

In questo numero:

IMPOSTE DIRETTE

Trasferimento crediti nel consolidato | Risposta Agenzia Entrate n. 536/2022
Bonus ad amministratori e dirigenti | Risposta Agenzia Entrate n. 539/2022
Definizione di azienda- Art. 176 del TUIR | Risposta Agenzia Entrate n. 549/2022
Regime PEX | Risposta Agenzia Entrate n. 481/2022
Pillar Due: il punto sull'implementazione delle disposizioni relative alla Global Minimum Tax

IMPOSTE INDIRETTE | IVA

Adempimento spontaneo | Provvedimento AdE prot. n. 408592_2022 del 04/11/2022
Holding dinamica | detrazione IVA dei Transaction cost | Risposta Agenzia Entrate n. 529/2022
Operazioni triangolari intracomunitarie | plafond | Risposta Agenzia Entrate n. 540/2022
Fatturazione elettronica verso San Marino | Risposta Agenzia Entrate n. 557/2022
Note di variazione IVA in presenza di procedure concorsuali | Risposta Agenzia Entrate n. 485/2022

IMPOSTE INDIRETTE | DOGANALE

Aggiustamenti di transfer pricing retrospettivi e valore in dogana
Nomenclatura Combinata 2023
Sportello Unico Doganale e dei Controlli
Reingegnerizzazione AIDA | Nuove dichiarazioni doganali per l'import: dismissione del "vecchio" tracciato "IM"
Plastic e Sugar Tax: il rinvio al 2024

REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

Welfare: la detassazione dei fringe benefit 2022 sale fino a 3.000 | Circolare AdE n. 35 del 4/11/2022 - Decreto "Aiuti Bis" e Decreto "Aiuti Quater"
Regime impatriati - Soggetto dipendente di una holding | Risposta Agenzia Entrate n. 524/2022

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti | Cass. 15.7.2022 n. 32506
IVA indetraibile per accordi conciliativi - Indeducibilità ai fini IRES e IRAP | Risposta Agenzia Entrate n. 541/2022
La Cassazione sul "nuovo" onere della prova nel processo tributario

INCENTIVI

Procedura di riversamento spontaneo dei crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo – Ulteriore proroga
Certificazione del Credito d'imposta R&D estesa alle attività ex art. 3 del D.L. n. 145/2013
Crediti d'imposta connessi all'acquisto di energia elettrica e gas
Iper ammortamento- sostituzione investimenti | Risposta Agenzia Entrate n. 532/2022
Iper ammortamento di beni in leasing interconnessi successivamente alla data di entrata in funzione dei beni agevolabili. | Risposta Agenzia Entrate n. 551/2022
Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi - Momento di effettuazione dell'investimento | Risposta Agenzia Entrate n. 537/2022
Decreto direttoriale 14 novembre 2022 | "Accordi per l'innovazione | Secondo sportello" | D.M. 31 dicembre 2021

FSI

Servizi finanziari esenti IVA – Servizi resi a un veicolo di cartolarizzazione | Risposta Agenzia Entrate n. 513/2022
Deduzione ACE – Strumenti finanziari partecipativi | Risposta Agenzia Entrate n. 552/2022
Regime di esenzione delle plusvalenze realizzate da un veicolo di cartolarizzazione estero a seguito della cessione di *notes* italiane | Risposta Agenzia Entrate n. 556/2022
Emissione e vendita degli *utility token* – Regime IVA | Risposta Agenzia Entrate n. 507/2022

OIC | Ultimi chiarimenti

Imposte dirette

Trasferimento crediti nel consolidato | Risposta Agenzia Entrate n. 536/2022

Con la risposta n. 536/2022 l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in tema di trasferimento di crediti d'imposta nell'ambito del regime del consolidato fiscale.

In particolare, la risposta tratta del trasferimento in favore della società consolidante di "crediti d'imposta energetici" concessi alle cc.dd. imprese "energivore" e "gasivore" (di cui agli artt. 15 e 15.1 del DL n. 4 del 2022 e 4 e 5 del DL n. 17 del 2022) maturati in capo alle proprie controllate, al fine di utilizzarli per compensare l'IRES dovuta dal gruppo.

La questione assume rilevanza laddove chiarisce come la disciplina relativa al trasferimento dei crediti d'imposta in seno al regime consolidato fiscale (di cui agli artt. 117 e ss. del TUIR) si "intreccia" con le peculiari regole di trasferimento dei bonus previste dalla specifica disciplina agevolativa.

Da un lato, ai sensi dell'art. 7 del DM 1° marzo 2018 (contenente la norma di attuazione del sopramenzionato regime), ciascun soggetto partecipante al consolidato può cedere, ai fini della compensazione con l'IRES dovuta dalla *fiscal unit*, "i crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nel limite previsto dall'art. 25 di tale decreto per l'importo non utilizzato dal medesimo soggetto, nonché le eccedenze di imposta ricevute ai sensi dell'art. 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602".

Dall'altro, la specifica disciplina dei "crediti d'imposta energetici" ne consente la cessione - "solo per intero" - dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di "soggetti qualificati" (banche e intermediari finanziari, società appartenenti a un gruppo bancario e compagnie di assicurazione).

La risposta in commento, in linea con precedenti documenti di prassi relativi alla circolazione nell'ambito del consolidato fiscale di altri crediti d'imposta agevolativi, ha confermato la trasferibilità dei crediti concessi alle imprese "energivore" e "gasivore" "per un ammontare non superiore all'IRES

risultante, a titolo di saldo e di acconto, dalla dichiarazione dei redditi del consolidato". La questione, invero, avrebbe potuto risolversi direttamente mediante l'ordinaria applicazione delle disposizioni attuative del menzionato art. 7, nella convinzione che il trasferimento ivi disposto rappresenta una legittima modalità di utilizzo del credito d'imposta da agevolazione (in tal senso la consolidante non può cedere i crediti d'imposta ricevuti dalle proprie partecipate a soggetti terzi - siano essi "qualificati" o meno - dovendo i crediti medesimi essere utilizzati in compensazione nei limiti dell'IRES dovuta dal consolidato, con la conseguenza che "non può residuare in capo alla stessa un'eccedenza a credito cedibile").

Nella risposta n. 536 inoltre l'Agenzia specifica che, in capo alle società consolidate che trasferiscono il *bonus* alla *fiscal unit*, la parte residua delle agevolazioni in questione potrà unicamente essere utilizzata in compensazione "ma non potrà essere ceduta ad altri soggetti, dal momento che si tratterebbe di una cessione parziale, preclusa dalla legge".

Bonus ad amministratori e dirigenti | Risposta Agenzia Entrate n. 539/2022

L'interpello n. 539 del 31 ottobre 2022 affronta il trattamento fiscale applicabile ai premi assegnati all'amministratore delegato e a un dirigente apicale.

In particolare, il piano di incentivazione riconosciuto prevedeva, che, al momento del perfezionamento dell'operazione di vendita dell'intero capitale sociale della società, venissero riconosciuti un incentivo in denaro *una tantum* straordinario costituito da una componente fissa e una variabile correlata alla crescita del valore della società (all'amministratore) e, sempre al momento del perfezionamento dell'*Exit* dei Soci, un importo di natura straordinaria *una tantum* (al dirigente).

Secondo l'Agenzia delle Entrate, gli incentivi rappresentano un costo sostenuto dalla società al fine di garantire all'amministratore delegato e al dirigente apicale una remunerazione integrativa per i servizi resi, con la conseguenza che l'onere trova causa direttamente nel rapporto di lavoro in essere con la società.

Nel caso di specie, nonostante il diritto alla percezione degli incentivi dipenda dal perfezionamento dell'operazione di vendita dell'intero pacchetto azionario, non può negarsi la correlazione tra il costo sostenuto dalla società e l'esercizio della sua attività.

Infatti, i premi riconosciuti all'amministratore delegato e al dirigente apicale hanno lo scopo di accrescere l'impegno proferto nello svolgimento della loro attività lavorativa, con un effetto positivo sull'attività aziendale e quindi, in modo potenziale ed indiretto, sullo stesso valore dell'azienda.

Infine, ai fini dell'Irap, esclusa l'equiparazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa ai rapporti di lavoro dipendente, i costi corrispondenti ai premi incentivanti assumono rilevanza limitatamente alla quota parte di essi riferibile al

costo del personale assunto con contratto di lavoro a tempo indeterminato e, quindi, soltanto per la parte riferibile al dirigente apicale.

Definizione di azienda- Art. 176 del TUIR | Risposta Agenzia Entrate n. 549/2022

L'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello del 4 novembre 2022 n. 549 ha chiarito che costituisce azienda il complesso immobiliare relativo a un centro commerciale di proprietà di una società fallita, il cui coordinamento delle attività è stato assicurato dall'azione dalla curatela fallimentare.

Più precisamente, la curatela fallimentare intende conferire l'attivo fallimentare a una NewCo per poi cedere le quote della NewCo ad altra società terza. L'attivo fallimentare oggetto di conferimento è costituito da:

- un complesso immobiliare non ultimato, ideato per la costruzione di un centro commerciale;
- le autorizzazioni e licenze per lo svolgimento delle attività;
- altri beni e crediti;
- i contratti in corso di esecuzione riferibili al complesso immobiliare (tra cui un contratto di affitto di ramo di azienda).

L'Agenzia delle Entrate, riprendendo diverse pronunce della stessa Amministrazione finanziaria e gli indirizzi della giurisprudenza di legittimità, definisce l'azienda come *"un insieme di beni eterogenei, non necessariamente di proprietà dell'imprenditore, costituenti un complesso caratterizzato da un'unità funzionale", determinata dal coordinamento realizzato dall'imprenditore tra i diversi elementi patrimoniali e dall'unitaria destinazione dei medesimi ad uno specifico fine produttivo. In definitiva quanto conferito deve essere di per sé un insieme organicamente finalizzato all'esercizio dell'attività di impresa, autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività da parte del conferitario"*.

Dal documento emerge come la curatela non si è limitata alla sola vendita dell'immobile, ma ha proseguito l'attività della società; pertanto, l'acquirente entra in possesso di un complesso di beni che, unitamente alle licenze relative e agli altri elementi, configura un insieme di beni funzionali al proseguimento dell'oggetto sociale da cui traggono origine.

In ragione di tale conclusione, l'operazione di conferimento è da considerarsi neutrale ai fini delle imposte dirette ai sensi dell'art. 176 TUIR e sconta le imposte indirette in misura fissa.

Regime PEX | Risposta Agenzia Entrate n. 481/2022

Con la risposta ad interpello n. 481/2022, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in relazione alle modalità di verifica del requisito di residenza fiscale della società partecipata estera da parte di un soggetto residente e sulla possibilità di beneficiare del regime di *participation exemption* ai sensi dell'art. 87, comma 1, lett. c), del TUIR, evidenziando che a questi fini occorre adottare retroattivamente il cd. *ETR test* sin dal primo periodo di possesso della partecipata, ove il realizzo avvenga infragruppo.

