



Roma, Li 18 maggio 2021

**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 Sostegno***

In G.U. n. 70 del 22 marzo 2021 è pubblicato il Decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41: Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19.

Alla data del 6 maggio 2021 il ddl di conversione in legge è stato approvato dal Senato e alla data dell'11 maggio 2021 è in corso di esame, assegnato alla 5 Commissione permanente (Bilancio, tesoro e programmazione).

#### ***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).

Il presente decreto è decaduto il 29 gennaio 2021 (avviso pubbl. sulla G.U. n. 26 del 1° febbraio 2021).

#### ***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).

Il presente decreto è decaduto in data 22 gennaio 2021, come da avviso pubbl. sulla G.U. n. 18 del 23 gennaio 2021.

#### ***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).

In data 8 gennaio 2021, il decreto è decaduto, come da avviso pubblicato sulla G.U. n. 6 del 9 gennaio 2021.

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

In G.U. n. 319 del 24 dicembre 2020, è pubblicata la Legge 18 dicembre 2020, n. 176: 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.

## NOVITÀ IN MATERIA DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO

### 1. Studi di settore e onere probatorio: Cass. n. 12478/2021

In occasione dell'ordinanza del 12 maggio 2021, i Giudici di legittimità, discostandosi dall'orientamento giurisprudenziale convalidato dalle Sezioni Unite della stessa Corte nel 2009, hanno affermato che, nell'ipotesi di accertamento mediante studi di settore, grava sul contribuente l'onere di superare la presunzione di reddito determinata dalla procedura standardizzata. Egli deve, in particolare, dimostrare la sussistenza di circostanze di fatto tali da far discostare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento e giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale in virtù della procedura standardizzata.

Si comprende, dunque, come tale decisione si ponga in netta soluzione di continuità rispetto alla qualificazione del valore probatorio degli studi di settore come "presunzioni semplici", la cui gravità, precisione e concordanza non risulta *ex lege* determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standard in sé considerati, ma nasce solo in esito al contraddittorio con il contribuente - da attivarsi, peraltro, obbligatoriamente a pena di nullità dell'atto di accertamento.

### 2. Agevolazione prima casa: Cass. n. 12466/2021

La Corte di Cassazione, con la decisione del 12 maggio 2021, si è soffermata sull'incidenza della forza maggiore sulle agevolazioni tributarie estendendo all'agevolazione prima casa il principio precedentemente affermato con riferimento alle agevolazioni di cui all'art. 33, comma 3, l. n. 388/2000, in ragione dell'identità di ratio delle fattispecie. In particolare, la mancata realizzazione dell'intento da cui dipende l'agevolazione deve derivare, affinché operi la forza maggiore, non da un comportamento direttamente o indirettamente ascrivibile all'acquirente, tempestivamente attivatosi, ma da una causa esterna, sopravvenuta, imprevedibile e inevitabile, che renda inesigibile il comportamento richiesto dalla norma agevolativa nel termine dalla stessa previsto.

In questo senso, la presenza di un inquilino nell'abitazione comprata con l'agevolazione prima casa non può essere qualificata come una situazione di forza maggiore se conosciuta dall'acquirente anteriormente alla stipula del contratto di compravendita. Se egli, dunque, non riesce a trasferire la propria residenza entro diciotto mesi dalla data del contratto di acquisto a causa della presenza di un inquilino nella casa acquistata con il beneficio fiscale, si verifica la decadenza dall'agevolazione di cui il compratore ha approfittato in sede di rogito.

### 3. Operazioni inesistenti – onere della prova: Cass. n. 11685/2021

Con la recente sentenza del 5 maggio 2021, la Corte di Cassazione ha precisato, in tema di IVA, che nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti è onere dell'Amministrazione che contesti il diritto di detrazione dell'IVA pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode. La dimostrazione può essere data anche attraverso presunzioni semplici, valutati tutti gli elementi indiziari agli atti, attraverso la prova che, al momento in cui ha stipulato il contratto, il contribuente è stato posto nella disponibilità di elementi sufficienti per un imprenditore onesto che opera sul mercato e mediamente diligente, a comprendere che il soggetto formalmente cedente il servizio al concedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode.

La perdita del diritto di detrazione non è, peraltro, automatica, essendo configurabile un'esigenza di tutela della buona fede del soggetto passivo, il quale non può essere sanzionato con il diniego del citato diritto se non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si collocava nell'ambito di un'evasione commessa dal cedente o dal fornitore.

L'indetraibilità si verifica comunque se l'Amministrazione prova, anche solo in base a presunzioni, che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene o il servizio, sapeva, o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente, con l'emissione della relativa fattura aveva evaso l'imposta o partecipato a una frode. Raggiunta tale prova, è onere del contribuente dimostrare la propria buona fede, ossia di avere operato con la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, in rapporto alle circostanze del caso concreto. Prova che può, ad esempio, riguardare l'attività conoscitiva preventiva eventualmente posta in essere, dalla quale fosse emerso un esito tranquillizzante circa l'effettività e l'operatività del soggetto interposto.

