



Roma, Li 24 giugno 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

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

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

Il decreto in esame sarà vigente al 30 giugno 2021.

L'iter legislativo del decreto Sostegno-bis

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

L'iter legislativo del decreto Sostegno

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

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

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

NOVITÀ NEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

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

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

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

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

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

1. Termine della consultazione pubblica per la proprietà industriale

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

NOVITÀ IN MATERIA DI WELFARE E LAVORO DIPENDENTE

1. Conversione Decreto Riaperture: smartworking, proroga della procedura semplificata fino al 31 dicembre 2021

È stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale la L. n. 87 del 2021, di conversione del D.L. n. 52 del 2021 (cd. “Decreto Riaperture”) ed è stata prevista, nel settore privato, un'ulteriore proroga al 31 dicembre 2021 del termine per l'utilizzo della procedura semplificata di comunicazione dello smartworking, di cui all'art. 90, commi 3 e 4, del D.L. n. 34 del 2020 (cd. “Decreto Rilancio). I datori di lavoro privati hanno, pertanto, la possibilità, fino al 31 dicembre 2021, di applicare la modalità di lavoro agile ad ogni rapporto di lavoro subordinato anche in assenza degli accordi individuali con il lavoratore.

2. Detassazione premi di produttività: report con i dati aggiornati al 15 giugno 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 giugno 2021.

Nello specifico, alla data del 15 giugno 2021 sono stati depositati 63.426 contratti. Dei 10.238 contratti attivi, 8.156 si propongono di raggiungere obiettivi di produttività, 6.231 di redditività, 4.799 di qualità, mentre 1.169 prevedono un piano di partecipazione e 5.873 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 l'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 i 10.238 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 53% con numero di dipendenti inferiore a 50, 33% con numero di dipendenti maggiore uguale di 100, 14% 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 15 giugno 2021, sono stati depositati 4.806 contratti di cui 3.059 corrispondenti a depositi validi anche ai fini della detassazione e 1.747 corrispondenti a depositi validi solo ai fini della decontribuzione. 1.322 depositi si riferiscono a contratti tuttora "attivi", di cui 691 corrispondenti a depositi validi anche ai fini della detassazione e 631 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 giugno 2021 sono stati depositati 4.134 contratti. Prendendo in considerazione la distribuzione geografica delle aziende che hanno depositato i 4.134 contratti, la percentuale maggiore, pari al 39% è concentrata al Nord, il 26% 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 61%, 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 15 giugno 2021 sono stati depositati 487 contratti. Prendendo in considerazione la distribuzione geografica delle aziende che hanno depositato i 406 contratti, la percentuale maggiore, pari al 63% è concentrata al Nord, il 22% al Centro, il 15% 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 50%, a seguire Industria 49% e Agricoltura con 1% contratti depositati.

3. Commissione di Vigilanza sui Fondi Pensione: Relazione annuale 2020

Il 14 giugno 2021, presso la Camera dei Deputati, si è tenuta la presentazione della relazione annuale sull'attività svolta dalla Commissione di Vigilanza sui Fondi Pensione nel 2020 e sulla situazione dei settori di competenza. Nella Relazione, la COVIP ha reso noti i dati relativi ai 372 fondi pensione istituiti in Italia: 33 fondi negoziali, 42 fondi aperti, 71 piani individuali pensionistici (PIP) e 226 fondi preesistenti. Nel totale non è più incluso FONDINPS a seguito della sua soppressione e del conferimento al fondo COMETA delle posizioni degli iscritti e dei flussi futuri di TFR.

Il totale degli iscritti alla previdenza complementare è di 8,4 milioni, in crescita del 2,2% rispetto all'anno precedente, per un tasso di copertura del 33% sul totale delle forze di lavoro. Gli uomini sono il 61,7% degli iscritti alla previdenza complementare (il 73% nei fondi negoziali), nel solco di quel gender gap che si è già manifestato negli anni scorsi. Si conferma anche un gap generazionale: la distribuzione per età vede la prevalenza delle classi intermedie e più prossime all'età di pensionamento: il 51,6% degli iscritti ha età compresa tra 35 e 54 anni, il 31% ha almeno 55 anni. Quanto all'area geografica, il 57% degli iscritti risiede nelle regioni del Nord, nelle regioni centrali risiede il 19,8% degli iscritti e in quelle meridionali e insulari il 23,1%.

