



TAX RULING UPDATES

2/2023

 PIROLAPENNUTOZEI.IT
 PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI
 @STUDIO_PIROLA
 PIROLAPENNUTOZEI & ASSOCIATI
 PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI

IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA'

1.1	5
Risposta n. 8 del 10/01/2023 - Crediti di imposta per le imprese energivore e gasivore - Trasferimento al consolidato fiscale ed utilizzo in compensazione per il pagamento degli acconti calcolati con metodo previsionale superiore allo storico - Articolo 6 del D.L. 9 agosto 2022, n. 115	
1.2	7
Risposta n. 13 del 12/01/2023 - Coordinamento ACE cd. "ordinaria" (decreto legge del 6 dicembre 2011 n. 201 e disposizioni attuative del Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 3 agosto 2017) e "Super ACE" (decreto legge 25 maggio 2021, n. 73)	
1.3	8
Risposta n. 14 del 12/01/2023 - Articolo 11, comma 1, lett. c), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Operazione di scissione finalizzata alla costituzione di holding familiari - Abusiva - Indebito vantaggio fiscale in capo ai soci persone fisiche per i quali non è possibile fruire del regime del realizzo controllato di cui al citato articolo 177 del TUIR	
1.4	10
Risposta n. 15 del 12/01/2023 – Bonus carburante – Articolo 2 del decreto legge 21 marzo 2022, n. 21	
1.5	11
Risposta n. 20 del 13/01/2023 - Cumulabilità del regime di affrancamento ex articolo 15, comma 10-ter, del D.L. n. 185 del 2008 con il regime della rivalutazione dei beni d'impresa di cui all'articolo 110, commi da 1 a 7, del D.L. 14 agosto 2020, n. 104	
1.6	11
Risposta n. 21 del 13/01/2023 - Iper ammortamento ex articolo 1, comma 9, della legge n. 232 del 2016	

1.7	13
Risposta n. 22 del 13/01/2023 - Determinazione del limite del patrimonio netto per la fruizione della Super ACE - Art.19, comma 2 del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, nel contesto di un'operazione di scissione proporzionale art. 173 TUIR	
1.8	13
Risposta n. 24 del 13/01/2023 – Articolo 15 Decreto Legge 27 gennaio 2022, n. 4 – Credito d'imposta in favore delle società energivore	
1.9	15
Risposta n. 30 del 13/01/2023 – Modalità di utilizzo delle eccedenze ACE confluite nell'ambito del consolidato fiscale rispetto alle perdite e agli oneri detraibili. DM 3 agosto 2017. Articoli 78, 80 e 84 del TUIR	

IMPOSTE INDIRETTE

2.1	18
Risposta n. 10 del 11/01/2023 – Contratto estimatorio – Momento impositivo e documentazione delle operazioni – Articoli 6, comma 2, e 26, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 633 del 1972	
2.2	20
Risposta n. 11 del 12/01/2023 – Servizi di gestione dei fondi comuni di investimento prestati dall'Advisor alla SGR, esenzione IVA ex art. 10, primo comma, n. 1), d.P.R. n. 633 del 1972	
2.3	21
Risposta n. 17 del 12/01/2023 - Estensione garanzia legale – Riscontro nesso di accessorietà ai sensi dell'art. 12 del DPR n. 633 del 1972	
2.4	22
Risposta n. 23 del 13/01/2023 – IVA – Opzione per la separazione facoltativa delle attività – Art. 36, comma 3, del DPR n. 633 del 1972	

2.5	23
Risposta n. 25 del 13/01/2023 – IVA – Rettifica detrazione – Art. 19- <i>bis</i> 2, comma 1 e 2, del DPR n. 633 del 1972	
2.6	24
Risposta n. 28 del 13/01/2023 – IVA – IRES – Rilevanza fiscale delle somme corrisposte nell’ambito di accordo transattivo	
2.7	25
Risposta n. 31 del 13/01/2023 - IVA – Servizi di Supporto Advisor forniti senza il pagamento di un corrispettivo in denaro – Art. 3 D.P.R. n. 633 del 1972	
2.8	26
Risposta n. 32 del 13/01/2023 – Esportazioni indirette – recupero dell’IVA versata a seguito di regolarizzazione della fattura – articolo 7, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997	

*Si riporta la sintesi degli interpelli pubblicati dall'Agenzia delle Entrate nella settimana 9 gennaio 2023
- 13 gennaio 2023*

IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA'

1.1

Risposta n. 8 del 10/01/2023 - Crediti di imposta per le imprese energivore e gasivore - Trasferimento al consolidato fiscale ed utilizzo in compensazione per il pagamento degli acconti calcolati con metodo previsionale superiore allo storico - Articolo 6 del D.L. 9 agosto 2022, n. 115

Quesito: L'Istante è la consolidante di un consolidato fiscale nazionale cui partecipa una società che, per il terzo trimestre 2022, ha maturato il credito d'imposta a favore delle imprese energivore di cui all'art. 6 del D.L. 9 agosto 2022, n. 115. La società intende cedere tale credito d'imposta all'Istante, per l'utilizzo in compensazione mediante modello F24 per il versamento dell'acconto IRES, calcolato su base previsionale.

L'Istante precisa, infatti, che la liquidazione del modello dichiarativo consolidato per il 2021 su base storica non evidenzia alcun acconto dovuto per il 2022 mentre, il calcolo previsionale per il periodo di imposta in corso evidenzerebbe un'imposta, che potrebbe essere versata anticipatamente sfruttando il credito d'imposta in parola.

Pertanto, l'Istante chiede all'Amministrazione Finanziaria se sia legittimo utilizzare il credito d'imposta a favore delle imprese energivore per compensare acconti d'imposta calcolati su base previsionale, sebbene, contrariamente a quanto avviene nella generalità dei casi, l'utilizzo del metodo previsionale evidenzia una maggiore imposta dovuta rispetto al calcolo con il metodo storico.

Risposta: L'Agenzia delle Entrate preliminarmente ricorda quali siano i requisiti e i limiti applicabili al credito di cui all'art. 6 del D.L. 9 agosto 2022 n. 115.

Nello specifico:

- alle imprese a forte consumo di energia elettrica di cui al Decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017, i cui costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla

base della media del secondo trimestre 2022 ed al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, hanno subito un incremento superiore al 30% rispetto al medesimo periodo dell'anno 2019 è riconosciuto un contributo straordinario a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti;

- Il contributo è riconosciuto sotto forma di credito di imposta pari al 25% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel terzo trimestre 2022;
- è utilizzabile solo in compensazione, ma non sconta i limiti quantitativi delle ordinarie compensazioni ex articolo 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241;
- per l'utilizzo dopo il 16 marzo 2023, si richiede una comunicazione all'Agenzia delle entrate del quantum del credito maturato nel 2022, pena la perdita del beneficio a tale data non utilizzato;
- in nessun caso, ove non utilizzato entro il 30 giugno 2023 (data successivamente prorogata al 30 settembre 2023 dal D.L. n. 176/2022), dà luogo a rimborso.

Dopo aver preliminarmente chiarito che il credito d'imposta in analisi può essere usato in compensazione per il versamento di acconti e imposte, l'Agenzia delle Entrate si sofferma sulle modalità di calcolo degli acconti e, in particolare, sul metodo previsionale. L'Agenzia delle Entrate chiarisce che la ratio delle norme che riconoscono la possibilità di calcolare gli acconti delle imposte su base previsionale è quella di favorire il contribuente, che può evitare di anticipare somme in eccesso laddove il calcolo dell'acconto con il metodo storico risulterebbe superiore a quanto stimato per l'anno corrente. Inoltre, l'Amministrazione finanziaria chiarisce che, sebbene nella normalità dei casi l'importo degli acconti determinato tramite il metodo previsionale risulti inferiore a quello con il metodo storico, le norme non escludono l'ipotesi contraria. Pertanto, l'Agenzia ritiene legittimo il comportamento del contribuente che versi l'acconto calcolato con il metodo previsionale, anche laddove il relativo ammontare superi quanto sarebbe dovuto utilizzando il metodo storico.

