



Roma, Li 25 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 d.d.l. 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).

Nel supplemento Ordinario n. 21/L alla Gazzetta ufficiale 21 maggio 2021, è stata pubblicata la legge 21 maggio 2021, n. 69 recante “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41, recante misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19”. Nello stesso supplemento ordinario è stato altresì pubblicato il Decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41 coordinato con la legge di conversione.

#### ***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.

***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. Avviso di accertamento ad una società per accomandita semplice: Cass. n. 13565/2021 del 19 maggio 2021**

La Corte di Cassazione con la decisione in commento ha affermato che l'avviso di accertamento notificato al socio accomandante di una Sas per il recupero dell'Iva dovuta dalla società è nullo dato che questi è privo di legittimazione attiva e passiva rispetto alle obbligazioni tributarie riferibili alla Sas, fra cui rientrano quelle relative all'Iva.

Inoltre, ai sensi dell'art. 2313 c.c. nella società per accomandita semplice il socio accomandante risponde verso i terzi solo nei limiti della quota conferita, salva l'ipotesi di ingerenza dell'amministrazione.

**2. Transfer pricing - onere della prova: Cass. n. 13571/2021 del 19 maggio 2021**

Con la sentenza in analisi la Corte di Cassazione ha precisato in tema di determinazione del reddito di impresa, che la disciplina di cui all'art. 76, comma 5 d.p.r. 917 del 1986 finalizzata alla repressione del fenomeno economico del transfer pricing, ossia dello spostamento di imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti, non richiede di provare da parte dell'amministrazione, la funzione elusiva, ma solo l'esistenza di “transazioni” tra imprese collegate ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale.

In questo senso, grava invece sul contribuente ai sensi dell'art. 2967 c.c. l'onere di dimostrare che tali "transazioni" sono intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua dell'art. 9, comma 3, del menzionato decreto, secondo cui sono da intendersi normali i prezzi di beni e servizi praticati "in condizioni di libera concorrenza", al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi e con riferimento "in quanto possibile" a listini e tariffe di uso, non escludendosi pertanto l'utilizzabilità, al descritto fine, di altri mezzi di prova.

### **3. Imposta di registro – conferimento beni immobili: Cass. n. 13586/2021 del 19 maggio 2021**

La Corte di Cassazione ha affermato, con l'ordinanza in parola, che, in caso di conferimento di beni immobili in società, la base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, va determinata, a norma dell'art. 50, comma 3 del D.P.R. 131 del 1986 deducendo dai beni e diritti conferiti solo ed unicamente le passività e gli oneri inerenti all'oggetto del trasferimento stesso e non anche le passività e gli oneri che, pur gravanti sull'immobile trasferito, non possono dirsi assunte dalla società conferitaria per finalità connesse al perseguimento del proprio oggetto sociale.

### **4. Imposta sul valore aggiunto: Corte di giustizia, sent. 20 maggio 2021 nella causa C-4/20**

La Corte di Giustizia con la sentenza del 20 maggio 2021, ha precisato che l'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, relativa al sistema comune dell'IVA, letto alla luce del principio di proporzionalità, deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale in forza della quale la persona ritenuta responsabile in solido ai sensi di tale articolo deve pagare, oltre all'importo dell'IVA non pagato dal debitore di tale imposta, gli interessi di mora dovuti da quest'ultimo su tale importo, qualora sia accertato che, nell'esercitare essa stessa il suo diritto a detrazione, tale persona sapeva o avrebbe dovuto sapere che detto debitore non avrebbe assolto tale imposta.

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

### **1. 1. Nuove imprese a tasso zero: incentivi per giovani e donne**

A partire dal 19 maggio è possibile presentare le domande a sostegno di giovani e donne per ottenere agevolazioni con finanziamenti a tasso zero e contributi a fondo perduto, al fine di avviare nuove imprese su tutto il territorio nazionale.

La misura in oggetto, cd. "Nuove imprese a tasso zero", è prevista dal d.lgs. n. 185/2000; il D.M. 4 dicembre 2020 ha poi definito la nuova disciplina attuativa. In un'ottica di maggiore efficacia dell'intervento.

