



Le novità in ambito di:

◆ news dall'Agenzia delle Entrate

★ giurisprudenza

✓ IMPOSTE DIRETTE

✓ EXPATRIATES & GLOBAL MOBILITY



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

NOVITA' NORMATIVE | D.L. 144/2022 (c.d. Decreto «aiuti ter»)

- Art. 1 - Proroga e rafforzamento per i crediti energia e gas di ottobre e novembre
- Art. 38 - Proroga per la regolarizzazione del credito Ricerca e Sviluppo

NOVITA' NORMATIVE | D.L. 73/2022 convertito con legge 122/2022

- Art. 1 comma 2-bis - Stampa e conservazione dei registri contabili
- Art. 3 - Termine di presentazione degli elenchi Intrastat
- Art. 3-bis - Estensione dell'applicazione della disciplina in materia di versamento unitario
- Art. 6-bis - Comunicazione di conclusione di attività istruttoria al contribuente
- Art. 8, comma 1-bis - Disposizioni in materia di errori contabili
- Art. 40-quater - Abrogazione del «regime de minimis» per crediti di imposta energia e gas
- Art. 45, commi da 3-octies a 3-decies - Valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante

**Imposte dirette**

- ◆ Risoluzione n. 45 del 02/08/2022 - Cessione, in consolidato fiscale, di crediti derivanti da misure di Superbonus e bonus diversi dal Superbonus
- ◆ Risoluzione n. 46/E del 02/08/2022 - Deduzione ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP del maggior valore rivalutato/riallineato imputato alle attività immateriali
- ◆ Risoluzione n. 49/E del 16.09.2022 - Codici tributo terzo trimestre crediti energia e gas
- ◆ Risposta ad Interpello n. 411 del 4.08.2022 - Riallineamento: apposizione del vincolo di sospensione alla riserva
- ◆ Risposta ad Interpello n. 443 del 2.09.2022 - Riallineamento: omessa indicazione in dichiarazione
- ◆ Circolare n. 29/E del 29/07/2022 - "ATAD 1" - Disciplina sulle Società Controllate Estere (CFC) - articolo 167 del TUIR, come modificato dall'articolo 4 del decreto legislativo 28 novembre 2018, n. 142. Ulteriori chiarimenti
- ★ Sentenza Corte Cassazione n. 24880 del 18.08.2022 - Termini di accertamento
- ★ Ordinanza Corte Cassazione n. 25736 del 1.09.2022 - Compensazione e mancata apposizione del visto di conformità
- ★ Risposta ad interpello n. 430 del 22 agosto 2022: aliquota IVA dei servizi sostitutivi di mensa aziendale - App come mezzo di pagamento - Esclusione dell'aliquota IVA del 4%
- ★ Risposta ad interpello n. 442 del 2 settembre 2022: nomina del rappresentante fiscale

**Expatriates & Global Mobility**

- ◆ Risposta ad Interpello n. 405/E del 2 agosto 2022- Trattamento fiscale applicabile alle indennità corrisposte per le trasferte svolte con il mezzo proprio
- ◆ Risposta ad Interpello n. 468/E del 22 settembre 2022- Tassazione separata ammissibile per gli emolumenti corrisposti nell'anno successivo a quello di maturazione

Art. 1 - Proroga e rafforzamento per i crediti energia e gas di ottobre e novembre

Con il D.L. 144/2022 (c.d. Decreto Aiuti ter), pubblicato in G.U. n. 223 del 23 settembre 2022, sono stati prorogati e rafforzati i tax credit concessi alle imprese per l'acquisto di energia e gas, per i mesi di ottobre e novembre 2022, ed ampliata la platea dei beneficiari, includendo le imprese non energivore con contatori di potenza pari o superiore a 4,5 kw.

In particolar modo, il nuovo DL "Aiuti-ter" riconosce:

- Alle imprese energivore, un credito d'imposta pari al 40% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre e novembre 2022. Tale credito d'imposta è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle imprese e dalle stesse autoconsumata nei mesi di ottobre e novembre 2022.
- Alle imprese gasivore, un credito d'imposta pari al 40% della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nei mesi di ottobre e novembre 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici.
- Alle imprese non energivore, dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, un credito d'imposta pari al 30% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre e novembre 2022, comprovato mediante le relative fatture d'acquisto.
- Alle imprese non gasivore, un credito d'imposta pari al 40% della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nei mesi di ottobre e novembre 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici.

La logica sottostante ai requisiti richiesti per accedere al bonus rimane invariata rispetto alle misure precedentemente emanate al riguardo. In particolar modo, per l'energia elettrica, le imprese devono aver subito in media nel terzo trimestre 2022 un aumento del costo per kwh di oltre il 30% rispetto allo stesso periodo del 2019, al netto di imposte ed eventuali sussidi; per il gas, invece, deve esserci stato in incremento del prezzo medio di riferimento del Mercato infragiornaliero del terzo trimestre 2022 superiore del 30% rispetto allo stesso periodo del 2019.

