



Roma, Li 23 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.

In data 18 dicembre 2020, il decreto è stato approvato con il nuovo titolo "*Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, recante 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*".

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. Riqualficazione energetica ed agevolazioni tributarie: Cass. n. 29019/2020

Con l'ordinanza del 17 dicembre 2020, la Corte di Cassazione ha avuto modo di affermare che, come può evincersi dalla letterale interpretazione del chiaro dettato normativo, di cui all'art. 1, commi 344 e ss. della l. n. 296 del 2006, tra i soggetti ammessi a godere del beneficio fiscale previsto per le spese relative ad interventi di riqualficazione energetica di edifici esistenti, rientrano anche i titolari di reddito d'impresa - incluse le società - i quali abbiano sostenuto spese per l'esecuzione degli interventi di risparmio energetico su edifici concessi in locazione a terzi.

L'esclusione di limitazioni, all'agevolazione in esame, di carattere soggettivo od oggettivo e la conseguente generalizzata operatività della detrazione d'imposta, sono coerenti con la ratio della disposizione citata che mira ad incentivare il miglioramento energetico.

2. Contraddittorio endoprocedimentale e tributi non armonizzati – Dichiarazioni di terzo e loro valore probatorio

La Suprema Corte ha statuito, con l'ordinanza del 17 dicembre 2020, che, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata, in relazione ai soli tributi "armonizzati", da un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia fornito la cd. "prova di resistenza", ossia abbia assolto l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, escludendo un'opposizione meramente pretestuosa.

Inoltre, i Giudici di legittimità hanno proseguito affermando che nel processo tributario, le dichiarazioni del terzo, acquisite dalla polizia tributaria nel corso di un'ispezione e trasfuse nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito dall'avviso di accertamento, hanno valore meramente indiziario, concorrendo a formare il convincimento del giudice, qualora confortate da altri elementi di prova.

Tuttavia, tali dichiarazioni del terzo possono, nel concorso di particolari circostanze e, in particolare, quando abbiano valore confessorio, integrare non un mero indizio, ma una prova presuntiva, ai sensi dell'art. 2729 c.c., idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica, da parte dell'Amministrazione finanziaria.

3. Notifica della cartella di pagamento al socio, *beneficium excussionis* e onere della prova: Cass., SS.UU. n. 28709/2020

Le Sezioni Unite della Suprema Corte, con la sentenza depositata il 16 dicembre 2020, si sono pronunciate sulla possibilità, per il socio illimitatamente responsabile, di far valere il beneficio della preventiva escussione a seguito della notifica della cartella di pagamento.

In particolare, i Giudici di legittimità hanno statuito che il socio di società di persone può impugnare la cartella notificatagli personalmente eccependo la violazione del beneficio della preventiva escussione del patrimonio sociale. In questo caso, se si tratta di società semplice o irregolare, incombe sul socio l'onere di provare la capienza del patrimonio sociale, su cui il creditore potrà soddisfarsi in tutto o in parte.

Diversamente, per le società in nome collettivo, in accomandita semplice o per azioni, è l'Amministrazione creditrice a dover provare l'insufficienza totale o parziale del patrimonio sociale, salva la certezza dell'insufficienza medesima, come nel caso della cancellazione della società.

4. *Transfer pricing*, requisiti: CTR Bolzano, n. 55/2/2020

La Commissione di secondo grado di Bolzano, con la sentenza in commento, si è espressa sull'applicabilità della normativa sui prezzi di trasferimento.

Nello specifico, i Giudici di merito hanno affermato, in relazione al requisito soggettivo, che esso non è integrato da una partecipazione inferiore al 50%, la quale, in assenza di ulteriori elementi, comporta l'assenza di controllo, necessario ai fini dell'applicazione della normativa di *transfer pricing*.

Nel caso di specie, le Commissioni hanno escluso la succitata applicazione ad un finanziamento concesso da una società italiana ad una società cilena controllata al 48%, poiché tale percentuale non consente un controllo né di fatto, né di diritto. In particolare, la partecipata era amministrata da tre direttori che dovevano prendere decisioni all'unanimità, di cui uno solo era nominato dalla contribuente.

