

Edizione di mercoledì 29 Giugno 2022

CASI OPERATIVI

Limiti alla compensazione orizzontale dei crediti fiscali e sistema premiale Isa di EVOLUTION

IVA

Nuovo esterometro e territorialità delle operazioni
di Sandro Cerato

AGEVOLAZIONI

Cumulo tra credito d'imposta R&S&I&D e nuovo Patent Box
di Debora Reverberi

AGEVOLAZIONI

Gli impatriati non iscritti all'Aire non possono prorogare il regime di vantaggio
di Stefano Rossetti

CRISI D'IMPRESA

I crediti sorti per la continuazione dell'esercizio dell'impresa
di Luigi Ferrajoli

CASI OPERATIVI

Limiti alla compensazione orizzontale dei crediti fiscali e sistema premiale Isa

di EVOLUTION

Seminario di specializzazione

NOVITÀ IVA 2022 NELLE OPERAZIONI INTERNAZIONALI

[Scopri di più >](#)

Quali sono i limiti alla compensazione orizzontale dei crediti fiscali, anche alla luce del sistema premiale legato agli Isa?

Le compensazioni “orizzontali”, ossia tra tributi di natura diversa, dei crediti fiscali sono soggette a numerose limitazioni: originariamente i vincoli riguardavano i soli crediti Iva, ma ormai gli stessi sono stati estesi anche con riferimento agli altri tributi.

Esiste tuttavia un sistema premiale che in parte ha circoscritto i vincoli suddetti, legandoli all'esito dell'applicazione degli Isa (indici sintetici di affidabilità).

In particolare, si ricorda che l'utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti Iva, o relativi ad imposte sui redditi, ad addizionali, a ritenute alla fonte, all'irap, ecc. per importi superiori alla soglia dei 5.000 euro:



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

IVA

Nuovo esterometro e territorialità delle operazioni

di Sandro Cerato

Seminario di specializzazione

LE NOVITÀ IN MATERIA DI FATTURAZIONE ELETTRONICA ED ESTEROMETRO

[Scopri di più >](#)

Al pari di quanto previsto per l'esterometro, anche ai fini dell'adempimento del **nuovo obbligo comunicativo delle operazioni transfrontaliere (ex esterometro)**, che troverà applicazione per le operazioni effettuate dal prossimo 1° luglio, **non assume alcun rilievo il regime territoriale Iva dell'operazione**.

Salvo quanto si dirà in seguito per effetto delle modifiche apportate dal recente Decreto Semplificazioni ([D.L. 73/2022](#)), **l'ambito oggettivo della nuova comunicazione è il medesimo del precedente esterometro** (di fatto cambiano le modalità ed i termini di comunicazione), ragion per cui tornano utili i chiarimenti forniti in passato dall'Agenzia delle entrate.

Per quel che interessa in questa sede, con la [risposta a interpello n. 85 del 27.03.2019](#), l'Amministrazione finanziaria ha affermato che, ai fini dell'adempimento in esame, **“non è significativo il fatto che l'operazione sia o meno rilevante, ai fini Iva, nel territorio nazionale”**.

L'affermazione, in linea di principio, è corretta poiché l'obiettivo della comunicazione è quello di **colmare il “gap” lasciato dalla fattura elettronica**, il cui obbligo è limitato alle operazioni intercorse tra soggetti residenti o stabiliti ai fini Iva nel territorio dello Stato.

Pertanto, **non assume rilievo la territorialità dell'operazione**, bensì i soggetti coinvolti nell'operazione stessa, uno dei quali non assume la qualifica di soggetto stabilito in Italia (anche se ivi identificato direttamente o con rappresentante fiscale in Italia).

Esemplificando, **rientra nell'obbligo comunicativo** la vendita di beni posta in essere **da un soggetto Iva residente a favore di cessionario non residente**, a prescindere dal luogo di **consegna dei beni** (se in Italia l'operazione è imponibile, se in altro Stato l'operazione si qualifica come cessione non imponibile all'esportazione o intracomunitaria in relazione alla destinazione dei beni).

Al contrario, **è soggetta all'obbligo di fatturazione elettronica** la vendita di beni che si trovano

in un altro Stato ad opera di un soggetto residente in Italia se il cessionario è a sua volta un soggetto stabilito ai fini Iva in Italia.

