



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

- ▶ **Imposte sui redditi** (p2)
- ▶ **Imposta sul valore aggiunto** (p9)
- ▶ **NEW Expatriates & Global Mobility** (p12)



vai agli argomenti di interesse!



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

### Provvedimento attuativo per la fruizione del credito d'imposta "Super-ACE"- Provvedimento prot. n. 238235/2021

Si ricorda innanzitutto che la "super-ACE" è stata introdotta dal D.L. 73/21 (convertito con L. 106/21) per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020 e comporta l'applicazione agli incrementi di capitale proprio realizzati nel periodo di riferimento (rispetto alla consistenza esistente alla chiusura del periodo di imposta precedente) di un coefficiente di remunerazione pari al 15%, in luogo di quello ordinariamente previsto, pari al 1,3%. Gli incrementi rilevano nel limite massimo di 5 milioni di euro.

Merita ricordare che, per il calcolo della "super-ACE", i conferimenti in denaro dei soci e le rinunce ai crediti concorrono per il loro intero importo, indipendentemente dal periodo in cui vengono eseguiti (in deroga alla regola generale del pro-rata temporis).

L'agevolazione, inoltre, può essere fruita non solo come deduzione dalla base imponibile, ma anche sotto forma di credito d'imposta che potrà essere utilizzato in compensazione ovvero essere ceduto.

Il credito è, in linea di principio, fruibile a partire dal giorno successivo a quello di avvenuto versamento del conferimento in denaro o dal giorno successivo alla delibera dell'assemblea che destina, in tutto o in parte, l'utile di esercizio a riserva. Peraltro, l'utilizzo del credito è subordinato alla preventiva comunicazione all'Agenzia delle Entrate che ne deve riconoscere la spettanza.

Il Provvedimento attuativo emanato dall'Agenzia delle Entrate in data 17 settembre 2021, qui in commento, è volto dunque a definire le modalità, i termini e il contenuto della suddetta comunicazione preventiva.

In particolar modo, la comunicazione all'Agenzia delle Entrate potrà essere presentata, esclusivamente in via telematica, a partire dal 20 novembre 2021 e fino alla scadenza del termine ordinario per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020.

I principali dati da indicare sono: la natura del soggetto d'imposta, la variazione in aumento del capitale proprio, il rendimento nozionale (calcolato con l'aliquota del 15%) ed il credito d'imposta.

L'Agenzia delle Entrate dovrà comunicare il riconoscimento o il diniego del credito entro 30 giorni dalla data di presentazione della comunicazione.

Solo da questo momento il credito d'imposta potrà essere utilizzato in compensazione (con il modello F24), richiesto a rimborso nella dichiarazione dei redditi nella quale va indicato, oppure, in alternativa, essere ceduto.

La comunicazione della cessione, come pure la sua accettazione da parte del cessionario, devono essere comunicate attraverso le apposite funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Se il credito d'imposta eccede 150.000 euro, risulterà utilizzabile solo a seguito delle verifiche antimafia (quadro A del modello).



### Risposte agli interpelli n. 602, 603 e 604 del 17 settembre 2021 - Credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi

L'Agenzia delle Entrate, con le risposte agli interpelli n. 602, 603 e 604 del 17 settembre 2021, ha fornito ulteriori chiarimenti in merito all'applicazione del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi. Con le prime due pronunce l'Agenzia ha ribadito che, nel caso in cui gli investimenti eleggibili al credito d'imposta siano effettuati nell'intervallo temporale che va dal 16 novembre 2020 al 30 giugno 2021, viene a verificarsi una parziale sovrapposizione della nuova normativa, ex L. 178/2020, con il credito ex L. 160/2019 e che il coordinamento delle due discipline agevolative sul piano temporale debba avvenire distinguendo gli investimenti per i quali alla data del 15 novembre 2020, si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento. In tal caso gli investimenti, sempre se effettuati (vale a dire completati) entro il 30 giugno 2021, rimangono incardinati nella precedente agevolazione ex L. 160/2019. Per converso, in assenza delle due condizioni alla predetta data, gli investimenti risultano agevolabili ai sensi della nuova normativa, ex L. 178/2020.

La risposta n. 602 analizza inoltre la decorrenza dell'utilizzo del credito d'imposta, di cui alla L. 178/2020. In particolare, l'istante chiede a decorrere da quale periodo di imposta è possibile compensare la prima rata del credito di imposta "4.0", tenuto conto che nel caso di specie l'interconnessione del bene al sistema aziendale si è verificata nell'anno 2020 e risulta regolarmente attestata dalla dichiarazione resa dal legale rappresentante, datata 31 dicembre 2020, mentre la perizia del tecnico abilitato - prodotta dalla società per mero scrupolo, in quanto non necessaria ai fini dell'agevolazione per beni di costo di acquisto inferiore a 300.000 euro - è stata giurata e consegnata alla società soltanto nelle prime settimane del mese di gennaio 2021.

