



Le novità in ambito di:

◆ news dall'Agenzia delle Entrate

★ giurisprudenza

✓ IMPOSTE DIRETTE

✓ IVA E IMPOSTE INDIRETTE

✓ EXPATRIATES & GLOBAL MOBILITY



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

 Imposte dirette

- ◆ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 7/E del 28.03.2023 - Nuovi chiarimenti in tema di interpello sui nuovi investimenti
- ◆ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E del 19.04.2023 - Conciliazione agevolata delle controversie tributarie - Articolo 1, commi da 206 a 212 della legge 29.12.2022, n. 197 (legge di bilancio 2023)
- ◆ Risoluzione n. 17/E del 6.04.2023 - Istituzione dei codici tributo per l'utilizzo in compensazione dei crediti di imposta energia e gas, primo trimestre 2023, da parte dei cessionari
- ◆ Principio di diritto n. 7/2023 - Credito d'imposta beni strumentali nuovi - Beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa ex art. 1, co. 1053, L. 178/2020
- ◆ Risposta a Interpello n. 273 del 3.04.2023 - Termine di versamento per l'affrancamento, ex art. 15 D.L. 185/2008
- ◆ Risposta a Interpello n. 276 del 4.04.2023 - Patent Box
- ◆ Risposta a Interpello n. 286 del 6.04.2023 - Revoca della disciplina fiscale del riallineamento dell'avviamento - remissione in bonis
- ◆ Risposta a Interpello n. 297 del 18.04.2023 - I crediti scaduti non sono compensabili con F24 a saldo zero
- ◆ Risposta ad Interpello n. 303 del 21.04.2023 - Obbligazioni convertibili - Effetti del meccanismo di recapture nel caso di mancato esercizio dei diritti di conversione sulle discipline degli interessi passivi e dell'ACE
- ★ Sentenza Corte di Cassazione n. 9094 del 31.03.2023 - Conferimento d'azienda e cessione crediti tributari
- ★ Ordinanza Cassazione n. 9235/2023 - Principio di competenza

 IVA e imposte indirette

- ◆ Risposta ad interpello n. 301 del 21.04.2023 - Trattamento IVA dei servizi sostitutivi di mensa aziendale
- ◆ Risposta ad interpello n. 299 del 19.04.2023 - Vendita a distanza - Rimborso dell'IVA erroneamente corrisposta in Italia - articolo 11-*quater*, co. 2, del D.L. n. 35 del 2005; articolo 30-ter del D.P.R. 633 del 1972
- ◆ Risposta ad interpello n. 304 del 24.04.2023 - Non soggette ad IVA le sostituzioni di prodotti difettosi
- ◆ Risposta ad interpello n. 300 del 21.04.2023 - Operazioni Italia - San Marino - Vendite a distanza - Assenza di trasporto o spedizione del bene a cura o per conto del fornitore - Esclusione

 Expatriates & Global Mobility

- ◆ Risposta interpello 17.01.2023 n. 53 - Redditi di lavoro autonomo prodotto in Italia da un professionista non residente. Definizione di base fissa
- ◆ Risposta ad interpello n. 123 del 20.01.2023 - Non è possibile applicare le retribuzioni convenzionali, di cui all'art. 51, comma 8-bis, del TUIR, in caso di mancata previsione della categoria nelle tabelle previste dal decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 7/E del 28.03.2023 - Nuovi chiarimenti in tema di interpello sui nuovi investimenti

Con la Circolare n. 7/E del 28 marzo 2023, l'Agenzia delle Entrate fornisce nuovi chiarimenti in riferimento all'interpello sui nuovi investimenti, introdotto dall'art. 2 del D.Lgs. 24 settembre, n. 147 (c.d. decreto «internazionalizzazione»).

L'istituto dell'interpello sui nuovi investimenti consente ad investitori, italiani o esteri, che intendano effettuare nel territorio dello Stato investimenti rilevanti, aventi ricadute occupazionali, di presentare un'istanza unitaria su quesiti riconducibili a una o più delle tipologie di interpello disciplinate dallo Statuto dei diritti del contribuente (interpretativo, qualificatorio, probatorio e anti-abuso), nonché di presentare istanze dirette a individuare con certezza il complessivo trattamento fiscale applicabile al piano d'investimento ed alle eventuali operazioni straordinarie che si rendano necessarie per la sua realizzazione.

Si riportano di seguito i principali punti trattati nella Circolare in oggetto:

▪ Nozione di investimento rilevante e ricadute occupazionali

Per le istanze presentate a partire dal 1° gennaio 2023, anche se relative ad investimenti precedenti a tale data, l'ammontare minimo dell'investimento non dovrà essere inferiore ai 15 milioni di euro, così come previsto ai c. 6 e 7 dell'art. 8, L. n. 130/2022 (in precedenza tale limite era pari a 20 milioni di Euro).

L'investimento rilevante ricomprende qualsiasi progetto di realizzazione di un'iniziativa economica (di ammontare pari o superiore alla succitata soglia), avente carattere duraturo, che si realizzi nel territorio dello Stato e che ivi manifesti effetti positivi in termini di gettito e di ricadute occupazionali.