È, a tal proposito, irrilevante la prova della regolarità formale della contabilità e dei pagamenti, della effettiva consegna della merce o dell'assenza di un vantaggio derivante dalla rivendita delle merci o dei servizi. Ciò in quanto le prime due circostanze sono insite nella nozione stessa di operazione soggettivamente inesistente - oltre che relative a dati e a documenti facilmente falsificabili -, e l'ultima riguarda un dato di fatto esterno alla fattispecie tipica e idoneo a dimostrare l'estraneità alla frode.

#### **4. Atti interruttivi della prescrizione: Cass. n. 11605/2021**

Con l'ordinanza del 4 maggio 2021, i Giudici di legittimità hanno affermato che, in tema di imposta di registro, il decorso del termine prescrizione decennale per la riscossione dell'imposta definitivamente accertata, previsto dall'art. 78, d.P.R. n. 131/1986, non può ritenersi interrotto dalla sola formazione del ruolo da parte dell'Amministrazione finanziaria, atteso che la prescrizione dei diritti è interrotta solo da un atto che valga a costituire in mora il debitore e, quindi, avente carattere recettizio, mentre l'iscrizione a ruolo di un tributo resta un atto interno dell'amministrazione.

#### **5. Transfer pricing domestico: Cass. n. 11053/2021**

La Corte di Cassazione ha affermato, con l'ordinanza del 27 aprile 2021, che le transazioni tra società infragruppo residenti nel territorio nazionale effettuate ad un prezzo diverso dal "valore normale", indicato dall'art. 9, d.P.R. n. 917/1986, non sono indice, di per sé, di una condotta elusiva, rappresentando l'eventuale alterazione rispetto al prezzo di mercato solo un elemento aggiuntivo, di eventuale conferma, della valutazione di elusività dell'operazione, senza che possa applicarsi, in via analogica, la disciplina del transfer pricing internazionale recata dall'art. 110, comma 7, d.P.R. n. 917/1986. A ciò osta, difatti, il disposto - di interpretazione autentica - di cui all'art. 5, comma 2, d.lgs. n. 147/2015, in forza del quale "la disposizione di cui all'art. 110, comma 7, TUIR si interpreta nel senso che la disciplina ivi prevista non si applica per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato", in quanto finalizzata ad evitare lo spostamento di imponibile fiscale da una società ad un'altra del medesimo gruppo, sita in un Paese a fiscalità più favorevole. Nell'ipotesi di "transfer pricing domestico", esclusa la natura antielusiva del citato art. 110, comma 7, l'Amministrazione finanziaria ha, dunque, l'onere di provare l'esistenza di transazioni economiche tra imprese collegate ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, ma non anche quello di dimostrare la maggiore fiscalità nazionale o il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente. Invece, spetta al contribuente provare che la transazione è avvenuta in conformità ai valori di mercato normali.

Laddove si verta in un caso di transfer price interno, deve, piuttosto, porsi l'accento sulla antieconomicità della condotta, in presenza della quale l'Amministrazione finanziaria può procedere ad accertamento analitico-induttivo ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/1973. Ciò in base al principio per cui chiunque svolga un'attività economica dovrebbe, secondo *l'id quod plerumque accidit*, indirizzare le proprie condotte verso una riduzione dei costi ed una massimizzazione dei profitti. In tal caso, lo scostamento dal "valore normale" può assumere rilievo quale parametro meramente indiziario. Pertanto, l'operazione che si pone al di fuori dei prezzi di mercato costituisce una possibile anomalia tale da poter giustificare, in assenza di elementi contrari, l'accertamento, con conseguente onere in capo al contribuente di dimostrare che essa non sussiste.

#### **6. Imposte indirette sugli atti di divisione ereditaria – base imponibile: Cass. n. 11040/2021**

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza del 27 aprile 2021, ha precisato, in tema di imposta di registro dovuta sugli atti di divisione ereditaria, che l'art. 34, d.P.R. n. 131/1986, nel prevedere che la massa comune è costituita dal valore dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione, richiama le disposizioni relative a quest'ultima imposta e, nella specie, l'art. 7 del D.P.R. 26

ottobre 1972 n. 637. Tali norme identificano la base imponibile con il valore netto dell'asse ereditario e delle singole quote, prevedendo che del valore delle donazioni soggette a collazione si tenga conto soltanto ai fini della determinazione delle aliquote, da applicarsi al solo valore dei beni caduti in successione. Ne deriva che l'istituto della collazione non trova applicazione nella determinazione della base imponibile, la quale è costituita esclusivamente dall'incremento patrimoniale verificatosi in favore dei successori senza che assuma alcun rilievo il valore dei beni già appartenenti a questi ultimi, il cui assoggettamento a tassazione si tradurrebbe in una duplicazione d'imposta, trattandosi di beni sui quali, nella normalità dei casi, è stata già pagata l'imposta sulle donazioni.