Secondo l'Agenzia, tenuto conto che, come si evince dalla dichiarazione del legale rappresentante, il bene risulta interconnesso alla data del 31 dicembre 2020, la prima delle tre quote del credito d'imposta risulta utilizzabile in compensazione già a decorrere dall'anno 2020. Peraltro, è stato ribadito che, nel caso in cui la quota annuale (o parte di essa) non sia utilizzata, l'ammontare residuo potrà essere riportato in avanti, senza alcun limite temporale, nelle dichiarazioni dei periodi di imposta successivi senza alcun limite temporale ed essere utilizzata già dall'anno successivo, in aggiunta alla quota ordinariamente fruibile in detto anno. Di conseguenza nel 2021 il contribuente potrà utilizzare in compensazione anche la seconda delle tre quote del credito d'imposta.

Nella risposta n. 603 l'Agenzia, in relazione ad un investimento che rimane incardinato alla vecchia normativa in quanto "prenotato" anteriormente al 15 novembre 2020, ha chiarito che il credito di imposta spettante è utilizzabile in compensazione dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione dei beni.

Infine, viene confermato che, nel caso fosse necessario rettificare i riferimenti normativi sulle fatture ed i documenti relativi agli investimenti, è possibile regolarizzare i documenti già emessi, sprovvisti della corretta indicazione delle disposizioni agevolative di riferimento, prima che inizino le attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Da ultimo, la risposta n. 604 fornisce chiarimenti in merito alle modalità di calcolo del cumulo del credito d'imposta, ex L. 160/2019, con altre agevolazioni (rappresentate, nel caso di specie, da un contributo regionale in conto impianti). In tal caso, ai fini del rispetto del principio di non superamento degli incentivi rispetto al costo del bene, devono considerarsi, oltre al risparmio IRAP anche l'IRPEF figurativa dei singoli soci che non viene pagata a seguito della detassazione del tax credit. Qualora la somma del credito d'imposta e degli altri incentivi concessi sugli investimenti ammissibili, maggiorato del risparmio d'imposta, superi il costo del bene, il contribuente è tenuto a ridurre corrispondentemente il credito spettante in modo che, sommato agli altri incentivi pubblici (fiscali e non) concessi per il medesimo bene, non venga superato il limite massimo rappresentato dal costo sostenuto.



## Risposta ad interpello 607/21 del 17 settembre 2021 - Deduzione degli ammortamenti sospesi

Con la risposta ad interpello n. 607/2021, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la sospensione degli ammortamenti civilistici, di cui all'art. 60, co. 7-bis e ss. del D.L. n. 104/2020 (convertito con L. 126/20), implica la facoltà - e non l'obbligo - di dedurre ai fini fiscali le quote di ammortamento sospese.

Ai fini IRES ed IRAP, il comma 7-quinquies del predetto articolo 60 prevede che *“la deduzione della quota di ammortamento ... è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del Tuir a prescindere dall'imputazione al conto economico”*.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, tenendo conto della finalità della normativa in esame che, come noto, è quella di permettere, mediante la sospensione dell'ordinario processo di ammortamento civilistico, la riduzione dell'impatto degli ammortamenti sul risultato di periodo - al fine di contrastare gli effetti economici della pandemia da COVID-19 - la locuzione *“la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa”* deve essere interpretata nel senso di consentire ai contribuenti la “facoltà” di dedurre le quote di ammortamento, anche in assenza dell'imputazione a conto economico.

Diversamente, qualora tale deduzione costituisse un vincolo per il contribuente, ciò potrebbe comportare, per le società in perdita fiscale, un (mero) incremento della suddetta perdita (riportabile in avanti ai fini IRES; diversamente ai fini IRAP la deduzione potrebbe incrementare un valore della produzione netta negativo che non beneficia di tale meccanismo) ed, in generale, un aggravio dovuto all'obbligo di monitoraggio delle differenze tra valore civilistico e fiscale dei beni con ammortamenti sospesi.

## Risoluzione 49/E del 22 luglio 2021 - Regime di Adempimento collaborativo - gestione delle interlocuzioni costanti e preventive di cui all'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128

Come noto, il regime di Adempimento collaborativo è stato introdotto dal D. Lgs. 128/2015 e trova la propria disciplina attuativa nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017 (di seguito anche il “Provvedimento”).

A detto regime possono accedere attualmente i contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a 5 miliardi di Euro (così come previsto dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 30 marzo 2020). Possono inoltre accedervi le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti (ex art. 2, D. Lgs. 147/15), indipendentemente dal volume di affari o di ricavi ed i soggetti che fanno parte del Gruppo IVA di imprese già ammesse al regime (ex D.L. 119/2018), sempre indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.

