



Roma, Lì 24 giugno 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

D.lgs. 25 maggio 2021, n.83: Iva nell’e-commerce

Nella Gazzetta Ufficiale n. 141 del 15 giugno 2021, è stato pubblicato il D.lgs. 25 maggio 2021, n. 83, “Recepimento degli articoli 2 e 3 della direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio del 5 dicembre 2017 che modifica la direttiva 2006/112/CE e la direttiva 2009/132/CE per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni e della direttiva (UE) 2019/1995 del Consiglio del 21 novembre 2019 che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le disposizioni relative alle vendite a distanza di beni e a talune cessioni nazionali di beni”.

Il decreto in esame sarà vigente al 30 giugno 2021.

L’iter legislativo del decreto Sostegno-bis

Nella Gazzetta Ufficiale n. 123 del 25 maggio 2021 è stato pubblicato il Decreto Legge 25 maggio 2021, n. 73 recante “Misure urgenti connesse all’emergenza da COVID-19, per le imprese, il lavoro, i giovani, la salute e i servizi territoriali” (c.d. Decreto Sostegni-bis), il quale interviene con uno stanziamento di circa 40 miliardi di euro per ampliare e potenziare gli strumenti di contrasto alla diffusione del virus dell’epidemia COVID-19, sul fronte del sostegno alle imprese, accesso al credito, tutela della salute, inclusione sociale, sostegno agli enti territoriali, misure specifiche per giovani, scuola e ricerca, oltre a misure di carattere settoriale.

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.

NOVITÀ NEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

1. **Credito Iva sorto durante il fallimento- Compensazione con debiti erariali anteriori: Cass. n. 16779/2021**

La Corte di Cassazione, con la sentenza del 15 giugno 2021, ha enunciato il principio secondo cui in materia di fallimento, in forza dell' art. 56 del RD 267/42, applicabile anche ai crediti erariali, qualora sia richiesto all'Amministrazione finanziaria di rimborsare un credito IVA, formatosi durante lo svolgimento della procedura concorsuale, l'Erario può opporre in compensazione solamente i crediti che siano sorti dopo l'apertura della procedura, non anche i crediti formati in epoca precedente l'apertura della procedura.

2. **Pagamento dei debiti tributari da parte del fallito inopponibile al curatore: Cass. n. 16958/2021**

Con la recente sentenza del 16 giugno 2021 la Suprema Corte di Cassazione ha precisato che sono inefficaci i pagamenti dei debiti tributari, anche con compensazione, eseguiti dal fallito dopo la dichiarazione di fallimento nonostante sussista la legittimazione concorrente del fallito con quella del curatore e il primo non perda la soggettività passiva del rapporto tributario. L'amministrazione dei rapporti fiscali, contributivi e di lavoro, creditori e debitori è, infatti, concentrata in capo al curatore senza alcuna esclusione o distinguo.

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

1. **Termine della consultazione pubblica per la proprietà industriale**

Si è conclusa la prima fase del percorso di riforma della proprietà industriale così come delineato dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, che ha destinato 30 milioni di euro per l'attuazione della strategia 2021-2023.

La relativa consultazione pubblica è stata avviata lo scorso 29 aprile e, al termine della stessa, si rinvengono 55 contributi inviati al Ministero dello sviluppo economico da imprese, associazioni, università, professionisti, cittadini e altre amministrazioni.

L'obiettivo principale della riforma, promossa dal ministro Giancarlo Giorgetti, è quello di favorire un moderno sistema di protezione e valorizzazione della proprietà industriale, che consenta al Paese di puntare sugli investimenti in conoscenza e tecnologie innovative.

I contributi pervenuti verranno valutati dal Ministero, che adotterà entro il mese di giugno il documento definitivo. Il primo provvedimento attuativo della riforma prevede, invece, la stesura del disegno di legge di revisione del Codice della Proprietà industriale.

2. **Interpello n. 394 del 2021: precisazioni sul requisito dell'interconnessione nel credito d'imposta per investimenti in beni strumentali 4.0**

Con la risposta ad interpello in commento, l'Agenzia delle Entrate ha reso nuove precisazioni sul credito d'imposta per investimenti in beni strumentali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale dei processi aziendali, secondo il paradigma 4.0.