Il caso in esame vedeva la società italiana Alfa ("Istante"), titolare della partecipazione in Beta (società statunitense in perdita strutturale) pervenuta a seguito di una serie di operazioni straordinarie (prima una scissione e poi una fusione), beneficiaria del rimborso del capitale al tempo immesso nella partecipata estera. La ripartizione del capitale generava (ex art. 86, comma 5-bis, del TUIR) una plusvalenza determinata contrapponendo la somma ricevuta al costo fiscalmente riconosciuto della partecipata americana, la quale poteva beneficiare (ricorrendone le condizioni) dell'esenzione a norma dell'art. 87. I quesiti posti dall'Istante sono tre, rispettivamente relativi (i) alla verifica del requisito di commercialità (di cui all'art. 87, comma 1, lett. d) del TUIR) in caso di società in depotenziamento strutturale; (ii) alla valutazione del periodo di monitoraggio della residenza in caso di plusvalenza derivante da fattispecie alternative alla cessione (i.e. distribuzione del capitale eccedente il valore fiscale della partecipazione); e (iii) alle modalità di verifica del suddetto requisito della residenza.

Sul primo punto l'Agenzia ha precisato, richiamando i contenuti della circolare n. 7/2013, che il depotenziamento strutturale della partecipata poneva quest'ultima in liquidazione di fatto, per cui il requisito della commercialità doveva essere verificato nei tre periodi d'imposta precedenti indipendentemente dal momento di messa in liquidazione formale. In merito al secondo aspetto, in assenza di previsioni normative espresse, l'Agenzia ha affermato che la distribuzione di capitale e riserve della partecipata estera non era assimilabile a una cessione verso soggetti non appartenenti al gruppo. In relazione al terzo quesito, infine, l'Agenzia ha evidenziato come il requisito di residenza in Paesi a regime fiscale non privilegiato non potrebbe avvenire secondo i criteri pro tempore vigenti, ma al contrario per il periodo rilevante secondo il criterio attuale previsto dall'art. 47-bis del TUIR (*ETR test*, o test dei *tax rate nominali* se la partecipazione non è di controllo), anche con riferimento alle annualità antecedenti l'entrata in vigore dell'art. 47-bis medesimo (aggravando in maniera non marginale il monitoraggio, dovendo fare affidamento su documentazione relativa ad annualità particolarmente risalenti nel tempo).

L'unico "punto di apertura" è rinvenibile nella considerazione per cui, non esistendo una norma di contrasto alla detenzione di partecipazioni anteriore al 2002, la verifica dovrebbe coinvolgere gli anni dal 2002 in poi.

Pillar Due: il punto sull'implementazione delle disposizioni relative alla Global Minimum Tax

Il *Pillar Due* è il progetto nato in seno all'OCSE che prevede l'adozione di un sistema di norme in grado di assicurare, a livello globale, un livello di imposizione minima del 15% sui profitti realizzati a livello mondiale dai gruppi internazionali di grandi dimensioni che consuntivino ricavi superiori ai 750 milioni di Euro. Nell'intenzione di voler implementare tale strumento il più celermente possibile, subito dopo l'emanazione delle regole implementative in ambito OCSE (il 14 dicembre 2021), la Commissione Europea, in data 22 dicembre 2021, ha rilasciato una proposta di Direttiva volta a recepire (in maniera pressoché identica a quelle elaborate in ambito OCSE), tali misure. Il processo di adozione ed implementazione della Direttiva è stato, tuttavia, interrotto più volte dai veti posti da alcuni paesi Europei (Polonia e Ungheria).

A fronte di quanto sopra, il 9 settembre 2022 i Ministri dell'Economia e delle Finanze delle prime cinque economie europee (Germania, Francia, Italia, Spagna e Paesi Bassi) hanno rilasciato una dichiarazione congiunta in merito al futuro dell'implementazione del c.d. *Pillar Due*. In tale dichiarazione i Ministri di questi Paesi hanno evidenziando come gli stessi siano fermi nella volontà di implementare le misure in disamina il più presto possibile e se ciò non fosse possibile tramite consenso unanime a livello europeo (i.e. approvazione della Direttiva), tali Stati valuterebbero l'utilizzo di qualunque strumento giuridico disponibile (vedasi implementazione tramite la cd. "cooperazione rafforzata" o l'implementazione singola ed autonoma negli ordinamenti nazionali) che possa consentire il raggiungimento di tale obiettivo.

A conferma di quanto sopra, i Paesi Bassi il 24 ottobre 2022 hanno pubblicato una bozza di legge al fine di recepire (unilateralmente) il set di regole relativo al *Pillar Due*, diventando così il primo Paese dell'UE a disporre di una bozza di legge. In particolare, l'emanazione è stata posta in pubblica consultazione (aperta fino al 5 dicembre 2022). Successivamente, il disegno di legge dovrà seguire l'iter costituzionalmente previsto in forza del quale, superato il vaglio del Consiglio di Stato, sarà sottoposto al voto delle Camere. Nelle intenzioni del legislatore olandese vi sarebbe quella di adottare il sistema di norme in commento gradualmente, fra il 2023 ed il 2024.

Riguardo i paesi Extra-UE, anche il governo britannico, per il tramite del proprio Cancelliere, ha annunciato, in occasione dell'*Autumn Statement 2022* del 17 novembre scorso, l'inclusione nella legge di bilancio 2022 di una previsione normativa mirata all'introduzione di un'aliquota minima del 15% sui profitti dei gruppi multinazionali a partire dai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 e successivi.

Imposte Indirette | IVA

Adempimento spontaneo | Provvedimento AdE prot. n. 408592_2022 del 04/11/2022

Attuazione dell'art. 1, commi da 634 a 636, della L. 23 dicembre 2014, n. 190 | Comunicazione per la promozione dell'adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti titolari di partita IVA per i quali emergono delle differenze tra i dati della dichiarazione IVA e l'importo delle operazioni IVA trasmesse telematicamente ai sensi del D.Lgs. 5/8/2015 n. 127

Con il provvedimento in oggetto l'Agenzia delle entrate comunica l'invio ai soggetti passivi IVA delle comunicazioni delle anomalie risultanti dal confronto fra i dati della dichiarazione annuale IVA e quelli delle fatture elettroniche trasmesse via SDI ai sensi del D.Lgs. 5/8/2015 n. 127 (rapporti B2B, B2C e B2G) e dei corrispettivi telematici, riferiti al periodo d'imposta 2019.

Gli elementi e le informazioni forniscono al contribuente dati utili al fine di porre rimedio agli eventuali errori o omissioni, mediante l'istituto del ravvedimento operoso. Ciò a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo, di cui i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza, salvo la notifica di un atto di liquidazione, di irrogazione delle sanzioni o, in generale, di accertamento, nonché il ricevimento di comunicazioni di irregolarità.

Il contribuente, raggiunto dalla comunicazione, potrà poi chiedere ulteriori informazioni e/o segnalare eventuali elementi, fatti o circostanze non conosciuti dall'Amministrazione finanziaria.

Gli avvisi saranno recapitati al domicilio digitale del soggetto passivo; in caso di indisponibilità del suddetto domicilio o di mancato recapito, l'invio verrà effettuato mediante posta ordinaria. Le comunicazioni saranno comunque consultabili nel Cassetto fiscale del contribuente o nell'area riservata «Fatture e Corrispettivi».

Holding dinamica | detrazione IVA dei Transaction cost | Risposta Agenzia Entrate n. 529/2022

L'Agenzia delle entrate ha riconosciuto la detraibilità dell'IVA assolta sui costi di transazione sostenuti da una holding dinamica a favore delle società partecipate, inclusa l'IVA gravante sulle attività preparatorie. Tuttavia, il diritto alla detrazione va esercitato entro i limiti del pro-rata, in ragione dei finanziamenti erogati dalla holding alle partecipate, aventi la natura di operazioni esenti IVA, ma prive dei connotati di accessorietà rispetto all'attività imponible.

Nel caso di specie la società istante Alfa è al vertice di una catena di partecipazioni, avendo acquisito la società Beta e la sua catena di controllo formata da 6 holding. Alfa svolge servizi di supporto di varia natura (es. tecnici, finanziari e strategici/gestionali) nei confronti delle società del gruppo, così qualificandosi come holding "dinamica", ossia come società che esercita interferenza nella gestione delle partecipate. Tali servizi, remunerati con metodo cost plus (costi di struttura + mark up), sono imponibili ai fini IVA. La Società ha poi sostenuto dei "transaction cost" relativi sia all'acquisizione delle partecipazioni che all'emissione di un prestito obbligazionario con il quale ha finanziato il preesistente indebitamento di Beta.

In merito l'Agenzia conferma, anche sulla base di pronunce della Corte di Giustizia UE, la natura dinamica della holding (stante l'ingerenza della holding nella gestione delle società partecipate) e, quindi, il conseguente diritto a detrarre l'IVA sugli acquisti (come confermato anche dalla Circ. AdE 6/E/16 relativa alle operazioni di LBO). Si conferma anche la possibilità di detrarre l'IVA sui transaction costs sostenuti sia nella fase antecedente l'inizio dell'attività di interferenza, che quella assolta sugli acquisti effettuati successivamente (quindi in presenza di atti preparatori poi confermati dai fatti).

Ad ultimo, viene esaminata l'accessorietà dei servizi di finanziamento effettuati nei confronti delle società del gruppo (confermata la quale, farebbe escludere l'applicazione del pro-rata ai sensi dell'art. 19-bis del D.P.R. n. 633 del 1972).

Nella fattispecie in oggetto veniva esclusa l'accessorietà delle operazioni finanziarie svolte dalla holding, essendo tale attività una delle principali e più tipiche delle holding dinamiche, nonché considerando l'ingente ammontare dei finanziamenti erogati.

Operazioni triangolari intracomunitarie | plafond | Risposta Agenzia Entrate n. 540/2022

L'Agenzia delle Entrate con la risposta in oggetto è tornata a pronunciarsi sull'utilizzo del plafond vincolato in caso di triangolari comunitarie.

L'Istante, società con sede in un Paese Extra-UE, identificata ai fini IVA in Italia tramite rappresentante fiscale (nel seguito la "Società" o "ALFA"), svolge per il Gruppo Alfa (di cui fa parte) l'attività di *procurement* di materie prime, consistenti nell'acquisto di materie prime da fornitori terzi e nella loro cessione ad una consociata stabilita in un altro Paese UE e identificata ai fini IVA anche in altri Stati europei (i.e. "BETA"). Nel dettaglio, tra le varie operazioni poste in essere, Alfa in Italia fa acquisti intracomunitari, ai sensi dell'art. 40, comma 2, del D.L. n. 331/1993, da fornitori terzi stabiliti o registrati ai fini IVA in altri Stati Membri dell'UE, cui seguono cessioni intra-UE nei confronti della partita IVA tedesca di BETA, nell'ambito di operazioni triangolari intracomunitarie, dove ALFA opera quale soggetto promotore.