La richiesta può essere presentata da nuove imprese in corso di costituzione o micro e piccole imprese, costituite da non più di 60 mesi alla data di presentazione della domanda di agevolazione, composte in prevalenza da giovani tra i 18 e i 35 anni oppure da donne di tutte le età, i cui programmi di investimenti abbiano ad oggetto la produzione di beni nei settori industria, artigianato e trasformazione dei prodotti agricoli, fornitura di servizi alle imprese, commercio e turismo.

### **2. Task force misure a sostegno della liquidità per il periodo emergenziale: pubblicati i dati**

La Banca d'Italia continua a rilevare presso le banche, con cadenza settimanale, dati riguardanti l'attuazione delle misure governative relative ai decreti legge 'Cura Italia' e 'Liquidità', le iniziative di categoria e quelle offerte bilateralmente dalle singole banche alla propria clientela.

Sono complessivamente 2.119.182, per un valore di 168 miliardi di euro, le richieste presentate al Fondo di Garanzia per i nuovi finanziamenti bancari per le micro, piccole e medie imprese. Attraverso 'Garanzia Italia' di SACE i volumi dei prestiti garantiti raggiungono invece i 23,6 miliardi di euro, su 2.048 richieste ricevute, mentre le moratorie tuttora attive riguardano prestiti del valore di circa 146 miliardi, a fronte di 1,4 milioni di sospensioni accordate.

Sulla base di dati preliminari, riferiti al 7 maggio, sono ancora attive moratorie su prestiti del valore complessivo di circa 146 miliardi, pari a circa il 52% di tutte le moratorie accordate da marzo 2020 (circa 280 miliardi).

Le moratorie attive a favore di società non finanziarie riguardano prestiti per circa 117 miliardi. Per quanto riguarda le PMI, sono ancora attive sospensioni ai sensi dell'art. 56 del DL 'Cura Italia' per

117 miliardi. La moratoria promossa dall'ABI riguarda al momento 4 miliardi di finanziamenti alle imprese.

Il Ministero dello Sviluppo Economico e Mediocredito Centrale (MCC) segnalano che sono complessivamente 2.119.182 le richieste di garanzie pervenute al Fondo di Garanzia nel periodo dal 17 marzo 2020 al 18 maggio 2021 per richiedere le garanzie ai finanziamenti in favore di imprese, artigiani, autonomi e professionisti, per un importo complessivo di oltre 168,5 miliardi di euro. In particolare, le domande arrivate e relative alle misure introdotte con i decreti 'Cura Italia' e 'Liquidità' sono 2.108.829 pari ad un importo di circa 167,5 miliardi di euro. Di queste, 1.140.132 sono riferite a finanziamenti fino a 30.000 euro, con percentuale di copertura al 100%, per un importo finanziato di circa 22,2 miliardi di euro che, secondo quanto previsto dalla norma, possono essere erogati senza attendere l'esito definitivo dell'istruttoria da parte del Gestore e 488.280 garanzie per moratorie di cui all'art. 56 del DL Cura Italia per un importo finanziato di circa 12,9 miliardi. Al 19 maggio sono state accolte 2.050.800 operazioni, di cui 2.040.741 ai sensi dei DL 'Cura Italia' e 'Liquidità'.

Salgono a circa 23,6 miliardi di euro, per un totale di 2.048 operazioni, i volumi complessivi dei prestiti garantiti nell'ambito di "Garanzia Italia", lo strumento di SACE per sostenere le imprese italiane colpite dall'emergenza Covid-19. Di questi, circa 8,8 miliardi di euro riguardano le prime nove operazioni garantite attraverso la procedura ordinaria prevista dal Decreto Liquidità, relativa ai finanziamenti in favore di imprese di grandi dimensioni, con oltre 5000 dipendenti in Italia o con un valore del fatturato superiore agli 1,5 miliardi di euro. Crescono inoltre a 14,7 miliardi di euro i volumi complessivi dei prestiti garantiti in procedura semplificata, a fronte di 2.039 richieste di Garanzia gestite ed emesse tutte entro 48 ore dalla ricezione attraverso la piattaforma digitale dedicata a cui sono accreditate oltre 250 banche, istituti finanziari e società di factoring e leasing.