Ciò posto, l'Agenzia, ammettendo la possibilità di compensare l'acconto IRES su base previsionale con il credito d'imposta in parola, precisa che, in ogni caso, occorre temperare tale possibilità con i sopracitati limiti che sconta il contributo straordinario, nonché con quelli in generale previsti per la tassazione di gruppo.

Di conseguenza, il versamento dell'acconto (mediante compensazione), qualora eccedente rispetto a quanto effettivamente dovuto, non potrà dar luogo al rimborso della relativa imposta o ad un effetto trascinarsi tale per cui il credito speso per il pagamento venga utilizzato dopo il 30 giugno 2023 (data successivamente prorogata al 30 settembre 2023), ovvero dopo il 16 marzo 2023 nel caso in cui il contribuente non effettui la comunicazione prescritta.



1.2

Risposta n. 13 del 12/01/2023 - Coordinamento ACE cd. "ordinaria" (decreto legge del 6 dicembre 2011 n. 201 e disposizioni attuative del Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 3 agosto 2017) e "Super ACE" (decreto legge 25 maggio 2021, n. 73)

Quesito: La società Istante B S.r.l. rappresenta di essere interamente partecipata dalla BB S.r.l. e di aver incorporato la BS S.r.l. nel corso del 2021, subentrando in tutte le posizioni giuridiche soggettive dell'incorporata, ivi compresa la base ACE formata principalmente dall'utile relativo all'esercizio 2020 accantonato a riserva. Inoltre, l'Istante chiarisce che, sempre nel corso del 2021, ha effettuato operazioni che rientrerebbero potenzialmente nell'ambito dell'art. 10 del Decreto 3 agosto 2017 (Decreto ACE) che reca la disciplina relativa alle operazioni potenzialmente elusive, quali conferimenti e finanziamenti infragruppo, e che intende fruire dell'agevolazione c.d. Super ACE sotto forma di credito d'imposta trasmettendo la relativa comunicazione di cui al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 238235/2021.

Tutto ciò premesso, l'Istante domanda all'Agenzia:

1. se le sterilizzazioni, da effettuarsi in applicazione delle disposizioni antielusive di cui all'art. 10 del Decreto ACE, rilevanti ai fini del calcolo della Super ACE siano solo quelle relative ai conferimenti/ finanziamenti infragruppo effettuati nel 2021, non rilevando pertanto quelle riferite alle annualità comprese tra il 2010 e il 2020;
2. se il limite di Euro 5.000.000, di cui all'art. 19 del D.L. 73/2021, debba essere applicato alla differenza tra aumenti e riduzioni del capitale proprio riferite al 2021 al netto delle sterilizzazioni relative al medesimo anno, ovvero se il suddetto limite si applichi senza tenere conto delle sterilizzazioni;
3. se, nel caso in cui nel 2021 siano stati effettuati molteplici conferimenti, per calcolare il ragguglio a giorni delle variazioni in aumento eccedenti il limite di 5.000.000, in applicazione della disciplina dell'ACE ordinaria, sia corretto prendere a riferimento i conferimenti in ordine cronologico partendo da quelli effettuati più recentemente;
4. se, in caso di risposta sfavorevole al contribuente prevenuta in data successiva al termine per la trasmissione della comunicazione necessaria per fruire dell'agevolazione Super ACE sotto forma di credito d'imposta, si renda necessario annullare gli effetti della suddetta comunicazione già inviata ed eventualmente quali siano le corrette modalità.

Risposta: Con riferimento ai quesiti sopra esposti l'Agenzia chiarisce quanto segue:

1. devono essere portate a riduzione della base Super ACE esclusivamente le sterilizzazioni relative a fattispecie verificatesi nel 2021, non rilevando a tal fine le riduzioni relative agli anni 2010-2020, in quanto è lo stesso art. 19 del D.L. n. 73/2021 *"a richiedere un calcolo analitico della Super ACE, separato da quello dell'ACE ordinaria che, seppur da effettuarsi con la stessa modalità, è circoscritto alle operazioni rilevanti effettuate nel 2021"*;
2. nel caso in cui la società disponga sia di una base ACE pregressa (2010 – 2020) sia di incrementi relativi al 2021, eccedenti il limite di Euro 5.000.000, le sterilizzazioni antielusive relative al 2021 devono essere prioritariamente imputate agli incrementi riferiti allo stesso anno eccedenti l'appena citato limite, successivamente, in caso di incapienza di quest'ultimi, agli incrementi rilevanti per la Super ACE e per la restante parte alla base ACE pregressa (2010-2020). Il limite di 5.000.000 viene applicato, coerentemente con quanto previsto nel Modello Redditi 2022, alla differenza tra incrementi e decrementi 2021 rilevanti. Pertanto, qualora gli incrementi di capitale relativi al 2021 ammontino a Euro 100.000.000 e le sterilizzazioni del medesimo periodo a Euro 65.000.000, la società potrà beneficiare della Super ACE calcolata sulla base pari a Euro 5.000.000 e dell'ACE ordinaria su una base pari a Euro 30.000.000;
3. gli incrementi di capitale proprio relativi al 2021, eccedenti il limite di Euro 5.000.000, sono assoggettati alla disciplina dell'ACE ordinaria e devono essere ragguagliati ad anno considerando prioritariamente incassati i conferimenti soggetti a Super ACE e successivamente quelli soggetti ad aliquota ordinaria;
4. tale quesito si ritiene assorbito, in quanto il parere dell'Agenzia è reso entro i termini previsti per la comunicazione di fruizione della Super ACE come credito d'imposta.

1.3

Risposta n. 14 del 12/01/2023 - Articolo 11, comma 1, lett. c), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Operazione di scissione finalizzata alla costituzione di holding familiari - Abusiva - Indebito vantaggio fiscale in capo ai soci persone fisiche per i quali non è possibile fruire del regime del realizzo controllato di cui al citato articolo 177 del TUIR

Quesito: I quattro Istanti rappresentano di essere soci di Alfa, società holding esercente altresì attività immobiliare, la quale detiene direttamente le società Beta, Delta e Gamma ed indirettamente, mediante la stessa Beta, ulteriori società.

Gli Istanti chiariscono che sarebbe loro intenzione realizzare un'operazione di riorganizzazione, che consenta il raggiungimento di una struttura maggiormente idonea a favorire il passaggio generazionale, mediante la realizzazione delle seguenti operazioni:

1. conferimento nella società neocostituita Omicron delle partecipazioni nelle società Beta e Delta da parte di Alfa. Tale operazione avverrebbe in applicazione del c.d. "regime di realizzo controllato" di cui all'art. 175 c. 1 del TUIR;
2. scissione parziale simmetrica di Alfa a favore di Gamma mediante la quale verrebbero trasferiti gli immobili di proprietà di Alfa stessa. A seguito di tale operazione, Gamma assumerebbe il ruolo di sub-holding per il comparto immobiliare;
3. scissione totale asimmetrica di Alfa a favore di quattro holding di famiglia, ciascuna delle quali riconducibile a uno dei quattro soci. Con tale operazione verrebbe trasferito alle beneficiarie una quota dell'intero di patrimonio di Alfa, proporzionalmente alla partecipazione dei soci originari nella scissa.

Tutto ciò premesso, gli Istanti interrogano l'Agenzia in merito alla riconducibilità della suddetta operazione ad una fattispecie di abuso del diritto ex art. 10-*bis* della L. 212/2000, sotto il profilo delle imposte dirette.