In relazione alle operazioni sopra descritte, Alfa chiede se, in base all'art. 8, comma 1, lett. c) e comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, il promotore della triangolare comunitaria possa utilizzare liberamente (senza vincoli) il plafond Iva maturato nell'ambito della stessa operazione. A tal riguardo, Alfa ricorda come ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c) e comma 2 richiamato, i promotori delle triangolari possono avvalersi del plafond Iva dagli stessi maturato:

- integralmente, per gli acquisti di beni che siano esportati nello stato originario nei sei mesi successivi alla loro consegna;
- nei limiti della differenza tra esso e l'ammontare delle cessioni dei beni effettuate nei loro confronti nello stesso anno, relativamente agli acquisti di altri beni o di servizi.

L'Agenzia (in linea con i precedenti di prassi, cfr. Ris. Min. del 3/10/1985, n. 355647; Circ. Min. del 10/6/1998, n. 145; Ris. AdE 9/1/2017, n. 1; Risposta AdE n.580/2020; Circ. Min. del 23/2/1994, n. 13) chiarisce che i contribuenti che si trovano nella situazione di disporre di un plafond vincolato sono coloro che intervengono in una triangolazione in qualità di promotore, e ciò avviene – oltre che nelle esportazioni in triangolazione e nelle operazioni triangolari interne – nell'ipotesi (analoga alla fattispecie oggetto di interpello) di cessione intracomunitaria in triangolazione.

L'Agenzia è dell'avviso che, in merito alle modalità di utilizzo del plafond da parte del promotore della triangolazione comunitaria, non sia ravvisabile nessun trattamento differenziato connesso allo Stato in cui i soggetti coinvolti nell'operazione sono stabiliti o identificati ai fini Iva, ovvero sia connesso alla circostanza che il soggetto promotore sia l'unico soggetto passivo identificato in Italia e, dunque, l'unico a poter fruire del plafond maturato per effettuare acquisti in Italia senza applicazione dell'imposta.

Fatturazione elettronica verso San Marino | Risposta Agenzia Entrate n. 557/2022

L'Agenzia delle entrate chiarisce che per i soggetti esteri identificati in Italia che pongono in essere cessioni nei confronti di San Marino non vi è l'obbligo di fatturazione elettronica.

Nel dettaglio, la società istante, quale soggetto non stabilito in Italia, ma ivi identificato ai fini Iva mediante rappresentante fiscale, ha chiesto se nell'effettuazione di operazioni di cessioni di beni a clienti stabiliti nella Repubblica di San Marino fosse obbligatoria l'emissione di fattura elettronica nei confronti dei clienti sanmarinesi.

Il dubbio posto dall'istante è di non poco conto, in quanto i soggetti esteri identificati in Italia sono espressamente inclusi tra quelli obbligati alla fatturazione elettronica ex art. 2 del DM 21 giugno 2021, che disciplina i rapporti di scambio tra Italia e San Marino ai fini Iva (in attuazione dell'art. 12 del D.L. n. 34/2019). Il nuovo sistema è diventato obbligatorio dal 1° luglio

2022. L'Agenzia evidenzia che l'art. 2, comma 2, del DM 21 giugno 2021 prevede espressamente che l'emissione della fattura in formato elettronico non è obbligatoria per le ipotesi escluse normativamente (in conformità anche con l'art. 12 del DL 34/2019). All'interno delle ipotesi escluse rientra anche il caso della certificazione dei corrispettivi da parte di coloro che sono solo identificati in Italia, senza esservi stabiliti o residenti. A tali soggetti si applica l'art. 4 del DM, secondo il quale la fattura può anche essere emessa in formato cartaceo. Resta quindi facoltativo l'invio di fatture elettroniche tramite SDI (si veda la circolare 14/E del 17 giugno 2019).

L'Agenzia richiama in tal senso la deroga concessa in sede europea per la fatturazione elettronica tra soggetti residenti o stabiliti in Italia (decisione di esecuzione Ue 2021/2251 del Consiglio del 13 dicembre 2021), precisando che l'Italia è stata autorizzata ad accettare come fatture elettroniche solo quelle emesse da soggetti passivi stabiliti in Italia, così espungendo dal dettato normativo dell'articolo 1, comma 3, del DLgs 127/2015 il riferimento ai soggetti identificati tramite identificazione diretta o rappresentante fiscale, i quali non sono tenuti alla fatturazione elettronica.

In conclusione, quindi, le cessioni di beni effettuate da un soggetto identificato in Italia nei confronti di operatori sanmarinesi potranno essere certificate con l'emissione di fatture analogiche.

Note di variazione IVA in presenza di procedure concorsuali | Risposta Agenzia Entrate n. 485/2022

L'Agenzia ha confermato la possibilità di emettere la nota di variazione in diminuzione sin dall'apertura della procedura concorsuale. In merito al termine di detrazione, ha chiarito che è possibile esercitarla direttamente in sede di dichiarazione annuale relativa all'anno in cui la stessa nota è stata emessa (realizzandosi così anche il presupposto "formale" che consente di detrarre l'imposta che ne è oggetto), **indipendentemente dalla mancata insinuazione al passivo del credito e anche in assenza dell'accettazione del curatore**, posto che la normativa IVA richiamata non pone a carico di quest'ultimo alcun adempimento fiscale, esentandolo dall'obbligo di registrazione della nota di variazione ricevuta e di versamento della relativa imposta.

Ciò detto, l'Agenzia ha chiarito che, nel caso concreto rappresentato tramite interpello, la nota di variazione emessa risultava errata in quanto era già stato chiarito (cfr. Risposta Agenzia Entrate n. 801/2021) che la variazione in diminuzione deve essere rappresentativa sia della riduzione dell'imponibile che della relativa imposta.

L'Agenzia delle entrate ha ribadito il principio secondo cui il mancato pagamento a causa di procedure concorsuali deve essere riferito all'operazione originaria nel suo complesso e pertanto non è possibile emettere nota di variazione per il recupero della sola IVA. Secondo l'Agenzia, questo principio resta valido anche nell'ipotesi di nota di variazione emessa sin dall'apertura della procedura concorsuale secondo la nuova normativa valida a partire dalle procedure concorsuali aperte a partire dal 26 Maggio 2021.

Peraltro, essendo spirato il termine entro cui la stessa avrebbe potuto essere riemessa correttamente, veniva meno la possibilità di esercitare il diritto a detrazione della relativa imposta. Tuttavia, l'Agenzia individua una possibile soluzione al fine di recuperare comunque l'imposta, legando la possibilità di emissione della nota di variazione non più all'avvio della procedura concorsuale, così come disposto dal comma 3-bis dell'art. 26 del D.P.R. n.633/1972, ma al termine della procedura concorsuale rimasta infruttuosa, maturando così il diritto alla detrazione dell'Iva.

Individuata questa seconda possibilità, sembrerebbe di capire che l'Agenzia ritenga che la nota di variazione erroneamente emessa non sia ostativa alla possibilità di riemetterla correttamente, indicando imponibile e imposta, insinuandosi al passivo della procedura con successiva infruttuosità della stessa, evitando così di perdere il diritto alla detrazione dell'imposta effettivamente non percepita.

Imposte Indirette | Doganale

Aggiustamenti di transfer pricing retrospettivi e valore in dogana

Nel maggio 2022, la Corte fiscale federale tedesca (CFD) ha definito una controversia riguardante gli **aggiustamenti di transfer pricing retrospettivi e il valore in dogana** dichiarato delle merci importate, in attuazione della pronuncia pregiudiziale della CGUE C-529/16 (Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH contro Hauptzollamt München).

Il CFD ha innanzitutto osservato che il valore in dogana delle merci importate è determinato al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale e sulla base dei dati e delle informazioni disponibili in quel momento. Di conseguenza, **cambiamenti relativi a circostanze di fatto o di diritto intervenuti dopo il pagamento dei dazi all'importazione non potrebbero, in linea di principio, giustificare il rimborso dei dazi relativi**. Il valore di transazione costituisce la base del valore in dogana e può essere rettificato successivamente solo in circostanze particolari.

Le correzioni del valore in dogana devono basarsi sulle informazioni oggettive e quantificabili disponibili alla data di accettazione della dichiarazione doganale. Questo principio si applica anche quando il valore in dogana è determinato sulla base del metodo del fall-back. **Ciò preclude la rilevanza degli aggiustamenti retrospettivi dei prezzi di trasferimento che non soddisfano questi criteri.** In caso contrario, il valore in dogana così determinato (al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana) non sarebbe conforme all'articolo 8.3 dell'accordo sul valore in dogana dell'OMC e al codice doganale dell'Unione (CDU).

Nomenclatura Combinata 2023

In data 31 ottobre è stato pubblicato in GUUE il **Regolamento d'Esecuzione (UE) 2022/1998**, che modifica l'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune. **La nuova tariffa doganale si applicherà a partire dal 1° gennaio 2023.** La modifica rileverà sia in export sia in import, poiché dall'esatta individuazione della nomenclatura combinata dei singoli prodotti dipende la **corretta applicazione del trattamento tariffario daziario, delle misure non tariffarie e del trattamento IVA e accise.** Pertanto, la segnalata modifica legislativa potrebbe incidere sulla pianificazione doganale degli operatori, i quali devono effettuare un controllo della classifica dei loro prodotti per adeguarla alla nuova tariffa ed evitare violazioni.

Sportello Unico Doganale e dei Controlli

Con la [Circolare ADM 38/2022 del 8/11/22](#), ha avuto inizio la prima fase di sperimentazione dello **Sportello unico doganale e dei controlli (SUDOCO)** nel porto "pilota" della Spezia.

Il progetto si propone di **coordinare tutti i procedimenti e controlli relativi all'entrata/uscita delle merci nel/dal territorio nazionale, permettendone il monitoraggio.**

SUDOCO sarà composto da tre moduli funzionali:

- «**Gestione Controlli**» permetterà ad ADM di coordinare le richieste di controllo presentate dalle Amministrazioni coinvolte nel processo di ingresso delle merci in territorio doganale UE affinché tutte le ispezioni vengano svolte contemporaneamente e nello stesso luogo (**one stop shop**).
- «**Gestione Certificati**» offrirà un'interfaccia unica (**single entry point**) agli operatori e alle Amministrazioni per il rilascio di autorizzazioni attraverso l'**interoperabilità** tra i sistemi di ADM e delle altre Amministrazioni.
- «**Tracciamento Merci**» consentirà di monitorare le operazioni logistico-procedurali, garantendo a operatori economici e Amministrazioni il **tracciamento fisico e documentale.**

Reingegnerizzazione AIDA | Nuove dichiarazioni doganali per l'import: dismissione del "vecchio" tracciato "IM"

Si fa seguito al precedente TAX Alert sulla c.d. "**reingegnerizzazione**" di AIDA con particolare riferimento alla **dismissione del tracciato "IM" e del modello "DAU"** per la trasmissione e la gestione delle dichiarazioni doganali di importazione.