In particolare, con il documento di prassi in esame, l'Amministrazione finanziaria si sofferma sul requisito dell'interconnessione, caratteristica fondamentale che i beni devono possedere al fine di beneficiare dell'agevolazione in esame.

Nel caso concreto è analizzata l'ipotesi dell'interconnessione tardiva.

Secondo quanto affermato dall'Agenzia, l'interconnessione tardiva non è di ostacolo ai fini del credito d'imposta; a sostegno di tale affermazione, viene citata la Circ. n. 4 del 2017, emanata in collaborazione con il ministero dello Sviluppo economico per far luce sulla disciplina dell'iperammortamento con la quale è stato precisato che la fruizione dell'iperammortamento dipende dai momenti di effettuazione dell'investimento e di entrata in funzione del bene e che solo da quest'ultimo è possibile iniziare a godere dell'iperammortamento, a condizione che nello stesso periodo d'imposta avvenga anche l'interconnessione del bene.

Con la risposta ad interpello n. 394, invece, è affermato il principio secondo il quale nell'ipotesi in cui l'interconnessione sia effettuata in un periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene, la fruizione dell'iperammortamento potrà iniziare solo da tale successivo periodo.

La precisazione resa dall'Amministrazione finanziaria si basa sulla sostanziale analogia del credito di imposta istituito dalla Legge di Bilancio 2020 (art.1, commi da 184 a 197, legge n. 160/2019), il quale ha sostituito le discipline del super e iperammortamento.

Nel caso concreto, la società istante svolge l'attività di noleggio di carrelli elevatori e chiede, ai fini della fruizione dell'agevolazione se:

i) fosse necessario interconnettere il carrello entro una determinata data a partire dalla data di acquisto per usufruire delle agevolazioni richiamate

ii) fosse possibile applicare l'iperammortamento o il credito di imposta 4.0, oltre che al costo di acquisto dell'apparecchio e del software che consentono l'interconnessione, anche al costo dei carrelli acquistati dal 2017 in poi ed ipotizzando l'utilizzo dell'agevolazione a partire dall'anno di interconnessione del bene, se:

- fosse applicabile la disciplina vigente nel periodo di imposta di effettuazione dell'investimento e, quindi, di acquisto del carrello
- al costo dell'apparecchio e del relativo software, necessari all'interconnessione, fosse necessario applicare la stessa agevolazione spettante per il macchinario sul quale viene montato oppure considerare la disciplina vigente nell'anno di acquisto.

Nel rendere la risposta, l'Agenzia ha richiesto il parere preventivo del MISE ed ha analizzato nuovamente quanto già precisato con la Circ. n. 4/2017.

Secondo quanto affermato dal MISE: *“quanto all'interconnessione, requisito il cui soddisfacimento dipende non solo dalle caratteristiche intrinseche del nuovo bene oggetto d'investimento, ma anche, strettamente, dalle caratteristiche del sistema informativo dell'impresa, è stato riconosciuto che lo stesso possa essere soddisfatto anche in un momento successivo a quello di effettuazione dell'investimento e messa in funzione del bene; e ciò, proprio per consentire all'impresa di potersi dotare o di poter adeguare i sistemi informatici ai quali il bene (già dotato delle caratteristiche tecniche al momento del suo primo utilizzo) dovrà interconnettersi. Al riguardo, nella citata circolare 4/E del 2017 è stato precisato che: "...il "ritardo" nell'interconnessione (conseguente, ad esempio, alla complessità dell'investimento) non è di ostacolo alla completa fruizione dell'iperammortamento, ma produce un semplice slittamento del momento dal quale si può iniziare a godere del beneficio.... In tal senso, l'interconnessione, per così dire, "tardiva" dei beni può essere dovuta alla necessità di completare l'infrastruttura informatica indispensabile a interconnettere il bene”.*

In nessun caso, invece, l'interconnessione successiva rispetto all'entrata in funzione dei beni può dipendere dal fatto che al momento del loro primo utilizzo i beni medesimi non possedano le caratteristiche intrinseche richieste dalla disciplina 4.0.