La Circolare chiarisce che sono ritenute ammissibili le istanze che hanno ad oggetto le seguenti fattispecie:

- acquisizione di imprese target non residenti, quando l'investitore, localizzato in Italia, registra gli effetti economici derivanti dal piano di investimento nel proprio bilancio;
- investimenti cross border (i.e. investimenti transnazionali destinati a realizzarsi, in parte, all'interno del territorio dello stato e, in parte, all'estero) quando, per l'investitore estero, la parte dell'investimento "italiana" abbia un valore almeno pari alla soglia minima di legge, «*a nulla rilevando l'eventualità che la quota parte di investimento realizzata nel territorio italiano non sia prevalente rispetto all'ammontare complessivo del business plan e, quindi, rispetto alla quota parte di investimento destinata a realizzarsi all'estero*».

Gli investimenti dovranno avere inoltre un'importante ricaduta in termini occupazionali. In riferimento a tale punto la circolare chiarisce ed esemplifica le ipotesi di aumento dei livelli occupazionali (creazione di nuovi posti di lavoro) e di mantenimento, anche parziale, degli stessi nei contesti di crisi dell'impresa.

▪ Rapporti con gli altri strumenti: adempimento collaborativo e accordi preventivi

Come noto, i contribuenti che presentano un interpello sui nuovi investimenti hanno un accesso privilegiato al regime dell'adempimento collaborativo, di cui agli art. da 3 a 7 del D. Lgs. 128/15. È, infatti, consentito «... *agli investitori che si adeguino alla risposta resa di accedere al regime in commento indipendentemente dal requisito dimensionale e ferma restando la necessaria sussistenza degli altri requisiti previsti dalla disciplina di riferimento* ...».

È stata prevista, inoltre, una "corsia preferenziale", per i soggetti che presentano un interpello sui nuovi investimenti e, in relazione al medesimo business plan, intendono stipulare un accordo preventivo correlato. Ciò in quanto, l'Ufficio di riferimento analizzerà in via preventiva queste richieste, in deroga al criterio, ordinariamente seguito, dell'ordine cronologico di presentazione.

Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 9/E del 19.04.2023 - Conciliazione agevolata delle controversie tributarie - Articolo 1, commi da 206 a 212 della legge 29.12.2022, n. 197 (legge di bilancio 2023)

La Circolare fornisce ulteriori chiarimenti sull’istituto che consente, in alternativa alla definizione di cui ai commi da 186 a 205 della Legge di bilancio, di definire le controversie tributarie - in cui è parte l’Agenzia delle Entrate e pendenti innanzi le Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado - mediante la sottoscrizione di un accordo conciliativo fuori udienza, con il beneficio di una riduzione delle sanzioni ad un diciottesimo del minimo previsto dalla legge e l’ulteriore vantaggio di una dilazione di pagamento di quanto dovuto in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo.

La Circolare ricorda che l’art. 17, c. 2, del D.L. n. 34/2023, ha esteso l’applicazione dell’istituto anche alle controversie pendenti al 15 febbraio 2023 (non più 1° gennaio 2023), specificando che per le liti instaurate con ricorsi notificati tra il 2 gennaio ed il 15 febbraio 2023 è applicabile soltanto la definizione mediante conciliazione agevolata e non anche la definizione delle liti pendenti di cui ai commi da 186 a 205. Anche in caso di conciliazione parziale è preclusa la possibilità di una successiva adesione, ai sensi dei commi da 186 a 205, in relazione alla parte di pretesa tributaria rimasta in contestazione. Nella diversa ipotesi di ricorso avente ad oggetto più atti, è consentito definire in conciliazione uno o più atti impositivi della causa e mediante la definizione, di cui ai commi da 186 a 205, gli altri atti. Inoltre, è specificato che se al 15 febbraio 2023 pendeva la fase di reclamo-mediazione, decorsi i novanta giorni ed una volta avvenuta la costituzione in giudizio, al contribuente è riconosciuta la possibilità di beneficiare dell’istituto. Quanto ai giudizi di secondo grado, la Circolare specifica che la conciliazione agevolata non è ammessa se al 15 febbraio 2023 pendevano i termini per l’appello, essendo necessaria, a tale data, la notifica del ricorso alla controparte.

Con riferimento alle controversie definibili, la Circolare specifica che l’impugnazione della cartella di pagamento derivante da controllo automatizzato dà origine ad una controversia definibile quando tale cartella rappresenti il primo e unico atto con il quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente. Viene anche indicato che la conciliazione agevolata non è applicabile alle controversie aventi ad oggetto le sole sanzioni. Inoltre, la lite deve intendersi “pendente” a seguito della notifica del ricorso alla controparte.

Sotto l’aspetto procedimentale, la Circolare precisa che ciascuna delle parti può depositare in giudizio, non oltre l’ultima udienza di trattazione, una proposta di conciliazione, previa adesione della controparte. L’accordo, come previsto dall’art. 20, comma 1, lett. f) del D.L. n. 34/2023, deve essere sottoscritto entro il 30 settembre 2023. Valutate le condizioni di ammissibilità, il giudice dichiara la cessazione della materia del contendere.

