, del decreto legge n. 34 del 2019 (avere almeno un figlio minore o a carico, anche in affidato preadottivo o, alternativamente, essere diventato proprietario di un'unità immobiliare di tipo residenziale dopo il trasferimento nel territorio dello Stato, nei dodici mesi precedenti o nei diciotto mesi successivi l'esercizio dell'opzione), e stante l'iscrizione all'AIRE durante la sua permanenza all'estero, possa beneficiare del regime speciale per lavoratori impatriati per ulteriori cinque periodi d'imposta”*.

Tale conclusione, a ben vedere, trova il proprio fondamento anche nel parere conforme del Ministero dell'Economia e delle finanze - Dipartimento delle Finanze (Registro Ufficiale prot. n. 107594 del 30 aprile 2021), che ha ritenuto che l'opzione in argomento possa essere esercitata anche dai soggetti “controesodati”.

In riferimento al requisito dell'iscrizione all'AIRE, sembrerebbe che, a differenza di quanto avviene per i lavoratori che hanno esercitato l'opzione ai sensi dell'art. 16, comma 1, del D.Lgs. (non i c.d controesodati), l'Agenzia delle Entrate acconsenta al prolungamento dell'opzione per un ulteriore quinquennio anche per i lavoratori italiani che non siano stati iscritti all'AIRE nel periodo antecedente il trasferimento in Italia. Ciò in quanto, tale requisito non era una condizione di accesso agli incentivi previsto dalla legge n. 238 del 2010 e non era un requisito per esercitare l'opzione di cui all'articolo 16, comma 4, del d.lgs. n. 147 del 2015.

Tuttavia, questa conclusione sembrerebbe non essere in linea con la precedente risposta n. 594 del 16 settembre 2021.

Per maggiori informazioni: [expatriates@bdo.it](mailto:expatriates@bdo.it)



**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 6 dicembre 2021.

**Roma**  
Via Ludovisi, 16

**Torino**  
Corso Re Umberto, 9bis

**Bologna**  
Corte Isolani, 1

**Treviso**  
Viale G. Verdi, 1

[www.bdo.it](http://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.