E' previsto inoltre che le imprese non energivore e non gasivore, che si riforniscano nel terzo trimestre del 2022 e nei mesi di ottobre e novembre 2022 presso lo stesso fornitore di energia elettrica e di gas naturale utilizzato nel terzo trimestre 2019, possano ricevere da quest'ultimo, entro 60 giorni dalla scadenza del periodo per il quale spetta il credito, su esplicita richiesta, una comunicazione contenente il calcolo dell'incremento di costo della componente energetica e l'ammontare del beneficio fruibile per i mesi di ottobre e novembre 2022. Il contenuto della comunicazione e le sanzioni in caso di inottemperanza saranno definiti dall'ARERA.

I crediti di imposta di cui sopra sono utilizzabili esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'art. 17, D. Lgs. 241/97, entro il **31 marzo 2023**. Gli stessi possono essere ceduti per intero dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti (compresi istituti di credito ed altri intermediari finanziari), previa apposizione del visto di conformità.

Con il comma 11 dell'articolo qui in commento, viene inoltre differita dal 31 dicembre 2022 al 31 marzo 2023, la scadenza, prevista dall'art. 6, D.L. 115/2022, per poter utilizzare i crediti di imposta per l'energia ed il gas maturati nel terzo trimestre 2022.

Entro il 16 febbraio 2023 i soggetti beneficiari (sia del credito d'imposta riferito al terzo trimestre che del credito d'imposta riferito ai mesi di ottobre e novembre 2022) dovranno inviare, secondo modalità da stabilirsi con apposito Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, un'apposita comunicazione sull'importo del credito maturato nell'esercizio 2022, a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito non ancora fruito.

Art. 38 - Proroga per la regolarizzazione del credito Ricerca e Sviluppo

Il decreto «Aiuti-ter», qui in commento, ha prorogato al **31 ottobre 2022** il termine ultimo per la presentazione all'Agenzia delle Entrate dell'istanza per l'accesso alla procedura di riversamento spontaneo dei crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo (ex art. 5, commi da 7 a 12, D.L. 146/2021), originariamente fissata al 30 settembre 2022.

Come già commentato nelle nostre precedenti tax news, con la disposizione sopra citata è stata concessa, alle imprese che reputano di aver indebitamente utilizzato in compensazione il credito ricerca e sviluppo, la possibilità di regolarizzare la propria posizione **senza incorrere in sanzioni e interessi**, utilizzando il modello approvato dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 1° giugno 2022 n. 188987. La procedura di regolarizzazione è esclusa se l'utilizzo dei crediti «*sia già stato accertato con un atto di recupero crediti o con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi alla data del 22 ottobre 2021*».

Restano invece invariati i termini previsti per il pagamento dei crediti indebitamente utilizzati, che dovranno essere riversati in un'unica soluzione entro il 16 dicembre 2022, o in tre rate annuali di pari importo maggiorate degli interessi legali.

Il D.L. 73/22, è stato già oggetto di commento in una nostra precedente TaxNews. Procediamo, quindi, di seguito a commentare le modifiche introdotte in sede di conversione.

Art. 1 comma 2-bis - Stampa e conservazione dei registri contabili

L'art. 1 comma 2-bis del D.L. 73/2022, convertito con modificazioni dalla Legge n. 122/2022, ha apportato alcune modifiche all'art. 7, co. 4-quater, del Decreto Legge 357/1994. Per effetto di tali modifiche, la tenuta e la conservazione dei registri contabili con sistemi elettronici (i.e. libro giornale, libro degli inventari, registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, scritture ausiliarie comprese quelle di magazzino e registro dei beni ammortizzabili) è in ogni caso considerata regolare, in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge o di conservazione sostitutiva digitale se, in sede di accesso, ispezione, verifica risultano aggiornati sui sistemi elettronici e vengono stampati su richiesta.

A seguito di tali modifiche normative, pertanto, risulta sufficiente tenere aggiornati i libri e le scritture contabili su supporto informatico e stamparli all'atto di eventuali richieste da parte dell'Amministrazione finanziaria in sede di controllo.

Art. 3 - Termine di presentazione degli elenchi Intrastat

L'art. 3, comma 2, lett b) del D.L. 73, prevedeva, prima della sua conversione in legge, la seguente formulazione: *“gli elenchi di cui al comma 6 [i.e. i modelli Intrastat] sono presentati entro il mese successivo al periodo di riferimento”*.

La legge di conversione del decreto ha cassato tale modifica e ripristinato il termine del 25 del mese successivo. La norma ora dispone che: *“gli elenchi di cui al comma 6 sono presentati entro il giorno 25 del mese successivo al periodo di riferimento”*.

Art. 3-bis - Estensione dell'applicazione della disciplina in materia di versamento unitario

Ai contribuenti sarà consentito effettuare versamenti unitari di qualsiasi imposta, tassa o contributo, comunque denominati, spettanti allo Stato, agli enti territoriali e agli enti previdenziali, mediante modello F24. La disposizione esplicherà effetti dalla data di entrata in vigore di un emanando decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Art. 6-bis - Comunicazione di conclusione di attività istruttoria al contribuente

Lo Statuto del contribuente è stato modificato al fine di introdurre l'obbligo, in capo all'Amministrazione finanziaria, di comunicare al contribuente la conclusione con esito negativo dell'attività istruttoria di controllo, qualora non siano emersi elementi per procedere all'accertamento sostanziale.

