



# In questo numero

## DECRETO SOSTEGNI BIS (D.L. n. 73 del 25/05/2021)

- Contributo a fondo perduto in favore degli operatori economici Art. 1
- Estensione e proroga del credito d'imposta per i canoni di locazione Art. 4
- Misure urgenti per il settore tessile della moda Art. 8
- Proroga del periodo di sospensione delle attività dell'agente della riscossione Art. 9, c. 1,
- Plastic Tax Art. 9, c. 3
- Misure urgenti di sostegno all'internazionalizzazione Art. 11
- Misure per il sostegno alla liquidità delle imprese Art. 13
- Tassazione capital gain start up innovative Art. 14
- Note credito IVA Art 18
- Meccanismo di potenziamento dell'ACE - Art. 19, commi 2-7
- Modifiche al credito d'imposta in beni strumentali nuovi Art. 20
- Compensazioni 2021 Art. 22
- Disposizioni in materia di ricerca e sviluppo di vaccini e farmaci Art. 31, commi 1-5
- Credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione Art. 32
- Ulteriori modifiche al credito d'imposta per investimenti pubblicitari Art. 67, comma 10

## IMPOSTE DIRETTE

- Inapplicabilità della PEX in caso di trasferimento all'estero di una holding – Ag. Entr. Principio di diritto n. 10/2021
- Nuda proprietà di partecipazioni – Ag. Ent. Risposta n. 238 del 13/04/2021
- Linee Guida emanate dalla Commissione Europea il 18/05/2021
- Costi infragruppo - Ordinanza Cassaz. n. 12268 del 10/05/2021
- Perdite su crediti- Ag Ent. Risposta n. 342 del 13 maggio 2021
- Riserve in sospensione di imposta. Norma di comportamento n. 211 dell'AIDC Milano

## IMPOSTE INDIRECTE

### ➤ IVA

- Pacchetto E-Commerce - D.Lgs. 25 Maggio 2021, n. 83
- Errata applicazione del Reverse Charge - Ag. Ent. Risposta n. 301 del 28/04/2021
- Rimborso IVA a soggetti non residenti - Ag. Ent. Risposta n. 359 del 20/05/2021
- Rimborso IVA in caso di tardiva identificazione in Italia - Ag. Ent. Risposta n. 393 del 08/06/2021
- Indebita Detrazione – Sentenza Corte di Giustizia UE, causa C-935/19 del 15/04/2021
- Regime IVA delle attività di fronting-bank – Ag. Entr. Risposta n. 358/2021

### ➤ ALTRE IMPOSTE INDIRECTE

- Cessione di NPL sul mercato secondario - Ag. Entr. Risposta n. 304/2021

### ➤ DOGANALE

- Sugar Tax – Decreto 12/05/2021

## REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

- Il reddito di lavoro dipendente in epoca COVID -19 – Ag. Entr. Risposte nn. 314, 328, 371 e 345 del 2021; Risoluzione n. 37/E del 2021
- La residenza fiscale delle persone fisiche – (Ordinanza di Cassaz. del 25/05/2021 n. 14240; Ordinanza di Cassazione del 4/5/2021 n. 11620; Sent. Cassaz. del 18/3/2021 n. 7621)

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

- Indirizzi operativi e linee guida sulla prevenzione e contrasto all'evasione fiscale (Circolare Ag. n. 4/E del 7 maggio 2021)
- Trasferimento del credito IRES maturato ante consolidato in sede di dichiarazione integrativa – Ag. Entr. Risposta n. 201 del 23/03/2021
- Chiarimenti in tema di accertamento dei crediti di imposta ricerca e sviluppo (Circolare Ag. n. 31/E del 23/12/ 2020)
- Imputazione temporale dei componenti negativi di reddito e principio di derivazione (Cass. civ. Sez. V, Ord. 20/04/2021, n. 10285)

# Decreto Sostegni Bis

## Contributo a fondo perduto in favore degli operatori economici Art. 1

### Contributo a fondo perduto automatico

Al fine di sostenere gli operatori economici colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19", il legislatore ha previsto un ulteriore contributo a fondo perduto a favore dei soggetti titolari di partita IVA, attiva alla data di entrata in vigore del D.L. 73/2021 (i.e. 26 maggio 2021), che abbiano già beneficiato del contributo a fondo perduto previsto dall'art. 1 del D.L. 41/2021 e che non lo abbiano indebitamente percepito o che non lo abbiano restituito.

L'importo del nuovo contributo è pari a quanto già ricevuto e non è necessario presentare un'ulteriore istanza all'Agenzia delle Entrate, la quale corrisponderà il contributo tramite accredito sul conto corrente o sotto forma di credito d'imposta sulla base della scelta fatta dal contribuente per il precedente contributo.

### Contributo a fondo perduto alternativo

In alternativa viene riconosciuto un contributo a favore dei soggetti titolari di partita IVA residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario:

- a) con ricavi o compensi non superiori a 10 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore del presente Decreto;
- b) che abbiano subito una perdita del fatturato medio mensile di almeno il 30% nel periodo ricompreso tra il 1 Aprile 2020 e il 31 marzo 2021 rispetto al periodo compreso tra il 1 Aprile 2019 e il 31 Marzo 2020. A tal fine si fa riferimento alla data di effettuazione delle cessioni di beni o prestazioni di servizi.

I soggetti che a seguito della presentazione della istanza, abbiano già ottenuto il riconoscimento del contributo a fondo perduto, potranno ottenere l'eventuale maggior valore del nuovo contributo a fondo perduto e da quest'ultimo verrà scomputato quanto già riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate.

Restano esclusi dall'agevolazione i soggetti la cui attività risulta cessata alla data di entrata in vigore del Decreto, gli enti pubblici e i soggetti di cui all'art. 162-bis del TUIR (intermediari finanziari, società di partecipazioni, ecc.).

Per i soggetti che hanno già beneficiato del contributo a fondo perduto previsto dall'articolo 1 del D.L. 41/2021, il contributo è determinato applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo 1 aprile 2020 – 31 marzo 2021 e l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo 1 aprile 2019 – 31 marzo 2020, secondo le seguenti classi:

- a) 60% per i soggetti con ricavi non superiori a 100.000 euro;
- b) 50% per i soggetti con ricavi compresi tra 100.000 e 400.000 euro;
- c) 40% per i soggetti con ricavi compresi tra 400.000 e 1.000.000 euro;
- d) 30% per i soggetti con ricavi compresi tra 1.000.000 e 5.000.000 euro;
- e) 20% per i soggetti con ricavi compresi tra 5.000.000 e 10.000.000 euro.

Per i soggetti che non hanno beneficiato del precedente contributo a fondo perduto, il contributo è determinato applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo 1 aprile 2020 – 31 marzo 2021 e l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo 1 aprile 2019 – 31 marzo 2020:

- a) 90% per i soggetti con ricavi non superiori a 100.000 euro;

- b) 70% per i soggetti con ricavi compresi tra 100.000 e 400.000 euro;
- c) 50% per i soggetti con ricavi compresi tra 400.000 e 1.000.000 euro;
- d) 40% per i soggetti con ricavi compresi tra 1.000.000 e 5.000.000 euro;
- e) 30% per i soggetti con ricavi compresi tra 5.000.000 e 10.000.000 euro.

Il contributo non può essere superiore a 150.000 euro.

Si segnala altresì che il contributo non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sul reddito e del valore della produzione IRAP.

Il contribuente può irrevocabilmente scegliere di vedersi riconoscere il contributo sotto forma di credito d'imposta da utilizzare in compensazione presentando modello F24 attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

Al fine di ottenere il contributo a fondo perduto dovrà essere presentata apposita istanza all'Agenzia delle Entrate. Per i soggetti obbligati all'adempimento, sarà necessario presentare comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA relativa al primo trimestre 2021 prima di presentare l'istanza per il riconoscimento del contributo.

I termini, le modalità e gli elementi da indicare saranno definiti con Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

#### Contributo a fondo perduto perequativo

Viene riconosciuto un contributo a favore dei soggetti titolari di partita IVA residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario:

- a) con ricavi o compensi non superiori a Euro 10 milioni nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente Decreto;
- b) che abbiano subito un peggioramento del risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 rispetto a quello in corso al 31 dicembre 2019 in misura pari o superiore alla percentuale definita con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Sempre con apposito Decreto verrà definita la percentuale da applicare alla differenza del risultato economico dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 rispetto a quello in corso al 31 dicembre 2019, al netto di eventuali contributi già ricevuti, al fine di determinare il contributo spettante.

Come per gli altri contributi sopra citati, il contributo non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sul reddito e del valore della produzione IRAP e non potrà essere superiore a Euro 150.000.

Il contribuente può irrevocabilmente scegliere di vedersi riconoscere il contributo sotto forma di credito d'imposta da utilizzare in compensazione presentando modello F24 attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

Al fine di ottenere il contributo a fondo perduto dovrà essere presentata apposita istanza all'Agenzia delle Entrate. Si segnala che l'istanza per il riconoscimento del contributo può essere trasmessa solo se la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2020 viene presentata entro il 10 settembre 2021.

#### Contributo a valere su risorse non utilizzate

Viene previsto un ulteriore contributo a fondo perduto in caso di accertamento, mediante decreto del MEF di eventuali risorse non utilizzate rispetto ai contributi sopra citati, a favore di soggetti con ricavi o compensi compresi tra Euro 5 e 10 milioni nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore del Decreto che abbiano i requisiti del contributo a fondo perduto previsto dall'art. 1 del D.L. 41/2021 o del contributo a fondo perduto alternativo.

Si segnala da ultimo che si applicano ai contributi sopra citati le condizioni e i limiti previsti dal Quadro temporaneo degli aiuti di Stato - *Temporary Framework* con riferimento alle sezioni 3.1 e 3.12. Viene altresì previsto che anche per gli aiuti ottenuti ai sensi della sezione 3.1 le imprese saranno tenute a presentare apposita autodichiarazione al fine di attestare l'esistenza delle condizioni previste dalla sezione medesima.

## **Estensione e proroga del credito d'imposta per i canoni di locazione Art. 4**

Viene prorogato fino al 31 luglio 2021 il credito d'imposta previsto dall'art. 28, comma 5 del D.L. 34/2020 per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda a favore delle imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator, concesso nella misura del 60% dell'ammontare del canone mensile, ovvero nella misura del 50% per i canoni mensili di affitto d'azienda.