Tali considerazioni, secondo il MISE, valgono anche nel caso del noleggio, in cui i requisiti di integrazione e interconnessione possono essere soddisfatti anche in modalità concorrente tra impresa proprietaria e impresa utilizzatrice.

Il ministero esclude, quindi, che *"per i beni non dotati, al momento del loro primo utilizzo, di tutte le caratteristiche tecniche richieste dal paradigma 4.0, il successivo apporto di modifiche e integrazioni, atte a conferire ai medesimi ex post una o più di tali caratteristiche, possa consentire l'ammissibilità al beneficio 4.0"*.

NOVITÀ IN MATERIA DI IVA

1. **D.lgs. n. 83 del 2021: recepimento degli artt. 2 e 3 della direttiva 2017/2455/Ue, nonché la direttiva 2019/1995/Ue**

Il D.lgs. n. 83 del 2021, pubblicato in data 15 giugno 2021 in Gazzetta Ufficiale, ha recepito nel nostro ordinamento gli artt. 2 e 3 della Direttiva 2017/2455/UE, nonché la Direttiva 2019/1995/UE, facenti parte del pacchetto e-commerce.

Più chiaramente, in linea con l'obiettivo di semplificazione perseguito dalla normativa europea appena richiamata, il decreto ha lo scopo di semplificare gli obblighi relativi all'imposta sul valore

aggiunto per le imprese impegnate nell'e-commerce transfrontaliero, modificando le disposizioni nazionali.

Diverse, infatti, sono le novità introdotte dal decreto, che ha modificato parzialmente sia il d.P.R. n. 633 del 1972 (c.d. Decreto IVA) sia il D.I. n. 331 del 1993, riformando la disciplina delle vendite a distanza, prevedendo nuovi obblighi per le piattaforme digitali che facilitano le vendite a distanza ed estendendo l'ambito di applicazione dello sportello unico, che passa dal regime MOSS al regime OSS (*One stop shop*). Le disposizioni del nuovo decreto, tuttavia, trovano applicazione sulle operazioni, disciplinate dal decreto stesso, effettuate a partire dal 1° luglio 2021.

Tra le principali modifiche si segnala la riforma della disciplina delle vendite a distanza, con l'introduzione di un'unica soglia di riferimento (10.000,00 euro), oltre la quale le vendite sono rilevanti nello Stato di destinazione dei beni.

In particolare, si stabilisce che la prestazione IVA resti imponibile nello Stato di appartenenza e non più in quello di destinazione, qualora le microimprese di uno Stato membro effettuino prestazioni occasionali in altri Stati membri entro la soglia dei 10 mila euro.

Ad oggi, tale soglia è già operativa per i servizi TTE ed entrerà in vigore il prossimo 1° luglio 2021 altresì per le vendite a distanza intracomunitarie di beni. Il decreto, infatti, ha modificato l'art. 7-*octies* del decreto IVA, estendendo l'ambito applicativo della soglia dei 10 mila euro anche alle vendite a distanza, con l'obiettivo di individuare la territorialità ai fini IVA di tali operazioni. Con riguardo ai soggetti che si avvalgono del regime speciale descritto, peraltro, viene meno l'obbligo di emissione della fattura, trovando applicazione, ove sia stata ugualmente emessa, le regole di fatturazione dello Stato membro di identificazione.

A partire dall'entrata in vigore del decreto, inoltre, è stato esteso il regime speciale Moss (Mini One Stop Shop), il quale potrà essere applicato alla generalità delle prestazioni di servizi transfrontaliere rese a consumatori finali e alle vendite a distanza intra-Ue, con lo scopo di semplificare gli adempimenti fiscali ai fini IVA. Ne consegue che, con la riforma degli articoli 74-*quinquies* e 74-*sexies* del DPR 633/72, il sistema speciale MOSS diviene OSS (One Stop Shop).

Tuttavia, tale estensione non determina un mutamento delle regole sulla territorialità IVA delle prestazioni di servizi, bensì si limita a riconoscere la facoltà per i beneficiari di poter dichiarare, oltre che versare l'imposta, tramite il portale OSS, non essendo richiesta l'identificazione diretta (o la nomina di rappresentante fiscale) nel Paese in cui l'operazione rileva.

