



Roma, Lì 17 dicembre 2020

**Oggetto: Newsletter ENBIC - Studio ACTA – “Le novità fiscali della settimana”**

Spett.le Società/Associazione,

con la presente siamo lieti di sottoporre alla Vostra attenzione le principali novità in materia fiscale della settimana.

### **ATTIVITÀ LEGISLATIVA**

#### ***L’iter legislativo del decreto Ristori quater***

In G.U. n. 297 del 30 novembre 2020 è pubblicato il Decreto-Legge 30 novembre 2020, n. 157: “Ulteriori misure urgenti connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Alla data del 1° dicembre 2020 il provvedimento risulta assegnato alle commissioni riunite 5° (Bilancio) e 6° (Finanza e tesoro).

#### ***L’iter legislativo del decreto Ristori ter***

In G.U. n. 291 del 23 novembre 2020, è pubblicato il Decreto-legge 23 novembre 2020 n. 154: “Misure finanziarie urgenti connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Alla data del 24 novembre 2020, il decreto-legge è assegnato alle commissioni riunite 5° (Bilancio) e 6° (Finanze e tesoro).

#### ***L’iter legislativo del decreto Ristori bis***

In G.U. n. 279 del 9 novembre 2020 è pubblicato il Decreto-Legge 9 novembre 2020, n. 149: “Ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese e giustizia, connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Alla data del 10 novembre 2020, il decreto-legge è assegnato alle commissioni riunite 5° (Bilancio) e 6° (Finanze e tesoro).

#### ***L’iter legislativo del decreto Ristori***

In G.U. n. 269 del 28 ottobre 2020, è pubblicato il Decreto-Legge 28 ottobre 2020, n. 137: “Ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese, giustizia e sicurezza, connesse all’emergenza epidemiologica da Covid-19”.

Alla data del 14 dicembre 2020, il decreto-legge è all’esame dell’assemblea.

#### ***L’iter legislativo del decreto Rilancio***

In G.U. n. 180 del 18 luglio 2020, S.O. n. 25, è pubblicata la Legge 17 luglio 2020, n. 77: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, recante “Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”.

#### ***Decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104***

In G.U. n. 253 del 13 ottobre 2020, è pubblicata la Legge n. 126 del 13 ottobre 2020: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, recante misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell’economia”.

***Decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76***

In G.U. n. 228 del 14 settembre 2020 – Suppl. Ordinario n. 33 è pubblicata la Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76, recanti misure urgenti per la semplificazione e l’innovazione digitale.

***Decreto-legge 7 ottobre 2020, n. 125***

In G.U. n. 248 del 7 ottobre 2020, è stato pubblicato il d.l. 7 ottobre 2020, n. 125, recante “*Misure urgenti strettamente connesse con la proroga della dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19 e per la continuità operativa del sistema di allerta COVID, nonché per l’attuazione della direttiva (UE) 2020/739 del 3 giugno 2020*” con il quale è stato prorogato lo stato di emergenza fino al 31 gennaio 2021 ed introdotto l’obbligo di mascherine all’aperto e al chiuso.

## **NOVITÀ IN MATERIA DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

**1. Notifica della cartella di pagamento al socio della società estinta: Cass. n. 28401/2020.**

La Corte di Cassazione ha depositato, in data 14 dicembre 2020, l’ordinanza ove viene affermato che, ai sensi e per gli effetti dell’art. 36, d.P.R. n. 602 del 1973, la responsabilità dei liquidatori e dei soci per il mancato pagamento di imposte sul reddito di società di capitali, facenti capo ad un ente estinto, non può essere fondata sulla pretesa sussistenza di una coobbligazione nel debito tributario. Tale responsabilità è, invero, di natura esclusivamente civilistica e non tributaria, non sussistendo alcun tipo di successione o coobbligazione nei debiti tributari a carico di tali soggetti, nemmeno se l’ente è stato cancellato dal registro delle imprese.

La responsabilità dei soci per il pagamento delle imposte dovute dalla società può essere rinvenuta, ai sensi dell’art. 36, comma 3, d.P.R. n. 602 del 1973, laddove gli stessi abbiano ricevuto, nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o dai liquidatori durante la liquidazione. Il comma 5 della medesima norma prevede che l’eventuale responsabilità dei soci debba essere accertata con atto da notificare all’interessato.

Pertanto, l’Amministrazione finanziaria, che esiga dal liquidatore e socio di società di capitali, anche estinta - atteso che, in assenza di un patrimonio sociale, in conseguenza della cancellazione, è verosimile che l’Ufficio si rivolga al socio - il pagamento del credito della società, deve informare il contribuente con apposito avviso di liquidazione, dal quale, tramite l’esposizione delle ragioni in forza delle quali il destinatario dell’avviso è tenuto ad adempiere, devono emergere sia l’incasso di somme o l’attribuzione di beni, che il relativo valore, atteso che solo entro questi limiti può verificarsi la legittimità della pretesa.