Il versamento delle somme deve avvenire, per intero o limitatamente alla prima rata, entro venti giorni dalla sottoscrizione dell’accordo. La Circolare precisa che qualora le somme già versate in pendenza di giudizio siano superiori rispetto a quanto dovuto per la conciliazione, al contribuente è riconosciuta la possibilità di presentare istanza di rimborso della differenza. Il mancato pagamento delle somme dovute determina la decadenza dal beneficio e l’iscrizione a ruolo del nuovo credito derivante dall’accordo, l’applicazione delle sanzioni ordinariamente previste dall’art. 48-ter del D.Lgs. n. 546/1992 e di quella per omesso versamento.

Possibilità di ottenere risposte parziali con tempistiche diverse

Viene inoltre prevista la possibilità di ricevere risposte parziali in tempi diversi quando per uno stesso piano di business siano stati presentati quesiti plurimi.

Risoluzione n. 17/E del 6.04.2023 - Istituzione dei codici tributo per l’utilizzo in compensazione dei crediti di imposta energia e gas, primo trimestre 2023, da parte dei cessionari

Con la risoluzione n. 17/E sono stati istituiti i seguenti codici tributo per l’utilizzo in compensazione, da parte dei cessionari, dei crediti d’imposta energetici riconosciuti alle imprese nel primo trimestre 2023 per l’acquisto di energia elettrica e gas naturale:

- 7746 - CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese energivore (primo trimestre 2023) - art. 1, c. 2, della legge 29 dicembre 2022, n. 197;
- 7747 - CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese non energivore (primo trimestre 2023) - art. 1, c. 3, della legge 29 dicembre 2022, n. 197;
- 7748 - CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale (primo trimestre 2023) - art. 1, c. 4, della legge 29 dicembre 2022, n. 197;
- 7749 - CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale (primo trimestre 2023) - art. 1, c. 5, della legge 29 dicembre 2022, n. 197.

Inoltre, si segnala che con il provvedimento n. 116285 del 3 aprile 2023 l'Agenzia ha aggiornato l'apposito modello per consentire la cessione dei crediti d'imposta previsti per il primo trimestre 2023.

Principio di diritto n. 7/2023 - Credito d'imposta beni strumentali nuovi - Beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa ex art. 1, co. 1053, L. 178/2020

Con il principio di diritto n. 7, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per identificare il perimetro delle «imprese operanti in concessione e a tariffa» nei settori menzionati nel comma 1053 dell'art. 1, L. 178/20, «*occorre valorizzare la ratio dell'agevolazione e non solo il tenore letterale della norma*». Pertanto, coerentemente a detta *ratio*, non possono essere considerate destinatarie del credito d'imposta le imprese, concessionarie dei servizi menzionati nel comma 1053, quando:

- l'effettuazione degli investimenti costituisce un adempimento degli obblighi assunti nei confronti dell'ente pubblico concedente;
- sono previsti meccanismi (sub specie di adeguamento del corrispettivo del servizio fornito, comunque denominato, e/o contribuzione del soggetto concedente) che sterilizzano il rischio economico dell'investimento nei beni strumentali nuovi.

Risposta a Interpello n. 273 del 3.04.2023 - Termine di versamento per l'affrancamento, ex art. 15 D.L. 185/2008

Il regime di affrancamento di cui all'articolo 15, commi 10, 11 e 12, del D.L. 185/2008, costituisce un regime opzionale alternativo sia a quello ordinario di neutralità delle fusioni, ex articolo 172 del TUIR, sia a quello dell'articolo 176, comma 2ter, del TUIR. In base all'articolo 15 sopra menzionato, i contribuenti possono assoggettare, in tutto o in parte, i maggiori valori attribuiti in bilancio all'avviamento, ai marchi d'impresa e alle altre attività immateriali, all'imposta sostitutiva di cui al medesimo comma 2ter, con l'aliquota del 16 per cento, versando in unica soluzione l'importo dovuto entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione.

Con la risposta n. 273, l'Agenzia ha ribadito che l'assenza del versamento impedisce l'esercizio dell'opzione e che l'assenza non può essere sopperita in sede di ravvedimento, ex articolo 13 del D. Lgs. 472/1997. Ciò in quanto il ravvedimento si trasformerebbe in una forma di c.d. "remissione in bonis" oltre i limiti indicati dal D.L. 16/2012. Infine, l'Agenzia ha puntualizzato che le predette conclusioni non mutano per effetto dell'applicazione del principio contabile IFRS 3.

Risposta a Interpello n. 276 del 4.04.2023 - Patent Box

Con la risposta ad istanza di interpello n. 276, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito alla possibilità di trasferire alla società conferitaria, nell'ambito di un conferimento d'azienda, il regime di «*penalty protection*» connesso alla predisposizione di idonea documentazione in relazione all'opzione per il (vecchio) regime Patent box, di cui all' art. 1, commi 37-45, della L. 190/2014, esercitata dal conferente ed avente ad oggetto l'utilizzo indiretto di un bene immateriale, rientrante tra quelli agevolabili.