Per le imprese che si avvalgono dello sportello OSS, per di più, è stato eliminato l'obbligo di emissione della fattura ed è stato prorogato il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione IVA all'OSS. Simultaneamente, con l'introduzione dell'articolo 74-*sexies*1 nel Decreto IVA, è stato esteso il regime speciale IOSS (Import One Stop Shop) alle vendite a consumatori finali di beni importati da paesi terzi in spedizioni di valore non superiore a 150 euro, con la contestuale eliminazione dell'esenzione IVA per i beni importati di valore inferiore a 22 euro. Lo sportello unico, alla luce di tali novità, potrà essere utilizzato per tre diversi Regimi, l'OSS per il Regime UE, l'OSS per il Regime non UE e lo IOSS.

Lo sportello unico "esteso", ad oggi, prevede tre regimi speciali. Ed esattamente, OSS regime Ue, OSS regime non Ue e IOSS.

Quanto al regime UE, ad oggi, possono aderirvi:

- i*) i soggetti passivi stabiliti nell'Unione che prestano servizi a privati in uno Stato membro in cui non dispongono di alcuna sede e/o che effettuano vendite a distanza intracomunitarie di beni;
- ii*) i soggetti passivi non stabiliti nell'Unione che effettuano vendite a distanza intracomunitarie di beni;
- iii*) le interfacce elettroniche considerate "fornitori presunti" per talune vendite a distanza intracomunitarie di beni e/o cessioni nazionali (art. 2-bis del DPR 633/72).

Con riguardo al regime non UE, invece, esso è limitato ai soggetti passivi non stabiliti nell'Unione che prestano servizi B2C all'interno dell'Unione europea.

Inoltre, possono registrarsi all'IOSS altresì tutti i soggetti passivi, indipendentemente se siano stabiliti o meno nell'UE, comprese le interfacce elettroniche, che effettuano vendite a distanza di beni importati da un territorio o un Paese terzo di valore non superiore a 150 euro. Tuttavia, i soggetti che non dispongono di una sede nell'UE sono tenuti a nominare un intermediario, salvo che siano stabiliti in un Paese con cui l'UE ha concluso un accordo di mutua assistenza in materia di IVA.

L'adesione ai diversi regimi è esercitabile in via facoltativa a partire dal 1° aprile scorso. La dichiarazione, in attuazione del regime, è da presentare con cadenza trimestrale per l'OSS e con cadenza mensile per l'IOSS. In particolare, si tratta di cessioni di beni importati da territori terzi o da paesi terzi, in spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro.

In ultimo, si segnala l'introduzione di nuovi obblighi per le interfacce elettroniche che facilitano talune vendite a distanza.

Stante il nuovo art. 2-bis del Decreto IVA, rubricato "cessioni di beni facilitate dalle interfacce elettroniche", si considerano effettuate dall'interfaccia elettronica (gestore della piattaforma) le cessioni di beni da questa facilitate. Più nello specifico, si tratta di:

i) vendite a distanza intracomunitarie e cessioni di beni con partenza e arrivo della spedizione o del trasporto nel territorio dello stesso Stato membro a destinazione di non soggetti passivi, effettuate da soggetti passivi non stabiliti nell'UE;

ii) vendite a distanza di beni importati da territori terzi o da paesi terzi, in spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro,

Tali operazioni si considerano effettuate dal soggetto passivo che facilita le stesse tramite l'uso di un'interfaccia elettronica, quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi.

Sotto il profilo IVA, nei confronti dei gestori di piattaforme, stabiliti in Stati membri dell'Unione europea diversi da quello del fornitore del bene, il decreto ha introdotto una "finzione giuridica", per cui gli operatori che gestiscono le piattaforme online sono considerati cessionari e rivenditori dei medesimi beni. Da ciò ne deriva che, ai fini IVA, si configura un doppio passaggio: per l'operazione di parte passiva, questi devono assolvere l'IVA con il meccanismo del *reverse charge*; per l'operazione di parte attiva, invece, una cessione imponibile.

Il soggetto che facilita le vendite di beni a distanza mediante un'interfaccia elettronica diviene, nel primo rapporto B2B, l'acquirente dei beni, ceduti dal fornitore, cessione esente esentano la cessione di tali beni a detto soggetto passivo." Al contempo, lo stesso diviene "rivenditore" dei medesimi beni, oggetto della vendita a distanza, nel rapporto con il consumatore finale (B2C).