La comunicazione deve essere effettuata entro 60 giorni dal termine dell'attività istruttoria e con modalità semplificate da stabilirsi con apposito provvedimento (anche mediante l'utilizzo di messaggistica di testo indirizzata all'utenza telefonica mobile del destinatario, della posta elettronica, anche non certificata, o dell'applicazione 'IO').

Quanto detto non si applica all'attività di liquidazione eseguita ex art. 36-bis, D.P.R. 600/1973 e art. 54-bis D.P.R. 633/1972 (controlli automatizzati).

Va precisato che la disposizione non prevede alcuna sanzione in caso di inottemperanza del suddetto obbligo.

Art. 8, comma 1-bis - Disposizioni in materia di errori contabili

Con la modifica all'art. 83 del TUIR ad opera del decreto 73/2022, è stato previsto che, per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata, i criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili assumano rilevanza, ai fini IRES, anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili.

Con la modifica apportata in sede di conversione in legge del decreto, è stata esplicitamente prevista la rilevanza di dette poste anche ai fini IRAP. Alla stregua di quanto già previsto ai fini IRES, la disposizione non è applicabile ai componenti negativi del valore della produzione netta per i quali è scaduto il termine di presentazione della dichiarazione integrativa.

Art. 40-quater - Abrogazione del «*regime de minimis*» per crediti di imposta energia e gas

L'articolo 40-quater, introdotto dalla legge di conversione del «D.L. Semplificazioni», ha abrogato, a breve distanza dalla sua introduzione, il comma 3-ter, dell'art. 2, del D.L. n. 50/2022. Per effetto di tale abrogazione, i crediti di imposta concessi per la riduzione dei costi di acquisto di gas e energia elettrica potranno essere fruiti senza limiti e non dovranno più sottostare al c.d. «*regime de minimis*».

Art. 45, commi da 3-octies a 3-decies - Valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante

In sede di conversione del DL n. 73/2022 (c.d. DL “Semplificazioni fiscali”) il legislatore ha reintrodotto per le imprese OIC adopter, e per le imprese di assicurazione private, la possibilità di derogare alla disciplina generale sulla valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante.

Le norme contenute nei commi da 3-octies a 3-decies dell'art. 45 del DL n. 73/2022 concedono, nello specifico, la facoltà alle imprese sopra indicate di derogare ai criteri generali previsti dal codice civile per la valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante, consentendo loro di valutare tali attività finanziarie sulla base del valore risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.

Risoluzione n. 45 del 02/08/2022 - Cessione, in consolidato fiscale, di crediti derivanti da misure di Superbonus e bonus diversi dal Superbonus

La risoluzione in commento ha confermato che le indicazioni di prassi già rilasciate con la risposta a interpello 133/2021, relativamente all'ecobonus ed al sismabonus, di cui agli artt. 14 e 16 del D.L. 63/2013, valgono anche per tutti gli altri bonus edilizi elencati nel co. 2, dell'art. 121, del D.L. 34/2020.

Nell'ambito del consolidato fiscale nazionale, dunque, il trasferimento dei bonus edilizi alla fiscal unit non incorre nelle limitazioni alla loro cedibilità a terzi, né concorre al raggiungimento del tetto massimo di cessioni effettuabili.

Il trasferimento dei bonus edilizi alla consolidante, ai fini del loro utilizzo in compensazione con l'IRES di gruppo, infatti, non configura una ipotesi di cessione a terzi dei crediti d'imposta, costituendo il mero trasferimento di una posizione soggettiva alla fiscal unit ai fini della liquidazione dell'IRES dovuta dalla consolidante. Pertanto, nell'ambito di un consolidato fiscale, la società può legittimamente trasferire i crediti suddetti alla fiscal unit, nei limiti della quota utilizzabile e dell'IRES dovuta, senza incorrere nelle limitazioni previste dall'art. 121 del decreto Rilancio, come modificato dal decreto Sostegni-Ter.

Risoluzione n. 46/E del 02/08/2022 - Deduzione ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP del maggior valore rivalutato/riallineato imputato alle attività immateriali

Come noto, con i commi 8-ter e 8-quater dell'art. 110 del c.d. Decreto Agosto (D.L. 104/20), aggiunti alla disciplina originaria dalla Legge di Bilancio per l'anno 2022, è stato previsto che il maggior valore imputato, a seguito della rivalutazione o del riallineamento, alle attività immateriali le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'articolo 103 TUIR, siano deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo o del valore, debba essere dedotto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, in almeno 50 anni, a meno che il contribuente non provveda al versamento di una ulteriore imposta sostitutiva.

La relazione illustrativa alla legge di Bilancio ha citato, a titolo esemplificativo, quali beni ricadenti nella succitata limitazione, i marchi e l'avviamento.