#### **7. Natura dell'avviso di accertamento: Cass., n. 10860/2021**

In occasione dell'ordinanza del 23 aprile 2021, la Corte di Cassazione ha ribadito che l'avviso di accertamento è, per sua natura, atto di natura sostanziale con il quale l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente la pretesa tributaria. In quanto tale, l'avviso di accertamento, allo stesso tempo, circoscrive la pretesa tributaria e determina il campo entro il quale il contribuente potrà e dovrà esercitare la propria difesa. Ciò posto, affermare che, nel contrasto tra copia notificata ed originale in possesso dell'ufficio, sia quest'ultimo a prevalere, significa adottare un'interpretazione che può tradursi in una lesione del diritto di difesa del contribuente stesso. Non rileva il recente arresto delle Sezioni unite n. 18121 del 2016 ove è stato affermato, in tema di notifiche, la prevalenza dell'originale sulla copia, poiché, nella specie, non si discute di un atto sostanziale, quale è l'avviso di accertamento, e non di un atto processuale.

#### **8. IVA agevolata e soggettività passiva: Cass. n. 10656/2021**

I Giudici di legittimità, con la sentenza del 22 aprile 2021, hanno chiarito, in tema di IVA, come la fruizione dell'agevolazione per la prima casa, *ex* n. 21, Tabella A, parte seconda, d.P.R. n. 633/1972, costituita dall'applicazione dell'IVA con aliquota del 4 per cento in luogo di quella ordinaria, non costituisce un obbligo del venditore (né, tanto meno, dell'Ufficio), bensì un diritto soggettivo dell'acquirente. L'agevolazione è, difatti, subordinata solo alla sua dichiarazione, quale contribuente, della sussistenza di tutte le condizioni contemplate dalla norma citata. Tale dichiarazione, in ipotesi di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, impone, dunque, al venditore di applicare l'aliquota ridotta, non avendo egli, in assenza di una corrispondente previsione normativa, alcun potere giuridico né di contrastare la manifestazione di volontà dell'acquirente di volersi avvalere del beneficio fiscale, né di verificare la sussistenza delle condizioni di legge per il riconoscimento del beneficio medesimo. In altri termini, la dichiarazione dell'acquirente di voler fruire del beneficio fiscale istituisce un rapporto giuridico diretto ed esclusivo tra l'acquirente stesso e l'Amministrazione finanziaria. In ragione di ciò, l'Amministrazione dovrà emettere l'avviso di liquidazione e recuperare la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata presso l'acquirente e non già presso il venditore, avendo quest'ultimo esaurito il personale rapporto tributario assoggettando l'atto di cessione all'aliquota ridotta in conseguenza della dichiarazione mendace del cessionario.

#### **9. Accertamento e tutela del contribuente: Cass. n. 9794/2021**

Con l'ordinanza del 14 aprile 2021, la Suprema Corte ha affermato che l'art. 22, comma 2, d.P.R. n. 600/1973 statuisce che le scritture contabili, obbligatorie ai sensi del medesimo decreto e di altre leggi tributarie o speciali, devono essere conservate sino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 c.c. o da altre leggi tributarie. La norma non intende, tuttavia, protrarre l'obbligo di conservazione, scaduto il periodo decennale, sino alla scadenza dei termini per l'accertamento e per una durata che dipende esclusivamente dalla volontà dell'ufficio, poiché, altrimenti, rispetto a questa il contribuente non avrebbe altra difesa che conservare le scritture "sine die". L'art. 22, comma 2, d.P.R. n. 600/1973 non intende neanche derogare all'art. 2220 c.c. e prevedere un obbligo di conservazione per un tempo più limitato dei dieci anni previsti dal Codice civile, coincidente con il termine attribuito all'Amministrazione per l'espletamento dell'accertamento, di cui all'art. 43, d.P.R. n. 600/1973. Esso stabilisce, dunque, un'ultrattività dell'obbligo di conservazione quando e a condizione che, nei dieci anni stabiliti dall'art. 2220 c.c. e dall'art. 8, comma 5, L. n. 212/2000, abbia avuto legittimamente inizio l'accertamento.

## 10. Imposta sul valore aggiunto - rimborso: Corte di Giustizia, sent. 12 maggio 2021 nella causa C-844/19

La Corte di Giustizia è intervenuta in merito al rimborso di un'eccedenza di IVA ai sensi dell'art. 183, Dir. n. 2006/112/CE. Premesso che il diritto di detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e che, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni, occorre consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza di IVA - conseguente all'imposta gravante sulle operazioni a monte. Ciò implica che il rimborso debba essere effettuato entro un termine ragionevole, mediante versamento in denaro contante o con modalità equivalenti, e che, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non debba far incorrere il soggetto passivo in alcun rischio finanziario.

In questo senso, negare il diritto del soggetto passivo agli interessi di mora nel caso in cui il rimborso dell'eccedenza di IVA non sia avvenuto entro un termine ragionevole, violerebbe il principio di neutralità fiscale.