Al di là dei tecnicismi, le modifiche apportate e applicabili dal 1° luglio 2021 cambieranno radicalmente l'e-commerce richiedendo agli operatori del settore fornitori e gestori di piattaforme importanti accortezze al fine di applicare l'imposta sul valore aggiunto. Questo potrebbe avere un potenziale impatto sulle operazioni a distanza (nell'ultimo anno aumentate a causa anche del periodo emergenziale), con ricadute nei confronti del consumatore finale.

I soggetti passivi che facilitano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cessionari o di committenti non soggetti passivi d'imposta tramite l'uso di una interfaccia elettronica, quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, conservano per un periodo di 10 anni, a partire dal 31 dicembre dell'anno in cui l'operazione è stata effettuata, la documentazione di cui all'art. 54-quater del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011, relativa a tali cessioni o prestazioni. La documentazione è fornita per via elettronica, su richiesta, all'Amministrazione finanziaria e alle autorità fiscali degli Stati membri dell'Unione europea nei quali le operazioni si considerano effettuate.

2. Risposta ad interpello n. 393 del 2021: ravvedimento operoso dell'errata applicazione del meccanismo di *reverse charge*

Con la risposta in esame, l'Amministrazione finanziaria si è pronunciata in merito al ravvedimento operoso dell'errata applicazione del meccanismo del *reverse charge* e il recupero del credito IVA per soggetto non residente.

In particolare, sul punto, è richiamato l'articolo 17, secondo comma, del decreto IVA, il quale stabilisce che gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti.

Di conseguenza, nell'ipotesi di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione, previsti dagli articoli 46 e 47 del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Il medesimo articolo, al terzo comma, prevede tuttavia che, ove gli obblighi o i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto siano a carico ovvero a favore di

soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, gli stessi saranno adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dai medesimi soggetti direttamente, ove siano identificati ai sensi dell'articolo 35-ter. Diversamente, in mancanza di identificazione, gli obblighi suddetti saranno adempiuti da un rappresentante residente nel territorio dello Stato, nominato in linea con il disposto dell'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441.

In linea con il testo del successivo terzo comma dell'articolo 17 citato, l'estensione del meccanismo dell'inversione contabile non si applica nel caso in cui le cessioni di beni o le prestazioni di servizi, territorialmente rilevanti in Italia, siano effettuate da un soggetto passivo non residente e privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti soggetti passivi che siano anch'essi stabiliti fuori del territorio dello Stato.

Al configurarsi di tale ipotesi, infatti, trova applicazione la regola generale prevista al primo comma dell'articolo 17, la quale individua il debitore dell'imposta nel cedente o prestatore.

Più chiaramente, nell'ipotesi in cui le operazioni domestiche intercorrano tra soggetti non stabiliti ai fini IVA in Italia, né in possesso di una stabile organizzazione, il fornitore deve emettere fattura con IVA utilizzando la partita IVA italiana, acquisita mediante identificazione diretta (se stabilito ai fini IVA in un Paese UE o in un paese terzo che abbia stipulato accordi di reciproca assistenza amministrativa ai fini IVA, ex articolo 35-ter del decreto IVA) ovvero attraverso un rappresentante fiscale (ex articolo 17, comma 2, del medesimo decreto IVA).

Con la conseguenza che il contribuente avrebbe dovuto fatturare le cessioni domestiche di beni destinati a soggetti non stabiliti in Italia utilizzando la propria posizione IVA italiana, ed addebitando l'IVA in fattura secondo le regole ordinarie.

Fermo quanto finora esposto, con riguardo alle violazioni degli obblighi di assolvimento dell'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile, l'articolo 6, comma 9- bis.2, del decreto legislativo n. 471 del 1997, prevede che in deroga al comma 1, qualora, in assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi di cui alle disposizioni menzionate nel primo periodo del comma 9-*bis*, sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il cedente o il prestatore non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro.

Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cessionario o committente. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti non si applicano e il cedente o prestatore è punito con la sanzione di cui al comma 1 quando l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile anziché nel modo ordinario è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cedente o prestatore era consapevole.

Ne deriva che, fatta salva l'ipotesi di frode, per sanare l'errore, laddove l'imposta sia stata assolta, seppur irregolarmente dal cessionario mediante il meccanismo dell'inversione contabile, il cedente deve definire esclusivamente la sanzione, non avendo l'obbligo di versare l'imposta; il cessionario a sua volta, pur rispondendo solidalmente della sanzione applicabile alla violazione, conserva il diritto alla detrazione dell'imposta.

In merito alla corretta modalità di recupero del credito IVA sugli acquisti da parte di un non residente, si osserva che l'articolo 38-bis del decreto IVA stabilisce che i soggetti stabiliti in altri Stati membri della Comunità, assoggettati all'imposta nello Stato in cui hanno il domicilio o la residenza chiedono il rimborso dell'imposta assolta sulle importazioni di beni e sugli acquisti di beni e servizi, sempre che sia detraibile.

Il rimborso non può essere richiesto dai soggetti che nel periodo di riferimento disponevano di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato ovvero dai soggetti che hanno ivi effettuato operazioni diverse da quelle per le quali debitore dell'imposta è il committente o cessionario, da quelle non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti e da quelle di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici.

L'ammontare complessivo della richiesta di rimborso relativa a periodi infrannuali non può essere inferiore a quattrocento euro; se detto ammontare risulta inferiore a quattrocento euro il rimborso spetta annualmente, sempreché di importo non inferiore a cinquanta euro.

La norma, più chiaramente, esclude la possibilità di chiedere il rimborso con la speciale procedura ivi prevista se i soggetti non residenti hanno effettuato operazioni per i quali sono debitori d'imposta.

Detta previsione, va in ogni caso coordinata con la disciplina di cui all'articolo 6, comma 9-bis.2, del decreto legislativo n. 471 del 1997 che, in caso di errore nell'applicazione del *reverse charge*, fa salvo il comportamento del cedente che non ha applicato l'imposta, cristallizzando gli esiti dell'errore.

Pertanto, nonostante l'errore, la cedente conserva il diritto ad ottenere il rimborso dell'IVA addebitata alla sua partita IVA non residente, con la procedura di cui all'articolo 38-bis. Diversamente si determinerebbe l'impossibilità per il contribuente di recuperare l'IVA, ledendo in tal modo il principio di neutralità dell'imposta, tenuto conto che non è possibile presentare successivamente una dichiarazione annuale IVA omessa relativa ai periodi d'imposta precedenti.

Tale soluzione è, peraltro, in linea con la posizione della Corte di Giustizia europea, che con la sentenza 6 febbraio 2014, E.ON Global *Commodities* SE, C323/12, in merito ad un soggetto non residente, senza stabile organizzazione, ma identificato ai fini IVA ai sensi dell'articolo 35-ter del decreto IVA, valorizza l'effettiva realizzazione dell'operazione soggetta ad IVA, prevedendo che l'identificazione di una società a fini dell'IVA per il tramite di un rappresentante fiscale non può essere legittimamente considerata dall'ordinamento giuridico nazionale come prova del fatto che una tale società abbia effettivamente realizzato cessioni di beni o prestazioni di servizi in tale Stato membro. Infatti, si evince chiaramente dal tenore letterale di tale articolo nonché dell'articolo 171 della direttiva IVA che, ai fini dell'esclusione del diritto al rimborso nell'ambito dell'ottava direttiva, è necessario accertare non già la semplice capacità di realizzare operazioni imponibili nello Stato in cui viene presentata la domanda di rimborso, bensì la realizzazione effettiva di tali operazioni.

Quindi la cessionaria conserva, con riferimento alle operazioni di acquisto effettuate fino alla data di identificazione della cedente, il diritto alla detrazione dell'imposta assolta irregolarmente con l'inversione contabile.

