



Roma, Lì 5 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 29 aprile 2021, il decreto è in corso di esame in commissione.

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 TERZO SETTORE

1. Decreto in tema di individuazione di criteri e limiti delle attività diverse da quelle di interesse generale esercitabili dagli enti del Terzo settore (ex Art. 6 D. Lgs. 117/2017)

Il 30 aprile 2021, il ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, Andrea Orlando, ha firmato il decreto in tema di individuazione di criteri e limiti delle attività diverse da quelle di interesse generale esercitabili dagli enti del Terzo settore (ex Art. 6 D. Lgs. 117/2017).

Il decreto definisce i tratti peculiari delle attività diverse: la strumentalità e la secondarietà. Più nello specifico, stando al decreto, sono considerate strumentali le attività quando sono finalizzate a supportare, sostenere, promuovere o agevolare il perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente del Terzo settore.

La secondarietà, invece, si verifica quando: i ricavi da attività diverse non sono superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente del Terzo settore; i ricavi da attività diverse non sono superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente del Terzo settore. L'ente del terzo settore può scegliere uno dei due criteri, che dovrà poi essere indicato nella relazione di missione o in un'annotazione in calce al rendiconto per cassa.

2. Informativa n. 53 del Consiglio nazionale commercialisti sulla delibera n. 294 del 13 aprile scorso dell'Autorità nazionale anticorruzione (Anac)

Il 28 aprile il Consiglio nazionale commercialisti ha pubblicato l'informativa n. 53 sulla delibera n. 294 del 13 aprile scorso dell'Autorità nazionale anticorruzione (Anac) con cui è stato fissato al 30 giugno 2021 il termine per la pubblicazione delle attestazioni degli OIV o degli organismi con funzioni analoghe, relative all'assolvimento di specifiche categorie di obblighi di pubblicazione alla data del 31 maggio 2021. In particolare, è prevista per il 30 giugno la scadenza del termine per associazioni, fondazioni ed enti di diritto privato per pubblicare sul sito web e inviare all'Anac i dati di pubblico interesse.

La delibera riguarda le pubbliche amministrazioni, gli enti pubblici economici, gli Ordini professionali, le società e gli enti di diritto privato in controllo pubblico, le società a partecipazione

pubblica non di controllo, le fondazioni, le associazioni e gli enti privati come individuati all'art. 2-bis, co. 3, secondo periodo del d.lgs. 33/2013.

Gli enti sopra elencati dovranno avere un bilancio superiore a 500mila euro, un finanziamento maggioritario per almeno due esercizi consecutivi nell'ultimo triennio da parte di PA nonché dovranno essere soggetti a controllo pubblico. La verifica sul controllo per gli enti non profit andrà effettuata sulla falsariga dell'impianto civilistico (art. 2359 c.c.) tenendo conto delle previsioni statutarie.

A livello operativo, gli obblighi di trasparenza sono assolti con un procedimento a doppio step. Spetta agli organismi indipendenti di valutazione (Oiv) o, in mancanza, a soggetti con funzioni analoghe, attestare l'assolvimento degli obblighi di pubblicazione dei dati al prossimo 31 maggio. Questo adempimento, per gli enti non profit, potrà essere effettuato anche dagli organi di controllo o dal rappresentante legale ed avrà ad oggetto bilanci, servizi erogati alla Pa, bandi di gara e contrattualistica. I dati attestati dovranno essere pubblicati entro il 30 giugno sul sito web da parte degli Oiv, o, in mancanza, nella sezione "Amministrazione trasparente" della Pa per cui svolgono funzioni amministrative o erogano servizi, compilando l'apposita griglia di rilevazione contenuta nella modulistica dell'Anac.

3. Circolare "Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità operative"

Il 22 aprile 2021 il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha pubblicato insieme alla Fondazione Nazionale dei Commercialisti la terza versione della Circolare "Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità operative".

La Circolare si pone l'obiettivo di rappresentare un riferimento per tutti gli operatori del settore coinvolti a vario livello ad applicare le disposizioni attuative della Riforma, cercando di definire prassi condivise capaci di limitare le inevitabili incertezze che si presentano nell'adozione della Riforma. Il documento aggiorna le previsioni normative già esistenti, accogliendo le evoluzioni della prassi e della dottrina in materia, nonché integrando il testo, oltre che con le novità normative, anche con le disposizioni regolamentari degli aspetti tecnici e di attuazione degli strumenti operativi, richiesti dalla normativa e pubblicati nel corso del periodo che intercorre dalla data di pubblicazione della versione precedente (aprile 2019) ad oggi.

In particolare, sono state commentate nella Circolare, le nuove previsioni in tema di bilancio di esercizio di cui al DM del 5 marzo 2020, di popolamento e funzionamento del Registro Unico Nazionale del Terzo settore di cui al DM n. 106 del 15 settembre 2020, e sul rapporto tra Pubbliche Amministrazioni ed enti del Terzo settore di cui al DM n. 72 del 31 marzo 2021. Il testo contiene, inoltre, un richiamo alle principali circolari e note interpretative emanate in massima misura dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. La Circolare contiene inoltre un capitolo dedicato agli enti religiosi civilmente riconosciuti.

4. Risposta ad interpello n. 274, sull'applicazione dell'aliquota IVA del 5 per cento, così come previsto nella parte II-bis della Tabella A allegata al Decreto IVA, sulle attività per bisogni educativi.

Il 20 aprile 2021, l'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 274, su istanza di una cooperativa sociale che gestisce servizi socio-sanitari ed educativi, ha chiarito la possibilità di applicazione dell'aliquota IVA del 5 per cento, così come previsto nella parte II-bis della Tabella A allegata al Decreto IVA, sulle attività per bisogni educativi.

In particolare, la cooperativa sociale si rivolge all'Agenzia delle Entrate per verificare la possibilità di applicare l'aliquota Iva del 5 per cento sia quando le attività educative si rivolgono direttamente ai minori, sia quando rivolte ai loro genitori. Inoltre, la cooperativa si rivolge per conoscere la corretta modalità per documentare le operazioni.

L'Agenzia ha chiarito che la medesima aliquota del 5 per cento trovi applicazione per i servizi di sostegno all'apprendimento resi ai genitori dei minori affetti dagli anzidetti disturbi: la modalità on line di svolgimento della prestazione resa dall'Istante, sostitutiva - a causa dell'emergenza COVID-19 - della modalità c.d. in presenza, richiede l'intervento dei genitori, attraverso i quali i minori possono ricevere feedback sul lavoro fatto e avere supporto".

Per quanto riguarda poi le modalità per documentare le operazioni, l'Agenzia specifica che la cooperativa non rientra nell'elenco dei soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria,

proprio perché non eroga servizi prettamente sanitari ma prestazioni a carattere socio-sanitario ed educativo.

5. Decreto Direttoriale n. 159 del 19 aprile 2021 del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali sui termini e le modalità di presentazione delle domande di finanziamento concernenti lo svolgimento di attività di assistenza psicologica, psicosociologica o sanitaria a favore dei bambini affetti da malattia oncologica e delle loro famiglie ai sensi dall'articolo 1, comma 338, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205.