Per il sistema italiano della previdenza complementare, le ripercussioni della pandemia sono state nel complesso abbastanza contenute. Dal punto di vista organizzativo il settore ha reagito con tempestività ricorrendo al lavoro a distanza e rafforzando i canali telematici di scambio di informazioni con le imprese, con i gestori finanziari e i fornitori di servizi, con gli stessi iscritti. La raccolta dei contributi è continuata con regolarità, mantenendo la sua tendenza alla crescita e mostrando un lieve calo dei dati aggregati solo nel secondo trimestre del 2020; sul versante delle uscite non si sono registrate tensioni nelle richieste di anticipazioni e riscatti. A fine anno, grazie ai recuperi registrati dai mercati, i risultati della gestione finanziaria sono stati positivi. Il sistema, dunque, nel suo complesso ha fornito una risposta positiva alla situazione determinatasi per effetto della pandemia. La crisi conseguente all'emergenza epidemiologica conferma poi l'importanza del rafforzamento strutturale degli operatori del settore. Sempre più ai fondi pensione e alle casse di previdenza è chiesto di essere in grado di monitorare, prevenire e gestire i rischi che ne accompagnano l'attività; rischi che – come appunto dimostrano gli eventi del più recente periodo – possono assumere forme inattese e dimensioni imprevedibili.

È anche essenziale che cresca il grado di apertura delle imprese al capitale esterno e che i mercati dei capitali regolamentati nel nostro Paese si sviluppino più decisamente, anche nell'ottica di un superamento della forte parcellizzazione che caratterizza il nostro tessuto industriale e che per molti versi ne frena le prospettive di crescita. Fondi e casse possono svolgere un ruolo importante a supporto dell'economia nell'emergenza pandemica, assumendo iniziative che si inquadrino in un progetto di ampio respiro che abbia il baricentro nella promozione della crescita, come il Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR). Ovviamente, tenendo conto del loro compito di investitori di risparmio previdenziale, tali enti possono offrire un contributo a condizione che, in un'ottica di lungo periodo, le opzioni di investimento disponibili offrano un ritorno, aggiustato per il rischio, adeguato agli obiettivi previdenziali, rilevando anche da questo punto di vista la distinzione tra debito e capitale e tra orizzonti di breve e lungo periodo. Occorrono operatori sempre più solidi, in grado di monitorare, prevenire e gestire i rischi che ne caratterizzano l'attività, esercitando con piena autonomia e responsabilità il ruolo di cui sono portatori, come enti previdenziali, come investitori istituzionali, come soggetti cui ognuno di noi affida il proprio futuro per quella fase delicata e sempre più lunga della vita che è l'età anziana.

La COVIP vigila anche sugli investimenti delle Casse di previdenza. Dalla relazione emerge che, alla fine del 2019, le attività complessivamente detenute dalle Casse di previdenza ammontano, a valori di mercato, a 96 miliardi di euro, in aumento di 9 miliardi rispetto all'anno precedente (10,3%). Dal 2011 al 2019, le attività complessivamente detenute dalle Casse di previdenza sono cresciute complessivamente di 40,3 miliardi di euro, pari al 72,3%, pur permanendo differenze, anche ampie, nelle attività detenute dalle singole casse: circa il 74% dell'attivo è di pertinenza dei 5 enti di dimensioni maggiori, i primi 3 raggruppano circa il 55% del totale. Nel 2019 solo in 2 casse le prestazioni superano i contributi; in tutti gli altri casi la differenza è positiva, con un'ampiezza variabile tra i singoli enti.

Tenendo conto anche delle componenti obbligazionaria e azionaria sottostanti gli OICVM detenuti, la quota più rilevante delle attività è costituita da titoli di debito, pari a 36,5 miliardi di euro (corrispondenti al 38% del totale). La composizione delle attività detenute continua a caratterizzarsi per la cospicua presenza di investimenti immobiliari, che nel complesso (cespiti di proprietà, fondi immobiliari e partecipazioni in società immobiliari controllate) si attestano a 20 miliardi di euro (20,8% del totale).

