

Edizione di mercoledì 3 Febbraio 2021

CASI OPERATIVI

Contratto di mantenimento: può applicarsi la disciplina del prezzo valore?
di **EVOLUTION**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La “delocalizzazione” della materia imponibile al nodo della comunicazione DAC6
di **Ennio Vial**

AGEVOLAZIONI

Credito R&S: Newco. e affitto di ramo d'azienda infragruppo
di **Debora Reverberi**

IVA

Dichiarazione d'intento con acconto 2020 e saldo nel 2021
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

AGEVOLAZIONI

Enti non commerciali: dal 2021 utili a tassazione ridotta
di **Gennaro Napolitano**

CASI OPERATIVI

Contratto di mantenimento: può applicarsi la disciplina del prezzo valore?

di **EVOLUTION**



È possibile applicare la disciplina del prezzo valore in caso di acquisto di un immobile a seguito di stipula di contratto di mantenimento?

La disciplina del prezzo valore rappresenta una particolare modalità di determinazione della base imponibile delle imposte d'atto, che prescinde dal prezzo pattuito, al fine far emergere i reali corrispettivi delle contrattazioni immobiliari.

Tale disciplina, introdotta dall'articolo 1, comma 497, L. 266/2005 (con decorrenza dal 1° gennaio 2006), rappresenta una deroga al criterio generale di determinazione della base imponibile rispetto alle previsioni degli articoli 43, 51 e 52 Tur.

Nello specifico, l'articolo 1, comma 497, L. 266/2005 stabilisce che, in presenza di determinati requisiti di natura soggettiva e oggettiva e di specifiche condizioni, la base imponibile per l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nell'ambito dei trasferimenti di immobili abitativi è costituita dal "valore catastale", indipendentemente dal corrispettivo concordato.

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La “delocalizzazione” della materia imponibile al nodo della comunicazione DAC6

di **Ennio Vial**



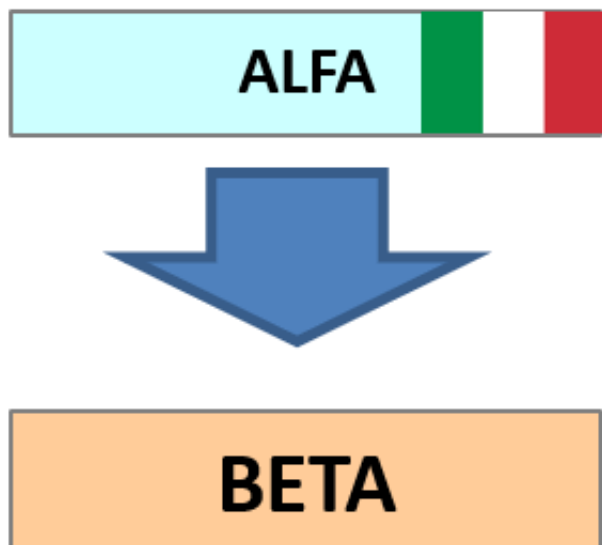
È banale ricordare come il **comma 7** dell'[articolo 110 Tuir](#), volendo limitarci alla normativa interna, preveda che i **soggetti appartenenti al medesimo gruppo** e localizzati in Paesi diversi sono tenuti a regolare i loro rapporti come se si trattasse di **parti indipendenti**.

Può tuttavia accadere che, anche inconsapevolmente, un'impresa italiana **sia portata a trasferire materia imponibile in una società del gruppo localizzata in un Paese con fiscalità inferiore** a quella Italiana.

Volendo ipotizzare, per fare un **esempio** che non si addentri nel delicato tema della disciplina **controlled foreign companies** di cui all'[articolo 167 Tuir](#), che la società Beta Estera sconti una tassazione del 15% in luogo del 27,9% italiano (Ires 24% + Irap 3,9%), appare di tutta evidenza come una allocazione di imponibile di 100 in Beta determina un **decremento della tassazione italiana di 27,9** ed un **incremento della tassazione estera di 15**. La differenza di 12,9 rappresenta un **“tesoretto”** che può rimanere all'estero o tornare in Italia con la modesta tassazione dei dividendi sul 5% del loro ammontare in applicazione dell'[articolo 89 Tuir](#).