**2. Esigibilità e diritto alla detrazione IVA: Cass. n. 28263/2020**

La Corte di Cassazione, con la pronuncia del 11 dicembre 2020, ha statuito che il diritto alla detrazione dell’IVA nasce nel momento in cui l’imposta detraibile diventa esigibile, ossia all’atto della cessione di beni o della prestazione di servizi. Il diritto alla detrazione è legato alla realizzazione effettiva della cessione di beni o della prestazione di servizi, con l’ulteriore effetto per cui, in difetto della cessione effettiva dei beni ovvero della prestazione dei servizi, un siffatto diritto non può sorgere, non essendo sufficiente che della medesima realizzazione sia fatta menzione nella relativa fattura. Ne deriva che il diritto alla detrazione è subordinato alla condizione che le operazioni corrispondenti siano state effettivamente realizzate, non ostandovi il principio della neutralità fiscale.

Il principio della neutralità fiscale non osta al diniego di detrarre l’IVA a monte opposto al destinatario di una fattura, a ragione dell’assenza di un’operazione imponibile, anche se, nell’avviso di accertamento in rettifica, indirizzato all’emittente della fattura, l’IVA dichiarata da quest’ultimo non è stata rettificata.

**3. Atto di devoluzione di beni al trust e costituzione di vincolo di destinazione: Cass. n. 27995/2020**

Con la pronuncia depositata il 7 dicembre 2020, la Suprema Corte ha affermato che, in tema di imposte di donazione, registro ed ipocatastale, la costituzione del vincolo di destinazione, nella specie, l'atto di istituzione di un trust, di cui all'art. 2, comma 47, d.l. n. 262 del 2006, conv. in l. n. 286 del 2006, non costituisce autonomo presupposto impositivo, essendo necessario un effettivo trasferimento di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale.

**4. Profili logico-giuridici della prova indiziaria nel processo tributario: Cass. n. 27982/2020**

Con la pronuncia del 7 dicembre 2020, la Corte di Cassazione ha avuto modo di chiarire che il divieto di *praesumptum de praesumpto* (che limiterebbe l'impiego delle presunzioni semplici ai casi nei quali il fatto noto è dimostrato con prove diverse dalle presunzioni o è percepito direttamente dal giudice ed escludendo le presunzioni di secondo grado), sembra scontare un approccio più teso a limitare, in via generale, l'inferenza presuntiva, che non a cogliere la logica che, in ogni caso, deve caratterizzare il ragionamento presuntivo. In altri termini, laddove la prova inferenziale sia caratterizzata da una serie "lineare" di inferenze, ove, cioè, per ogni singola inferenza, il giudice apprezzi, secondo i criteri di gravità, precisione e concordanza, che il fatto noto sia in grado di attribuire un adeguato grado di attendibilità al fatto ignorato, quest'ultimo, secondo logica, cessa di essere fatto ignorato e si configura come fatto noto, essendo, in tal modo, smontando l'equivoco logico che si cela dietro il divieto di doppia presunzione.

**5. Imposta sostitutiva su rivalutazione dei terreni edificabili - Manifestazione di volontà irretrattabile: Cass. n. 20044/2020**

In materia di plusvalenze, l'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del valore fiscale di un terreno, in quanto frutto di una libera scelta del contribuente, il quale opta per la rideterminazione del valore del bene, con conseguente versamento del dovuto nella prospettiva di un risparmio, in caso di futura cessione, non rientra tra le dichiarazioni di scienza suscettibili, in caso di errore, di essere corrette - salva l'ipotesi di errore obiettivamente riconoscibile ed essenziale ai sensi dell'art. 1428 c.c. -, bensì tra le manifestazioni di volontà irretrattabili, non sussistendo, pertanto, i presupposti per il ricorso alla procedura del rimborso ex art. 38 D.P.R. 602/1973.

È irrilevante, in sostanza, la circostanza che, al momento della effettiva cessione, il detto terreno non possedesse alcuna vocazione edificatoria e, quindi, la contribuente, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b), TUIR, non fosse tenuta a versare alcunché all'Erario a titolo di redditi diversi.

**6. Delimitazione soggettiva dell'esenzione dall'IVA per le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport (nel caso di specie, attività golfistica) e nozione di organismo senza fine di lucro: CGUE, 10 dicembre 2020, causa C-488/18**

Le esenzioni previste all'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva IVA, 2006/112/CE, costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione che mirano a evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA.

La lettera m) del citato paragrafo, restringendo l'esenzione delle prestazioni ivi indicate a quelle poste in essere da organizzazioni senza scopo di lucro, impone di considerare la nozione di "organismo senza fini di lucro", ai sensi di tale disposizione, come una nozione autonoma del diritto dell'Unione, la quale esige che, in caso di scioglimento di tale organismo, quest'ultimo non possa distribuire ai suoi membri gli utili che ha realizzato e che superano le quote di capitale versate da detti membri, nonché il valore corrente dei contributi in natura dagli stessi conferiti.

## NOVITÀ IN MATERIA DI TERZO SETTORE

**1. Lo scorso 10 dicembre il Consiglio nazionale dei commercialisti e degli esperti contabili (CNDCEC) ha pubblicato sul proprio sito le norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore. Di seguito alcune delle principali indicazioni fornite.**

Con il documento pubblicato lo scorso dicembre il CNCDEC fissa i principi deontologici che gli iscritti all'Albo sono tenuti a rispettare nello svolgimento dei loro incarichi nell'organo di controllo.