Pertanto, sebbene l'articolo 183 della direttiva IVA non preveda l'obbligo di corresponsione di interessi sull'eccedenza di IVA da rimborsare, né specifichi il *dies a quo* ai fini della determinazione degli interessi stessi, il principio di neutralità del sistema fiscale dell'IVA richiede che le perdite finanziarie generate da un rimborso dell'IVA effettuato oltre un termine ragionevole siano compensate dal pagamento di interessi di mora. Spetta al giudice del rinvio procedere a tutto quanto rientri nella propria competenza per garantire la piena efficacia di tali disposizioni provvedendo ad un'interpretazione del diritto nazionale conforme al diritto dell'Unione.

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

### 1. Start-up e PMI innovative: aggiornamenti sui dati

Si segnala la pubblicazione, sul sito istituzionale del MISE, di aggiornamenti in merito agli investimenti destinati a start-up e PMI innovative. Dai dati riportati si registra un forte incremento degli investimenti, in riferimento al mese di aprile 2021, che sono passati da 27 milioni ad oltre 102 milioni di euro.

Si tratta di finanziamenti agevolati attraverso l'incentivo del Ministero dello sviluppo economico, avviato lo scorso 1° marzo 2021. A tal proposito, si ricorda che la misura prevede la concessione di un credito d'imposta del 50% in favore delle persone fisiche che investono nel capitale di queste imprese, nei limiti delle soglie fissate dal regime *de minimis*.

Al 30 aprile le operazioni di investimento complessivamente ammesse sono state 7.567, rispetto alle 1.688 di fine marzo, mentre le agevolazioni concesse, dai 13 milioni di fine marzo, hanno raggiunto la cifra di 46 milioni di euro. Le imprese che hanno presentato le richieste sono complessivamente 1.164 e sono prevalentemente presenti nelle regioni Lombardia, Piemonte e Lazio.

Gli incentivi sono stati finora maggiormente richiesti da **Startup e Pmi Innovative** che operano prevalentemente nei settori dell'ICT, del manifatturiero e dei servizi di consulenza e ricerca e sviluppo.

Le imprese interessate potranno continuare a presentare domanda al Ministero per richiedere l'agevolazione attraverso la piattaforma online.

### 2. Costruzione di un IPCEI: indicazioni operative

Si segnala che, fino al 14 maggio 2021, le imprese possono manifestare il proprio interesse a partecipare alla costruzione di un IPCEI (Importante Progetto di Interesse Comune Europeo) nella catena strategica del valore delle infrastrutture digitali e dei servizi cloud.

L'IPCEI andrà realizzato nell'ambito delle iniziative promosse dal Ministero dello sviluppo economico, in raccordo con il Ministero per l'innovazione tecnologica e la transizione digitale, con gli Stati membri della Ue e la Commissione europea.

Le imprese interessate a partecipare potranno presentare progetti altamente innovativi in ambito digitale, e in particolare relativi alle infrastrutture digitali e servizi cloud, al fine di promuovere investimenti in Italia in grado di sviluppare nuove tecnologie o prodotti associati alle seguenti aree tematiche:

- protezione dei dati;
- cybersecurity;

- smart mobility;
- efficienza energetica e sostenibilità ambientale;
- industria 4.0;
- aerospazio;
- salute.

## NOVITÀ IN MATERIA DI IVA

### 1. **Risposte ad interpello n. 332, 333 e 334 del 2021: precisazioni sull'aliquota IVA agevolata applicabile alla cessione di integratori alimentari**

Con i documenti di prassi in commento, l'Agenzia delle Entrate ha fornito precisazioni in merito all'aliquota IVA applicabile alle cessioni di integratori alimentari, evidenziando che l'eventuale agevolazione in merito all'aliquota non è mai automatica ma è subordinata al parere dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli che ne analizza la composizione.

Più nel dettaglio, con la risposta ad interpello n. 332 del 2021, è precisato che un integratore a base di carboidrati e caffeina destinato agli sportivi può fruire dell'aliquota IVA al 10% (tabella A, parte III, punto 80). Tale precisazione si pone in linea sia con la classificazione doganale del prodotto che lo ha catalogato fra le "Preparazioni alimentari diverse", alla voce 2106 "Preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove" e, più specificamente, al codice NC 21069098, sia con le numerose pronunce della Corte Ue e la prassi interna che ha riconosciuto l'aliquota ridotta a diversi integratori.

L'Agenzia delle dogane, nel parere fornito, ha chiarito in particolare *"che la merce di cui trattasi possa essere classificata, nel rispetto delle Regole Generali per l'Interpretazione della Nomenclatura Combinata (in particolare Regole 1 e 6), nell'ambito del Capitolo 21: "Preparazioni alimentari diverse", alla voce 2106 "Preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove" e, più specificatamente, al codice NC 21069098: -"altre", --"altre", ---"altre". A supporto di questa classificazione si riporta, di seguito, anche quanto specificato in merito dalle Note Esplicative al Sistema Armonizzato che ribadiscono la collocazione nella voce 2106 di: "preparazioni indicate spesso sotto il nome di complementi alimentari, a base di estratti di piante, di concentrati di frutta, di miele, di fruttosio, ecc., addizionate di vitamine e talvolta di quantità molto piccole di composti di ferro. Queste preparazioni vengono spesso presentate in confezioni con l'indicazione che le stesse sono destinate a mantenere l'organismo in buona salute"*.