A tal riguardo, si ricorda che l'art. 4, c. 2, del DL 34/2019, ha introdotto, nell'ambito della disciplina del (vecchio) Patent box, la c.d. *penalty protection* - che consente la disapplicazione della sanzione amministrativa per infedele dichiarazione - a beneficio di coloro che, determinando autonomamente il reddito agevolabile, sono in possesso di idonea documentazione e lo abbiano comunicato all'Agenzia delle Entrate.

Giova ricordare che l'art. 6, D.L. 146/21 ha sostituito la disciplina del (vecchio) Patent box con una nuova agevolazione (c.d. «Nuovo Patent Box») che si sostanzia nella maggiorazione del 110 per cento dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti per la creazione di alcune individuate categorie di intangibili.

Ciò premesso, l'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 2 del 2023 ha chiarito che «*la penalty protection di cui al comma 2 dell'articolo 4 del decreto crescita deve continuare a trovare applicazione fino alla scadenza naturale dell'opzione quinquennale per il vecchio Patent box. Infatti, la penalty protection, in quanto misura volta a dare certezza ai contribuenti che intendono fruire dell'agevolazione, costituisce parte integrante dell'agevolazione stessa e, pertanto, il contribuente può avvalersene fino alla scadenza dell'opzione quinquennale*».

L'Agenzia, nella risposta ad interpello in esame, ha, pertanto, concluso che - subentrando la società conferitaria nell'esercizio dell'opzione Patent box effettuato dal conferente (ex art. 5 del decreto interministeriale 28 novembre 2017 del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze) - spetta alla conferitaria anche la possibilità di beneficiare della *penalty protection* per tutta la durata residua dell'agevolazione.

Risposta a Interpello n. 286 del 6.04.2023 - Revoca della disciplina fiscale del riallineamento dell'avviamento - remissione in bonis

Con la risposta ad istanza di interpello n. 276, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito all'istituto della c.d. "remissione in bonis" anche per la disciplina sulla revoca del riallineamento dell'avviamento, di cui all'art. 1, comma 624, L. 234/21.

A tal riguardo si ricorda che la revoca opzionale dei regimi di rivalutazione o di riallineamento dei valori doveva essere esercitata con la presentazione di una dichiarazione integrativa riferita all'annualità interessata (nel caso di specie il 2020) entro e non oltre il 28 novembre 2022.

Nella fattispecie sottoposta all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate, il contribuente non aveva provveduto all'adempimento nei suddetti termini, sebbene avesse tenuto (come emerge dai verbali dell'organo amministrativo) un comportamento coerente con la scelta di revocare il beneficio del riallineamento fiscale.

Ciò considerato, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto esperibile il ricorso alla remissione in bonis a condizione che ciò avvenga nei termini di presentazione della prima dichiarazione utile (ossia quella relativa al periodo d'imposta 2021, da presentare entro il 30 novembre 2022, come effettuato dal contribuente).

Ai fini dell'applicazione della remissione in bonis, in virtù del principio della buona fede, è necessario, infatti, che il contribuente abbia tenuto un comportamento concludente coerente con il regime opzionale prescelto ovvero con il beneficio fiscale di cui intende usufruire ed abbia soltanto omesso l'adempimento formale, normativamente richiesto, che viene posto in essere successivamente.

Risposta a Interpello n. 297 del 18.04.2023 - I crediti scaduti non sono compensabili con F24 a saldo zero

Non è possibile effettuare la compensazione di crediti tramite modello F24 a saldo zero - ancorché presentato tardivamente mediante ravvedimento operoso - se i crediti d'imposta sono scaduti.

Nella fattispecie in esame, un contribuente prospettava all'Agenzia delle entrate di possedere crediti acquistati con sconto in fattura derivanti da «Superbonus 110» e da bonus «Ristrutturazioni» per l'anno di riferimento 2022 e, al contempo, di avere una posizione debitoria nei confronti del fisco relativa alla liquidazione mensile IVA. A causa di un malfunzionamento del programma di elaborazione ed invio del modello, l'istante ometteva di presentare, entro il 31.12.2022, tempestiva delega di pagamento in compensazione e, solo dopo aver accertato la mancata presentazione del versamento F24 a saldo zero, il giorno 16.01.2023 sanava la propria posizione approfittando delle sanzioni ridotte previste in caso di ravvedimento operoso. Il modello di versamento F24 veniva però scartato in conseguenza del mancato riconoscimento automatico dei crediti «che avevano scadenza di utilizzo in data 31.12.2022».

Interpellata sul punto, l'Agenzia delle Entrate confermava la correttezza dello scarto del modello. In particolare, fatta salva la possibilità di presentazione tardiva (in ravvedimento) di una delega di pagamento a saldo zero, la compensazione non può essere effettuata se l'F24 ha come presupposto «crediti che alla data di presentazione non potevano più essere utilizzati in compensazione». A riguardo, infatti, l'art. 121, comma 3 del D.lgs n. 34/2020 dispone che i crediti derivanti dai bonus edilizi possono essere utilizzati in compensazione seguendo la medesima ripartizione in quote annuali prevista per l'utilizzo della detrazione e, quindi, «la quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi, e non può essere richiesta a rimborso».