Tra le principali indicazioni, viene confermata la possibilità per gli enti del Terzo settore di scegliere tra un organo collegiale o monocratico. In entrambi i casi, viene specificato che l'incarico dovrà essere accettato in forma scritta, previa verifica dell'insussistenza di eventuali cause d'ineleggibilità, decadenza o incompatibilità, nonché del rispetto delle previsioni statutarie e di legge.

Il CNDCEC fornisce anche puntuali indicazioni sulle modalità di svolgimento delle riunioni dell'organo di controllo prevedendo che quest'ultimo sia tenuto a riunirsi almeno ogni 90 giorni, su convocazione del Presidente, eventualmente anche in modalità telematica.

Inoltre, vengono riempiti di contenuto quei doveri di vigilanza in forza dei quali l'organo sarà tenuto a verificare il rispetto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, la correttezza del bilancio d'esercizio e l'esito del bilancio sociale (per gli enti che vi sono tenuti).

## NOVITÀ IN TEMA DI START UP, INDUSTRIA 4.0, MARCHI E BREVETTI

### 1. Il decreto sul NutrInform Battery in Gazzetta

Lo scorso Giovedì, 10 Dicembre 2020, il mese comunica la pubblicazione in Gazzetta ufficiale del decreto interministeriale sottoscritto dai Ministri Stefano Patuanelli, Teresa Bellanova e Roberto Speranza che istituisce il sistema denominato "NutrInform Battery".

Più precisamente, tale sistema relativo all'etichettatura nutrizionale dei prodotti alimentari, è alternativo al sistema semaforico ed ha l'obiettivo di fornire ai consumatori informazioni nutrizionali chiare, semplici.

### 2. Domande internazionali di brevetto, Online le F.A.Q.

L'apertura della Fase nazionale di esame delle domande PCT, i cui dettagli sono stati definiti con il [Decreto Ministeriale del 2019](#) e con la [Circolare n. 610 del 2020](#), ha suscitato grande interesse a livello nazionale e internazionale. Pertanto, all'UIBM sono pervenuti numerosi quesiti sull'argomento, ai quali è stata fornita puntualmente risposta mediante un documento contenente tutte le FAQ (Frequently Asked Questions).

L'ingresso in fase nazionale è riservato solo alle domande internazionali di brevetto depositate dal 1° Luglio 2020, previa designazione dell'Italia all'interno della domanda internazionale di brevetto.

Infine, si ricorda poi che dal 1° Gennaio 2021 sarà pienamente operativo, nel portale dei servizi online dell'UIBM, il modulo per il deposito telematico delle richieste di ingresso nella fase nazionale di esame, selezionando, rispettivamente, le tipologie (i) "domanda di brevetto per invenzione industriale da PCT. Richiesta di ingresso in fase nazionale", ovvero, (ii) "domanda di brevetto per modello di utilità da PCT. Richiesta di ingresso in fase nazionale".

### 3. Digital Transformation, al via le domande per il nuovo incentivo

Si segnala che a partire dal 15 dicembre 2020 alle ore 12.00 è possibile presentare, solo *on line* attraverso la piattaforma informatica di Invitalia, le domande per Digital Transformation.

Nello specifico, quest'ultimo si sostanzia come un nuovo incentivo finalizzato alla trasformazione tecnologica e digitale dei processi produttivi delle micro, piccole e medie imprese. Istituito dal Decreto Crescita, promosso dal Ministero dello Sviluppo Economico e gestito da Invitalia. La dotazione finanziaria è di 100 milioni di euro.

I progetti finanziati puntano alla trasformazione tecnologica e digitale dei processi produttivi mediante tecnologie abilitanti individuate dal Piano nazionale Impresa 4.0 e/o tecnologie relative a soluzioni tecnologiche digitali di filiera.

Le agevolazioni sono concesse sulla base di una percentuale nominale dei costi e delle spese ammissibili pari al 50%, articolata in questo modo 40 % sotto forma di finanziamento agevolato e il restante 10 % sotto forma di contributo.

### 4. Start up, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto del Ministero dello Sviluppo Economico

Il 14 dicembre 2020 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 309 il decreto 18 settembre 2020 del Ministero dello Sviluppo Economico recante condizioni, modalità e termini per la concessione alle *start-up* innovative di **agevolazioni** finalizzate all'acquisizione di servizi prestati dagli attori **dell'ecosistema dell'innovazione**. Tale decreto, prevede due misure agevolative, al Capo II, il sostegno

alla realizzazione dei piani di attività e al Capo III, gli investimenti nel capitale di rischio delle start-up innovative. Le risorse finanziarie messe a disposizione risultano pari a **10.000.000,00**.

Rientrano tra i soggetti beneficiari le **start-up innovative** che, alla data di presentazione della domanda di agevolazione sono classificabili come **piccole imprese**; sono regolarmente **costituite da meno di 24 mesi** e iscritte nell'apposita sezione speciale del registro delle imprese; si trovano nelle **prime fasi di avviamento** dell'attività o nella prima fase di sperimentazione dell'idea d'impresa (*pre-seed*), oppure sono nella fase di creazione della combinazione *product/market fit (seed)*; hanno sede legale e operativa situata su tutto il territorio nazionale; non rientrano tra le imprese che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato, gli aiuti individuati quali illegali o incompatibili dalla Commissione europea; hanno restituito agevolazioni godute per le quali è stato disposto dal Ministero un ordine di recupero; sono nel pieno e libero esercizio dei propri diritti, non sono in liquidazione volontaria e non sono sottoposte a procedure concorsuali a fini liquidatori.

