

SINTESI INTERPELLI APRILE 2023

Per vedere il testo completo dell'interpello, cliccare sulla scritta riportante il numero e la data corrispondenti

Risposta n. 307 del 27/04/2023

Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni – Presupposti – Articolo 1, commi da 153 a 159, della legge 29 dicembre 2022, n. 197

Si chiedono chiarimenti in relazione alla definizione agevolata prevista dall'art. 1, commi da 153 a 159, della Legge di Bilancio 2023, per le somme dovute a seguito del controllo automatizzato della dichiarazione Modello 770/2018: a giudizio dell'Agenzia delle Entrate, nel caso di specie non sussistono i presupposti per l'applicazione della definizione agevolata, né ai sensi del comma 153 (i.e. la comunicazione di irregolarità ricevuta non è riferita ai periodi di imposta 2019, 2020 e 2021) né ai sensi del comma 155 dell'art. 1 citato, dal momento che al 1° gennaio 2023 la Società Istante non aveva in corso alcun pagamento rateale delle somme dovute con riferimento alla comunicazione di irregolarità della dichiarazione Modello 770/2018, relativa al periodo di imposta 2017.

Prassi correlata: Circolare n. 1/E del 13 gennaio 2023, nella quale è stato chiarito che per rateazioni in corso al 1° gennaio 2023 si intendono le rateazioni regolarmente intraprese in anni precedenti (a prescindere dal periodo di imposta), per le quali, alla medesima data, non si è verificata alcuna causa di decadenza ai sensi dell'articolo 15-ter del DPR n. 602 del 1973.

Risposta n. 306 del 24/04/2023

Definizione agevolata delle controversie tributarie – Intervento in giudizio da parte dell'Agenzia delle entrate dopo il 1° gennaio 2023 – Art. 1, c. da 186 a 205, della legge 29 dicembre 2022, n. 197

Nel caso di specie, la Società Istante ha notificato nel mese di ottobre 2022 all'Agenzia delle Entrate – Riscossione, ricorso avverso una cartella di pagamento che è stata emessa a seguito della ricezione di un primo avviso bonario, successivamente sostituito (a seguito di istanza di autotutela) da un nuovo avviso, che era stato definito con le sanzioni ridotte in modo "tardivo". L'Agente della Riscossione ha chiamato in causa l'Agenzia delle Entrate che si è costituita nel processo a gennaio 2023. L'interpello, dopo aver richiamato la Circolare n. 2/E/2023, precisa che nel caso di specie le disposizioni previste dall'art. 1, commi da 186 a 205, della Legge di Bilancio 2023 non possano trovare applicazione; infatti, al 1° gennaio 2023 l'Agenzia delle Entrate non aveva lo status di parte processuale.

Prassi correlata: Circolare n. 2/E/2023 (nella parte in cui commenta la Definizione agevolata delle controversie tributarie (commi da 186 a 205): per identificare le liti definibili occorre fare riferimento alla nozione di parte in senso formale, risultando necessario che al 1° gennaio 2023 l'Agenzia delle Entrate abbia lo status di parte processuale, in quanto destinataria del ricorso o intervenuta nel relativo giudizio, volontariamente o perché chiamata in causa).

Risposta n. 305 del 24/04/2023

Definizione controversie pendenti – Art. 1, c.186 e seguenti, legge 29 dicembre 2022, n. 197 – Esclusione delle sanzioni già definite ex art. 17 c. 2 del d.lgs. n. 472 del 1997

L'Interpello (anche tenuto conto di quanto precisato in sede di TELEFISCO 2021, chiarimento 29 del 28 gennaio 2021) precisa che sono irrilevanti le vicende relative alla rateizzazione della definizione agevolata delle sanzioni e all'eventuale decadenza dal beneficio. Inoltre, la scelta effettuata dalla società, al momento della notifica degli atti impositivi, di definire le sanzioni ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 attraverso la rinuncia all'impugnazione rende le sanzioni estranee al giudizio e, di conseguenza, escluse dall'ambito di applicazione dell'istituto definitorio.

Prassi e giurisprudenza correlata: Circolare n. 6/E/2019; Cass., Ordinanza 26 febbraio 2020, n. 5166, nella quale è stato precisato che qualora il contribuente abbia optato per la definizione agevolata delle sanzioni deve escludersi la ripetizione delle somme pagate bonariamente a prescindere dall'esito del processo avente ad oggetto l'avviso di accertamento relativo alle imposte, dovendosi ritenere definitivamente chiuso a quel momento il rapporto tra contribuente e fisco in ordine alle altre conseguenze sanzionatorie delle violazioni già rilevate.