L'esistenza di tale rapporto partecipativo consentiva di esercitare una certa influenza, ma non integrava il requisito del controllo, cosicché le due società non potevano essere considerate come imprese associate facenti parte dello stesso gruppo, con la conseguente non applicabilità dell'art. 110, comma 7, TUIR.

5. Delimitazione dell'esenzione IVA: CGUE, 17 dicembre 2020, causa C449/19

Una normativa nazionale che esenta dall'IVA la fornitura di calore da parte di un'associazione di proprietari di alloggi ai suoi membri, contrasta con la disciplina di cui alla direttiva IVA, 2006/112/CE.

Benché quest'ultima preveda che gli Stati membri possano esentare dall'IVA l'affitto e la locazione di beni immobili, non è, al contrario, consentito esentare dall'IVA la fornitura di calore da parte di un'associazione di proprietari di alloggi ai suoi membri.

Se, difatti, la locazione di beni immobili, pur essendo un'attività economica, costituisce un'attività relativamente passiva, che non produce un valore aggiunto significativo, lo stesso non può dirsi la fornitura di calore, la quale costituisce una cessione di beni, in quanto tale soggetta all'IVA.

NOVITÀ IN MATERIA DI TERZO SETTORE

1. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 80 del 2020

Lo scorso 21 dicembre l'Agenzia delle entrate ha pubblicato sul proprio sito la risoluzione n. 80/2020 in merito alla possibilità di beneficiare delle agevolazioni previste dall'articolo 66 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27 per chi dona dispositivi informatici per permettere agli studenti di accedere alla didattica a distanza.

Di seguito i principali chiarimenti forniti.

L'Agenzia delle entrate con la risoluzione in esame ritiene che le donazioni effettuate da persone fisiche, enti non commerciali, enti religiosi civilmente riconosciuti e soggetti titolari di reddito d'impresa aventi ad oggetto misure di sostenimento della didattica a distanza (DAD) per studenti che frequentano istituti scolastici di ogni ordine e grado, sia pubblici che privati, rientrino nell'ambito applicativo dell'articolo 66 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27.

Le agevolazioni fiscali previste dalla norma sono state infatti pensate per le erogazioni liberali volte a finanziare gli interventi per la gestione dell'emergenza epidemiologia.

Sul punto, l'Agenzia delle entrate ritiene che la DAD possa essere considerata una metodologia didattica attuata come conseguenza diretta della gestione epidemiologica in atto.

Tuttavia, al fine di fruire delle agevolazioni previste dall'art. 66 è necessario che i beneficiari di tali donazioni siano uno dei soggetti indicati da comma 1 e 2 dell'art. 66.

È stato chiarito anche che la disposizione in oggetto non si applica per le erogazioni emesse direttamente agli Istituti scolastici. Tale fattispecie, infatti, già beneficia dell'art. 15, comma 1, lett. i–octies), del TUIR, in base al quale le persone fisiche possono fruire di una detrazione pari al 19 per cento dell'erogazione stessa senza limiti di importo.

Diversamente, i soggetti titolari di reddito di impresa possono beneficiare della deducibilità, ai sensi dell'articolo 100, comma 2, lettera o-bis) del TUIR, delle erogazioni liberali finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa, nel limite del 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui.

2. L'art. 108 del DDL Bilancio: emendamenti

Il 20 dicembre scorso è stato pubblicato sul sito della Camera l'allegato al comunicato delle Giunte e delle Commissioni in merito all'approvazione dell'emendamento al DDL Bilancio, che prevede lo stralcio dell'art. 108.

Di seguito alcuni dettagli.

Con l'emendamento in questione viene stralciato dal testo originario l'art. 108 del DDL bilancio che avrebbe comportato l'inclusione in campo IVA di alcune prestazioni rese dagli enti associativi.