La struttura è rappresentata nella successiva figura n. 1.

Figura n. 1



Questa operazione di **delocalizzazione** può avvenire talora anche **inconsapevolmente**.

Varie sono le cause, tra cui ricordiamo:

- l'erogazione di **finanziamenti infruttiferi dall'Italia alla società estera** senza che sussistano motivi idonei a giustificarli;
- la **vendita di merce senza ricarico o addirittura sottocosto**;
- l'**acquisto di merce dalla società estera** ad un prezzo al di sopra di quanto dovuto;
- la **mancata fatturazione dall'Italia di spese addebitabili a Beta** (ad esempio le spese di regia).

La delocalizzazione di materia imponibile in un Paese diverso dall'Italia rappresenta sempre e comunque un **comportamento fiscalmente censurabile** ai fini fiscali in quanto, quand'anche i redditi fossero trasferiti in un Paese a **fiscalità maggiore rispetto a quella italiana**, si ottiene comunque **l'illecito effetto di ridurre la base imponibile italiana**.

Qualora, tuttavia, il trasferimento sia **indirizzato ad un paese a fiscalità minore della nostra**, l'operazione è ritenuta **fiscalmente aggressiva** ed è **oggetto di segnalazione ai sensi della DAC6**.

L'elemento distintivo B.2, presente nell'allegato al **D.Lgs. 100/2020**, contempla espressamente **conversione del reddito in capitale, conferimenti, apporti, doni** o altre categorie di reddito tassate a un **livello inferiore o esenti da imposta**.

Per essere tuttavia oggetto di segnalazione, l'elemento distintivo B.2 deve soddisfare le seguenti **condizioni**:

- deve avere **natura transnazionale**;
- deve **comportare una riduzione di imposta**;
- deve **soddisfare il criterio del vantaggio principale**.

Sulla **natura transnazionale** vi è poco da dire. Tutti gli *hallmarks* hanno **natura transnazionale**. La riduzione di imposta è facilmente dimostrata con l'esempio proposto. Il criterio del vantaggio principale, invece, appare di più **complessa valutazione**. In sostanza, è richiesto che il vantaggio fiscale sia superiore al 50% della somma dei vantaggi fiscali e di quelli extrafiscali. Si tratta del c.d. **main benefit test** (MBT).

L'esempio 12 a pagina 73 della **bozza di circolare dell'Agenzia Entrate** prevede l'utilizzo di una società comunitaria.

È, infatti, in questo caso che l'operazione potrebbe risultare **conveniente per la società italiana**, in quanto la **direttiva madre figlia esclude** (nel rispetto di determinate condizioni) **l'applicazione della tassazione alla fonte sui dividendi in uscita**.

AGEVOLAZIONI

Credito R&S: Newco. e affitto di ramo d'azienda infragruppo

di Debora Reverberi

Seminario di specializzazione

AGRICOLTURA GREEN E NOVITÀ DELLA LEGGE DI BILANCIO: DAL CREDITO TRANSIZIONE 4.0 AL R&S

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con la [risposta all'interpello 72](#) di ieri, 02.02.2021, l'Agenzia delle entrate ha affrontato il **tema della quantificazione della media storica di riferimento ai fini del credito d'imposta R&S ex [articolo 3 D.L. 145/2013](#) e ss.mm.ii. in caso di operazioni di riorganizzazione aziendale infragruppo.**

Il caso affrontato riguarda una **Newco. interessata, in qualità di affittuaria, da un'operazione di affitto di ramo d'azienda con una società appartenente al medesimo gruppo.**

L'istante, costituitasi a fine 2017 con avvio della propria attività imprenditoriale il 01.01.2018, ha preso in affitto, a decorrere dalla stessa data, **il ramo d'azienda di una società infragruppo, avente ad oggetto anche personale in rapporto di lavoro subordinato facente capo all'affittante.**