4. Interpello Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 3 del 2021: *smart working* e lavoratori computabili per la quota di riserva dei disabili

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con l'interpello n. 3 del 9 giugno 2021, su richiesta del Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del lavoro, ha fornito chiarimenti sulla possibile esclusione dei dipendenti in *smart working* dalla base di computo dell'organico aziendale per la determinazione del numero dei soggetti disabili da assumere ai sensi della l. n. 68 del 1999. L'obbligo di assunzione delle persone disabili per i datori di lavoro pubblici e privati trova espressa indicazione nella l. n. 68 del 1999, che definisce le categorie di lavoratori non computabili ai fini del calcolo della quota di riserva, facendo salve peraltro le ulteriori esclusioni previste dalle discipline di settore. L'art. 23, D.Lgs. n. 80 del 2015 sancisce l'esclusione dei "lavoratori ammessi al telelavoro dal computo dei limiti numerici previsti da leggi e contratti collettivi per l'applicazione di particolari normative ed istituti".

Il Ministero del lavoro non ritiene ammissibile, ai fini dell'applicazione dei criteri di computo dell'organico aziendale, l'assimilazione dei lavoratori ammessi al telelavoro a quelli in smart working, che dunque sono inclusi dalla determinazione della quota di riserva. I casi di esclusione contemplati dall'art. 4, comma 1, della l. n. 68 del 1999, avendo carattere tassativo, non sono suscettibili di interpretazione analogica o estensiva, come specificato dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 2210 del 2016.

Il Ministero afferma che l'inserimento a pieno titolo dei lavoratori agili nell'organico aziendale è suffragato da una ricostruzione sistematica della normativa vigente sui criteri di computo dell'organico aziendale in ambiti applicativi diversi da quello delle assunzioni obbligatorie, come ad esempio in materia di integrazione salariale (a titolo esemplificativo si veda l'articolo 20 del D.Lgs. n. 148/2015 per l'erogazione del trattamento CIGS), che non escludono espressamente tale categoria di lavoratori ai fini della determinazione dei limiti numerici. Pertanto, laddove fosse ritenuta possibile l'esclusione dal computo dell'organico aziendale dei lavoratori in smart working, in assenza di un'espressa previsione in tal senso all'interno dell'ordinamento, risulterebbe di fatto pregiudicata in modo significativo la logica inclusiva della normativa speciale sulle assunzioni obbligatorie. Si ritiene, dunque, che i lavoratori agili non possano essere esclusi dal computo per la determinazione della quota di riserva ai fini del collocamento obbligatorio.

5. Circolare INPS n. 87 del 2021: chiarimenti sull'applicazione dello sgravio contributivo all'apprendistato di primo livello

Con la circolare n. 87 del 18 giugno 2021, l'INPS ha fornito le indicazioni operative per lo sgravio contributivo, introdotto dall'art., comma 8, l. n. 160 del 2019, sulle assunzioni con contratto di apprendistato di primo livello per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore, in favore dei datori di lavoro che occupano alle proprie dipendenze un numero di addetti pari o inferiore a 9. Lo sgravio contributivo, prorogato per l'anno 2021 dall'art. 15-bis, comma 12 del D.L. n. 137 del 2020 (cd. Decreto Ristori), convertito con modificazioni dalla l. n. 176 del 2020, si applica per i periodi contributivi maturati nei primi tre anni di contratto. Per gli anni di contratto successivi al terzo, invece, resta ferma l'aliquota contributiva del 10%.

Le assunzioni con contratto di apprendistato di primo livello possono essere instaurate in tutti i settori di attività, sia privati che pubblici, con giovani che hanno compiuto il quindicesimo anno di età e fino al compimento del venticinquesimo, previa sottoscrizione di un protocollo con l'istituzione formativa a cui lo studente è iscritto, nel caso in cui non sia ancora stato completato l'obbligo scolastico. La durata del contratto è determinata in considerazione della qualifica o del diploma da conseguire nel limite di tre anni (quattro nel caso di diploma professionale quadriennale).

È possibile la proroga di un anno del contratto (i) per gli assunti che abbiano conseguito la qualifica triennale o il diploma quadriennale al fine di acquisire ulteriori competenze tecnico-professionali e specialistiche, utili anche ai fini dell'acquisizione del certificato di specializzazione tecnica superiore o del diploma di maturità professionale all'esito del corso annuale integrativo e (ii) per gli assunti che non abbiano positivamente conseguito la qualifica, il diploma, il certificato di specializzazione tecnica superiore o il diploma statale di maturità professionale dopo l'anno integrativo.