La disposizione così come inizialmente formulata, infatti, mirava alla definizione della procedura d'infrazione 2008/2010 avviata dalla Commissione UE nei confronti dell'Italia per l'illegittimità delle disposizioni contenute nell'art. 4, commi 4 e 5 del D.P.R. n. 633/1972, che prevedono l'esclusione dal campo IVA di alcune particolari categorie di prestazioni.

Con lo stralcio della disposizione, pertanto, le quote supplementari ed i corrispettivi versati ad i soci continuano ad essere esclusi dal campo IVA senza dover scontare il regime di esenzione come previsto dalla disposizione dell'art. 108.

3. Nomina dei revisori legali dei conti e dei componenti degli organi di controllo negli enti del Terzo settore

Il Consiglio nazionale dei commercialisti e degli esperti contabili (CNDCEC) ha pubblicato sul proprio sito le indicazioni relative alla fase di nomina dei revisori legali dei conti e dei componenti degli organi di controllo negli enti del Terzo settore nel periodo transitorio alla luce della nota n. 11560 del 2 novembre 2020 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Di seguito alcune delle principali indicazioni.

Il documento in oggetto fornisce alcuni chiarimenti in merito alla necessità per gli enti del Terzo settore (ETS) di nominare l'organo di controllo o il revisore legale dei conti al superamento dei limiti dimensionali previsti dall'art. 30 e 31 del D.lgs. n. 117/2017 (CTS) alla luce della nota del Ministero del Lavoro. Secondo il CNDCEC, gli ETS – laddove tenuti – potranno individuare l'organo di controllo nella prima assemblea utile successiva alla Nota ministeriale. In altri termini nel corso dell'assemblea di

approvazione del bilancio di esercizio 2020, tenuta generalmente nella primavera dell'esercizio successivo alla data di chiusura di quest'ultimo. Ciò in quanto in linea generale il rinnovo degli organi sociali coincide con l'approvazione del bilancio di esercizio degli enti non commerciali.

Discorso diverso per le ONLUS, che pur avendo approvato le modifiche statutarie di adeguamento al CTS ne abbiano rinviato l'efficacia a seguito dell'iscrizione nel Registro.

In tal caso, il CNDCEC ritiene che tali categorie di enti non siano tenute a nominare l'organo di controllo/ revisore fino al venir meno della qualifica ONLUS (continuando ad applicare, nella fase transitoria, le norme del D.lgs. 460/97).

Qualora gli enti abbiano già provveduto ad adeguare i propri Statuti al CTS e a nominare l'organo di controllo, invece, il professionista incaricato potrà svolgere regolarmente la propria attività.

Per quanto riguarda la nomina del revisore legale dei conti, che se obbligatoria dovrebbe essere effettuata con l'approvazione del bilancio 2020, il Consiglio ritiene che il soggetto incaricato ad oggi non avrebbe gli strumenti tecnici di riferimento per esercitare la revisione, in quanto la modulistica del bilancio d'esercizio degli ETS entrerà in vigore a partire dal 2021 e i principi contabili non sono stati ancora emanati.

4. Parere n. 2061/2020 del Consiglio di Stato

Il 18 dicembre 2020 il Consiglio di Stato ha pubblicato sul proprio sito il parere n. 2061/2020 con il quale ha censurato lo schema di decreto attuativo dell'articolo 81 del DI 104/2020 (Decreto agosto). Di seguito i principali rilievi.

Con il parere reso lo scorso 18 dicembre il Consiglio di Stato per consentire la completa attuazione della disposizione prevista dall'art. 81 del D.l. n. 104/2020, con cui viene introdotto un credito di imposta volto ad incentivare gli investimenti in campagne pubblicitarie nei confronti di leghe che organizzano campionati nazionali a squadre nell'ambito delle discipline olimpiche e paraolimpiche, società sportive professionistiche e società e associazioni sportive dilettantistiche (Asd e Ssd) iscritte nel registro Coni, ha richiesto al Dipartimento dello Sport di modificare alcune parti del decreto attuativo.