Risposta n. 304 del 24/04/2023

Richiamo e sostituzione di impianti difettosi: operazioni escluse dall'IVA per assenza del presupposto oggettivo ex articoli 2 e 3 del D.P.R. n. 633 del 1972 – Documentazione di accompagnamento dei beni e procedura di smaltimento/distruzione – D.P.R. n. 441 del 1997

L'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in relazione al trattamento ai fini IVA delle operazioni di richiamo e sostituzione degli impianti, che secondo la Società Istante si configurino quali cessioni fuori dal campo di applicazione dell'IVA, essendo le stesse effettuate in esecuzione di un preciso obbligo giuridico. È specificato che le predette operazioni di richiamo/restituzione da parte della Società Istante degli impianti poste in essere verso i clienti (anche attraverso il c.d. Dealer) e la contestuale consegna ed installazione degli impianti nuovi in loro favore, costituiscono operazioni escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto oggettivo. Infatti, il prezzo della cessione iniziale dei prodotti oggetto della campagna di richiamo, già assoggettato all'IVA, risulta comprensivo dell'eventuale cessione in sostituzione o riparazione degli stessi (non configurandosi, quindi, una cessione di beni o prestazione di servizi autonoma rispetto alla cessione originaria del prodotto); inoltre, la campagna di richiamo dei prodotti difettosi è effettuata in adempimento degli obblighi gravanti sui produttori di immettere sul mercato prodotti sicuri (cfr. artt. 104 e 107 del Decreto Legislativo 6 settembre 2005, n. 204, "Codice del consumo").

Prassi correlata: Risoluzione Ministeriale 11 novembre 1975, n. 502563; Circolare MEF 23 febbraio 1994, n. 13; Circolare 27 febbraio 1984, n. 345753 (le operazioni di adeguamento eseguite sia sugli apparecchi per i quali è operante la garanzia, sia per quelli fuori garanzia, non sono da assoggettare all'IVA trattandosi di prestazioni dovute).

Risposta n. 303 del 21/04/2023

Obbligazioni convertibili – Effetti del meccanismo di recapture nel caso di mancato esercizio dei diritti di conversione sulle discipline degli interessi passivi e dell'ACE – Articolo 96 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; articolo 1 del decreto-legge del 6 dicembre 2011, n. 201, e articolo 5, commi 2 e 5, D.M. 3 agosto 2017

Si chiedono chiarimenti in ordine al trattamento ai fini IRES della "riserva di conversione" girocontata ad altra riserva disponibile in conseguenza del mancato esercizio del diritto di conversione da parte dei sottoscrittori di un prestito obbligazionario convertibile emesso nel 2015. Nel caso di specie, la Società Istante chiede di sapere se l'importo della riserva sia rilevante ai fini dell'incremento del plafond di deducibilità degli interessi passivi ai sensi dell'art. 96 del TUIR, e del risultato di esercizio 2021 da considerare come variazione in aumento del capitale proprio ai fini ACE con decorrenza dal 2022. L'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato la normativa di riferimento, specifica che l'importo tassato della "riserva di conversione" assume la classificazione fiscale di provento assimilato agli interessi attivi, confluendo nel plafond di deducibilità (ai sensi dell'art. 96 del TUIR), nel periodo di imposta in cui si rileva la mancata conversione. Inoltre, la riclassificazione della "riserva di conversione" determina la ricostituzione di "utili" che se mantenuti nell'economia dell'impresa consentono la fruizione del beneficio ACE.

Dottrina correlata: ASSONIME, Circ. n. 14/2020 (a commento della nuova disciplina di deduzione degli interessi passivi, a seguito del recepimento delle cc.dd. Direttive ATAD).

Risposta n. 302 del 21/04/2023

Articolo 5 del decreto-legge 20 giugno 2017, n. 91 - Credito di imposta ZES e acquisto dell'immobile in regime di "proprietà superficiaria"

L'interpello illustra la normativa in tema di credito di imposta ZES e, in particolare, il credito di imposta disciplinato dall'art. 5, comma 2, del Decreto-legge 20 giugno 2017, n. 91 (nel caso di specie, la Società Istante dichiara di aver acquisito un immobile strumentale ubicato in una ZES, in regime di proprietà superficiaria). È specificato che – alla luce del riferimento normativo generico alla nozione di "acquisto" o "acquisizione" del bene (o immobile) strumentale - non sussistono motivi ostativi alla possibilità di acquisire, ai fini dell'applicazione del credito di imposta ZES, un immobile strumentale in regime di proprietà superficiaria.

Prassi correlata: Circolare n. 34/E del 3 agosto 2016. Si ricorda che come previsto dall'art. 4, comma 2, del Decreto Legge n. 91/2017, per ZES si intende una zona geograficamente delimitata e chiaramente identificata, situata entro i confini dello Stato, costituita anche da aree non territorialmente adiacenti purché presentino un nesso economico funzionale, e che comprenda almeno un'area portuale con le caratteristiche stabilite dal Regolamento (UE) n. 1315 dell'11 dicembre 2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, sugli orientamenti dell'Unione per lo sviluppo della rete transeuropea dei trasporti (TEN-T).