La Risoluzione in commento si occupa di fornire chiarimenti, a seguito di specifiche istanze rivolte dai contribuenti interessati, in relazione ad alcuni punti del Provvedimento, così come di seguito riassunti:

### 1. Interlocuzioni costanti e preventive di cui al punto 4 del Provvedimento - formalizzazione delle posizioni assunte nel corso della procedura

Ai contribuenti che aderiscono al regime di adempimento collaborativo è data la possibilità di avviare interlocuzioni con l'Ufficio anche attraverso strumenti alternativi alla presentazione dell'interpello abbreviato. Si tratta di una modalità di interazione più snella e informale che trova la sua base normativa nei concetti di “comune valutazione” e “anticipazione del controllo” che caratterizzano il regime di cooperative compliance. Tali forme di interlocuzione preventiva sono individuate ai punti 4.6 e 4.7 del Provvedimento relativi rispettivamente alle interlocuzioni obbligatorie e facoltative (sulla base delle soglie condivise tra contribuente ed Ufficio).

Sotto il profilo degli effetti, le risposte rese dall'Ufficio a fronte di tali forme di interlocuzione vincolano l'Amministrazione finanziaria purché siano tempestive ed esaurienti e restano valide finché rimangono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali sono state rese.

Oltre alle comunicazioni presentate ai sensi del punto 4.6 e 4.7 del Provvedimento, è fatta salva la facoltà per il contribuente di effettuare anche comunicazioni c.d. “non qualificate” (o mere comunicazioni), vale a dire comunicazioni di fatti, atti o eventi aziendali non suscettibili di generare, dal proprio punto di vista, uno specifico rischio fiscale. Tali comunicazioni, tuttavia, non danno diritto alla riduzione delle sanzioni di cui all'articolo 6, comma 3.



## 2. Adempimenti di chiusura del periodo d'imposta di cui al punto 6 del Provvedimento - disciplina delle c.d. "posizioni rinviate"

Nelle ipotesi in cui l'esecuzione degli approfondimenti preliminari alla sottoscrizione di un "accordo di adempimento collaborativo" ovvero degli altri approfondimenti di cui al punto 4.8 del Provvedimento, richieda accertamenti tecnici di particolare complessità, la trattazione degli stessi e la sottoscrizione dell'eventuale relativo accordo, può essere rinviata, d'intesa tra Ufficio e Contribuente, al periodo di imposta successivo dando luogo ad una cd. "posizione rinviata", della quale deve essere fatta menzione nella "nota di chiusura" annuale. In tale ipotesi l'eventuale difformità tra la posizione assunta dall'Ufficio all'esito dei suddetti approfondimenti e il comportamento medio tempore tenuto dal contribuente non dà luogo, in ogni caso, all'applicazione di sanzioni amministrative. La medesima risoluzione prevede, tuttavia che in caso di "posizione rinviata", nelle more della risposta dell'Ufficio o della stipula dell'eventuale Accordo, il contribuente in linea di principio è chiamato ad adottare un comportamento coerente con il "risk appetite" dichiarato nel documento di Strategia fiscale, assumendo, in dichiarazione, la posizione fiscale più prudentiale.

## 3. Riduzione sanzionatoria ai sensi dell'articolo 6, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128

Il contribuente che accede al regime di adempimento collaborativo ha la possibilità di usufruire di alcuni effetti premiali, tra cui, in particolare, la riduzione della metà delle sanzioni amministrative per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate.

Con la risoluzione in commento l'Ufficio ha specificato che, al di fuori delle ipotesi in cui è richiesta la preventiva comunicazione degli eventi e/o operazioni che generano le singole fattispecie di rischio (i.e. "rischi fiscali significativi"), mediante lo strumento dell'interpello abbreviato o delle comunicazioni di cui al punto 4.6 del Provvedimento, la predisposizione della "Mappa dei rischi", con una chiara indicazione dei rischi fiscali, astratti e potenziali, associati ai processi e alle attività aziendali e dei controlli posti a presidio degli stessi, soddisfa il requisito della "preventiva comunicazione".

Pertanto, nel caso in cui il contribuente si attivi per la regolarizzazione di violazioni derivanti da errori operativi commessi in fase di effettuazione degli adempimenti fiscali correlati a rischi fiscali intercettati dal sistema di controlli e regolarmente riportati nella Mappa dei rischi, troveranno applicazione le riduzioni sanzionatorie. Il beneficio sanzionatorio può riferirsi soltanto ad anni fiscali inclusi nel regime di adempimento collaborativo.

## Risoluzione 57/E del 7 settembre 2021 in tema di DTA su operazioni di aggregazione aziendale

Con la risoluzione n. 57/E/2021, l'Agenzia delle Entrate è nuovamente intervenuta sulla disciplina relativa alla trasformazione delle imposte anticipate (DTA), a seguito di operazioni di aggregazioni aziendale (ex art. 1, co. 233-243, della L. 178/2020). Come noto detta disposizione prevede - in presenza di operazioni di fusione, scissione e conferimento di azienda, realizzate tra società indipendenti ed operative da almeno due anni - la facoltà di trasformare in crediti di imposta compensabili le imposte anticipate su perdite fiscali inutilizzate e su eccedenze di deduzioni ACE, consentendo di monetizzare tali posizioni soggettive senza dover attendere il conseguimento di imponibili capienti.