Pertanto, ai fini dell'erogazione di tale agevolazione, bisognerà attendere le modifiche richieste.

5. Decreto direttoriale sugli enti ammessi a beneficiare del contributo dell'art. 67 del d. L. 34/2020

Il 20 dicembre 2020, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha pubblicato sul proprio sito il Decreto direttoriale sugli enti ammessi a beneficiare del contributo dell'art. 67 del d.l. n. 34/2020.

Di seguito i dettagli del Decreto. Con il provvedimento in oggetto il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha reso noto l'elenco degli enti del Terzo settore a rilevanza nazionale ammessi a beneficiare del contributo ad incremento del Fondo Terzo Settore di cui all'articolo 67 del decreto -legge n. 34/2020, convertito dalla legge n. 77/ 2020.

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

1. Fondo EUIPO a sostegno delle PMI, al via la campagna di comunicazione

A partire dallo scorso 18 dicembre 2020, è aperta la campagna di comunicazione del nuovo Fondo a favore delle PMI dei paesi UE, finanziato e gestito dall' Ufficio dell'Unione europea per la proprietà intellettuale (EUIPO), in collaborazione con il programma COSME dell'Unione europea.

Sulla scorta di quanto precede, si rileva che le piccole e medie imprese italiane risultano beneficiarie del rimborso del 50% delle tasse di base delle domande di marchio, disegno o modello depositate presso l'EUIPO ovvero presso l'UIBM.

Il primo bando EUIPO per la presentazione delle richieste si aprirà il prossimo 11 gennaio 2021 (nel corso del 2021 sono previsti cinque bandi).

2. Fondo per la gestione delle crisi d'impresa, il decreto pubblicato in Gazzetta

Mercoledì 16 dicembre 2020, è stato pubblicato in Gazzetta il decreto del Ministro dello Sviluppo economico, Stefano Patuanelli, che rende operativo il Fondo per la salvaguardia dei livelli occupazionali e la prosecuzione dell'attività d'impresa, istituito dal Decreto Rilancio.

Nello specifico, tale Fondo che consente allo Stato, attraverso Invitalia, di poter entrare nel capitale delle aziende in crisi per un ammontare massimo di 10 milioni di euro e per un periodo non superiore a 5 anni.

Il Fondo si pone quale obiettivo quello di facilitare la ristrutturazione di imprese in difficoltà, prevedendo una combinazione di aiuti all'investimento e alle tutele occupazionali.

In merito ai soggetti beneficiari, oltre alle aziende titolari di marchi storici di interesse nazionale, possono accedere allo strumento le imprese con oltre 250 dipendenti o che, indipendentemente dal numero degli occupati, detengono beni e rapporti di rilevanza strategica per l'Italia, ricoprendo un ruolo chiave nel promuovere lo sviluppo e il benessere della collettività.

3. Poli europei di innovazione digitale, selezionati i progetti che parteciperanno alla gara promossa dalla Commissione europea

Il Ministero dello Sviluppo economico, il Ministero dell'Università e della ricerca e il Ministero per l'Innovazione tecnologica e la digitalizzazione hanno selezionato i 45 progetti nazionali che parteciperanno alla gara ristretta promossa dalla Commissione europea per l'istituzione della rete degli EDIH (*European Digital Innovation Hubs*).

Relativamente ai progetti selezionati, si rileva come la rete dei Poli di innovazione copra omogeneamente il territorio nazionale, con il 40% di proposte a valenza nazionale e circa il 60% con focus regionale, tali da interessare tutte le Regioni.

4. Online la nuova piattaforma per il servizio telematico “Prema”

Lo scorso 16 dicembre 2020, il MISE ha comunicato che il servizio online Prema (servizio telematico per le comunicazioni di concorsi ed operazioni a premi, attraverso il quale le imprese inviano le comunicazioni al Ministero e possono verificarne online lo stato di avanzamento) è stato reingegnerizzato per garantire i migliori standard di sicurezza e compatibilità con i browser di ultima generazione.