Risposta n. 301 del 21/04/2023

Servizi sostitutivi di mensa aziendale – Trattamento ai fini IVA, IRPEF, IRES e IRAP – Risposta n. 430 del 2022 – Ulteriori chiarimenti

Sono fornite alcune precisazioni in merito ai profili IVA, IRPEF, IRES e IRAP dei servizi sostitutivi di mensa aziendale (nel caso di specie, la Società Istante intende offrire ai suoi dipendenti un servizio di mensa diffusa e, a tal fine, sarà utilizzata un App che permette a chi somministrerà il pasto di identificare il dipendente e di verificare l'effettivo diritto a riceverlo in quel determinato giorno). A giudizio dell'Agenzia delle Entrate il servizio di mensa diffusa rientra tra le prestazioni di gestione diretta di una mensa da parte del datore di lavoro, distinguendosi dai servizi sostitutivi di mensa. Alle prestazioni rese dal Ristoratore si applica l'aliquota IVA del 4%, e tale imposta è detraibile dal datore di lavoro. Ai fini IRES e IRAP, tali costi sono interamente deducibili per la Società, fermo restando il rispetto dei principi generali di inerenza e di previa imputazione a Conto Economico; inoltre, nell'ipotesi del servizio di mensa diffusa, l'importo del pasto non concorre a formare reddito in capo al lavoratore dipendente.

Prassi correlata: Risoluzioni nn. 63/E/2005 (le card elettroniche non sono assimilabili ai ticket restaurant, ma piuttosto ad un sistema di mensa aziendale, che può essere definita "diffusa" in quanto il dipendente può rivolgersi ai diversi esercizi pubblici che avendo sottoscritto la convenzione sono abilitati a gestire la card elettronica); Interpello n. 430/2022; Circolare n. 37/E/ 2020; Principio di diritto n. 8/2018.

Risposta n. 300 del 21/04/2023

Operazioni Italia–San Marino – Vendite a distanza – Assenza di trasporto o spedizione del bene a cura o per conto del fornitore – Esclusione

Sono forniti chiarimenti in relazione alle c.d. vendite a distanza, con particolare riferimento ai profili di territorialità ai fini IVA (nel caso di specie, la Società Istante ALFA fiscalmente residente nella Repubblica di San Marino intende intraprendere un'attività di produzione e di vendita con l'intenzione di cedere parte dei beni ad acquirenti italiani, che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti e professioni, mediante il modello di business denominato affiliate marketing). A giudizio dell'Agenzia delle Entrate, dal momento che la Società ALFA non interverrebbe in alcun modo nel trasporto o spedizione dei beni, le transazioni descritte costituiscono cessioni nei confronti di privati, con conseguente assoggettamento ad IVA nella Repubblica di San Marino.

Prassi correlata: Interpello n. 498/2022 (gli artt. 13 e 15 del Decreto Italia-San Marino disciplinano la territorialità dell'IVA delle cessioni nei confronti di privati, e le c.d. "vendite a distanza", ossia le cessioni a privati di beni, diversi dai mezzi di trasporto nuovi, spediti o trasportati dal fornitore, o per suo conto, a partire da uno Stato diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto).

Risposta n. 299 del 19/04/2023

Vendite a distanza – rimborso dell'IVA erroneamente corrisposta in Italia – articolo 11–quater, c. 2, del d.l. n. 35 del 2005; articolo 30–ter del DPR n. 633 del 1972

Nell'Interpello (nel caso di specie, la Società Istante è una Società statunitense che opera ai fini IVA in Italia mediante rappresentante fiscale, che ha assoggettato a IVA italiana tutte le cessioni di beni effettuate via web all'interno del territorio unionale; l'imposta è stata versata anche in Danimarca, in seguito a un accertamento da parte dell'Autorità fiscale di tale Stato) l'Agenzia delle Entrate ammette la possibilità di presentare Istanza di Rimborso, ai sensi dell'art. 30-ter del decreto IVA nel termine di due anni. A tal fine, la Società Istante dovrà presentare la richiesta presso l'Ufficio competente in base al domicilio fiscale del rappresentante fiscale; trattandosi di "rimborso anomalo" (cfr. art. 30-ter del Decreto IVA) non è richiesta la prestazione della garanzia per il rimborso dell'IVA versata in eccesso.

Prassi correlata: Interpello n. 255/2021

Risposta n. 297 del 18/04/2023

Deleghe di pagamento a saldo zero – Presentazione tardiva – Necessaria utilizzabilità del credito in compensazione – Articolo 15, comma 2–bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471

L'Agenzia delle Entrate precisa che la delega di pagamento a saldo zero non costituisce un mero adempimento formale ma deve essere obbligatoriamente presentata all'Amministrazione Finanziaria, in modo da rendere evidente e palese la scelta del contribuente di voler adempiere alle proprie obbligazioni mediante l'istituto della compensazione. La manifestazione di tale scelta può avvenire anche successivamente alla scadenza del versamento, infatti il contribuente può ravvedersi versando la sanzione prevista dall'art. 15,

comma 2-bis, del D.Lgs. n. 471/97. Inoltre, l'efficacia della compensazione deve essere valutata al momento della presentazione della delega di pagamento.