In tal caso, infatti, trattandosi di un'operazione tra controparti stabilite ai fini Iva in Italia, l'operazione deve essere documentata con fattura elettronica.

È bene altresì osservare che, **ai fini dell'obbligo comunicativo delle operazioni attive, la norma non contiene alcuna soglia di esenzione**, con la conseguenza che devono essere oggetto di comunicazione anche le **cessioni di beni e le prestazioni di servizi di modesto importo**.

Per quanto riguarda le **operazioni passive** si rendono applicabili **le stesse regole descritte per le operazioni attive sul fronte del regime territoriale dell'operazione**, ma si ricorda che con il recente **Decreto "semplificazioni"** (D.L. 73/2022) è stato riformulato l'[articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015](#), **escludendo dall'obbligo comunicativo**, oltre alle operazioni certificate da bolletta doganale o da fattura elettronica, gli **acquisti di beni e di servizi esclusi da Iva per carenza del presupposto territoriale** (ex [articoli da 7 a 7-octies D.P.R. 633/1972](#)) se **di importo non superiore, per singola operazione, ad euro 5.000**.

Tale modifica introduce un'importante semplificazione che consente di **non comunicare tutti quegli acquisti**, a titolo esemplificativo, riguardanti **prestazioni alberghiere e di ristorazione** presso strutture stabilite in altri Paesi (ad esempio in occasione di fiere o visite ai clienti), per i quali si procede direttamente alla contabilizzazione del costo **senza passaggio nei registri Iva** (in quanto costi non rilevanti per tale tributo).

È opportuno osservare che **se l'acquirente soggetto Iva italiano procede al successivo riaddebito del costo sostenuto** ad altro soggetto Iva nazionale (spesso appartenente allo stesso gruppo), l'operazione deve essere documentata da **fattura elettronica** in quanto trattasi di **operazione intercorsa tra soggetti stabiliti ai fini Iva in Italia**.

AGEVOLAZIONI

Cumulo tra credito d'imposta R&S&I&D e nuovo Patent Box

di Debora Reverberi

Seminario di specializzazione

SUPERBONUS: LE NOVITÀ DELLA CIRCOLARE AE 23/E E DEL DECRETO “AIUTI”

[Scopri di più >](#)

Con l'abrogazione dell'[articolo 6, comma 9, D.L. 146/2021](#), la Legge di Bilancio 2022 ha **eliminato il divieto di cumulo tra nuovo regime Patent Box e credito d'imposta R&S&I&D**, disciplinato dall'[articolo 1, commi 198 – 209, L. 160/2019](#).

Operativamente si renderà necessario considerare i due principi che regolamentano la **cumulabilità** del novellato credito R&S&I&D, come analiticamente descritto al paragrafo 6 della **circolare Assonime 19/2022**:

- **divieto di doppio finanziamento**, regola di carattere generale (come ricorda la circolare Mef n. 33 del 31.12.2021 sul tema) che impone il divieto di superamento del costo sostenuto;
- **regola della nettizzazione dei costi**, novità dell'attuale disciplina del credito d'imposta R&S&I&D, che impone il **calcolo dell'agevolazione al netto delle “altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili”**.

Per quanto attiene il **divieto di doppio finanziamento** sarà necessario cumulare le due agevolazioni tenendo conto, ai sensi del [comma 204](#) dell'articolo 1 L. 160/2019, della **“non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto”** del credito R&S&I&D.

Dunque, ipotizzando che un soggetto Ires abbia sostenuto nel periodo **2021 costi di R&S eleggibili al credito d'imposta pari a 50.000 euro** con un credito di 10.000 euro (il 20%), **il beneficio fiscale derivante dall'irrilevanza ai fini Ires e Irap** (in relazione all'aliquota ordinaria del 3,9%) ammonterebbe a:

$$10.000 \times (24\% + 3,9\%) = 2.790.$$

Il secondo principio da considerare nel cumulo riguarda la **regola della nettizzazione dei costi** introdotta dal [comma 203](#) dell'articolo 1, L. 160/2019, criterio che risente dell'accezione

di ***“altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevuti”***.