Più precisamente, la nuova piattaforma rende più facile e intuitiva la compilazione delle comunicazioni. A supporto degli utenti è stata, inoltre, attivata una specifica sezione di assistenza.

5. Due Accordi per l’innovazione e di sviluppo

Lo scorso 21 dicembre 2020, il Ministro dello Sviluppo economico Stefano Patuanelli ha firmato due decreti che autorizzano un Accordo per l’innovazione con il Gruppo Salvatore Ferragamo S.P.A, che coinvolge la Regione Toscana, e un Accordo di sviluppo con l’azienda Sterilgarda Alimenti S.P.A., che coinvolge la Regione Lombardia.

Nello specifico, i due Accordi si pongono quale scopo quello di incentivare gli investimenti in ricerca e sviluppo al fine di sostenere interventi di considerevole impatto tecnologico e dimensionale, in grado di incidere sulla capacità competitiva delle imprese.

Con lo scopo di realizzare prodotti e processi produttivi innovativi, sono previsti investimenti complessivi pari a circa 51 milioni di euro, a sostegno dei quali il MISE ha messo a disposizione circa 15 milioni di euro di agevolazioni.

6. Startup, pubblicata la Relazione annuale al Parlamento

Da quanto segnala la Relazione annuale al Parlamento, le *startup* innovative, continuano a crescere, e hanno superato le 10mila unità registrando un incremento di quasi il 12% rispetto al 2018, accompagnato da un aumento del fatturato di più del 46% e una produzione pari a 1,2 miliardi di euro. Per quanto attiene alle PMI innovative, nel report emerge che hanno superato la soglia delle 1.300 unità, il cui valore della produzione arriva a 4,1 miliardi di euro.

Nelle *startup* e PMI innovative sono coinvolte oltre 85.000 unità lavorative, con un incremento di poco meno del 26%, rispetto al 2018. In merito al comparto operativo, dal report si rileva che la maggior parte delle *startup* (quasi il 75%) svolge servizi alle imprese (in particolare servizi ICT), ma rilevante appare l’incidenza delle startup culturali e creative (pari al 37,7%) e delle imprese energetiche e green sul totale delle startup innovative (14,6%).

Emerge, altresì, che il 43% delle *startup* innovative del settore dei servizi alle imprese ha dichiarato di operare con le Tecnologie 4.0 (ICT, telecomunicazioni, intelligenza artificiale e green economy).

Dai primi mesi del 2020, il nostro Paese si è trovato a dover affrontare una sfida inaspettata e senza precedenti. A dimostrazione dell’elevata capacità di resilienza e di adattamento, nel corso del 2020, malgrado la crisi, il numero di startup innovative iscritte alla sezione speciale del Registro delle Imprese è continuato a crescere (+ 10,4%), superando, nel novembre 2020, la soglia delle 12.000 unità.

Tali imprese hanno superato le difficili prove a cui sono state sottoposte, a seguito dell'emergenza sanitaria del 2020, grazie ai punti di forza che le caratterizzano, quali la forte attitudine al digitale e lo *smart working*, la velocità e la flessibilità nel rispondere alle nuove esigenze, l'elevato livello di competenze tecniche e informatiche.

NOVITÀ IN MATERIA DI IVA

1. **Risposta ad interpello n. 581 del 2020: somministrazione al pubblico di alimenti e bevande**

Con la risposta ad interpello n. 581 del 2020, l'Agenzia delle Entrate si è soffermata sull'aliquota IVA applicabile alla cessione e alla somministrazione di alimenti e bevande.

Come richiamato dall'Amministrazione finanziaria, la somministrazione di alimenti e bevande destinata al pubblico è regolata dal D.lgs. n. 59 del 2010, nonché dalle leggi regionali, con cui vengono definiti i requisiti necessari per poter somministrare alimenti e bevande presso locali pubblici.