### 3. Decreto Sostegni-bis: le principali misure per imprese e lavoratori

Il Consiglio dei Ministri ha approvato un decreto-legge che introduce misure urgenti connesse all'emergenza da COVID-19, per le imprese, il lavoro, i giovani, la salute e i servizi territoriali (cd. Decreto "Sostegni-bis")

Il provvedimento stanziava complessivamente circa 40 miliardi di euro.

Di seguito, si illustrano le principali misure introdotte.

#### ➤ Contributi a fondo perduto e sostegno alle attività d'impresa

Oltre 15 miliardi di euro sono destinati al sostegno alle imprese, all'economia e all'abbattimento dei costi fissi attraverso un nuovo pacchetto di contributi a fondo perduto, che ha l'obiettivo di raggiungere una platea ancora più ampia di beneficiari, consentendo l'accesso a 370mila partite Iva in più.

Nello specifico, sono previsti tre interventi: il primo, un contributo a fondo perduto per le attività che abbiamo subito un calo del fatturato di almeno il 30% tra il 2019 e il 2020; un secondo basato sul calo medio mensile del fatturato nel periodo compreso tra il primo aprile 2020 e il 31 marzo 2021; il terzo sarà un conguaglio a fine anno, calcolato sulla base del risultato dall'esercizio di bilancio, anziché sul fatturato. Il contributo terrà conto dei ristori e sostegni già percepiti nel 2020 e nel 2021.

Per il sostegno all'economia e l'abbattimento dei costi fissi delle imprese sono previste ulteriori misure:

- oltre 1,8 miliardi di euro stanziati per un credito d'imposta per canoni di locazione ed affitto di immobili ad uso non abitativo per i mesi da gennaio a maggio 2021. Per imprese del settore alberghiero e turistico, agenzie di viaggio e tour operator la misura è estesa fino a luglio 2021;
- 600 milioni di euro per l'esenzione della Tari per gli esercizi commerciali e le attività economiche colpite dalla pandemia;
- istituito un 'Fondo per il sostegno delle attività economiche chiuse' con una dotazione di 100 milioni di euro;
- proroga fino a luglio 2021 del contributo per il pagamento delle bollette elettriche diverse dagli usi domestici;
- ulteriori 1,6 miliardi per il Fondo per l'internazionalizzazione delle imprese;
- ulteriori 100 milioni di euro il Fondo per gli operatori del turismo invernale;

- potenziato con 120 milioni di euro il Fondo per sostenere le attività connesse con eventi e matrimoni e i parchi tematici;
- differita fino al 30 giugno 2021, la sospensione delle attività dell'Agente della Riscossione;
- rinviata a gennaio 2022 l'entrata in vigore della cosiddetta 'plastic tax'.

➤ **Accesso al credito e alla liquidità.**

Tra le misure previste, si segnala la proroga al 31 dicembre 2021 della moratoria sui prestiti previsti dal Fondo di Garanzia e da Garanzia Italia di Sace; gli incentivi alle ricapitalizzazioni con l'Ace rafforzata; l'introduzione un'agevolazione fiscale temporanea per favorire gli apporti di capitale da parte delle persone fisiche in start-up e Pmi innovative.

➤ **Produzione nazionale dei vaccini**

La nuova Fondazione Enea Biomedical Tech, sottoposta alla vigilanza del ministero dello sviluppo economico, avrà il compito di destinare 200 milioni di euro al potenziamento della ricerca e della produzione di nuovi farmaci e vaccini, nonché alla realizzazione di programmi di riconversione industriale e di sviluppo del settore biomedicale e della telemedicina.

È inoltre previsto un credito d'imposta del 20% dei costi sostenuti dal 1° giugno 2021 al 31 dicembre 2030 per le imprese che effettuano attività di ricerca e sviluppo per farmaci innovativi, inclusi i vaccini.

➤ **Incentivi per il settore del tessile e della moda**

Sono stati stanziati 95 milioni per il 2021 e 150 milioni per il 2022, al fine di riconoscere un credito d'imposta in favore del settore del tessile e della moda, della produzione calzaturiera e della pelletteria per contenere gli effetti negativi delle giacenze di magazzino.