Per le cessioni del prodotto in esame, in conclusione, si potrà applicare l'IVA nella misura del 10 per cento.

Anche con la risposta n. 333 del 2021, l'Agenzia ammette l'aliquota IVA ridotta per le cessioni di un integratore di calcio, come completamento della dieta, e di una vitamina D3 destinata ai bambini. Entrambi i prodotti, infatti, secondo il parere espresso dall'Agenzia delle dogane e monopoli, si classificano come "Preparazioni alimentari diverse", alla voce 2106 "Preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove" e, più specificamente, al codice NC 21069092. Di conseguenza, possono beneficiare dell'aliquota IVA ridotta, nella misura pari al 10%, ai sensi della tabella A, parte III, punto 80), allegata al Dpr n. 633/1972.

L'Agenzia precisa che gli "integratori alimentari" non sono prodotti che beneficiano automaticamente dell'aliquota Iva ridotta, in quanto si tratta di beni non previsti in alcuna delle parti della Tabella A, allegata al decreto IVA. L'applicazione dell'imposta in misura agevolata è dunque decisa caso per caso, in base al parere tecnico dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli che dopo aver analizzato la composizione li ha ritenuti riconducibili fra i prodotti della Tabella A Parti II, II-bis o III, allegate al decreto IVA.

Nel caso in esame per entrambi i prodotti l'Agenzia delle dogane ha rilasciato il parere tecnico, allegato all'istanza, che ha annoverato gli integratori tra le "Preparazioni alimentari diverse", alla voce 2106 "Preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove" e, più specificatamente, al "codice NC 21069092", le cui cessioni possono beneficiare dell'aliquota Iva al 10 per cento.

Da ultimo, anche con la risposta n. 334, l'Agenzia precisa che le cessioni di un integratore di proteine concentrate da albume d'uovo arricchito con vitamine e minerali, commercializzato ai gusti neutro, cacao e vaniglia, possano beneficiare dell'Iva al 10 per cento.

Nel documento di prassi, un analogo parere tecnico reso dall'Adm stabilisce che il prodotto in questione rientra nelle "preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove (v.d. ex 21.07), esclusi gli sciroppi di qualsiasi natura" le cui cessioni, quindi, scontano l'aliquota Iva ridotta al 10%, secondo quanto previsto nel n. 80) della Tabella A, Parte III, allegata al decreto Iva.

## **2. Risoluzione n. 30 del 2021: precisazioni in merito all'ingresso di nuovi soggetti nel Gruppo IVA**

Mediante la risoluzione n. 30 del 7 maggio 2021, l'Agenzia delle entrate ha fornito precisazioni in merito all'ipotesi di ingresso *in itinere* di una società già esistente alla data di costituzione del Gruppo IVA, rispetto alla quale si sono successivamente instaurati i vincoli finanziario, economico e organizzativo previsti dal legislatore.

Le tematiche sulle quali l'Amministrazione finanziaria si sofferma hanno ad oggetto, in particolare, (i) la decorrenza dell'ingresso di un nuovo soggetto, (ii) la natura (sistematica o antielusiva) della norma che fissa il requisito del possesso della partecipazione almeno dal 1° luglio dell'anno precedente, (iii) la vigenza dei resi forniti con la circolare n. 19/2018 riguardanti l'ingresso nel Gruppo IVA di una società di nuova costituzione, interamente partecipata da un soggetto del medesimo gruppo, dante causa di un conferimento di ramo d'azienda e dei chiarimenti contenuti nel principio di diritto n.16/2020 in tema di scissione parziale della capogruppo a favore della neocostituita, che coinvolga esclusivamente soggetti già inclusi nel perimetro del Gruppo, (iv) la decorrenza del termine ultimo per la presentazione della dichiarazione di inclusione.

Alla luce delle numerose precisazioni contenute nei documenti di prassi, l'Agenzia, in ossequio al principio di tutela dell'affidamento e della buona fede (articolo 10 della legge n. 212/2000), esclude l'applicazione di sanzioni nell'ipotesi di "nuovi" soggetti in un Gruppo IVA già costituito che, anteriormente alla pubblicazione del presente documento, abbiano adottato comportamenti difforni dalle modalità descritte nella risoluzione e per i quali i nuovi ingressi abbiano effettivamente determinato un vantaggio fiscale per il Gruppo.

## **ALTRE NOVITÀ**

### **1. Circolare n. 4/E del 2021: precisazioni sulla ripresa dei controlli e contrasto all'evasione fiscale**

Con la circolare n. 4/E del 2021, l'Agenzia delle Entrate ha delineato le linee guida che caratterizzeranno l'attività dell'Amministrazione fiscale nel 2021.