Sotto il profilo retributivo, all'apprendista si applicano le regole secondo le quali non sussiste alcun obbligo retributivo per le ore di formazione presso l'ente formativo, è dovuto il 10% del valore della retribuzione che sarebbe dovuta al lavoratore per le ore di formazione presso il datore di lavoro, fatte salve le diverse previsioni dei contratti collettivi e la misura della retribuzione è basata sul sistema del sotto-inquadramento o della percentualizzazione per le ore di effettivo lavoro

Per quanto concerne il regime contributivo, nel caso di datori di lavoro con un numero di addetti pari o inferiore a nove, al momento dell'assunzione dell'apprendista di primo livello l'aliquota della contribuzione posta a carico del datore di lavoro è pari all'1,5% nel primo anno di contratto e al 3% nel secondo anno di contratto, restando fermo il livello di aliquota del 10% (ridotta al 5%) per i periodi contributivi maturati negli anni di contratto successivi al secondo. All'aliquota contributiva così determinata deve aggiungersi il contributo di finanziamento della NASpI, pari all'1,61% della retribuzione imponibile ai fini previdenziali.

Per gli anni 2020 e 2021 è riconosciuto ai datori di lavoro che occupano alle proprie dipendenze un numero di addetti pari o inferiore a nove, uno sgravio contributivo del 100%, per i periodi contributivi maturati nei primi tre anni di contratto, fermo restando il livello di aliquota del 10% per i periodi contributivi maturati negli anni di contratto successivi al terzo. Tale beneficio

contributivo permane anche se successivamente il datore di lavoro supera il limite dimensionale citato. L'aliquota contributiva a carico dell'apprendista rimane, invece, pari al 5,84% della retribuzione imponibile, per tutta la durata del periodo di formazione.

Nelle ipotesi di trasformazione del contratto di apprendistato di primo livello, stipulato nel periodo compreso tra il primo gennaio 2020 e il 31 dicembre 2020 oppure nel periodo compreso tra il primo gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021, in contratto di apprendistato professionalizzante, lo sgravio totale si applica limitatamente ai periodi di lavoro svolti precedentemente alla trasformazione. Pertanto, a decorrere dal mese della trasformazione del contratto di apprendistato di primo livello in contratto di apprendistato professionalizzante troverà applicazione, in ragione dell'anno di vigenza del contratto, lo specifico regime contributivo previsto per le assunzioni in contratto di apprendistato professionalizzante.

Infine, per godere dello sgravio in questione il datore di lavoro deve risultare in possesso del documento unico di regolarità contributiva (DURC) ed è tenuto al rispetto delle norme a tutela delle condizioni di lavoro e degli altri obblighi di legge, nonché degli accordi e contratti collettivi nazionali e di quelli regionali, territoriali o aziendali, laddove sottoscritti, stipulati dalle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.

6. Nota Ispettorato Nazionale del Lavoro n. 966 del 2021: diffidabilità della sanzione applicabile ai casi di violazione dell'obbligo di assunzione di lavoratori appartenenti alle categorie protette

Nella nota n. 967 del 17 giugno 2021, l'Ispettorato Nazionale del Lavoro specifica alcuni elementi sull'applicazione della diffida obbligatoria alla sanzione per mancata copertura della quota d'obbligo ex art. 3, l. n. 68 del 1999 per più annualità. I datori di lavoro pubblici e privati sono tenuti ad avere alle loro dipendenze lavoratori appartenenti alle c.d. "categorie protette" secondo una misura determinata in base alla consistenza dell'organico aziendale. Trascorsi sessanta giorni dalla data in cui insorge l'obbligo di assunzione, per ogni giorno lavorativo trascorso in violazione, il datore di lavoro stesso è tenuto al versamento, a titolo di sanzione amministrativa, di una somma pari a cinque volte la misura del contributo esonerativo al giorno per ciascun lavoratore disabile che risulta non occupato nella medesima giornata. La sanzione è applicata a decorrere dal 61° giorno successivo a quello in cui è maturato l'obbligo senza che sia stata presentata la richiesta di assunzione agli uffici competenti, ovvero dal giorno successivo a quello in cui il datore di lavoro, pur avendo ottemperato nei termini all'obbligo di richiesta, non abbia proceduto all'assunzione del lavoratore regolarmente avviato dai nuovi Servizi per l'impiego. Il datore di lavoro può essere ammesso al pagamento della sanzione in misura minima soltanto se la violazione risulta effettivamente sanata mediante uno degli adempimenti normativamente previsti. Ciò vale anche laddove l'assunzione del soggetto disabile ovvero la richiesta di assunzione numerica, seppur tardive perché effettuate oltre i 60 giorni, siano state effettuate spontaneamente dal datore di lavoro. In tali casi si potrà, infatti, procedere mediante diffida "ora per allora" ammettendo direttamente il datore di lavoro al pagamento delle sanzioni nel minimo edittale.