Risposta: L'Agenzia delle Entrate ritiene che, relativamente al comparto delle imposte dirette, la riorganizzazione societaria rappresentata dagli Istanti costituisca una fattispecie abusiva ai sensi dell'art. 10-*bis* della L. 212/2000 per le seguenti ragioni:

- il modello di riorganizzazione delineato sarebbe volto al conseguimento di un vantaggio fiscale indebito, che si sostanzia nel risparmio derivante dalla fruizione della neutralità fiscale in luogo dell'applicazione del regime realizzativo di cui all'art. 9 del TUIR. Tale regime troverebbe applicazione qualora la creazione delle holding di famiglia avvenisse mediante conferimento di partecipazioni anziché per il tramite della scissione totale asimmetrica. L'appena citato conferimento comporterebbe, infatti, l'assoggettamento a tassazione in capo ai soci delle plusvalenze derivanti dalla differenza tra il valore normale delle partecipazioni conferite ed il loro costo fiscalmente riconosciuto. Al riguardo, si sottolinea che sarebbe, invero, precluso a tutti i soci il c.d. "conferimento a realizzo controllato" di cui all'art. 177 c. 2 e 2-*bis* in considerazione della mancata acquisizione di una partecipazione di controllo da parte di ciascuna holding familiare (cfr. comma 2) e della qualificazione di Alfa quale "società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni" (cfr. comma 2-*bis*);
- la sequenza di operazioni descritte appare priva di sostanza economica in quanto inidonea a produrre effetti significativi diversi da vantaggi fiscali. Infatti, il medesimo assetto giuridico raggiunto con la descritta riorganizzazione potrebbe essere raggiunto mediante conferimento in una holding unipersonale delle partecipazioni detenute in Alfa da ciascun socio. Pertanto, la modalità prospettata dagli Istanti sarebbe finalizzata esclusivamente a consentire la costituzione delle holding familiari utilizzando operazioni fiscalmente neutrali;



- ai fini della riorganizzazione appare superflua la creazione di Omicron che rappresenterebbe una duplicazione di Alfa e che sarebbe unicamente funzionale all'azzeramento del carico fiscale in capo ai soci, ottenuto mediante trasferimento delle quote di Omicron alle holding familiari tramite scissione in luogo del conferimento alle holding stesse delle partecipazioni in Alfa detenute dai soci;
- nella fattispecie rappresentata dagli Istanti non sono rinvenibili ragioni extrafiscali non marginali che giustificano l'insieme delle operazioni sopra descritte.

1.4

Risposta n. 15 del 12/01/2023 – Bonus carburante – Articolo 2 del decreto legge 21 marzo 2022, n. 21

Quesito: L'Istante, una società consortile per azioni a capitale interamente pubblico, partecipata da una Regione e da diverse aziende sanitarie provinciali e aziende ospedaliere, svolge la propria attività in favore dei soci offrendo il servizio di trasporto per l'emergenza-urgenza 118 per l'intero territorio regionale nonché tutti i servizi inerenti. Inoltre, svolgendo un'attività di servizi commerciali, l'Istante si considera ente commerciale, ossia "ente pubblico economico".

L'Istante, tenuto conto del fatto che conta più di tremila dipendenti e che agli stessi è applicato il CCNL Associazione Italiana Ospedalità Privata-AIOP Sanità Privata, chiede di sapere se possa riconoscere ai propri dipendenti il c.d. *bonus carburante* previsto per i dipendenti dei datori di lavoro privati di cui all'art. 2 del D.L. 21/2022.

Risposta: L'Agenzia delle Entrate, richiamando i diversi chiarimenti forniti sul c.d. *bonus carburante* con la Circolare n. 27/E/2022, ricorda che il richiamo ai "*datori di lavoro privati*" è da intendersi riferito ai datori di lavoro che operano nel "*settore privato*" come individuato nella Circolare n. 28/E/2016 ai fini dell'imposta sostitutiva sui premi di risultato.

In virtù dei suddetti chiarimenti, l'Agenzia delle Entrate, oltre a specificare che si considerano compresi nel settore privato anche i soggetti privati che non svolgono un'attività commerciale e i lavoratori autonomi, sempreché dispongano di propri lavoratori dipendenti, sottolinea che sono escluse dal settore privato e, di conseguenza, dal c.d. *bonus carburante* le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 2, del D.Lgs. n. 165/2001. Ciò posto, a parere dell'Agenzia delle Entrate, qualora l'Istante non sia annoverabile tra le amministrazioni pubbliche di cui al richiamato art. 1, co. 2, del D.Lgs. n. 165/2001, i dipendenti dell'Istante potranno essere ammessi a fruire del c.d. *bonus carburante*.



1.5

Risposta n. 20 del 13/01/2023 - Cumulabilità del regime di affrancamento ex articolo 15, comma 10-ter, del D.L. n. 185 del 2008 con il regime della rivalutazione dei beni d'impresa di cui all'articolo 110, commi da 1 a 7, del D.L. 14 agosto 2020, n. 104

Quesito: L'Istante Alfa, società che applica i principi contabili nazionali, è stata acquisita per il 100% da Beta (soggetto IAS/IFRS) entrando a far parte del perimetro del bilancio consolidato della stessa. A seguito dell'operazione, la società Beta ha affrancato il valore iscritto nel bilancio consolidato (relativo alla partecipazione di controllo in Alfa) riferibile all'avviamento e ad altri asset immateriali, tra cui liste clienti, tecnologia e avviamento, applicando l'art. 15 co. 10-ter del D.L. n. 185/2008 e pagando un'imposta sostitutiva pari al 16% dei plusvalori allocati. L'istante chiede se possa avvalersi della norma di rivalutazione dei beni di impresa di cui all'art. 110, commi da 1 a 7, del D.L. 104/2020 ottenendo il riconoscimento fiscale del maggior valore del marchio nonostante l'affrancamento precedentemente operato da Beta.

Risposta: L'Agenzia, dopo aver richiamato entrambe le norme delle agevolazioni sopra citate, ricorda come l'art. 1, comma 151 della legge 147/2013 disponga una preclusione alla possibilità di optare per il regime di affrancamento con riferimento ai valori relativi ad attività immateriali già oggetto delle opzioni per i regimi di riallineamento previsti dalla norma. Il legislatore ha quindi previsto un divieto al cumulo di opzioni e, quindi, di benefici riferibili ai medesimi beni. Nel caso di specie, il marchio era già presente al momento dell'acquisto della partecipazione di Alfa e ha contribuito, anche se indirettamente, alla determinazione del prezzo di acquisto, sebbene non sia stato formalmente oggetto di valorizzazione in sede di allocazione contabile del prezzo della partecipazione. Di conseguenza, l'Agenzia conferma che si rileverebbe una duplicazione di benefici laddove si applicasse la rivalutazione ai sensi dell'art. 110 del D.L. 104/2020 sul marchio di Alfa, affermando che il regime di affrancamento dei maggiori valori impliciti nelle partecipazioni di controllo incluse nel bilancio consolidato non è cumulabile non solo con altre norme speciali di riallineamento dei valori, ma neanche con la rivalutazione dei beni dell'impresa.

1.6

Risposta n. 21 del 13/01/2023 - Iper ammortamento ex articolo 1, comma 9, della legge n. 232 del 2016

Quesito: L'Istante Alfa è un importante operatore nell'ambito dello sviluppo, del testing e della simulazione per i sistemi di locomozione e per lo sviluppo di sistemi di propulsione innovativi. Alfa, a partire dal



2017 fino alla conclusione delle attività nel 2019, anno di messa in funzione e interconnessione, ha iniziato la realizzazione di una sala prova motori all'avanguardia (Sala prove X) mediante una "costruzione in economia", al fine di migliorare la propria gamma di servizi e consulenze a clienti terzi nell'ambito dello sviluppo di motori. Alfa ha sostenuto costi per l'acquisto di beni dalla casa madre, l'acquisto di servizi e materie prime o semilavorati da fornitori terzi e il costo di mano d'opera interna per servizi di ingegnerizzazione e per il coordinamento dei vari fornitori esterni al fine di realizzare il bene complesso di cui sopra. Secondo l'Istante il bene realizzato deve ritenersi (i) nuovo e strumentale all'attività di Alfa, (ii) interconnesso e rientrante nell'elenco dei beni materiale del modello "industria 4.0" previsto dall'allegato A della legge 232/2016 e (iii) realizzato in economia mediante costi imputabili nei periodi di imposta 2017, 2018 e 2019. Alfa chiede, quindi, se sia corretto beneficiare, a partire dal 2019 (anno dell'interconnessione), del regime speciale dell'iper-ammortamento per l'intero valore dell'investimento effettuato, includendo i costi sostenuti nel triennio.