Il 19 aprile 2021 il Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali ha firmato il Decreto Direttoriale n. 159 del 19 aprile 2021 e l'allegato Avviso 1/2021 contenente i termini e le modalità di presentazione delle domande di finanziamento concernenti lo svolgimento di attività di assistenza psicologica, psicosociologica o sanitaria a favore dei bambini affetti da malattia oncologica e delle loro famiglie ai sensi dall'articolo 1, comma 338, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205. In attuazione dell'art. 8, comma 1 del D.M. 175/2019, sono stati individuati i termini e le modalità di presentazione delle domande di finanziamento concernenti lo svolgimento di attività di assistenza psicologica, psicosociologica o sanitaria in tutte le forme a favore dei bambini affetti da malattia oncologica e delle loro famiglie ai sensi dall'articolo 1, comma 338, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205.

Soggetti beneficiari dell'Avviso possono essere le sole associazioni che in conformità alle proprie attività istituzionali si occupano di prestare assistenza nei confronti di queste categorie di individui. Tali realtà *non profit*, laddove intenzionate ad accedere al finanziamento possono presentare apposita domanda via pec al Ministero del Lavoro allegando la modulistica prevista dallo stesso entro le ore 13:00 del 7 giugno.

6. Pubblicato in Gazzetta Ufficiale il Decreto Legge 22 aprile 2021, n. 52 recante “Misure urgenti per la graduale ripresa delle attività economiche e sociali nel rispetto delle esigenze di contenimento della diffusione dell'epidemia COVID-19”.

Il decreto prevede l'introduzione, sul territorio nazionale, delle cosiddette “certificazioni verdi Covid-19”, comprovanti lo stato di avvenuta vaccinazione contro il SARS-CoV-2 o la guarigione dall'infezione o l'effettuazione di un test molecolare o antigenico rapido con risultato negativo.

Le misure previste hanno validità dal 26 aprile al 31 luglio 2021: quest'ultima è anche la data a cui è stato prorogato lo stato di emergenza.

Dal 26 aprile 2021, in zona gialla gli spettacoli aperti al pubblico in sale teatrali, sale da concerto, sale cinematografiche, live-club e in altri locali o spazi anche all'aperto sono svolti esclusivamente con posti a sedere preassegnati e a condizione che sia assicurato il rispetto della distanza interpersonale di almeno un metro sia per gli spettatori che non siano abitualmente conviventi, sia per il personale. A decorrere dal 1° giugno 2021, le suddette regole si applicano anche agli eventi e alle competizioni di livello agonistico e riconosciuti di preminente interesse nazionale con provvedimento del Comitato olimpico nazionale italiano (Coni) e del Comitato italiano paralimpico (Cip), riguardanti gli sport individuali e di squadra, organizzati dalle rispettive federazioni sportive nazionali, discipline sportive associate, enti di promozione sportiva ovvero da organismi sportivi internazionali.

In questo caso, la capienza consentita non può essere superiore al 25% di quella massima autorizzata e, comunque, il numero massimo di spettatori non può essere superiore a 1.000 per impianti all'aperto e a 500 per impianti al chiuso. È possibile, inoltre, anche prima del 1° giugno, autorizzare lo svolgimento di eventi sportivi di particolare rilevanza. Le attività devono svolgersi nel rispetto delle linee guida vigenti.

Fra le misure per cui è stata disposta la proroga fino al prossimo 31 luglio e che interessano direttamente gli enti non profit vi è anche l'art.73 del decreto legge 18 del 2020 (“Cura Italia”), il cui comma 4 prevede la possibilità per associazioni e fondazioni di svolgere le riunioni degli organi sociali in videoconferenza, anche qualora tale possibilità non sia prevista dallo statuto dell'ente.

7. Chiarimenti del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali in merito alla tempistica che le imprese sociali devono rispettare per adempiere all'obbligo di redazione del bilancio sociale.

Il 16 aprile 2021 il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha fornito chiarimenti in merito alla tempistica che le imprese sociali devono rispettare per adempiere all'obbligo di redazione del bilancio sociale. In particolare, il Ministero con il provvedimento in esame fornisce un chiarimento in

merito alla decorrenza dell'obbligo di redigere e depositare il bilancio sociale per un'impresa sociale che si è costituita in corso d'anno.

Il Ministero del lavoro, sul punto ritiene che così come avviene per il bilancio d'esercizio le imprese sociali siano tenute a redigere il bilancio sociale anche per le sole frazioni d'anno. Tuttavia, laddove la frazione di riferimento non abbia valore informativo è ammessa la possibilità di assorbire la frazione d'anno nell'esercizio successivo purché non ecceda il trimestre.

NOVITÀ IN MATERIA DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO

1. **Soggettività passiva dell'Imu: Cass. n. 9624/2021**

Con l'ordinanza in commento, i Giudici di legittimità hanno affermato che, in base al disposto di cui all'art. 9, D.Lgs. n. 23 del 2011, soggetto passivo dell'imposta municipale unica (Imu), in caso di risoluzione del contratto di leasing, torna ad essere il locatore, ancorché non abbia ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte del locatario. Ai fini impositivi assume, difatti, rilevanza non tanto la detenzione materiale del bene, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata, conferendo la stessa la titolarità di diritti opponibili *erga omnes*. Questa permane finché è in vita il rapporto giuridico e si traduce in mera detenzione senza titolo in seguito al venir meno dello stesso, senza che rilevi, in senso contrario, la disciplina in tema di Tributo per i servizi indivisibili (Tasi), dovuta, invece, dall'affittuario fino alla riconsegna del bene, in quanto avente presupposto impositivo del tutto differente.

2. **Perimetro applicativo dell'art. 88, comma 5, TUIR: Cass. n. 9584/2021**

La Corte di Cassazione ha affermato, con l'ordinanza del 12 aprile 2021, che l'art. 88, comma 5, TUIR, nel prevedere che il valore corrente di mercato ("*valore normale*") attribuibile al bene oggetto del contratto di locazione finanziaria ceduto concorre, come sopravvenienza attiva, alla formazione del reddito di impresa imponibile del cedente, persegue una chiara finalità antielusiva ed è diretto a contrastare la prassi della cessione verso corrispettivi irrisori dei contratti di locazione finanziaria in prossimità della data di esercizio del riscatto, al fine di sottrarre al reddito di impresa le plusvalenze originate dai medesimi beni.

Nell'ipotesi in cui la cessione del contratto di locazione finanziaria avente ad oggetto un bene facente parte del complesso aziendale avvenga contestualmente alla cessione dell'azienda medesima, non deve essere rilevata una sopravvenienza attiva autonoma. Poiché il bene aziendale viene a far parte del valore unitario dell'azienda oggetto di cessione, esso è parte integrante della plusvalenza, regolamentata dall'art. 86 TUIR, generata in favore del cedente con l'atto traslativo dell'azienda.