Qualora, rispetto ad un'accertata scoperta verificatasi, venga meno l'obbligo di assunzione previsto per effetto di una riduzione dell'organico aziendale, l'atteso che il venir meno dell'obbligo di assunzione è conseguenza di una riduzione della c.d. base di computo e non di una iniziativa, sia pur tardiva, del datore di lavoro. In questo caso, gli organi ispettivi dovranno contestare la sanzione amministrativa mediante notifica di illecito ai sensi dell'art. 16, L. n. 689 del 1981, in ragione del numero di giornate lavorative intercorrenti dalla scadenza dei 60 giorni previsti per adempiere agli obblighi in questione, al momento in cui, per effetto della riduzione di organico aziendale, sono venuti meno gli stessi obblighi.

7. Nota Ispettorato Nazionale del Lavoro n. 936 del 2021: distacco transnazionale e somministrazione, individuazione dell'attività abituale

L'Ispettorato Nazionale del Lavoro ha diffuso la nota n. 936 del 15 giugno 2021 sulla tutela sociale da garantire a lavoratori somministrati nell'ambito di un distacco transnazionale, alla luce della sentenza espressa dalla Corte di Giustizia nella causa C-784/19 sul rilascio dei certificati A1 in parola. Nella fattispecie si trattava di una impresa fornitrice di manodopera che non esercitava nessuna attività di somministrazione in Bulgaria e tutto il suo fatturato dipendesse dall'effettuazione del servizio di somministrazione in altri Paesi UE. Le regole euro-unitarie sul distacco prevedono per le imprese che esercitino "attività abituale" nello Stato in cui sono stabilite la possibilità di inviare

lavoratori ad aziende utilizzatrici stabilite in Stati membri diversi, senza che ciò comporti la necessaria iscrizione dei lavoratori in parola al sistema previdenziale dello Stato membro di destinazione.

L'Ispektorato specifica che la disciplina dell'istituto del distacco, di cui all'art. 12 del regolamento CE n. 883/2004, prevede che la persona che esercita un'attività subordinata in uno Stato membro per conto di un datore di lavoro "che vi esercita abitualmente le sue attività ed è da questo distaccata, per svolgervi un lavoro per suo conto, in un altro Stato membro rimane soggetta alla legislazione del primo Stato membro". Può pertanto rientrare nell'ambito di applicazione di tale disposizione il lavoratore distaccato il cui datore di lavoro ha un legame particolare con lo Stato membro in cui è stabilito, in quanto tale datore di lavoro "esercita abitualmente le sue attività" in tale Stato membro. La Corte di Giustizia ha sancito il principio secondo cui lo svolgimento di mere attività di gestione interna non è sufficiente ai fini del riconoscimento dell'esercizio abituale delle attività nello Stato di stabilimento. L'attività svolta nel Paese di stabilimento dall'impresa distaccante non può consistere nella mera amministrazione o gestione interna.

Ai fini del controllo di regolarità, dunque, l'acquisizione dei dati di fatturato dovrà riguardare in modo specifico la messa a disposizione di lavoratori nei confronti di imprese utilizzatrici stabilite nel medesimo Stato membro di stabilimento dell'impresa interinale, da rapportare al complessivo fatturato conseguito, comprensivo quindi anche del ricavato derivante dalle operazioni transnazionali di somministrazione. Nei confronti dei singoli lavoratori somministrati e a prescindere dalla valutazione effettuata nei confronti dell'Agenzia interinale nel suo complesso avrà rilievo, ai fini del disconoscimento del singolo distacco, la circostanza del loro abituale impiego in somministrazione in altri Paesi dell'Unione diversi da quello di stabilimento.