La risoluzione in commento rileva come la disciplina trovi applicazione anche nelle ipotesi di operazioni di aggregazione che coinvolgano più di due soggetti, nonché nel caso di più operazioni distinte approvate o deliberate nel 2021. Quanto detto va peraltro coordinato con il vincolo disposto dal comma 240 del citato art. 1, in base al quale, indipendentemente dal numero di operazioni societarie straordinarie realizzate, l'agevolazione può applicarsi una sola volta per ciascun soggetto beneficiario dell'operazione.

Tale limite, secondo l'Agenzia, esplica i suoi effetti sulla quantificazione del beneficio. Difatti il beneficio concesso dalla disciplina deve essere quantificato considerando le operazioni come un'operazione di aggregazione unitaria, in cui gli attivi dei soggetti coinvolti partecipano una sola volta alla determinazione delle DTA trasformabili. *"Quindi, se in un'operazione l'attivo di un soggetto ha concorso a determinare l'ammontare di DTA trasformabili, lo stesso attivo non potrà essere considerato in un'operazione successiva"*.



## Bozza di Circolare (in pubblica consultazione) in tema di documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati

Alla luce del DM del 14 maggio 2018 e del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 23 novembre 2020 (di seguito il “Provvedimento”), è stata posta in pubblica consultazione, fino al prossimo 12 ottobre, la bozza di circolare che riguarda la documentazione di transfer pricing.

Si riportano di seguito alcuni dei chiarimenti forniti, riservandoci di approfondire ulteriormente il contenuto della Circolare non appena sarà resa definitiva.

Con riferimento alla possibilità (prevista dal Provvedimento) di presentare più di un Masterfile, qualora il gruppo realizzi attività tra loro diverse e disciplinate da specifiche politiche di prezzi di trasferimento (c.d. divisioni), la Circolare ha confermato che è possibile presentare il Masterfile riguardante la specifica divisione in cui opera l’entità locale (in tal caso, gli elementi informativi di cui ai capitoli da 1 a 4 saranno riferiti a tale divisione). Ha peraltro specificato che, se nel corso dei controlli emerge l’esigenza di disporre di informazioni supplementari o integrative rispetto a quelle contenute nel Masterfile riguardante la divisione in cui opera l’entità locale, quest’ultima dovrà rendere disponibili i Masterfile riguardanti le altre divisioni del gruppo e le correlate politiche in materia di prezzi di trasferimento. Onere che appare particolarmente gravoso da soddisfare soprattutto qualora l’entità italiana non sia la capogruppo ma la mera controllata di un gruppo multinazionale di rilevanti dimensioni e con molteplici linee di business.

Analogamente, nel caso sia presentato il Masterfile predisposto dal soggetto controllante, qualora tale documento rechi minori informazioni rispetto a quelle richieste dal Provvedimento, lo stesso dovrà essere integrato a cura dell’entità locale.

L’Agenzia ha poi chiarito che, ai fini della Documentazione Nazionale, per operazione (o categoria omogenea di operazioni) non marginale si deve intendere un’operazione (attiva o passiva) il cui ammontare risulti superiore al 5% del totale dei componenti (positivi o negativi nel caso, rispettivamente, di operazioni attive o passive) indicati nel prospetto della dichiarazione annuale dei redditi.

Per quanto riguarda le semplificazioni previste per le piccole medie imprese, riguardo alla previsione secondo cui non rientrano comunque nella definizione di piccole e medie imprese i soggetti che direttamente o indirettamente controllano o sono controllate da un soggetto non qualificabile come piccola e media impresa, è stato chiarito che:

- nel caso in cui i soggetti direttamente o indirettamente controllati o controllanti siano residenti nel territorio dello Stato deve essere utilizzato, quale parametro di riferimento, il valore più elevato tra il volume d’affari e i ricavi indicati nelle dichiarazioni di tali soggetti;
- nel caso in cui tali soggetti non siano residenti nel territorio dello Stato devono essere utilizzati, quale unico parametro di riferimento, i ricavi indicati nei rispettivi bilanci di esercizio individuali redatti secondo i principi contabili generalmente applicabili nei rispettivi Paesi.

Per l’individuazione di tali soggetti occorre considerare tutti i soggetti presenti nella catena partecipativa fino all’ultimo livello di partecipazione di controllo.

Per quanto riguarda i termini, in caso di controlli, in assenza di consegna immediata, il contribuente deve consegnare la documentazione firmata mediante firma elettronica con marca temporale entro e non oltre 20 giorni dalla richiesta, pena l’esclusione dal beneficio.

Qualora nel corso del controllo fossero richieste informazioni supplementari o integrative (aventi ad oggetto informazioni costituenti elementi del contenuto ordinario del Masterfile e della Documentazione Nazionale), le stesse devono essere fornite entro 7 giorni dalla richiesta, salvo un termine più ampio in funzione della complessità delle operazioni oggetto di analisi. Decorsi i suddetti termini, l’Agenzia delle entrate non è vincolata all’applicazione del regime di disapplicazione delle sanzioni ex art. 1, c. 6, e art. 2, c. 4-ter, d.lgs. n. 471 del 1997.