3. **Atti dell'Autorità Giudiziaria soggetti a registrazione e alla relativa tassazione: Cass. n. 9400/2021**

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza del 9 aprile 2021, ha precisato, in tema di imposta di registro, che il verbale di conciliazione giudiziale non rientra fra gli atti dell'autorità giudiziaria tassabili ai sensi dell'art. 8 della Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, perché non costituisce un provvedimento del Giudice, il quale vi interviene soltanto a fini certificativi ed esecutivi. Anche se redatto alla presenza e con la partecipazione del Giudice, il verbale di conciliazione continua quindi a rappresentare un'ordinaria manifestazione di autonomia negoziale, la cui sottoposizione a tassazione dipende dall'effettivo contenuto di volta in volta assunto e non da valutazioni di tipo aprioristico ed astratto.

Nonostante la sua peculiare collocazione, finalità ed efficacia, il verbale di conciliazione non assurge ad un ruolo tale da sovrapporsi ed assorbire qualsiasi antecedente, ma rimane un atto destinato a scontare l'imposta in base ai principi generali della materia. Se, dunque, il verbale di conciliazione costituisce titolo per il trasferimento di beni o diritti perché, per esempio, prima di allora non era stato concluso alcun accordo fra le parti ovvero le stesse erano giunte soltanto ad un'intesa di massima da perfezionare o dettagliare in seguito, sarà proprio esso e non le eventuali scritture a monte a dover essere tassato. Se, invece, il verbale di conciliazione non trasferisce alcunché, ma si limita a dare atto dell'avvenuta definizione della lite per effetto di un accordo già concluso prima, sarà quest'ultimo l'atto cui fare riferimento per quel che riguarda i termini e l'ammontare del pagamento.

4. **Obblighi formali e diritto di detrazione: Cass., n. 9394/2021**

In occasione dell'ordinanza del 9 aprile 2021, la Corte di Cassazione ha ribadito, con riferimento agli acquisti intracomunitari, che nell'applicazione del meccanismo d'inversione contabile denominato "reverse charge" gli obblighi per le operazioni soggette ad IVA incombono sui cessionari o i committenti, i quali, quindi, sono tenuti alla cosiddetta autofatturazione (o, ricorrendone i presupposti, alla numerazione e all'integrazione della fattura ricevuta dal fornitore estero senza l'indicazione dell'IVA) ed alla relativa annotazione sul libro delle fatture emesse. Ciò vale come assunzione dell'obbligo di imposta da parte del cessionario, neutralizzata dall'annotazione nel registro degli acquisti, cui corrisponde il diritto del medesimo cessionario alla detrazione del corrispondente importo. Ne deriva che le predette registrazioni, apparentemente formali, nel caso di *reverse charge* assumono invece valenza sostanziale e assicurano effettività al principio di neutralità: l'autofatturazione o l'integrazione della fattura, nonché le registrazioni comportano che non permanga alcun debito nei confronti dell'Amministrazione, e consentono i controlli e gli accertamenti fiscali sulle cessioni successive.

Tuttavia, gli inadempimenti formali non possono incidere sul riconoscimento del diritto alla detrazione quando comunque risultino soddisfatti gli obblighi sostanziali di assunzione del relativo debito. Per trovare un equilibrio tra inosservanza di taluni obblighi e perdita del diritto alla detrazione dell'imposta, deve affermarsi che al contribuente, cessionario o committente, la detrazione dell'imposta a monte deve essere accordata, nonostante l'inadempimento di taluni obblighi formali, se sono soddisfatti tutti gli obblighi sostanziali, di cui le violazioni formali non impediscano la prova certa. In questo senso, il diritto alla detrazione non può essere negato nei casi in cui, pur non avendo l'operatore nazionale applicato la procedura d'inversione contabile ed in particolare avendo omesso la doppia registrazione delle fatture integrate o autofatture nei registri di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 23 e 25 è comunque dimostrato, o non controverso, che gli acquisti siano fatti da un soggetto passivo IVA e che le merci siano finalizzate a proprie operazioni imponibili. Al contrario, la violazione degli obblighi formali di contabilità e dichiarazione, pur non impedendo l'insorgenza del diritto di detrazione, incide sul suo esercizio, laddove tali gravi inadempimenti formali impediscano di fornire la prova certa del soddisfacimento dei requisiti sostanziali che danno diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte.

5. **Accertamento con adesione della società di persone ed efficacia nei confronti dei soci: Cass. n. 9392/2021**

I Giudici di legittimità, con la pronuncia del 9 aprile 2021, hanno affermato che l'intervenuta definizione del reddito da parte della società di persone costituisce titolo per l'accertamento nei confronti delle persone fisiche in base al principio di trasparenza dettato dall'art. 5, TUIR, per cui il reddito della società di persone è imputato automaticamente e direttamente ai soci, in misura proporzionale alla rispettiva quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dalla sua effettiva percezione.

L'Erario deve procedere al recupero per trasparenza, ai sensi dell'art. 5, comma 1, TUIR, nei confronti dei soggetti estranei al procedimento di accertamento con adesione, sulla base di quest'ultimo e, quindi, nella misura concordata con la società di persone. Infatti, nell'accertamento nei confronti dei soci che non hanno partecipato all'accertamento con adesione che ha coinvolto la società, devono comunque trovare applicazione il principio costituzionale della parità di trattamento e quello della capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost. pertanto, l'Amministrazione finanziaria, anche in base ai principi di razionalità e non contraddizione, non può chiedere ai soci (il cui reddito coincide pro quota con quello della società partecipata) somme diverse da quelle concordate con la società di persone.

6. **Redditi d'impresa – ammissibilità dichiarazione integrativa: Cass. n. 9723/2021**

Con l'ordinanza del 14 aprile 2021, la Suprema Corte ha affermato, in tema di imposte sui redditi, che in caso di omessa o lacunosa esposizione di componenti negative del reddito inerenti operazioni commerciali intercorse con imprese aventi sede in Stati aventi regimi fiscali privilegiati, la contestazione della violazione costituisce causa ostativa alla presentazione della dichiarazione integrativa, di cui all'art. 2, comma 8, d.P.R. n. 322 del 1998. Se fosse possibile porre rimedio alle irregolarità anche dopo la contestazione delle stesse, la correzione si risolverebbe in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni previste dal legislatore. Deve, pertanto, ritenersi inidonea a sanare l'illecito la dichiarazione integrativa del contribuente anteriore alla notifica del processo verbale di constatazione ma successiva alla verifica parziale dell'Amministrazione finanziaria.

7. Ordinanza n. 10664/2021

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza in commento, ha chiesto al Primo Presidente di valutare l'interessamento delle Sezioni Unite sulle conseguenze dell'apertura di borse durante l'accesso senza autorizzazione della Procura ma con il consenso dell'interessato, in ragione di orientamenti contrastanti in ordine alla questione se il consenso manifestato dal contribuente o da soggetti in vario modo collegati allo stesso possa sanare le acquisizioni probatorie eseguite senza la prescritta autorizzazione dell'autorità giudiziaria.

L'art. 52, d.P.R. n. 633 del 1972 prevede, a prescindere dalla collaborazione del contribuente, l'autorizzazione del Procuratore o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere, durante l'accesso, a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili.

Secondo un primo orientamento di legittimità, i citati principi non possono essere derogati per effetto della consegna spontanea della documentazione da parte del contribuente, ove si consideri che essa non può rendere legittimo un accesso operato al di fuori delle previsioni legislative e, comunque, perché l'eventuale consenso o dissenso dello stesso contribuente, è del tutto privo di rilievo giuridico.