➤ **Altre misure**

Tra le altre misure introdotte, si segnalano: 15 milioni di euro per interventi a sostegno delle imprese aerospaziali; rimodulati 20 milioni di euro in favore del polo dell'automotive di Torino per favorire la ricerca e il trasferimento tecnologico nel settore; fino a 100 milioni di euro per la continuità operativa e gestionale di Alitalia; incrementato di 200 milioni di euro il Fondo per il sostegno alle grandi imprese in difficoltà finanziaria; stanziati circa 4,2 miliardi di euro per la tutela delle famiglie e i lavoratori in difficoltà, nonché per incentivare l'inserimento dei disoccupati nel mercato del lavoro.

## NOVITÀ IN MATERIA DI IVA

### 1. **Risposta n. 348 del 2021: Prestazioni accessorie**

Con il documento di prassi in commento, l'Agenzia delle entrate si è pronunciata in merito all'aliquota I.V.A. sulle prestazioni accessorie.

Nel dettaglio, l'Amministrazione finanziaria ha ribadito il principio secondo cui ogni operazione assume un'autonoma rilevanza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, secondo il proprio regime impositivo.

La regola anzidetta, tuttavia, può subire delle eccezioni, come nel caso in cui le operazioni siano da considerare unitarie a livello economico e non possono essere scisse tra loro. Infatti, più prestazioni, formalmente distinte, devono essere considerate come una prestazione unica quando sono:

*i)* tra loro collegate attraverso un vincolo di accessorietà, caratterizzato dalla miglior fruizione di un servizio grazie ad un altro ad esso ancillare;

*ii)* strettamente connesse al punto da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale.

Sul punto, si richiama l'articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972, il quale stabilisce che le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuate direttamente dal cedente o prestatore, ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggette autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale.

Di conseguenza, in linea con il principio “*accessorium sequitur principale*”, le operazioni accessorie concorrono alla formazione della base imponibile dell’operazione principale, seguono lo stesso trattamento fiscale e sono soggette alla medesima aliquota IVA. Si considerano accessorie le operazioni che:

- i*) integrano, completano o rendono possibile l’operazione principale;
- ii*) sono rese dal medesimo soggetto che esegue l’operazione principale, anche a mezzo di terzi, ma per suo conto e a sue spese;
- iii*) sono rivolte al medesimo soggetto nei cui confronti è resa l’operazione principale.

Il vincolo di accessorietà, a ben vedere, richiede necessariamente che l’accessorietà delle operazioni sia determinata dalla convergenza delle stesse verso la realizzazione di un unico obiettivo.

A tal riguardo, l’Amministrazione ha già fornito chiarimenti con la risoluzione n. 230/E del 15 luglio 2002, la quale ha precisato che, ai fini del riconoscimento della natura accessoria di un’operazione, non è sufficiente che la stessa renda possibile o più agevole l’operazione principale, dovendo costituire un *unicum economico* con la stessa.

In tal senso, altresì la Corte di Giustizia europea ha precisato che, ai fini dell’accessorietà, è tenuto conto della duplice circostanza che, da un lato, ciascuna prestazione di servizio deve essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall’altro, la prestazione costituita da un unico servizio sotto il profilo economico non deve essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell’I.V.A., occorre individuare gli elementi caratteristici dell’operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte o un’unica prestazione.

Va sottolineato che si configura una prestazione unica in particolare nel caso in cui uno o più elementi devono essere considerati nel senso che costituiscono la prestazione principale, mentre uno o alcuni elementi devono essere considerati come una prestazione accessoria o alcune prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale.

Una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore.

Secondo la Corte di Giustizia, pertanto, costituisce una prestazione unica due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo, i quali sono così strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica inscindibile.

## **2. Consulenza giuridica n. 5 del 2021: IVA e destinazione sanitaria**

Con la consulenza in esame, l’Amministrazione si è pronunciata sull’I.V.A. per cessioni di beni antiCovid e la destinazione sanitaria.

In particolare, con riferimento ai beni elencati al comma 1 dell’art. 124 del Decreto Rilancio, taluni beni possono prestarsi ad usi diversi ed impieghi alternativi rispetto a quello sanitario. Pertanto, l’Amministrazione ha ribadito che, ove la dimostrazione della finalità sanitaria del prodotto ceduto non sia desumibile dalla natura del cessionario e/o del suo settore di attività, la medesima può essere corroborata con qualsiasi documento ritenuto opportuno, che consenta in sede di controllo di verificare i dati e le situazioni oggettive in essa contenuti.