L’Agenzia delle Entrate non è vincolata alla non applicazione delle sanzioni quando la documentazione, pur rispettando la struttura formale del Masterfile e della Documentazione Nazionale, non presenti nel complesso contenuti informativi completi e conformi al Provvedimento, ivi compresa la firma elettronica con marca temporale.



Come noto, l'esimente sanzionatoria trova applicazione solo se il contribuente, che detiene la documentazione, ne dà apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate in sede di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi (apponendo anche, entro la data di presentazione della stessa, la firma elettronica con marca temporale). L'agenzia ha avuto modo di chiarire che, in caso di dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza (sia ex novo che correttiva di quella originaria nei termini), la comunicazione del possesso della documentazione può essere effettuata con tale dichiarazione (firma elettronica e marca temporale dovranno essere apposti sulla documentazione entro la data di effettiva presentazione della dichiarazione).

La comunicazione di possesso della documentazione può essere inoltre effettuata anche tardivamente, mediante remissione in bonis, entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile, da intendersi come la prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione. Ciò, ovviamente, a condizione che la violazione non sia già stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza.



### Ordinanza della Corte di Cassazione n. 24647 del 13 settembre 2021 - Imposta di registro su conferimento seguito da cessione di partecipazioni

In tema di imposta di registro, l'Agenzia delle Entrate non può riqualificare in cessione di azienda più operazioni frazionate - realizzate tramite conferimento di azienda seguito dalla cessione delle partecipazioni - e disconoscerne gli effetti tributari sulla scorta dell'abuso del diritto, attribuendo rilevanza a elementi estranei al contenuto testuale dell'atto.

Nel caso sottoposto al vaglio della Corte di Cassazione, l'Agenzia delle Entrate aveva notificato avviso di liquidazione per recuperare a tassazione l'effetto finale dell'operazione, sul presupposto che la pluralità di negozi posti in essere dalla Società contribuente fossero sussumibili in un piano unitario, avente lo scopo di trasferire il ramo d'azienda. In buona sostanza, l'Ufficio forniva un'interpretazione estensiva dell'art. 20, D.P.R. 131/1986 (TUR), seguendo i parametri dell'«intrinseca natura» e «degli effetti giuridici» dell'atto soggetto a registrazione.

La soluzione prospettata dall'Amministrazione finanziaria si pone però in antitesi con il recente arresto della Corte Costituzionale che, con la sentenza n. 158 del 21 luglio 2020, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale del novellato art. 20 TUR. In particolare, la Consulta - nel ricordare l'origine storica dell'imposta di registro quale «imposta d'atto» - ha posto in primo piano la natura dell'imposizione quale diretta conseguenza degli effetti giuridici intrinseci all'atto, non potendo assumere rilevanza sia gli elementi extra testuali che «*gli atti collegati privi di nesso testuale con l'atto medesimo*».

Viene perciò ribadito il prevalente orientamento della Cassazione in base al quale l'art. 20 TUR è da considerare quale norma di interpretazione e non già regola antielusiva, con la conseguenza che - pur potendosi prescindere dal *nomen iuris* attribuito dalle parti all'atto, laddove le stesse abbiano posto in essere una struttura «simulata» - all'Amministrazione non è consentito riqualificare l'intera operazione trascendendo «*lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, pena l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponente diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici ...*».

«*... Ne consegue che, pur restando ferma la possibilità di sindacato delle operazioni straordinarie ai sensi della disciplina di contrasto all'abuso del diritto, in virtù del richiamo contenuto nell'articolo 53-bis del TUR alla disposizione antielusiva generale di cui all'articolo 10-bis della L. n. 212/2000, va affermato come ai fini dell'imposta di registro operazioni strutturate mediante conferimento di azienda seguito dalla cessione delle partecipazioni della società conferitaria (come la presente fattispecie) non possano essere riqualificate in una cessione di azienda e non configurano di per sé il conseguimento di un vantaggio indebito realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (fatta salva l'ipotesi in cui tali operazioni siano seguite da ulteriori passaggi, ad esempio una fusione diretta o inversa, che renderebbero chiara la volontà di acquisire direttamente l'azienda, ovvero di perfezionare ab origine un asset deal)*».

In conclusione, risulta dirimente qualificare correttamente il negozio registrato e qualora lo si identificasse nella fattispecie tipica della cessione di partecipazioni, come nel caso di specie, non potranno assumere rilevanza le motivazioni economiche sottostanti.