I progetti di sviluppo ammissibili devono presentare le seguenti caratteristiche: basarsi su una **soluzione innovativa** da proporre sul mercato, già individuata al momento della presentazione della domanda di agevolazione; prevedere l'impegno diretto dei soci dell'impresa proponente e/o di un *team* dotati di capacità tecniche e gestionali adeguate, ovvero prevedere il consolidamento del *team* e di tali capacità tramite la ricerca di professionalità reperibili sul mercato; essere finalizzato a realizzare il prototipo (Minimum Viable Product) o la prima applicazione industriale del prodotto o servizio per attestare i *feedback* dei clienti ed investitori.

## NOVITÀ IN MATERIA DI IVA

### 1. **Risposta ad interpello n. 575 del 2020: trattamento IVA delle integrazioni del corrispettivo.**

Con la risposta ad interpello n. 575, l'Amministrazione delle Entrate si sofferma sul trattamento da riservare, ai fini IVA, alle somme integrative a vario titolo previste per l'esecuzione di un contratto di subappalto, prevedendo che le stesse possono formare parte integrante del corrispettivo pattuito per l'esecuzione delle prestazioni e, di conseguenza, essere soggette ad IVA.

Il caso sottoposto all'Amministrazione finanziaria ha ad oggetto un contratto di appalto in virtù del quale la società Alfa si impegnava ad effettuare attività di deposito e movimentazione merci per conto della società Delta. Al fine di poter svolgere tali attività, la società Alfa stipulava a sua volta un contratto di subappalto con il consorzio Beta, il quale prestava i propri servizi tramite la consorziata Gamma. A seguito di alcune vicende che hanno interessato la società Delta, Alfa registrava una conseguente diminuzione della propria attività lavorativa legata al contratto di appalto, con conseguenti implicazioni sul sottostante contratto di subappalto stipulato con il consorzio Beta. Successivamente Alfa, avendo comunque ancora interesse ad usufruire dei servizi prestati dal consorzio Beta, si accordava con quest'ultimo per un prolungamento del contratto, impegnandosi a riconoscergli sia adeguamenti tariffari, sia una "provvista" con la quale la consorziata Gamma avrebbe potuto indennizzare i propri dipendenti colpiti da licenziamento.

Nel caso analizzato dall'Amministrazione finanziaria, in considerazione degli sviluppi successivi che hanno coinvolto la complessiva operazione, dunque il prolungamento dell'originario contratto e degli oneri reciprocamente assunti dalle parti, la stessa ha considerato come parte integrante del corrispettivo per l'esecuzione della commessa non solo gli adeguamenti tariffari, ma anche le somme corrisposte dalla società Alfa a titolo di provvista. Di conseguenza, si è concluso ammettendo che anche il complessivo corrispettivo così determinato deve essere ritenuto soggetto ad IVA con aliquota ordinaria.

### 2. **Risposta ad interpello n. 577 del 2020: precisazioni sullo split-payment**

Mediante la risposta ad interpello in commento, l'Amministrazione finanziaria ha reso precisazioni in merito al regime dello split-payment e, nello specifico, in merito ai destinatari dell'obbligo di fatturazione elettronica.

In proposito, si ricorda che il regime della scissione dei pagamenti, introdotto dalla legge di stabilità 2015, è disciplinato dall'art. 17-ter del d.P.R. n. 633/1972; tale norma stabilisce che per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di amministrazioni pubbliche, per le quali i cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di IVA, l'imposta è in ogni

caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze. Il comma 1-*bis* elenca alcuni soggetti destinatari di tale regime (quali, a titolo esemplificativo, enti pubblici economici, fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%, società controllate direttamente o indirettamente da amministrazioni pubbliche, etc.); alla disposizione citata si aggiunge quanto stabilito dalla circolare n. 27/E del 2017, la quale ha precisato che per l'individuazione delle Pubbliche amministrazioni può farsi riferimento esclusivo alle previsioni di cui all'art. 5-*bis* del decreto 23 gennaio 2015.

Il documento di prassi in commento si sofferma, poi, sull'obbligo di fattura elettronica, illustrando come tale obbligo sia stato esteso, con riguardo agli appalti pubblici, dal D.Lgs. n. 148/2018, che stabilisce che le disposizioni del decreto si applicano alle amministrazioni aggiudicatrici e agli enti aggiudicatori nonché alle amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, legge n. 196/2009. La platea di soggetti cui è destinato il D.Lgs. n. 148/2018 è, dunque, molto ampia, tuttavia, tale ampliamento dei destinatari dell'obbligo di fattura elettronica PA, non implica automaticamente che gli stessi soggetti siano anche compresi nell'ambito di applicazione dello split payment.

Infatti, l'elencazione dei soggetti destinatari delle due norme non coincide, costituendo l'art. 17-*ter*, comma 1, d.P.R. n. 633/1972 un sottoinsieme del più ampio novero dei soggetti che sono tenuti a ricevere la fattura elettronica per appalti pubblici. Ciò è, altresì, coerente con le diverse finalità perseguite dalle due disposizioni, ossia combattere l'evasione, per quanto concerne lo split payment e rendere uniforme a livello comunitario la fatturazione degli appalti pubblici, per quanto concerne la fattura PA.