A seguito dell'effettuazione di attività di R&S con sostenimento di spese eleggibili al credito d'imposta nel periodo 2019, la Newco., nella **quantificazione del beneficio spettante su base incrementale**, ha affrontato il problema della corretta quantificazione della media storica, **in presenza di costi di R&S dell'affittante nel triennio 2012/2014**, optando alternativamente per una delle seguenti soluzioni:

- **quantificazione della media 2012/2014 della pari a zero**, in considerazione dell'avvio della propria attività nel 2018;
- **quantificazione della media 2012/2014 escludendo le spese del personale dipendente che, nell'ambito del ramo d'affittato, avevano svolto attività di R&S nel triennio ma che non hanno svolto attività R&S nel periodo d'imposta 2019.**

L'Agenzia delle entrate, nella risposta all'interpello esaminata, ha rammentato **due importanti principi in tema di quantificazione della media storica di riferimento del credito d'imposta R&S:**

- **un soggetto si considera neocostituito solo in caso di effettivo avvio di una nuova attività imprenditoriale;**
- **le operazioni di riorganizzazione aziendale realizzate all'interno di un gruppo societario, anche mediante l'affitto d'azienda o di ramo d'azienda, producono i medesimi effetti del conferimento e della scissione, comportando il trasferimento in capo all'avente causa della media del dante causa.**

In relazione all'effettivo avvio di una nuova attività d'impresa i documenti di prassi in materia di credito R&S ex [articolo 3 D. L. 145/2013](#), nello specifico la [circolare AdE 5/E/2016](#) e la [circolare AdE 10/E/2018](#), **escludono espressamente che si possa considerare neocostituito, ai fini dell'agevolazione, il soggetto che prosegue un'attività d'azienda, benché avviata da un'entità diversa sotto il profilo giuridico.**

Pertanto, in applicazione di questo principio generale, *“deve **escludersi che, agli effetti della disciplina agevolativa, possa considerarsi soggetto “nuovo” – e, quindi, privo di media storica – una società costituita nel corso di un periodo agevolato a seguito del conferimento di un ramo o dell'intera azienda da parte del soggetto conferente”.***

In relazione alle **operazioni di affitto d'azienda o di ramo d'azienda infragruppo** la [circolare AdE 10/E/2018](#) ritiene **applicabili**, in termini di effetti prodotti ai fini della corretta determinazione dell'agevolazione sulla base di valutazioni di ordine sistematico ed equitativo, **le indicazioni fornite dal medesimo documento di prassi in presenza di operazioni di conferimento di azienda e di scissione con trasferimento della media del credito d'imposta R&S tra dante causa e avente causa.**

La *ratio legis* è quella di **evitare che operazioni di riorganizzazione aziendale fra soggetti appartenenti ad un medesimo gruppo o fra parti correlate siano finalizzate a trasferire la media di riferimento o ad azzerare la media della Newco.**, in modo da determinare la maturazione di un credito R&S maggiore rispetto a quello effettivamente spettante.

L'istante, nel proseguire i progetti di R&S ascrivibili al ramo d'azienda oggetto di affitto, non ha dunque intrapreso una nuova attività imprenditoriale bensì **ha continuato un'attività già svolta in precedenza sotto altra forma organizzativa all'interno del medesimo gruppo di imprese.**

In conclusione, nella corretta quantificazione della media storica di riferimento del credito d'imposta R&S, **la Newco. deve aver riguardo a tutti gli investimenti in R&S del triennio 2012-2014 riferibili al ramo d'azienda oggetto di affitto**, a nulla rilevando *“la composizione delle persone che, nell'ambito del ramo affittatole, avevano svolto attività R&S nel triennio e che ora hanno svolto attività R&S nel periodo d'imposta agevolabile 2019”.*

Si rammenta infine che, per la corretta determinazione del credito R&S ex [articolo 3, D. L. 145/2013](#) in caso di operazioni di riorganizzazione aziendale infragruppo, valgono le seguenti considerazioni:

- **non può aversi duplicazione di credito d'imposta R&S sul medesimo investimento;**
- **il soggetto che “eredita” la media deve acquisire dal dante causa tutta la documentazione a supporto della quantificazione del parametro storico di riferimento.**

IVA

Dichiarazione d'intento con acconto 2020 e saldo nel 2021

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Seminario di specializzazione

IL CONTROLLO DI GESTIONE CON EXCEL

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La gestione delle dichiarazioni d'intento per le **operazioni a cavallo d'anno** richiede un'attenzione particolare. Ci riferiamo, nello specifico, all'ipotesi in cui un esportatore abituale abbia emesso una dichiarazione d'intento con un determinato plafond nell'anno 2020 e, nel 2021, perda i requisiti per avvalersi di tale disciplina di favore.

