



Roma, Li 25 maggio 2021

**Oggetto: Newsletter Studio ACTA – ENBIMS “Le novità fiscali della settimana”**

Spett.le Società/Associazione,

con la presente siamo lieti di sottoporre alla Vostra attenzione le principali novità in materia fiscale della settimana.

## **ATTIVITÀ LEGISLATIVA**

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

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

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

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

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

In G.U. n. 297 del 30 novembre 2020 è pubblicato il Decreto-Legge 30 novembre 2020, n. 157: “Ulteriori misure urgenti connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Alla data del 1° dicembre 2020 il provvedimento risulta assegnato alle commissioni riunite 5° (Bilancio) e 6° (Finanza e tesoro).

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

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

In G.U. n. 291 del 23 novembre 2020, è pubblicato il Decreto-legge 23 novembre 2020 n. 154: “Misure finanziarie urgenti connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Alla data del 24 novembre 2020, il decreto-legge è assegnato alle commissioni riunite 5° (Bilancio) e 6° (Finanze e tesoro).

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

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

In G.U. n. 279 del 9 novembre 2020 è pubblicato il Decreto-Legge 9 novembre 2020, n. 149: “Ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese e giustizia, connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Alla data del 10 novembre 2020, il decreto-legge è assegnato alle commissioni riunite 5° (Bilancio) e 6° (Finanze e tesoro).

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

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

In G.U. n. 319 del 24 dicembre 2020, è pubblicata la Legge 18 dicembre 2020, n. 176: Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, recante ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese, giustizia e sicurezza, connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19.

***L'iter legislativo del decreto Rilancio***

In G.U. n. 180 del 18 luglio 2020, S.O. n. 25, è pubblicata la [Legge 17 luglio 2020, n. 77](#): “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, recante “Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”.

***Decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104***

In G.U. n. 253 del 13 ottobre 2020, è pubblicata la Legge n. 126 del 13 ottobre 2020: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, recante misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell'economia”.

***Decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76***

In G.U. n. 228 del 14 settembre 2020 – Suppl. Ordinario n. 33 è pubblicata la Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76, recanti misure urgenti per la semplificazione e l'innovazione digitale.

***Decreto-legge 7 ottobre 2020, n. 125***

In G.U. n. 248 del 7 ottobre 2020, è stato pubblicato il D.l. 7 ottobre 2020, n. 125, recante “*Misure urgenti strettamente connesse con la proroga della dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19 e per la continuità operativa del sistema di allerta COVID, nonché per l'attuazione della direttiva (UE) 2020/739 del 3 giugno 2020*” con il quale è stato prorogato lo stato di emergenza fino al 31 gennaio 2021 ed introdotto l'obbligo di mascherine all'aperto e al chiuso.

**NOVITÀ IN MATERIA DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La Corte di Giustizia con la sentenza del 20 maggio 2021, ha precisato che l'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, relativa al sistema comune dell'IVA, letto alla luce del principio di proporzionalità, deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale in forza della quale la persona

ritenuta responsabile in solido ai sensi di tale articolo deve pagare, oltre all'importo dell'IVA non pagato dal debitore di tale imposta, gli interessi di mora dovuti da quest'ultimo su tale importo, qualora sia accertato che, nell'esercitare essa stessa il suo diritto a detrazione, tale persona sapeva o avrebbe dovuto sapere che detto debitore non avrebbe assolto tale imposta.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Le moratorie attive a favore di società non finanziarie riguardano prestiti per circa 117 miliardi. Per quanto riguarda le PMI, sono ancora attive sospensioni ai sensi dell'art. 56 del DL 'Cura Italia' per 117 miliardi. La moratoria promossa dall'ABI riguarda al momento 4 miliardi di finanziamenti alle imprese.