Risposta ad Interpello n. 303 del 21.04.2023 - Obbligazioni convertibili - Effetti del meccanismo di recapture nel caso di mancato esercizio dei diritti di conversione sulle discipline degli interessi passivi e dell'ACE

Il caso oggetto di interpello è relativo ad una holding industriale quotata (IAS/IFRS adopter) che nel 2014 ha emesso un POC (Prestito Obbligazionario Convertibile) contabilizzato secondo il metodo del costo ammortizzato. Alla scadenza del prestito, gli obbligazionisti non hanno esercitato il diritto di conversione.

Per effetto dell'articolo 5, comma 4, del Decreto IAS (DM 8 giugno 2011), il mancato esercizio dell'opzione di conversione di obbligazioni (operazione contabilizzata, nel caso di specie, mediante giroconto della "riserva di conversione" ad una riserva disponibile) comporta, sul piano fiscale, l'emersione di un componente positivo correlato all'insussistenza di componenti negativi (i.e. interessi passivi) che, per la parte riferibile al confronto con il tasso di mercato, hanno concorso, nei precedenti esercizi, alla determinazione della base imponibile IRES (nonché alla base imponibile IRAP, posto che nel caso di specie l'istante è assoggettata alle disposizioni di cui all'articolo 6, comma 9, del D.lgs. n. 446 del 1997).

L'applicazione delle previsioni del DM 8/6/2011 consente di ripristinare la rappresentazione contabile di un prestito obbligazionario senza diritto di opzione, emesso alle medesime condizioni. Infatti, nel caso di un'obbligazione senza opzione di conversione (emessa ad un tasso inferiore a quello di mercato) sarebbe stato rilevato, al momento dell'emissione, un provento finanziario (cd. day one profit), in luogo della riserva da conversione, che avrebbe concorso alla formazione del reddito di periodo (e dell'IRAP, per i soggetti di cui all'articolo 6, comma 9 del Decreto IRAP). L'articolo 5, comma 4, genera il predetto effetto al momento della mancata conversione del debito, poiché è solo in tale momento che, anche sul piano giuridico formale, si definisce la vicenda del prestito obbligazionario con l'assenza di alcuna forma di apporto da parte dei sottoscrittori degli strumenti finanziari. Il provento finanziario, dunque, assume rilevanza ai fini IRES e IRAP nel periodo d'imposta in cui avviene la mancata conversione.

La tassazione della riserva da mancata conversione delle obbligazioni convertibili rileva anche ai fini della deducibilità degli interessi passivi, ex art. 96 del TUIR, e ai fini dell'ACE. Ai fini della deducibilità degli interessi passivi e del calcolo del ROL, l'importo tassato della riserva di conversione assume la classificazione fiscale di provento assimilato agli interessi attivi nel periodo di imposta della mancata conversione.

In merito all'ACE, il DM 3.8.2017 conferma che il POC rileva quando il debito si trasforma in capitale. Tuttavia, in caso di mancata conversione, occorre tenere in conto che la riclassificazione della riserva di conversione in una riserva di utili disponibile rappresenta un incremento di capitale, rilevante ai fini della variazione in aumento del beneficio ACE con decorrenza dal 2022 (esercizio successivo a quello di mancata conversione).

Sentenza Corte di Cassazione n. 9094 del 31.03.2023 - Conferimento d'azienda e cessione crediti tributari

La Corte di Cassazione, nella sentenza in commento, con la quale ha accolto il ricorso della società avverso il diniego di rimborso dei crediti d'imposta acquisiti tramite conferimento d'azienda, ha statuito come in caso di conferimento di azienda o di ramo d'azienda, l'efficacia del trasferimento dei relativi crediti tributari è soggetta alla regola generale affermata dall'art. 2559 c.c.

Sulla base del disposto normativo, la cessione dei crediti inerenti all'azienda ceduta (o al suo ramo) ha effetto nei confronti del debitore, pur in mancanza di accettazione o di notifica, dal momento dell'iscrizione del trasferimento nel registro delle imprese. Tale iscrizione costituisce, infatti, strumento di pubblicità legale della cessione.

Rimane irrilevante la notifica dell'avvenuta cessione del credito ai fini della sua opponibilità all'Amministrazione finanziaria ceduta. Tale interpretazione normativa è in linea con quanto già affermato in precedenti pronunce della Corte di Cassazione, tra le quali vengono citate le sentenze Cass. n. 28787/2021, Cass. n. 20415/2018 e Cass. n. 12552/2016.

Ordinanza Cassazione n. 9235/2023 - Principio di competenza

Con l'Ordinanza in commento la Corte di Cassazione si è espressa sulla correttezza dell'imputazione dei costi relativi all'incentivo all'esodo dei dipendenti per l'anno 2006 nell'anno 2007, tenuto conto dell'assenza di un danno erariale.