Per quanto di nostro interesse, sotto il profilo prettamente fiscale, occorre distinguere la somministrazione di alimenti e bevande dalla cessione degli stessi beni, anche al fine di un corretto inquadramento della prestazione sottesa. La distinzione, infatti, produce delle conseguenze sul piano dell'aliquota IVA applicabile all'operazione, ai sensi dell'art. 16 del d.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, il contratto di somministrazione di alimenti e bevande viene inquadrato nell'ambito delle fattispecie assimilate alle prestazioni di servizi, ai sensi dell'art. 3, comma 2, n. 4) del decreto IVA.

La somministrazione di alimenti e bevande, nello specifico, si caratterizza per la combinazione di *dare* e *fare* e si distingue dalle vendite di beni da asporto, le quali sono considerate a tutti gli effetti cessioni di beni, in virtù di un prevalente obbligo di dare.

Inoltre, sul piano dell'aliquota IVA, la somministrazione di alimenti e bevande è assoggettata all'aliquota del 10 per cento, ai sensi del n. 121) della Tabella A, Parte III, allegata al decreto IVA. La cessione, invece, sconta l'aliquota applicabile in dipendenza della singola tipologia di bene alimentare venduto.

Pertanto, per distinguere una somministrazione di alimenti e bevande dalla mera cessione, giova richiamare le indicazioni rese dalla Corte di giustizia. Quest'ultima, sul punto, è intervenuta, definendo l'operazione di ristorazione come una prestazione di servizi solo se caratterizzata da una serie di elementi e di atti, dei quali la cessione di cibi rappresenta soltanto una parte, restando predominanti servizi.

Al contrario, nel caso di un'operazione di mera cessione avente ad oggetto alimenti da asportare, questa operazione non viene accompagnata da servizi finalizzati al consumo presso il locale.

Rientrano tra i servizi qualificanti una prestazione, la cottura dei cibi, la loro consegna materiale su un sostegno, la predisposizione in favore del cliente di un'infrastruttura comprendente tanto una sala di ristoro con servizi annessi (come, ad esempio, quello di guardaroba) quanto arredi e stoviglie, l'eventuale presenza di personale addetto ad apparecchiare i tavoli a consigliare il cliente, a fornirgli spiegazioni sulle vivande o sulle bevande proposte, a servire a tavola tali prodotti e infine a sparecchiare dopo il consumo.

Ove la preparazione del prodotto finale caldo sia limitata ad azioni sommarie e standardizzate che quasi sempre non avvengono su ordinazione di un particolare cliente, ma in modo costante o regolare, in funzione della domanda in generale prevedibile, essa non costituisce l'elemento preponderante dell'operazione di cui trattasi e non può, di per sé, conferire il carattere di prestazione di servizi a siffatta operazione.

In tale ipotesi, i semplici banchi per il consumo vanno considerati quali prestazioni accessorie minime e non sono tali da modificare il carattere predominante della prestazione principale, ovvero della cessione.

I principi, finora enunciati, per distinguere la prestazione e la cessione di beni alimentari sono perfettamente in linea con il disposto dell'art.6 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011, secondo cui la ristorazione e il catering sono prestazioni di servizi di cui la cessione costituisce solo una parte.

Pertanto, per qualificare un'operazione come un servizio di ristorazione, secondo il citato regolamento di esecuzione, deve essere preponderante la componente relativa ai servizi di supporto che consentono al consumatore finale il consumo immediato.

La sola fornitura di cibi e bevande nell'ambito dei servizi di ristorazione, invece, è considerata dal diritto comunitario, così come dalla prassi interna dell'Amministrazione finanziaria, una cessione di beni.

2. Risposta ad interpello n. 585 del 2020: IVA agevolata sui beni necessari al contenimento della diffusione del virus Covid-19

Con la risposta ad interpello n. 585 del 2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito al trattamento IVA riservato ai beni considerati necessari al fine sia del contenimento sia della gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, elencati nell'art. 124 del decreto Rilancio.