L’Amministrazione, più nel dettaglio, potrà valutare, sulla base delle circostanze e dei fatti del caso di specie se i documenti probatori siano atti a dimostrare l’effettivo uso sanitario dei prodotti o meno.

Con specifico riguardo alla “soluzione idroalcolica in litri”, si conferma che l’agevolazione è limitata ai prodotti per i quali ADM ha individuato nella circolare 12/D del 30 maggio 2020 i relativi codici TARIC, e solo per i disinfettanti a base alcolica, certificati/autorizzati come PMC o biocidi, a base di etanolo almeno maggiore o uguale al 70 per cento.

Il regime agevolativo è applicabile a qualsiasi cedente e acquirente, nonché stadio di commercializzazione. Ne deriva che, tutte le cessioni lungo tutta la catena di consegna, dal produttore (distilleria) fino alla vendita al dettaglio, sono sottoposte al medesimo regime I.V.A. agevolato.

Le cessioni di soluzione idroalcolica, sia di una autocisterna contenente, ad esempio, litri 30.000, sia di cisterne IBC da 1.000 lt sia di una confezione da 5 lt, ricadono nel campo applicativo dell’articolo 124, purché il prodotto sia destinato a fini sanitari.

### 3. Risposta ad interpello n. 354 del 2021: IVA diagnostica in vitro

La risposta in esame riguarda il trattamento I.V.A. riservato alla strumentazione per diagnostica in vitro.

L'art. 124 del Decreto Rilancio, in particolare, ha previsto una disciplina IVA agevolata per le cessioni di determinati beni, con destinazione sanitaria, utili al contenimento e alla gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19. Sul punto, La legge di Bilancio 2021, con l'articolo 1, comma 452, ha stabilito che in deroga all'articolo 124, comma 1, del Decreto Rilancio, le cessioni della strumentazione per diagnostica per COVID-19 che presentano i requisiti applicabili di cui alla direttiva 98/79/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 ottobre 1998, o al regolamento (UE) 2017/745 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2017, e ad altra normativa dell'Unione europea applicabile e le prestazioni di servizi strettamente connesse a tale strumentazione sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto, con diritto alla detrazione dell'imposta, fino al 31 dicembre 2022.

Tale disposizione, insieme con quella di cui al comma 453 relativa ai vaccini, trova la sua base giuridica nella Direttiva (UE) 2020/2020 del Consiglio del 7 dicembre 2020, con cui, in risposta alla pandemia, sono state apportate modifiche alla Direttiva 2006/112/CE prevedendo, in materia di IVA, misure transitorie applicabili ai vaccini contro il COVID-19 ed ai dispositivi medico-diagnostici in vitro del COVID19.

In base alla recente Direttiva, dunque, gli Stati membri possono stabilire, fino al 31 dicembre 2022, l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto con diritto a detrazione per le forniture dei vaccini per il COVID-19 e per le forniture della strumentazione per diagnostica in vitro per COVID-19, nonché per le prestazioni di servizi strettamente connesse.

Con specifico riferimento alla "strumentazione per diagnostica per COVID-19", la normativa europea precisa che possono beneficiare dell'esenzione IVA solo i dispositivi medico-diagnostici in vitro della COVID-19 conformi ai requisiti applicabili di cui alla Direttiva 98/79/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 ottobre 1998, o al Regolamento (UE) 2017/746 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2017, e ad altra normativa dell'Unione europea applicabile.

Di conseguenza, nel novero della "strumentazione per diagnostica per COVID19" di cui al numero 1-ter.1 della tabella A, parte II-bis, allegata al DPR n. 633 del 1972, a decorrere dal 1° gennaio 2021 e fino al 31 dicembre 2022, sono esenti dall'IVA soltanto le cessioni dei dispositivi medico-diagnostici in vitro della COVID-19 conformi ai requisiti applicabili di cui alla Direttiva 98/79/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 ottobre 1998, o al Regolamento (UE) 2017/746 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2017.