Secondo un diverso orientamento, invece, è legittima l'acquisizione di documentazione custodita all'interno di una borsa laddove l'apertura sia avvenuta in assenza dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria ma con l'autorizzazione del contribuente. Il reperimento di elementi utili per contrastare condotte evasive è prevalso sul rispetto dei diritti e delle garanzie difensive dei contribuenti.

8. Trust e sua tassazione: Cass. n. 11099/2021

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza del 27 aprile 2021, ha affermato, in tema di imposta di donazione, registro ed ipocatastale, che la costituzione del vincolo di destinazione non costituisce autonomo presupposto impositivo, essendo necessario un effettivo trasferimento di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale.

L'atto di istituzione del trust non è, in sé, presupposto dell'imposta sulle successioni e donazioni di cui all'art. 2, comma 47, l. n. 286 del 2006. Difatti, l'atto istitutivo "puro" di un trust ha un contenuto solo programmatico e non comporta alcun incremento di ricchezza per i beneficiari. Per tutti i trust, siano essi autodichiarati (e quindi con effetto solo segregativo e non di trasferimento di beni) o con trasferimento di beni, l'atto di dotazione è, per l'imposta sulle donazioni, "neutro". La neutralità, quanto all'imposta di donazione, deriva da considerazioni di ordine costituzionale, posto che la capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost. e in ragione della quale il contribuente è chiamato a concorrere alle pubbliche spese, esige l'oggettivo e ragionevole collegamento del tributo ad un effettivo indice di ricchezza.

Tali considerazioni si arricchiscono, in riferimento all'atto istitutivo che comporti anche un vincolo su specifici beni o diritti, della circostanza per cui l'apposizione del vincolo, in quanto tale, determina per il disponente l'utilità rappresentata dalla separazione dei beni (limitativa della regola generale di cui all'art. 2740 c.c.) in vista del conseguimento di un determinato risultato di ordine patrimoniale e simile utilità non concreta alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al disponente e nemmeno al *trustee*, risolvendosi, dal lato del conferente, in una auto-restrizione del potere di disporre mediante segregazione e, dal lato del *trustee*, in un'attribuzione patrimoniale meramente formale, transitoria, vincolata e strumentale.

9. Vendita di immobile ed aliquota IVA applicabile: Cass., n. 10656/2021

In occasione della sentenza del 22 aprile 2021, la Corte di Cassazione ha sostenuto, in tema di IVA, che nel caso in cui la cessione di un'abitazione di lusso venga assoggettata, usufruendo indebitamente dell'agevolazione per la prima casa, all'IVA con aliquota del 4 per cento, ai sensi del disposto del n. 21 della parte seconda della Tabella A allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, in luogo di quella ordinaria, l'Amministrazione finanziaria emette l'avviso di liquidazione della maggiore imposta dovuta direttamente nei confronti dell'acquirente dell'immobile medesimo, in quanto l'applicazione dell'aliquota inferiore da parte del venditore è derivata da una dichiarazione mendace dell'acquirente, idonea a far sorgere un rapporto diretto tra l'acquirente stesso e l'Amministrazione finanziaria.

10. Agevolazione "prima casa" – requisiti non posticipabili: Cass. n. 10513/2021

I Giudici di legittimità, con la pronuncia del 21 aprile 2021, hanno affermato che non è possibile beneficiare dell'agevolazione "prima casa" in assenza dei requisiti richiesti dalla legge nel momento in cui la stessa li richiede.

Quanto prescritto dal d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, della Tariffa allegata, Nota 11-*bis* costituisce, difatti, norma di stretta interpretazione. La dichiarazione di cui alla lett. c), ovvero l'impossidenza su tutto il territorio nazionale di altra abitazione già acquistata con l'agevolazione fiscale c.d. "prima casa", si configura quale elemento costitutivo per il conseguimento dell'agevolazione medesima e deve essere espressa del contribuente all'atto di acquisto. Non è nella disponibilità del contribuente spostare, mediante apposita clausola contrattuale, il momento nel quale il presupposto dell'agevolazione deve sussistere, subordinando, ad esempio, l'efficacia del nuovo acquisto di una casa di abitazione alla condizione sospensiva della vendita entro due anni dell'immobile già detenuto quale abitazione primaria.

11. Accertamento del vincolo della subordinazione ai fini della deducibilità delle spese per prestazioni di lavoro: Cass. n. 10308/2021

Con l'ordinanza in commento, la Corte di Cassazione ha affermato che deve escludersi la cumulabilità delle qualità di amministratore unico di società di capitali e di lavoratore dipendente della medesima società, non potendo, in tal caso, ricorrere l'effettivo assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare di altri, che si configura come requisito tipico della subordinazione in ragione del contenuto sostanzialmente imprenditoriale dell'attività gestoria svolta dall'amministratore unico in relazione alla quale non è individuabile la formazione di una volontà imprenditoriale distinta.

La riconosciuta equiparazione tra l'attività gestoria svolta dall'amministratore unico di società e quella svolta dall'imprenditore impone, quindi, di ritenere che la carica di amministratore unico, essendo questi titolare del potere di esprimere la volontà propria dell'ente sociale, come anche dei poteri di controllo e di comando, sia del tutto incompatibile con un rapporto di lavoro subordinato, stante l'assenza di una relazione suscettibile - almeno astrattamente - di una distinzione tra la posizione del lavoratore in qualità di organo direttivo della società e quella del lavoratore come soggetto esecutore delle prestazioni lavorative personali, che, di fatto, dipendono dallo stesso organo direttivo.

Se, invece, la fattispecie concreta riguarda un rapporto di lavoro instauratosi fra un membro del consiglio di amministrazione di una società di capitali e la società stessa, non è possibile escludere in astratto la configurabilità di un rapporto di lavoro subordinato, poiché possono sussistere le caratteristiche dell'assoggettamento, nonostante la carica sociale, al potere direttivo, di controllo e disciplinare dell'organo di amministrazione dell'ente. In tal caso, è, tuttavia, necessario che colui che intende far valere tale tipo di rapporto fornisca la prova della sussistenza del vincolo di subordinazione, *ex art. 2094 c.c.*, nonostante la qualità di membro del consiglio di amministrazione, al potere direttivo dell'organo di amministrazione della società nel suo complesso.

In particolare, ai fini della qualificazione come lavoro subordinato del lavoro del dirigente, titolare di cariche sociali, preposto alla direzione dell'intera organizzazione aziendale o di una branca di essa e titolare di ampi margini di autonomia, è necessario verificare se il lavoro dallo stesso svolto possa comunque essere inquadrato all'interno della specifica organizzazione aziendale, individuando la caratterizzazione delle mansioni svolte, e se possa ritenersi assoggettato, anche in forma lieve o attenuata (cd. subordinazione attenuata), alle direttive, agli ordini ed ai controlli del datore di lavoro, nonché al coordinamento dell'attività lavorativa in funzione dell'assetto organizzativo aziendale.