### Risposta ad interpello n. 584 del 15 settembre 2021- Detrazione IVA sugli acquisti effettuati prima dell'inizio dell'attività

Il caso sottoposto all'Agazia delle entrate riguardava la concessione in locazione di un immobile da parte di una società ad un'altra. Il contratto di locazione prevedeva che la società conduttrice dovesse sostenere alcune spese di ristrutturazione per adattare l'immobile allo svolgimento al suo interno di un'attività alberghiera.

Per una serie di circostanze, tuttavia, dopo aver sostenuto le spese di adattamento, l'attività progettata non ha potuto avere inizio e la società conduttrice ha interpellato l'Agazia delle Entrate per capire se fosse possibile recuperare l'IVA assolta sui beni e servizi acquistati per la ristrutturazione, pur in assenza di operazioni attive.

La risposta dell'Agazia è stata affermativa.

Richiamando i consolidati principi elaborati dalla giurisprudenza, sia comunitaria che nazionale, il documento di prassi conferma che, a certe condizioni, è detraibile l'IVA sostenuta in occasione dello svolgimento di un'attività preliminare finalizzata all'inizio di un'attività economica.

A tal riguardo, infatti, la Corte di Giustizia UE ha avuto modo di chiarire che:

- gli atti preparatori devono già ritenersi parte integrante delle attività economiche;
- il diritto alla detrazione, una volta sorto, rimane acquisito anche se, successivamente, l'attività economica prevista non è stata realizzata e, quindi, non sono state poste in essere operazioni soggette ad IVA;
- il diritto alla detrazione spetta anche con riferimento all'IVA assolta sulle spese di investimento, effettuate ai fini del futuro esercizio dell'attività e deve essere riconosciuto anche se, successivamente, il soggetto ha deciso, in considerazione dei risultati di studi preliminari di fattibilità, di non avviare l'attività programmata, oppure quando quest'ultima non ha avuto inizio a causa di circostanze estranee alla propria volontà.

In definitiva, condizione per il riconoscimento della detrazione dell'IVA in queste circostanze è che gli acquisti siano stati comunque collegati e destinati prospetticamente allo svolgimento di una futura attività.

### Registri IVA precompilati - Le "Faq" dell'Agazia delle Entrate

Come ricordato dall'Agazia delle entrate, con il comunicato stampa del 13 settembre 2021, il biennio 2021-2022 vede l'avvio della sperimentazione della "Precompilata IVA", vale a dire della predisposizione automatizzata dei registri IVA e, sulla base di questi, delle liquidazioni periodiche (LIPE) e della dichiarazione annuale IVA. La compilazione dei registri IVA avviene sulla base delle fatture elettroniche attive e passive che transitano per il Sistema di Interscambio (SdI), nonché sulla base dei dati contenuti nella comunicazione delle operazioni con soggetti non residenti ("esterometro").

Il progetto coinvolge, in questa prima fase, gli operatori residenti e stabiliti in Italia che effettuano la liquidazione trimestrale, con esclusione di alcune categorie, come quelle cui appartengono i soggetti che operano in particolari settori di attività o per i quali sono previsti regimi speciali IVA come, ad esempio, editoria, vendita di beni usati, agenzie di viaggio.

A partire dal primo giorno del mese in lavorazione e fino al mese successivo al trimestre di riferimento il contribuente può visualizzare le bozze ed eventualmente modificarle o integrarle. Con l'operazione di "convalida" dei registri questi sono memorizzati dall'Agazia e per il trimestre di riferimento il contribuente può fruire dell'esonero dalla tenuta dei registri IVA.

I documenti precompilati possono essere visualizzati sul portale dell'Agazia delle entrate nella sezione "Fatture e corrispettivi" e sono organizzati in quattro aree distinte, disponibili secondo il calendario fissato dall'Agazia stessa.

Sono già consultabili le prime due aree:

- l'area "*Profilo soggetto IVA*", in cui gli operatori possono trovare i dati anagrafici, l'appartenenza o meno alla platea e la percentuale soggettiva di detraibilità; e
- la sezione "*Registri Iva mensili*", in cui è possibile visualizzare, modificare, integrare, convalidare ed estrarre i dati delle bozze dei registri IVA precompilati.



Da metà ottobre 2021 sarà disponibile la sezione delle Liquidazioni IVA periodiche precompilate (Lipe) e dal 2023 si attiverà il box relativo alla dichiarazione annuale IVA.

Con numerose “Faq” l’Agenzia entrate ha fornito opportuni chiarimenti su come operare all’interno delle aree.