In particolare, le cessioni dei beni indicati dall'articolo appena richiamato sono esenti da IVA, senza pregiudizio del diritto alla detrazione in capo al cedente degli stessi, qualora le stesse siano effettuate entro il 31 dicembre 2020. Ove effettuate a partire dal 1° gennaio 2021, invece, le cessioni sono assoggettate all'aliquota IVA del 5%.

Appare evidente che l'elenco, di cui all'art. 124, presenti carattere eccezionale e abbia una natura tassativa. Infatti, come anticipato, solo i beni indicati possono essere ceduti sino al 31 dicembre 2020 in esenzione da IVA e con applicazione dell'aliquota IVA del 5% a decorrere dal 1° gennaio 2021.

Sul punto, anche l'Agenzia delle Dogane, con la circolare n. 12/D del 30 maggio 2020, ha inoltre fornito i codici TARIC dei beni agevolati e alcuni spunti di chiarimento.

Nello specifico, l'esenzione transitoria fino al 31 dicembre 2020, ai sensi del comma 2 dell'art. 124, prevede l'applicazione di una aliquota IVA pari a zero euro.

Sotto il profilo oggettivo, con circolare 15 ottobre 2020, n. 26/E, è stato precisato che il trattamento IVA introdotto dall'art. 124 è applicabile alle cessioni onerose e a quelle gratuite dei medesimi beni, nonché alle prestazioni di servizi di cui all'articolo 16, comma 3, del decreto IVA. Resta, tuttavia, fermo l'ambito soggettivo della cessione, come indicato nel comma 1 del medesimo articolo.

Ciò detto, l'imposta trova applicazione con la stessa aliquota prevista per la cessione dei beni in commento, prodotti mediante "contratti d'opera, di appalto e simili", "locazione finanziaria, noleggio e simili".

In via del tutto esemplificativa, la fornitura di un ventilatore polmonare mediante un contratto di locazione finanziaria è imponibile con aliquota IVA del 5% se effettuata a decorrere dal 1° gennaio 2021, mentre sarà esente se effettuata entro il 31 dicembre 2020.

Di conseguenza, il ricorso allo strumento giuridico del contratto di noleggio non è ostativo all'applicazione del regime previsto per le cessioni dei beni elencati dall'art. 124. Tra l'altro sia i ventilatori che gli aspiratori rientrano nel novero dei beni sottoposti alla disciplina, di cui all'art. 124 in esame.

3. Risposta ad interpello n. 607 del 2020: IVA e dispositivi medici

Con la risposta ad interpello n. 607 del 2020, l'Amministrazione finanziaria si è pronunciata in merito all'aliquota IVA riservata ai dispositivi medici.

Più nello specifico, l'Agenzia delle entrate richiama l'art. 1, comma 3, della legge di bilancio 2019, il quale rappresenta una norma di interpretazione autentica che fa rientrare nell'ambito del numero 114) della Tabella A, parte III, allegata al Decreto IVA, i dispositivi medici a base di sostanze, normalmente utilizzate per cure mediche, per la prevenzione delle malattie e per trattamenti medici e veterinari, classificabili nella voce 3004 della nomenclatura combinata.

Il numero 114), più chiaramente, prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento alle cessioni di medicinali pronti per l'uso umano o veterinario, compresi i prodotti omeopatici; sostanze farmaceutiche ed articoli di medicazione di cui le farmacie debbono obbligatoriamente essere dotate secondo la farmacopea ufficiale.

La norma di interpretazione autentica prima citata, pertanto, applica l'aliquota agevolata al 10% ai prodotti, che, pur classificati, ai fini doganali, tra i prodotti farmaceutici e medicinali, non sono commercializzati come tali, bensì come dispositivi medici. Nel novero dei dispositivi medici, tuttavia, sono ricompresi solo quei prodotti classificabili nella voce 3004 della Nomenclatura combinata.

Di conseguenza, alle cessioni del prodotto classificato alla voce 3004, sarà applicabile l'aliquota IVA del 10 per cento, in base al n. 114) della Tabella A, parte III, allegata al decreto IVA.