Il Ministero dello Sviluppo Economico e Mediocredito Centrale (MCC) segnalano che sono complessivamente 2.119.182 le richieste di garanzie pervenute al Fondo di Garanzia nel periodo dal 17 marzo 2020 al 18 maggio 2021 per richiedere le garanzie ai finanziamenti in favore di imprese, artigiani, autonomi e professionisti, per un importo complessivo di oltre 168,5 miliardi di euro. In particolare, le domande arrivate e relative alle misure introdotte con i decreti 'Cura

Italia' e 'Liquidità' sono 2.108.829 pari ad un importo di circa 167,5 miliardi di euro. Di queste, 1.140.132 sono riferite a finanziamenti fino a 30.000 euro, con percentuale di copertura al 100%, per un importo finanziato di circa 22,2 miliardi di euro che, secondo quanto previsto dalla norma, possono essere erogati senza attendere l'esito definitivo dell'istruttoria da parte del Gestore e 488.280 garanzie per moratorie di cui all'art. 56 del DL Cura Italia per un importo finanziato di circa 12,9 miliardi. Al 19 maggio sono state accolte 2.050.800 operazioni, di cui 2.040.741 ai sensi dei DL 'Cura Italia' e 'Liquidità'.

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

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

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

Il provvedimento stanziava complessivamente circa 40 miliardi di euro.

Di seguito, si illustrano le principali misure introdotte.

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

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

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

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

- oltre 1,8 miliardi di euro stanziati per un credito d'imposta per canoni di locazione ed affitto di immobili ad uso non abitativo per i mesi da gennaio a maggio 2021. Per imprese del settore alberghiero e turistico, agenzie di viaggio e tour operator la misura è estesa fino a luglio 2021;
- 600 milioni di euro per l'esenzione della Tari per gli esercizi commerciali e le attività economiche colpite dalla pandemia;

- istituito un ‘Fondo per il sostegno delle attività economiche chiuse’ con una dotazione di 100 milioni di euro;
- proroga fino a luglio 2021 del contributo per il pagamento delle bollette elettriche diverse dagli usi domestici;
- ulteriori 1,6 miliardi per il Fondo per l’internazionalizzazione delle imprese;
- ulteriori 100 milioni di euro il Fondo per gli operatori del turismo invernale;
- potenziato con 120 milioni di euro il Fondo per sostenere le attività connesse con eventi e matrimoni e i parchi tematici;
- differita fino al 30 giugno 2021, la sospensione delle attività dell’Agente della Riscossione;
- rinviata a gennaio 2022 l’entrata in vigore della cosiddetta ‘plastic tax’.

➤ Accesso al credito e alla liquidità.

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

➤ Produzione nazionale dei vaccini

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

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

➤ Incentivi per il settore del tessile e della moda

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

➤ Altre misure

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

## NOVITÀ IN MATERIA DI WELFARE E LAVORO DIPENDENTE

### 1. **Decreto Sostegni bis: proroga blocco licenziamenti**

Il decreto Sostegni bis, approvato dal Consiglio dei Ministri lo scorso 20 maggio, prevede una proroga di due mesi del divieto di licenziamento. Attualmente, il divieto di licenziamento per giustificato motivo oggettivo da parte dei datori di lavoro destinatari del trattamento di cassa integrazione ordinaria conseguente alla crisi epidemiologica da Covid-19 è in scadenza il prossimo 30 giugno. La proroga di due mesi, dal 30 giugno al 28 agosto 2021, si applicherebbe alle aziende che chiederanno di utilizzare le settimane di Cassa integrazione ordinaria Covid a partire dalla data di entrata in vigore del decreto fino al 30 giugno. La proroga si applicherebbe, altresì, ai datori di lavoro che, stante la denegata proroga dei trattamenti ordinari Covid oltre tale data, utilizzeranno la CIGO in esenzione dei contributi addizionali del 9, 12 e 15% in base al numero di settimane utilizzate.

Rimane fermo che il divieto non si applica in caso di cessazione definitiva dell'attività dell'impresa, della cessazione conseguente alla messa in liquidazione della società senza continuazione, anche parziale, dell'attività, nei casi in cui nel corso della liquidazione non si configuri la cessione di un complesso di beni o attività che possano configurare un trasferimento d'azienda o di un ramo di essa. Nemmeno si applica nelle ipotesi di accordo collettivo aziendale, stipulato dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale, di incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro, limitatamente ai lavoratori che aderiscono al citato accordo. Sono, altresì, esclusi dal divieto i licenziamenti intimati in caso di fallimento, quando non sia previsto l'esercizio provvisorio dell'impresa o ne sia disposta la cessazione.