Con la [Nota Prot.: 511592/RU del 11 novembre 2022](#), l'Agenzia Dogane e Monopoli ("ADM") ha comunicato la **chiusura del messaggio IM a far data dal 30 novembre 2022 alle ore 09:00.**

A partire da tale termine, gli operatori dovranno trasmettere le dichiarazioni doganali di importazione nelle forme dei tracciati "H" in AIDA 2.0 e, ai fini della corretta registrazione della bolletta doganale ai sensi dell'art. 25 D.P.R. 633/1972, come anche chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Risposta 417/E/2022, gli importatori dovranno recuperare il **Prospetto di riepilogo ai fini contabili della dichiarazione doganale**, scaricabile direttamente attraverso i servizi telematici in AIDA 2.0. (Cfr. nostra precedente informativa sul tema).

L'ADM ha chiarito che la tempistica è stata definita in considerazione di diversi fattori, quali gli aggiornamenti software rilasciati nel tempo in ambiente di produzione ed il grado di adesione degli operatori economici ai nuovi servizi, nonché tenendo conto dell'imminente **scadenza unionale (31 dicembre 2022)** prevista per l'aggiornamento dei sistemi di sdoganamento all'importazione.

Plastic e Sugar Tax: il rinvio al 2024

Il Consiglio dei Ministri n. 5 del 22 novembre 2022 ha approvato il disegno di legge di bilancio per l'anno finanziario 2023. Tra i principali interventi, è stata prevista la **sospensione anche per il 2023 della Plastic Tax e della Sugar Tax, la cui entrata in vigore verrebbe posticipata al 1° gennaio 2024.** Le due imposte, introdotte per tramite della Legge di bilancio 2020 (n. 160/2019), prevedono un'imposizione sul consumo dei manufatti in plastica con singolo impiego o "**MACSI**" (**Plastic Tax**) e delle bevande edulcorate (**Sugar Tax**). Il rinvio consentirà agli operatori impattati dai due tributi di predisporre con largo anticipo le misure di tracciamento delle informazioni necessarie per il calcolo dell'imposta, effettuato sulla base delle

aliquote vigenti (pari a €0,45/Kg di plastica vergine mono-uso nel caso della Plastic Tax, e €10/Hl per i prodotti finiti o €0,25/Kg per i prodotti che richiedono una diluizione per l'utilizzo nell'ambito della Sugar Tax).

Reddito di lavoro dipendente

Welfare: la detassazione dei fringe benefit 2022 sale fino a 3.000 | Circolare AdE n. 35 del 4/11/2022 - Decreto "Aiuti Bis" e Decreto "Aiuti Quater"

La modifica normativa, introdotta dall'art. 3, c. 10, del D.L. n. 176/2022 (c.d. Aiuti-quater) in vigore dal 19/11/2022, riguarda l'art. 12 del D.L. n. 115/2022, che, nell'originaria versione, prevedeva che *"limitatamente al periodo d'imposta 2022, in deroga a quanto previsto dall'art. 51, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi (...), non concorrono a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti nonché le somme erogate o rimborsate ai medesimi dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale entro il limite complessivo di euro 600"*.

Il decreto "Aiuti quater" incrementa il limite di esenzione, ordinariamente previsto in misura pari a 258,23 euro e inizialmente innalzato per il 2022 a 600 euro dal Decreto "Aiuti bis", che passa ora a **3.000 euro**.

Si segnala che, con il precedente intervento normativo (Decreto Aiuti bis), è stato ampliato il campo di applicazione dell'agevolazione, ricomprendendovi anche le somme erogate o rimborsate dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.

Su tale disposizione è di recente intervenuta l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 35 del 4/11/2022, la quale ha, tra l'altro, affermato che, esclusivamente per l'anno d'imposta 2022, la disciplina di cui all'art. 51, c. 3 del TUIR deve intendersi modificata come di seguito:

- sono incluse tra i fringe benefit concessi ai lavoratori anche le somme erogate o rimborsate ai medesimi dai datori di lavoro per il pagamento delle **utenze domestiche** del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale;
- il limite massimo di non concorrenza al reddito di lavoro dipendente dei beni ceduti e dei servizi prestati, nonché delle somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche, è **innalzato** da 258,23 a 600 euro (limite ora modificato a **Euro 3.000**).

Si può pertanto ritenere che i chiarimenti forniti dalla circolare n. 35 citata siano applicabili anche in relazione al nuovo tetto recentemente modificato (limite ora modificato a Euro 3.000) prevedendo in tal modo un notevole incremento del limite di non imponibilità dei fringe benefit.

La circolare non ha invece previsto alcuna modifica al funzionamento del regime di tassazione in caso di **superamento** dei limiti di non concorrenza stabiliti dalla norma, per cui, in caso di superamento, il datore di lavoro deve assoggettare a tassazione l'intero importo corrisposto, inclusa la quota inferiore al medesimo limite.

Ne consegue che, per il 2022, non concorrono a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti, nonché le somme erogate o rimborsate ai medesimi dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, entro il limite complessivo di 3.000 euro. In altri termini, i fringe benefit saranno tassati soltanto qualora si superi la soglia di 3.000 euro, fermo restando che in tal caso saranno oggetto di tassazione **integralmente**, quindi anche per la quota inferiore al suddetto limite.

Entrando nel merito dei chiarimenti forniti dalla circolare n. 35 del 4/11/2022 si evidenziano nel seguito le principali aree oggetto di intervento:

Ambito applicativo

Rientrano tra i *fringe benefit* anche i beni ceduti e i servizi prestati al coniuge del lavoratore o ai familiari indicati nell'art. 12 del Tuir, nonché i beni e i servizi per i quali venga attribuito il diritto di ottenerli da terzi. Tali *benefit*, inoltre, sono erogabili anche *ad personam* e riguardano i titolari sia di redditi di lavoro dipendente che di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (i.e. *amministratori*).

• Allargamento del benefit alle utenze domestiche

Per il solo 2022, il decreto "Aiuti-bis" ha incluso tra i *fringe benefit* concessi ai lavoratori dipendenti anche le utenze domestiche. Al riguardo la circolare spiega che per utenze domestiche si intendono quelle relative a immobili ad uso abitativo posseduti o detenuti, sulla base di un titolo idoneo, dal dipendente, dal coniuge o dai suoi familiari, a prescindere che negli stessi abbiano o meno stabilito la residenza o il domicilio. Vi rientrano, quindi, anche le utenze per uso domestico intestate al condominio (ad esempio quelle idriche o di riscaldamento) e quelle per le quali, pur essendo

intestate al proprietario dell'immobile (locatore), nel contratto di locazione è prevista espressamente una forma di addebito analitico e non forfetario a carico del lavoratore (locatario) o dei propri coniugi e familiari.

- **Disciplina fiscale**

Con riferimento alla disciplina applicabile ai *fringe benefit* per il 2022, la deroga introdotta c. 3 dell'art. 51 del Tuir dal “Decreto Aiuti bis” riguarda esclusivamente il limite massimo di esenzione e le tipologie di *fringe benefit*. Pertanto, nel caso in cui, in sede di conguaglio, il valore dei beni o dei servizi prestati, nonché le somme erogate o rimborsate ai medesimi dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, risultino superiori al predetto limite, il datore di lavoro deve assoggettare a tassazione anche la quota di valore inferiore al medesimo limite di 600 euro (limite ora modificato a Euro 3.000). Il limite di esenzione opera anche nel caso di erogazione *ad personam*.

- **Ambito temporale: il principio di cassa allargato**

La circolare precisa che la disposizione in esame è riferita esclusivamente all'anno di imposta 2022 sottolineando che si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori corrisposti entro il 12 gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono (principio di cassa allargato), e che le somme erogate dal datore di lavoro (nell'anno 2022 o entro il 12 gennaio 2023) possono riferirsi anche a fatture che saranno emesse nell'anno 2023 purché riguardino consumi effettuati nel corrente anno 2022.

- **Documentazione da conservare**

Spetta al datore di lavoro acquisire e conservare, per eventuali controlli, la documentazione per giustificare la somma spesa e la sua inclusione nel limite di cui all'art. 51, c. 3, del Tuir. Il documento di prassi chiarisce, inoltre, che il datore di lavoro può acquisire una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con la quale il lavoratore richiedente attesti di essere in possesso della documentazione comprovante il pagamento delle utenze domestiche e che le medesime fatture non siano già state oggetto di richiesta di rimborso, totale o parziale, presso altri datori di lavoro.

- **Rapporto con “bonus carburante”**

L'art. 12 del decreto “Aiuti-bis costituisce, per il solo anno 2022, un'agevolazione ulteriore, diversa e autonoma, rispetto al bonus carburante di cui all'art. 2 del D.L. n. 21/2022. Al riguardo, al fine di fruire dell'esenzione da imposizione, i beni e i servizi erogati nel periodo d'imposta 2022 dal datore di lavoro a favore di ciascun lavoratore dipendente possono raggiungere un valore di 200 euro per uno o più buoni benzina e un valore di euro 600 (limite ora modificato a Euro 3.000) per l'insieme degli altri beni e servizi nonché per le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale. Il superamento delle soglie massime previste per il bonus carburante (200 euro), comporta la tassazione ordinaria dell'intero importo erogato, sulla base della disciplina dell'art. 51, c. 3, del Tuir. Tale regola di carattere generale si intende applicabile anche qualora il lavoratore dipendente abbia scelto la sostituzione dei premi di risultato con il bonus in parola e/o con i *fringe benefit*.

L'agevolazione in commento, si applica per ora ai benefit dell'anno 2022 e si terrà conto di quanto corrisposto fino al **12 di gennaio 2023**, termine che rappresenta per il principio di cassa allargato anche la scadenza entro la quale il datore di lavoro può erogare il benefit soggetto al regime di esenzione.

Regime impatriati - Soggetto dipendente di una holding | Risposta Agenzia Entrate n. 524/2022

Ai fini dell'applicazione del regime degli impatriati, non è ostativa la duplice circostanza che il contribuente mantenga la carica amministrativa assunta in costanza del suo precedente rapporto di lavoro con la capogruppo inglese e che, in base agli accordi con tale società in costanza del suo rapporto di lavoro con la stessa, abbia altresì ricoperto l'incarico di amministratore della controllata italiana prima del trasferimento in Italia.

Contenzioso Tributario

Reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti | Cass. 15.7.2022 n. 32506

Il Tribunale di Roma, con ordinanza del 28 dicembre 2021, ha contestato ad una Srl (di seguito “la Società”) il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti. Le fatture in parola erano state emesse, per operazioni di vendita di beni e servizi, da parte di soggetti fornitori collegati alla Società in forza di un apposito “contratto di rete”.

I giudici avevano affermato l'insistenza delle operazioni limitandosi a sostenere la "eterodirezione", da parte della Società, dei predetti soggetti fornitori e la conseguente perdita di "autonomia gestionale" di questi ultimi.

La Corte di Cassazione ha annullato l'ordinanza in questione sostenendo, innanzitutto, che, alla luce di quanto previsto dagli artt. 2497 e ss. c.c. (in materia di "Direzione e coordinamento di società"), la sussistenza di rapporti di "eterodirezione" tra società non rende necessariamente quelle eterodirette delle società fittizie.