Può capitare che entro la fine dell'anno il cedente, d'intesa con il cessionario, richieda il pagamento di **un acconto all'ordine** su una determinata fornitura di beni. Un **esempio** concreto è rappresentato dall'acquisto dei **beni rientranti nel piano industria 4.0**, per i quali la norma (**Legge di bilancio 2020, commi da 185 a 197**) prevede la possibilità di concludere l'investimento agevolato **entro il 30 giugno 2021**, a condizione che entro il 31 dicembre 2020 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il **pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%** del costo di acquisizione (agevolazione poi in seguito prorogata e rafforzata, ad opera della **Legge di bilancio 2021, commi da 1051 a 1067**).

Nella descritta situazione, il cedente – fornitore dell'esportatore abituale – **fattura l'acconto, incassato nel 2020, come operazione non imponibile Iva ai sensi dell'[articolo 8, comma 1, lettera c\) D.P.R. 633/1972](#)**.

Ai sensi dell'[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#), infatti, se anteriormente alla consegna o spedizione dei beni o, indipendentemente da essi, sia emessa fattura, o *“pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento”*.

In altri termini, la dichiarazione d'intento emessa nel 2020 dal cliente resta valida (fino ad esaurimento del plafond indicato nella stessa) **per la sola fattura di acconto**.

Ipotizzando che l'acconto sia stato incassato il 29 dicembre 2020, la fattura sarà stata emessa dal fornitore:

- con “Data” fattura 29 dicembre 2020 e trasmessa contestualmente al Sdl;
- con “Data” fattura 29 dicembre 2020 e trasmessa allo Sdl entro 12 giorni dell’effettuazione dell’operazione, ossia nei primi giorni di gennaio 2021.

In entrambi i casi, la fattura di acconto dovrà comunque essere emessa **in base alla dichiarazione d’intento presentata dall’esportatore abituale nel 2020**.

Ricordiamo che le nuove specifiche tecniche della fatturazione elettronica (**versione 1.6 e seguenti aggiornamenti**) richiedono, su base facoltativa già dal 1° ottobre 2020 e obbligatoriamente dal 1° gennaio 2021, l’utilizzo del **codice “Natura operazione” N3.5**.

Il **codice N3.5** va adoperato, in linea generale, nel caso di fattura **trasmessa via Sdl per operazioni non imponibili effettuate nei confronti di esportatori** che abbiano rilasciato la dichiarazione di intento; tale codice dovrà essere adoperato anche dal cessionario esportatore abituale che utilizza il plafond, ad esempio, nelle seguenti ipotesi:

- TD18 – integrazione per acquisto intracomunitario di beni;
- TD23 – estrazione beni da Deposito Iva introdotti ai sensi dell'[articolo 50, comma 4, lettera c\), D.L. 331/1993](#).

Il valore di tali operazioni confluisce nel **rigo VE31 della dichiarazione annuale Iva**.

Per quanto riguarda, invece, la fattura emessa **a saldo** il cessionario dovrà **nuovamente verificare di possedere i requisiti per essere considerato esportatore abituale anche nel 2021**.

Ricordiamo che l'[articolo 8, comma 1, lettera c\), D.P.R. 633/1972](#), e il **comma 2** dello stesso articolo, integrati dal **D.L. 746/1983**, consentono agli esportatori abituali di **acquistare (importare) beni e servizi evitando l’applicazione dell’imposta**.