Tra i più rilevanti si possono segnalare i seguenti:

- l’accesso ai documenti precompilati può essere effettuato anche tramite un intermediario che sia già in possesso della delega per il servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici ovvero della delega per il servizio di consultazione dei dati rilevanti ai fini IVA: non occorre, quindi, conferire una nuova delega specifica per l’accesso ai documenti precompilati IVA;
- utilizzando la specifica funzionalità “inserisci nuovo documento”, è possibile inserire, sia nel registro delle fatture emesse che in quello delle fatture ricevute, eventuali documenti rilevanti ai fini IVA, come le fatture cartacee emesse da soggetti forfettari oppure le bollette doganali d’importazione, che ovviamente non sono stati emessi né ricevuti in via elettronica tramite il Sistema di Interscambio;
- la medesima funzione “inserisci nuovo documento” consente anche di integrare le bozze dei registri degli acquisti mensili in lavorazione, con le fatture ricevute, tramite Sdl, in mesi precedenti e per le quali non è ancora stata detratta l’IVA: per effettuare l’integrazione dovrà essere indicato il numero identificativo della fattura, rilasciato dal Sdl, e la fattura verrà annotata nel registro;
- poiché le bozze dei registri IVA acquisti sono state elaborate applicando la presunzione che la percentuale di detraibilità spettante per tutti i documenti annotati sia del 100%, nel caso in cui l’imposta relativa ad uno specifico acquisto sia indetraibile o parzialmente detraibile, sarà possibile indicare la percentuale di detrazione corretta in fase di integrazione del registro in lavorazione, mediante la specifica funzionalità “Modifica ulteriori dati”, entro la fine del mese successivo al trimestre in cui la fattura è stata annotata;
- nel caso di *reverse charge* “interno” (ad esempio servizi di pulizia ricevuti) e di *reverse charge* “esterno” (ad esempio servizi ricevuti da un prestatore comunitario), se il cliente decide di effettuare l’integrazione della fattura ricevuta in *reverse charge* mediante la trasmissione del documento integrativo (“tipo documento”, rispettivamente, TD16 per il *reverse charge* “interno” e TD17 per il *reverse charge* “esterno”), tale documento sarà annotato automaticamente in entrambi i registri IVA. Il cliente dovrà solo inserire eventuali informazioni come, ad esempio, la corretta percentuale di detrazione. Qualora, invece, l’integrazione avvenga manualmente (vale a dire: in forma cartacea) non è consentito inserire manualmente l’annotazione del documento cartaceo integrativo nel registro delle fatture emesse né in quello degli acquisti e, quindi, non essendo complete le bozze dei registri non sarà possibile effettuare la convalida.



### Corte di giustizia Ue, causa C-294/20 - Legittimo respingere un'istanza di rimborso IVA se l'istante non presenta, nei termini prescritti, la documentazione comprovante il diritto

La Corte di giustizia Ue, con la sentenza 9 settembre 2021, causa C-294/20, ha dichiarato che non è incompatibile con il diritto dell'unione europea una normativa IVA interna secondo la quale deve essere respinta l'istanza di rimborso IVA presentata da un soggetto non residente quando questa non sia accompagnata, entro i termini prescritti, dalla documentazione idonea a dimostrare il diritto.

Il caso oggetto di esame da parte dei giudici comunitari ha riguardato una società tedesca che ha richiesto all'Amministrazione finanziaria spagnola il rimborso dell'IVA assolta in quel Paese.

A seguito dell'istanza, l'autorità spagnola ha chiesto di produrre gli originali delle fatture sulle quali la società fondava la richiesta di rimborso e di fornire dettagli in merito alle operazioni effettuate in Spagna, nonché alla destinazione dei beni e servizi acquistati, oggetto della domanda di rimborso.

La società tedesca non ha soddisfatto tali richieste entro i termini assegnati dall'Amministrazione finanziaria spagnola e, di conseguenza, quest'ultima ha emesso provvedimento di diniego del rimborso.

La Corte di giustizia Ue, investita della questione al termine di un lungo contenzioso innanzi agli organi giurisdizionali ed amministrativi interni spagnoli, ha statuito che:

- secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto al rimborso - come il diritto alla detrazione - è un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, istituito dalla legislazione dell'Unione, che ha lo scopo di sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche;
- il diritto a detrazione e, conseguentemente, al rimborso costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni;
- il principio fondamentale di neutralità dell'IVA richiede che la detrazione o il rimborso dell'IVA a monte siano concessi se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, persino qualora alcuni requisiti formali siano stati omessi dai soggetti passivi. Tuttavia, la soluzione può essere diversa se la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali;
- dalla disciplina IVA di riferimento risulta che un soggetto passivo può ottenere il rimborso dell'IVA solo se adempie agli obblighi dalla stessa previsti, che comprendono la presentazione delle fatture originali o dei documenti di importazione per le operazioni soggette a IVA nello Stato membro di rimborso;
- secondo la giurisprudenza costante della Corte, la facoltà di presentare una domanda di rimborso dell'eccedenza dell'IVA senza nessuna limitazione temporale è contraria al principio della certezza del diritto e, pertanto, è pienamente legittima l'individuazione di precisi termini di decadenza.

Sulla base di queste considerazioni, la Corte ha, dunque, concluso che una domanda di rimborso dell'IVA deve essere respinta quando il soggetto passivo non ha presentato, entro i termini stabiliti, all'autorità tributaria competente, persino su invito di quest'ultima, tutti i documenti e le informazioni richiesti per provare il suo diritto al rimborso dell'IVA, a prescindere dal fatto che detti documenti e informazioni siano stati in seguito presentati da tale soggetto in altre sedi.