La risoluzione qui in commento, chiarisce dunque che sono da considerarsi attratti nell'ambito applicativo della previsione in esame, oltre ai marchi ed all'avviamento, indicati espressamente dalla relazione illustrativa alla norma, le attività immateriali a vita utile indefinita, di cui all'articolo 10 del D.M. 8 giugno 2011, la cui deduzione è ammessa, a prescindere dall'imputazione al conto economico, alle stesse condizioni e con gli stessi limiti annuali previsti per i marchi d'impresa e per l'avviamento (così come previsto, ai fini IRES, dall'articolo 103 del TUIR e, ai fini IRAP, dagli articoli 5, 6 e 7 del decreto IRAP). Non sono, invece, ricomprese nell'ambito applicativo del citato comma 8-ter le attività immateriali, diverse dalle precedenti, le cui quote di ammortamento sono in linea generale deducibili, ai sensi dell'art. 103, comma 1, prima parte del TUIR, in misura non superiore al 50 per cento.

La risoluzione precisa infine che «*Il puntuale rinvio letterale, da parte del comma 8-ter, all'articolo 103 del TUIR sottende la volontà del legislatore di limitare l'ambito applicativo della specifica norma in discussione ai soli beni per i quali il limite alla deducibilità delle quote di ammortamento in diciottesimi è stato espressamente contemplato dalla norma fiscale, prescindendo, quindi, dalla durata del piano di ammortamento contabile e, in particolare, dal fatto che ordinariamente quest'ultimo condiziona (...) la concreta durata dell'ammortamento fiscale*».

Risoluzione n. 49/E del 16.09.2022 - Codici tributo terzo trimestre crediti energia e gas

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 49/E del 16 settembre, ha istituito i codici tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, dei crediti d'imposta relativi ai maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto di energia elettrica, gas naturale e carburante, acquistati dai cessionari, relativi al terzo trimestre 2022.

Di seguito si riportano i codici tributo da utilizzare per la compensazione:

- "6968" - credito d'imposta a favore delle imprese energivore (terzo trimestre 2022) - art. 6, c. 1, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115;
- "6969" - credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo gas naturale (terzo trimestre 2022) - art. 6, c. 2, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115;
- "6970" - credito d'imposta a favore delle imprese non energivore (terzo trimestre 2022) - art. 6, c. 3, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115;
- "6971" - credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo gas naturale (terzo trimestre 2022) - art. 6, c. 4, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115.

Risposta ad Interpello n. 411 del 4.08.2022 - Riallineamento: apposizione del vincolo di sospensione alla riserva

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta n. 411, ha confermato che per le imprese che operano il riallineamento dei valori civili e fiscali ai sensi dell'art. 110, D.L. 104/2020, e che effettuano il pagamento dell'imposta sostitutiva dopo l'approvazione del bilancio, il vincolo di sospensione sulle riserve di patrimonio netto può essere apposto nel bilancio relativo all'esercizio successivo al riallineamento (nel caso di specie bilancio 2021). Ad ogni modo resta ferma la necessità che la riserva da vincolare sia già presente e utilizzabile nel bilancio con riferimento al quale è stato effettuato il riallineamento (nel caso di specie bilancio 2020).

L'Agenzia, inoltre, conferma che l'opzione del riallineamento è perfezionata attraverso l'indicazione in dichiarazione dei maggiori valori riallineati e della relativa imposta sostitutiva e pertanto non rileva, ai fini del perfezionamento dell'opzione, l'omesso/insufficiente/tardivo versamento dell'imposta sostitutiva.

Risposta ad Interpello n. 443 del 2.09.2022 - Riallineamento: omessa indicazione in dichiarazione

La rivalutazione dei beni d'impresa, nonché il riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori iscritti in bilancio, si perfeziona con l'indicazione nella dichiarazione dei redditi dei maggiori valori rivalutati/riallineati e della relativa imposta sostitutiva.

L'Agenzia, con la risposta n. 443, ha chiarito che l'omessa indicazione di tali dati nel modello Redditi può essere sanata tramite la c.d. "remissio in bonis", entro il termine di presentazione della "prima dichiarazione utile". La regolarizzazione è consentita a condizione che il contribuente sia incorso in un mero errore di compilazione della dichiarazione e abbia, comunque, adottato un comportamento coerente con il beneficio fiscale in questione versando altresì, la prima delle tre rate dell'imposta sostitutiva dovuta.

Inoltre, l'Agenzia ha specificato che, nel caso in cui nella prima dichiarazione utile non sia presente il quadro destinato all'indicazione della rivalutazione / riallineamento, è riconosciuta, in via eccezionale, la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa relativa all'anno di riferimento. Nel caso di specie il riallineamento era stato effettuato nel bilancio 2020 e non era stato indicato nel modello Redditi SC 2021. Poiché il modello redditi SC 2022 non contiene il rigo RQ101, utilizzabile per l'indicazione dei dati in esame, al contribuente è consentito presentare la dichiarazione integrativa del modello Redditi SC 2021, entro il 30.11.2022, pagando la sanzione fissa di Euro 250.