### 2. **Decreto Sostegni bis: ulteriori novità**

#### Contratto di espansione

Il contratto di espansione costituisce uno strumento a sostegno dei processi di reindustrializzazione e riorganizzazione, attraverso il prepensionamento dei lavoratori che si trovino a non più di sessanta mesi dal conseguimento dei requisiti per la pensione di vecchiaia o anticipata, l'accesso alla cassa integrazione straordinaria per quelli che non possono usufruire dello scivolo di cinque anni, la formazione per i dipendenti le cui competenze devono essere aggiornate e nuove assunzioni di risorse umane qualificate e specializzate in linea con le nuove esigenze dell'azienda. La platea dei potenziali beneficiari del contratto di espansione si allarga alle imprese che hanno in forza almeno 100 dipendenti.

#### Cassa integrazione salariale in deroga

I datori di lavoro privati che, nel primo semestre dell'anno 2021, hanno subito un calo del fatturato del 50% rispetto al primo semestre dell'anno 2019, possono presentare, previa stipula di accordi collettivi aziendali, domanda di cassa integrazione guadagni straordinaria in deroga per una durata massima di ventisei settimane nel periodo tra la data di entrata in vigore del decreto Sostegni bis e il 31 dicembre 2021. La riduzione media oraria non può essere superiore all'80% dell'orario giornaliero, settimanale o mensile dei lavoratori interessati dall'accordo

collettivo. Per ciascun lavoratore, la percentuale di riduzione complessiva dell'orario di lavoro non può essere superiore al 90%. Ai lavoratori impiegati a orario ridotto è riconosciuto un trattamento speciale di integrazione salariale, in misura pari al 70% della retribuzione globale che sarebbe loro spettata per le ore di lavoro non prestate e la relativa contribuzione figurativa.

#### Contratto di rioccupazione

Fino al 31 ottobre 2021 è istituito il contratto di rioccupazione, ossia un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato diretto a incentivare l'inserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori in stato di disoccupazione nella fase di ripresa delle attività dopo l'emergenza epidemiologica. Condizione per l'assunzione con il contratto di rioccupazione è la definizione, con il consenso del lavoratore, di un progetto individuale di inserimento, finalizzato a garantire l'adeguamento delle competenze professionali del lavoratore stesso al nuovo contesto lavorativo. Il progetto individuale di inserimento ha una durata di sei mesi. Durante il periodo di inserimento trovano applicazione le sanzioni previste dalla normativa vigente per il licenziamento illegittimo. Ai datori di lavoro privati, con esclusione del settore agricolo e del lavoro domestico, che assumono lavoratori con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, è riconosciuto, per un periodo massimo di sei mesi, l'esonero dal versamento del 100% dei contributi previdenziali con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL, fino a 6.000 euro su base annua, riparametrato e applicato su base mensile.

#### Esonero contributivo per commercio e turismo

Ai datori di lavoro privati dei settori del turismo e degli stabilimenti termali e del commercio è riconosciuto l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a loro carico, fruibile entro il 31 dicembre 2021, nel limite del doppio delle ore di integrazione salariale già fruite nei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2021, con esclusione dei premi e dei contributi dovuti all'INAIL. L'esonero è riparametrato e applicato su base mensile.

### **3. Decreto Sostegni: fringe benefit raddoppiati**

Con la conversione del d.l. n. 41 del 2021 ad opera della la Legge n. 69 del 2021 è stato varato, in tema di welfare aziendale, il raddoppio dell'importo dei fringe benefit, da 258,23 a 516,46 euro. Nel testo approvato è stato inserito l'art. 6-quinquies, che ha come oggetto "Misure per l'incentivazione del welfare aziendale". Il testo dell'articolo prevede che "All'articolo 112, comma 1, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, le parole: "Limitatamente al periodo d'imposta 2020" sono sostituite dalle seguenti: "Limitatamente ai periodi d'imposta 2020 e 2021".