Va premesso che, come più volte chiarito dalla stessa Corte di Cassazione, il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109 nel prevedere che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, non permette la deduzione dei costi in esercizi diversi da questo, non potendo il contribuente essere lasciato arbitro della scelta del periodo in cui registrare le passività, in quanto l'imputazione di un determinato costo ad un esercizio anziché ad un altro può, in astratto, comportare l'alterazione dei risultati della dichiarazione, mediante i meccanismi di compensazione dei ricavi e dei costi nei singoli esercizi.

Nella pronuncia in commento la Suprema Corte ha, pertanto, ribadito che non è consentito al contribuente scegliere di effettuare la deduzione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, pur in assenza della configurabilità di un danno per l'erario, atteso che le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109 sono vincolanti sia per il contribuente, che per l'Erario e, per la loro inderogabilità, non richiedono né legittimano un qualche giudizio sull'esistenza o meno di un danno erariale, per modo che è irrilevante l'eventuale insussistenza dello stesso nel caso concreto.

Risposta ad interpello n. 301 del 21.04.2023 - Trattamento IVA dei servizi sostitutivi di mensa aziendale

Con la risposta in commento, l'Agenzia delle Entrate è tornata sull'argomento, già affrontato nella risposta n. 430 del 2022, dei servizi sostitutivi di mensa aziendale.

In particolare, la società istante espone la propria intenzione di offrire ai propri dipendenti un servizio di mensa fruibile esclusivamente tramite card elettroniche o applicazioni gestite tramite smartphone.

Attraverso tale servizio il dipendente può consumare presso i ristoranti convenzionati un solo pasto al giorno ed entro la soglia massima dell'importo quotidiano. La card o app si differenzia dal buono pasto in quanto non rappresenta un titolo di credito ma consente unicamente di identificare il dipendente e verificare il suo diritto alla somministrazione del pasto. Nel caso in cui non ne dovesse fruire, non può recuperarlo nei giorni successivi.

Nella risposta viene ribadito che l'aliquota Iva al 4% è applicabile solamente ai casi in cui la società istante offra ai propri dipendenti:

- un servizio di mensa diffusa, con erogazione dei pasti presso diversi esercizi commerciali attraverso convenzioni stipulate con i ristoranti aderenti al circuito;
- un servizio sostitutivo di mensa aziendale, con erogazione ai dipendenti di Ticket Restaurant.

Qualora le operazioni non rientrino nelle casistiche evidenziate, le stesse sarebbero da inquadrare come servizi di mera somministrazione di alimenti e bevande con applicazione dell'aliquota al 10%.

L'Iva addebitata in sede di fatturazione da parte del ristoratore risulta detraibile in capo all'istante ai sensi dell'articolo 19-bis1, comma 1, lettera f), del Dpr 633/72.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alle modalità di trasmissione dei corrispettivi da parte dei ristoratori. Dal momento che il pagamento del servizio non avviene quando il dipendente utilizza il badge o l'app, gli esercizi commerciali dovranno certificare l'operazione attraverso un "documento commerciale" con dicitura "non riscosso".

Nella risposta viene inoltre confermato che i ristoratori potranno ricorrere alla fatturazione differita che dovrà essere eseguita entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. Gli esercenti dovranno preparare una fattura in cui verranno richiamati tutti gli elementi identificativi dei precedenti documenti commerciali e dovranno inviarla direttamente all'azienda, che si occuperà del pagamento complessivo di tutti i pasti dei propri dipendenti.

L'ammontare dei corrispettivi dovrà essere tenuto distinto dal complessivo giornaliero, poiché i medesimi concorreranno nelle liquidazioni periodiche attraverso le fatture differite.

L'Agenzia ha, infine, precisato che i costi sostenuti per i servizi di mensa diffusa sono interamente deducibili ai fini IRES ed IRAP, mentre l'importo del pasto non concorrerà a formare reddito imponibile IRPEF in capo al dipendente.

Risposta ad interpello n. 299 del 19.04.2023 - Vendita a distanza - Rimborso dell'IVA erroneamente corrisposta in Italia - articolo 11-quater, co. 2, del D.L. n. 35 del 2005; articolo 30-ter del D.P.R. 633 del 1972

Nel caso oggetto del presente interpello, una società residente in un paese extra-UE, operante ai fini IVA in Italia mediante rappresentante fiscale, ha assoggettato ad IVA italiana tutte le vendite a distanza effettuate in Europa, tramite il canale *on-line*, indipendentemente dalla competenza territoriale delle stesse.

Tuttavia, l'imposta è stata versata anche in Danimarca, a seguito di un accertamento da parte dell'Autorità fiscale danese, in relazione alle operazioni effettuate ante adesione al regime *One Stop Shop* (c.d. OSS).