### **3. Risposta ad interpello n. 580 del 2020: precisazioni sulle cessioni all'esportazione**

Con la risposta ad interpello n. 580, l'Agenzia delle Entrate ha reso precisazioni in merito alle cessioni all'esportazione e al corretto trattamento fiscale ai fini IVA applicabile alle stesse.

La fattispecie esaminata dall'Amministrazione finanziaria ha ad oggetto un'esportazione di tipo "triangolare", vale a dire un'esportazione connotata da una doppia cessione di beni e caratterizzata dal coinvolgimento di tre soggetti:

- il c.d. "primo cedente" che vende i beni ad un altro soggetto (c.d. "promotore") e su incarico di quest'ultimo provvede al trasporto dei beni al di fuori dell'Unione europea;
- il "promotore" della triangolazione, che acquista i beni dal primo cedente e, a sua volta, li cede al proprio cliente extra Ue, incaricando il "primo cedente" del trasporto al di fuori del territorio comunitario;
- il cessionario finale extra Ue che acquista i beni dal "promotore" e li riceve direttamente dal "primo cedente".

Il documento di prassi in commento provvede a riepilogare le condizioni che, secondo l'Agenzia delle Entrate, legittimano la doppia non imponibilità della cessione all'esportazione "triangolare", ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972, e cioè la circostanza che i beni siano trasportati o spediti al di fuori del territorio dell'Unione europea, il fatto che il trasporto o la spedizione dei beni all'estero avvenga direttamente a cura (o a nome) del "primo cedente", anche se su incarico del "promotore" della triangolazione, e il divieto per il "promotore" e per il cessionario extra Ue di acquisire la disponibilità dei beni all'interno del territorio dello Stato.

In relazione alle potenziali criticità connesse al trasporto dei beni, si ritiene che la circostanza secondo la quale il trasporto venga effettuato in nome e per conto del primo cedente da un vettore terzo, con modalità di consegna FOB sia sufficiente ad integrare quanto previsto dalla disciplina, ossia dall'art. 8, comma 1, lett. a) del d.P.R. n. 633/1972. Infatti, il T.U delle leggi doganali all'art. 130 disciplina il caso di uscita di merci dal territorio doganale per via marittima e aerea, sancendo che, in tale fattispecie le merci si considerano uscite dal territorio doganale salvo prova contraria, nel momento dell'imbarco sulle navi e sugli aeromobili.

L'Amministrazione Finanziaria, nella risoluzione ministeriale n. 416596 del 1986, ritiene che il trasporto con modalità di consegna FOB venga effettuato in nome e per conto del primo cedente da un vettore terzo, rispettando il requisito richiesto dalla normativa in esame.

Come previsto altresì dal T.U delle leggi doganali approvato con il D.P.R. n. 43/1973, l'art. 130 disciplina il caso di uscita di merci dal territorio doganale per via marittima e aerea, sancendo che, in tale fattispecie le merci si considerano uscite dal territorio doganale, salvo prova contraria, nel momento dell'imbarco sulle navi e sugli aeromobili. Con riferimento, invece, alla circostanza che i beni entrino nella disponibilità del promotore, si ritiene che nel caso prospettato il fatto che sia la stessa Società, prima

cessionaria, ad assemblare i beni non costituisca di per sé un ostacolo all'applicazione nella fattispecie in esame delle previsioni dell'art. 8, comma 1, lettera a), D.P.R. n. 633/1972.

Con la risoluzione n. 72/2000, la stessa Amministrazione ha precisato che la circostanza che i beni prima della loro spedizione all'estero siano sottoposti ad opera del promotore a test o collaudi per il controllo della rispondenza del macchinario prodotto ai requisiti costruttivi richiesti non costituisce consegna in Italia, trattandosi di meri fatti tecnici diretti esclusivamente a garantire la qualità ed il funzionamento dei beni prima della loro spedizione e non costituisce un ostacolo alla considerazione dell'operazione quale cessione all'esportazione ai sensi dell'art. 8, lettera a), D.P.R. n. 633/1972.

Alla luce di tali precisazioni, nel caso in esame, si ha certezza che la complessa operazione descritta è concepita, fin dall'origine, in vista del definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero.

L'istante, poi, chiede precisazioni in merito al diritto alla maturazione del plafond per gli esportatori abituali in capo ai soggetti coinvolti nell'operazione; sul punto, l'Amministrazione, come si prevede nell'art. 17, comma 3, del DI ed in linea con la precedente prassi fiscale, ricorda che la possibilità di acquistare beni e/o servizi senza addebito di IVA è riconosciuta anche alle società estere che hanno nominato un rappresentante fiscale in Italia o che ivi si sono identificate, ove sussistano le condizioni richieste dalla normativa. In aggiunta, si è chiesto alla Amministrazione finanziaria se il soggetto non stabilito in Italia che ponga in essere in qualità di primo cedente una cd. triangolare all'esportazione non imponibile ai fini IVA, debba considerarsi un debitore d'imposta in Italia, applicandosi l'art. 17, comma 2, del DI.