Il valore delle somme che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente, secondo quanto previsto dall'art. 51, comma 3, TUIR, viene dunque raddoppiato anche per l'anno in corso, giacché al periodo d'imposta preso in considerazione dal d.l. n. 104 del 2020 (cd. decreto Agosto), ossia quello del 2020, viene aggiunto anche quello del 2021.

### **4. Detassazione premi di produttività: report con i dati aggiornati al 14 maggio 2021**



A seguito della pubblicazione del D.M. 25 marzo 2016, relativo alla detassazione delle agevolazioni fiscali di cui alla l. n. 208/2015, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha reso disponibile i dati in merito alla detassazione dei premi di risultato aggiornato al mese di maggio 2021.

Nello specifico, alla data del 14 maggio 2021 sono stati depositati 62.421 contratti. Degli 9.439 contratti attivi, 7.464 si propongono di raggiungere obiettivi di produttività, 5.699 di redditività, 4.428 di qualità, mentre 1.092 prevedono un piano di partecipazione e 5.369 prevedono misure di welfare aziendale.

Prendendo in considerazione la distribuzione geografica di tali contratti, ritroviamo che il 75% è concentrato al Nord, il 17% al Centro il 8% al Sud. Una analisi per settore di attività economica evidenzia come il 60% dei contratti depositati si riferisca ai Servizi, il 39% all'Industria e il 1% all'Agricoltura. Se invece ci si sofferma sulla dimensione aziendale otteniamo che il 52% ha un numero di dipendenti inferiore a 50, il 33% ha un numero di dipendenti maggiore uguale di 100 e il 15% ha un numero di dipendenti compreso fra 50 e 99. Per gli 9.439 depositi che si riferiscono a contratti tuttora attivi la distribuzione geografica è la seguente: 75% Nord, 16% Centro, 9% al Sud.

Per settore di attività economica abbiamo 58% Servizi, 41% Industria, 1% Agricoltura. Per dimensione aziendale otteniamo 54% con numero di dipendenti inferiore a 50, 33% con numero di dipendenti maggiore uguale di 100, 13% con numero di dipendenti compreso fra 50 e 99.

In aggiunta, è possibile indicare all'atto del deposito telematico dei contratti aziendali la decontribuzione per le misure di conciliazione dei tempi di vita e lavoro dei dipendenti. Alla data del 14 maggio 2021, sono stati depositati 4.782 contratti di cui 3.036 corrispondenti a depositi validi anche ai fini della detassazione e 1.746 corrispondenti a depositi validi solo ai fini della decontribuzione. 1.282 depositi si riferiscono a contratti tuttora "attivi", di cui 654 corrispondenti a depositi validi anche ai fini della detassazione e 628 corrispondenti a depositi validi solo ai fini della decontribuzione.

Si segnala, altresì, l'indicazione dell'incentivo fiscale con procedura automatica nella forma di credito d'imposta utilizzabile esclusivamente in compensazione, per talune spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal "Piano Nazionale Industria 4.0".

Alla data del 15 aprile 2021 sono stati depositati 4.114 contratti. Prendendo in considerazione la distribuzione geografica delle aziende che hanno depositato i 4.114 contratti, la percentuale maggiore, pari al 40% è concentrata al Nord, il 25% al Centro, il 35% al Sud dove emergono i dati della Campania che presenta il numero maggiore di contratti depositati su tutto il territorio nazionale. Relativamente al settore di attività economica, il maggior numero dei contratti depositati riguarda aziende operanti nel settore Servizi 62%, a seguire Industria 38% e Agricoltura con 1% contratti depositati.