Risposta: L'Agenzia, dopo ampia analisi delle normative di riferimento in merito all'iper-ammortamento e alle successive proroghe/modifiche, esamina nel dettaglio le caratteristiche della Sala prove X dell'Istante definendola come un insieme di beni e di servizi, consegnati e fatturati in tempi differenti dai vari fornitori e assemblati e installati da dipendenti della società dell'Istante. A tal proposito, viene specificato il corretto momento di effettuazione come previsto dalle regole generali di competenza previste dall'art. 109, commi 1 e 2 del TUIR secondo il quale le spese di acquisizione si considerano sostenute alla data di consegna o di spedizione oppure, se successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà.

A parere dell'Agenzia, infatti, l'investimento in questione non può essere quindi considerato come una costruzione "in economia" in senso stretto, ma anzi, al sussistere dei requisiti previsti, potrebbero eventualmente consentire di beneficiare di agevolazioni per i singoli beni acquistati. Viene rimessa al contribuente l'opportunità di rivolgersi direttamente al Ministero dello Sviluppo economico per chiedere un parere tecnico oggettivo con particolare riferimento alla riconducibilità alla normativa in discussione dei beni per i quali si intende fruire del beneficio.



1.7

Risposta n. 22 del 13/01/2023 - Determinazione del limite del patrimonio netto per la fruizione della Super ACE - Art.19, comma 2 del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, nel contesto di un'operazione di scissione proporzionale art. 173 TUIR

Quesito: La società Istante rappresenta di aver realizzato, nel corso del 2021, una scissione parziale proporzionale in una società beneficiaria di nuova costituzione. Al riguardo, l'Istante chiarisce che, a conclusione dell'iter di scissione, ha trasferito alla beneficiaria il 17% del proprio patrimonio, di cui una quota a titolo di capitale e la restante parte a titolo di riserve disponibili derivanti da accantonamenti di utili.

L'utile portato a nuovo della scissa relativo al 2020, che rappresenterebbe l'incremento rilevante ai fini ACE per l'esercizio 2021, è pari ad Euro 5.900.000. A tal proposito, l'Istante chiarisce che, considerando il tetto massimo di Euro 5.000.000 previsto dalla disciplina della c.d. Super ACE di cui all'art. 19 del D.L. n. 73/2021, la ripartizione del suddetto utile è avvenuta proporzionalmente attribuendo Euro 4.144.544,36 a titolo di Super ACE alla scissa e la restante parte di Euro 855.455,64 a titolo di Super ACE della beneficiaria (per complessivi Euro 5.000.000). L'ulteriore quota di utili pari a Euro 900.000 è stata suddivisa tra le due società, ai fini dell'ACE ordinaria, sempre con il suddetto metodo proporzionale.

Tutto ciò premesso, l'Istante interroga l'Agenzia in merito alla correttezza del criterio di ripartizione sopra descritto ai fini della determinazione della Super ACE e dell'ACE ordinaria.

Risposta: L'Agenzia chiarisce che il tetto massimo per gli incrementi di capitale rilevanti ai fini della Super ACE, pari ad Euro 5.000.000, deve essere applicato a ciascuno dei soggetti che beneficia dell'agevolazione in commento in maniera autonoma. Pertanto, nella fattispecie rappresentata dall'Istante, ferma restando la ripartizione dell'incremento di capitale proprio complessivo (Euro 5.900.000) tra le due società, sia la scissa che la beneficiaria possono determinare autonomamente la propria Super ACE, tenendo conto degli incrementi di capitale per un massimo di Euro 5.000.000 ciascuna.

1.8

Risposta n. 24 del 13/01/2023 – Articolo 15 Decreto Legge 27 gennaio 2022, n. 4 – Credito d'imposta in favore delle società energivore

Quesito: L'Istante (ALFA SpA), rispettando i requisiti richiesti dalle disposizioni normative introdotte al fine di contenere gli effetti degli incrementi dei prezzi dell'energia elettrica e del gas naturale, risulta qualificabile sia quale impresa "energivora", sia quale impresa "gasivora".



ALFA SpA detiene il 100% del capitale sociale di Beta Srl, società costituita per realizzare e gestire una centrale di cogenerazione per la produzione e la vendita di energia elettrica. Si precisa che l'energia elettrica prodotta dalla BETA Srl viene integralmente venduta all'Istante e da quest'ultima gestita all'interno del proprio portafoglio di commodity energia elettrica.

L'Istante, infatti, opera nel mercato dell'energia elettrica e del gas, ricoprendo il ruolo di:

- consumatore finale, in quanto acquista energia elettrica per lo svolgimento della propria attività;
- grossista, gestendo in proprio le compravendite di energia elettrica sui mercati all'ingrosso;
- utente del dispacciamento, gestendo in proprio le riconsegne presso i propri punti di consumo e punti di immissione;
- distributore (in qualità di gestore della Rete Interna di Utente - RIU);
- venditore di energia elettrica a clienti finali.

Tenuto conto che la società Istante non si limita a sostenere costi per l'acquisto dell'energia elettrica, ma la acquista e rivende all'ingrosso e al dettaglio, la stessa chiede chiarimenti in merito alla corretta modalità di calcolo della componente energia su cui calcolare il credito di imposta riconosciuto alle società "energivore" e "gasivore" ai sensi dell'art. 15 del D.L. 4/2022 e degli artt. 4 e 5 del D.L. 17/2022.

Risposta: L'Agenzia delle Entrate riporta preliminarmente i requisiti soggettivi ed oggettivi necessari per beneficiare del contributo straordinario a favore delle imprese energivore; in particolare viene ricordato che l'art. 15 del D.L. n. 4 del 2022 dispone il riconoscimento di un contributo straordinario, da fruire sotto forma di credito d'imposta, in favore delle imprese a forte consumo di energia elettrica, a condizione che i costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media dell'ultimo trimestre 2021 abbiano subito un incremento superiore al 30% rispetto al medesimo periodo dell'anno 2019. Il credito d'imposta è previsto nella misura del 20% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2022 (la percentuale è incrementata al 25% per il secondo trimestre 2022).

L'Agenzia precisa che si considera spesa agevolabile la spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica (la quale include i costi per l'energia elettrica, il dispacciamento e la commercializzazione); è escluso ogni onere accessorio diretto e/o indiretto indicato in fattura, diverso dalla componente energetica.

Ciò premesso, richiamando il testo normativo, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che il credito d'imposta è riconosciuto in una misura percentuale delle "spese sostenute per la componente energetica acquistata

ed effettivamente utilizzata”. Pertanto, contrariamente a quanto ritenuto dall’Istante, la base del calcolo del contributo in parola è costituita dalla sola quantità di energia acquistata a cui applicare il prezzo medio di acquisto risultante dalle rispettive fatture. Infatti, la circostanza di tenere conto, ai fini del calcolo della spesa effettiva, anche del prezzo di rivendita non trova riscontro nel dato normativo.

Con riferimento al secondo contributo straordinario oggetto dell’istanza (cd. contributo straordinario a favore delle imprese gasivore, di cui all’art. 15.1 del D.L. n. 4/2022), l’Amministrazione Finanziaria fa valere le medesime considerazioni riportate per il contributo a favore delle imprese energivore.

Richiamando la Circolare 20/E del 16 giugno 2022, viene chiarito che ai fini del computo del beneficio fiscale spettante occorre determinare l’ammontare totale delle spese sostenute per l’acquisto della componente “gas”, utilizzata durante il medesimo trimestre, ad esclusione di ogni altro onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso da questa.

A titolo di esempio, l’Agenzia delle Entrate chiarisce che non concorrono al calcolo della spesa della componente “gas” le spese di trasporto, stoccaggio, distribuzione e misura (cosiddetti servizi di rete).

Pertanto, il prezzo della quantità di gas venduta deve ritenersi escluso dal calcolo della spesa alla quale applicare la percentuale di legge; l’agevolazione, infatti, è riconosciuta esclusivamente per la sola quantità di gas acquistata ed utilizzata nel periodo di riferimento, moltiplicata per il prezzo medio di acquisto risultante dalle rispettive fatture di acquisto.