ALTRE NOVITÀ

1. Risposta ad interpello n. 587 del 2020: dividendi provenienti da paesi *black list*

Con la risposta ad interpello n. 587 del 2020, l'Agenzia delle entrate ha fornito delucidazioni in merito ai dividendi provenienti da Paese *black list*.

L'Amministrazione finanziaria ha richiamato la disciplina dei dividendi, regolata dall'art. 89 TUIR, che disciplina il trattamento fiscale dei dividendi.

In particolare, il comma 2 dell'articolo citato stabilisce che gli utili distribuiti dalle società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, lettere a), b) e c) non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società o dell'ente ricevente per il 95% del loro ammontare.

Ai sensi del successivo comma 3 dell'art. 89, inoltre, gli utili provenienti dalle società ed enti non residenti scontano il medesimo regime fiscale degli utili distribuiti

dalle società italiane, sempreché gli utili siano totalmente indeducibili nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza del soggetto emittente e che detti soggetti non siano stabiliti in Paesi a fiscalità privilegiata individuati in base ai criteri di cui all'art. 47-bis, comma 1, TUIR.

A ben vedere, l'art. 89, comma 3, TUIR prevede la tassazione integrale degli utili provenienti da società o enti residenti o localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata, ferma restando la possibilità di dimostrare, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione nel soggetto estero, la sussistenza della condizione indicata nell'art. 47-bis, comma 2, lettera b), TUIR, cioè che non è stato conseguito l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (c.d. "seconda esimente").

L'art. 47-bis, comma 1, TUIR, a partire dal periodo di imposta 2019, prevede i criteri di individuazione degli Stati o territori a fiscalità privilegiata.

Nel dettaglio, 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 abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, si considerano privilegiati:

i) nel caso in cui l'impresa o l'ente non residente o non localizzato in Italia sia sottoposto a controllo ai sensi dell'articolo 167, comma 2, da parte di un partecipante residente o localizzato in Italia, laddove si verifichi la condizione di cui all'art. 167, comma 4, lettera a);

ii) in mancanza del requisito del controllo, laddove il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia.

Giova ricordare che in tale contesto deve tenersi conto anche di regimi speciali che non siano applicabili strutturalmente alla generalità dei soggetti svolgenti analoga attività dell'impresa o dell'ente partecipato, che risultino fruibili soltanto in funzione delle specifiche caratteristiche soggettive o temporali del beneficiario e che, pur non incidendo direttamente sull'aliquota, prevedano esenzioni o altre riduzioni della base imponibile idonee a ridurre il prelievo nominale al di sotto del predetto limite e sempreché, nel caso in cui il regime speciale riguardi solo particolari aspetti dell'attività economica complessivamente svolta dal soggetto estero, l'attività ricompresa nell'ambito di applicazione del regime speciale risulti prevalente, in termini di ricavi ordinari, rispetto alle altre attività svolte dal citato soggetto.

In linea con le disposizioni della legge di Bilancio 2018, non si considerano provenienti da società residenti o localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato gli utili percepiti a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e maturati in periodi d'imposta precedenti nei quali le società partecipate erano residenti o localizzate in Stati o territori non inclusi nel D.M. 21 novembre 2001 del MEF, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 23 novembre 2001.

Le disposizioni del precedente periodo si applicano altresì per gli utili maturati in periodi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 in Stati o territori non a regime privilegiato e, in seguito, percepiti in periodi d'imposta in cui risultino integrate le condizioni per l'applicazione dell'art. 167, comma 4, TUIR.

Più chiaramente, non si considerano provenienti da un paradiso fiscale i dividendi distribuiti da una società a fiscalità privilegiata che corrispondono a utili "formati" in

annualità in cui la società estera era considerata a fiscalità ordinaria, secondo le regole vigenti nel medesimo periodo di formazione dell'utile.

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

ENBIC - Studio ACTA