Da ultimo, il report analizza i dati connessi alla proroga delle disposizioni in materia di licenziamenti collettivi ed individuali per giustificato motivo oggettivo ex art 14, co. 3 d.l. 14/2020. Il co. 3, in particolare, dispone che le preclusioni e le sospensioni previste dall'articolo non si applichino, tra l'altro, nelle ipotesi di accordo collettivo aziendale, stipulato dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale, di incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro, limitatamente ai lavoratori che aderiscono al

predetto accordo. A questi lavoratori viene comunque riconosciuto il trattamento di cui all'art.1 del d.Lgs. 4.3.2015,n.22 (Naspi). Alla data del 14 maggio 2021 sono stati depositati 406 contratti. Prendendo in considerazione la distribuzione geografica delle aziende che hanno depositato i 406 contratti, la percentuale maggiore, pari al 66% è concentrata al Nord, il 22% al Centro, il 12% al Sud. Il numero maggiore di contratti depositati si registra in Lombardia. Riguardo al settore di attività economica, il maggior numero dei contratti depositati riguarda aziende operanti nel settore Servizi 51%, a seguire Industria 48% e Agricoltura con 1% contratti depositati.

##### **5. Nota del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e della Banca d'Italia: dati e analisi sull'andamento del mercato del lavoro numero di posizioni lavorative**

La nota è redatta congiuntamente dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e dalla Banca d'Italia sfruttando una fonte informativa completa e tempestiva, quale le Comunicazioni obbligatorie. Viene commentato l'andamento del numero di posizioni di lavoro alle dipendenze, analizzando le tendenze nazionali e locali, con dati provvisori aggiornati al 30 aprile 2021.

Tra l'inizio di gennaio e la penultima settimana di febbraio, le assunzioni, al netto delle cessazioni, sono aumentate a ritmi sostanzialmente identici a quelli rilevati nel corrispondente periodo sia del 2020, quando ancora non si era manifestata la pandemia, sia del 2019, un anno di moderata crescita del mercato del lavoro. Dalla fine di febbraio di quest'anno fino a metà di aprile, a causa dell'andamento dei contagi, la creazione netta di posti di lavoro è rallentata ma sono poi tornati a manifestarsi segnali di ripresa. Complessivamente, nei primi 4 mesi del 2021 l'impatto della pandemia è stato significativamente meno intenso di quello osservato nello stesso periodo del 2020: tra gennaio e aprile sono state create circa 130.000 posizioni di lavoro, a fronte delle oltre 230.000 distrutte nello stesso periodo dell'anno prima.

A causa della debolezza della domanda di lavoro non sono ancora stati recuperati circa 500.000 posti di lavoro dipendente perduti a causa della pandemia e che sarebbero stati creati in mancanza di questa. Il divario risulta limitato per le posizioni a tempo indeterminato (circa 100.000 unità in meno), grazie anche al blocco dei licenziamenti. È invece particolarmente ampio per gli impieghi temporanei, più reattivi alle fasi di accelerazione del contagio: per questi contratti la differenza si è ampliata da -200.000 a fine febbraio a -280.000 a fine aprile.

Nel 2021, la dinamica nell'industria, pur con ampie eterogeneità tra i diversi comparti, è rimasta complessivamente in linea con quella osservata nel 2019: nei primi quattro mesi dell'anno sono state create circa 100.000 posizioni di lavoro, come due anni prima. Il rallentamento osservato da fine febbraio è invece interamente imputabile ai servizi privati dove la creazione di posti di lavoro è rimasta su valori sostanzialmente nulli. La debolezza dei servizi privati, e delle attività connesse con il turismo in particolare, sta penalizzando l'occupazione femminile: nei primi mesi del 2021 il saldo delle posizioni di lavoro create e distrutte è stato sostanzialmente nullo per le donne.

Nelle regioni del centro-nord, tra gennaio e aprile sono stati creati 90.000 nuovi posti di lavoro (a fronte di un crollo di oltre 170.000 unità nel 2020, ma di un saldo positivo di quasi 180.000 nel 2019): alla crescita hanno contribuito in larga

misura gli impieghi a termine (75.000 posizioni, quasi il triplo di quanto registrato nel 2019). La dinamica del Mezzogiorno (40.000 posti di lavoro creati) riflette invece soprattutto la tenuta del tempo indeterminato, sostenuto dal blocco dei licenziamenti.