Prassi e giurisprudenza correlata: Risoluzione n. 36/E del 20 marzo 2017; Cass, Sentenza 16 dicembre 2016, n. 26086; Ordinanze 17 novembre 2021, n. 34873, 24 novembre 2020, n. 26667 e 16 dicembre 2016, n. 26086: la presentazione del modello F24 non costituisce un mero adempimento formale, ma un mezzo di estinzione dell'obbligazione tributaria con la compensazione di un credito pregresso.

Risposta n. 294 del 14/04/2023

Operazione di fusione tra società residenti nello Stato d'Israele – Trasferimento dal patrimonio del dante causa all'avente causa di una partecipazione in una società residente in Italia – Neutralità fiscale – Articolo 172 del TUIR

Nel caso di specie - relativo ad una società israeliana senza stabile organizzazione in Italia coinvolta in una operazione di riorganizzazione societaria - si chiedono chiarimenti in merito al profilo della neutralità fiscale, di cui all'art. 172 TUIR, di una operazione di fusione regolata dalla legislazione civilistica e fiscale israeliana. L'Agenzia delle Entrate ribadisce che il regime fiscale previsto dall'art. 172 TUIR può ritenersi applicabile a condizione che: 1) l'operazione si qualifichi come fusione ai sensi della legislazione civilistica italiana (cfr. artt. 2501 ss. c.c.); 2) i soggetti coinvolti abbiano una forma giuridica omologa a quella prevista per le società di diritto italiano, e 3) che l'operazione produca effetti in Italia sulla posizione fiscale di almeno un soggetto coinvolto (i.e. la fusione produce effetti in Italia, in quanto coinvolge una società residente in Italia).

Prassi correlata: Risoluzione n. 470/E/2008

Risposta n. 292 del 11/04/2023

Aliquota Iva applicabile alla realizzazione di un sottopasso pedonale posto a servizio di impianti sciistici

Un Comune rappresenta di essere soggetto co-attuatore dell'intervento di realizzazione del collegamento in sicurezza, mediante sottopasso pedonale su una strada statale a servizio di impianti sciistici ubicati nel territorio del medesimo Comune. A giudizio dell'Agenzia delle Entrate, la realizzazione di tale sottopasso a servizio degli impianti sciistici non appare riconducibile tra le opere di urbanizzazione che beneficiano dell'aliquota Iva ridotta al 10%. Infatti, il sottopasso pedonale, benché configuri un intervento "ex novo", è finalizzato a garantire un collegamento tra i parcheggi e il punto di accesso agli impianti sciistici, con accesso alla stazione degli impianti di risalita senza attraversamento stradale.

Giurisprudenza correlata: Cass. Sentenza 7 febbraio 2013, n. 2925, Ordinanza 30 ottobre 2020, n. 24045 (le norme agevolative di carattere fiscale rientrano tra quelle di carattere eccezionale che richiedono un'esegesi ispirata al criterio di stretta interpretazione e non ammettono interpretazione analogica o estensiva, con la conseguenza che i benefici in esse contemplati non possono essere estesi oltre l'ambito di applicazione come rigorosamente identificato in base alla definizione normativa).

Risposta n. 291 del 11/04/2023

Interessi passivi – trasferimento al consolidato fiscale delle eccedenze di interessi passivi non dedotti – Art. 96, comma 14 del TUIR

L'Interpello fornisce chiarimenti in merito al trasferimento al consolidato fiscale delle eccedenze di interessi passivi non dedotti: in particolare, la Società Istante ALFA ha esercitato l'opzione con la controllata BETA per il regime del consolidato fiscale in qualità di soggetto controllante. BETA fino al periodo di imposta 2020 ha prodotto interessi passivi indeducibili che non sono stati trasferiti al consolidato; a decorrere dal 2021, invece, ha trasferito al consolidato fiscale le proprie eccedenze di interessi passivi indeducibili di periodo unitamente alla perdita di periodo. A giudizio dell'Agenzia delle Entrate, le eccedenze di interessi passivi di Beta dei periodi di imposta fino al 2020 che non sono state oggetto di trasferimento al consolidato non possono essere oggetto di trasferimento al consolidato del periodo di imposta 2022. Inoltre, deve considerarsi non ammissibile l'integrazione delle dichiarazioni annuali relative ai periodi di imposta 2019 e 2020.

Prassi correlata: Circolare n. 19/E/2009 (è precisato che qualora la società consolidata presenti un'eccedenza di interessi passivi indeducibili e al contempo delle perdite fiscali pregresse, tale eccedenza può essere portata in abbattimento del reddito complessivo del consolidato soltanto se e nella misura in cui la medesima società abbia evidenziato un risultato imponibile almeno pari alla predetta eccedenza di interessi passivi netti indeducibili); Risoluzione n. 67/E/2019.