Per ottenere lo *status* di esportatore abituale occorre aver registrato nell’anno solare precedente (ovvero nei 12 mesi precedenti in caso di applicazione del plafond mobile), cessioni all’esportazione e operazioni assimilate ([articoli 8, lettera a e b, 8-bis, 9, 71 e 72, D.P.R. 633/1972](#)), cessioni intracomunitarie ([articoli 41 e 58 D.L. 331/1993](#)) e operazioni assimilate, per un **ammontare superiore al 10% del volume d'affari realizzato nell'anno** (o nei 12 mesi precedenti), diminuito delle cessioni di beni in transito (o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale) e delle operazioni di cui all'[articolo 21, comma 6-bis, D.P.R. 633/1972](#).

Verificate le condizioni per **emettere una nuova dichiarazione d’intento**, il cessionario trasmette all’Agenzia delle entrate tale dichiarazione **ante effettuazione dell’operazione** (emissione fattura a saldo o consegna/spedizione del bene), avvisando eventualmente il fornitore di aver trasmesso una nuova dichiarazione d’intento.

Il fornitore può accedere alla propria area riservata dell’Agenzia delle entrate e reperire il modello in pdf della dichiarazione, da scaricare e tenere agli atti, oltre al **protocollo di invio**

attribuito dall'Agenzia delle entrate.

Tale protocollo dovrà essere **riportato nella fattura elettronica emessa a saldo**, in occasione della spedizione/consegna dei beni.

Diversamente, se **nel 2021 il cliente non rispetta più le condizioni per avvalersi della dichiarazione d'intento**, la fattura a saldo **deve essere emessa con Iva**.

In altri termini, la fattura a saldo dovrà riportare **l'importo totale dell'operazione di compravendita**, citando nel corpo della fattura la fattura di acconto (**emessa nel 2020 ai sensi dell'[articolo 8, comma 1, lettera c, D.P.R. 633/1972](#)**): l'importo residuo dovuto sarà infine **imponibile Iva**, mancando le condizioni per esser considerati esportatori abituali nel 2021.

AGEVOLAZIONI

Enti non commerciali: dal 2021 utili a tassazione ridotta

di **Gennaro Napolitano**

Seminario di specializzazione

FISCALITÀ E CONTABILITÀ DELLE ASSOCIAZIONI DEL TERZO SETTORE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

I **commi** da [44](#) a [47](#) dell'**articolo 1 L. 178/2020 (legge di bilancio 2021)**, con l'obiettivo di **ridurre** il **carico fiscale** gravante sugli **enti non commerciali**, prevedono, al ricorrere di determinate condizioni, la **detassazione** degli **utili** dagli stessi percepiti.

In particolare, il [comma 44](#) stabilisce che gli **utili** percepiti dagli **enti non commerciali** residenti in Italia (o da una loro **stabile organizzazione** in Italia), che esercitano, **senza scopo di lucro**, in via **esclusiva** o **principale**, una o più **attività di interesse generale** per il perseguimento di **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale** (nei **settori** indicati dal successivo [comma 45](#)), **non concorrono** alla **formazione del reddito imponibile** nella misura del **50%**. Il beneficio si applica **a decorrere** dall'esercizio in corso al **1° gennaio 2021**. Come sottolineato nella **relazione illustrativa** del disegno di legge di bilancio 2021 *“l'agevolazione è concessa al fine di valorizzare il ruolo sussidiario svolto dagli enti non profit”*.

Gli **enti non commerciali** a cui fa riferimento il [comma 44](#) sono quelli indicati dall'[articolo 73, comma 1, lett. c\), Tuir](#), vale a dire **enti pubblici e privati** diversi dalle società, **trust** che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli **organismi di investimento collettivo del risparmio**, residenti nel territorio dello Stato.

Lo stesso [comma 44](#), peraltro, precisa che sono **esclusi** dall'ambito applicativo dell'agevolazione gli **utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato** (si ricorda che si considerano **“privilegiati”** i regimi fiscali di Stati o territori, diversi da quelli appartenenti all'Unione europea ovvero da quelli aderenti allo Spazio economico europeo con i quali l'Italia ha stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, che presentano le caratteristiche indicate dall'[articolo 47-bis, comma 1, Tuir](#)).