8. Messaggio INPS n. 2309 del 2021: chiarimenti sulle indennità e sulla NASpI di cui al Decreto Sostegni bis

Con il Messaggio n. 2309 del 16 giugno 2021, l'INPS ha fornito indicazioni sulle misure introdotte dal D.L. n. 73 del 2021 (c.d. Decreto Sostegni bis) a proposito delle indennità in favore di alcune categorie di lavoratori, oltre che sulla sospensione del meccanismo di riduzione della NASpI fino al 31 dicembre 2021. In particolare, l'Istituto ha ricordato che l'art. 42, comma 1 del Decreto Sostegni bis prevede l'erogazione di un'indennità una tantum di 1.600 euro in favore dei lavoratori già beneficiari dell'indennità prevista dall'art. 10, commi 1-9 del Decreto Sostegni. Pertanto, i lavoratori stagionali e i lavoratori in somministrazione dei settori del turismo e degli stabilimenti termali, i lavoratori dipendenti stagionali appartenenti a settori diversi da quelli del turismo e degli stabilimenti termali, i lavoratori in somministrazione appartenenti a settori diversi da quelli del turismo e degli stabilimenti termali, i lavoratori intermittenti, i lavoratori autonomi occasionali, i lavoratori incaricati alle vendite a domicilio, i lavoratori a tempo determinato dei settori del turismo e degli stabilimenti termali e i lavoratori dello spettacolo non devono presentare alcuna nuova domanda.

Inoltre, il Messaggio ha precisato che l'art. 42, commi 2, 3, 5 e 6 del Decreto Sostegni bis riconosce un'indennità onnicomprensiva di 1.600 euro anche a favore delle sopra indicate categorie di lavoratori che, tuttavia, non hanno già beneficiato delle indennità di cui al precedente Decreto Sostegni e che, quindi, in questo caso particolare, dovranno presentare apposita richiesta.

Per i lavoratori del settore agricolo e della pesca, invece, il Decreto Sostegni bis introduce (i) un'indennità una tantum di 800 euro per gli operai agricoli a tempo determinato che nel 2020 abbiano svolto almeno 50 giornate effettive di attività di lavoro agricolo (art. 69 commi 1-5) e (ii) un'indennità una tantum di 950 euro per i pescatori autonomi, compresi i soci di cooperative, che esercitano professionalmente la pesca in acque marittime, interne e lagunari, di cui alla L. 13 marzo 1958, n. 250 (art. 69, comma 6).

Infine, l'INPS ha dato atto della sospensione del meccanismo di riduzione della NASpI, cioè della previsione secondo cui l'indennità di disoccupazione è ridotta in misura pari al 3% ogni mese a decorrere dal primo giorno del quarto mese di fruizione (art. 4, comma 3, del D.lgs. n. 22 del 2015). In proposito, l'Istituto ha comunicato che fino al 31 dicembre 2021, per le prestazioni in pagamento dal primo giugno 2021, è sospesa l'ulteriore applicazione dell'art. 4, comma 3, del D.lgs. n. 22 del 2015 e le stesse sono confermate nell'importo in pagamento alla data di entrata in vigore del Decreto. Ugualmente, per le nuove prestazioni decorrenti nel periodo dal primo giugno 2021 fino al 30 settembre 2021, è sospeso il meccanismo di riduzione fino al 31 dicembre 2021. Infine, dal primo gennaio 2022 troverà nuovamente piena applicazione il meccanismo di riduzione della prestazione.

9. **Messaggio INPS n. 2310 del 2021: differimento dei termini decadenziali relativi ai trattamenti di integrazione salariale**

Con il Messaggio n. 2310 del 16 giugno 2021 e i relativi Allegati, l'INPS fornisce le istruzioni operative sul differimento dei termini decadenziali per i trattamenti connessi all'emergenza epidemiologica da COVID-19, come previsto dall'art. 8, comma 3-bis, del D.L. n. 41 del 2021 (cd. Decreto Sostegni), introdotto in sede di conversione in L. n. 69 del 2021. Nel provvedimento, l'Istituto ricorda in primo luogo che la norma aveva differito al 30 giugno 2021 i termini decadenziali di invio delle domande di accesso ai trattamenti collegati all'emergenza da COVID-19 di cui agli artt. 19-22-quinquies, D.L. n. 18 del 2020 (convertito, con modificazioni, in L. n. 27 del 2020) e di trasmissione dei dati necessari per il pagamento o per il saldo degli stessi scaduti nel periodo dal primo gennaio al 31 marzo 2021. Pertanto, l'INPS comunica che rientrano nel differimento dei termini al 30 giugno 2021 tutte le domande di Cassa integrazione ordinaria e in deroga, di Assegno ordinario (ASO) dei Fondi di solidarietà bilaterali (artt. 26 e 40, D.Lgs. n. 148 del 2015), del Fondo di integrazione salariale (FIS), nonché quelle di Cassa integrazione speciale operai agricoli (CISOA) connesse all'emergenza da COVID-19, i cui termini di trasmissione ordinari sono scaduti nel periodo dal primo gennaio al 31 marzo 2021.