Con la risposta all'interpello l'Agenzia delle Entrate:

- ammette l'applicabilità dell'art. 11-*quater*, c. 2, D.L. n. 35/2005 - benché soppresso in ragione dell'entrata in vigore del regime OSS per le vendite a distanza dal 1° luglio 2021 - con riferimento alle vendite a distanza eseguite antecedentemente all'introduzione del sistema OSS. In forza di tale norma, infatti, nelle ipotesi di duplicazione dell'imposta, il soggetto passivo può ricorrere al c.d. «*rimborso anomalo*», di cui all'art. 30-*ter* del D.P.R. 633/1972, chiedendo la restituzione dell'IVA assolta, nel termine di due anni dalla data di notifica dell'atto impositivo da parte dell'Autorità estera;
- precisa che la società istante deve presentare la richiesta di rimborso, unitamente alla documentazione idonea a provare l'indebito versamento, presso l'Ufficio competente, in base al domicilio fiscale del rappresentante nominato ai sensi dell'art. 17, co. 3, D.P.R. 633/1972, secondo le istruzioni reperibili dal sito dell'Agenzia delle Entrate;
- chiarisce che, trattandosi di «*rimborso anomalo*», disciplinato dall'art. 30-*ter* del D.P.R. 633/1972, non è richiesta la presentazione della garanzia per il rimborso dell'IVA versata in eccesso. La stessa infatti è contemplata esclusivamente con riferimento ai rimborsi c.d. «*accelerati*» delle eccedenze a credito emergenti dalle dichiarazioni IVA annuali o trimestrali, al verificarsi delle ipotesi di rischio, di cui all'art. 38-*bis*, co. 4, del D.P.R. 633/1972.

Risposta ad interpello n. 304 del 24.04.2023 - Non soggette ad IVA le sostituzioni di prodotti difettosi

Con il recente interpello 304/2023, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti sul corretto trattamento ai fini IVA delle operazioni di richiamo e sostituzione di prodotti difettosi, ribadendo altresì i relativi obblighi documentali al fine di superare le eventuali presunzioni di cessione.

Il caso sottoposto all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate riguarda una società che ha ceduto impianti sia a soggetti privati che a rivenditori, i quali a loro volta hanno venduto i beni ai propri clienti. Nell'originario prezzo di cessione venivano incluse le eventuali manutenzioni e/o sostituzioni del prodotto. L'istante pertanto, benché il richiamo dei prodotti si fosse reso necessario per questioni di sicurezza, essendo decorso il termine della garanzia legale, chiede all'Amministrazione finanziaria di confermare che dette operazioni non configurino una nuova e distinta operazione da assoggettare ad IVA.

Richiamando la R.M. 345753/1984, l'Agenzia conferma che le operazioni di sostituzione/adattamento non sono da assoggettare ad IVA per carenza del presupposto oggettivo, qualora le stesse siano previste dalle originarie pattuizioni contrattuali.

Relativamente agli obblighi documentali, viene ribadito che, trattandosi di operazioni escluse da IVA, le stesse non saranno soggette all'obbligo di fatturazione e che la presunzione di cessione sarà superata accompagnando ogni movimentazione dei beni (sia per i trasferimenti dall'istante ai rivenditori che dai rivenditori ai loro clienti) con gli appositi documenti di trasporto.

Risposta ad interpello n. 300 del 21.04.2023 - Operazioni Italia - San Marino - Vendite a distanza - Assenza di trasporto o spedizione del bene a cura o per conto del fornitore - Esclusione

La risposta all'istanza d'interpello n.300/2023 dell'Agenzia delle Entrate affronta il tema delle c.d. "vendite a distanza" intercorse tra operatori sanmarinesi e privati residenti nel territorio italiano.

Nel dettaglio, il caso riguarda una Società fiscalmente residente nella Repubblica di San Marino che intende cedere beni, per un importo annuo verosimilmente superiore a € 28.000, a clienti residenti in Italia che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

L'Istante rappresenta altresì che le vendite dei propri beni avverrebbero tramite un particolare modello di business, definito "affiliate marketing", in cui sarebbe previsto l'intervento di un soggetto terzo (c.d. "Agente") e di affiliati a quest'ultimo (c.d. "Publisher"); tale modello sarebbe strutturato in modo che l'Agente inserisca i prodotti dell'Istante su un Marketplace e i Publisher promuovano i prodotti sui propri siti internet, blog o newsletter. A seguito della selezione di un prodotto promosso dai Publisher, il cliente verrebbe reindirizzato al Marketplace per aderire all'offerta commerciale; successivamente, un call center, incaricato dall'Agente, contatterebbe il cliente al fine di formalizzare l'offerta, avere conferma della volontà di acquistare il prodotto e finalizzare il contratto.

Circa le modalità di consegna del prodotto, l'Istante riferisce che l'acquirente potrebbe ritirarlo direttamente dal fornitore presso la sua sede nella Repubblica di San Marino o inviare un corriere di propria fiducia presso la sede del fornitore oppure avvalersi di un servizio di raccolta e recapito fornito da una Società fiscalmente residente nel territorio della Repubblica di San Marino; in nessun caso l'Istante interverrebbe direttamente o indirettamente nel trasporto o nella spedizione del bene.