Circolare n. 29/E del 29/07/2022 - “ATAD 1” - Disciplina sulle Società Controllate Estere (CFC) - articolo 167 del TUIR, come modificato dall’articolo 4 del decreto legislativo 28 novembre 2018, n. 142. Ulteriori chiarimenti

L’Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 29 del 28 luglio 2022, si è pronunciata nuovamente sulla tematica della disciplina delle Società Controllate Estere c.d. Controlled Foreign Companies (CFC), di cui all’art. 167 del TUIR, così come modificato dall’articolo 4 del decreto legislativo 28 novembre 2018, n. 142 (c.d. “decreto ATAD”). In particolare, l’Amministrazione Finanziaria ha preliminarmente ricordato che la normativa CFC trova applicazione, ai sensi del comma 1 dell’articolo 167 del TUIR, se il soggetto controllato estero, contemporaneamente:

- è soggetto a tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbe stato assoggettato qualora residente in Italia (c.d. Effective Tax Rate o ETR test);
- ritrae proventi che, per più di un terzo del loro valore complessivo, sono qualificabili come passive income (c.d. passive income test).

Al ricorrere di tali circostanze, il reddito realizzato dal soggetto controllato estero è imputato per trasparenza al soggetto controllante residente, secondo quanto previsto dal comma 6 dell’articolo 167 TUIR, a meno che quest’ultimo sia in grado di dimostrare che l’entità controllata svolge nel proprio Stato di residenza (o stabilimento) “un’attività economica effettiva, mediante l’impiego di personale, attrezzature, attivi e locali” (articolo 167, comma 5, TUIR, c.d. “esimente”).

Tuttavia, in conseguenza del meccanismo applicativo della CFC, come rilevato dall’Agenzia delle Entrate, può accadere che la controllata estera in alcuni esercizi soddisfi i requisiti per rientrare nella succitata normativa e sia quindi tassata per trasparenza, mentre in successivi esercizi non integri più una o entrambe le condizioni richieste per essere qualificata CFC.

L’Agenzia delle Entrate si era già espressa sul punto con la circolare n. 18/2021, assumendo una posizione interpretativa restrittiva nei confronti del contribuente, chiarendo che *“una volta che si sia reso applicabile il regime di imputazione dei redditi di una CFC, tale regime ... non può essere modificato sulla base dell’andamento degli indicatori di cui all’articolo 167, comma 4, lettere a) e b) del TUIR.*

Consequentemente, la CFC soggetta ad imposizione per trasparenza potrà fuoriuscire dal regime (oltre che nell’ipotesi di perdita di controllo non artificiosa) solo in caso in cui questa svolga una attività economica effettiva”.

Con la circolare n. 29/E in commento, l’Agenzia delle Entrate ha rivisto detta posizione, chiarendo che *“tenuto conto che tali indici rappresentano condizioni di ingresso nel regime, disapplicabili attraverso la richiamata esimente, nel caso in cui in un determinato periodo d’imposta le suddette condizioni non siano integrate, è lecito ritenere che, “simmetricamente”, il contribuente possa fuoriuscire dal regime di imputazione dei redditi ai sensi della normativa CFC scegliendo, anche alternativamente, di dimostrare l’esimente ovvero di superare le condizioni dell’ETR test e/o del passive income test”.*

L’Amministrazione finanziaria ha peraltro ribadito la necessità di garantire un adeguato presidio degli interessi erariali e, quindi, la possibilità di verificare, sulla base di apposita analisi di rischio, se la mancata dimostrazione della “esimente”, relativa allo svolgimento di una attività economica effettiva, sia riconducibile a ragioni di semplificazione nella produzione degli elementi probatori attestanti il superamento delle predette condizioni ovvero alla impossibilità di fornire tale prova. In tal caso gli organi di controllo potranno comunque avvalersi:

- degli strumenti previsti dalla normativa sui prezzi di trasferimento nelle operazioni con l’entità controllata estera *«... allo scopo di assicurare che l’assenza di prove circa lo svolgimento di un’attività economica effettiva non sia sintomatica di fenomeni di distoglimento di reddito dall’Italia verso l’entità controllata estera»*, o
- di altri strumenti eventualmente applicabili (ad esempio, le discipline di contrasto alla “esterovestizione” e all’interposizione ovvero la verifica delle condizioni per riconoscere la qualifica di beneficiario effettivo, etc.).

Sentenza Corte Cassazione n. 24880 del 18.08.2022 - Termini di accertamento

La Corte di Cassazione, nella sentenza qui in commento, ha avuto modo di statuire che negli accertamenti aventi ad oggetto componenti pluriennali di reddito oppure fattispecie che, a livello generale, esplicano effetti su più anni, il principio di autonomia dei periodi di imposta non comporta che il contribuente debba, necessariamente, ricorrere contro l'accertamento inerente al primo anno c.d. fiscalmente rilevante.