In aggiunta viene riconosciuto ai soggetti diversi dai precedenti, esercenti attività d'impresa arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 15 milioni di Euro, oltre che agli enti commerciali e gli enti del Terzo settore, il credito d'imposta previsto dall'art. 28 del D.L. 34/2020 per i canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo e per il canone di affitto d'azienda versati per i mesi da gennaio 2021 a maggio 2021. Il credito, pari rispettivamente al 60% per i canoni di locazione e 50% per il canone di affitto d'azienda, spetta a condizione che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi registrato nel periodo 1 aprile 2020 e 31 marzo 2021 sia inferiore almeno del 30% rispetto a quello relativo al periodo compreso tra il 1 aprile 2019 e il 31 marzo 2020. Per i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1 gennaio 2019, il credito d'imposta spetta indipendentemente dal decremento del ammontare medio fatturato.

### Misure urgenti per il settore tessile della moda Art. 8

L'art. 8 del D.L. 73/2021 introduce alcune modifiche al credito d'imposta per contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento adottate per l'emergenza epidemiologica sulle rimanenze finali di magazzino nel settore tessile, della moda e degli accessori, di cui all'art. 48-bis del D.L. n. 34/2020.

Si ricorda che ai soggetti esercenti attività d'impresa operanti nell'industria tessile e della moda, della produzione calzaturiera e della pelletteria (i.e. settore tessile, moda e accessori) spetta un credito d'imposta pari al 30% del valore delle rimanenze finali di magazzino di cui all'art. 92 del TUIR relative al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.P.C.M. del 9 marzo 2020 (i.e. FY 2020) ed a quello in corso al 31 dicembre 2021, eccedente la media del triennio precedente. Tale contributo rientra, per espressa previsione normativa, nell'ambito applicativo del Quadro temporaneo degli aiuti di Stato.

Per i soggetti con bilancio certificato, i

controlli sono svolti sulla base dei bilanci, mentre per le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di collegio sindacale devono avvalersi di una certificazione della consistenza delle rimanenze di magazzino,

rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti iscritti nella sezione A del registro di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.

Il credito d'imposta sarà utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997 nel periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.

Pertanto i soggetti che intendono avvalersi del credito d'imposta devono presentare apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate; le modalità, i termini di presentazione e il contenuto della comunicazione - nonché le modalità per il monitoraggio degli utilizzi del credito d'imposta e del rispetto del budget innalzato a Euro 95 milioni per l'anno 2021 e Euro 150 milioni per l'anno 2022 - sono stabiliti con provvedimento del direttore dell'Agenzia, da adottare entro 30 giorni dall'entrata in vigore del Decreto.

E' inoltre prevista l'emanazione, entro 20 giorni dall'entrata in vigore del Decreto, di un apposito decreto del Ministero dello Sviluppo Economico concernente i criteri per la corretta individuazione dei settori economici in cui operano i soggetti beneficiari.

### Proroga del periodo di sospensione delle attività dell'agente della riscossione Art. 9, c. 1

Nell'ambito delle misure volte a favorire la ripresa delle attività economiche e sociali a seguito della pandemia Covid-19 è stata disposta la proroga al 30 giugno 2021 della sospensione dei termini dei versamenti derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione nonché dagli avvisi previsti dagli articoli 29 e 30 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

### Plastic Tax Art. 9, c. 3

L'applicabilità dell'imposta di consumo sui *MANufatti Con Singolo Impiego* (cosiddetta "Plastic Tax"), precedentemente fissata a partire dal 1° luglio 2021 ad opera della legge di Bilancio 2021, è stata prorogata al 1° gennaio 2022 in base all'art. 9, co. 3, D.L. n. 73/2021, c.d. "Sostegni bis" (G.U. 25 maggio 2021), in linea con la data prevista per l'applicabilità dell'imposta di consumo sulle bevande edulcorate (cosiddetta "Sugar Tax")

## Misure urgenti di sostegno all'internazionalizzazione Art. 11

La norma dispone il rifinanziamento del fondo 394/81 per Euro 1,2 miliardi, destinato ad erogare tramite SIMEST crediti agevolati a sostegno dell'internazionalizzazione.

Viene altresì incrementata di Euro 400 milioni la dotazione del Fondo per la promozione integrata per la concessione di finanziamenti a fondo perduto complementari ai finanziamenti agevolati sopra citati. Restano invece escluse dalla quota a fondo perduto le richieste di sostegno ad operazioni di patrimonializzazione, presentate successivamente al 26 Maggio 2021, data di entrata in vigore del D.L. 73/2021, le quali potranno beneficiare esclusivamente dei finanziamenti agevolati a valere sul Fondo 394/81.

Inoltre, modificando l'art. 72 del D.L. 18/2020 viene ridotta al 10% la quota massima di cofinanziamento a fondo perduto per iniziative per il sostegno all'internazionalizzazione caratterizzate da specifiche finalità o in settori o aree geografiche ritenute prioritarie secondo criteri selettivi.

Infine, in via transitoria, per le domande presentate fino al 31 dicembre 2021 la percentuale massima di cofinanziamento a fondo perduto erogabile sarà pari al 25%.

## Misure per il sostegno alla liquidità delle imprese Art. 13

L'articolo 13 del D.L. 73/2021 estende con alcune modifiche i regimi del Fondo per le PMI e le Garanzia Italia per i finanziamenti rilasciati a partire dal 1 luglio 2021.

In particolare viene prorogata al 31 dicembre 2021 il regime di *Temporary Framework* per le Garanzie rilasciate da SACE, ex art. 1 del D.L. 23/2020, e per le Garanzie rilasciate dal Fondo PMI, riducendo al 90% l'entità della garanzia suscettibile di rilascio da quest'ultimo, previste dall'art. 13, comma 1, lett. m) del D.L. 23/2020.

Viene altresì innalzato a 10 anni il termine massimo di durata dei finanziamenti oggetto di garanzia.

In aggiunta è prevista l'eliminazione del divieto di distribuzione di dividendi per le società con un numero di dipendenti non inferiore a 250 e non superiore a 499 che accedono alla "Garanzia Italia" di SACE".

## Tassazione capital gain start up innovative Art. 14

L'articolo 14 del D.L. 73/2021 introduce un'agevolazione temporanea che permette l'esenzione dalle imposte sui redditi delle plusvalenze da cessioni di partecipazioni qualificate e non qualificate (ex art. 67, comma 1, lettere c) e c-bis) del TUIR) detenute in start up innovative ex art. 25 del D.L. 179/2012 e PMI innovative ex art. 4. del D.L. 3/2015, effettuate da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio d'impresa commerciale. Possono beneficiare dell'agevolazione le plusvalenze legate alla cessione di azioni o quote acquisite:

- nel periodo compreso tra il 1 giugno 2021 e 31 dicembre 2025;
- detenute per almeno 3 anni;
- mediante sottoscrizione di capitale sociale in denaro o a seguito di conversione di obbligazioni convertibili in azioni o quote di nuova emissione o tramite compensazione di crediti in sede di sottoscrizione di aumenti di capitali.

Inoltre è prevista l'esenzione dalle imposte sui redditi delle plusvalenze da cessione di partecipazioni realizzate da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di impresa commerciale a condizione che:

- le azioni o quote siano state acquistate mediante sottoscrizione di capitale;
- le plusvalenze, ex art. 67, comma 1, lettera c) e c-bis), siano reinvestite in start up o PMI innovative mediante sottoscrizione di capitale sociale in denaro;

- il reinvestimento avvenga entro un anno dalla realizzazione della plusvalenza.

## Note credito IVA Art 18

L'art. 18 del DL prevede la modifica dell'articolo 26 D.P.R. n. 633 del 1972, anticipando i termini per l'emissione delle note di credito Iva in caso di procedure concorsuali. In sostanza (in base al nuovo co. 3-bis dell'art. 26) il cedente o prestatore non deve più attendere il termine della procedura concorsuale per recuperare l'imposta, ma può attivarsi subito fin dal momento in cui il debitore viene assoggettato alla procedura ma entro il termine per effettuare la detrazione prevista dall'art. 19 del Decreto IVA. Tale momento viene esattamente individuato dal co. 10-bis dell'art. 26, secondo cui *"ai fini del comma 3-bis, lettera a), il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi"*.

Tuttavia, vi sono dei punti critici della normativa, messi in luce anche dalla Circolare Assonime 17 del 7 giugno 2021, per cui si auspica un chiarimento ufficiale. Nel dettaglio:

- la modifica normativa è temporalmente limitata alle procedure avviate dopo l'entrata in vigore del Decreto Sostegni (26 maggio 2021), precludendo la possibilità di fare lo stesso riferimento ai corrispettivi non riscossi relativi a procedure concorsuali avviate da molto tempo e non ancora concluse;
- il *dies ad quem* dal quale poter emettere la nota di variazione. Difatti, secondo l'interpretazione di Assonime, considerando la provvisorietà della perdita e l'eventuale variazione in aumento nel caso di procedura in tutto o in parte positiva, dovrebbe essere lasciata al contribuente la possibilità di rinviare la variazione in diminuzione fino alla conclusione della procedura. In tal modo, si eviterebbe la diminuzione del termine ultimo di decadenza del diritto al recupero dell'IVA.

## Meccanismo di potenziamento dell'ACE - Art. 19, commi 2-7

Il cd. decreto Sostegni-bis (D.L. 73/2021), all'articolo 19, commi 2-7, ha previsto un meccanismo di potenziamento dell'ACE per gli incrementi di patrimonio realizzati nel periodo di imposta 2021 a mezzo di apporti da parte dei soci (anche per rinuncia di precedenti crediti) o accantonamento degli utili a riserva. Per tali incrementi il coefficiente di rendimento nozionale è pari al 15%, entro il limite di 5 milioni. Il risparmio massimo per un soggetto IRES è, quindi, di euro 180.000 (euro 36.000 per ogni milione di euro).

Gli incrementi di patrimonio rilevano dall'inizio dell'esercizio, anche se diversi dall'accantonamento degli utili, derogando alla regola ordinaria che prevede la rilevanza *pro rata temporis* degli incrementi derivanti dagli apporti dei soci.

L'agevolazione si affianca a quella esistente, nel senso che per gli incrementi di patrimonio stratificati nei periodi di imposta dal 2011 al 2020, la deduzione si determina applicando ancora il coefficiente dell'1,3%.