Se, poi, l'elemento dell'assoggettamento del lavoratore alle direttive altrui non è agevolmente apprezzabile a causa delle peculiarità delle mansioni (e, in particolare, della loro natura intellettuale o professionale) e del relativo atteggiarsi del rapporto, il parametro distintivo della subordinazione deve essere valutato o escluso facendo riferimento a criteri cd. complementari e sussidiari, come, ad esempio, quelli della collaborazione, della periodicità e predeterminazione della retribuzione, del coordinamento dell'attività lavorativa all'assetto organizzativo dato dal datore di lavoro, dell'assenza in capo al lavoratore di una sia pur minima struttura imprenditoriale e dell'assenza di rischio in capo al lavoratore, elementi che, privi ciascuno di valore decisivo, possono essere esaminati globalmente.

Laddove venga accertata l'insussistenza del vincolo di subordinazione, diviene inapplicabile l'art. 95 TUIR e il costo sostenuto dalla società a titolo di retribuzione è indeducibile.

12. Società non operative: CTR Campania, sezione staccata di Salerno, sent. n. 4402/12/2020

Secondo quanto affermato dai Giudici di merito, la disciplina sulle società “non operative”, di cui alla Legge 23 dicembre 1994, n. 724, ha introdotto l'obbligo di dichiarare un reddito presunto ai fini delle imposte sui redditi e un valore della produzione presunto ai fini dell'IRAP qualora i ricavi e altri proventi effettivamente conseguiti, su base triennale, dalla società non superino quelli presuntivamente determinati in funzione dell'applicazione di determinate percentuali alle immobilizzazioni detenute dalla società, sempre su base triennale (c.d., test di operatività). La “non operatività” comporta conseguenze anche in termini di limitazioni all'utilizzo in compensazione e alla possibilità di rimborso del credito IVA della società, il quale, in conseguenza del protrarsi per un triennio della condizione di non operatività, risulterà perduto.

Tuttavia, in presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito minimo - ovvero non hanno consentito di effettuare operazioni rilevanti ai fini dell'IVA in misura non inferiore a quella presunta in base all'applicazione degli appositi coefficienti - la disciplina delle società non operative può essere disapplicata. Si deve trattare di situazioni indipendenti dalla volontà dei soggetti interessati - e dimostrabili a prescindere dalle risultanze delle scritture contabili - in presenza delle quali le società possono presentare un'istanza di interpello preventiva.

Gli immobili che necessitano di una consistente opera di ristrutturazione per essere utilizzabile devono essere qualificati come “immobilizzazione in corso”. Gli stessi, essendo oggetto di attività edificatoria e, in quanto tali, non produttive di ricavi, non partecipano al calcolo dei ricavi minimi, da confrontare con i ricavi effettivi nell'ambito del test previsto dall'art. 30 della l. n. 724 del 1994 ai fini della qualifica di società di comodo.

13. Territorialità ai fini IVA dei servizi di roaming scambiati tra soggetti extra-UE: Corte di Giustizia, sent. 15 aprile 2021 nella causa C- 593/19

La Corte di Giustizia è intervenuta in merito alla legittimità dell'esercizio del diritto di opzione, previsto dall'art. 59-*bis*, lettera b), Dir. n. 2006/112/CE, in relazione a servizi di roaming. In particolare, tali prestazioni di servizi di telecomunicazione venivano erogate da una società con sede in Sud Corea a committenti, anch'essi coreani, temporaneamente soggiornanti in Austria e, dunque, al di fuori della zona di copertura della rete di comunicazione mobile gestita dall'operatore coreano. La fruizione dei servizi di telefonia mobile avveniva attraverso la rete di comunicazione mobile di un operatore austriaco, messa a disposizione del prestatore da un operatore telefonico locale e le cui tariffe di roaming contrattualizzate venivano addebitate ai clienti e assoggettate a tassazione in Sud Corea.

La regola generale, di cui all'art. 59, lett. i), Dir. n. 2006/112/CE - all'epoca dei fatti applicabile - statuisce che le prestazioni di servizi di telecomunicazione non si considerano territorialmente rilevanti all'interno della UE se i destinatari sono privati consumatori stabiliti in un Paese terzo.

In via di deroga, il citato art. 59-*bis*, lettera b) consente agli Stati membri, al fine di prevenire fenomeni di doppia imposizione, non imposizione o distorsione della concorrenza, di considerare che i servizi in parola, ove rilevanti in uno Stato extra UE in base alla regola generale, siano resi nel proprio territorio e ivi tassarli, se è in tale luogo che avviene l'effettiva utilizzazione o fruizione. di attrarre ad imposizione le predette prestazioni se effettivamente utilizzate e fruite nel loro territorio.

Nella specie, l'Austria si era avvalsa della facoltà in questione al fine di evitare un salto d'imposta all'interno dell'Unione e la legittimità di tale scelta non poteva dirsi condizionata dal regime fiscale al quale tali servizi venivano assoggettati nel Paese terzo interessato.

Pertanto, i servizi di roaming forniti da un operatore di telefonia mobile, stabilito in un paese terzo, ai suoi clienti, anch'essi stabiliti o domiciliati o abitualmente residenti in tale paese terzo, che consentono loro di utilizzare la rete di comunicazione mobile nazionale dello Stato membro in cui soggiornano temporaneamente, devono essere considerati oggetto di una “effettiva utilizzazione” e di una “effettiva fruizione” nel territorio di detto Stato membro, ai sensi dell'art. 59-*bis*, lettera b), Dir. n. 2006/112/CE, di modo che il medesimo Stato membro può considerare il luogo delle prestazioni di tali servizi di roaming come se fosse situato nel suo territorio qualora, senza tener conto del trattamento fiscale al quale sono sottoposti detti servizi in base al diritto fiscale interno del suddetto paese terzo, l'esercizio di una tale facoltà abbia l'effetto di prevenire la non imposizione dei medesimi servizi all'interno dell'Unione.

14. Servizi di ristorazione e vendite di piatti e pasti pronti, distinzione ai fini IVA: Corte di Giustizia, sent. del 22 aprile 2021 nella causa C-703/19

Con la sentenza in commento, i Giudici europei si sono pronunciati in merito alla qualificazione dei “servizi di ristorazione e di catering” e ai criteri cui fare riferimento per ricondurre un’operazione tra i servizi di ristorazione o tra le cessioni di alimenti e bevande ai fini dell’individuazione dell’aliquota IVA ridotta applicabile.

Con l’entrata in vigore della Direttiva n. 2009/47/UE, è stato inserito nell’allegato III della Direttiva n. 2006/112/CE il punto 12-*bis*, che ha attribuito agli Stati membri la facoltà di applicare un’aliquota IVA ridotta per i “servizi di ristorazione e catering”.

Secondo l’interpretazione della Corte di Giustizia, nel caso di operazioni complesse come quelle oggetto della sentenza in commento, per determinarne la natura di cessione di beni o di prestazione di servizi occorre ricercarne gli elementi caratteristici e predominanti, basandosi, in tale valutazione, sul punto di vista del consumatore medio, e tenendo conto dell’importanza qualitativa, e non solo quantitativa, degli elementi di “fare” rispetto a quelli di “dare”.