Difatti, allo scoppio dell'emergenza sanitaria, per fronteggiare le conseguenze del fermo delle attività, il d.l. n. 18/2020 (decreto "cura Italia") ha disposto il blocco dei licenziamenti per motivi economici. La scadenza della misura è attualmente fissata al 30 giugno 2021 per le imprese che hanno accesso alla Cassa integrazione ordinaria (appartenenti soprattutto al comparto industriale) e al 30 ottobre 2021 per le altre. Da quando il blocco è entrato in vigore il numero medio mensile dei licenziamenti complessivi si è più che dimezzato, scendendo a circa 20.000, 2 ogni 1.000 lavoratori a tempo indeterminato. I rapporti di lavoro che si sarebbero interrotti indipendentemente dalla pandemia e che la misura di blocco ha preservato sono circa 240.000 nel 2020 tra le imprese del comparto privato non agricolo e ulteriori 120.000 nel 2021; a questi si aggiungono le cessazioni involontarie nelle attività sportive, ricreative e nei servizi alla persona (11.000 nel 2020 e 6.000 nel 2021). Nei diversi settori la flessione dei licenziamenti riflette fattori specifici. Il comparto delle costruzioni è tradizionalmente caratterizzato da un elevato turnover: il crollo del tasso di licenziamento (da 1,5 a 0,5 ogni 1.000 occupati a tempo indeterminato) ha pertanto prodotto un calo di oltre 90.000 licenziamenti, quasi un settimo dei dipendenti a tempo indeterminato prima della pandemia. Viceversa, nell'industria in senso stretto, dove i licenziamenti mensili si attestavano su livelli modesti già prima dell'epidemia, si stimano circa 75.000 licenziamenti bloccati che si sarebbero manifestati anche in assenza della pandemia a fronte di una platea di oltre 3 milioni di lavoratori permanenti. Nel commercio e soprattutto nelle attività connesse al turismo il ricorso al lavoro temporaneo è particolarmente elevato: il numero di licenziamenti bloccati che si sarebbero verificati in assenza della pandemia risulta pertanto relativamente contenuto (poco meno di 100.000 in tutto). Tuttavia, nel turismo potrebbero essere numerosi i licenziamenti dovuti alla crisi: già nei primi mesi del 2021 il tasso di licenziamento è leggermente aumentato, attestandosi intorno a 3 su 1.000 dipendenti a tempo indeterminato, da 2 su 1.000 a fine 2020.

#### **6. Messaggio INPS n. 1956 del 2021: esonero contributivo per le aziende rientranti nel campo applicativo dei Fondi di solidarietà alternativi**

Con il Messaggio n. 1956 del 17 maggio 2021, l'INPS fornisce nuovi chiarimenti sull'esonero contributivo per le aziende che non richiedono ulteriori trattamenti di integrazione salariale, secondo quanto previsto dall'art. 3, d.l. n. 104 del 2020 (Decreto Agosto) e, in particolare, sulla possibilità di autorizzare l'esonero ai datori di lavoro che richiedono trattamenti di integrazione salariale a valere sui Fondi di solidarietà alternativi (art. 27 del D.lgs. n. 148 del 2015).

Nel richiamare i precedenti provvedimenti, l'Istituto conferma che possono accedere all'esonero le aziende che abbiano già fruito, nei mesi di maggio e giugno 2020, degli interventi di integrazione salariale previsti dagli artt. 19-22-quinquies, d.l. n. 18 del 2020 (convertito, con modificazioni, in L. 24 aprile 2020, n. 27), dei trattamenti ordinari di integrazione salariale, degli assegni ordinari e dei trattamenti di integrazione salariale in deroga, riconosciuti secondo la disciplina posta in relazione all'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Per i datori di lavoro che, invece, rientrano nel campo di applicazione dei Fondi di solidarietà c.d. alternativi, di cui all'art. 27, D.Lgs. n. 148 del 2015, (settori dell'Artigianato e della Somministrazione), l'INPS ricorda che la concessione dei trattamenti di integrazione salariale previsti dal d.l. n. 18 del non è subordinata alla presentazione di una preventiva domanda all'Ente di previdenza, né ad un'autorizzazione alla fruizione da parte dello stesso. Pertanto, ai fini dell'accesso all'esonero contributivo previsto dall'art. 3 del Decreto Agosto, è necessaria l'individuazione della precisa decorrenza temporale rispetto alla successione di norme emanate in fase emergenziale.