Ai fini dell'operatività dell'agevolazione, il [comma 45](#) indica i **settori** nell'ambito dei quali devono essere svolte le **attività di interesse generale** di cui al [comma 44](#), vale a dire:

- famiglia e valori connessi, crescita e formazione giovanile, educazione, istruzione e formazione, compreso l'acquisto di prodotti editoriali per la scuola, volontariato, filantropia e beneficenza, religione e sviluppo spirituale, assistenza agli anziani, diritti civili;
- prevenzione della criminalità e sicurezza pubblica, sicurezza alimentare e agricoltura di qualità, sviluppo locale ed edilizia popolare locale, protezione dei consumatori, protezione civile, salute pubblica, medicina preventiva e riabilitativa, attività sportiva, prevenzione e recupero delle tossicodipendenze, patologia e disturbi psichici e mentali;
- ricerca scientifica e tecnologica, protezione e qualità dell'ambiente;
- arte, attività e beni culturali.

Il [comma 46](#) pone uno specifico **obbligo** in capo ai **beneficiari** dell'**agevolazione**: gli **enti non commerciali**, infatti, sono tenuti a **destinare** l'imposta sul reddito delle società (**Ires**) non dovuta in applicazione della disposizione in commento al **finanziamento** delle **attività di interesse generale** cui fa riferimento il [comma 44](#), **accantonando** l'**importo non ancora erogato** in una **riserva indivisibile e non distribuibile** per **tutta** la **durata** dell'ente.

Analogamente, il [comma 47](#) prevede che le **fondazioni bancarie** di cui al **D. Lgs. 153/1999** devono **destinare** l'**imposta sul reddito non dovuta** in applicazione dell'agevolazione in esame al **finanziamento** delle **attività di interesse generale**, **accantonandola**, fino all'erogazione, in un **apposito fondo** destinato all'**attività istituzionale**.

Con riferimento alla disciplina degli **enti non profit**, è utile ricordare che nel corso degli ultimi anni il legislatore è intervenuto a più riprese. In particolare, con la **L. 106/2016** è stata conferita al Governo una **delega** per la **riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale** e per la **disciplina del servizio civile universale**. Per effetto di tale delega è stato emanato il c.d. **Codice del Terzo settore** (**D. Lgs. 117/2017**, successivamente, integrato e corretto dal **D. Lgs. 105/2018**), mediante il quale si è proceduto a un **complessivo riordino** della disciplina, sia **civilistica** sia **fiscale**, vigente in materia.

In particolare, l'[articolo 4 D.Lgs. 117/2017](#) stabilisce che sono **enti del Terzo settore** le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società, costituiti per il **perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale** mediante lo **svolgimento**, in via **esclusiva o principale**, di una o più **attività di interesse generale** (indicate dall'[articolo 5](#) dello stesso **D. Lgs. 117/2017**) in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, e iscritti nel **Registro Unico Nazionale del Terzo Settore** (Runts).

Ai sensi dell'[articolo 79, comma 5, D.Lgs. 117/2017](#), gli **enti del Terzo settore** che, in conformità ai criteri indicati dallo stesso decreto, svolgono, **in via esclusiva o prevalente**, le

attività di interesse generale indicate dal ricordato **articolo 5**, si considerano **enti non commerciali**.

Orbene, con riguardo al **rapporto** tra la **disciplina** contenuta nel **Codice del Terzo Settore** e le **norme** dettate dalle disposizioni della **Legge di bilancio 2021** in esame, nel Dossier “**Schede di lettura**” (*Volume I, Sezione I Articolo 1, commi 1-402*), elaborato dal Servizio studi del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati e pubblicato il 28 dicembre 2020, si evidenzia che “*occorrerebbe chiarire se la detassazione degli utili (introdotta dalle disposizioni in commento, ndr) **coinvolge anche gli Enti del Terzo Settore – ETS – “non commerciali” secondo le disposizioni del relativo Codice. Più in generale, occorrerebbe valutare l’opportunità di un coordinamento normativo con le disposizioni del Codice***”.