Con riguardo alle operazioni effettuate nell'anno di identificazione della cedente non residente, l'IVA relativa agli acquisti poteva essere recuperata dalla cedente mediante l'esercizio del diritto alla detrazione, nelle liquidazioni periodiche e nella dichiarazione annuale IVA

Inoltre, se anche dopo l'acquisizione della partita IVA italiana, la cedente ha continuato erroneamente a fatturare le cessioni in regime di non imponibilità, ferma la sanzionabilità della violazione commessa, la cessionaria avrebbe dovuto regolarizzare le fatture ai sensi dell'articolo 6, comma 8, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

3. Risposta n. 399 del 2021: prestazione di servizi relativi ad interventi di bonifica e risanamento ambientale e sanitario

L'Amministrazione finanziaria si è pronunciata, con la risposta in esame, sul trattamento riservato alle prestazioni di servizi concernenti gli interventi di bonifica e risanamento ambientale e sanitario.

In particolare, sul punto, si è richiamato il numero 127-quinquies), della tabella A, parte terza, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, il quale prevede l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto nella misura ridotta del 10 per cento per le opere di urbanizzazione primaria e secondaria.

Inoltre, ai sensi del n. 127-septies) della Tabella A, parte III, allegata al Decreto IVA, sono soggette all'aliquota IVA del 10 per cento altresì le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies della medesima Tabella.

Rientrano, nel novero delle opere contemplate nel n. 127-quinquies, anche quelle di urbanizzazione primaria e secondaria, elencate nell'art. 4 della L. N. 847 del 1964, integrato dall'art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 685.

Più nel dettaglio, si ricomprendono tra le opere di urbanizzazione secondaria, «*le attrezzature sanitarie*».

Come è stato indicato o nella risoluzione n. 247/E del 2007, con riguardo alla nozione di opere, costruzioni e impianti destinati alla bonifica di aree inquinate di cui al citato articolo 266 del d.lgs. n. 152 del 2006, si intende la varietà delle situazioni nelle quali si rende necessario intervenire per effettuare una bonifica non consente di fornire una risposta di carattere generale.

Di conseguenza, in linea con quanto esposto, è stato enunciato che le attività di bonifica poste in essere possono considerarsi opere, costruzioni ed impianti destinati alla bonifica di aree inquinate a condizione che le stesse risultino inserite all'interno di un progetto di bonifica regolarmente approvato dalla competente autorità.

In tali casi, infatti, l'articolo 242 del citato d.lgs. n. 152 del 2006 prevede la redazione e l'approvazione di un progetto di bonifica o di messa in sicurezza oppure di ripristino, da parte di più soggetti pubblici riuniti in Conferenza dei servizi.

In tal modo, tutti gli interventi, funzionali a tale fine e risultanti dal progetto di bonifica, debitamente autorizzato dalle autorità pubbliche competenti, sono da ritenersi qualificabili, in senso lato, quali "opere, costruzioni e impianti destinati alla bonifica", ai sensi del richiamato articolo 4, secondo comma, lettera g), della legge n. 847 del 1964.

Con riferimento agli interventi di bonifica/messa in sicurezza di alcuni siti specificamente individuati nell'ambito della Regione e finalizzati al risanamento ambientale/sanitario degli stessi, invece, si è confermato che tali attività di bonifica possano considerarsi opere, costruzioni e impianti destinati alla bonifica di determinate aree sempre che le stesse risultino essere inserite all'interno di un progetto di bonifica regolarmente approvato dalla competente autorità, ai sensi del combinato disposto degli articoli 242 e 252 del citato d.lgs. n. 152 del 2006.

Ne deriva che, anche in quest'ultimo caso, trova applicazione l'aliquota IVA del 10 per cento sia per gli interventi di bonifica-messa in sicurezza dei siti individuati sia per gli interventi di caratterizzazione e alle attività in ogni caso prodromiche, se ricompresi in un progetto di bonifica regolarmente approvato dalla Regione.

In merito all'aliquota IVA da applicare alle prestazioni concernenti la realizzazione delle opere che saranno necessarie e destinate alla bonifica, se ricomprese tra le "attrezzature sanitarie" sono riconducibili alle opere di urbanizzazione secondaria e si rende applicabile l'IVA nella misura del 10 per cento.

4. Risposta ad interpello n. 401 del 2021: IVA e accordo transattivo

Con la risposta in esame, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in merito al trattamento, ai fini IVA, delle somme da versare a seguito della stipula di un accordo transattivo intercorso tra le parti.