Per il periodo di imposta 2021, la deduzione che deriva dall'agevolazione può essere fruita, in alternativa alla variazione in diminuzione nel modello Redditi 2022, e previa comunicazione all'Agenzia delle entrate, tramite un credito d'imposta, da calcolarsi applicando al rendimento nozionale l'aliquota IRES (o IRPEF) relativa al 2020 e utilizzabile a fronte di tutti versamenti da effettuare con F24, dal giorno successivo a quello della ricapitalizzazione. Il credito d'imposta, oltre che essere compensato in F24, può essere ceduto ad altri soggetti o chiesto a rimborso senza produrre interessi.

Per chi si avvale del credito d'imposta in corso d'anno, è previsto il rimborso dell'importo fruito in eccesso, qualora, a fine 2021, l'incremento di patrimonio risulti inferiore.

## Modifiche al credito d'imposta in beni strumentali nuovi Art. 20

La norma estende la possibilità di utilizzare il credito d'imposta per i beni strumentali nuovi in un'unica quota annuale anche per i soggetti con volume di ricavi o compensi superiori a Euro 5 milioni. Tale disposizione è applicabile al credito d'imposta relativo agli

investimenti in beni strumentali materiali diversi da quelli dell'allegato A della Legge di Bilancio 2017 (ex "super-ammortamento") effettuati dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021.

## Compensazioni 2021 Art.22

L'art. 22 del Decreto Legge 25 maggio 2021 n. 73 (Decreto *Sostegni bis*) ha innalzato a 2 milioni di euro, per il solo 2021, il limite di cui all'art. 34, co. 1, primo periodo, della L. 23 dicembre 2000 n. 388. Pertanto, il limite per l'utilizzo in compensazione nel modello F24 dei crediti fiscali e contributivi, già elevato per il 2020 da 700 mila euro a 1 milione (art. 147 del Decreto Legge 19 maggio 2020 n. 34), è ora pari per il 2021 a 2 milioni di euro.

## Disposizioni in materia di ricerca e sviluppo di vaccini e farmaci Art. 31, commi 1-5

Al fine di incentivare e sostenere le imprese che effettuano progetti di ricerca e sviluppo in materia di farmaci innovativi, inclusi i vaccini, la disposizione introduce per le medesime un credito d'imposta pari al 20% dei costi sostenuti dal 1° giugno 2021 al 31 dicembre 2030, fino ad un importo massimo di Euro 20 milioni annui per le attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale e studi di fattibilità necessari per il progetto di ricerca. Sono agevolabili i costi sostenuti in relazione alle attività di ricerca e sviluppo indicati nell'art. 25 del Regolamento GBER 651/2014 del 17 giugno 2014 (quali spese di personale, quote di ammortamento relative a strumentazione e attrezzatura nella misura e per il periodo in cui sono utilizzati per il progetto, costi per la ricerca contrattuale, le conoscenze e i brevetti acquisiti o ottenuti in licenza da fonti esterne alle normali condizioni di mercato, nonché costi per i servizi di consulenza e servizi equivalenti, spese generali supplementari e altri costi di esercizio, compresi i costi dei materiali, delle forniture e di prodotti analoghi).

Viene altresì precisato che il credito spetta anche alle imprese residenti o alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti che eseguono attività di ricerca e sviluppo in Italia sulla base di contratti stipulati con imprese residenti o localizzati in stati membri UE, aderenti allo Spazio economico europeo, ovvero compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministero delle finanze 4 settembre 1996. È bene precisare che il credito d'imposta non è cumulabile, in relazione ai medesimi costi ammissibili, con altri incentivi sotto forma di credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo. Inoltre, il contributo non concorre alla formazione della base imponibile IRES e IRAP. Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ex art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dall'anno successivo a quello di maturazione.

## Credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione Art. 32

Al fine di favorire l'adozione di misure dirette a contenere e contrastare la diffusione del "Covid-19" e favorire la riapertura delle attività, viene riconosciuto a favore degli esercenti arte e professione, inclusi gli enti non commerciali e del Terzo settore, un credito d'imposta nella misura del 30% per i mesi di giugno, luglio e agosto 2021 fino ad un massimo di Euro 60.000 per ciascun beneficiario per le spese di:

- sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro;
- somministrazione di tamponi a coloro che presentano la propria opera nell'ambito delle attività lavorative e istituzionali;
- acquisto di dispositivi di protezione individuali (mascherine, guanti, visiere, tute, ecc);
- acquisto di prodotti detergenti e disinfettanti;
- acquisto di dispositivi di sicurezza (termoscanner, termometri, ecc);
- acquisto di dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale (barriere protettive, ecc).

Il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di sostenimento della spesa ovvero in compensazione ex art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997. Il contributo non concorre alla formazione della base imponibile IRES e IRAP.

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate saranno stabiliti i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta entro i limiti di spesa di Euro 200 milioni per il 2021.

## Ulteriori modifiche al credito d'imposta per investimenti pubblicitari Art. 67, comma 10



Al fine di allineare la disciplina del credito d'imposta sugli investimenti pubblicitari su emittenti radiofoniche e televisive per il biennio 2021 – 2022 a quelle vigenti per gli investimenti pubblicitari su giornali, il comma 10 dell'art. 67 del D.L. 73/2021 ha modificato l'art. 57-*bis* del D.L. 50/2017.

Infatti, a seguito dell'introduzione del "regime speciale" dall'art. 186 del D.L. 34/2020 per il periodo 2020, questo era stato prorogato dall'art. 1, comma 608 della Legge di Bilancio 2021, per il 2021 e 2022 solo per gli investimenti pubblicitari su giornali. A seguito dell'ulteriore modifica, il credito per gli investimenti pubblicitari spetta nella misura del 50% del valore degli investimenti effettuati nel 2021 e 2022 in giornali quotidiani e periodici, anche online, emittenti televisive e radiofoniche nazionali, analogiche e digitali, non partecipate dallo Stato. Si segnala che il limite di risorse complessivo è pari ad Euro 90 milioni per ciascuno dei due anni, ovvero Euro 65 milioni su stampa, Euro 25 milioni per emittenti televisive e radiofoniche).

Viene altresì prorogato al 30 settembre la possibilità di presentare comunicazione telematica per la prenotazione dell'agevolazione per l'anno 2021. Le comunicazioni già trasmesse nel mese di marzo restano valide.

# Imposte Dirette

## Inapplicabilità della PEX in caso di trasferimento all'estero di una holding – Ag. Entr. Principio di diritto n. 10/2021

Il documento in parola prende spunto dalla precedente Circ. Ag. Entr. n. 6 del 2006, secondo la quale, in caso di vendita di azienda comprensiva di una partecipazione qualificantesi per la pex, la plusvalenza relativa a tale partecipazione concorre a formare la plusvalenza riferibile all'azienda nel suo complesso. Questa tesi deriva sia dal concetto civilistico di azienda, di cui all'art. 2555 del codice civile, sia dall'art. 86 del Tuir, in base al quale la plusvalenza da cessione di azienda è "unitariamente determinata" tenendo conto di tutti gli elementi attivi e passivi facenti parte dell'azienda ceduta.

Il Principio di diritto di cui si discorre ha inoltre precisato che la tesi suddetta risulta applicabile non solo in caso di cessione a titolo oneroso dell'azienda, ma anche in tutte le ipotesi di realizzo – incluso il trasferimento all'estero della residenza dell'impresa commerciale, nonché le altre fattispecie a questa assimilate ad opera dell'art. 166 del Tuir – aventi ad oggetto l'azienda o un ramo di essa.

Pertanto, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, ove oggetto di trasferimento all'estero sia un complesso aziendale, anche se costituito prevalentemente da partecipazioni, il regime pex potenzialmente applicabile a dette partecipazioni non trova applicazione e, conseguentemente, la plusvalenza da realizzo è determinata, come previsto dall'art. 166 del Tuir, dalla differenza tra il valore di mercato dell'azienda trasferita e il costo fiscale degli elementi attivi e passivi dell'azienda medesima non confluiti nel patrimonio della stabile organizzazione eventualmente istituita in Italia.

Al contrario, nell'ipotesi in cui sono trasferiti all'estero, non un'azienda, ma singole partecipazioni, oppure la sede di una holding c.d. passiva o statica (ossia di puro godimento delle partecipazioni possedute), poiché in tali casi non è configurabile l'esistenza di un'azienda ai sensi dell'art. 2555 del codice civile, il regime di participation exemption di cui all'art. 87 del Tuir dovrebbe essere applicabile e ciò in ottemperanza dell'art. 166 del Tuir, il quale, ai fini della determinazione della plusvalenza, prevede di fare riferimento al valore di mercato del singolo bene trasferito (cfr. Assonime, Circolare Assonime 25 maggio 2021, n. 16, pag. 6).

## Nuda proprietà di partecipazioni – Ag. Ent. Risposta n. 238 del 13/04/2021

Il conferimento della nuda proprietà di partecipazioni non è escluso a priori dall'ambito di applicazione del regime fiscale di "realizzo controllato" di cui al comma 2-bis dell'art. 177 del TUIR, diversamente da quanto previsto dal comma 2 del medesimo articolo. In tal senso si esprime l'Agenzia delle entrate nella **risposta a interpello n. 238 del 13 aprile 2021**, in considerazione del fatto che il citato comma 2-bis richiama, oltre alle partecipazioni che attribuiscono diritti di voto, anche quelle che rappresentano una partecipazione al capitale della società oggetto del conferimento superiore al 25% (5% se la società scambiata è quotata). Resta fermo che la società conferitaria debba essere interamente partecipata dal conferente.

Il comma 2-bis dell'art. 177 (analogamente al comma 2 della medesima norma) non è invece applicabile in caso di conferimento del mero diritto di usufrutto in quanto il medesimo non consente alla conferitaria di acquisire la qualità di socio della società oggetto di conferimento né di partecipare al capitale della entità scambiata (come già chiarito nella risposta n. 381/2020).