Tramite l'interpello in oggetto, la Società Istante interroga l'Amministrazione finanziaria sull'applicabilità o meno dell'art. 15 del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 21 giugno 2021 (c.d. "Decreto Italia-San Marino"), ovvero chiede se la modalità di compravendita del bene possa essere ritenuta una "vendita a distanza".

Nella sua breve risposta, l'Agenzia delle Entrate chiarisce la fattispecie descritta dall'Istante richiamando gli articoli 13 e 15 del Decreto Italia-San Marino, rispettivamente inerenti la territorialità dell'IVA nelle cessioni nei confronti di privati e le vendite a distanza. L'amministrazione finanziaria, ribadendo che il dettato ministeriale definisce vendite a distanza "*...vendite di beni diversi dai mezzi di trasporto nuovi, spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni, a partire da uno Stato diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione di acquirenti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti e professioni...*", puntualizza che la transazione posta in essere tra un operatore sanmarinese ed un soggetto privato residente in Italia, senza che l'operatore intervenga neppure indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni, non può ricadere nella fattispecie prevista dall'art. 15.

Ciò posto, conclude l'Agenzia, in assenza di trasporto o spedizione del bene a cura o per conto del fornitore, l'operazione non può qualificarsi come vendita a distanza ai sensi del citato articolo 15 bensì ricade nell'ambito di applicazione dell'articolo 13, comma 2, del D.M. del 21 giugno 2021, che disciplina le cessioni nei confronti di privati prevedendo l'assoggettamento ad IVA nella Repubblica di San Marino.

Risposta interpello 17.01.2023 n. 53 - Redditi di lavoro autonomo prodotto in Italia da un professionista non residente. Definizione di base fissa

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta ad interpello n. 53 sulla tassazione dei redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da una persona fisica non residente, fornendo, in detta occasione, chiarimenti anche sulla definizione di «base fissa» contenuta nell'art. 14, paragrafo 1, del Trattato contro le doppie imposizioni stipulato tra l'Italia e la Spagna.

L'istanza è stata presentata da un professionista, residente fiscalmente in Spagna, che ha svolto un'attività di consulenza, permanendo sul territorio italiano per un periodo di 124 giorni. L'Istante ha interrogato l'Agenzia al fine di chiedere conferma sull'esenzione del reddito in Italia (Paese della fonte) a favore di una tassazione esclusiva in Spagna (Paese di residenza), come previsto dall'art. 14 del Trattato.

L'Agenzia conferma che, al fine di determinare il trattamento fiscale dei redditi di lavoro autonomo, è essenziale verificare se il professionista abbia avuto o meno la disponibilità di una base fissa in Italia per l'esercizio della sua attività professionale.

Nel definire il concetto di «base fissa», l'Agenzia chiarisce che l'elemento costitutivo della "fissità" implica che la sede sia in un luogo determinato ed abbia un certo grado di permanenza nell'utilizzo (non necessariamente per la maggior parte del periodo d'imposta). Ciò può essere rappresentato anche da un locale o da una stanza di proprietà di altri soggetti che, tuttavia, deve essere a disposizione del lavoratore autonomo e nel quale questo esercita la sua attività o parte della stessa.

Solo in assenza di una base fissa in Italia, i redditi di lavoro autonomo prodotti dal professionista fiscalmente residente in Spagna devono essere assoggettati ad imposizione esclusiva in Spagna. Il medesimo reddito non deve essere invece dichiarato in Italia.

Risposta ad interpello n. 123 del 20.01.2023 - Non è possibile applicare le retribuzioni convenzionali, di cui all'art. 51, comma 8-bis, del TUIR, in caso di mancata previsione della categoria nelle tabelle previste dal decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello qui in commento, ha confermato che il lavoratore dipendente non può accedere alla norma agevolativa, di cui art. 51, comma 8 bis, del Tuir, laddove operi in una categoria non ricompresa tra quelle per le quali il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali fissa annualmente le retribuzioni convenzionali.

In particolare, il quesito è stato posto da un cittadino italiano che svolge un'attività di assistente post-doc presso una università svizzera percependo un reddito di lavoro dipendente di fonte estera (e non un reddito assimilato di lavoro dipendente), per il quale chiede l'applicazione delle retribuzioni convenzionali.

L'Agenzia delle Entrate, a seguito della richiesta formulata, afferma, in linea con precedenti risposte, che, affinché possano trovare applicazione le disposizioni contenute nel comma 8-bis dell'articolo 51 del TUIR, è necessario che il lavoratore operante all'estero sia inquadrabile in una delle categorie per le quali il decreto del Ministero del Lavoro fissa annualmente le retribuzioni convenzionali.

Sulla base di detto principio, l'Ufficio conferma che l'attività di assistente universitario post doc non è ricompresa tra quelle previste nelle tabelle incluse nel decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali, pertanto, il reddito prodotto all'estero deve essere assoggettato ad imposizione in Italia unicamente sulla base di quanto statuito dai commi da 1 a 8 dell'articolo 51 del predetto Tuir.

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

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di servizi alle imprese.

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 7 maggio 2023.

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.

© 2023 BDO (Italia) - Tax News - Tutti i diritti riservati.