Sul punto, l'INPS, di concerto con il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, chiarisce che, stante l'alternatività tra l'esonero contributivo di cui all'art. 3 del Decreto Agosto e i trattamenti di integrazione salariale di cui all'art. 1 del medesimo Decreto, possono accedere a tale esonero i datori di lavoro che abbiano fruito del numero di settimane compatibili con i limiti disposti dal d.l. n. 18 del 2020 e dal d.l. n. 34 del 2020 (9+9 settimane) prima del 15 agosto 2020, per periodi collocati in data antecedente il 15 agosto e, senza soluzione di continuità, a cavallo del 13 luglio 2020.

**7. Risposta ad interpello n. 345 del 2021: inderogabile il requisito della territorialità estera della prestazione lavorativa di cui all'art. 51, comma 8-bis, TUIR**

Con la risposta ad interpello in commento, l'Amministrazione finanziaria rende precisazioni in merito all'applicabilità del regime delle retribuzioni convenzionali di cui all'art. 51, comma 8-bis, TUIR, a un lavoratore fiscalmente residente in Italia, distaccato all'estero ma che svolge la sua attività lavorativa in Italia in modalità smart working.

Nel caso oggetto di interpello, un lavoratore, fiscalmente residente in Italia e assunto con contratto a tempo indeterminato, è stato distaccato da maggio 2019 presso una consociata estera a Parigi. Il sostituto d'imposta ha quindi applicato la disciplina fiscale di cui art. 51, comma 8-bis, TUIR, il quale prevede che "in deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8 del medesimo articolo, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di 12 mesi soggiornano nello stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale".

Nel febbraio 2020, il lavoratore è rientrato in Italia a seguito della pandemia, da dove ha continuato a lavorare in modalità di smart working, sempre a beneficio della società francese. In assenza di indicazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, la società istante, prendendo come riferimento le linee guida dell'OCSE del 3 aprile 2020 e dell'Accordo Italia-Francia siglato il 23 luglio 2020, ha ritenuto di applicare quanto previsto dall'art. 51 comma 8-bis del TUIR almeno fino al mese di ottobre 2020 (data in cui è soddisfatto, nel caso in esame, il requisito di più di 183 giorni di soggiorno all'estero nell'arco dei 12 mesi).

L'Agenzia delle Entrate, chiamata a rispondere sulla questione, ha innanzitutto precisato come le linee guida dell'OCSE, nonché le disposizioni contenute nell'Accordo amichevole Italia-Francia, riguardando unicamente i canoni interpretativi del diritto internazionale pattizio (ovverosia la Convenzione tra l'Italia

e la Francia per evitare le doppie imposizioni), non hanno rilevanza ai fini della normativa interna e non possono essere utilizzati per interpretare quanto previsto dall'art. 51, comma 8-bis, TUIR.

La disciplina fiscale contenuta in tale norma trova applicazione se (i) l'attività lavorativa sia svolta all'estero per un determinato periodo di tempo con carattere di permanenza o di sufficiente stabilità, (ii) l'attività lavorativa svolta all'estero costituisca l'oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e, pertanto, l'esecuzione della prestazione lavorativa sia integralmente svolta all'estero, (iii) il lavoratore nell'arco di 12 mesi soggiorni nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni.

Inoltre, è stato più volte precisato che, ai fini dell'applicazione delle norme interne che disciplinano la tassazione del reddito di lavoro dipendente, il criterio adottato dal legislatore è quello della presenza fisica del lavoratore nello Stato in cui viene effettuata la prestazione lavorativa (C.M. 16 novembre 2000 n. 207; Circ. n. 17/2017).