Tale conclusione si fonda su un principio speculare a quello già affermato dalla Cassazione (Cas. Sez. un. 8500/2021) a favore dell'Amministrazione Finanziaria ed in base al quale la stessa non è obbligata ad accertare l'anno in cui il fatto fiscalmente rilevante, che abbia effetto su più periodi di imposta, si è generato (ad es. anno di formazione di una perdita fiscale, entrata in funzione di un bene ammortizzabile, ecc.), potendo accertare anche gli esercizi successivi in cui detto componente esplica i propri effetti.

Nella sentenza n. 24880/2022 si afferma, in particolar modo, come il contribuente possa neutralizzare il maggior imponibile accertato, ricorrendo contro l'accertamento dell'anno (o degli anni) successivi a quello in cui la perdita è stata riportata, non dovendo necessariamente ricorrere contro l'accertamento relativo all'anno in cui è stata determinata la minor perdita poi riportata.

Ordinanza Corte Cassazione n. 25736 del 1.09.2022 - Compensazione e mancata apposizione del visto di conformità

Con l'ordinanza qui in commento, la Suprema Corte ha statuito che la mancata apposizione del visto di conformità, qualora richiesta per la compensazione di crediti tributari, non configura una violazione di omesso versamento, ma costituisce una violazione meramente formale. L'inosservanza di tale adempimento, infatti, non pregiudica l'attività di controllo e di verifica della sussistenza del credito da parte dell'Ufficio, né incide negativamente sulla determinazione della base imponibile e sul versamento del tributo.

Risposta ad interpello n. 430 del 22 agosto 2022: aliquota IVA dei servizi sostitutivi di mensa aziendale - App come mezzo di pagamento - Esclusione dell'aliquota IVA del 4%

La fattispecie oggetto di interpello ha visto una società stipulare convenzioni per la prestazione di servizi sostitutivi di mensa a favore dei propri dipendenti e collaboratori.

In particolare, la società:

- ha deciso di gestire il servizio sostitutivo di mensa tramite un circuito «X», conferendo mandato ad una società («X srl») ad eseguire, in nome proprio ma per conto della società istante, i pagamenti dei pasti somministrati da ristoratori convenzionati nei confronti dei dipendenti/collaboratori della società;
- ha stipulato convenzioni con singole strutture (soprattutto bar e ristoranti), aderenti al circuito «X», in base alle quali il ristoratore si obbliga ad eseguire in favore della società il servizio sostitutivo di mensa aziendale, mediante la somministrazione di pasti ai dipendenti/collaboratori di quest'ultima, utilizzando l'App ed il circuito «X»;
- ha invitato i propri dipendenti/collaboratori ad installare l'App «X» e ad utilizzarla in occasione delle somministrazioni.

Con particolare riferimento all'App «X», viene precisato che sulla relativa piattaforma web la società istante acquista un credito che il singolo lavoratore può spendere presso i ristoratori convenzionati. Alla fine del pasto, il lavoratore paga direttamente dal proprio smartphone. La fatturazione è automatica e immediata, gestita totalmente dalla società X Srl, motivo per cui non occorre chiedere al ristoratore l'emissione della fattura o il rilascio di scontrini.

Tanto premesso la società ha chiesto di conoscere l'aliquota IVA da applicare ai servizi prestati dai ristoratori in favore dei suoi dipendenti/collaboratori, prospettando l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 4%.

La disciplina IVA prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 4%:

- per la somministrazione di alimenti e bevande effettuate nelle mense aziendali e interaziendali, nelle mense delle scuole di ogni ordine e grado, nonché nelle mense per indigenti, anche se le somministrazioni sono eseguite sulla base di contratti di appalto o di apposite convenzioni (n. 37 della Tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633/1972);
- per le medesime somministrazioni rese in dipendenza di contratti, anche di appalto, aventi ad oggetto servizi sostitutivi di mensa aziendale, sempreché siano commesse da datori di lavoro (art. 75, comma 3, L. 413/1991).

Richiamando alcuni propri precedenti interventi (*ex multis*, risoluzione 17 maggio 2005, n. 65/E), l'Agenzia ricorda, che, con riferimento alla *card* elettronica (di cui l'App potrebbe essere considerata un'evoluzione), oltre alla condizione di una preventiva convenzione con il datore di lavoro, sono richieste ulteriori condizioni affinché il servizio cui la *card* da diritto possa considerarsi come un servizio sostitutivo di mensa. Occorre, ad esempio, riscontrare la presenza nella convenzione di clausole finalizzate ad evitare un impiego improprio o fraudolento dello strumento (*card* o App), come il suo utilizzo da parte del dipendente limitatamente a una sola prestazione giornaliera, nei giorni di effettiva presenza in servizio e nell'orario stabilito per la pausa pranzo. Soprattutto - sempre secondo l'Amministrazione finanziaria - le *card*, operando in tempo reale, non rappresentano titoli di credito, ma consentono unicamente di individuare il dipendente che quel giorno ha diritto a ricevere la somministrazione del pasto.

Nel caso di specie, invece, l'App funge da strumento di pagamento, incorporando un credito utilizzato dal dipendente per pagare la consumazione presso il ristoratore convenzionato. A parere dell'Agenzia, la società X Srl non eroga alcun servizio sostitutivo di mensa aziendale, limitandosi a pagare il Ristoratore per conto del datore di lavoro con il credito che quest'ultimo gli ha previamente messo a disposizione.