Risposta n. 288 del 7/04/2023

Disciplina dei disallineamenti da ibridi – Artt. da 6 a 11 del d. lgs. n. 142 del 29 novembre 2018 – Ibrido importato

L'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in relazione alla disciplina dei disallineamenti da ibridi, con particolare riferimento alla fattispecie dell'ibrido importato. In particolare, con riferimento al regime elvetico delle "Società Principali" (ora abrogato), specifica che la deduzione dei costi della Società Istante ALFA generati dalle transazioni con la propria controllante svizzera BETA, che ha beneficiato fino al 2019 del sopra citato regime, rileva ai fini dell'applicabilità delle disposizioni relative agli ibridi "importati". L'Interpello richiama diffusamente le precisazioni fornite nella Circolare n. 2/E/2022, con riferimento alle nozioni di "pagamento da disallineamento importato", "deduzione ibrida", e "nesso" tra il pagamento da disallineamento importato e la deduzione ibrida che sussiste qualora il pagamento da disallineamento importato sia stato compensato con tale deduzione ibrida.

Prassi correlata: Circolare svizzera n. 8/2001; Circolare n. 2/E/2022, in cui è precisato che i disallineamenti da ibridi derivano da un trattamento fiscale asimmetrico da parte di due o più sistemi fiscali in relazione a entità, stabili organizzazioni, negozi giuridici (in particolare, strumenti finanziari o aventi ad oggetto strumenti finanziari), componenti di reddito, idonei a generare effetti fiscali (i "disallineamenti" appunto) incoerenti (e, perciò, "ibridi") a livello internazionale, quali quelli riconducibili ai fenomeni di "deduzione senza inclusione" ("deduction/no inclusion" o D/NI) e doppia deduzione (double deduction o DD).

Risposta n. 286 del 6/04/2023

Revoca della disciplina fiscale del riallineamento dell'avviamento – remissione in bonis – articolo 1, comma 624, della legge 30 dicembre 2021, n. 234

Nel caso di specie, la Società Istante ALFA ha effettuato il riallineamento tra valore civile e fiscale dell'avviamento, di cui all'art. 100, comma 8-bis, del D.L. n. 104/2020, procedendo al versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva; successivamente (a seguito dell'allungamento del periodo di ammortamento da 18 a 50 anni, cfr. art. 1, comma 622, della Legge 30 dicembre 2021, n. 234) ha revocato tale riallineamento, recuperando l'importo già versato della prima rata dell'imposta sostitutiva. Inoltre, ha inviato per un mero errore materiale la dichiarazione integrativa SC 2021, debitamente rettificata, un giorno dopo i termini normativamente previsti. Secondo l'Agenzia delle Entrate, il comportamento tenuto da ALFA è coerente con la scelta di revocare il beneficio del riallineamento fiscale; è plausibile il ricorso

all'istituto della remissione in bonis, malgrado la Società non abbia adempiuto nei termini previsti all'adempimento formale della dichiarazione integrativa, ma pur sempre entro i termini di presentazione della prima dichiarazione utile (i.e. 30 novembre 2022).

Prassi correlata: Circolare n. 38/E/2012 (il contribuente deve effettuare la comunicazione ovvero eseguire l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile, da intendersi come la prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione ovvero eseguire l'adempimento stesso); Interpello n. 530 del 28 ottobre 2022 (è stato ammesso il ricorso all'istituto in parola anche in ipotesi di revoca di un regime).

Risposta n. 285 del 6/04/2023

Esenzione da ritenuta per i proventi derivanti dalla partecipazione indiretta in un Fondo immobiliare – articolo 7, comma 3, decreto-legge 25 settembre 2001 n. 351

Si chiede di conoscere il regime fiscale applicabile ai proventi derivanti dalla partecipazione indiretta in un Fondo immobiliare (i.e. il soggetto Istante è un Fondo pensione di diritto svizzero, istituito nella forma di società cooperativa, che detiene indirettamente il 10% delle quote di un fondo immobiliare italiano di tipo chiuso), con particolare riferimento al regime di esenzione da ritenuta - come previsto dall'art. 7, comma 3, del Decreto Legge 25 settembre 2001 n. 351. L'Agenzia delle Entrate, in coerenza con precedenti interventi di prassi, ritiene che ai proventi distribuiti dal Fondo immobiliare possa applicarsi il predetto regime di esenzione, non rilevando la circostanza che la partecipazione indiretta nel Fondo immobiliare sia detenuta per il tramite di un veicolo avente forma contrattuale interamente partecipato dal Fondo svizzero.