L'articolo appena citato, nel dettaglio, prevede l'applicazione del meccanismo del "*reverse charge*" per tutte le operazioni imponibili in Italia effettuate da un soggetto non residente, ancorché direttamente identificato. Il "*reverse charge*", richiede come presupposto applicativo dell'inversione contabile l'imponibilità dell'operazione. Tale sistema non si applica, invece, nell'ipotesi in cui l'operazione sia non imponibile agli effetti dell'IVA. Inoltre, come previsto dalla Circ. 12/E del 2015, nel caso di estrazione di beni da un deposito IVA, se il bene estratto è oggetto di una cessione all'esportazione, la fattura va emessa in regime di non imponibilità IVA a norma dell'art. 8, primo comma, lettere a) o b), del D.P.R. n. 633 del 1972, a seconda che l'invio o il trasporto fuori dal territorio comunitario sia effettuato a cura o a nome del cedente ovvero a cura o a nome del cessionario non residente.

Pertanto, ritornando al caso di specie, l'operazione oggetto di interpello può essere considerata una cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a) del DPR n. 633/1972. Ne consegue che non trova applicazione la previsione di cui all'art. 17 comma 2 nei confronti della Società non stabilita in Italia. La circostanza che i beni, prima della loro spedizione all'estero, siano sottoposti ad opera del promotore a test o collaudi per il controllo della rispondenza del macchinario prodotto ai requisiti costruttivi richiesti non costituisce consegna in Italia, trattandosi di meri fatti tecnici diretti esclusivamente a garantire la qualità ed il funzionamento dei beni prima della loro spedizione e non costituisce un ostacolo alla considerazione dell'operazione quale cessione all'esportazione ai sensi dell'art. 8, lettera a), D.P.R. n. 633/1972.

In tale ipotesi, sembra esserci una deroga della tassazione della cessione di beni ai fini IVA, in base al luogo di destinazione degli stessi.

Ciò posto, la Società istante chiede altresì conferma dell'irrelevanza del soggetto esportatore ai fini della qualificazione dell'operazione.

Sul punto, l'Amministrazione finanziaria concorda con la società istante che la non imponibilità dell'operazione, di cui all'art. 8, primo comma, lett. a) del DPR n. 633/1972, è legata alla circostanza che il trasporto dei beni fuori dall'UE sia curato direttamente dal cedente, indipendentemente da chi curi l'operazione ai fini doganali.

Pertanto, si ribadisce che la fruizione della non imponibilità all'imposta è subordinata alla messa a bordo dei beni da parte del cedente (direttamente o dando incarico terzi), indipendentemente dalla circostanza che la bolletta di esportazione sia intestata alla Società Istante.

Conseguentemente, nel caso di specie, si conferma il riconoscimento del beneficio della non imponibilità IVA alla Prima Compravendita, prescindendo dal fatto che il primo cedente non sia anche l'esportatore ai fini doganali, in quanto si pone rilevanza esclusiva a requisito del trasporto della merce fuori dal territorio comunitario, effettuato dal soggetto cedente o da terzi per suo conto.

Infine, con riguardo all'ultimo quesito, la Società ha chiesto chiarimenti in ordine alla corretta interpretazione delle norme volte a regolare la prova all'esportazione da parte di entrambi i soggetti coinvolti nell'operazione.

A tal proposito, l'art. 8 del DPR n. 633/1972 prevede che l'esportazione risulti da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura, ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento, o, se questa non è prescritta, sul documento di cui all'articolo 21, quarto comma, secondo periodo.

Superata la prova dell'esportazione, coincidente con il visto apposto sulla fattura emessa nei confronti del proprio cessionario dall'ufficio doganale, assume rilevanza a titolo di prova il documento "risultati di uscita", registrato sul sistema doganale Aida, a seguito dell'invio della dichiarazione di esportazione in via informatizzata.

Ciò che rileva, pertanto, sono i dati contenuti nel sistema AIDA e non l'eventuale stampa di tale comunicazione detenuta dall'operatore.

Inoltre, la regolare uscita della merce può essere accertata dallo stesso operatore, consultando un'apposita sezione del sito istituzionale dell'Agenzia, mediante la digitazione del codice dell'operazione ovvero del *Movement reference number* (MRN). Tale numero è riportato sul DAE che viene rilasciato dall'Amministrazione doganale al momento della presentazione della dichiarazione doganale.

Tuttavia, rimane immutata la necessità che la prova dell'esportazione sia fornita da ambedue gli operatori nazionali coinvolti nell'operazione triangolare.

Nessun cambiamento, inoltre, interviene sull'ulteriore eventuale documentazione richiesta per motivi fiscali, come precisato nella Circolare 35/1997.

In particolare, la prova dell'esportazione dei beni sarà costituita dal visto apposto sulla fattura emessa nei confronti del proprio cessionario dall'ufficio doganale, all'atto del compimento delle operazioni doganali di esportazione, con l'indicazione degli estremi del documento doganale emesso, integrato successivamente con la menzione dell'uscita dei beni dalla Comunità, apposta dallo stesso ufficio doganale su presentazione dell'esemplare del documento di esportazione munito del visto della dogana di uscita. In alternativa, è possibile comprovare l'effettiva uscita dei beni dalla Comunità, conservando insieme alla fattura di cessione copia o fotocopia del documento doganale vistato dalla dogana di uscita".