In conclusione, non rivestendo natura di servizi sostitutivi di mensa, le prestazioni rese dalla società X Srl non possono essere assoggettate all'aliquota IVA ridotta del 4%. Alle prestazioni di somministrazione di alimenti e bevande rese dai ristoratori convenzionati viene, invece, riconosciuta l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10%, di cui al n. 121) della Parte III della Tabella A, allegata al DPR n. 633/1972.

Risposta ad interpello n. 442 del 2 settembre 2022: nomina del rappresentante fiscale

Con la risposta in commento, l'Agenzia delle entrate ha avuto occasione di chiarire alcuni aspetti operativi legati alla nomina del rappresentante fiscale da parte dei soggetti non residenti.

Si rammenta che le modalità di nomina del rappresentante fiscale sono definite all'articolo 1, comma 4, del DPR n. 441 del 1997 ai sensi del quale: «*Il rapporto di rappresentanza risulta da atto pubblico, da scrittura privata registrata, da lettera annotata, in data anteriore a quella in cui è avvenuto il passaggio dei beni, in apposito registro presso l'ufficio IVA competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante o del rappresentato (...)*».

Dopo aver sintetizzato le regole che presidono a tale istituto, l'Agenzia ha risposto ad alcuni quesiti dell'interpellante.

In primo luogo è stato chiesto cosa debba intendersi per «*lettera annotata in apposito registro presso l'ufficio IVA competente*». Su questo aspetto viene chiarito che si tratta di una lettera, che può essere redatta in carta libera, da presentare all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate contestualmente alla richiesta di attribuzione del numero di partita IVA. Tale documento deve riportare i dati identificativi della società estera rappresentata e del soggetto rappresentante italiano.

Quanto alle formalità da usare per l'annotazione, la lettera deve essere sottoscritta davanti al funzionario dell'Ufficio, dal soggetto che abbia potere di firma per conto della società estera e dal soggetto che eventualmente abbia potere di firma per conto del rappresentante italiano. Per dimostrare la sussistenza dei poteri del firmatario, la società estera deve esibire la certificazione del Tribunale od una procura notarile di conferimento di poteri ed entrambe le parti dovranno esibire i loro documenti di identità.

A sua volta, l'Ufficio - esperiti i necessari controlli - deve procedere all'annotazione della lettera di nomina contestualmente alla sua ricezione, rilasciando all'interessato idonea documentazione attestante l'avvenuta annotazione nel registro Mod. VI. Viene poi chiesto di chiarire se il rappresentante fiscale (nel caso di specie si trattava di una persona fisica) possa essere destinatario di più nomine da parte di altrettanti soggetti non residenti e, quindi, titolare di più posizioni IVA autonome, oltre alla propria, per quante società non residenti assuma il ruolo di rappresentante fiscale.

L'Agenzia conferma che un soggetto passivo può assumere il ruolo di rappresentante fiscale con riferimento a più soggetti non residenti e, quindi, può essere intestatario di più numeri di partita IVA, oltre a quello al medesimo attribuito. In tale ipotesi lo stesso soggetto - potendo rappresentare più operatori esteri e possedere, quindi, tanti numeri di partita IVA quanti sono i soggetti rappresentati - ha l'obbligo di tenere distinta ciascuna posizione IVA, compresa la propria, mediante l'istituzione di contabilità IVA separate.

Al contrario, il soggetto non residente non può avere più di un rappresentante fiscale in Italia, come già precisato dalla risoluzione n. 66/E del 4 marzo 2002.

Infine viene chiesto di chiarire se in sede di compilazione del modello di attribuzione della partita IVA Italiana, la cui apertura è conseguente alla nomina del rappresentante fiscale italiano, debba essere indicato quale tipo di dichiarazione:

- «1 - DICHIARAZIONE DI INIZIO ATTIVITÀ CON ATTRIBUZIONE DEL CODICE FISCALE»,

ovvero

- «2 - DICHIARAZIONE DI INIZIO ATTIVITÀ per i soggetti già in possesso del numero di codice fiscale».

L'Agenzia precisa che il soggetto non residente non può fare riferimento al codice fiscale del proprio rappresentante fiscale e, quindi, considerare di essere già in possesso del numero fiscale.

Di conseguenza deve indicare il tipo di dichiarazione «1» ogni volta che lui stesso sia privo di codice fiscale italiano previamente attribuito.

Risposta ad Interpello n. 405/E del 2 agosto 2022 - Trattamento fiscale applicabile alle indennità corrisposte per le trasferte svolte con il mezzo proprio

L'Agenzia delle Entrate si è pronunciata, con la risposta ad interpello n. 405, del 2 agosto 2022, in merito al trattamento fiscale dell'indennità di trasferta da erogare ai lavoratori per indennizzare l'utilizzo di un mezzo personale per svolgere delle trasferte al di fuori del Comune ove è situata la sede di lavoro.