Gli indirizzi operativi sulla prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, nonché sulle attività relative al contenzioso tributario, alla consulenza e ai servizi ai contribuenti sono calibrati in modo da tener conto delle criticità indotte dal **Covid-19**.

Nel 2020 diversi sono stati i provvedimenti normativi emessi nell'ambito del sostegno delle attività economiche. Di conseguenza, la circolare evidenzia che sotto il profilo della prevenzione, al fine di agevolare i contribuenti nel corretto adempimento dei propri obblighi fiscali, riprenderà l'invio delle lettere di **compliance** dirette a consentire al contribuente di regolarizzare la propria posizione, evitando l'**applicazione di sanzioni** in misura piena a seguito di successive attività di controllo e accertamento.

Con specifico riferimento all'ambito dell'attività di **contrasto all'evasione**, a seguito dell'emanazione del DL n. 41 del 2021, è stato pubblicato il provvedimento del Direttore dell'Agenzia, Prot. n. 88314 del 6 aprile 2021, che ha dettato le **linee guida** per gli Uffici per la ripresa della notifica degli **atti del controllo** come accertamenti, atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni e atti di recupero dei crediti di imposta, in relazione ai quali era stata prevista, a conclusione dell'attività istruttoria svolta dalle strutture operative, la **notifica nel 2021**.

In particolare, in considerazione dell'emergenza epidemiologica e della crisi economica da COVID, l'attività di controllo dovrà essere indirizzata verso i contribuenti ad elevata **pericolosità fiscale** e verso coloro che pongono in essere **fenomeni di frode**, anche attraverso l'utilizzo indebito di crediti d'imposta o altre agevolazioni introdotte in riferimento all'attuale situazione emergenziale.

Particolare attenzione dovrà essere riservata anche alle **frodi in materia di IVA intracomunitaria**, nonché a quelle realizzate tramite l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti o attraverso l'utilizzo di dichiarazioni d'intento ideologicamente false. Secondo l'Agenzia, fino al perdurare dello stato di emergenza, le strutture operative dovranno adottare le diverse modalità istruttorie interne propedeutiche alle attività di accertamento, assicurando un'applicazione generalizzata del **contraddittorio preventivo**, privilegiando, ove possibile, attraverso l'utilizzo degli strumenti tecnici ed informatici a disposizione.

La circolare chiarisce inoltre che nell'orientare le attività di **analisi del rischio** e di selezione dei soggetti da sottoporre a controllo, si dovrà tenere conto dell'impatto della crisi epidemiologica da Covid-19 sulle piccole e medie imprese e, al fine di agevolare tali analisi, sarà messa a disposizione delle Direzioni regionali un'analisi effettuata dalla Divisione Contribuenti che, partendo dai dati della fatturazione elettronica relativi ai periodi d'imposta 2019 e 2020, evidenzia l'**impatto** che ha avuto la **pandemia** sui diversi settori economici.

Grande importanza rivestono anche i dati delle fatture elettroniche e dei corrispettivi telematici, in quanto possono testimoniare anomalie che dovranno formare oggetto di un controllo più approfondito.

I soggetti nei confronti dei quali bisognerà prioritariamente indirizzare l'attività di controllo sono coloro che hanno indebitamente fruito dei diversi **regimi agevolativi** che l'ordinamento offre, a regime, e previsti dai vari decreti che si sono succeduti dal 2020 ad oggi, per fare fronte alla crisi economica generata dalla pandemia. SI pensi, a titolo esemplificativo, all'erogazione dei contributi a fondo perduto previsti dai vari decreti.

In aggiunta, nel 2021, è prevista la ripresa graduale di invio di **comunicazioni di compliance** al fine di segnalare al contribuente l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'**emersione spontanea** delle basi imponibili, attraverso l'istituto del ravvedimento operoso, con una rilevante riduzione delle sanzioni applicabili.



L'Agenzia ha evidenziato che le comunicazioni riguarderanno i contribuenti-persone fisiche per i quali, relativamente alle dichiarazioni dei redditi presentate per l'anno d'imposta 2017, sia stata riscontrata, sulla base dei dati in possesso dell'Agenzia delle entrate, un'anomalia riguardante una o più categorie reddituali.

Inoltre, saranno elaborate ulteriori comunicazioni con l'intento di ricordare ai contribuenti l'obbligo di presentazione della **dichiarazione dei redditi** in relazione all'anno di imposta 2020. Tali comunicazioni saranno inviate, presumibilmente nel mese di **gennaio 2022**, alle persone fisiche che, sulla base dei dati in possesso dell'Agenzia, risultino aver percepito redditi di lavoro dipendente e assimilati, di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi. I contribuenti saranno invitati alla presentazione della dichiarazione entro i 90 giorni successivi al termine previsto dalla norma, usufruendo della riduzione di sanzioni sia per la presentazione della dichiarazione, che per i relativi versamenti delle imposte dovute.