Prassi correlata: Risoluzioni nn. 54/E/2013 e 78/E/2017. Cfr. anche la Circolare n. 2/E/2012 nella quale è precisato che il regime di non imponibilità si applica non soltanto in caso di partecipazione diretta al fondo immobiliare, ma anche qualora l'investitore estero partecipi in misura totalitaria in veicoli societari che pongono in essere l'investimento, a condizione che anche questi siano residenti in Paesi white list. L'investimento indiretto effettuato tramite veicoli societari nel fondo immobiliare italiano è ritenuto valido ai fini del regime di esenzione in virtù della detenzione totalitaria del veicolo da parte dei soggetti esteri; cfr. Interpelli nn. 409 del 16 giugno 2021 e 652 del 4 ottobre 2021.

Risposta n. 283 del 4/04/2023

IVA –Cessioni all'esportazione triangolari– art. 8, comma 1, lett. a) DPR n. 633 del 1972

Nel caso di specie, la Società italiana ALFA svolge in Paesi extra UE attività di engineering, di procurement e di construction, che si concretizzano con la sottoscrizione di diversi accordi con clienti esteri; tale Società ha stipulato un contratto con i propri fornitori italiani al fine di rivendere i beni mobili acquistati al cliente finale extra UE, occupandosi direttamente della spedizione e ritirando la merce presso i locali dei fornitori italiani. Si chiede di sapere se le forniture di beni effettuati dai fornitori nazionali alla Società Istante possano configurare cessioni all'esportazione triangolare (cfr. art. 8, comma 1, lett. a) del Decreto IVA). L'Agenzia delle Entrate - dopo aver richiamato la normativa e la prassi di riferimento - adotta un approccio "stringente" nella qualificazione dell'operazione tra il fornitore italiano e la Società Istante, assoggettandola ad IVA (i.e. la Società Istante ALFA acquista la disponibilità dei beni in Italia, e non rileva la destinazione all'esportazione dei beni prevista contrattualmente). L'esportazione si configura solo nella seconda cessione tra la Società Istante e il cliente finale extra UE.

Prassi correlata: Risoluzione n. 51/E/1995 (viene esclusa l'applicabilità del regime di non imponibilità nell'ipotesi in cui nella fase del trasporto o spedizione dei beni all'estero si inserisca il cessionario residente

sia pure per motivazioni di carattere economico).

Risposta n. 281 del 4/04/2023

Articolo 1, commi da 98 a 108, della legge n. 208 del 2015 (bonus Sud). Qualificazione delle "Centrali PoP" localizzate nelle regioni del Mezzogiorno quali "sedi produttive" ai fini dell'accesso al credito d'imposta per il settore delle telecomunicazioni. Revoca della risposta all'interpello n. 69 del 2022

L'Agenzia delle Entrate - revocando l'Interpello n. 69/2022 - ritiene che gli investimenti effettuati per l'acquisto di beni strumentali rispetto all'attività esercitata dalle imprese "a rete", finalizzati all'ampliamento e lo sviluppo delle infrastrutture di telecomunicazioni situate nei territori agevolati, sono ammissibili al credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, in quanto contribuiscono alla crescita delle strutture produttive dislocate nei singoli comuni agevolati (i.e. gli investimenti effettuati per l'ampliamento della capacità dei Point of Presence (PoP) situati nei territori agevolati contribuiscono alla crescita delle infrastrutture di telecomunicazioni, in quanto strutture produttive localizzate nei singoli comuni e debbano, perciò, essere ammessi al credito di imposta).

Prassi correlata: Parere del 17 giugno 2022 del Ministero dello Sviluppo Economico.

Risposta n. 280 del 4/04/2023

Subconcessione/Concessione – Trattamento fiscale a seguito di FTA dei principi contabili IAS/IFRS: (i) della devoluzione al termine della subconcessione di beni ricevuti dal concessionario/subconcedente, e (ii) delle spese di miglioria dell'infrastruttura concessoria sostenute direttamente dal concessionario senza benefici economici aggiuntivi – Art. 83 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; art. 5 del D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446; art. 15 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185; art. 8 del D.M. 8 giugno 2011

L'interpello concerne i) il trattamento ai fini IRES e IRAP applicabile agli atti di devoluzione dei "Beni Immobili" (i.e. aree di servizio costituite da terreni e fabbricati strumentali date in subconcessione a diversi operatori, che al termine della Convenzione di concessione dovranno essere devoluti gratuitamente o a prezzo simbolico alla Società Istante), e ii) alle spese sostenute al fine di effettuare le migliorie all'infrastruttura autostradale derivanti dalla concessione, senza l'ottenimento di benefici economici aggiuntivi. A giudizio dell'Agenzia delle Entrate, gli atti di devoluzione dei Beni Immobili sono irrilevanti ai fini IRES ed IRAP, non emergendo in capo alla Società Istante alcun componente di reddito di periodo. Inoltre, i costi di ampliamento e miglioramento sostenuti dalla Società Istante saranno deducibili, quali componenti integrative dell'ammortamento finanziario, solo successivamente al sostenimento del relativo onere, a prescindere dalle rilevazioni di bilancio.