## Linee Guida emanate dalla Commissione Europea il 18/05/2021

Lo scorso 18 maggio, la Commissione europea ha pubblicato la "Communication on Business Taxation for the 21st Century". Attraverso questo documento, la Commissione lancia sia una strategia di lungo termine, per gettare le basi di un contesto economico e fiscale più equo e sostenibile nell'area UE, e sia un'agenda fiscale per i prossimi due anni, con misure volte alla promozione di investimenti produttivi ed un sistema fiscale più efficace. In particolare, la Commissione definisce le seguenti misure:

- **Sostegno alle PMI per la ripresa**, mediante l'utilizzo delle perdite fiscali. La raccomandazione invita gli Stati membri a consentire le compensazioni retroattive delle perdite con l'imponibile degli esercizi anteriori al 2020. Il riporto delle perdite avrebbe l'indubbio vantaggio di essere indirizzato alle attività imprenditoriali che, ante pandemia, risultavano profittevoli e contribuivano alle casse erariali, garantendo di compensare le perdite del 2020 e del 2021.
- **Promuovere l'innovazione affrontando** la distorsione a favore del debito nella vigente imposizione delle società, che tratta in modo più favorevole il finanziamento delle imprese tramite debito rispetto al finanziamento tramite capitale. La Commissione nel breve termine presenterà un proposta che mira ad incoraggiare le imprese, più vulnerabili alla crisi causata dalla pandemia, a finanziare le attività mediante capitale proprio.
- **Garantire una maggiore trasparenza pubblica** proponendo che alcune imprese di grandi dimensioni attive nell'UE pubblichino le loro aliquote fiscali effettive.
- **Contrastare il ricorso abusivo delle società di comodo**, attraverso nuove misure antielusione. La Commissione proporrà nuovi requisiti di monitoraggio e rendicontazione per le società di comodo, in modo che le autorità fiscali abbiano gli strumenti per meglio supervisionare e contrastare la pianificazione fiscale aggressiva attuata mediante queste entità.

## Costi infragruppo - Ordinanza Cassaz. n. 12268 del 10/05/2021

Con l'ordinanza n. 12268 depositata il 10 maggio u.s., la Cassazione torna a pronunciarsi in merito alla deducibilità costi infragruppo. Secondo i giudici, è deducibile il servizio infragruppo se la società che ha fruito della prestazione dimostra l'utilità effettiva conseguita o quella potenzialmente conseguibile.

La contribuente ricorreva in Cassazione lamentando un'omessa valutazione delle prove prodotte a sostegno dell'inerenza di tali costi. I giudici di legittimità hanno ribadito che l'onere della prova dei presupposti di costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, incombe sul contribuente, il quale è tenuto altresì a dimostrare la coerenza economica dei costi sostenuti nell'attività d'impresa, ove sia contestata dall'Amministrazione finanziaria anche la congruità dei dati relativi a costi e ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni. In difetto di tale prova, è legittima la negazione della deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa.

In tale contesto non basta l'esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizio fornite, tanto meno la mera fatturazione dei corrispettivi, poiché occorre l'allegazione di elementi necessari a determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla contribuente che ha ricevuto il servizio.

Il collegio di appello aveva escluso l'inerenza senza però un concreto ed effettivo vaglio di tutte le prove fornite dalla società, volte a dimostrare l'effettività e l'inerenza dei servizi ricevuti. La Corte di cassazione ha quindi accolto il ricorso del contribuente.

## Perdite su crediti- Ag Ent. Risposta n. 342 del 13 maggio 2021

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad Interpello n. 342 del 13 maggio 2021, afferma che nel periodo d'imposta in cui siano soddisfatti i requisiti che consentono la deduzione dal reddito d'impresa delle perdite su crediti di modesta entità (i.e. *Il credito si considera di modesta entità quando ammonta ad un importo non superiore a 5.000 euro per le imprese di più rilevante dimensione e non superiore a 2.500 euro per le altre imprese*), di cui all'art. 101, c. 5, del TUIR, il contribuente dispone della facoltà di dedurre l'intero ammontare dei predetti crediti anche nel caso in cui il costo sia imputato a conto economico a titolo di svalutazione/accantonamento.

Pertanto, richiamando i precedenti documenti di prassi (Circolare n. 26/E dell'1 agosto 2013 e n. 14/E del 4 giugno 2014),

l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto al contribuente la facoltà di dedurre la svalutazione dei c.d. "mini-crediti" già nel periodo

d'imposta in cui si realizzano i presupposti richiesti dalla normativa fiscale; in tal caso, i suddetti mini crediti non dovranno più essere considerati ai fini del calcolo dell'accantonamento forfettario di cui all'art. 106, c. 1, del TUIR ( 0,50% del valore dei crediti) e la successiva cancellazione in bilancio dei crediti precedentemente svalutati e dedotti, non produrrà alcun effetto fiscale.

L'Agenzia delle Entrate ha sottolineato inoltre che la mancata deduzione delle svalutazioni contabili dei crediti nell'esercizio in cui sussistevano già i requisiti richiesti dalla normativa fiscale, non rappresenta comunque una violazione del principio di competenza fiscale, sempreché detta deduzione non avvenga oltre il periodo d'imposta nel quale l'impresa proceda alla cancellazione del credito dal bilancio nel rispetto dei principi contabili.

## **Riserve in sospensione di imposta. Norma di comportamento n. 211 dell'AIDC Milano**

La norma di comportamento n. 211 dell'AIDC Milano concerne il trattamento fiscale delle riserve in sospensione di imposta. In particolare, è analizzato il regime tributario delle riserve vincolate in caso di esercizio di opzione per la rivalutazione dei beni di impresa effettuata in base a specifiche previsioni di legge, inclusa, da ultimo, quella di cui all'art. 110, D.L. n. 104/2020.

La norma di comportamento afferma che, secondo l'impostazione tradizionale, le riserve da rivalutazione costituite in base alla legge n. 342 del 2000, richiamata anche dalla recente disciplina del citato art. 110, D.L. n. 104/2020, generano materia imponibile in capo alla società (ed ai soci) solo in caso di attribuzione ai medesimi del saldo attivo di rivalutazione. Eventi diversi dalla attribuzione ai soci non costituiscono presupposto per la loro tassazione.

In tal senso si è storicamente orientata anche l'amministrazione finanziaria e, più recentemente, il documento interpretativo dell'OIC n. 7 del 2021.

Non risultano, quindi, condivisibili alcuni più recenti orientamenti dell'Agenzia delle entrate<sup>1</sup> secondo i quali assumerebbero rilevanza come presupposti impositivi di tale riserva di rivalutazione non solo la distribuzione ai soci ma qualsiasi utilizzo diverso dalla copertura delle perdite di esercizio.

La norma di comportamento ribadisce che l'art. 13, c. 3, della legge n. 342/2000 prevede, chiaramente, come unico presupposto impositivo della riserva di rivalutazione la distribuzione ai soci. Interpretazioni difformi, basate sulla previsione del comma 2 del medesimo articolo 13 che riguarda i vincoli civilistici che gravano sulla riserva, sono da rigettare in quanto i due piani, quello dei vincoli civilistici e quello dei vincoli fiscali, devono operare in modo distinto e autonomo. Secondo l'Associazione mentre il comma 2 dell'art. 13 della citata legge n. 342/2000 trova applicazione in qualunque caso di riduzione del saldo attivo di rivalutazione, il comma 3 si applica nel solo caso in cui la riduzione del saldo attivo di rivalutazione sia dovuta all'attribuzione dello stesso ai soci.

Le considerazioni svolte dalla norma di comportamento hanno trovato riscontro anche nella recente circolare Assonime n. 18 del 2021.

*Note: <sup>1</sup> Cfr. risposta a interpello n. 316 del 2019 che appare "ispirata" alla sentenza della Cassazione n. 5943/2017. Ulteriore risposta, del 2021, di cui ha fornito notizia la stampa specializzata non è stata pubblicata.*

# Imposte Indirette | IVA

## Pacchetto E-Commerce - D.Lgs. 25 Maggio 2021, n. 83

Dal 1° luglio 2021 entreranno in vigore nuove norme che modificano la disciplina IVA delle vendite a distanza verso consumatori privati. A livello nazionale il D.Lgs. 25 Maggio 2021, n. 83 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 141 del 15 giugno 2021) ha recepito dette Direttive.

In particolare, il D.Lgs. interviene sul D.P.R. 26 Ottobre 1972, n. 633, e sul D.L. 30 Agosto 1993, n. 331, al fine di apportare talune modifiche ed aggiungere nuovi articoli, in recepimento delle previsioni unionali sul c.d. pacchetto e-commerce.

Il nuovo sistema mira a realizzare un trattamento paritario delle imprese Ue ed extraUe (con l'obiettivo di limitare distorsioni alla concorrenza) e a semplificare gli adempimenti Iva per le imprese operanti nell'e-commerce.

Tali obiettivi saranno realizzati intervenendo su vari fronti:

- Introduzione di una soglia unica per le vendite a distanza nella UE a 10.000 €. Sopra tale soglia, la vendita dovrà essere assoggettata ad IVA nel paese di destinazione del consumatore;
- l'IVA nei diversi Paesi dei consumatori potrà essere assolta direttamente dal Paese di stabilimento del fornitore UE (se il fornitore è extra UE con la registrazione ai fini IVA in un unico Paese UE) applicando il c.d. *One Stop Shop (Oss)*, senza doversi registrare ai fini IVA in tutti i Paesi in cui la soglia è superata. Tale regime (attualmente previsto per i servizi di telecomunicazioni, teleradiodiffusione ed elettronici – c.d. TBE - a privati consumatori) verrà esteso anche agli altri servizi B2C, nonché alle vendite a distanza intra-UE di beni e a determinate vendite facilitate tramite piattaforme online;
- sarà introdotto un nuovo regime speciale per le vendite a distanza di merci importate da terzi di valore non superiore a 150 euro (*Import One Stop Shop – IOSS*);
  - ✓ Per accedere ai nuovi regimi opzionali è necessario registrarsi mediante le funzionalità presenti sul portale dell'Agenzia delle entrate, alla sezione "*Regimi Iva Moss – OSS - IOSS*". Tale registrazione in Italia è già possibile dal 1° aprile 2021.
- Per le cessioni a distanza a consumatore finale facilitate dall'utilizzo di un'interfaccia elettronica (operazione relative a beni importati di valore non superiore a 150€ ovvero per soggetti non residenti beni ceduti a distanza) la tassazione Iva grava sull'interfaccia.

In vista del prossimo 1° luglio 2021, gli operatori potranno rivedere ed ottimizzare la gestione delle vendite online non solo da un punto di vista di business ma anche considerando le nuove regole IVA e soprattutto le opportunità di semplificazioni previste.

## Errata applicazione del Reverse Charge - Ag. Ent. Risposta n. 301 del 28/04/2021

Nell'ipotesi di errata applicazione del meccanismo del reverse charge, l'erroneo comportamento tenuto dal cedente (i.e. la fatturazione mediante la partita IVA lussemburghese in regime di non imponibilità) e dai cessionari (i.e. l'assolvimento dell'imposta mediante il reverse charge) resta cristallizzato, dovendosi applicare la sola sanzione amministrativa compresa fra 250 e 10.000 euro. Questo è quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate.