Pertanto, al fine di provare l'esportazione, il primo cedente dovrà compiere alcuni adempimenti.

Questi sono:

*i)* apposizione del visto doganale sulla fattura emessa nei confronti del primo cessionario e presentata all'atto dell'esportazione. Nel caso in cui la verifica avviene sul sistema AIDA e il MRN risulti chiuso (uscita conclusa), le fatture ad esso associate sono da considerarsi vistate ai fini della non imponibilità IVA.

*ii)* successiva integrazione con la menzione dell'uscita dei beni dal territorio dell'Ue o in alternativa, copia del documento doganale d'esportazione, intestato al promotore e contenente il riferimento alla triangolazione, unitamente alla stampa del messaggio di uscita.

#### **4. Risposta ad interpello n. 581 del 2020: aliquota IVA applicabile alla cessione di alimenti e bevande**

Con la risposta ad interpello n. 581, l'Agenzia delle Entrate ritorna ad affrontare la questione relativa all'aliquota IVA applicabile alle cessioni di alimenti e bevande, focalizzandosi, nello specifico, sulla cessione degli stessi precedentemente ordinati mediante un'app.

L'Amministrazione, nel rendere il chiarimento, esclude che l'utilizzo di un'applicazione internet che consente di effettuare gli ordini a distanza e di eseguire il servizio di asporto, possa qualificarsi come somministrazione soggette ad aliquota IVA del 10%, di cui alla Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972. Secondo l'istante, invece, l'operazione vi potrebbe, appunto, rientrare in quanto caratterizzata da una commistione di prestazioni di "dare" e di "fare", con un'evidente prevalenza di quest'ultima componente.

L'Agenzia richiama, nello specifico, i principi affermati nella giurisprudenza comunitaria (Corte di Giustizia Ue, cause riunite C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09 del 10 marzo 2011), secondo cui tra gli elementi qualificanti un'operazione di ristorazione, idonei a distinguere quest'ultima dalla mera cessione di alimenti da asportare, vi sono, tipicamente, la cottura dei cibi, la loro consegna materiale su un sostegno, la disponibilità di un'infrastruttura comprendente una sala di ristoro con servizi annessi, arredi e stoviglie e l'eventuale presenza di personale per il servizio al tavolo. Il servizio offerto mediante l'utilizzo



di un'applicazione per effettuare gli ordini e il pagamento non consente, invece, di ricondurre l'operazione alle somministrazioni di alimenti e bevande, a causa della mancanza degli elementi ritenuti "qualificanti" dalla Corte di Giustizia Ue. Inoltre, nel caso concreto, la preparazione del prodotto sembra richiedere essenzialmente azioni standardizzate, effettuate in modo costante e regolare; di conseguenza, il lavoro umano di preparazione, che si sostanzia in un "fare" non può essere considerato quale elemento preponderante dell'operazione.

Al contrario, l'utilizzo dell'applicazione, rende prevalente l'elemento di "dare", qualificando l'operazione come cessione autonoma di beni, da assoggettare a IVA secondo l'aliquota propria di ciascun prodotto.

#### **5. Risposta ad interpello n. 582 del 2020: trattamento IVA dei buoni sconto**

Con tale risposta ad interpello l'Ufficio chiarisce che i buoni-sconto sono fuori dalla disciplina dei voucher. In particolare, il caso esaminato dall'Amministrazione riguarda un operatore che vende i prodotti a piccoli rivenditori operanti nella grande distribuzione e che, per incentivare le vendite, adotta un programma promozionale attraverso il cd. "buono sconto immediato alla cassa". Il prodotto arriva ai rivenditori munito di un tagliando grazie al quale il cliente finale ha diritto ad uno sconto indicato sul tagliando. Il buono indica un valore facciale inclusivo dell'IVA al 22% da scontare alla cassa presso una rete di esercizi convenzionati. Spetta successivamente alla società istante provvedere al rimborso del valore nominale dei buoni. A fronte del complesso schema la società presenta alcuni specifici quesiti all'Agenzia delle Entrate dei quali riguarda la possibilità di applicare al caso di specie le disposizioni normative che regolano il trattamento IVA dei voucher. Sul punto arriva la risposta negativa dell'Amministrazione stando alla quale nelle nuove regole IVA sui voucher (siano essi multiuso che monouso), non rientrano i c.d. buoni sconto. Tali strumenti, infatti, conferiscono al titolare solo il diritto ad uno sconto all'atto dell'acquisto di beni o servizi, ma non il diritto a ricevere gli stessi. Trattasi di una differenza di fondamentale importanza utile nel caso di specie ad escludere l'applicabilità del regime IVA dei voucher. A fronte di tale inquadramento, dunque, il rimborso pari al valore nominale dei buoni sconto che effettua la società istante in favore dei propri rivenditori non sarà soggetto ad IVA. In conseguenza di ciò si pongono tuttavia, secondo l'istante, due ulteriori questioni. La prima legata alla possibilità di emettere nota di variazione, ex art. 26 del decreto IVA, di ammontare pari al valore nominale del buono sconto e la seconda, riguardante il diritto per l'istante, di recuperare in detrazione l'imposta incorporata nel buono-sconto. Secondo l'Agenzia nel caso di specie si intendono soddisfatti i requisiti per l'emissione della nota di variazione anche quando gli sconti o gli abbuoni sono concessi a un soggetto diverso da quello con il quale è stata effettuata l'operazione originaria (il cliente finale). È possibile inoltre, secondo l'Ufficio, l'emissione di un unico documento di variazione per tutti i buoni rimborsati in un determinato periodo purchè siano individuate univocamente le transazioni. Infine, con riferimento al diritto alla detrazione dell'IVA recuperata con la nota di variazione l'Agenzia sottolinea che questo può essere esercitato entro il termine di cui all'articolo 26 del decreto IVA. Ovvero con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto (fino al 31 dicembre 2016) oppure, dal 1° gennaio 2017, con la dichiarazione relativa allo stesso anno in cui è sorto il diritto. Pertanto, nel caso di specie il recupero è riconosciuto solo per i buoni rimborsati nel periodo 2020 e negli anni futuri.