1.9

Risposta n. 30 del 13/01/2023 – Modalità di utilizzo delle eccedenze ACE confluite nell’ambito del consolidato fiscale rispetto alle perdite e agli oneri detraibili. DM 3 agosto 2017. Articoli 78, 80 e 84 del TUIR

Quesito: L’Istante, società ALFA, rappresenta che, a decorrere dall’anno n, partecipa in qualità di consolidante ad un consolidato fiscale nazionale e che per l’anno n+5 ha realizzato/maturato:

- una perdita fiscale le cui DTA sono state trasformate integralmente in credito d’imposta ai sensi dell’art. 2, co. 56-bis, D.L. 225/2010 e nel rispetto dei chiarimenti forniti in materia con la circolare n. 37/E/2012; in virtù della trasformazione operata, il reddito imponibile dell’anno n+5 della consolidante da trasferire al consolidato fiscale è risultato “pari a zero”;
- ritenute d’acconto scomputabili dall’imposta oggetto di trasferimento al consolidato;



- un'eccedenza ACE, oggetto di trasferimento al consolidato in quanto non necessaria per compensare il proprio reddito imponibile individuale.

Per quanto concerne le risultanze e trasferimenti conseguiti dalle altre consolidate, BETA e GAMMA, l'Istante rappresenta quanto segue:

- BETA ha trasferito il reddito imponibile realizzato e la detrazione di imposta maturata in virtù delle spese per interventi di qualificazione energetica sostenute per immobili di proprietà;
- GAMMA ha trasferito la perdita fiscale realizzata e le ritenute d'acconto scomputabili dall'imposta e l'eccedenza ACE maturate.

Alla luce di quanto precede, l'Istante chiede chiarimenti circa la determinazione dell'importo di eccedenza ACE di ALFA e GAMMA che dovrebbe essere trasferita da quest'ultime in compensazione del reddito imponibile di Gruppo, tenuto conto della circostanza che il pieno utilizzo in compensazione delle eccedenze ACE comporterebbe il verificarsi dei seguenti "ingiustificati" effetti:

- l'impossibilità di fruire della quota di detrazione annuale per oneri sostenuti per risparmio energetico;
- l'impossibilità di operare la trasformazione in credito di imposta dell'eccedenza ACE n+5 da parte della società che l'ha generata in caso di cessione di crediti deteriorati conclusasi nell'anno n+6.

Nello specifico, l'Istante chiede chiarimenti in merito alla possibilità di applicare anche alla fattispecie descritta i chiarimenti resi con il Principio di diritto n. 7 del 23 marzo 2021, ossia la possibilità di applicare anche all'ACE, in presenza di un consolidato fiscale, quanto disposto per le perdite fiscali pregresse dall'art. 84 del TUIR, in virtù del quale queste ultime possono essere *"computate in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80 del TUIR"*.

Risposta: L'Agenzia, rammentata la ratio della normativa di riferimento dell'ACE, afferma che quanto chiarito dal Principio di diritto n. 7 del 23 marzo 2021 per le perdite deve ritenersi applicabile anche all'ACE in quanto sia per il soggetto singolo sia per i soggetti aderenti al regime del consolidato il meccanismo di funzionamento dell'agevolazione prevede che (i) l'ACE riduce il reddito complessivo già decurtato delle perdite pregresse ex art. 84 del TUIR e che (ii) tale ultima disposizione consente il prioritario utilizzo di eventuali crediti d'imposta rispetto alle perdite pregresse.



In altre parole, l'Agenzia chiarisce che l'utilizzo dei crediti d'imposta deve considerarsi prioritario anche rispetto all'ACE e che il c.d. "utilizzo modulabile" è *"finalizzato a evitare che si determini un rapporto di credito del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria in presenza di eccedenze che l'ordinamento considera riportabili e/o rimborsabili in capo al contribuente che le ha maturate"*.

La predetta conclusione non è, contrariamente a quanto ritenuto dall'Istante, estendibile agli oneri detraibili (tra cui quelli legati alle detrazioni energetiche), i quali operano sull'imposta lorda fino alla concorrenza del suo ammontare e ciò in ragione del fatto che la normativa ACE non prevede la possibilità di procedere con il c.d. *"utilizzo parziale"* della deduzione, ossia della quota di beneficio trasferibile nell'ambito del consolidato, a favore della compensazione delle detrazioni d'imposta spettanti.

IMPOSTE INDIRETTE

2.1

Risposta n. 10 del 11/01/2023 – Contratto estimatorio – Momento impositivo e documentazione delle operazioni – Articoli 6, comma 2, e 26, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 633 del 1972

Quesito: Alfa (società esercente attività di commercializzazione di prodotti, sia direttamente che avvalendosi di una rete di soggetti affiliati) chiede, congiuntamente a Beta, chiarimenti circa le modalità di assolvimento degli obblighi ai fini IVA nell’ambito di un contratto estimatorio avente ad oggetto beni “in conto vendita” presso i propri affiliati, per un periodo massimo di 24 mesi, ossia oltre i 12 mesi di cui all’art. 6 co. 2 lett. d) del D.P.R. 633/1972. Stante il disposto normativo di cui al predetto art. 6 e la circostanza che il passaggio di proprietà dei beni, unitamente al trasferimento dei rischi e benefici connessi, è posticipato al momento della vendita dei beni da parte dell’affiliato ai clienti finali e onde evitare onerose prassi di reso e riconsegna, Alfa ha previsto due modalità alternative per l’assolvimento della propria obbligazione tributaria, di cui chiede conferma:

- prima modalità (*gestione con autofattura*): decorsi 12 mesi dalla consegna dei beni all’affiliato senza che sia intervenuta la vendita ai clienti finali, Alfa assolverebbe gli obblighi IVA mediante l’emissione di un’autofattura nel rispetto della finzione giuridica prevista dalla norma in commento. Ne deriverebbe che:
 - Alfa assolverebbe l’IVA e rinvierebbe il momento della rivalsa nei confronti degli affiliati all’atto dell’emissione della fattura e quindi all’effettiva cessione dei beni;
 - l’autofattura verrebbe iscritta in contabilità esclusivamente in conti di stato patrimoniale e sarebbe irrilevante ai fini IRES e IRAP;
 - gli affiliati non avrebbero alcun titolo per esercitare il diritto alla detrazione dell’imposta;
 - al momento del passaggio della proprietà, Alfa provvederebbe a emettere la fattura di vendita e una nota di credito a rettifica integrale della precedente autofattura emessa;
 - in caso di mancata vendita entro i suddetti 24 mesi, la merce verrebbe restituita ad Alfa, la quale emetterebbe solo l’auto-nota di credito e non la fattura all’affiliato, non verificandosi il trasferimento della proprietà dei beni in discussione.
- seconda modalità (*gestione con fattura*): decorsi 12 mesi dalla consegna dei beni all’affiliato senza che sia intervenuta la vendita ai clienti finali, Alfa assolverebbe gli obblighi IVA mediante l’emissione di una fattura. Ne deriverebbe che:



- o l'IVA sarebbe assolta da Alfa e quest'ultima avrebbe titolo per esercitare la rivalsa IVA nei confronti degli affiliati ai quali è richiesto il pagamento della sola IVA;
- o gli affiliati avrebbero titolo per esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta;
- o la fattura verrebbe iscritta in contabilità esclusivamente in conti transitori di stato patrimoniale e sarebbe irrilevante ai fini IRES e IRAP;
- o al momento del passaggio della proprietà, Alfa provvederebbe a emettere, contestualmente, sia la fattura di vendita alle condizioni economiche sussistenti a tale data sia una nota di credito a rettifica integrale della precedente fattura emessa;
- o in caso di mancata vendita entro i suddetti 24 mesi, la merce verrebbe restituita ad Alfa, la quale emetterebbe solo la nota di credito e non la fattura all'affiliato, non verificandosi il trasferimento della proprietà dei beni in discussione.