In secondo luogo, i Supremi giudici hanno quindi osservato che la predetta eterodirezione non è sufficiente a spiegare, di per sé, che le fatture siano state emesse, dai summenzionati soggetti fornitori, per operazioni soggettivamente od oggettivamente inesistenti. A questo proposito, la Corte di Cassazione ha inoltre affermato che sarebbe stato onere del Tribunale dimostrare la reale inesistenza delle operazioni, oppure l'effettuazione delle medesime da parte di un soggetto diverso dal fornitore risultante dalla fattura, non essendo a tale ultimo fine sufficiente l'"eterodirezione" del fornitore stesso.

IVA indetraibile per accordi conciliativi - Indeducibilità ai fini IRES e IRAP | Risposta Agenzia Entrate n. 541/2022

Nella risposta in esame l'Agenzia delle entrate, in linea con principi già espressi, illustra i requisiti per dedurre, dal reddito d'impresa ai fini IRES e IRAP, l'IVA divenuta indetraibile e versata all'Erario a seguito di accertamenti oggetto di accordi conciliativi e i relativi interessi.

L'Agenzia ricorda che, a fronte della generale indeducibilità dell'IVA in quanto onere di norma non influente sul risultato d'esercizio (essendo prevista la rivalsa e, sul lato passivo, la detraibilità, a garanzia della neutralità del tributo), l'IVA deve poter essere dedotta nei casi in cui incida sul risultato d'esercizio e solo se ciò derivi da cause oggettive che precludono l'esercizio del diritto di detrazione (disposizioni di legge, dispensa dagli adempimenti su operazioni esenti ex art. 36-bis D.P.R. 633/1972, cd. pro-rata parziale, v. Risoluzione n. 869/E del 19/1/1980) e non da altre circostanze (ad esempio, scelte discrezionali del contribuente di non detrarre o non chiedere l'emissione della fattura a controparte): al fine di verificare tali requisiti rileva quindi l'analisi delle singole fattispecie.

Il caso in esame riguardava società operanti nel settore dei trasporti e magazzinaggio che ricevevano da consorzi di cooperative alcuni servizi (facchinaggio e accessori) tramite personale dipendente delle cooperative, del quale si accollavano l'onere dei contributi anticipandone il versamento agli enti previdenziali. In particolare, le medesime società: (i) ricevevano dai consorzi fatture con IVA, detraendola, per i servizi ricevuti e comprensivi dell'importo dei contributi sul personale; (ii) parallelamente, emettevano fatture senza IVA nei confronti dei consorzi, con compensazione delle poste creditorie e debitorie, per il riaddebito dei contributi sul personale già anticipati agli enti previdenziali, trattandoli come anticipazione per altro soggetto (art. 15 D.P.R. 633/1972). Tale condotta era stata contestata dall'Agenzia delle entrate per il vantaggio fiscale rappresentato dall'IVA detratta dalle società e limitatamente alla quota proporzionale alle somme addebitate (senza IVA) dalle società stesse ai consorzi per i contributi. Tale IVA, divenuta indetraibile, era stata quindi versata all'Erario in base agli accordi conciliativi, con i relativi interessi.

Nella risposta in esame l'Agenzia ritiene che l'IVA non sia deducibile dal reddito d'impresa ai fini IRES e IRAP in quanto non collegata a cause oggettive di indetraibilità, derivando dalla condotta delle società che, in base agli stessi accordi conciliativi, viola il principio di inerenza ai fini IVA ed è fonte di situazioni abusive, con un salto d'imposta di cui hanno beneficiato le società (detraendo l'IVA sugli acquisti e non applicandola sui riaddebiti) che, se avessero applicato l'IVA, non avrebbero subito oneri potendo esercitare la rivalsa nei confronti dei consorzi.

L'Agenzia conclude quindi che l'IVA indetraibile non rappresenta un fattore produttivo dell'attività d'impresa e la deduzione non risulterebbe coerente con il contesto e le conseguenze generate nel sistema, in termini di debenza dell'imposta, dalla condotta del contribuente.

Infine, con riguardo agli interessi versati dalle società all'Erario in esecuzione degli accordi conciliativi, l'Agenzia, richiamando principi già affermati (Risoluzione 178/E del 9/11/2001 e Cass. sentenza n. 12990/2007), ricorda che gli interessi passivi correlati all'accertamento delle imposte (i) avendo funzione "compensativa" del ritardo con cui il tributo entra nelle casse dello Stato, vanno considerati autonomamente rispetto al regime dei relativi tributi; (ii) pur essendo genericamente funzionali al mantenimento della liquidità dell'impresa (quale temporanea disponibilità delle somme non versate all'Erario), tuttavia non derivano da operazioni di finanziamento, vale a dire aventi "causa finanziaria".

Non si applica quindi l'art. 96 TUIR, con la conseguente integrale deducibilità degli interessi in base alle norme generali regolanti il reddito d'impresa (nel caso in esame, nell'anno di sottoscrizione degli accordi conciliativi che ne hanno previsto il pagamento) e altresì ai fini IRAP (non avendo causa finanziaria), sempre che siano classificati secondo corretti principi contabili in voce del conto economico rilevante ai fini della base imponibile IRAP.

La Cassazione sul “nuovo” onere della prova nel processo tributario

Con un’ordinanza di poche settimane fa (la n. 31878 del 27 ottobre 2022) la Corte di cassazione si è espressa per la prima volta sulla nuova disposizione relativa alla distribuzione dell’onere della prova di cui all’art. 7 comma 5-bis, del D.Lgs. n. 546/1992.

Trattasi di disposizione di non chiarissima portata, come noto, introdotta dalla riforma della giustizia e del processo tributari di cui alla L. n. 130/2022. Essa prevede che *“L’amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l’atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l’atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l’irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati”*.

Ne è discussa la portata innovativa o meno considerata peraltro l’assenza di qualsivoglia riferimento nella relazione illustrativa e di una disciplina di diritto intertemporale.

In dottrina vi è chi, da un lato, attribuisce alla novella un mero valore ricognitivo di una disciplina della ripartizione dell’onere della prova già oggi risultante dalla combinazione/integrazione dell’art. 2697 c.c. con il principio della c.d. vicinanza della prova (DELLA VALLE, DEOTTO-LOVECCHIO); e, dall’altro chi, diversamente, ne valorizzano l’efficacia di “monito” rivolto alla giurisprudenza (MULEO-PISTOLESI-DE MITA).

In sostanza, per i primi la norma non innoverebbe affatto, rappresentando una mera conferma della giurisprudenza di legittimità secondo cui, muovendo appunto dall’art. 2697 c.c. (applicabile al processo tributario), in materia tributaria, la prova, in caso di liti di impugnazione, incombe sull’amministrazione in quanto attore in senso sostanziale, mentre incombe sul contribuente in quelle di rimborso. Questa regola va poi evidentemente collegata o integrata con il principio di vicinanza della prova e con le varie presunzioni legali (art. 2728 c.c.).

Chi, invece, accede alla tesi “monitoria” valorizza i principi di effettività della tutela e del giusto processo con il proposito di avvicinare maggiormente la distribuzione dell’onere dimostrativo al criterio della vicinanza della prova, con la conseguenza che la nuova disposizione avrebbe la funzione di provocare una pressione sulla giurisprudenza affinché cambi alcuni orientamenti ritenuti penalizzanti per il contribuente. E tra questi, ad esempio, quello secondo cui nelle liti di impugnazione incombe sul contribuente l’onere di provare l’effettività e l’inerenza del costo (o, ai fini IVA, dell’impiego dell’acquisto in operazioni soggette al tributo), eventualmente anche nella prospettiva di una contestazione di antieconomicità.

Tra queste due opposte posizioni si colloca, poi, in posizione intermedia, altra dottrina (CARINCI), la quale ritiene che, se in effetti la nuova disposizione non parrebbe modificare l’assetto della disciplina dell’onere della prova, comunque per effetto della sua introduzione è lecito attendersi sul piano giurisprudenziale una modifica delle regole con cui l’onere della prova deve in concreto funzionare.

Orbene, l’ordinanza della Suprema Corte sopra menzionata, che sul punto si esprime invero incidentalmente, parrebbe accedere alla tesi della natura ricognitiva.

Nel limitarsi a riportare il testo della nuova disposizione e senza argomentare, essa infatti conclude nel senso che la nuova formula di cui al citato comma 5-bis non prevede una distribuzione dell’onere della prova che si atteggi diversamente rispetto ai principi già vigenti in materia.

Lo fa in relazione ad un caso di pretesa partecipazione di una società ad una frode fiscale. In particolare, nell’accogliere il ricorso dell’Agenzia, la Corte evidenzia come la sentenza impugnata, senza esaminare il complesso quadro indiziario posto a base dell’accertamento, abbia ritenuto il comportamento della contribuente inconciliabile con la volontà di porre in essere operazioni fraudolente non motivando in alcun modo una siffatta conclusione: a fronte del quadro indiziario fornito dall’ufficio, la società contribuente, ancora secondo la Corte, aveva l’onere di dimostrare la propria buona fede e dunque che, nella specifica situazione accertata nella fase delle indagini, i comportamenti posti in essere integrassero l’ordinaria diligenza richiesta ad un operatore commerciale accorto. Ciò anche sulla base, appunto, nuova disposizione di cui al comma 5-bis dell’art. 7 con riferimento alla quale si legge nell’ordinanza che, *“E’ appena il caso di sottolineare che il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 5 bis, introdotto con la L. n. 130 del 2022, art. 6, ha ribadito, in maniera circostanziata, l’onere probatorio gravante in giudizio sull’amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali, come nel caso di specie, non vi siano presunzioni legali che comportino l’inversione dell’onere probatorio. Pertanto, la nuova formulazione legislativa, nel prevedere che “L’amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l’atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l’atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l’irrogazione delle sanzioni” non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all’istruttoria dibattimentale un ruolo centrale”*.

In conclusione, il primo precedente della Suprema Corte sul nuovo comma 5-*bis* dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92 parrebbe far propria la tesi "riduttivistica", secondo la quale, come detto, la distribuzione dell'onere della prova avviene combinando l'art. 2697 c.c. ed il criterio della vicinanza della prova tenendo conto ovviamente della diversa tipologia delle liti (di impugnazione o di rimborso); e ciò assumendo implicitamente l'applicabilità a tutti i processi in corso della novella.

Incentivi

Procedura di riversamento spontaneo dei crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo – Ulteriore proroga

Con l'art. 38 del D.L. n. 144/2022 è stato rinviato al 31 ottobre 2023 il termine originariamente previsto per il 30 settembre 2022 per l'invio della comunicazione di accesso alla procedura prevista dall'art. 5, commi da 7 a 12, del D.L. n. 146/2021 di riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del D.L. 145/2013, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9. Si ricorda che con tale procedura possono essere regolarizzati, senza l'irrogazione delle sanzioni e l'applicazione degli interessi, gli indebiti utilizzi in compensazione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.

Come già descritto, si ricorda che possono aderire alla procedura di riversamento spontaneo i soggetti che intendono riversare il credito maturato nei periodi d'imposta 2015-2019 e che lo hanno utilizzato in compensazione alla data del 22 ottobre 2021 qualora:

- abbiano realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca o sviluppo ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta;
- abbiano applicato il comma 1-*bis* dell'articolo 3 del decreto, in maniera non conforme a quanto dettato dalla disposizione d'interpretazione autentica recata dall'articolo 1, comma 72, della legge 30 dicembre 2018, n. 145;
- abbiano commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità;
- abbiano commesso errori nella determinazione della media storica di riferimento.

La norma ha conseguentemente prorogato di un anno anche il termine di versamento del credito indebitamente utilizzato che dovrà essere riversato in un'unica soluzione entro il 16 dicembre 2023, ovvero in 3 rate annuali di pari importo (16 dicembre 2023 – 2024 e 2025) a condizione che il credito non sia già stato accertato con atto di recupero o atto impositivo notificato prima del 22 ottobre 2021.

Certificazione del Credito d'imposta R&D estesa alle attività ex art. 3 del D.L. n. 145/2013

Si ricorda che l'art. 23 del D.L. 73/2022, ha introdotto la possibilità di richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione tra le attività di ricerca & sviluppo, innovazione tecnologica, design ed ideazione estetica eleggibili nonché per il raggiungimento degli obiettivi di innovazione digitale 4.0 e transizione ecologica in relazione al credito d'imposta per attività di ricerca & sviluppo, innovazione tecnologica e design previsto dall'art. 1 commi 200 – 203 *sexies* della Legge di Bilancio 2020. Con la modifica introdotta all'art. 38 comma 2 del D.L. 144/2022, tale possibilità è stata estesa anche in relazione al credito d'imposta per attività di ricerca & sviluppo previsto dall'art. 3 del D.L. 145/2013 per i periodi d'imposta 2015 – 2019.

Crediti d'imposta connessi all'acquisto di energia elettrica e gas

L'art. 1 del D.L. 176/2022 (c.d. "Aiuti-*quater*"), ha esteso anche al mese di dicembre 2022 i contributi straordinari per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale.

In particolare, per le imprese a forte consumo di energia elettrica (c.d. "*energivori*") i cui costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del terzo trimestre 2022 ed al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, hanno subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento relativo al medesimo periodo dell'anno 2019, è riconosciuto un contributo straordinario a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti, sotto forma di credito di imposta, pari al 40% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata o autoprodotta ed effettivamente utilizzata nel mese di dicembre 2022.

Per quanto riguarda le imprese, diverse dalle imprese energivore, dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW che abbiano registrato tale incremento nel terzo trimestre 2022 rispetto al medesimo trimestre del 2019 è riconosciuto un credito d'imposta pari al 30% delle spese sostenute per l'acquisto di energia elettrica.

Inoltre, alle imprese a forte consumo di gas naturale (c.d. "gasivore"), qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al terzo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019 è riconosciuto un credito d'imposta pari al 40% delle spese sostenute per l'acquisto di gas naturale consumato per usi energetici diversi dai termoelettrici.

Il credito d'imposta, sempre nella misura del 40% delle spese sostenute per l'acquisto di gas naturale consumato per usi energetici diversi dai termoelettrici è riconosciuto anche alle imprese, diverse da quelle gasivore, che abbiano registrato il medesimo incremento nel terzo trimestre 2019 rispetto al medesimo trimestre del 2022.

La norma, anche per questo periodo, prevede per le imprese diverse da quelle energivore e gasivore, a seguito di richiesta presentata al fornitore dell'energia entro 60 giorni dalla scadenza del periodo, a condizione che sia lo stesso da cui si riforniva nel terzo trimestre 2019, di ottenere da quest'ultimo una comunicazione nella quale venga riportato il calcolo dell'incremento del costo della componente energetica e l'ammontare del credito d'imposta spettante per il mese di dicembre 2022.

I crediti d'imposta relativi al terzo trimestre 2022 e ai mesi di ottobre, novembre e dicembre sono utilizzabili in compensazione in F24 ai sensi dell'art. 17 del D.L.241/1997 entro il 30 giugno 2023 e sono cedibili, solo per l'intero importo ad altri soggetti, compresi gli istituti finanziari e gli altri intermediari finanziari, con possibilità di due ulteriori cessioni esclusivamente a favore di soggetti qualificati con obbligo di visto di conformità. Il credito d'imposta non rileva ai fini IRES ed IRAP ed è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, nel limite del costo sostenuto.

I soggetti beneficiari dei sopra citati crediti d'imposta, a pena di decadenza del diritto alla fruizione del credito non ancora usufruito, dovranno inviare entro il 16 marzo 2023 apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate in relazione all'importo del credito maturato nell'esercizio 2022.

Iper ammortamento- sostituzione investimenti | Risposta Agenzia Entrate n. 532/2022

Con la risposta 532 dello scorso ottobre l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti relativamente alla dismissione e sostituzione di beni per i quali è prevista la possibilità di usufruire dell'iper-ammortamento.

Nel caso oggetto di analisi, il contribuente ha avviato, nel periodo d'imposta 2022, un processo di smontaggio e disconnessione di alcuni macchinari, che terminerà, nel corso del 2023, con la cessione ad operatori specializzati e la sostituzione degli stessi con degli altri di nuovi e più performanti.

In particolare, il contribuente chiede se:

1. l'operazione di smontaggio e cessione sia equiparabile alla fattispecie del "realizzo a titolo oneroso" previsto dall'art. 1, comma 35, della legge n. 205/2017, in modo che sia possibile continuare a fruire dell'iper-ammortamento residuo;
2. possa ritenersi soddisfatto il requisito temporale richiesto dalla disciplina normativa in materia di investimenti sostitutivi, secondo cui il realizzo e sostituzione dei beni sostituiti, nonché l'interconnessione dei beni sostitutivi, devono avvenire nel medesimo periodo d'imposta;
3. la fruizione delle quote residue debba essere sospesa nel periodo di tempo intercorrente tra la disconnessione dei beni sostituiti e l'avvenuta interconnessione dei beni sostitutivi, oppure se debba proseguire nel periodo di disconnessione dei beni sostituiti.

Relativamente al primo quesito, l'Agenzia conferma l'orientamento proposto dal contribuente ovvero, la possibilità di fruire dell'iper-ammortamento residuo a seguito dell'effettuazione degli investimenti sostitutivi, precisando che la *ratio* della norma intende preservare le scelte di investimento più opportune all'impresa che questa possa avere esigenza di compiere al fine di mantenere o accrescere il proprio livello di competitività tecnologica anche se relative a beni già oggetto di agevolazione.

Anche in merito al secondo punto, l'Agenzia delle Entrate concorda espressamente con la società istante circa il momento di effettuazione dell'investimento sostitutivo. In particolare, sulla base delle informazioni fornite dal contribuente, ritiene che la cessione a titolo oneroso (eliminazione delle macchine attraverso un contratto di smontaggio dei beni e di vendita dei materiali) e la sostituzione con i beni nuovi avverranno entrambe nel corso dell'anno fiscale 2023.

In riferimento al terzo quesito, invece, l'Agenzia delle Entrate, richiamando la circolare 9/E del 23 luglio 2021, in cui precisa che il requisito dell'interconnessione deve essere mantenuto per tutta il periodo di godimento dei benefici, ritiene che la fruizione dell'iper-ammortamento residuo debba essere sospesa nel periodo di tempo intercorrente tra l'interruzione dell'interconnessione dei beni sostituiti e l'avvenuta interconnessione dei beni sostitutivi. In altri termini, nel periodo di mancata interconnessione la quota annua di iper-ammortamento dovrà essere proporzionalmente ridotta e la fruizione dell'iper-ammortamento potrà riprendere - per l'importo complessivamente pari all'iper ammortamento residuo al momento l'interruzione dell'interconnessione dei beni sostituiti - solo nel momento in cui verrà effettuata l'interconnessione dei beni sostitutivi.

Iper ammortamento di beni in leasing interconnessi successivamente alla data di entrata in funzione dei beni agevolabili. | Risposta Agenzia Entrate nr. 551/2022

Con la risposta n. 551 dello scorso novembre l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti relativamente all'iper-ammortamento per beni in leasing interconnessi successivamente alla data di entrata in funzione dei beni agevolabili.

Nel caso in esame, il contribuente afferma di aver stipulato, nell'anno fiscale 2019, dei contratti di leasing aventi ad oggetto dei macchinari assoggettabili ad iper-ammortamento, per i quali entro il 31 dicembre 2018 erano stati accettati gli ordini e versati acconti in misura pari ad almeno al 20%.

Tali macchinari sono stati consegnati e collaudati nel mese di dicembre 2019, ma la loro entrata in funzione ed interconnessione con il sistema produttivo è avvenuta solo nel settembre 2020.

Alla luce dei fatti descritti, l'azienda chiede se il calcolo dell'iper-ammortamento debba essere fatto a partire dal mese di gennaio 2020, ovvero dal primo mese del periodo d'imposta in cui si è verificata l'interconnessione, oppure a partire da settembre 2020, ovvero dal primo mese in cui è avvenuta l'entrata in funzione e l'interconnessione.

L'Agenzia pur ritenendo inammissibile l'interpello per carenza delle obiettive condizioni di incertezza, ribadisce che l'agevolazione può essere fruita con riferimento alle ideali quote dei canoni relativi ai mesi da settembre 2020 a dicembre 2020, successivi rispetto al momento di entrata in funzione dei beni, nei limiti disposti dall'art. 102, comma 7, del TUIR. Infatti, l'Amministrazione ritiene che l'iper-ammortamento in ipotesi di interconnessione operata successivamente all'effettuazione dell'investimento ed alla sua messa in funzione, non può estendersi anche alla quota di canoni relativi ai mesi precedenti poiché il requisito dell'interconnessione deve sussistere unitamente alla messa in funzione. Inoltre, non può essere rilevante il principio di forfetizzazione della prima quota di ammortamento deducibile relativo al periodo di entrata in funzione in quanto questo è applicabile solo nel caso di acquisto di beni in proprietà.

Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi - Momento di effettuazione dell'investimento | Risposta Agenzia Entrate n. 537/2022

Con la risposta n. 537 dello scorso 31 ottobre (art. 1, commi 184-197, della L. n. 160/2019 e art. 1, commi 1051-1063, della L. n. 178/2020), l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti relativamente al credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, con particolare attenzione al momento di effettuazione dell'investimento, in modo da identificare correttamente la normativa applicabile.

Nel caso in questione, la società chiede all'Agenzia delle Entrate un parere in relazione alla corretta identificazione dell'istante in cui si verifica l'effettivo passaggio di proprietà di due beni, al fine di determinare il momento di effettuazione dell'investimento e individuare la norma agevolativa corretta.

Nello specifico, il contribuente afferma di aver emesso due ordini nel corso del 2020, entrambi accettati dai fornitori durante lo stesso anno, e di aver effettuato il pagamento del 20% del prezzo in acconto per entrambi i beni, rispettivamente nel luglio 2020 e nell'aprile 2020.