Il messaggio precisa, inoltre, che potranno beneficiare della moratoria dei termini decadenziali le domande di trattamenti riferite ai periodi di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa con inizio nei mesi di dicembre 2020, gennaio e febbraio 2021, oltre che le domande plurimensili con inizio dell'evento di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa collocato nei medesimi mesi e che si estende a quelli successivi.

NOVITÀ IN MATERIA DI IVA

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

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

Più chiaramente, in linea con l'obiettivo di semplificazione perseguito dalla normativa europea appena richiamata, il decreto ha lo scopo di semplificare gli obblighi relativi all'imposta sul valore aggiunto per le imprese impegnate nell'e-commerce transfrontaliero, modificando le disposizioni nazionali.

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

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

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

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

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

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

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

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

Quanto al regime UE, ad oggi, possono aderirvi:

i) i soggetti passivi stabiliti nell'Unione che prestano servizi a privati in uno Stato membro in cui non dispongono di alcuna sede e/o che effettuano vendite a distanza intracomunitarie di beni;

ii) i soggetti passivi non stabiliti nell'Unione che effettuano vendite a distanza intracomunitarie di beni;

iii) le interfacce elettroniche considerate "fornitori presunti" per talune vendite a distanza intracomunitarie di beni e/o cessioni nazionali (art. 2-bis del DPR 633/72).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Al di là dei tecnicismi, le modifiche apportate e applicabili dal 1° luglio 2021 cambieranno radicalmente l'e-commerce richiedendo agli operatori del settore fornitori e gestori di piattaforme importanti accortezze al fine di applicare l'imposta sul valore aggiunto. Questo potrebbe avere un

potenziale impatto sulle operazioni a distanza (nell'ultimo anno aumentate a causa anche del periodo emergenziale), con ricadute nei confronti del consumatore finale.

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

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

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

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

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

Il medesimo articolo, al terzo comma, prevede tuttavia che, ove gli obblighi o i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto siano a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, gli stessi saranno adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dai medesimi soggetti direttamente, ove siano identificati ai sensi dell'articolo 35-ter. Diversamente, in mancanza di identificazione, gli obblighi suddetti saranno adempiuti da un rappresentante residente nel territorio dello Stato, nominato in linea con il disposto dell'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441.

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

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

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

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

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

all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro.

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

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

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

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

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

La norma, più chiaramente, esclude la possibilità di chiedere il rimborso con la speciale procedura ivi prevista se i soggetti non residenti hanno effettuato operazioni per i quali sono debitori d'imposta. Detta previsione, va in ogni caso coordinata con la disciplina di cui all'articolo 6, comma 9-bis.2, del decreto legislativo n. 471 del 1997 che, in caso di errore nell'applicazione del *reverse charge*, fa salvo il comportamento del cedente che non ha applicato l'imposta, cristallizzando gli esiti dell'errore.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Più nello specifico, l'Amministrazione ha sostenuto favorevolmente l'avvenuta l'integrazione del presupposto oggettivo per l'applicazione dell'imposta nel caso di specie, in quanto è ritenuto

sussistente un nesso sinallagmatico tra l'assunzione di un obbligo di non fare (nella specie, la rinuncia alle liti) e l'erogazione delle somme in parola.

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

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

ALTRE NOVITÀ

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

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

Più in particolare, l'istante intende realizzare interventi di miglioramento sismico su sei unità immobiliari di sua proprietà (due unità abitative e relative pertinenze e due unità immobiliari ad uso deposito non costituenti pertinenze di unità abitative), facenti parte di un unico fabbricato, che dichiara essere "funzionalmente indipendenti" e con la disponibilità di "almeno un accesso autonomo" dall'esterno.

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

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

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

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

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

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

Studio ACTA - ENBIMS