Sul punto, l'Amministrazione finanziaria ha affermato l'assoggettabilità ad IVA delle somme riconosciute nell'ambito di un accordo transattivo, siglato al fine di comporre una controversia sorta in relazione all'esecuzione di un appalto, "a saldo e stralcio" di ogni ulteriore pretesa da parte del beneficiario delle somme stesse.

Più nello specifico, l'Amministrazione ha sostenuto favorevolmente l'avvenuta l'integrazione del presupposto oggettivo per l'applicazione dell'imposta nel caso di specie, in quanto è ritenuto sussistente un nesso sinallagmatico tra l'assunzione di un obbligo di non fare (nella specie, la rinuncia alle liti) e l'erogazione delle somme in parola.

L'esistenza di tale nesso sinallagmatico, nel dettaglio, è confermata dalla clausola risolutiva espressa inserita nell'accordo, la quale richiede l'effettivo incasso delle somme pattuite, ai fini dell'efficacia delle rinunce.

Secondo l'Agenzia, inoltre, dal momento che la transazione in esame riguarda una controversia sorta nell'esecuzione di un appalto per la realizzazione di lavori relativi alla viabilità locale, qualora si accerti che il contratto abbia a oggetto, ai sensi del combinato disposto dei nn. 127-quinquies e 127-septies della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72, la costruzione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria, la somma dovuta in base all'accordo transattivo dovrebbe assoggettarsi ad IVA con aliquota del 10 per cento.

ALTRE NOVITÀ

1. Risposta a interpello n. 397 del 9 giugno 2021: Superbonus 110%

Con la risposta 397 del 9 giugno 2021, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata al fine di effettuare una parziale rettifica della precedente risposta n. 231, relativamente alla fruizione del Super sismabonus 110% nelle ipotesi in cui l'edificio è posseduto da un unico proprietario di unità abitative funzionalmente indipendenti e con accesso autonomo.

Più in particolare, l'istante intende realizzare interventi di miglioramento sismico su sei unità immobiliari di sua proprietà (due unità abitative e relative pertinenze e due unità immobiliari ad uso deposito non costituenti pertinenze di unità abitative), facenti parte di un unico fabbricato, che dichiara

essere “funzionalmente indipendenti” e con la disponibilità di “almeno un accesso autonomo” dall’esterno.

Essendo un fabbricato composto da 6 unità distintamente accatastate (di cui 2 pertinenziali ad una delle 2 abitazioni) di proprietà dell’istante, esso viene ricompreso nella casistica individuata dall’articolo 119, comma 9, lettera a) del Decreto Legge n. 34/2020 (Decreto Rilancio) che dopo la modifica apportata dalla Legge n. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021), ha ammesso al beneficio del Superbonus anche gli edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche.

In linea con le precisazioni fornite dal Governo, in risposta all’interrogazione in Commissione Finanze n. 5- 05839 del 29 aprile 2021, in mancanza di specifiche indicazioni nella norma, ai fini del computo delle unità immobiliari, le pertinenze non devono essere considerate autonomamente, anche se distintamente accatastate.

Diversamente, con riferimento alla determinazione dei limiti di spesa ammessi al Superbonus, similmente agli interventi effettuati sulle parti comuni di un edificio in condominio, occorre tener conto del numero delle unità immobiliari di cui l’edificio è composto, incluse le pertinenze.

Anche in relazione agli edifici posseduti da un unico proprietario, inoltre, va verificato che l’edificio oggetto degli interventi sia residenziale nella sua interezza. Pertanto, è possibile fruire del Superbonus, in presenza di ogni altro requisito, solo qualora la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell’edificio sia superiore al 50 per cento. Resta esclusa la possibilità di beneficiare del Superbonus per le spese relative ad interventi “trainati” realizzati sulle singole unità non residenziali.

Alla luce di tali precisazioni, l’Amministrazione ammette l’Istante, unico proprietario dell’edificio, al beneficio del Superbonus per le prospettate opere di intervento sismico, con limite massimo pari a 96.000,00 euro moltiplicato per le 6 unità immobiliari componenti il fabbricato in suo possesso.

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

ENBIC - Studio ACTA