In merito, è intervenuta la circolare dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli n. 9 del 3 marzo 2021, la quale ha fornito chiarimenti e ha riportato i relativi codici TARIC. Così, in relazione alla strumentazione per diagnostica COVID, sono stati individuati i seguenti:

- i) Kit diagnostici COVID19 e reattivi basati su reazioni immunologiche: ex 3002 1300 10; ex 3002 1400 10; ex 3002 1500 10; ex 3002 9090;
- ii) Kit per diagnosi COVID19 costituito da: flaconcino contenente un supporto di coltura per il mantenimento di un campione virale e un tampone con punta di cotone per raccogliere il campione: ex 3821 0000;
- iii) Kit di campionamento: ex 9018 90; ex 9027 80;
- iv) Reagenti diagnostici basati sul test dell'acido nucleico a catena della polimerasi (PCR): ex 3822 0000 10;
- v) Strumenti utilizzati nei laboratori clinici per la diagnosi in vitro: ex 9027 8080.

Per quanto concerne le "prestazioni di servizi strettamente connesse" agli strumenti di diagnostica in vitro per COVID-19 con le caratteristiche menzionate, corrispondenti alle descrizioni e ai codici TARIC indicati dall'ADM, è ragionevole ritenere incluse in questo ambito le prestazioni aventi ad oggetto l'effettuazione sia di tamponi antigenici rapidi svolte con l'ausilio di un medico o di un infermiere, sia di test sierologici rapidi effettuati senza l'intervento di un operatore socio-sanitario.

Peraltro, come precisato nella circolare 26/E del 15 ottobre 2020, a proposito delle cessioni gratuite aventi ad oggetto i beni indicati nell'articolo 124 a favore di uno dei soggetti di cui all'articolo 10, primo comma, n. 12) del Decreto IVA, la norma temporanea di maggior favore, che prevede l'esenzione senza pregiudizio del diritto alla detrazione, prevale sull'esenzione ordinaria, che determina, invece, un pro-rata di detraibilità.

Alla luce di tali considerazioni, fino al 31 dicembre 2022, sia le prestazioni relative a tamponi antigenici svolte con l'ausilio di un medico o di un infermiere, sia quelle relative ai test sierologici rapidi devono ritenersi esenti dall'imposta sul valore aggiunto, senza pregiudizio del diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, comma 1, del Decreto IVA.

#### **4. Consulenza giuridica n. 7 del 2021: IVA e le prestazioni educative esenti**

Con la risposta a consulenza giuridica in esame, l'Amministrazione finanziaria si è pronunciata sul trattamento IVA delle prestazioni educative esenti.

A tal riguardo, si richiama l'articolo 10, primo comma, n. 20), del decreto IVA, il quale stabilisce che sono esenti da IVA le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale.

L'articolo 36-bis del decreto IVA, peraltro, dispone che il contribuente che ne abbia data preventiva comunicazione all'Ufficio è dispensato dagli obblighi di fatturazione e di registrazione relativamente alle operazioni esenti da imposta ai sensi dell'art. 10, tranne quelle indicate ai nn. 11), 18) e 19) dello stesso articolo, fermi restando l'obbligo di fatturazione e registrazione delle altre operazioni eventualmente effettuate, l'obbligo di registrazione degli acquisti e gli altri obblighi stabiliti dal decreto, compreso l'obbligo di rilasciare la fattura quando sia richiesta dal cliente.

Pertanto, in quest'ultima ipotesi, il contribuente non potrà detrarre dall'imposta eventualmente dovuta quella relativa agli acquisti e alle importazioni e dovrà presentare la dichiarazione annuale, compilando l'elenco dei fornitori, ancorché non abbia effettuato operazioni imponibili.

La comunicazione di avvalersi della dispensa dagli adempimenti relativi alle operazioni esenti dev'essere fatta nella dichiarazione annuale relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio dell'attività ed ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio. L'eventuale revoca, invece, deve essere comunicata all'Ufficio nella dichiarazione annuale ed ha effetto dall'anno in corso.