In base all'art. 17, co. 3, quando le operazioni domestiche intercorrono tra soggetti non stabiliti ai fini IVA in Italia, né quivi in possesso di una stabile organizzazione, il fornitore deve emettere fattura con IVA utilizzando la partita IVA italiana, acquisita mediante identificazione diretta ovvero attraverso un rappresentante fiscale. Ne deriva, pertanto, che il cedente avrebbe dovuto fatturare le cessioni

domestiche di beni destinati a soggetti non stabiliti in Italia utilizzando la propria posizione IVA italiana e addebitando l'IVA in fattura secondo le regole ordinarie.

Ne consegue che, salva l'ipotesi di frode, nel presupposto che il contribuente sia caduto in errore a causa di imprecise informazioni fornite dai propri clienti non residenti, con i quali aveva operato negli anni attraverso le loro stabili organizzazioni in Italia e l'IVA sia stata effettivamente assolta mediante applicazione del reverse charge, la situazione sembra riconducibile alla violazione cui si applica la sanzione di cui all'art. 6, comma 9-bis.2 del D. Lgs. n. 471 del 1997 (che prevede la sanzione amministrativa succitata 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 sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente, che potrà altresì detrarre l'IVA).

### **Rimborso IVA a soggetti non residenti - Ag. Ent. Risposta n. 359 del 20/05/2021**

Un soggetto non residente con rappresentante fiscale in Italia può chiedere il rimborso tramite il "portale elettronico" dell'IVA relativa agli acquisti nazionali e alle importazioni, se le fatture/bollette doganali risultano intestate alla partita IVA estera, mentre devono confluire nella dichiarazione annuale le operazioni riferibili alla partita IVA italiana gestita tramite il rappresentante fiscale.

Affinché un soggetto passivo possa essere considerato come non residente all'interno del paese, e dunque beneficiare del diritto al rimborso in virtù dell'articolo 2 dell'ottava direttiva non deve disporre di alcun centro di attività nello Stato membro nel quale cerca di ottenere tale rimborso e non deve aver effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi che si considerino localizzate in tale Stato membro. La mera nomina di un rappresentante fiscale non è sufficiente a ritenere che il soggetto passivo in questione disponga di una struttura dotata di un sufficiente grado di stabilità e di un personale proprio incaricato della gestione delle proprie attività economiche. Ne consegue che la nomina di un rappresentante fiscale non precluda al soggetto non residente la facoltà di chiedere il rimborso IVA mediante la procedura del portale elettronico. È necessario, tuttavia, che le fatture di acquisto la cui IVA è richiesta a rimborso tramite il "portale elettronico" siano intestate alla partita IVA del soggetto non residente (non è, quindi, consentito utilizzare il portale per ottenere il rimborso dell'IVA relativa alle fatture passive intestate alla partita IVA italiana) e non confluiscono nelle liquidazioni periodiche e nella dichiarazione annuale presentata dal rappresentante fiscale.

### **Rimborso IVA in caso di tardiva identificazione in Italia - Ag. Ent. Risposta n. 393 del 08/06/2021**

Oggetto dell'istanza presentata è un'operazione composta da due cessioni con movimentazione dei beni in Italia: la prima effettuata da una società italiana nei confronti della società residente in Spagna (correttamente assoggettata a imposta); la seconda effettuata da quest'ultima nei confronti di un cessionario stabilito nell'Ue, identificato ai fini IVA in Italia ai sensi dell'art. 35-ter del DPR 633/72 (tale cessione è stata fatturata dalla propria p.iva spagnola, senza applicazione dell'IVA). Anche la seconda cessione avrebbe richiesto l'applicazione dell'IVA italiana da parte del primo cessionario/secondo cedente, considerato che il secondo cessionario non è stabilito in Italia. L'imposta è stata tuttavia assolta dalla cessionaria, avvalendosi della propria partita IVA in Italia, con il meccanismo del reverse charge. Avvedutasi dell'errore, nel 2019 la società spagnola si identificava direttamente ai fini IVA in Italia, proseguendo tuttavia nell'errata applicazione dell'IVA per una fase transitoria, a causa della rigidità dei propri sistemi informativi.

L'Agenzia conferma che per regolarizzare detto errore (considerata comunque l'applicazione dell'IVA tramite reverse charge) è possibile definire esclusivamente la sanzione (ex art. 6, co. 9bis2 del D. Lgs. n. 471 del 1997) senza dover procedere al versamento dell'imposta, fermo restando in capo al cessionario il diritto a detrarre l'iva assolta in reverse charge.

Inoltre, la società istante aveva provveduto a chiedere il rimborso dell'imposta assolta sulla prima operazione mediante portale elettronico con la procedura di cui all'art. 38-bis2 del DPR n. 633 del 1972. Il rimborso veniva negato dagli Uffici, per il fatto che la società ha effettuato operazioni per cui era debitore d'imposta. L'Agenzia delle entrate ha chiarito che detta previsione va coordinata con l'art. 6, co. 9bis2 succitato, il quale – in caso di errore nell'applicazione del reverse charge – fa salvo il comportamento del cedente, cristallizzando gli esiti dell'errore. Pertanto, l'applicazione dell'IVA da parte del cessionario fa sì che la cedente possa considerarsi al pari

di un soggetto che non ha effettuato operazioni per le quali è debitore d'imposta, conservando quest'ultima il diritto ad ottenere il rimborso dell'IVA addebitata alla p.iva spagnola, con la procedura di cui all'art. 38-bis2, fino alla data dell'identificazione.

Infine, in relazione all'operato post identificazione, dove il cedente ha continuato a non applicare l'IVA, l'Agenzia afferma che il cessionario avrebbe dovuto invece procedere alla regolarizzazione ex art. 6, comma 8, D.Lgs. n. 471 del 1997, anziché applicare l'IVA mediante reverse charge (come invece aveva fatto).

Tale conclusione non pare, tuttavia, coerente con i principi sopra affermati e con quanto, invece, indicato nella recente risposta 301 in caso analogo.

## **Indebita Detrazione – Sentenza Corte di Giustizia UE, causa C-935/19 del 15/04/2021**

Illegittimità delle sanzioni proporzionali per cessionario che detrae l'Iva applicata su un'operazione esente. Sentenza Corte di Giustizia UE, causa C-935/19 del 15 aprile 2021

La Corte di Giustizia ha recentemente sancito, confermando implicitamente la detraibilità dell'imposta, l'illegittimità delle sanzioni proporzionali ove, in assenza di frode, l'IVA sia stata addebitata su un'operazione che doveva essere qualificata invece come esente.

La controversia vedeva contrapposti, da una parte, una società polacca e, dall'altra, l'Amministrazione finanziaria di Breslavia, Polonia, in merito all'imposizione a tale società di una sanzione amministrativa a seguito di controllo fiscale da cui era emerso un errore di valutazione relativamente alla natura imponibile di un'operazione di acquisto di bene immobile.

Pertanto, la Corte di giustizia ha precisato come le misure che gli Stati membri hanno facoltà di adottare al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e di evitare le evasioni, devono essere emanate nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità.

Gli Stati membri sono quindi competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate in caso di inosservanza delle condizioni previste dalla normativa dell'Unione per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA ma, nell'esercizio della loro competenza, non devono eccedere quanto necessario al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare la frode. In particolare, per valutare se una sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a reprimere, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa.

La sentenza conclude pertanto che in caso di erronea qualificazione dell'operazione come imponibile (in luogo di esente), non può essere applicata una sanzione in misura proporzionale sull'importo indebitamente detratto, in assenza di indizi di frode e di perdite di gettito fiscale per l'Erario.

A fronte dell'errore di aliquota, il cliente può beneficiare della sanzione "più mite", ma "non può detrarre l'imposta versata" in eccesso rispetto a quella dovuta – Sentenza Corte di Cassazione n. 10439 del 21 aprile 2021

La Corte di Cassazione ha fornito un'interpretazione restrittiva dell'art. 6, co. 6, e non proprio in linea con i principi unionali di neutralità e proporzionalità.

Più nel dettaglio, la Corte afferma che l'art. 6, co. 6 si è limitata a modificare – rendendolo più mite, il regime sanzionatorio applicabile ai casi di indebita detrazione IVA nei casi in cui l'IVA è stata applicata in misura superiore a quella dovuta (es. maggiore aliquota). Per quanto riguarda invece il diritto alla detrazione in caso di erronea applicazione dell'IVA, lo stesso va considerato nei limiti di quanto dovuto.

Nel caso di cui alla sentenza in oggetto, la Corte ha quindi chiarito che l'interpretazione conforme al diritto unionale conduce alla tesi per cui la riforma dell'art. 6, co. 6 vada intesa nel senso che si sia limitata a modificare il regime sanzionatorio applicabile ai casi di indebita detrazione dell'IVA, in quanto operata per un importo superiore rispetto a quella dovuta in relazione all'operazione posta in essere, benché coincidente con quella indicata in fattura.

In tale ottica, l'inciso ivi contenuto "*fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli artt. 19 e seguenti...*" va considerato quale riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA, nei limiti di quanto dovuto ai sensi delle disposizioni richiamate, che, per le ragioni suindicate, non consentono di poter detrarre l'imposta versata nel suo intero ammontare, laddove non

dovuta per intero o in parte, e, dunque, nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta in ragione della natura delle caratteristiche dell'operazione posta in essere.

Tale posizione della Corte di Cassazione pare eccessivamente penalizzante e non sembra tenere conto del principio di neutralità dell'imposta per cui era stata introdotta la norma.

## Regime IVA delle attività di fronting-bank – Ag. Entr. Risposta n. 358/2021

Con la risposta n. 358, pubblicata in data 19 maggio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in relazione al trattamento IVA applicabile ai servizi di fronting-bank resi da un istituto bancario per la gestione dei contratti relativi a crediti classificati come inadempienze probabili ("crediti UTP").

Nel caso di specie, tramite una scissione parziale non proporzionale la società istante, in qualità di beneficiaria, acquisisce dalla società scissa (un istituto bancario) un portafoglio complessivo di beni giuridici composto *inter alia* da crediti UTP. Tuttavia, ancorché la società istante sia un intermediario finanziario iscritto all'albo di cui all'articolo 106 del D.Lgs. no. 385/1993 ("TUB"), non risulta munita dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività bancaria e, attesa l'impossibilità di essere titolare di un contratto di conto corrente bancario, la beneficiaria non potrà autonomamente gestire l'operatività dei contratti UTP regolati in conto corrente.