#### **6. Risposta ad interpello n. 585 del 2020: trattamento IVA in relazione al contratto di noleggio dei beni anti-Covid**

Con la risposta a interpello n. 585 del 14 dicembre 2020, l'Agenzia delle Entrate fornisce ulteriori indicazioni in merito all'applicazione dell'IVA agevolata su beni considerati necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, di cui all'art. 124 del decreto Rilancio.

Si ricorda, in proposito, che le cessioni dei beni indicati sono esenti da IVA, se effettuate entro il 31 dicembre 2020, mentre se effettuate a partire dal 1° gennaio 2021, le cessioni sono assoggettate all'aliquota IVA del 5%.

Nel rendere la precisazione, l'Agenzia si sofferma, in particolare, sul trattamento IVA da applicare a tali beni qualora siano forniti mediante contratto di noleggio, specificando che l'esenzione IVA, fino a dicembre 2020, e l'applicazione dell'aliquota IVA al 5%, può essere applicata anche in caso di fornitura mediante noleggio. Ai fini del trattamento agevolativo, inoltre, non è rilevante che gli strumenti siano specificamente utilizzati per la prevenzione, la diagnosi e la cura del Covid-19, bensì è essenziale la finalità sanitaria.

Per quanto concerne, invece, la decorrenza dei regimi di esenzione e, successivamente, con aliquota al 5%, l'Agenzia delle Entrate ritiene che si debba far riferimento al momento di effettuazione dell'operazione e, quindi, della prestazione del servizio di noleggio e non alla data del contratto. Di conseguenza, le fatture emesse dal 20 maggio 2020 al 31 dicembre 2020 sono in esenzione da IVA, secondo quanto disposto dall'articolo 124, comma 2, del Dl n. 34/2020. Infine, per le stesse operazioni effettuate dal 1° gennaio 2021, se ne ricorrono le condizioni, è possibile beneficiare della aliquota IVA agevolata del 4% prevista dal n. 41-*quater*, della Tabella A, parte II, allegata a d.P.R. n. 633/1972, anziché di quella prevista dall'articolo 124 del Dl n. 34/2020.

## ALTRE NOVITÀ

### 1. **Provvedimento Agenzia delle Entrate dell'11 dicembre 2020**

Si segnala il provvedimento reso dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, in data 11 dicembre 2020, con il quale è stata estesa di un anno la validità delle deleghe, in scadenza tra il 15 dicembre 2020 e il 31 gennaio 2021, conferite dagli operatori economici agli intermediari per il corretto adempimento degli obblighi fiscali in materia di fatturazione elettronica e dei corrispettivi telematici.

Il rinvio è stato reso necessario a seguito di numerose criticità sollevate dalle associazioni di categoria e dagli ordini professionali in riferimento alle misure restrittive e limitative degli spostamenti imposti a causa dell'attuale situazione emergenziale; nello specifico, è risultato particolarmente difficoltoso acquisire il modulo di delega con la firma in originale del cliente.

### 2. **Decreto MEF 4 dicembre 2020: fissazione delle scadenze per il versamento delle accise su alcuni prodotti**

Il ministero dell'Economia e delle Finanze ha reso le istruzioni per procedere al pagamento delle imposte su alcuni prodotti immessi in commercio tra il 1° e il 15 dicembre 2020; nello specifico, si tratta delle accise sull'alcool etilico, le bevande alcoliche e i prodotti energetici diversi dal gas naturale, carbone, lignite e *coke*.

A tal proposito, si segnala il decreto del MEF, pubblicato in G.U. in data 14 dicembre 2020, che fissa il termine per chi utilizza il modello F24 e quello per chi paga direttamente in Tesoreria. Il provvedimento è emesso in base alle disposizioni di cui all'art. 3, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti le imposte sulla produzione e le nuove scadenze sono così articolate:

- a) per chi sceglie di versare con il modello F24, senza possibilità di compensazione di eventuali crediti, il termine ultimo è il 18 dicembre;
- b) se il pagamento è eseguito direttamente presso la tesoreria dello Stato o tramite conto corrente postale o bonifico indirizzato alla stessa Tesoreria, l'ultima data utile scivola al 28 dicembre.

\*\*\*\*

Nel restare a Vs. disposizione per eventuali approfondimenti e/o chiarimenti, porgiamo Cordiali saluti.

**ENBIC - Studio ACTA**