L'ammontare di detta indennità è commisurato alla somma che il dipendente avrebbe speso ove fosse ricorso ai mezzi di trasporto pubblico (ad esempio costo del biglietto del treno, del bus, ecc.).

Il quesito posto verte sulla possibilità di equiparare il trattamento fiscale di detta indennità a quella del «rimborso chilometrico, calcolato sulla base delle tabelle ACI», su cui l'Agenzia delle Entrate si è espressa con la Risoluzione 30 ottobre 2015, n. 92/E.

In detta precedente risposta, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che l'indennità chilometrica per le trasferte fuori dal Comune può essere esclusa dalla formazione del reddito di lavoro dipendente a condizione che l'ammontare della stessa sia determinato in base alle tabelle ACI, tenendo in considerazione la percorrenza, il tipo di automezzo utilizzato e il costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di vettura.

Per cui, nell'eventualità in cui al lavoratore venga riconosciuta un'indennità chilometrica calcolata sul tragitto dalla residenza del lavoratore alla località di missione e la distanza percorsa dal dipendente risulti inferiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio - con la conseguenza che al lavoratore è riconosciuto, un rimborso chilometrico, in base alle tabelle ACI, di minor importo - quest'ultimo è da considerarsi non imponibile ai sensi dell'articolo 51, comma 5, del Tuir.

Diversamente, nell'ipotesi in cui la distanza percorsa dal dipendente risulti maggiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio, la differenza è da considerarsi reddito imponibile ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del Tuir.

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello in commento, ha confermato la non imponibilità dell'indennità oggetto dell'istanza, ai sensi dell'articolo 51, comma 5, del Tuir, qualora la somma corrisposta, determinata sulla base delle tariffe del trasporto pubblico, risulti di importo uguale o minore a quello determinato in base alle tabelle ACI.

Risposta ad Interpello n. 468/E del 22 settembre 2022 - Tassazione separata ammissibile per gli emolumenti corrisposti nell'anno successivo a quello di maturazione

L'Agenzia delle Entrate si è espressa, con la risposta all'interpello n. 468/2022, in merito alla modalità di tassazione degli emolumenti, previsti da contratti collettivi integrativi per differenti categorie di lavoratori dipendenti, corrisposti nell'anno successivo a quello di maturazione. Nello specifico il quesito verteva sulla possibilità di applicare il regime della tassazione separata, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera b), del Tuir, a detti emolumenti.

Ai sensi della disposizione normativa richiamata sono soggetti a tassazione separata *“gli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti, o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti”*.

Le situazioni che possono in concreto assumere rilevanza ai fini della tassazione separata sono di due tipi:

- quelle di *“carattere giuridico”*, che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi, ai quali è sicuramente estranea l'ipotesi di un accordo tra le parti;
- quelle consistenti in *“oggettive situazioni di fatto”*, che impediscono il pagamento delle somme riconosciute spettanti entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generalità dei sostituti d'imposta, causandone il ritardo.

Nel caso di specie, considerato che la contrattazione integrativa relativa agli anni 2020-2021 era stata sottoscritta il 25 ottobre 2021 e prevedeva la possibilità di corrispondere gli emolumenti arretrati a “decorrere dai prossimi mesi dell'anno 2022” ma riferiti distintamente per gli anno 2020 e 2021, la società Istante ha chiesto conferma in merito all'applicazione della tassazione separata, prevista dall'art. 17 comma 1 lett. b) TUIR.

L'Agenzia delle Entrate ha confermato la possibilità di applicare la tassazione separata per detti emolumenti arretrati, erogati in un periodo d'imposta successivo a quello a cui gli stessi si riferivano. Al contrario, la stessa ha riaffermato la tassazione ordinaria per gli emolumenti corrisposti nello stesso anno di quello a cui si riferiscono.

Relativamente ai “*compensi incentivanti la produttività*”, «l'Agenzia ritiene che *la tassazione separata possa applicarsi solo alle retribuzioni accessorie relative all'anno 2020, essendo il contratto sottoscritto in data 25 ottobre 2021 (anno successivo a quello di maturazione). Con riferimento, invece, alle retribuzioni accessorie del 2021, (...) la sottoscrizione del contratto nel medesimo anno di riferimento non può costituire una causa giuridica "sopravvenuta" che comporta la tassazione separata*».

Dette retribuzioni accessorie, dovute in base alle previsioni contrattuali, a seguito della valutazione dei risultati nell'ambito del sistema di misurazione e valutazione della performance adottato, comporta, di conseguenza, l'erogazione nel periodo d'imposta successivo, con assoggettamento a tassazione nella misura ordinaria.

Contatti:

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

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di revisione e consulenza aziendale in Italia e nel mondo.

Milano

Viale Abruzzi, 94

Roma

Via Ludovisi, 16

Torino

Corso Re Umberto, 9bis

Bologna

Corte Isolani, 1

Treviso

Viale G. Verdi, 1

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 29 settembre 2022.

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.

© 2022 BDO (Italia) - Tax News - Tutti i diritti riservati.