Nella ipotesi in cui l'Ente gestore del corso rientri tra quelli che possono beneficiare del regime di esenzione di cui al citato articolo 10, comma 1, n. 20), del decreto IVA, ed abbia fatto espressa richiesta di essere dispensato dagli obblighi di fatturazione e registrazione delle operazioni esenti, ai sensi del citato articolo 36-bis, il medesimo può:

*i)* annotare i corrispettivi incassati nel libro giornale (non avendo l'obbligo di tenere il registro IVA vendite);

*ii)* rilasciare una "Quietanza di pagamento" quale giustificativo del corrispettivo pagato, sulla quale va apposta la marca da bollo da 2 euro per importi superiori a 77,47 euro.

Restano fermi gli altri adempimenti: come rilasciare fattura elettronica, se richiesta dal cliente prima del pagamento del corrispettivo, registrare gli acquisti, osservare gli ordinari obblighi IVA per le altre operazioni imponibili eventualmente effettuate.

Le prestazioni didattiche, dove sussiste l'obbligo di certificazione, devono essere documentate solo con fattura elettronica tramite SDI, non essendo annoverabili tra le operazioni per le quali è consentita la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi

#### **5. Risposta ad interpello n. 355 del 2021: Gruppo IVA e divieto di compensazione orizzontale**

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 355 del 19 maggio 2021 riguardante il Gruppo IVA e il divieto di compensazione orizzontale.

In particolare, sul punto, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che la struttura del Gruppo IVA, quale autonomo soggetto passivo, risponde a finalità antiabuso, oltre che semplificatorie.

Per tali finalità, a differenza della liquidazione del Gruppo IVA, il Legislatore ha impedito la compensazione dei debiti o crediti del Gruppo IVA con crediti o debiti maturati in capo ad un diverso soggetto, benché partecipante al gruppo stesso. Più chiaramente, in merito, è stato introdotto il divieto di compensazione "orizzontale" previsto dall'art. 4, commi 3 e 4 del D.M. 6 aprile 2018, il quale opera anche per il rappresentante del Gruppo.



Il regime del Gruppo IVA, infatti, diversamente da quanto previsto nel regime di cui all'art. 73, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, prevede una responsabilità solidale paritetica a carico di tutti i partecipanti al gruppo, ai sensi dell'art. 70-octies, comma 2, del d.P.R. 633/72. La responsabilità solidale, a ben vedere, si spiega in virtù dell'unitarietà del soggetto passivo.

**6. Risposta ad interpello n. 361 del 2021: contributi versati a copertura di perdite dovute a inadempienze di altri consorziati ex art. 2615 c.c**

Con la risposta in esame, l'Amministrazione si è pronunciata in tema di contributi versati a copertura di perdite dovute a inadempienze di altri consorziati ex art. 2615 del Codice civile.

Sul punto, è stato richiamato l'art. 3, comma 1, del Decreto IVA, secondo cui sono prestazioni di servizi soggette a IVA, le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

In linea con la giurisprudenza consolidata della Corte di Giustizia UE e la prassi dell'Amministrazione finanziaria, inoltre, affinché una prestazione di servizi possa considerarsi effettuata a titolo oneroso e configuri, dunque, un'operazione imponibile IVA, è necessario che tra l'autore di tale prestazione e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico in cui vi è uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, nel quale il compenso ricevuto dall'autore di tale prestazione costituisca il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario. Più chiaramente, quanto detto trova applicazione quando sussiste un nesso diretto fra il servizio fornito dal prestatore e il controvalore ricevuto.

Con riguardo al tema dell'erogazione di somme di denaro a un consorzio dai propri soci/consorziati, la risoluzione 22 luglio 1996, n. 156/E è intervenuta, chiarendo che i contributi consortili, pur se qualificati dallo statuto come spese di funzionamento del consorzio, ove siano commisurati alle entità dei servizi resi dal Consorzio ai propri consorziati, si configurano quali corrispettivi di specifiche prestazioni di servizi, come tali rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 3 del decreto IVA.

Al contrario, non rientrano nel campo di applicazione del tributo le sole quote consortili versate a copertura di spese generali di gestione per le quali non siano individuabili specifiche prestazioni di servizi rese dall'ente associativo.