Dopo essere stati consegnati presso lo stabilimento dell'istante nel febbraio 2021, entrambi i macchinari sono stati sottoposti al test di funzionamento nel giugno 2021, con l'obiettivo di verificare la loro rispondenza ai requisiti tecnici concordati con i fornitori e il buon esito del loro avvio. Contestualmente, la società ha rilasciato il *Preliminary Acceptance Certificate* (PAC), con il quale essa accetta le forniture in tutte le sue componenti; decorrendo da tale momento anche le garanzie contrattuali prestate dai fornitori.

Infine, nel dicembre 2021, la società ha effettuato l'iscrizione dei due beni sul registro dei cespiti ammortizzabili. Successivamente, rispettivamente nel febbraio 2022 e nel dicembre 2021, sono stati eseguiti ulteriori test di perfezionamento, al solo fine di misurare le prestazioni dei due beni a regime, al termine dei quali sono stati emessi i certificati di accettazione finale (*Final Acceptance Certificate* o FAC).

Ciò premesso, la Società chiede se il momento di effettuazione degli investimenti debba essere individuato nella data di emissione del PAC oppure nella data di emissione del FAC.

Infatti, se il passaggio di proprietà avvenisse al momento di emissione del PAC (giugno 2021 per entrambi gli investimenti), si applicherebbe il credito d'imposta nella misura del 40%-20% del costo di acquisizione (articolo 1, commi 184-197, della legge di bilancio 2020), trattandosi di investimenti effettuati entro il 30 giugno 2021 con l'accettazione dell'ordine ed il pagamento dell'acconto pari al 20% del costo di acquisizione avvenuti entro il 15 novembre 2020; se, invece, il passaggio della proprietà avvenisse al momento di emissione del FAC (febbraio 2022 per l'Investimento A e dicembre 2021 per l'Investimento B), si applicherebbe il credito d'imposta nella misura, più elevata, del 50%-30%-10% del costo di acquisizione (articolo 1, commi 1051-1063, della legge di bilancio 2021), trattandosi di investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2022 con l'accettazione dell'ordine ed il pagamento dell'acconto pari al 20% del costo di acquisizione intervenuti entro il 31 dicembre 2021.

L'istante ritiene che il momento di effettuazione degli investimenti, ai fini dell'individuazione della norma agevolativa applicabile al caso di specie, coincida con il momento del rilascio del PAC. Il fatto che, a seguito del test di funzionamento, i macchinari entrino in funzione rappresenta una chiara evidenza che le forniture si intendono accettate e che, pertanto, è proprio a seguito del buon esito dei test di funzionamento che si verifica il passaggio della proprietà dei beni in capo alla società.

Dal momento in cui la formalizzazione dell'impegno contrattuale e il pagamento dell'acconto minimo del 20% (c.d. "prenotazione" dell'investimento) sono avvenuti nel 2020 e l'accettazione del bene attraverso la sottoscrizione del PAC (c.d. "effettuazione" dell'investimento) è avvenuta entro il primo semestre del 2021 per entrambi gli investimenti, il contribuente ritiene applicabile al caso in questione la disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'art. 1, commi 184-197, l. n. 160/2019.

L'Agenzia delle Entrate dà parere favorevole rispetto alla soluzione interpretativa proposta dal contribuente, asserendo che il test di perfezionamento sembra non costituire un test decisivo ai fini della certezza del sostenimento del costo, ma risponde unicamente ad una esigenza di garanzia rispetto ad eventuali anomalie di lieve entità non individuate all'atto del test di funzionamento. Pertanto, il costo, ai fini agevolativi, può considerarsi "sostenuto" già alla conclusione del procedimento relativo al test di funzionamento e alla contestuale sottoscrizione del PAC.

L'Agenzia, inoltre, conferma l'applicabilità della disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'art. 1, commi 184-197, l. n. 160/2019, per entrambi i beni oggetto di istanza, dal momento in cui la "prenotazione" di entrambi gli investimenti è avvenuta nel 2020, mentre l'effettuazione ha avuto luogo entro il 30 giugno 2021.

Decreto direttoriale 14 novembre 2022 | "Accordi per l'innovazione | Secondo sportello" | D.M. 31 dicembre 2021

Con il Decreto Direttoriale del Ministero delle Imprese e del Made in Italy del 14 novembre 2022 sono stati stabiliti i termini e le modalità per la presentazione delle domande di agevolazione relative al secondo sportello del Decreto Ministeriale 31 dicembre 2021 (c.d. "Accordi per l'innovazione").

L'avviso finanzia progetti riguardanti attività di ricerca industriale e di sviluppo sperimentale finalizzate alla realizzazione di nuovi prodotti, processi, servizi o notevole miglioramento di prodotti, processi o servizi esistenti, tramite lo sviluppo delle tecnologie abilitanti fondamentali (KETs) nell'ambito delle aree di intervento riconducibili al secondo Pilastro del Programma quadro di ricerca e innovazione "Orizzonte Europa", di cui al Regolamento (UE) 2021/695 del Parlamento europeo e del Consiglio del 28 aprile 2021.

I progetti di ricerca e sviluppo devono prevedere costi ammissibili non inferiori a 5 milioni di euro, avere una durata minima di 18 mesi e non superiore a 36 mesi ed essere avviati successivamente alla presentazione della domanda di agevolazioni al Ministero.

Le agevolazioni sono concesse nella forma del contributo diretto alla spesa e, eventualmente, del finanziamento agevolato nel rispetto dei seguenti limiti e criteri:

- il limite massimo dell'intensità d'aiuto delle agevolazioni concedibili è pari al 50% dei costi ammissibili di ricerca industriale e al 25% dei costi ammissibili di sviluppo sperimentale;
- il finanziamento agevolato, qualora richiesto, è concedibile esclusivamente alle imprese, nel limite del 20% del totale dei costi ammissibili di progetto.

Possono beneficiare delle agevolazioni le imprese di qualsiasi dimensione, con almeno due bilanci approvati, che esercitano attività industriali, agroindustriali, artigiane o di servizi all'industria (attività di cui all'art. 2195 del codice civile, numeri 1, 3 e 5) nonché attività di ricerca (*i.e. Centri di ricerca*).

Le imprese proponenti possono presentare progetti anche in forma congiunta tra loro, fino a un massimo di cinque soggetti co-proponenti tra cui gli Organismi di ricerca.

Un soggetto proponente può presentare una sola domanda di agevolazione in qualità di singolo proponente o in qualità di soggetto capofila di un progetto congiunto.

Sono ammissibili alle agevolazioni le spese e i costi relativi a:

- a) spese per il personale (dipendente o autonomo), direttamente impiegato nello svolgimento delle attività rilevanti;
- b) quote di ammortamento, quota capitale dei canoni di locazione finanziaria, canoni di locazione operativa e altre spese relative ai beni mobili strumentali e ai beni immateriali utilizzati nello svolgimento delle attività agevolate;
- c) spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti inerenti esclusivamente alle attività rilevanti;
- d) le spese generali calcolate su base forfettaria nella misura del 25 per cento dei costi diretti, ammissibili del progetto;
- e) spese per materiali, impiegati sempre nelle attività di ricerca e sviluppo.

Le domande di agevolazione possono essere presentate a partire dalle ore 10:00 alle ore 18:00 di tutti i giorni lavorativi, dal lunedì al venerdì a partire dal **31 gennaio 2023**.

L'istruttoria delle domande di agevolazioni avviene nel rispetto dell'ordine cronologico giornaliero di presentazione. Le domande presentate nello stesso giorno sono, pertanto, considerate come pervenute nello stesso istante (c.d. "**Sportello giornaliero**").

A seguito della verifica della disponibilità delle risorse finanziarie l'istruttoria prevede una valutazione amministrativa, finanziaria e tecnica, sulla base della documentazione presentata.

Nel caso in cui le valutazioni istruttorie si concludano con esito positivo si procede alla definizione dell'Accordo per l'innovazione tra il Ministero, i soggetti proponenti e le eventuali amministrazioni pubbliche interessate al sostegno del progetto di ricerca e sviluppo.

Successivamente alla stipula dell'Accordo, i soggetti proponenti sono tenuti a presentare la documentazione utile alla definizione del decreto di concessione.

FSI

Servizi finanziari esenti IVA – Servizi resi a un veicolo di cartolarizzazione | Risposta Agenzia Entrate n. 513/2022

Con la Risposta n. 513/2022, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito al regime IVA applicabile a taluni servizi resi a un veicolo di cartolarizzazione italiano ("SPV").

La società istante è un intermediario finanziario italiano che investe in obbligazioni ("notes") emesse da un veicolo italiano e, in tale contesto, l'Istante fornisce all'SPV servizi volti ad individuare nuove opportunità di investimento nel mercato dei crediti deteriorati.

Il corrispettivo per tali servizi è determinato come una percentuale del prezzo di acquisto dei crediti deteriorati che hanno formato oggetto dell'opportunità di investimento selezionata.

L'Istante ritiene che detti servizi rientrino tra quelli esenti IVA ai sensi dell'art. 10, c. 1, n.1 – ovvero alternativamente in base a quanto previsto dal c.1, n. 4) e 9) – del D.P.R. n. 633/1972.

L'Agenzia delle entrate ha richiamato la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE e i principi espressi in alcuni documenti di prassi precedentemente pubblicati, con i quali è stato chiarito che *"per essere qualificati come operazioni esenti, i servizi forniti devono formare un insieme distinto nella sua globalità, che sia idoneo a svolgere le funzioni specifiche e essenziali"* di un servizio esente. Tanto considerato, e alla luce dei principi interpretativi espressi dai giudici comunitari, l'Ufficio ha chiarito *inter alia* che, al fine di evitare che il regime di esenzione venga accordato con riferimento a mere prestazioni materiali, tecniche o amministrative, è necessario verificare: (i) la qualifica del servizio come "finanziario" sotto il profilo funzionale e (ii) il grado di responsabilità del prestatore.

Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria non ha preso un'esplicita posizione riguardo alla fattispecie prospettata dall'Istante, rimettendo a quest'ultima la responsabilità di identificare il corretto regime IVA alla luce dei principi richiamati nella risposta. L'Agenzia delle Entrate precisa che l'Istante deve verificare che i servizi *"non si sostanzino precipuamente in un'attività inerente alla organizzazione in senso lato e alla gestione dell'operazione di finanziamento"* e che il corrispettivo non sia essenzialmente volto a remunerare l'individuazione delle opportunità di investimento, circostanze al ricorrere delle quali l'operazione non sarebbe riconducibile all'alveo dell'art. 10, c.1, n. 1) del D.P.R. n. 633/1972.