Una prima linea di pensiero è quella che circoscrive la definizione ai **soli contributi “diretti”**, non influenzati dalla presenza di un reddito imponibile, di un debito compensabile o dell'utilizzo di perdite fiscali: in tale ipotesi il risparmio fiscale derivante dal regime Patent Box **non dovrebbe essere nettizzato dalla base di calcolo del credito R&S&I&D**.

Una **seconda linea di pensiero**, che risulta oggi adottata dall'Agenzia delle entrate in relazione al **credito d'imposta imprese energivore** nella [circolare 13/E/2022](#), dove per sussidio si intende **“qualsiasi beneficio economico (fiscale e non fiscale) conseguito dall'impresa energivora”**, considera **necessario nettizzare la base di calcolo del credito R&S&I&D da qualsiasi beneficio fruito**, indipendentemente dal meccanismo agevolativo che lo caratterizza: in tale ipotesi il risparmio fiscale derivante dal regime Patent Box dovrebbe essere **nettizzato dalla base di calcolo del credito R&S&I&D**.

Dunque, i **costi di R&S&I&D** sostenuti dovrebbero essere **nettizzati del beneficio fiscale Patent Box, pari al 30,69%** per un soggetto Ires con aliquota ordinaria Irap del 3,9% ovvero

$$110\% \times (24\% + 3,9\%) = 30,69\%$$

con l'effetto di poter **assoggettare all'aliquota del credito R&S&I&D solo il 69,31% di tali costi**.

Sposando la tesi della **nettizzazione dei costi R&S&I&D** col beneficio fiscale derivante dal Patent Box emerge un'ulteriore **criticità**: tale regola si applica solo alle spese del **periodo d'imposta di riferimento** oppure, in caso di applicazione del meccanismo premiale del nuovo Patent Box, che consente di agevolare anche i costi inerenti la privativa industriale **sostenuti fino all'ottavo periodo d'imposta antecedente** a quello di ottenimento del diritto di tutela, si estende anche ai costi R&S dei periodi oggetto di *recapture* dal 2020 (nella **previgente normativa ex articolo 3 D.L. 145/2013** il credito si calcolava **al lordo di altri contributi e sovvenzioni**) con necessità di rideterminare *ex post* crediti **in tutto o in parte già fruiti?**

Si auspica sul tema, come su molti altri aspetti interpretativi del Patent Box, un **chiarimento delle Entrate con apposita circolare** che dovrebbe essere emanata in tempo utile per l'applicazione del nuovo regime alla **prima annualità 2021**.

AGEVOLAZIONI

Gli impatriati non iscritti all'Aire non possono prorogare il regime di vantaggio

di Stefano Rossetti

Seminario di specializzazione

LE NOVITÀ IN MATERIA DI FATTURAZIONE ELETTRONICA ED ESTEROMETRO

[Scopri di più >](#)

Il regime speciale per i lavoratori impatriati, introdotto a decorrere dal periodo di imposta 2016 dall'[articolo 16 D.Lgs. 147/2015](#), prevede **una tassazione agevolata dei redditi prodotti dai contribuenti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia e che si impegnano a risiedervi per almeno due periodi di imposta, svolgendo attività lavorativa nel territorio italiano.**

Il regime agevolativo è stato oggetto di alcune **modifiche** normative apportate dal **D.L. 34/2019** e **D.L. 124/2019**, in particolare:

- l'[articolo 5 D.L. 34/2019](#) ha ridefinito i requisiti soggettivi e oggettivi richiesti per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia **a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto** (ovvero, **dal periodo di imposta 2020**). Nello specifico, è stato previsto **l'incremento della percentuale di abbattimento dell'imponibile fiscale dei redditi agevolabili dal 50 al 70 per cento** e **l'estensione** per un **ulteriore quinquennio** del periodo agevolabile in talune ipotesi espressamente previste dalla legge;
- l'[articolo 13-ter L. 124/2019](#), al fine di superare la disparità di trattamento tra i soggetti il cui trasferimento di residenza fiscale nel territorio dello Stato è avvenuto a decorrere dal 3 luglio 2019 (ovvero dal periodo di imposta 2020) e i soggetti rientrati a decorrere dal 30 aprile 2019, ha **esteso anche nei confronti di questi ultimi le maggiori agevolazioni già disposte dal D.L. 34/2019** nei confronti dei lavoratori trasferiti in Italia dal **2020**.