Relativamente alla ristorazione, l’operazione si qualifica come prestazione di servizi quando risulta caratterizzata da una serie di elementi di cui la cessione dei cibi costituisce soltanto una parte e nel cui ambito i servizi sono ampiamente predominanti. L’operazione si qualifica, invece, come cessione di prodotti alimentari nell’ipotesi in cui la fornitura di alimenti da asportare non sia accompagnata da servizi volti a rendere più piacevole il consumo in loco in un ambiente adeguato.

Inoltre, affinché possa configurarsi un servizio di ristorazione, non è sufficiente la messa a disposizione di infrastrutture rudimentali per il consumo dei cibi (es. banchi all’aperto per un numero limitato di clienti), né che gli alimenti forniti siano cotti o riscaldati. Come emerge dall’art. 6 del Reg. UE 282/2011, il legislatore dell’Unione non ha inteso attribuire importanza determinante alle modalità di preparazione dei cibi o della loro vendita, ma all’attuazione di servizi di supporto sufficienti a garantire il consumo immediato di tali cibi e predominanti rispetto alla fornitura di questi ultimi.

Risulta determinante, dunque, per qualificare l’operazione, il livello di servizi offerto al consumatore. La Corte fornisce, al riguardo, dei parametri di riferimento, specificando che, nella valutazione, essa terrà conto della presenza di personale, dell’esistenza di un servizio consistente nella trasmissione delle ordinazioni alla cucina, nella presentazione dei piatti, nel servizio al tavolo, dell’esistenza di locali chiusi e climatizzati dedicati, della presenza di guardaroba e toilette e della fornitura di stoviglie, mobili e posate.

L’applicazione di tali criteri, però, deve combinarsi con la considerazione della scelta del consumatore di beneficiare dei servizi in parola, scelta che sarà presunta in base alle modalità di vendita del pasto.

Ne deriva che, anche quando la fornitura di cibi è accompagnata da servizi di supporto sufficienti, destinati a consentire il consumo immediato dei cibi da parte del cliente finale, l’operazione deve comunque qualificarsi come cessione di beni se il cliente medesimo sceglie di non beneficiare dei mezzi materiali e umani messi a disposizione per accompagnare il consumo dei cibi.

Sarà onere dei ristoratori, dunque, adottare modalità di vendita che consentano di conoscere il metodo di consumo, e di conseguenza l’aliquota IVA, al momento di effettuazione dell’operazione.

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

1. Consultazione pubblica sulla proprietà industriale: invio dei contributi dal 29 aprile al 31 maggio 2021

A partire dal 29 aprile 2021 e fino al 31 maggio 2021, sono on line per la consultazione pubblica le “*Linee di intervento strategiche sulla proprietà industriale per il triennio 2021-2023*”. Fino al 31 maggio 2021 è possibile inviare il proprio contributo.

La riforma del sistema della proprietà industriale è riportata all’interno della Missione 1 del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, approvato dal Consiglio dei Ministri. Lo scorso 25 novembre la Commissione europea ha adottato il “Piano di azione sulla proprietà intellettuale per sostenere la ripresa e la resilienza dell’UE”. Il Piano si chiude con l’invito rivolto agli Stati membri a formulare le loro politiche e strategie nazionali in linea con gli obiettivi indicati. Il Ministero ha raccolto l’invito della Commissione europea ritenendo utile l’elaborazione di un documento strategico a guida

dell'azione di governo in un settore di rilevante importanza nazionale, quale quello della proprietà industriale.

Il testo predisposto viene sottoposto a consultazione pubblica per ampliarne e arricchirne il contenuto con l'obiettivo di migliorare e valorizzare il sistema della proprietà industriale. Con la pubblica consultazione si intende acquisire da tutti i soggetti interessati osservazioni e commenti che dovranno necessariamente essere inviati via mail, entro il termine del 31 maggio 2021, alla casella di posta elettronica appositamente creata: strategiaPI@mise.gov.it

2. Risposta ad interpello n. 286 del 2021: precisazioni sull'iper ammortamento

Ai fini dell'*iper* ammortamento devono essere trattati separatamente le componenti materiale e immateriale delle "caseforti automatiche per il deposito e il ricircolo di denaro contante", collegate, attraverso un portale e un applicativo, a una centrale operativa che può effettuare il monitoraggio dei dispositivi installati in tutti i punti vendita. Il chiarimento è contenuto nella risposta ad interpello n. 286 del 2021 ed è illustrato successivamente al parere tecnico reso dal ministero dello Sviluppo economico.

La risposta ha, appunto, ad oggetto il credito d'imposta disposto per incentivare gli investimenti in beni strumentali nuovi, effettuati dal 1° gennaio dello scorso anno, previsto dalla legge di bilancio 2020 e frutto dell'evoluzione normativa iniziata con l'introduzione dell'*iper*-ammortamento a opera del Bilancio 2017.

A chiedere conferma della possibilità di usufruire del beneficio è una società della grande distribuzione, che, nell'ottica di trasformare l'azienda in chiave 4.0, ha acquistato delle caseforti automatiche per il deposito e il ricircolo di denaro contante da installare presso i punti vendita e interconnettere attraverso la rete informativa interna per lo scambio di informazioni con la direzione. L'istante descrive dettagliatamente le caratteristiche e i vantaggi in termini di sicurezza e di tempo dei nuovi dispositivi e chiede se le caseforti automatiche per il deposito e ricircolo di denaro contante rientrano tra gli strumenti che possono accedere al beneficio fiscale dell'*iper*ammortamento previsto dalla legge n. 232/2016 (Bilancio 2017) e al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, introdotto dalla legge n. 160/2019 (Bilancio 2020), che ha trasformato l'agevolazione.

Sul punto, è da segnalare che la circolare n. 4/2017 ha stabilito che, in materia di *iper* ammortamento, la verifica delle caratteristiche tecniche dei macchinari acquistati deve essere effettuata dal ministero dello Sviluppo economico; di conseguenza, l'Agenzia ha inviato l'interpello al Mise per acquisire il relativo parere. Il Mise ha rilevato che l'istante aveva indicato la categoria di appartenenza delle caseforti automatiche installate senza distinguere la componente materiale da quella immateriale distinzione che invece va fatta per il dispositivo in esame. Con riferimento alle componenti materiale il ministero ritiene che i nuovi macchinari possano rientrare tra i beni strumentali (nuovi) funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale dei processi di produzione di beni e/o servizi secondo il modello "Industria 4.0" e sono pertanto agevolabili. Da correggere, invece, la classificazione proposta dall'istante. Le "caseforti automatiche per il deposito e il ricircolo di denaro contante" sono più correttamente ricomprese tra i beni del punto 12 del primo gruppo dell'allegato A ovvero tra i "*magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica*".

La componente immateriale rappresenta un *software* di sistema, di conseguenza può essere classificato nell'ambito dell'allegato B, in particolare, svolgendo funzioni destinate a supportare aree operative tra i "*software, sistemi, piattaforme e applicazioni per il dispatching delle attività e l'instradamento dei prodotti nei sistemi produttivi*". In tal caso, quindi, per accedere al maggiore ammortamento, basterà soddisfare la caratteristica tecnologica dell'interconnessione.