In merito all'applicabilità al caso di specie del regime di esenzione disciplinato dall'art. 10, c.1, n. 4) e 9) del D.P.R. n. 633/1972 – *i.e.* prestazioni di intermediazione relative ad operazioni su titoli – l'Agenzia delle entrate ha richiamato la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, i chiarimenti del Comitato Consultivo contenute nel Working Paper n. 849 del 22 aprile 2015 e i principi espressi in alcuni documenti di prassi precedenti. In particolare, l'Agenzia ha fatto riferimento alle seguenti condizioni: (i) i servizi resi devono essere effettivamente idonei a determinare modifiche giuridiche ed economiche nella sfera patrimoniale delle parti coinvolte in operazioni relative a titoli; (ii) il prestatore dei servizi deve poter essere considerato un "intermediario" che si trova in una posizione di assoluta indipendenza rispetto alle parti.

Anche in tal caso, l'Ufficio non ha preso posizione, demandando all'Istante la qualificazione dei servizi resi alla luce dei principi generali richiamati nella risposta.

Deduzione ACE – Strumenti finanziari partecipativi | Risposta Agenzia Entrate no. 552/2022

Con la Risposta no. 552/2022, l'Agenzia delle Entrate ha escluso la rilevanza ai fini ACE degli apporti effettuati per la sottoscrizione di strumenti finanziari partecipativi (di seguito anche "SFP") convertibili.

Il caso sottoposto all'attenzione dell'Agenzia riguarda SFP convertibili emessi da una start up innovativa italiana ("Istante") e sottoscritti da investitori non facenti ancora parte della compagine societaria.

Sulla base delle previsioni del relativo Regolamento, la conversione degli SFP in azioni diverrebbe automatica ed obbligatoria alla scadenza del contratto o, anticipatamente, al verificarsi di determinate condizioni.

Riguardo al trattamento contabile, gli apporti vengono contabilizzati in un'apposita riserva di patrimonio netto.

L'Agenzia delle Entrate ha osservato che, al momento della sottoscrizione degli SFP, gli investitori non assumono la qualifica di soci. Pertanto, indipendentemente dagli effetti contabili, gli apporti contabilizzati nel patrimonio netto non rispettano i requisiti richiesti dalla normativa fiscale – i.e. art. 5 del DM 3 agosto 2017 e Relazione illustrativa al D.M. 14 marzo 2012 – e pertanto non possono essere considerati tra gli incrementi del capitale proprio rilevanti ai fini ACE fino al momento in cui tali strumenti saranno convertiti in azioni.

Regime di esenzione delle plusvalenze realizzate da un veicolo di cartolarizzazione estero a seguito della cessione di notes italiane | Risposta Agenzia Entrate no. 556/2022

Con la Risposta no. 556/2022 l'Agenzia delle Entrate interviene con riferimento al trattamento applicabile alle plusvalenze realizzate da un veicolo di cartolarizzazione irlandese ("Istante") a fronte della cessione di notes emesse da una società di cartolarizzazione italiana, esprimendosi in particolare sull'applicabilità del regime di esenzione previsto dall'art. 5, co. 5 del D.Lgs. no. 461/1997.

Nella fattispecie oggetto di interpello, l'Istante è stata costituita nella forma di *Designated Activity Company* ("DAC") di diritto irlandese, avente quale oggetto sociale esclusivo quello di operare come veicolo di cartolarizzazione ai sensi della normativa irlandese.

L'Istante fa presente (i) di aver delegato le attività di gestione del portafoglio di investimento ad una società costituita ai sensi della normativa del Jersey e ivi soggetta alla vigilanza prudenziale della "Jersey Financial Services Commission" ("JFSC") e (ii) di possedere specifica competenza ed esperienza in materia di investimenti in strumenti finanziari.

Ciò posto, l'Istante chiede di sapere quale sia il corretto trattamento fiscale da applicare alla plusvalenza realizzata e, in particolare, se possa usufruire del regime di esenzione che l'art. 5, co. 5 del D.Lgs. no. 461/1997 riserva agli investitori esteri che rispettino i requisiti di cui all'art. 6, co. 1 del D.Lgs. no. 239/1996.

A tal riguardo, l'Amministrazione finanziaria richiama, in primo luogo, i chiarimenti forniti dalla Circolare no. 23/2002 sulla definizione di "investitore istituzionale", ricordando che tale nozione identifica quei soggetti che hanno come oggetto della propria attività l'effettuazione e la gestione di investimenti per conto proprio o di terzi, indipendentemente dalla loro veste giuridica e dal trattamento tributario cui sono assoggettati i relativi redditi nel Paese in cui sono costituiti.

In altri termini, sottolinea l'Agenzia, tenuto conto che in base al primo periodo dell'articolo 6 citato rientrano nel regime di esenzione tutti i soggetti passivi d'imposta residenti in Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni, la successiva estensione del regime di esenzione attiene a quei soggetti esteri privi di soggettività tributaria che svolgono l'attività di "investitore istituzionale" in Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni (c.d. white-list).

Essendo l'Istante soggetto a tassazione in Irlanda ai sensi della Section 10 del Taxes Consolidation Act, l'Ufficio non riconosce il veicolo irlandese quale "investitore istituzionale" ai sensi dell'articolo 6, del D.Lgs. n. 239/1996.

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto l'applicazione del regime di esenzione in parola sulla base della sola circostanza che l'Istante è un soggetto passivo di imposta in Irlanda, essendo quest'ultimo un Paese c.d. white-list (senza condurre alcuna analisi volta a verificare se l'Istante sia il "beneficiario effettivo" dei redditi di fonte italiana).

Emissione e vendita degli utility token – Regime IVA | Risposta Agenzia Entrate no. 507/2022

Con la Risposta no. 507/2022, l'Agenzia delle entrate si è pronunciata sul trattamento IVA applicabile ad degli utility token che garantiscono all'utente il diritto ad ottenere un certo sconto su alcuni servizi.

L'Istante è una società che opera nel campo della protezione del diritto d'autore mediante "notarizzazione delle opere in blockchain". Per tali servizi la stessa emette fattura applicando l'aliquota IVA ordinaria.

Per finanziare la sua attività, l'Istante intende emettere un utility token attraverso un'offerta pubblica iniziale (ICO) per mezzo di una piattaforma che ne consenta la prevendita e, successivamente, la negoziazione. Agli utenti possessori del token viene riconosciuto il diritto di depositare le proprie opere a prezzo scontato.

L'Istante interpella l'Agenzia al fine di individuare il corretto trattamento IVA da applicare all'operazione in oggetto, atteso che tutte le informazioni sul possessore del *token*, rilevanti a tal fine, saranno disponibili solo al momento in cui gli *utility token* saranno utilizzati – *i.e.* quando il servizio di protezione del *copyright* sarà erogato – e non all'atto dell'acquisto del *token*.

L'Amministrazione finanziaria dapprima richiama le indicazioni fornite con le Risposte no. 14/2018 e no. 110/2020, sottolineando che i *digital token* possono appartenere alla categoria dei *security token* o degli *utility token*. Mentre i *token* appartenenti alla prima categoria sono rappresentativi di diritti amministrativi e/o economici, gli *utility token* danno al possessore alcuni diritti su prodotti o servizi.

Con riferimento al caso di specie, l'Agenzia chiarisce che ai fini IVA tali *utility token* non possono essere assimilati a *voucher* tradizionali. La conclusione cui giunge l'Agenzia è giustificata dal fatto che è incerto se il possessore del *token* eserciterà il relativo diritto o se, diversamente, deciderà di detenere i *token* (come strumento di investimento) o, ancora, di vendere i *token* al fine di realizzare un profitto. In altre parole, i *token* oggetto di interpello dovrebbero essere qualificati come "*hybrid token*"

Avuto riguardo delle sopra citate considerazioni, l'Amministrazione finanziaria qualifica gli *utility token* oggetto di interpello come "Documenti di legittimazione" ai sensi dell'art. 2002 del codice civile.

Su tali basi, l'Ufficio ritiene che la cessione degli *utility token* effettuata dall'Istante in sede di ICO non sia soggetta a IVA ai sensi dell'art. 2, co. 3, lett. a) del Decreto IVA.

In ogni caso, quando i *token* sono utilizzati per acquistare il servizio offerto dall'emittente, detta operazione sarà soggetta al regime IVA proprio della prestazione di servizio.

OIC | Ultimi chiarimenti

1. L'OIC, con comunicato stampa pubblicato il 17 ottobre 2022, ha informato che il principio contabile OIC 34 in tema di ricavi di prossima pubblicazione sarà di obbligatoria applicazione a partire dagli esercizi che hanno inizio il 1 gennaio 2024.
2. In data 18 ottobre 2022 l'OIC ha pubblicato la bozza di Documento interpretativo 11 "Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati", che commenta gli effetti sul bilancio delle norme di cui al D. L. 21 giugno 2022, n. 73. Il provvedimento, replicando quanto disposto da provvedimenti analoghi in passato, concede la possibilità, transitoria, di derogare all'obbligo di svalutare al valore di mercato i titoli iscritti nell'attivo circolante quando la perdita di valore sia ritenuta non durevole. Si precisa, inoltre, che la differenza tra i valori iscritti in bilancio al 31.12.2021 (o nel corso dell'esercizio 2022) e i valori di mercato degli stessi titoli deve essere destinata a riserva non disponibile, da calcolarsi al netto dell'effetto fiscale. Qualora gli utili dell'esercizio o le altre riserve disponibili non siano sufficienti a costituire la riserva indisponibile quest'ultima deve essere costituita a valere sugli utili degli esercizi successivi.

Contatti

Bari

Corso Vittorio Emanuele II, 60
Tel. 080 8680801
Fax 080 8680802

Bologna

Via A. Testoni, 3
Tel. +39 051 65821
Fax. +39 051 228976

Catania

Viale XX Settembre 70
Tel. +39 095 6147211
Fax. +39 095 6147212

Firenze

Via Pier Capponi, 24.
Tel. +39 055 2671211
Fax. +39 055 292251

Genova

Piazza della Vittoria, 15/34
Tel. +39 010 5317811
Fax. +39 010 585319

Milano

Via Tortona, 25
Tel. +39 02 83324111
Fax. +39 02 83324112

Napoli

Via Riviera di Chiaia 180
Tel. +39 081 2488200
Fax. +39 081 2488201

Padova

Via N. Tommaseo, 78/C
Tel. +39 049 7927977
Fax. +39 049 7927988

Parma

Via Paradigna, 38
Tel. 051 65821
Fax 051 228976

Roma

Via XX Settembre, 1
Tel. +39 06 489901
Fax. +39 06 4740131

Torino

Galleria San Federico, 54
Tel. +39 011 55421
Fax. +39 011 5620395

Treviso

Viale Fratelli Bandiera, 3
Tel. 049 7927977
Fax 049 7927988

Varese

P.zza Montegrappa, 12
Tel. 0332 1858342
Fax 02 83324112

Questo numero è stato curato da **Francesca Muserra** con la collaborazione di:

Think Tank STS Deloitte e Luca Bosco, Aldo Castoldi, Matteo Costigliolo, Pier Paolo Ghetti, Veronica Maestroni, Mauro Lagnese, Barbara Rossi, Ranieri Villa.



La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario - Deloitte Società tra Professionisti S.r.l., Società Benefit per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.