Da ultimo, la disciplina degli **impatriati** è stata modificata dalla **Legge di bilancio 2021** ([articolo 1, comma 50, L. 178/2020](#)) che ha inserito **i commi 2-bis, 2-ter e 2-quater nell'ambito dell'articolo 5 D.L. 34/2019**.

In particolare, il nuovo **comma 2-bis** dell'[articolo 5 D.L. 34/2019](#) consente di prolungare

l'ambito temporale del regime fiscale agevolato anche **ai soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia prima dell'anno 2020 e che, alla data del 31 dicembre 2019, risultano beneficiari del regime di favore ordinario previsto per i cd. lavoratori impatriati.**

Il prolungamento dell'agevolazione è consentito:

- **a seguito dell'esercizio di un'opzione;**
- **previo versamento di un importo pari al 10 o al 5 per cento dei redditi agevolati,** secondo il numero di figli minori e in base alla proprietà di un immobile in Italia.

Sotto il profilo soggettivo l'agevolazione in commento è riservata ai contribuenti che:

- **hanno trasferito la residenza in Italia prima dell'anno 2020;**
- **alla data del 31 dicembre 2019 risultavano beneficiari del regime previsto dall'[articolo 16 D.Lgs. 147/2015](#);**
- sono stati iscritti **all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero ovvero siano cittadini Ue.**

In merito a quest'ultimo aspetto l'Agenzia delle Entrate, la risposta ad istanza di interpello n. 321/2022, ha chiarito che la disposizione di favore non possa essere fruita dai contribuenti che **non si siano mai iscritti all'Aire.**

Quindi, l'Amministrazione finanziaria, aderendo ad un'interpretazione **formale** della norma, vieta la fruizione dell'agevolazione ai contribuenti che seppur di fatto abbiano **trasferito la residenza all'estero**, non si siano **mai cancellati dai registri anagrafici della popolazione residente**, con ciò **non perdendo mai la residenza fiscale italiana.**

Si ricorda, invece, che per l'agevolazione relativa al primo quinquennio il legislatore ha valorizzato la **circostanza fattuale** relativa alla volontà del contribuente di voler dimorare all'estero rispetto al dato formale (iscrizione presso i registri anagrafici della popolazione residente).

Infatti l'[articolo 16, comma 5-ter, D.Lgs 147/2015](#) prevede che *“i cittadini italiani non iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (Aire) rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possono accedere ai benefici fiscali di cui al presente articolo purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al comma 1, lettera a) [2 anni precedenti il rientro]”.*

Quindi, i contribuenti che intendono fruire dell'agevolazione ex [articolo 16 D.Lgs. 147/2015](#), seppur non si siano mai iscritti all'Aire, **possono dimostrare di essere stati residenti all'estero, almeno nei due anni precedenti il rientro, sulla base delle disposizioni convenzionali.**

Da ultimo si sottolinea che l'applicazione delle disposizioni convenzionali presuppone che il

contribuente abbia i requisiti per essere considerato **residente** in due stati differenti; quindi, tale richiamo normativo **non appare coerente rispetto alla finalità che si prefigge**.

CRISI D'IMPRESA

I crediti sorti per la continuazione dell'esercizio dell'impresa

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

SOSTENIBILITÀ D'IMPRESA: RENDICONTAZIONE NON FINANZIARIA, SOCIETÀ BENEFIT, COMPLIANCE E RATING ESG, NORMATIVE ESISTENTI, SVILUPPI FUTURI

[Scopri di più >](#)

In tema di concordato preventivo, [l'articolo 163, comma 7, L.F.](#) dispone che i crediti di terzi eventualmente sorti per effetto degli **atti legalmente compiuti dal debitore** sono prededucibili ai sensi dell'[articolo 111 L.F..](#)

A tale proposito, il medesimo comma precisa che in tali atti sono ricompresi, oltre che quelli di **straordinaria amministrazione previamente autorizzati dal Tribunale**, anche quelli di **gestione ordinaria** dell'impresa compiuti senza autorizzazione ai soli fini della conservazione dell'integrità e del valore del patrimonio.