NOVITÀ IN MATERIA DI IVA

1. Risposta ad interpello n. 288 del 2021: recupero credito IVA per la controllante residente nel Regno Unito

Con la risposta ad interpello n. 288 del 2021, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato la richiesta da parte di una società controllante, residente nel Regno Unito, di potersi avvalere dell'istituto della c.d. "remissione in bonis" ex art. 2 del DL 16/2012 al fine di escludere, in via retroattiva, due società controllate italiane dal perimetro di operatività della liquidazione IVA di gruppo.

A tal proposito, si segnala che l'istituto della remissione in bonis consente al contribuente che non ha tempestivamente eseguito la preventiva comunicazione o gli adempimenti di natura formale obbligatori per fruire di benefici di natura fiscale o per accedere a regimi fiscali opzionali, di sanare tale errore effettuando la prescritta comunicazione e versando una specifica sanzione ex art. 11 del DLgs. 471/97, "entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile".

Secondo le precisazioni dell'Amministrazione finanziaria, tale ipotesi non ricorre, tuttavia, nel caso di specie, in quanto le società del gruppo hanno optato per la liquidazione IVA di gruppo e hanno liquidato periodicamente l'imposta, con la conseguenza che la tardiva comunicazione della fuoriuscita dal regime di due società del gruppo rappresenterebbe un mero ripensamento, ovvero una scelta effettuata successivamente e basata su ragioni di opportunità. Non ricorre, dunque, nel caso concreto la circostanza che giustifica il ricorso all'istituto della remissione in bonis.

In alternativa, la società istante valutava di recuperare il credito IVA chiedendolo a rimborso nella dichiarazione IVA 2022, relativa al periodo d'imposta 2021, ritenendo integrato il presupposto di cessazione dell'attività, con la chiusura della propria posizione IVA in Italia.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate osserva che, nell'anno di maturazione del credito IVA, i presupposti di cui all'art. 30, d.P.R. n. 633/72, necessari per ottenerne il rimborso in sede di dichiarazione annuale, devono verificarsi in capo alle singole società (controllante e controllate) che hanno generato il credito, mentre negli anni successivi i presupposti vanno verificati in capo alla sola controllante. Tuttavia, nel caso di specie, per il periodo d'imposta 2020, non risultano integrati i requisiti per il rimborso da parte delle società controllate che hanno generato il credito IVA mentre, nel corso del 2021, la società istante non potrà utilizzare il credito IVA in detrazione o in compensazione orizzontale non svolgendo alcuna attività in Italia.

Qualora la partita IVA sia chiusa nel corso del 2021, il rimborso del credito IVA potrà avvenire con la dichiarazione IVA 2022, relativa al periodo d'imposta 2021, ai sensi dell'art. 30, comma 2 del DPR 633/72, sempreché ne ricorrano i presupposti.

Da ultimo, l'Agenzia torna a precisare che l'identificazione diretta ottenuta prima della Brexit non cessa in via automatica il 1° gennaio 2021, per effetto della fuoriuscita del Regno Unito dall'Unione europea. Come già chiarito nella risoluzione n. 7/2021, infatti, i soggetti passivi stabiliti nel Regno Unito che già dispongono in Italia di un rappresentante fiscale IVA o di un identificativo IVA, nominato o rilasciato antecedentemente al 1° gennaio 2021, possono continuare ad avvalersene per le operazioni interne.

2. Risposta ad interpello n. 312 del 2021: ritenuta nel caso di consulenza in forma di impresa

Con la risposta ad interpello in commento, la società istante chiede all'Amministrazione finanziaria alcune precisazioni in merito alle modalità di tassazione dei compensi mensili da corrispondere al consulente, previa emissione di fattura con IVA. Nel fornire la risposta, l'Agenzia ha specificato che, nell'ipotesi in cui il consulente aziendale svolga la propria attività in forma di impresa (ditta individuale o società), iscritta al registro delle imprese e con regolare partita IVA, il corrispettivo corrisposto al momento dell'erogazione dell'emolumento non è soggetto a ritenuta a titolo d'acconto.

Secondo l'Amministrazione, la disciplina di riferimento si rinviene nella l. n. 4/2013, la quale ha disciplinato in materia organica le professioni non organizzate in ordini e collegi quelle cioè "senza albo", definite come attività economiche, anche organizzate, volte alla prestazione di servizi o di opere a favore di terzi, esercitabili abitualmente e prevalentemente mediante lavoro intellettuale, che però non risultano riservate per legge a soggetti iscritti in albi elenchi.

In particolare, il comma 3 dell'articolo 1 della legge prevede che "Chiunque svolga una delle professioni di cui al comma 2 contraddistingue la propria attività, in ogni documento e rapporto scritto con il cliente, con l'espresso riferimento, quanto alla disciplina applicabile, agli estremi della presente legge" e, in caso di inosservanza di tale disposizione, il professionista è sanzionabile ai sensi del Codice del consumo (D.lgs. n. 206/2005), in quanto "responsabile" di una pratica commerciale scorretta nei confronti del consumatore, con un'ammenda amministrativa pecuniaria che varia in funzione della gravità e della durata della violazione.

Riguardo alla modalità di esercizio della professione, il comma 5 dell'articolo 1 dispone che "La professione è esercitata in forma individuale, in forma associata, societaria, cooperativa o nella forma del lavoro dipendente", lasciando al professionista per il quale non è prevista l'iscrizione ad un albo professionale la libertà di scegliere la modalità di svolgimento della propria attività.

Nel caso in cui il professionista svolga la propria attività come lavoratore autonomo, il committente della prestazione, in qualità di sostituto d'imposta, è tenuto ad applicare sull'imponibile della fattura la ritenuta d'acconto del 20%; nel caso, invece, in cui l'attività sia svolta in forma di impresa (ditta individuale o società), l'importo corrisposto non è assoggettato a ritenuta a titolo d'acconto.

Avendo illustrato la disciplina di riferimento, nel caso in esame l'Agenzia ritiene che, trattandosi di *“prestazioni di consulenza aziendale eseguite da un consulente titolare di una ditta individuale iscritta al registro delle imprese con regolare partita iva”*, il corrispettivo dovuto non sia soggetto a ritenuta.

3. Risposta ad interpello n. 308 del 2021: precisazioni. Sulle note in diminuzione effettuate dal cessionario

Con la risposta n. 308 del 2021, l'Agenzia delle entrate precisa quando e in che modo il cessionario di un *software*, acquistato da un soggetto residente nel Regno Unito, può operare una diminuzione d'imposta con relativa nota in caso di risoluzione del contratto e rimborso della somma pagata, senza essere in possesso della nota di variazione del cedente.

L'istanza è presentata da un contribuente che, a novembre 2020, ha acquistato da un fornitore del Regno Unito la licenza d'uso per l'utilizzo di un *software*, pagando il relativo corrispettivo. Successivamente le parti hanno deciso per la risoluzione del contratto e all'istante è stata restituita la somma versata per l'acquisto. Nonostante fosse stata richiesta, il contribuente non ha ricevuto la nota di credito relativa all'operazione da parte della controparte e si rivolge all'Agenzia per sapere come comportarsi per regolarizzare la situazione, anche in considerazione della Brexit.