Prassi correlata: Circolari nn. 7/E/2011 e 6/E/2022.

Risposta n. 279 del 4/04/2023

IVA– Esenzione IVA prestazione didattiche– art. 10, primo comma, n. 20) del DPR n. 633 del 1972

Sono forniti chiarimenti in ordine al trattamento IVA delle prestazioni didattiche (i.e. attività di insegnamento svolta dai medici): l'Agenzia delle Entrate specifica che, nel caso di specie, le prestazioni formative erogate dai singoli medici non configurando delle lezioni impartite da insegnanti "a titolo

personale", non possono beneficiare del regime di esenzione dall'IVA, di cui all'art. 132, lettera j), della Direttiva IVA recepita nell'art. 10, n. 20) del Decreto IVA. Le prestazioni formative erogate dai singoli docenti saranno dunque da assoggettare ad IVA con aliquota ordinaria.

Giurisprudenza unionale correlata: CGUE, Sentenze 14 giugno 2007, Causa C-445/05, e 28 gennaio 2010, Causa C-473/08: i giudici comunitari hanno specificato le condizioni al ricorrere delle quali le prestazioni di insegnamento effettuate, nell'ambito di corsi gestiti da soggetti terzi, da un singolo docente possono configurare, ai fini dell'applicabilità dell'esenzione di cui alla citata lettera j), lezioni impartite a titolo personale. Si rimanda anche all'Interpello n. 457 pubblicato il 7 luglio 2021, conforme con l'orientamento statuito dai giudici comunitari.

Risposta n. 278 del 4/04/2023

Fusione – Riporto delle perdite, degli interessi passivi indeducibili e delle eccedenze di ACE in presenza di consolidato – Articolo 172, comma 7, decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917

Nel caso di specie, la Società Istante A ha incorporato tramite una fusione inversa la Società controllante B, con effetti contabili e fiscali retrodatati al 1° gennaio 2021; l'efficacia giuridica della fusione decorre dal 1° agosto 2021. Inoltre, dal 2015 la Società B ha optato come consolidante per il regime di consolidato fiscale nazionale con le Società A e D, interamente partecipata dalla Società Istante. Si chiede di sapere se le disposizioni antielusive previste in materia dall'art. 172 TUIR si applicano solo ai periodi di imposta antecedenti all'adesione al consolidato fiscale, e se possa essere disapplicata la disciplina antielusiva prevista dal comma 7 del citato art. 172 TUIR, con riferimento alle eccedenze ACE maturate dalla Società B nel 2014. L'Agenzia delle Entrate specifica che le sopra citate disposizioni antielusive sono applicabili anche alle eccedenze ACE generate da società partecipanti al consolidato fiscale, in caso di operazioni di aggregazione aziendale che non interrompano la tassazione di gruppo. Pertanto, nel caso di specie, tali disposizioni trovano applicazione con riferimento alle eccedenze ACE maturate sia nel 2014 sia nel 2020, nonché a quelle eventualmente riferite al periodo interinale 1° gennaio – 31 luglio 2021.

Prassi correlata: Risoluzione n. 42/E/2011

Risposta n. 277 del 4/04/2023

Costi di transazione – Trattamento fiscale dei costi di transazione capitalizzati dalla società controllante/incorporata OIC adopter e addebitati alle riserve di patrimonio netto a seguito dell'incorporazione nella controllata/incorporante IAS/IFRS adopter – Articolo 172 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

Sono chiesti chiarimenti in ordine al trattamento fiscale ai fini IRES e IRAP dei cc.dd. costi di transazione, con particolare riferimento ad una operazione di fusione inversa (come si legge nell'Interpello, qualificabile come operazione complessa tra un soggetto IAS e un soggetto non IAS): è precisato che deve mantenersi definito il trattamento contabile dei costi di transazione effettuato dalla società incorporata/controlante, che li aveva contabilizzati ad incremento del valore della partecipazione acquisita. A giudizio dell'Agenzia delle Entrate la motivazione sarebbe da individuare nel principio di neutralità fiscale di cui all'art. 172 TUIR, a mente del quale deve essere riservato il medesimo trattamento riferibile alla differenza tra il patrimonio netto della controllante ed il valore della partecipazione annullata nella incorporante. Ai fini IRAP, i costi di transazione mantengono la loro originaria classificazione quali costi accessori rispetto al costo della partecipazione acquisita, per cui gli stessi non concorreranno alla formazione della base imponibile del tributo regionale.