Per quanto concerne, invece, il contenzioso tributario, il principale obiettivo che l'Agenzia dichiara di voler perseguire è la valorizzazione del dialogo con i contribuenti con la conseguente diminuzione del numero di liti incardinate dinanzi ai competenti organi giurisdizionali. A tal fine, sarà necessario porre in essere un'azione amministrativa ponderata, capace di operare un corretto bilanciamento degli interessi, erariale e privato, in conflitto, e gravare il contribuente di una pretesa tributaria sostenibile.

A ciò si aggiunga che a causa dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 e della costante produzione di inedite misure di natura fiscale ed economica, è fondamentale che l'Amministrazione non gravi i contribuenti con pretese tributarie insostenibili e difficilmente difendibili in giudizio, onde evitare che ingenti risorse, sia private che pubbliche, siano destinate a sterili contenziosi.

Viene affermato come si intenda, dunque, favorire l'adesione agli strumenti deflativi del contenzioso, assicurare la corretta e tempestiva gestione dei procedimenti di mediazione ed esperire il tentativo di conciliazione giudiziale con riferimento alle controversie per le quali se ne ravvisi la percorribilità.

Per favorire il corretto svolgimento delle attività, anche attraverso una sempre maggiore semplificazione e digitalizzazione degli adempimenti, deve essere assicurato il corretto utilizzo dei servizi telematici del contenzioso tributario e deve essere garantita la partecipazione alle udienze da remoto.

Anche la cooperazione con gli Agenti della riscossione risulta di fondamentale importanza, soprattutto nella gestione delle impugnazioni di atti della riscossione, avviata nel 2015. Attraverso una difesa coordinata e una uniforme gestione dei procedimenti, sia nella fase endoprocedimentale, che processuale, si assicura il miglioramento dell'esito di tali controversie e, quindi, l'incremento della riscossione coattiva.

Gli Uffici procedono anche alla sistematica esecuzione dei provvedimenti emessi nei giudizi tributari, ponendo in essere le misure necessarie. Le intimazioni per l'esecuzione delle sentenze, di cui all'articolo 29, comma 1, lettera a), secondo periodo, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, anche relative a provvedimenti emessi in anni precedenti, sono notificate gradualmente nel corso dell'anno, ponendo sempre particolare attenzione ai casi in cui vi siano termini in scadenza o altri motivi di urgenza.

Per quanto concerne poi la notifica degli avvisi di liquidazione predisposti dagli uffici, la stessa avverrà seguendo l'ordine cronologico di **emissione** e in maniera uniforme, anche in considerazione dei carichi di lavoro assegnati agli Uffici e delle risorse umane a disposizione.

Da ultimo, è affrontato il tema dei servizi. delle Entrate, per i quali l’Agenzia darà priorità all’erogazione dei **rimborsi fiscali** e dei contributi a fondo perduto a cittadini e imprese, in modo da restituire la liquidità necessaria a contrastare gli effetti generati dall’emergenza pandemica.

## 2. **Imposta sui servizi digitali, primo versamento entro il 17 maggio**

Si segnala il prossimo 17 maggio come termine per effettuare il primo versamento per l’imposta sui servizi digitali. Tale data è stata ritoccata dal decreto “Sostegni”; si ricorda, infatti, che i termini per il versamento dell’imposta e per la presentazione della relativa dichiarazione, originariamente fissati al 16 febbraio e al 31 marzo dell’anno solare successivo, sono stati fissati, rispettivamente, al 16 maggio e al 30 giugno.

Il differimento si applica anche ai termini che, in sede di prima applicazione della norma, erano stati prorogati, dal d.l. n. 3/2021, al 16 marzo 2021, per quanto concerne i primi versamenti, e al 30 aprile 2021, per la presentazione della dichiarazione

Si ricorda in aggiunta che il 16 maggio cade di domenica, motivo per il quale il versamento slitta a lunedì 17.

## 3. **Risposta ad interpello n. 338 del 2021: cashback ed eventuale tassazione dei relativi importi**

Con la risposta ad interpello n. 338 del 2021, l’Amministrazione finanziaria ha precisato che non è soggetta a imposizione, non rientrando in nessuna delle categorie reddituali di cui all’art.6 del TUIR la somma percepita da persone fisiche a titolo di rimborso di una quota predeterminata della spesa sostenuta per l’acquisto su siti di e-commerce, nella misura in cui la vendita sia andata a buon fine grazie all’utilizzo di un portale digitale contenente inserzioni di terzi e promozione dei. Beni posti in vendita.

Più nello specifico, l’istante è una società che opera nel settore del commercio elettronico, attraverso il proprio sito *internet* mediante il quale garantisce la presenza di inserzioni di beni e servizi in vendita su piattaforme esterne, gestite da terzi. L’istante fa presente che agli utenti registrati al suo Portale viene offerta la possibilità di effettuare gli acquisti sui siti affiliati, ottenendo una percentuale di sconto fruibile in modalità *Cashback* che sarà riconosciuto, cumulativamente, per più acquisti effettuati anche su siti diversi.

L’Agenzia si pone in linea con quanto prospettato dalla società istante e ritiene che il *Cashback* vada inquadrato nell’ambito degli sconti commerciali, in quanto l’importo rimborsato all’utente ha una funzione di incentivo all’acquisto, riducendo indirettamente il prezzo lordo pagato dal cliente. Di conseguenza, non essendo configurabile alcuna corresponsione di reddito, la società istante non dovrà operare alcuna ritenuta alla fonte sugli importi erogati.

Diversamente, invece, qualora venisse riconosciuta dalla società all’utente una somma per incentivare l’utilizzo del Portale da parte di altri utenti, ad esempio con la formula "porta un amico", sulla base degli acquisti effettuati. In questa ipotesi la somma costituirebbe un reddito diverso (articolo 67, comma 1, lettera l), del Tuir).

## 4. **Decreto 26 aprile 2021: scambio automatico di informazioni e aggiornamento dei partecipanti**

Si segnala la pubblicazione in Gazzetta del decreto 26 aprile 2021 a firma congiunta del direttore generale delle Finanze e del direttore dell’Agenzia delle entrate, con il quale sono resi noti i nuovi elenchi dei Paesi tenuti allo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari.

Il decreto va a modificare gli Allegati C D al decreto 28 dicembre 2015, il quale ha dato attuazione alla legge n. 95/2015 e alla direttiva n. 2014/107/UE.

A tal proposito, si ricorda che la citata legge istituisce un'importante svolta nel campo delle iniziative volte a migliorare la *compliance* fiscale internazionale e a promuovere lo scambio di informazioni tra diverse giurisdizioni, attraverso la ratifica del Fatca. In aggiunta, essa ha introdotto, inoltre, le regole e gli adempimenti a cui sono tenuti gli operatori e le istituzioni finanziarie italiane per attenersi allo scambio di comunicazioni in base agli accordi e intese tecniche conclusi dall'Italia con i governi di Paesi esteri.

Il decreto Mef del 28 dicembre 2015, invece, ha sancito la disciplina per la rilevazione, trasmissione e comunicazione all'Agenzia delle entrate delle informazioni relative ai conti finanziari e per l'applicazione delle procedure relative agli obblighi di adeguata verifica ai fini fiscali (*due diligence*); ha introdotto disposizioni sulla disciplina degli obblighi di comunicazione che le istituzioni finanziarie italiane devono trasmettere all'Agenzia delle entrate e ha previsto l'aggiornamento degli elenchi, per tenere conto sia della effettiva implementazione degli accordi sottoscritti dai Paesi già partecipanti allo scambio di informazioni, sia di eventuali nuove ratifiche di accordi per lo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari da parte di altre giurisdizioni estere.

Con il nuovo decreto pubblicato in Gazzetta, invece, sono stati modificati l'Allegato C e l'Allegato D al decreto 28 dicembre 2015, che riporta le modalità di rilevazione, trasmissione e comunicazione all'Agenzia delle entrate delle informazioni sui conti finanziari. Nello specifico, l'Allegato C elenca gli Stati o giurisdizioni oggetto della comunicazione, mentre l'Allegato D individua la lista delle giurisdizioni partecipanti.

Nella prima lista sono elencati 79 Stati, con l'introduzione della giurisdizione di Curaçao, l'isola caraibica che è nazione costitutiva dei Paesi bassi; nell'elenco riportato all'allegato D sono invece 112 i Paesi indicati, con l'ultima aggiunta di Nuova Caledonia e Perù.

##### **5. Risposta ad interpello n. 322 del 2021: ulteriori precisazioni sul tax credit per l'adeguamento degli ambienti di lavoro**

Con la risposta a interpello n. 322 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla spettanza o meno del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro di cui all'art. 120 del d.l. n. 34/2020, in relazione ad un soggetto che svolge attività di "organizzazione di convegni e fiere".

Nel rendere la risposta, l'Amministrazione si attiene alle linee guida aggiornate sulla base del D.P.C.M del 14 gennaio 2021.

Più nello specifico, il documento di prassi ammette nell'agevolazione in commento gli interventi di realizzazione di nuove aperture per favorire il ricambio d'aria e il deflusso dal padiglione e di realizzazione di una rampa di accesso previe demolizioni dell'esistente e opere di carpenteria per il cancello a chiusura; infatti, l'Agenzia ritiene tali interventi siano ammissibili in quanto finalizzati a favorire il ricambio d'aria negli ambienti interni e a riorganizzare gli spazi, per garantire l'accesso in modo ordinato, al fine di evitare assembramenti di persone e di assicurare il mantenimento di almeno 1 metro di separazione tra gli utenti.

Diversamente, l'Agenzia ritiene che non siano agevolabili le spese per l'intervento di ristrutturazione di una sala che prevede il rifacimento dei pavimenti, degli impianti nonché apertura di un nuovo ingresso, in quanto tali interventi non sono menzionati nelle citate linee guida.

\*\*\*\*

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



Cordiali saluti.

**ENBIC - Studio ACTA**