Nel rendere la risposta, l'Amministrazione finanziaria illustra la disciplina di riferimento. Più nel dettaglio, l'articolo 26, d.P.R. n. 633/1972 stabilisce, tra l'altro, che se l'operazione per cui è stata emessa fattura va a monte in tutto o in parte, con conseguente diminuzione dell'imponibile, *“in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili”*, il cedente/prestatore, entro un anno dall'operazione, ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione tramite annotazione nell'apposito registro. A sua volta, se il cedente/prestatore si avvale di tale facoltà, il cessionario/committente, se ha già registrato la fattura, deve effettuare una nota di variazione nei limiti della detrazione operata salvo avvalersi del diritto di rivalsa. La cessione da parte di non residenti di licenze d'uso personalizzato o di uno standard per via telematica a un operatore nazionale può essere annoverata tra le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia e i relativi obblighi spettano ai cessionari o committenti. Nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro Ue, il cessionario/committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione (articoli 46 e 47 del Dl n. 331/1993).

Di conseguenza, chi acquista da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato Ue integra i documenti ricevuti secondo il meccanismo del *“reverse charge”* versando la relativa imposta e avendo sempre la facoltà di variare in diminuzione l'imponibile/imposta dell'operazione, operando la conseguente detrazione.

In conclusione, l'Agenzia, presupponendo di essere in presenza di una risoluzione del contratto per sopravvenuto accordo fra le parti con restituzione del prezzo pagato, ritiene corretta la soluzione proposta dall'istante, secondo cui:

- entro un anno dall'operazione e, quindi, entro novembre 2021, può emettere una nota di variazione in diminuzione relativa al mancato scambio;
- la nota, se elettronica via SdI, dovrà essere identificata come documento *“TD17INTEGRAZIONE/AUTOFATTURA PER ACQUISTO SERVIZI DALL'ESTERO”*, indicando gli importi con segno negativo, e non deve utilizzare il documento TD04 (cfr. la citata Guida dedicata);
- emessa la nota dovrà operare le conseguenti annotazioni nei registri IVA;
- nel caso in cui proceda alla trasmissione della nota per via analogica anziché tramite Sdi dovrà comunicare i dati tramite esterometro.

ALTRE NOVITÀ

1. Istituiti i codici tributo per la rivalutazione dei beni di impresa

Con la risoluzione n. 29/E del 30 aprile 2021 sono stati istituiti i codici tributi per il versamento, tramite modello F24, delle imposte sostitutive sul saldo attivo di rivalutazione e sul maggior valore attribuito ai beni rivalutati; si tratta, rispettivamente, dei codici tributo “1857” e “1858”.

Il medesimo documento di prassi ha, altresì, istituito il codice tributo “1859” per il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta per l'affrancamento del saldo attivo della rivalutazione in relazione ai settori alberghiero e termale.

2. Risposta ad interpello n. 287 del 2021: ulteriori precisazioni sul bonus locazioni

Con il documento di prassi in commento, l'Agenzia fornisce dei chiarimenti a tre società con fatturato superiore a 5 milioni di euro, in merito alla fruizione del *bonus* locazioni, ex art. 28 del decreto “Rilancio”.

L'Agenzia dopo aver fatto un quadro delle principali disposizioni agevolative in tema di *bonus* locazioni, ricorda altresì che l'articolo 8 del decreto “Ristori” ha esteso il credito d'imposta di cui al citato articolo 28 ai canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e di affitto d'azienda dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020, indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrati nel periodo d'imposta precedente, alle imprese operanti nei settori di cui ai codici Ateco allegati allo stesso decreto.

Considerando che nell'istanza di interpello in trattazione viene riferito che le società istanti esercitano non solo attività di commercio al dettaglio ma anche altre attività non riconducibili in tale categoria e considerando inoltre che il fine della norma è quello di agevolare il commerciante al dettaglio, l'Agenzia ritiene coerente con la volontà del legislatore il fatto che le società possano beneficiare del credito d'imposta di cui al comma 3-*bis* se dalla sola attività di commercio al dettaglio siano derivati, nel periodo d'imposta 2019 (precedente cioè a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto “Rilancio”) ricavi superiori a 5 milioni di euro. Le società dunque potranno beneficiare dell'agevolazione nella misura del 20% dell'importo mensile del canone, relativo ai mesi di marzo e aprile del 2020 e anche al mese di maggio 2020, versato solo da una società, per la locazione dei locali in cui vengono svolte in via esclusiva attività di commercio al dettaglio, o dei locali in cui sono svolte contestualmente attività al dettaglio e altre attività.

Se il commercio al dettaglio non è svolto nemmeno in maniera contestuale ad altre attività, le società istanti non potranno usufruire del credito d'imposta di cui al comma 3-*bis* del DL “Rilancio”.

L'Agenzia precisa, inoltre, che secondo le previsioni dell'articolo 8 del DL n. 137/2020, le società istanti potranno avvalersi, relativamente ai canoni di locazione per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020, del credito d'imposta di cui al comma 1 dell'articolo 28 del decreto Rilancio, nel caso in cui le attività diverse da quella di commercio al dettaglio risultino contemplate nell'Allegato 1 annesso al citato decreto “Ristori”.

3. Provvedimento Agenzia delle Entrate 23 aprile 2021: regole tecniche per l'acquisizione dei dati connessi agli ISA

Si segnala il provvedimento del 23 aprile 2021 con il quale sono state approvate le specifiche tecniche per l'acquisizione degli ulteriori dati necessari ai fini dell'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale per il periodo di imposta 2020. Sul punto è, altresì, da segnalare il decreto Mef del 2 febbraio 2021 secondo il quale, per la determinazione del punteggio di affidabilità relativo agli indici sintetici di affidabilità fiscale, sono necessari ulteriori dati, resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, individuati nella Nota tecnica e metodologica allegata al decreto stesso.

Si tratta di informazioni direttamente utilizzati dagli interessati per l'applicazione degli indici oppure, se ritenuti non corretti e se consentito, modificabili dai contribuenti stessi.

Il provvedimento in commento individua i percorsi informatici con cui predisporre i *file* contenenti l'elenco dei contribuenti per i quali i soggetti incaricati della trasmissione telematica richiedono i dati necessari per determinare il livello di affidabilità fiscale dei loro assistiti. Sono previste modalità diverse per chi è delegato alla consultazione del cassetto fiscale e per chi non possiede tale delega e sono definite anche le regole tecniche con cui sono rese disponibili i *file* contenenti le informazioni aggiuntive. Nel dettaglio, il provvedimento approva le tecniche con cui:

- predisporre il *file* contenente l'elenco dei contribuenti per cui i soggetti incaricati della trasmissione telematica risultano delegati alla consultazione del relativo cassetto fiscale e per i quali richiedono tali dati;

- predisporre il *file* contenente l'elenco dei contribuenti per cui i soggetti incaricati della trasmissione telematica, non provvisti di delega alla consultazione del cassetto fiscale del contribuente, risultano delegati alla richiesta dei dati in argomento;
- sono resi disponibili i *file* contenenti gli ulteriori elementi necessari alla determinazione del punteggio di affidabilità relativo agli indici sintetici di affidabilità fiscale applicabili per il periodo d'imposta 2020.

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

ENBIC - Studio ACTA