La natura prededucibile dei crediti sorti per la continuazione dell'impresa è, oltretutto, oggetto del D.Lgs. 270/1999 che, regolamentando l'**amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza**, agli [articoli 20](#) e [52](#), disciplina due particolari fattispecie.

Più nel dettaglio, le due norme appena richiamate costituiscono specifiche disposizioni dell'[articolo 111, comma 2, L.F.](#), e concorrono ad integrare una particolare fattispecie di prededucibilità auspicata dal legislatore in favore di determinati creditori. In particolare:

- l'[articolo 20](#) del menzionato decreto stabilisce la **prededuzione dei crediti sorti per la continuazione** dell'esercizio dell'impresa e la **gestione del patrimonio** del debitore **dopo la dichiarazione dello stato di insolvenza** (senza considerare, quindi, se la gestione rimanga in capo al debitore insolvente o venga affidata al commissario giudiziale);
- l'[articolo 52](#) disciplina l'anzidetta prededucibilità per il caso in cui venga aperta la procedura di amministrazione straordinaria, anche in caso di **successiva conversione in fallimento**.

Le predette regole vengono applicate nell'ambito della gestione delle nominate grandi imprese in stato di insolvenza, soggette al **periodo c.d. di osservazione**, con il chiaro intento di agevolare la continuazione della loro attività e di fugare il timore dei terzi contraenti vantanti

crediti derivanti dai rapporti intrattenuti con l'impresa, in ordine ad una **possibile falcidia concorsuale a seguito dell'avvio della procedura**.

A tale riguardo, si è recentemente pronunciata la **Corte di Cassazione** con la **sentenza n. 16414/2022**, relativamente ad una procedura di amministrazione straordinaria, in cui il giudice delegato, pur ammettendo al passivo un ingente credito vantato da una società, per canoni di affitto di azienda e di indennità di occupazione, **aveva riconosciuto la prededuzione solo di una sua porzione, maturata dopo la nomina del commissario straordinario, declassando al chirografo la residua somma**.

In sede di opposizione, il Tribunale aveva poi disposto l'ammissione al passivo in prededuzione di un ulteriore credito, **ricomprendendo anche gli importi dovuti per il periodo intercorrente fra il deposito della domanda di concordato preventivo con riserva e la dichiarazione di insolvenza, ex [articolo 8 D.Lgs. 270/1999](#)**.

Investita della questione, la Suprema Corte ha ritenuto che, in sede di gravame, i giudici non avessero fatto corretta applicazione delle disposizioni di cui al D.Lgs. 270/1999, posto che le medesime imponevano, ai fini della prededucibilità, che il **credito**:

- fosse **sorto per la continuazione dell'esercizio dell'impresa e per la gestione del patrimonio del debitore**;
- fosse venuto in essere **dopo la dichiarazione di apertura della procedura di amministrazione straordinaria** o, quanto meno, **dello stato di insolvenza**.

Secondo i Giudici di legittimità, il **Tribunale non aveva correttamente applicato le disposizioni esposte, nella misura in cui ne aveva esteso l'ambito applicativo al di fuori del perimetro cronologico** normativamente previsto, ad illegittimo discapito degli altri creditori anteriori alla procedura di amministrazione straordinaria.

Ad ogni modo, la Cassazione ha rammentato che, **a riguardo del riconoscimento del carattere prededucibile del credito ex [articolo 161, comma 7, L.F.](#)**, occorre verificare:

- se lo stesso discenda da un atto preventivamente autorizzato dal Tribunale, o da un atto di gestione dell'impresa che, seppur non autorizzato, sia funzionale alla conservazione dell'integrità e del valore del suo patrimonio, **“alla luce delle informazioni fornite dall'imprenditore sul tipo di proposta che intendeva presentare o sul contenuto del piano che stava predisponendo”**;
- la sussistenza di **“un rapporto di consecuzione tra la procedura concordataria e la procedura di amministrazione straordinaria, all'esito della verifica della mancanza di una discontinuità nell'insolvenza nei due procedimenti concorsuali”**.

Secondo la Suprema Corte, i Giudici dell'opposizione avevano omesso di compiere tale duplice accertamento, tanto da ritenere accoglibile il ricorso innanzi ad essa proposto.