Risposta: L'Agenzia, rammentata la normativa fiscale concernente il contratto estimatorio ai fini IVA, IRES e IRAP, ha precisato che il disposto dell'art. 6, co. 2 lett. d) del Decreto IVA non è derogabile e che la prima modalità di assolvimento dell'IVA proposta dall'Istante è priva di fondamento normativo in quanto l'emissione di un'autofattura può eseguirsi solo nei casi normativamente previsti. In tal senso, allo scadere dei 12 mesi decorrenti dalla consegna dei beni, dovrà essere emessa una fattura, indicando il corrispettivo concordato dalle parti. Qualora il bene, entro i 24 mesi, venisse ceduto a terzi e il prezzo subisse delle "oscillazioni" rispetto all'importo fatturato, si procederà come segue:

- in caso di incremento, dovrà essere emessa una nota di variazione in aumento ex art. 26 co. 1 del D.P.R. 633/1972;
- in caso di riduzione del corrispettivo per applicazione di "abbuoni o sconti previsti contrattualmente", potrà essere emessa una nota di credito ex art. 26 co. 2 del D.P.R. 633/1972.

Infine, nell'ipotesi di mancata vendita dei beni entro i 24 mesi, a parere dell'Agenzia potrà essere integralmente rettificata la fattura precedentemente emessa mediante una nota di variazione in diminuzione; infatti, nel caso di specie, la riconsegna costituirebbe un istituto simile alle cause di "nullità, annullamento, revoca, rescissione" previste dal citato art. 26, co. 2 del D.P.R. 633/1972 (fattispecie non sottoposta al limite annuale per l'emissione della nota di credito).



2.2

Risposta n. 11 del 12/01/2023 – Servizi di gestione dei fondi comuni di investimento prestati dall’Advisor alla SGR, esenzione IVA ex art. 10, primo comma, n. 1), d.P.R. n. 633 del 1972

Quesito: La SGR istante intende avvalersi della collaborazione di una società Advisor, che presterà consulenza e assistenza nell’analisi, pianificazione e attuazione delle attività connesse e funzionali alla commercializzazione delle quote (c.d. “*Servizi di Fundraising*”) di un FIA mobiliare di tipo chiuso. Il compenso dell’Advisor è determinato in misura pari al controvalore di un anno della “management fee” applicata dalla SGR sugli importi sottoscritti da ciascuno degli investitori. Ciò premesso e inutilmente rappresentati gli elementi della soluzione prospettata, viene chiesto di confermare il regime di esenzione dall’IVA applicabile ai servizi sopra citati, in quanto riconducibili a quelli concernenti «*la gestione di fondi comuni di investimento*» (di cui all’art. 10, co. 1, n. 1) del Decreto IVA) o, in alternativa, a quelli di cui ai numeri 4) e 9) del citato articolo (i.e.: prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione riguardanti operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli).

Risposta: (Modificando l’approccio adottato in alcune precedenti Risposte a quesiti posti dalle SGR in relazione al trattamento a fini IVA da riservare a contratti di servizi similari a quelli in istanza, ndr) l’Agenzia delle Entrate non fornisce alcun commento di ordine specifico riferito ai Servizi di Fundraising, rimettendo al contribuente la valutazione della sussistenza delle condizioni per poter applicare le citate disposizioni di esenzione, nel quadro dei principi che ne presidono l’interpretazione, richiamati nella Risposta ai fini dell’inquadramento normativo del caso in esame.

L’Amministrazione, dunque, rimanda ai chiarimenti forniti con la Risposta a interpello n. 489/2022, nella quale sono richiamati i connessi principi interpretativi espressi dalla Corte di Giustizia dell’UE (si citano, tra le altre, le sentenze relative alle cause C169/04, C363/05, C44/11, C424/11 C464/12, C595/13, C231/19, C58/20 e C59/20) e vari documenti di prassi nazionale (cfr. Risoluzioni n. 75/E/2007, n. 97/E/2013, n. 61/E/2018; Risposte n. 65/2019, n. 628/2020, n. 631/2021, n. 527/2021, n. 104/2022, n. 206/2022), ricordando che, per fruire dell’esenzione IVA di cui all’art. 10, co. 1, n. 1) del Decreto IVA, il fondo comune di investimento alternativo mobiliare di tipo chiuso deve essere equiparabile agli OICR e, quindi, soddisfare le seguenti condizioni:

- essere sottoposto a “vigilanza statale specifica”;
- essere partecipato da più investitori che abbiano diritto ai benefici o sopportino il rischio connesso alla relativa gestione;
- che il relativo rendimento dipenda esclusivamente dai risultati della gestione del fondo medesimo.



Anche con riferimento alla normativa di cui ai nn. 4) e 9) dell'art. 10 citato, si richiamano i chiarimenti espressi dalla Corte di Giustizia dell'UE, già ripresi in altri documenti di prassi (cfr. sentenze relative alle cause C-235/00, C453/05, C-259/11; Risoluzioni n. 343/E/2008, n. 38/E/2018; Risposte n. 852/2021, n. 299/2022, n. 513/2022).

2.3

Risposta n. 17 del 12/01/2023 - Estensione garanzia legale – Riscontro nesso di accessorietà ai sensi dell'art. 12 del DPR n. 633 del 1972

Quesito: L'Istante, ALFA S.p.A., è una società operante nel settore della produzione e del commercio di autovetture. Ai sensi del D.Lgs. n. 206/2005, l'Istante ha l'obbligo di garantire all'acquirente una garanzia legale di conformità della durata di due anni dalla data di consegna dell'autovettura; tale garanzia rappresenta una componente implicita del prezzo di vendita dell'autovettura.

ALFA S.p.A. vorrebbe offrire sia ai clienti che acquisteranno un'autovettura nuova, sia ai clienti che hanno acquistato un'automobile in passato, un'estensione temporale della suddetta garanzia legale (cd. "garanzia convenzionale"), richiedendo, a tal fine, un corrispettivo addizionale.

L'Istante chiarisce che il costo relativo alla sottoscrizione di tale garanzia convenzionale potrebbe essere fatturato, alternativamente (i) al dealer unitamente al prezzo di vendita dell'autovettura e contestualmente al suo acquisto; (ii) direttamente al proprietario dell'autovettura successivamente all'acquisto, ovvero al cliente già proprietario dell'autovettura.

Ciò premesso, l'Istante chiede all'Agenzia delle Entrate se, ai fini dell'IVA, la garanzia convenzionale possa essere qualificata quale prestazione accessoria alla cessione dell'autovettura, ai sensi dell'art. 12 del DPR n. 633 del 1972.

Risposta: L'Agenzia delle Entrate chiarisce che, per poter stabilire se la sottoscrizione della garanzia convenzionale possa qualificarsi quale prestazione accessoria, occorre preliminarmente stabilire se l'operazione complessa risultante dalla combinazione della cessione dell'autovettura e della vendita della garanzia convenzionale costituisca un'operazione unica ai fini IVA. In particolare, l'Agenzia ricorda che un'operazione si intende "unica" ai fini IVA quando è composta da (i) una o più prestazioni principali e una o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale, ovvero (ii) due o più elementi o atti del medesimo soggetto passivo che sono così strettamente collegati da formare oggettivamente un'unica operazione economica la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale.

L'Agenzia delle Entrate richiama i chiarimenti resi dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella sentenza C-584/13 del 16 luglio 2015 relativa alla fornitura della garanzia per vizi connessa alla vendita di un veicolo usato: nella citata sentenza, i giudici comunitari precisano che *"in linea di principio, la vendita di un veicolo usato e la prestazione, da parte di un operatore economico indipendente dal rivenditore di tale veicolo, di una garanzia relativa ad un eventuale guasto meccanico di talune parti di detto veicolo non possono essere considerate così strettamente connesse da costituire un'operazione unica."*

Ai fini della valutazione degli specifici elementi che possano indurre a ritenere l'esistenza di un'operazione unica, la Corte di Giustizia ha valutato i seguenti aspetti:

- il fatto che la sottoscrizione della garanzia rappresenti o meno una mera facoltà per l'acquirente;
- se la garanzia sia fornita da un operatore economico indipendente dal rivenditore del veicolo.

In considerazione dell'orientamento dei giudici unionali, e delle analogie tra le fattispecie rappresentate, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la vendita della garanzia convenzionale da parte dell'Istante non è qualificabile come prestazione accessoria. Con la conseguenza che l'operazione di cessione di autovetture e quella relativa all'estensione della garanzia devono essere considerate indipendenti ed assoggettate al relativo regime IVA.