Pertanto, al fine di consentire la gestione, l'adempimento e l'esecuzione dei contratti UTP trasferiti, nell'ambito dell'accordo quadro di scissione, le parti hanno concordato un protocollo operativo relativo ai rapporti denominati di fronting bank. Più in dettaglio, l'istituto bancario svolgerà le seguenti operazioni, in esecuzione e nell'ambito di uno specifico mandato conferitole dalla società istante:

- concessione di nuova finanza (regolata in conto corrente) che, pur avvenendo per il tramite dell'istituto bancario, vede come parti giuridiche ed economiche del rapporto la società istante e i debitori finanziati;
- operazioni relative al conto corrente, il quale risulta aperto tra l'istituto bancario e i debitori finanziati ed è necessario per il regolamento degli incassi e dei pagamenti relativi alla nuova finanza erogata dalla società beneficiaria.

A fronte della suddetta operatività, la società istante corrisponderà all'istituto bancario una commissione *una tantum* e un corrispettivo annuo.

Al fine di determinare il trattamento IVA applicabile ai suddetti servizi, l'Agenzia richiama preliminarmente il consolidato orientamento della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea secondo cui, per individuare i servizi finanziari esenti da IVA, occorre avere riguardo alle caratteristiche oggettive del servizio e non alle caratteristiche soggettive del prestatore o del committente ovvero alle modalità operative con cui tale servizio è svolto.

In secondo luogo, l'Amministrazione ricorda che assume rilievo ai fini dell'individuazione dei servizi finanziari esenti, il grado di responsabilità del prestatore, il quale deve rispondere della corretta esecuzione dei servizi prestati. Diversamente, il regime di esenzione deve escludersi nelle ipotesi in cui detta responsabilità sia limitata agli aspetti tecnici e non si estenda agli elementi specifici ed essenziali delle operazioni di cui trattasi. Nel caso di specie, nonostante rivesta un ruolo meramente operativo, sia nell'ambito della gestione dei contratti UTP ceduti, sia nell'ipotesi in cui la società beneficiaria eroghi nuova finanza, la società scissa darà esecuzione alle disposizioni di utilizzo impartite dai debitori ceduti "in nome e per conto" della società istante. L'istituto di credito sarà altresì responsabile nel caso in cui azioni o pretese di terzi e dei debitori siano conseguenza dell'inadempimento alle proprie obbligazioni.

Ciò posto, l'Agenzia delle Entrate ha ricondotto l'intervento dell'istituto bancario che si interpone tra la società istante e i debitori ceduti per effetto della scissione, "alla figura del mandato ovvero ad una forma di intermediazione atipica nell'ambito della concessione di crediti e delle relative operazioni di pagamento, incasso e giroconto (mediante rapporti di conto corrente bancario)".

Alla luce delle predette considerazioni, l'Agenzia delle Entrate ha concluso che l'attività di fronting-bank svolta dall'istituto bancario nei confronti della società istante possa fruire del regime di esenzione in applicazione di quanto disposto dai nn. 1) e 9) dell'art. 10, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972.



# Altre Imposte Indirette

## Cessione di NPL sul mercato secondario - Ag. Entr. Risposta n. 304/2021

Con la Risposta n. 304, pubblicata in data 28 aprile 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al presupposto soggettivo dell'agevolazione introdotta dall'articolo 7.1, comma 4-bis della L. no. 130/1999, recante la disciplina della cartolarizzazione dei crediti.

In estrema sintesi, si ricorda che la previsione in commento, introdotta dal D.L. n. 34/2019, dispone che sono soggetti alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (€200 ciascuna) gli atti e le operazioni inerenti il trasferimento di beni e diritti alle società veicolo d'appoggio (c.d. "ReoCo" e "LeasCo") costituite al fine di acquisire, gestire e valorizzare, nell'interesse esclusivo dell'operazione di cartolarizzazione, i beni immobili e mobili registrati nonché gli altri beni e diritti concessi o costituiti a garanzia dei crediti oggetto di cartolarizzazione (ivi compresi i beni oggetto di contratti di locazione finanziaria).

La fattispecie sottoposta all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria riguarda il caso di una società veicolo istituita ai sensi della L. n. 130/1999 che, nell'ambito di un'operazione di cartolarizzazione, ha acquistato una pluralità di crediti deteriorati (di seguito "NPL") garantiti da ipoteca iscritta su immobili e derivanti dall'erogazione di finanziamenti da parte di istituti di credito residenti. Tali crediti sono stati acquistati sia sul mercato primario – *i.e.* dagli istituti di credito che hanno erogato i finanziamenti da cui tali NPL hanno avuto origine – sia sul mercato secondario da soggetti diversi dagli istituti di credito e intermediari finanziari (società veicolo di cartolarizzazione ex L. no. 130/1999 e soggetti autorizzati all'acquisto di NPL ai sensi del dell'articolo 115, TULPS e dell'articolo 2 del D.M. n. 53/2015).

Nel documento di prassi in commento, l'Agenzia delle Entrate precisa che la disposizione di cui all'articolo 7.1, comma 4-bis è una norma agevolativa e, come tale, deve essere interpretata restrittivamente e applicata alle sole fattispecie ivi contemplate. In particolare, l'Agenzia sottolinea come in base al tenore letterale delle disposizioni in commento, la circostanza che la cessione di crediti deteriorati venga realizzata da parte dei soggetti di cui al comma 1 dell'articolo 7.1 – banche ed intermediari finanziari autorizzati – costituisce condizione per poter beneficiare delle disposizioni fiscali agevolative in esame, le quali comportano l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

Dalle conclusioni dell'Amministrazione finanziaria discende che il trattamento agevolativo in materia di imposizione indiretta non può quindi trovare applicazione nel caso di acquisto di crediti deteriorati sul mercato secondario, ossia nei casi in cui gli NPL, "prima di essere oggetto di cartolarizzazione, siano stati ceduti, dalla banca o dall'intermediario finanziario eroganti, ad intermediari non finanziari che, al fine di procederne allo smaltimento, abbiano optato per la loro cartolarizzazione".

# Doganale

## Sugar Tax – Decreto 12/05/2021

Il Ministero delle Finanze ha emesso il Decreto 12 maggio 2021, contenente le istruzioni applicative sull'imposta di consumo sulle bevande edulcorate (cosiddetta "Sugar Tax").

# Reddito di lavoro dipendente

## Il reddito di lavoro dipendente in epoca COVID -19 – Ag. Entr. Risposte nn. 314, 328, 371 e 345 del 2021; Risoluzione n. 37/E del 2021

Il rimborso delle spese al lavoratore in regime di *smart working*<sup>1</sup> - Risposte n. 314, n. 328 e n. 371 del 2021

L'attuale crisi pandemica ha radicalmente modificato la modalità di svolgimento del rapporto di lavoro per l'impossibilità di prestare la propria attività lavorativa presso l'ordinaria sede aziendale a causa dei divieti imposti durante il *lock down* ed al sempre più crescente ricorso a nuove tecnologie informatiche per gestire il lavoro da remoto.

Tale situazione ha generato questioni fiscali che la normativa tributaria domestica non affronta nello specifico lasciando vuoti interpretativi e una completa assenza di indicazioni puntuali.

Sul punto è intervenuta recentemente la prassi ministeriale fissando alcuni principi sebbene sia auspicabile un prioritario intervento del legislatore tributario che possa delimitare chiaramente i confini fiscali dello *smart working* e le conseguenti fattispecie di esenzione in ambito fiscale.

Il principio infatti che sembra potersi trarre dalla recente prassi pubblicata dall'Agenzia delle Entrate per il tramite delle risposte n. 314, n. 328 e n. 371 del 2021 in materia di lavoro agile è la possibilità di accordare l'esenzione fiscale del rimborso ai dipendenti in lavoro agile solo nell'ipotesi in cui il datore di lavoro non corrisponda al dipendente un rimborso forfettario ma quest'ultimo, al contrario, possa essere **analiticamente documentato e collegato al risparmio di costo per l'azienda**.

Nello specifico, con la risposta **n. 314 del 30 aprile 2021**, la società istante rappresenta che, nell'ambito di un accordo sindacale o di un regolamento aziendale e nell'ottica di tener indenni i dipendenti dalle spese che si troveranno a sostenere per ragioni lavorative quando opereranno presso la propria abitazione, intende concedere ad ogni dipendente una somma a **titolo di rimborso delle spese** delle quali il lavoratore si deve fare carico per poter svolgere la propria attività lavorativa in modalità agile al di fuori dei locali dell'azienda. L'importo previsto è pari a 0,5 Euro per ogni giorno di lavoro in modalità agile determinato sulla base del risparmio giornaliero per la società (spese di energia elettrica, acqua ed altri consumi). L'amministrazione finanziaria, in tale contesto, concorda con la soluzione rappresentata dall'Istante (esenzione del rimborso giornaliero) in quanto il criterio per determinare la quota dei costi da rimborsare ai dipendenti in modalità agile lavorativa si basa su parametri diretti ad individuare i costi risparmiati dalla società che, invece, sono stati sostenuti dal dipendente. Sulla base di tali considerazioni l'amministrazione finanziaria concorda per l'esenzione e quindi la non imponibilità IRPEF del rimborso spese in capo al dipendente in quanto riferibile a consumi sostenuti **nell'interesse esclusivo** del datore di lavoro.

A conclusioni opposte giunge l'Agenzia delle entrate nell'interpello **n. 328 del 11 maggio 2021** su analoga fattispecie nella quale il datore di lavoro, intende pattuire tramite appositi accordi individuali con il personale dipendente che in via esclusiva svolge l'attività lavorativa da remoto, **il rimborso pari al 30% dei consumi effettivi** addebitati al dipendente nelle fatture periodiche emesse a suo nome o a nome del coniuge convivente, delle spese documentate per il costo della connessione ad internet e per l'utilizzo della corrente elettrica, aria condizionata o riscaldamento prevedendo altresì che dette somme abbiano a tutti gli effetti natura risarcitoria e che non siano computabili ai fini degli altri istituti contrattuali e di legge compreso l'eventuale TFR. L'Amministrazione rileva che in sede di determinazione del reddito di lavoro dipendente le spese sostenute dal lavoratore e rimborsate in modo forfettario sono escluse dalla base imponibile solo nell'ipotesi in cui il legislatore abbia previsto un criterio volto a determinare la quota che, dovendosi ritenere riferibile all'uso nell'interesse del datore di lavoro, può essere esclusa da imposizione. Si conclude pertanto che le somme rimborsate dalla società istante ai propri dipendenti che svolgono la loro attività lavorativa in *smart working* sulla base di un criterio forfettario, non

supportato da elementi e parametri oggettivi, non possano essere escluse, in assenza di una precisa disposizione di legge, dalla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Da ultimo, l'Agenzia delle Entrate torna a pronunciarsi sul corretto trattamento fiscale dei rimborsi ai dipendenti anche ai fini IRES con la risposta n. **371 del 24 maggio scorso**. In tale sede è stato chiarito che concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il rimborso da parte del datore di lavoro al singolo lavoratore delle spese da quest'ultimo sostenute per l'attivazione e per i canoni di abbonamento al servizio di connessione dati facendo riferimento anche in tale sede alla circostanza che il costo relativo al traffico dati non viene supportato da elementi e parametri oggettivi e documentati; tale rimborso è invece deducibile ai fini IRES ai sensi dell'art. 95 TUIR in quanto tale somma è sostenuta dalla società per soddisfare un'esigenza del lavoratore legata alla modalità di effettuazione della prestazione lavorativa (*smart working*).

Le conclusioni raggiunte dall'amministrazione finanziaria nelle recenti pronunce evidenziano un approccio assai penalizzante nel caso di **rimborso forfettario** delle spese ma sul punto non può che rilevarsi come la normativa fiscale attuale non lasci spazi di manovra a differenti interpretazioni. Infatti ai sensi dell'art. 51 TUIR, i rimborsi spese possono essere esentati solo ove espressamente previsto ed inoltre il legislatore ha stabilito criteri di determinazione forfettaria in casi specifici, non lasciando margini ad applicazioni per via analogica.

Note: <sup>1</sup> Risposte n. 314 del 30 aprile 2021 – n. 328 del 11 maggio 2021 – n. 371 del 24 maggio 2021

#### Rimborso spese PC e Tablet per la didattica a distanza DAD per i figli<sup>1</sup> - Risoluzione n. 37/E del 2021

Il rimborso, nell'ambito di un Piano Welfare aziendale, erogato dalla società ai propri dipendenti per le spese sostenute per l'acquisto di *PC, Tablet o Laptop* al fine di consentire la "*frequenza della didattica a distanza*" (DAD) dei figli, non è soggetta a tassazione IRPEF e non genera reddito imponibile a condizione che il dipendente produca idonea documentazione rilasciata dalla scuola o dall'università che attesti lo svolgimento delle lezioni attraverso la DAD.

Le argomentazioni del Fisco ripercorse nella Risoluzione 37/E del 28 maggio 2021 trovano fondamento nell'impianto normativo di cui all'articolo 51, comma 2, lettera f) – f-bis) del TUIR che prevede che non concorrano alla formazione del reddito ai fini IRPEF le opere ed i servizi messi a disposizione dal datore di lavoro ai dipendenti ed ai loro familiari e le somme erogate che hanno finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, e culto, borse di studio ecc.

L'Agenzia delle Entrate evidenzia come *Pc, Laptop e Tablet* siano strumenti necessari per partecipare alle lezioni tenute nella "classe virtuale" e per stabilire la necessaria relazione tra insegnanti e studenti.

Analogamente sono fuori dal campo di applicazione IRPEF anche i *voucher*, documenti di legittimazione disponibili attraverso la piattaforma *Welfare*, rilasciati per l'acquisto degli stessi dispositivi presso rivenditori convenzionati, se utilizzati per la DAD.

Note: <sup>1</sup> Risoluzione n. 37/E del 28 maggio 2021

#### Retribuzione convenzionale e attività lavorativa svolta in *smart working*<sup>1</sup>– Risposta n. 345 del 2021

Nonostante l'improvvisa crisi pandemica abbia stravolto le modalità ordinarie di svolgimento della prestazione lavorativa per molti lavoratori espatriati, l'Agenzia delle Entrate con la risposta n. 345 del 17 maggio scorso ha negato la possibilità di applicare le retribuzioni convenzionali ex art. 51, comma 8 bis del TUIR al lavoratore distaccato all'estero che svolge la sua attività lavorativa in Italia in modalità *smart working* in conseguenza all'emergenza sanitaria, trovando invece applicazione la normale modalità di determinazione di lavoro dipendente di cui ai commi da 1 a 8 del medesimo articolo.

Nel caso esaminato nell'interpello un lavoratore fiscalmente residente in Italia e assunto con contratto a tempo indeterminato è stato distaccato dal 1 maggio 2019 presso una consociata estera francese ed il sostituto ha applicato la disciplina della retribuzione convenzionale ex art. 51, comma 8 bis TUIR. Con l'inizio dell'emergenza sanitaria nel corso dell'anno 2020, il lavoratore è rientrato in Italia dove ha continuato a svolgere la propria attività lavorativa per la società estera senza interruzioni in modalità *smart working*. Il sostituto d'imposta prendendo a riferimento le linee guida dell'OCSE del 3 aprile 2020 e l'Accordo Italia – Francia siglato in data 23 luglio 2020 ha ritenuto di applicare correttamente la disciplina della retribuzione convenzionale.

L'Amministrazione finanziaria chiamata a rispondere in occasione dell'Istanza di interpello ha precisato che le linee guida dell'OCSE nonché le disposizioni amichevoli contenute nell'Accordo Italia – Francia riguardano esclusivamente i canoni interpretativi del diritto

internazionale **ma non hanno rilevanza** ai fini della normativa interna e non possono essere utilizzati per interpretare le disposizioni contenute dell'art. 51, comma 8 bis TUIR. Tenuto conto del rientro del lavoratore in Italia a decorrere dal 23 febbraio 2020, poiché non viene rispettata una delle condizioni richieste dal legislatore non è possibile applicare la **retribuzione convenzionale**.

In particolare considerando che a decorrere dal 23 febbraio 2020 il dipendente soggiorna in Italia, il sostituto d'imposta è tenuto a **riproporzionare** la retribuzione convenzionale del mese di febbraio 2020 ed a **rideterminare il reddito di lavoro dipendente prodotto da tale data** secondo le disposizioni ordinarie dell'art. 51 TUIR e non sulla base del regime di retribuzione speciale.

Note: <sup>1</sup> Risposta n. 345 del 17 maggio 2021

## **La residenza fiscale delle persone fisiche – (Ordinanza di Cassaz. del 25/05/2021 n. 14240; Ordinanza di Cassazione del 4/5/2021 n. 11620; Sent. Cassaz. del 18/3/2021 n. 7621)**

### Ordinanza di Cassazione del 25.05.2021 n. 14240 – Presunzione di residenza fiscale anche per il cittadino italiano emigrato dall'Argentina alla Svizzera

L'art. 2 comma 2-bis del TUIR prevede una **presunzione relativa** (superabile con la prova contraria) di residenza fiscale in Italia, per i soggetti cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Paesi a fiscalità privilegiata e trova applicazione anche per il soggetto, cittadino italiano trasferitosi da decenni in Argentina che sia poi emigrato in Svizzera. Lo afferma la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 14240 del 25 maggio 2021.

Nel caso di specie, le parti ritenevano che la presunzione di residenza in Italia, dettata dall'art. 2 comma 2-bis del TUIR per i soggetti trasferiti in paesi a **fiscalità privilegiata**, non potesse applicarsi, in quanto il soggetto non era neppure transitato in Italia, ma si era da ultimo trasferito dall'Argentina in Svizzera.

La Cassazione, tuttavia, **smentisce** questa impostazione e rileva come il campo di applicazione della norma non sia definito in termini oggettivi, ossia considerando il tipo di trasferimento realizzato, bensì in termini **sogettivi**, individuando il soggetto interessato, rappresentato dal cittadino italiano che, essendo stato iscritto nell'Anagrafe della popolazione residente, se ne sia poi cancellato e si sia trasferito in un paese a fiscalità privilegiata, senza operare ulteriori distinzioni. Pertanto, nel caso di specie, la presunzione poteva trovare applicazione anche se il soggetto in questione si era materialmente trasferito dall'Argentina in Svizzera, ma era stato a suo tempo iscritto tra la popolazione residente in Italia.

Pur avendo ritenuto infondato questo motivo di ricorso, la Corte di Cassazione accoglie il ricorso del contribuente avverso la sentenza della C.T. Reg. che lo aveva ritenuto residente in Italia, rilevando, tra il resto, che il giudice di merito avrebbe in ogni caso dovuto considerare la Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera, in quanto essa è **norma sovraordinata** a quelle dell'ordinamento nazionale e prevale su di esse (anche nel caso di trasferimento in Paesi a fiscalità privilegiata).

### Ordinanza di Cassazione del 4.5.2021 n. 11620 – La prova di trasferimento all'estero non esclude la residenza fiscale in Italia

Ai fini dell'accertamento della residenza fiscale in Italia di una persona fisica trasferita in Spagna ed iscritta all'AIRE, deve verificarsi se la persona abbia fissato o mantenuto in Italia il proprio domicilio, come disciplinato dall'art. 43 del c.c., **riconoscibile ai terzi**, inteso come stabile fissazione nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta, del luogo della gestione dei propri affari ed interessi. Non è sufficiente ad escludere la residenza fiscale in Italia il solo accertamento che il contribuente avesse effettivamente fissato in Spagna la propria dimora abituale.

La Cassazione rileva infatti che l'iscrizione all'AIRE e la fissazione della propria dimora in un immobile all'estero non risultano sufficienti ad escludere la residenza fiscale in Italia; il legislatore infatti, spiega la Cassazione, ha scelto di ancorare l'imposizione reddituale all'esistenza di un **collegamento fisico** tra il contribuente ed il territorio dello Stato che non si esaurisce nella localizzazione in Italia della sola residenza anagrafica ma investe anche la prova del domicilio inteso come *centro degli affari ed interessi della persona fisica* stante il disposto normativo contenuto nell'art. 2 TUIR.

Secondo la più recente evoluzione giurisprudenziale, l'individuazione del domicilio deve essere riconoscibile a terzi per poter assumere rilevanza e tale riconoscibilità deve essere individuata in relazione alla gestione degli interessi e degli affari economico-patrimoniali,

**prioritariamente rispetto al luogo delle relazioni affettive e familiari.** Ne consegue che il domicilio deve, non solo, essere il luogo di gestione dei propri interessi riconoscibili a terzi, ma questa riconoscibilità deve essere agganciata a indici tali da individuare in Italia prioritariamente gli interessi del contribuente di carattere economico e patrimoniale (Cassazione n. 32992/2018 – Cassazione n. 6501/2015).

Alla luce di tali principi, la Cassazione conclude che nel caso di specie i giudici di merito non hanno operato correttamente, non avendo verificato se il contribuente, a prescindere dalla fissazione della residenza estera, avesse mantenuto in Italia i propri affari ed interessi quali ad esempio le cariche sociali ricoperte in enti in Italia, apertura di conti correnti e atti di compravendita.

Sentenza di Cassazione del 18.3.2021 n. 7621 – L’acquisto della cittadinanza estera quale indizio a supporto della residenza fiscale all’estero

L’acquisizione della cittadinanza estera, da parte di un cittadino italiano iscritto all’AIRE, deve essere correttamente vagliata dal giudice chiamato a valutare la fittizietà della residenza estera del contribuente in quanto può correttamente configurare un **indizio** del fatto che tale soggetto abbia avuto negli anni antecedenti all’acquisizione della cittadinanza estera, legami affettivi con il Paese estero nonché della sua permanenza in esso.

Nel caso di specie l’Amministrazione finanziaria aveva ritenuto che, sebbene le presenze in Italia del contribuente non fossero sufficienti ad integrare la presunzione legale di residenza (al superamento dei 183 giorni di presenza fisica) la residenza medesima potesse essere affermata sulla base di altri elementi indiziari idonei a ritenere fittizia la residenza a Londra.

Allo steso modo il giudice di merito non aveva valorizzato la circostanza addotta dal contribuente dell’ottenimento della cittadinanza britannica; questo elemento, secondo il giudizio della Cassazione, può avere rilevanza indiziaria dell’effettiva permanenza nel Regno Unito negli anni precedenti nonché dei legami del contribuente con il Regno Unito stesso.

La Corte di Cassazione sembra infatti avvalorare, che ai fini dell’accertamento della residenza fiscale devono essere considerati attentamente tutti gli elementi di collegamento con il Paese estero forniti dal contribuente stesso quali indizi a supporto della dimostrazione della residenza. Il giudice deve quindi condurre una approfondita disamina logica e giuridica del relativo scenario senza trascurare gli elementi di collegamento con il paese estero forniti dal contribuente.

# Contenzioso Tributario

## **Indirizzi operativi e linee guida sulla prevenzione e contrasto all'evasione fiscale (Circolare Ag. n. 4/E del 7 maggio 2021)**

Con la Circolare 4/E del 7 maggio 2021 l'Agenzia delle Entrate ha formulato le linee guida per gli Uffici ai fini delle attività di prevenzione e contrasto all'evasione.

Fra i diversi spunti di interesse, è possibile evidenziare (i) l'attenzione alla sostenibilità della pretesa, (ii) il potenziamento degli strumenti a sostegno della prevenzione e della lotta contro le frodi IVA, nonché (iii) le indicazioni in tema di analisi del rischio nell'ambito dei gruppi.

Sul primo punto viene manifestata la necessaria esigenza - anche avuto riguardo all'attuale contesto di crisi economica - di limitare il contenzioso valutando anche la sostenibilità della pretesa, intercettando gli atti difficilmente difendibili in giudizio ed accedendo agli strumenti deflativi del contenzioso.

In merito al secondo punto, l'obiettivo del potenziamento è perseguito con controlli preventivi sui *big-data*, nonché tramite l'utilizzo del presidio antifrode apprestato dal legislatore mediante l'articolo 1, commi 1079 e seguenti, della legge di bilancio 2021 che consente il blocco automatico, a seguito dell'incrocio dei dati, nell'emissione di lettere d'intento ideologicamente false e di fatture nei confronti di falsi esportatori abituali.

Infine, con riguardo all'analisi del rischio l'indicazione è quella di fornire particolare attenzione all'esame delle informazioni riguardanti il gruppo di appartenenza del soggetto verificato.

## **Trasferimento del credito IRES maturato ante consolidato in sede di dichiarazione integrativa – Ag. Entr. Risposta n. 201 del 23/03/2021**

Con la risposta ad interpello n. 201 del 23 marzo 2021, l'Agenzia delle Entrate ha ammesso la possibilità per le società che hanno esercitato l'opzione per il regime di cui agli articoli 117 e ss. del TUIR, di trasferire il credito maturato ante consolidato - anche in sede di dichiarazione integrativa - affinché lo stesso sia utilizzato dalla consolidante in compensazione "verticale" con il debito IRES del gruppo. Tale facoltà, viene precisato, risulta condizionata (i) alla perdurante disponibilità del credito maturato prima dell'esercizio dell'opzione; (ii) al fatto che detto credito, al momento della dichiarazione originaria, non fosse utilizzabile per assenza di imposte da liquidare su base consolidata. Nel caso oggetto di parere, in particolare, il trasferimento del credito era finalizzato a compensare la maggiore imposta dovuta dal consolidato derivante da un accordo conciliativo e due accordi di adesione raggiunti con l'Amministrazione finanziaria a seguito della notifica di un avviso di accertamento e due inviti a comparire relativi rispettivamente alle annualità 2015, 2015 e 2016. Sotto il profilo operativo, si specifica infine che, al fine del corretto e completo compimento dell'operazione, è stata precisata la sola debenza della sanzione formale di cui all'articolo 8, comma 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997, ridotta ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 per la modifica delle dichiarazioni della singola società del gruppo (integrativa REDDITI SC), nonché delle dichiarazioni del consolidato (integrative CNM), fatta eccezione per la dichiarazione integrativa del modello CNM 2019 in quanto interamente a favore del contribuente.

## **Chiarimenti in tema di accertamento dei crediti di imposta ricerca e sviluppo (Circolare Ag. n. 31/E del 23/12/ 2020)**

Con la Circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sul tema dei termini per l'espletamento dei controlli relativi alla spettanza del credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo di cui all'art. 3 del d.l n. 145/2013, specificando che i contribuenti che commettono errori nell'identificazione dell'ambito oggettivo dell'agevolazione e che utilizzano in compensazione il relativo credito d'imposta incorrono nella fattispecie dell'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti e, conseguentemente, per il recupero di detto credito d'imposta l'Amministrazione finanziaria fruisce del più ampio termine di cui all'art. 27, comma 16, del D.L. n. 185/2008 (31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo in compensazione) e trova applicazione la sanzione pari dal 100% al 200% ex art. 13, c. 5, del D.Lgs. n. 471/1997 (sanzione per la quale non si applica la definizione agevolata in caso di accertamento con adesione), restando impregiudicata per il contribuente la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso sino al momento in cui non sia emesso l'atto di accertamento. Nella Circolare viene inoltre precisato che le istanze di interpello riguardanti la riconducibilità di una determinata attività all'ambito applicativo della disciplina dei crediti d'imposta dovranno essere preliminarmente proposte dal contribuente nei confronti del MISE qualora implicino delle valutazioni sulla spettanza o meno del credito; infatti, tali istanze di interpello, rappresentando di fatto una richiesta di un parere tecnico, sono escluse dall'area di applicazione dell'interpello, in quanto l'istruttoria richiederebbe specifiche competenze tecniche non di carattere fiscale che rientrano nell'ambito operativo di altre amministrazioni. In conclusione l'Agenzia delle Entrate si limiterà a rispondere ai soli quesiti di ordine fiscale.

## **Imputazione temporale dei componenti negativi di reddito e principio di derivazione (Cass. civ. Sez. V, Ord. 20/04/2021, n. 10285)**

Con la richiamata sentenza, la Corte di Cassazione, analizzando il tema della possibile prevalenza dei principi contabili sulla regola generale di imputazione temporale di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 2, lett. a), ha espresso il principio di diritto secondo cui in tema di imposte sui redditi delle società di capitali, la determinazione della base imponibile è, di regola, ispirata al principio della "dipendenza" ossia della derivazione dal risultato del conto economico, redatto in conformità ai canoni del codice civile ed ai principi contabili nazionali, in forza del quale i criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili possono derogare alle regole generali sancite dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109. Tale possibilità, peraltro, secondo la Suprema Corte è condizionata al fatto che la contabilizzazione dei componenti del reddito d'impresa sia avvenuta nel rispetto, oltre che dei predetti principi contabili, delle variazioni obbligatorie, in aumento o in diminuzione, conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti dalle disposizioni di cui alla Sezione I del Capo II del Titolo II del D.P.R. n. 917 del 1986.

# Contatti

**Bari**

Corso Vittorio Emanuele II, 60  
Tel. 080 8680801  
Fax 080 8680802

**Bologna**

Via A. Testoni, 3  
Tel. +39 051 65821  
Fax. +39 051 228976

**Catania**

Viale XX Settembre 70  
Tel. +39 095 6147211  
Fax. +39 095 6147212

**Firenze**

Via Pier Capponi, 24.  
Tel. +39 055 2671211  
Fax. +39 055 292251

**Genova**

Piazza della Vittoria, 15/34  
Tel. +39 010 5317811  
Fax. +39 010 585319

**Milano**

Via Tortona, 25  
Tel. +39 02 83324111  
Fax. +39 02 83324112

**Napoli**

Via Riviera di Chiaia 180  
Tel. +39 081 2488200  
Fax. +39 081 2488201

**Padova**

Via N. Tommaseo, 78/C  
Tel. +39 049 7927977  
Fax. +39 049 7927988

**Parma**

Via Paradigna, 38  
Tel. 051 65821  
Fax 051 228976

**Roma**

Via XX Settembre, 1  
Tel. +39 06 489901  
Fax. +39 06 4740131

**Torino**

Galleria San Federico, 54  
Tel. +39 011 55421  
Fax. +39 011 5620395

**Treviso**

Viale Fratelli Bandiera, 3  
Tel. 049 7927977  
Fax 049 7927988

**Varese**

P.zza Montegrappa, 12  
Tel. 0332 284653  
Fax 0332 231164

Questo numero è stato curato da **Francesca Muserra** con la collaborazione di:

Think Tank STS Deloitte e Luca Bosco, Aldo Castoldi, Matteo Costigliolo, Alessandra Di Salvo, Veronica Maestroni, Mauro Lagnese, Barbara Rossi, Ranieri Villa.



La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario - Deloitte Società tra Professionisti S.r.l., per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).