Risposta ad Interpello n. 345 del 17 maggio 2021 - Sospensione del regime convenzionale ex art. 51, comma 8-bis, Tuir, per i dipendenti espatriati costretti a rientrare in Italia per l'epidemia Covid-19.

Come noto l'art. 51, comma 8-bis del TUIR reca un regime particolarmente conveniente per i dipendenti distaccati all'estero in quanto consente, al verificarsi di determinate condizioni, di tassare i redditi da lavoro dipendente nel limite delle "retribuzioni figurative", annualmente fissate dal Ministero del Lavoro (cd "retribuzione convenzionale"), in luogo dell'effettivo reddito da lavoro dipendente percepito che solitamente è decisamente più elevato.

Tuttavia, la crisi sanitaria internazionale causata dalla diffusione del Covid-19 ha modificato la situazione, dal momento che molti dipendenti italiani assegnati all'estero sono stati costretti a far ritorno in Italia e continuare a lavorare come "expat" da casa loro in Italia.

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta n. 345 del 17 maggio 2021, ha confermato che tale sgravio fiscale può essere applicato solo se:

- l'attività lavorativa è svolta all'estero per un certo periodo di tempo con carattere di permanenza o sufficiente stabilità;
- il lavoro svolto all'estero costituisce oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e, pertanto, l'esecuzione del lavoro è svolta all'estero;
- il lavoratore soggiorna all'estero per un periodo superiore a 183 giorni entro dodici mesi.

Inoltre, è stato precisato che il criterio per l'applicazione della "retribuzione convenzionale" è la "presenza fisica" del lavoratore per la maggior parte dell'anno fiscale all'estero.

Da ciò ne consegue che, chi non si trova nella situazione sopra descritta, in quanto costretto a rientrare in Italia per motivi di Covid-19, sarà tassato sul reddito effettivo da lavoro dipendente percepito e non sulla retribuzione convenzionale, determinando quindi un sostanziale aggravio fiscale.

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



### Risposta all'interpello n. 596 del 16 settembre 2021 - Applicazione del regime impatriates per gli Smart workers dall'estero.

Con la risposta all'interpello n. 596/2021, l'Agenzia delle Entrate ha espresso parere favorevole all'applicazione del "Regime Speciale per i lavoratori Impatriati" (art. 16 D.Lgs 147/2015) nei confronti di un dipendente di una società estera che lavora in Italia in regime di "smart working".

In questo periodo di pandemia globale sono sensibilmente incrementate le persone (sia italiane che straniere) che hanno deciso di trasferire la loro residenza in Italia e lavorare in modalità di "smart working".

La spinta propulsiva a questo meccanismo è stata fornita anche dalla possibilità di usufruire di un regime fiscale fortemente favorevole, così come previsto dall'art. 16, D.Lgs. 147/2015, qualora la residenza fiscale venga trasferita in Italia.

Attraverso la interpretazione n. 596/2021, l'Agenzia delle Entrate ha voluto quindi sciogliere le riserve e dettare una linea guida.

Il caso in questione riguarda, infatti, un cittadino italiano trasferitosi all'estero nel 2013 e dipendente di una società statunitense, rientrato in Italia nei primi mesi del 2021 insieme alla famiglia e che continua a lavorare per la stessa azienda estera.

Per poter usufruire del trattamento di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, così come modificato dall'articolo 5 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, è necessario che il lavoratore:

- trasferisca la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del TUIR;
- non sia stato residente in Italia nei due periodi d'imposta antecedenti al trasferimento e si impegni a risiedere in Italia per almeno due anni;
- svolga l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

L'Agenzia delle Entrate ha motivato la sua decisione, prendendo come riferimento la circolare n. 33/E del 2020, nella quale viene evidenziato che l'attuale formulazione dell'art. 16, ai fini dell'accesso al beneficio, non prevede che l'attività sia svolta per un'impresa operante sul territorio dello Stato e possono quindi accedere all'agevolazione anche i soggetti che vengono a svolgere in Italia attività di lavoro alle dipendenze di un datore di lavoro con sede all'estero, o i cui committenti (in caso di lavoro autonomo o di impresa) siano stranieri (non residenti).

Viene quindi eliminato il vincolo precedentemente definito per cui l'attività lavorativa debba essere esclusivamente svolta nell'interesse di una società Italiana.

Infatti, prima di questa risoluzione, ci si chiedeva se tra le condizioni necessarie ai fini dell'applicazione dei benefici fiscali, vi fosse quella per cui il lavoratore, dopo essere rimpatriato in Italia, dovesse anche assumere una nuova posizione lavorativa in "discontinuità" totale rispetto al passato, oppure bastasse il rientro in Italia dall'estero come condizione sufficiente per l'accesso all'agevolazione.

Nel caso specifico, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate ha optato per la via più semplice, non fornendo specifici chiarimenti sul tema.

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 4 ottobre 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.