2.4

Risposta n. 23 del 13/01/2023 – IVA – Opzione per la separazione facoltativa delle attività – Art. 36, comma 3, del DPR n. 633 del 1972

Quesito: L'Istante è una SGR che gestisce un fondo di investimento (c.d. FIA), il cui patrimonio è costituito da immobili strumentali concessi in locazione, e per il cui canone è stata esercitata l'opzione per l'imponibilità IVA, ai sensi dell'art.10, co. 1 n. 8) del Decreto IVA.

La SGR intende effettuare una cessione di un fabbricato strumentale (categoria D/5), e chiede di sapere se:

1. tale cessione possa essere qualificata come attività occasionale, e dunque esclusa dal conteggio della percentuale di detraibilità (pro-rata) di cui artt. 19, co. 5, e 19-*bis*, comma 2, del DPR 633/72;
2. in ipotesi di risposta negativa al quesito 1), se si possa esercitare l'opzione per la separazione facoltativa delle attività di cui all' art. 36, co. 3, del DPR 633/72.

Risposta: L'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato la normativa di riferimento, ritiene che la vendita dell'immobile di natura strumentale (appartenente alla categoria catastale D/5) sia in via generale



riconducibile all'attività tipica d'investimento delle risorse del FIA svolta dalla SGR cui viene conferita la delega gestoria del FIA. Ne consegue che la cessione in parola non potrà qualificarsi, ai fini del pro-rata di detraibilità, come un'attività occasionale rispetto all'ulteriore attività di locazione imponibile riferibile al medesimo FIA.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'Istante non possa esercitare l'opzione prevista dall'art. 36, co. 3, del DPR n. 633/72 per separare l'attività di locazione imponibile dei fabbricati strumentali dall'attività di cessione del fabbricato (appartenente alla medesima categoria catastale D) da assoggettare al regime di esenzione IVA per volontà del soggetto acquirente. Ciò in quanto, nell'ambito delle operazioni relative al settore immobiliare, non è consentito separare l'attività esclusivamente in base al regime fiscale (di esenzione o di imponibilità) applicato alle cessioni o locazioni dei beni immobili classificabili sotto il profilo catastale degli immobili strumentali (cfr., tra le altre, la Risposta n. 608 del 2020).

2.5

Risposta n. 25 del 13/01/2023 – IVA – Rettifica detrazione – Art. 19-bis2, comma 1 e 2, del DPR n. 633 del 1972

Quesito: L'Istante è una società che svolge, in base alle disposizioni del proprio statuto, attività di acquisto, costruzione, vendita, permuta e gestione di terreni e fabbricati. Nel corso del 2017 detta società ha acquistato un fabbricato in corso di costruzione, originariamente accatastato nella categoria catastale F/3 (unità immobiliari in corso di definizione) e lo ha poi ristrutturato trasformandolo in un villino censito nella categoria catastale A/7. Tale immobile è stato poi temporaneamente concesso in locazione per fini turistici a soggetti terzi. Ciò posto l'Istante chiede se la temporanea concessione in locazione per fini turistici dell'immobile, inizialmente destinato alla rivendita, comporti di fatto una modifica dell'attività societaria svolta dalla stessa società e, in particolare, se per effetto della destinazione dell'immobile in argomento al temporaneo esercizio dell'attività di locazione per fini turistici debba essere operata, ai sensi dell'art. 19-bis2 del DPR 633/72, la rettifica della detrazione IVA esercitata al momento dell'acquisto.

Risposta: L'Agenzia delle Entrate, nel presupposto assunto acriticamente che l'attività principale esercitata dall'istante sia effettivamente quella di costruzione/ristrutturazione di fabbricati abitativi per la successiva rivendita, per cui si possa considerare legittimamente detratta ab origine l'IVA sull'acquisto, ritiene che la temporanea concessione in locazione di un'immobile originariamente destinato alla rivendita non rappresenti una diversa utilizzazione del fabbricato. A tal proposito, considerando che, sulla base di quanto dichiarato dall'Istante, i relativi canoni di locazione, trattandosi di contratto a uso turistico,



sono stati assoggettati ad IVA ai sensi del n. 120 della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72, il diverso utilizzo dell'immobile rispetto a quello originariamente previsto (cessione imponibile ad IVA) non determina una diversa misura della detrazione dell'IVA operata al momento dell'acquisto, non essendo necessaria alcuna rettifica IVA.

2.6

Risposta n. 28 del 13/01/2023 – IVA – IRES – Rilevanza fiscale delle somme corrisposte nell'ambito di accordo transattivo

Quesito: L'Istante, dopo un rimodellamento del suo core business, ha provveduto alla cessione delle aree in cui svolgeva l'attività di produzione dell'acciaio ad una terza società. Quest'ultima ha convenuto in giudizio la società istante, ritenendola responsabile dell'inquinamento. Alla luce di tale controversia, le parti sono giunte ad un accordo transattivo. Relativamente a tale accordo l'Istante richiede:

- se il costo per l'Istante sia deducibile ai fini IRES ed IRAP;
- se sia legittimo detrarre l'IVA assolta sulla somma corrisposta.

Risposta: In merito al primo quesito, l'Agenzia delle Entrate conferma la deducibilità ai fini IRES dei costi, considerati inerenti in quanto consentono alla società di evitare futuri oneri derivanti dalla controversia e, pertanto, di pervenire ad un migliore risultato economico. Ai fini dell'IRAP, gli oneri dell'accordo transattivo possono ritenersi deducibili, purché siano classificati in una voce di Conto Economico rilevante ai sensi dell'art. 5 del D. Lgs. n. 446/97.

Per quanto attiene l'IVA, l'Amministrazione, richiamando i principi espressi in sede giurisprudenziale (cfr. inter alia, pronunce della Corte di Giustizia nelle cause C--255/02, C--142/11, C-132/16, C-124/12 e Corte di Cassazione, sentenza del 14 febbraio 2014, n. 3458, ricorda che, in linea generale, la detrazione è ammessa: i) laddove vi sia un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle e anche ii) laddove tale nesso diretto ed immediato non sia individuabile, ma i costi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni e servizi che esso fornisce. Nel caso di specie, l'Ufficio ritiene applicabile il secondo principio: pur non sussistendo un nesso diretto, la somma versata ai sensi dell'accordo transattivo rientra tra tali spese generali, in quanto l'accordo transattivo ha permesso di evitare un danno (d'immagine) che avrebbe determinato un impatto negativo sull'attività economica dell'Istante.

2.7

Risposta n. 31 del 13/01/2023 - IVA – Servizi di Supporto Advisor forniti senza il pagamento di un corrispettivo in denaro – Art. 3 D.P.R. n. 633 del 1972

Quesito: L'Istante Alfa è una società statunitense che ha sviluppato e gestisce (tramite autorizzazione, compensazione e regolamento delle operazioni) una rete di pagamento globale che utilizza forme elettroniche di pagamento, fornendo a corredo prodotti e servizi inerenti. Per fruire della rete di pagamento è necessario per Emittenti (degli strumenti di pagamento) e *Acquirer* (banche degli esercenti presso i quali sono acquistati beni e servizi) sottoscrivere accordi di licenza con Alfa, in ragione dei quali Alfa percepisce delle commissioni. L'Istante specifica che, per quanto concerne la conclusione dei contratti in Italia, la società di riferimento è AE, la quale sottoscrive i cc.dd. *Customer Business Agreements* ("CBA"), aventi la funzione di riconoscere determinate agevolazioni (sconti, incentivi, servizi aggiuntivi), con clienti selezionati, al fine di fidelizzarli e di incrementare le operazioni di pagamento. Tra le agevolazioni concesse, assumeva particolare rilievo la prestazione – gratuita – del servizio c.d. "Supporto Advisor", che comprendeva diverse tipologie di prestazioni consulenziali, servizi di reportistica, analisi di dati e servizi di marketing. Nella formulazione originaria degli accordi, la prestazione di tali servizi era collegata al raggiungimento, da parte dei clienti, di target quantitativi legati alle operazioni effettuate da questi sul circuito di Alfa. A seguito di una verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale aveva ricondotto le prestazioni di Supporto Advisor nello schema contrattuale della permuta (considerandole di conseguenza soggette all'IVA ai sensi dell'art. 11, invece che escluse ex art. 3, del Decreto IVA), Alfa ed AE hanno maturato l'esigenza di modificare l'inquadramento contrattuale e sostanziale dei predetti servizi, al fine di evitare il sorgere di obbligazioni IVA in capo ad AE e ai clienti. Nello specifico, l'Istante evidenzia che è stata espunta la clausola che collegava i servizi gratuiti al raggiungimento di uno specifico target quantitativo di operazioni da parte dei clienti e che sono ora predeterminati sia la tempistica che il volume del Supporto Advisor fornito; resta indicato il valore attribuibile al servizio offerto gratuitamente, in modo da escludere che lo stesso possa essere illimitato.