Tenuto conto del rientro del lavoratore e del suo soggiorno in Italia a partire dal 23 febbraio 2020, poiché non viene rispettata una delle condizioni richieste dal legislatore, non è possibile applicare il regime fiscale di cui all'art. 51, comma 8-bis, TUIR. In particolare, nel caso in esame, considerando che a partire proprio dal 23 febbraio 2020 il dipendente soggiorna in Italia, la società istante è tenuta a riproporzionare la retribuzione convenzionale di febbraio 2020 e a rideterminare il reddito di lavoro dipendente prodotto dal lavoratore, da tale data, secondo le disposizioni di cui ai commi da 1 a 8 dell'art. 51 TUIR.

Infine, con riguardo al conteggio dei giorni di presenza all'estero, l'Agenzia ricorda che i giorni di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi vengono considerati per intero giorni relativi alla determinazione della retribuzione dello Stato in cui viene prestata in via prevalente l'attività lavorativa.

## NOVITÀ IN MATERIA DI IVA

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

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

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

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

- i)* tra loro collegate attraverso un vincolo di accessorietà, caratterizzato dalla miglior fruizione di un servizio grazie ad un altro ad esso ancillare;
- ii)* strettamente connesse al punto da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale.

Sul punto, si richiama l'articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972, il quale stabilisce che le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuate direttamente dal cedente o prestatore, ovvero

per suo conto e a sue spese, non sono soggette autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale.

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

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

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

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

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

o un'unica prestazione.

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

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

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

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

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

In particolare, con riferimento ai beni elencati al comma 1 dell'art. 124 del Decreto Rilancio, taluni beni possono prestarsi ad usi diversi ed impieghi alternativi rispetto a quello sanitario. Pertanto, l'Amministrazione ha ribadito che, ove la

dimostrazione della finalità sanitaria del prodotto ceduto non sia desumibile dalla natura del cessionario e/o del suo settore di attività, la medesima può essere corroborata con qualsiasi documento ritenuto opportuno, che consenta in sede di controllo di verificare i dati e le situazioni oggettive in essa contenuti.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Con specifico riferimento alla “strumentazione per diagnostica per COVID-19”, la normativa europea precisa che possono beneficiare dell'esenzione IVA solo i

dispositivi medico-diagnostici in vitro della COVID-19 conformi ai requisiti applicabili di cui alla Direttiva 98/79/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 ottobre 1998, o al Regolamento (UE) 2017/746 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2017, e ad altra normativa dell'Unione europea applicabile.

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

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

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

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

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

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

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

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

A tal riguardo, si richiama l'articolo 10, primo comma, n. 20), del decreto IVA, il quale stabilisce che sono esenti da IVA le prestazioni educative dell'infanzia



e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale.

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

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

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

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

- i)* annotare i corrispettivi incassati nel libro giornale (non avendo l'obbligo di tenere il registro IVA vendite);
- ii)* rilasciare una "Quietanza di pagamento" quale giustificativo del corrispettivo pagato, sulla quale va apposta la marca da bollo da 2 euro per importi superiori a 77,47 euro.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Con la risoluzione 27 giugno 2001, n. 95/E, inoltre, è stato precisato che non vi è dubbio che sia presente un nesso di sinallagmaticità tra le quote versate dai consorziati e le prestazioni rese dal consorzio alla luce della differenziazione delle quote medesime. La prima fonte di finanziamento dei consorzi, infatti, è rappresentata dai contributi dei consorziati. Il principio generalmente seguito è

quello di un rapporto di diretta proporzionalità fra l'interesse del singolo cui il consorzio soddisfa e l'ammontare dei contributi dovuti.

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

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

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

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

## ALTRE NOVITÀ

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

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

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

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

Con riguardo alla fattispecie appena descritta, l'Amministrazione finanziaria ha ribadito la natura di trust trasparente, ai sensi dell'art. 73 del TUIR, in quanto il beneficiario era stato già individuato. Inoltre, la stessa ha precisato che le somme attribuite dal trust estero al beneficiario finale residente in Italia, nel periodo di

imposta 2020, costituiscono redditi di capitale ai sensi dell'art. 44 del TUIR, limitatamente alla parte riferibile al reddito prodotto dal *trust* nel periodo intercorrente tra la morte del disponente e la morte del beneficiario.

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

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

\*\*\*

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

**Studio ACTA - ENBIMS**