Con la risoluzione 27 giugno 2001, n. 95/E, inoltre, è stato precisato che non vi è dubbio che sia presente un nesso di sinallagmaticità tra le quote versate dai consorziati e le prestazioni rese dal consorzio alla luce della differenziazione delle quote medesime. La prima fonte di finanziamento dei consorzi, infatti, è rappresentata dai contributi dei consorziati. Il principio generalmente seguito è quello di un rapporto di diretta proporzionalità fra l'interesse del singolo cui il consorzio soddisfa e l'ammontare dei contributi dovuti.

I principi suddetti sono stati ribaditi altresì risoluzione 23 settembre 2002, n. 307/E, con cui si è affermata la rilevanza ai fini IVA del contributo erogato in favore di un consorzio dai soggetti ad esso aderenti. In tale ipotesi, anche se versato a copertura di spese di funzionamento, il contributo è stato qualificato come corrispettivo di specifiche prestazioni di servizi perché commisurato all'utilità ed all'interesse che l'opera consortile rappresenta per il singolo consorziato, ritenendo quindi sussistente un nesso sinallagmatico con il servizio ricevuto.

In base alla disciplina civilistica dettata per le società consortili, è utile richiamare l'art. 2615, comma 2, c.c., in base al quale per le obbligazioni assunte dagli organi del consorzio per conto dei singoli consorziati rispondono questi ultimi, solidalmente col fondo consortile, e in caso di insolvenza nei rapporti tra i consorziati il debito dell'insolvente si ripartisce tra tutti in proporzione delle quote.

Qualora il contributo aggiuntivo non sia differenziato in funzione dell'utilità che il singolo consorziato ritrae dalla partecipazione al Consorzio, ossia in proporzione all'ammontare dei beni da lui acquistati tramite il Consorzio, dette quote aggiuntive, non essendo versate a fronte di specifiche cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate dal Consorzio a loro favore, non hanno natura sinallagmatica.

Trattandosi di mere movimentazioni di denaro, sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera a), del decreto IVA. Solo ove sussistano i requisiti per l'applicazione dell'articolo 26, comma 2, del Decreto IVA, la Società potrà emettere apposite note di credito con riferimento alle fatture emesse nei confronti dei consorziati falliti inadempienti.

**1. Risposta ad interpello n. 351 del 2021: Trattamento impositivo delle somme attribuite da un trust estero ad un beneficiario residente, poi deceduto**

Con la risposta ad interpello n. 351 del 2021, l'Amministrazione finanziaria ha fornito delucidazioni circa il trattamento impositivo diretto ed indiretto delle somme attribuite, da un trust estero, a favore di un beneficiario residente, il quale poi sia deceduto.

Nel dettaglio, la vicenda trae origine da un trust di diritto statunitense, istituito da un disponente residente all'estero, con oggetto beni mobili, rapporti bancari, nonché quote di fondo di investimento non esistenti in Italia.

Il trust, più nello specifico, individuava quale beneficiario dei redditi due soggetti: un primo beneficiario, coincidente con il disponente, ed un beneficiario finale, individuato nell'eventualità in cui sopraggiungesse la morte del disponente-primo beneficiario. Il beneficiario finale era un soggetto residente in Italia, il quale decedeva pochi mesi dopo la morte del disponente primo beneficiario.

Con riguardo alla fattispecie appena descritta, l'Amministrazione finanziaria ha ribadito la natura di trust trasparente, ai sensi dell'art. 73 del TUIR, in quanto il beneficiario era stato già individuato. Inoltre, la stessa ha precisato che le somme attribuite dal trust estero al beneficiario finale residente in Italia, nel periodo di imposta 2020, costituiscono redditi di capitale ai sensi dell'art. 44 del TUIR, limitatamente alla parte riferibile al reddito prodotto dal *trust* nel periodo intercorrente tra la morte del disponente e la morte del beneficiario.

Alla luce di tali considerazioni, occorre altresì sottolineare come il beneficiario italiano si qualifica quale titolare effettivo ai fini del monitoraggio fiscale dei beni in trust e, per tal motivo, è tenuto a compilare il quadro RW.

Per quanto concerne le imposte indirette, non sussiste il presupposto territoriale dell'imposta di donazione, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 346 del 1990, in quanto il disponente risultava residente all'estero ed i beni trasferiti non erano "esistenti in Italia".

\*\*\*\*

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

**ENBIC - Studio ACTA**