Risposta n. 276 del 4/04/2023

Patent Box – Possibilità di trasferire la penalty protection all'avente causa di un conferimento di ramo d'azienda in relazione all'opzione PB esercitata dal dante causa per l'utilizzo indiretto dei beni agevolabili – art. 1, comma 37 e ss., L. n. 190 del 2014; art. 5 D.M. 28/11/2017

La Società Istante pone un quesito in ordine alla trasferibilità automatica dell'opzione PB esercitata dal "dante causa" per il periodo 2020-2024 (limitatamente all'uso indiretto dei beni agevolabili in regime di autoliquidazione) alla Società avente causa nell'ambito di una operazione di conferimento di azienda, con particolare riferimento alla c.d. penalty protection. L'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato la normativa di riferimento, anche con riferimento al "Nuovo Patent box", specifica che in caso di operazioni di fusione, scissione e conferimento di azienda, il soggetto avente causa subentra nell'esercizio dell'opzione effettuata dal dante causa, anche in relazione alla natura e all'anzianità dei costi da indicare nel rapporto costi qualificati e costi complessivi. Per effetto del conferimento di azienda, al trasferimento dell'opzione PB dal conferente alla Società conferitaria consegue in capo a quest'ultima anche la possibilità di beneficiare della penalty protection per tutta la durata residua dell'agevolazione.

Prassi correlata: Circolari nn. 11/E/2016, 5/E/2023, 28/E/2020.

Risposta n. 273 del 3/04/2023

Affrancamento – Termine di versamento per l'esercizio della relativa opzione e applicazione del principio contabile IFRS 3 – Articolo 15, comma 10, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185

L'Interpello interviene sulla procedura di affrancamento prevista dall'art. 15, comma 10, del Decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, con particolare riferimento al caso di una Società che adotta i principi contabili internazionali, e che nel mese di dicembre 2021 ha acquisito la partecipazione totalitaria di un'altra Società. Come previsto dall'IFRS 3 (Business Combination), la Società acquirente ha effettuato la procedura di Purchase Price Allocation (PPA) che ha portato all'identificazione di un avviamento positivo iscritto sotto forma di attività immateriali. L'Agenzia delle Entrate precisa che l'affrancamento si ritiene perfezionato attraverso il versamento dell'imposta sostitutiva, il quale rappresenta un elemento costitutivo dell'opzione, la cui assenza impedisce l'esercizio della stessa e la corretta manifestazione di volontà che essa richiede, elementi che non possono essere sopperiti in sede di ravvedimento.

Prassi correlata: Circolari nn. 28/E/2009 e 6/E/2022 (è precisato che il versamento da parte del contribuente di un'imposta c.d. volontaria (come quella sostitutiva ex articolo 15, commi 10 e ss., del decreto legge n. 185 del 2008) è il frutto di una libera scelta dello stesso contribuente e implica una sua manifestazione di volontà inequivocabile e irretrattabile. Tale versamento rappresenta un elemento costitutivo dell'opzione in esame, la cui assenza impedisce l'esercizio della stessa e la corretta, tempestiva manifestazione di volontà che essa richiede, elementi che non possono essere sopperiti in sede di ravvedimento, il quale, tra l'altro, si trasformerebbe in una forma di c.d. "remissione in bonis").

Risposta n. 271 del 3/04/2023

Applicazione del regime di call-off stock e operazioni triangolari

Nel caso di specie (la Società Istante ALFA, che produce e commercializza componenti per autoveicoli, intende stipulare un contratto con la Società BETA in base al quale i beni prodotti verrebbero consegnati a GAMMA - cliente di BETA - e stoccati presso un deposito controllato direttamente da GAMMA) si chiede di sapere se sia possibile applicare lo schema contrattuale del call-off stock al rapporto tra primo cedente (ALFA) e operatore intermedio (BETA), seppur tale transazione sia riconducibile ad un'operazione triangolare comunitaria. L'Agenzia delle Entrate ribadisce le condizioni che devono ricorrere affinché si possa configurare

un contratto di call-off stock, ossia i) che il fornitore non abbia stabilito la sede della propria attività economica né disponga di una stabile organizzazione nello Stato membro verso cui i beni sono spediti o trasportati, e che ii) il trasferimento di beni appartenenti al soggetto passivo sia effettuato dal fornitore o da un terzo per suo conto. Viene anche specificato che l'ambito operativo del call-off stock deve essere circoscritto all'operazione intracomunitaria tra cedente/fornitore ed acquirente designato, coinvolgendo esclusivamente tali soggetti.

Prassi e giurisprudenza correlata: *Risoluzioni nn. 35/E/2010 e 49/E/2008; Cass., Sentenze nn. 20782/2013, 14405/2014 e 25527/2014 (per configurare una triangolazione non imponibile tra due operatori nazionali, occorre la presenza congiunta delle condizioni seguenti: i) l'operazione, sin dalla sua origine, e nella rappresentazione documentale sia stata voluta come cessione nazionale in vista di un trasporto al cessionario residente all'estero; ii) sia fornita la prova dell'avvenuta esportazione dei beni o dell'introduzione dei beni nel territorio di un altro Stato membro).*