L'Istante – secondo il quale, in base alla nuova configurazione degli accordi, non esiste alcuna obbligazione a carico della clientela, né da un punto di vista di specifici obblighi definiti contrattualmente, né dal punto di vista più generale della definizione e dell'assunzione di potenziali obblighi di fare, venendo a mancare un qualunque tipo di rapporto sinallagmatico – chiede chiarimenti in ordine al regime IVA applicabile ai servizi forniti gratuitamente e, in particolare, se sia possibile considerare tali prestazioni escluse dall'imposta ai sensi del citato articolo 3. Ove l'Agenzia non ritenesse applicabile tale esclusione, l'Istante chiede indicazioni riguardo alle modifiche da apportare alla rinnovata formulazione degli accordi affinché le prestazioni di Supporto Advisor possano essere considerate a titolo gratuito e così fuori campo IVA.



Risposta: Brevemente richiamata la disciplina di riferimento (*cfr.* artt. 1, 3 e 11 del Decreto IVA) e citate alcune fonti giurisprudenziali (*cfr.* CGUE, cause C-283/12 e C-11/15, Cassazione, sentenza del 21 marzo 2019, n. 7947), l’Agenzia delle Entrate afferma che in relazione alla fattispecie in commento, anche considerata la nuova configurazione contrattuale, è implicito un nesso di sinallagmaticità nel rapporto fra Alfa e il cliente. Infatti, dall’analisi delle condizioni contrattuali si evince l’esistenza di un interesse reciproco delle parti alla prestazione/fruizione del servizio. Depongono in tal senso sia le modalità di determinazione del valore massimo erogabile del Supporto Advisor (legate alle commissioni dovute dal cliente sulle transazioni effettuate sul circuito di Alfa, con la conseguenza che, sempre secondo l’Amministrazione Finanziaria, il cliente sia potenzialmente in grado di influenzare l’importo massimo del servizio da ricevere, intervenendo sull’incremento del volume di operazioni di pagamento eseguite), sia la previsione di un meccanismo correttivo al termine di ciascun anno, mediante il quale l’eccesso di servizi effettuati in un anno rispetto al limite preventivato è “riportabile” in avanti e l’effettiva fatturazione è rimandata al termine del rapporto contrattuale. Inoltre, la circostanza che il Supporto Advisor sia ottenibile anche dai clienti non selezionati, ma dietro pagamento di un corrispettivo, deporrebbe ulteriormente per l’esistenza di un rapporto sinallagmatico e dello specifico interesse dei clienti a ottenere il servizio. Pertanto, l’Agenzia delle Entrate non ritiene che le modifiche apportate al CBA siano sufficienti a supportare la tesi dell’asserita gratuità del servizio reso e precisa che non è possibile fornire pareri in merito alle potenziali modifiche da apportare agli accordi contrattuali, così da poter escludere l’assoggettamento ad IVA dei servizi in questione, posto che il contratto contiene la formalizzazione della volontà delle parti e la regolamentazione degli interessi reciproci.

2.8

Risposta n. 32 del 13/01/2023 – Esportazioni indirette – recupero dell’IVA versata a seguito di regolarizzazione della fattura – articolo 7, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997

Quesito: L’Istante è una società che effettua cessioni all’esportazione di beni frequentemente verso la fine dell’anno, il cui trasporto fuori dall’Unione Europea viene effettuato da parte del cessionario non residente entro 90 giorni dalla consegna (*ex art.* 8, c. 1, lett. b) del D.P.R. 633/72). Considerato che l’Istante riscontra generalmente delle difficoltà nel reperire la prova dell’avvenuta esportazione entro i termini di legge (per cause non imputabili a sua imperizia o negligenza), nei successivi 30 giorni procede all’emissione di apposite note di debito di sola IVA, senza mai recuperare in capo al cessionario l’IVA versata (in linea con quanto chiarito nella Risoluzione n. 98/E/2014).



Una volta ottenuta la prova dell'esportazione, procede all'emissione di una nota di credito entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui l'esportazione ha avuto luogo e alla sua registrazione, al fine di recuperare l'IVA versata con la nota di debito.

L'Istante chiede di chiarire: i) il momento in cui sorge il diritto di detrazione e ii) se, a tal fine, sia necessario procedere all'emissione di una nota di credito.

Risposta: L'Agenzia delle Entrate, richiamando la normativa e la prassi di riferimento, ritiene che per quanto riguarda le modalità di recupero dell'IVA versata in sede di regolarizzazione, l'Istante possa procedere all'emissione di una nota di credito entro il termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si intende realizzato il presupposto, ossia nel momento cui si considerano avverati:

- sia il presupposto "*sostanziale*" di avvenuta esportazione, che coincide con la data della cessione del bene a condizione che sia stata acquisita la prova di effettiva esportazione;
- sia quello "*formale*" di emissione della nota di debito IVA per regolarizzare la fattura non imponibile.

Di conseguenza, il *dies a quo* per l'emissione della nota di credito decorrerà dalla data di emissione della nota di debito.

Nel caso di specie, nell'ipotesi in cui la nota di credito venga emessa entro il 31 dicembre 2022, il termine per operare la detrazione coinciderà con il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al 2022, ossia il 30 aprile 2023.

Qualora la stessa venga emessa tra il 1° gennaio 2023 e il 30 aprile 2023, il termine di cui sopra coinciderà con il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al 2023, ossia il 30 aprile 2024.

Se l'emissione della nota di credito non sia più consentita è ammessa la possibilità di azionare la richiesta di rimborso, ai sensi dell'art. 30-ter del Decreto IVA.

Da ultimo, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'Istante non possa procedere alla diretta annotazione in rettifica sui registri IVA, in luogo dell'emissione della nota di credito, in quanto trattasi di una modalità che non consente di tracciare la variazione in discussione.



Coordinamento: Ufficio Studi (Ignazio La Candia - Responsabile operativo Ufficio Studi).

Team di revisione:

Paolo Arginelli (International Tax practice); Christian Giuliano (Tax Litigation & Ruling practice); Ignazio La Candia (International Tax practice); Laura Magnani (Corporate Tax practice); Felice Andrea Pannunzio (Tax Banking & Finance practice); Mario Tenore (Tax Private client & High Net Worth Individual practice).

Hanno collaborato: Federico Balbiano, Luca Biestro, Lorenzo Bonizzi, Marco Luigi Bossi, Enrico Cosentino, Elisa Costa, Federica Crespi, Monica Da Dalt, Marianna Di Federico, Martina Di Liddo, Camilla Durante, Elisa Ferrara, Marta Foppa, Giulia Ghidini, Filippo Greco, Mirna Izzi, Valerio Lucini, Benedetta Maestroni, Nicholas Mariani, Michael Marini, Eva Morando, Leonardo Nassani, Astrid Nicastrì, Francesco Palladino, Pietro Pennuto, Gabriele Perotto, Giorgia Rosati, Marta Rossi, Andrea Saraco, Giada Valassina, Elia Vandì.

IL PRESENTE TAX RULING UPDATES RAPPRESENTA UNO STRUMENTO MERAMENTE INFORMATIVO, IL CUI CONTENUTO NON VA UTILIZZATO COME BASE PER EVENTUALI DECISIONI OPERATIVE.

PER ULTERIORI INFORMAZIONI, VI INVITIAMO AD INVIARE UN'EMAIL A: UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM