



Roma, Li 14 luglio 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 IN MATERIA DI TERZO SETTORE**

- 1. Circolare Ministero del Lavoro n. 6/2021: chiarimenti in merito agli obblighi di trasparenza e pubblicità di cui ai commi 125-129, art. 1 della l. 124/2017.**

Le citate disposizioni hanno, infatti, introdotto specifici obblighi informativi per gli enti che percepiscano contributi o comunque “*vantaggi economici di qualunque genere*” da pubbliche amministrazioni.

Con la circolare in questione, il Ministero ha tuttavia sottolineato come rimangano esclusi dall’obbligo di pubblicazione i contributi aventi natura corrispettiva (come, ad esempio, quelli percepiti nell’ambito di un rapporto contrattuale con la P.A.) e quelli aventi carattere generale. In particolare, l’Amministrazione ha precisato che rientra in tal ultima categoria anche il contributo del 5 per mille, che rimane quindi soggetto soltanto agli specifici obblighi di trasparenza e rendicontazione previsti dalla disciplina di riferimento (cfr. art. 16, co. 5 del Dpcm 23.7.2020).

**2. Nota Ministero del Lavoro n. 8452 in merito al termine per il deposito del bilancio sociale del 30 giugno, previsto dal Codice del Terzo settore.**

In occasione della pubblicazione della menzionata nota, il Ministero ha, in primo luogo, ribadito l’applicabilità anche ad imprese e cooperative sociali delle linee guida in materia di redazione del bilancio sociale degli ETS (adottate con il decreto ministeriale del 4.7.2019).

In secondo luogo, ha chiarito che in assenza di una diversa indicazione nella disciplina speciale delle imprese sociali (d.lgs. 112/2017), anche nei confronti di queste ultime trova applicazione il termine del 30 giugno previsto per la generalità degli ETS dal Codice (cfr. art. 48, co. 3 del d.lgs. 117/2017).

Da ultimo, l’Amministrazione ha altresì confermato che l’obbligo di redazione e deposito del bilancio sociale previsto dall’art. 9 del d.lgs. 112/2017, deve ritenersi applicabile anche alle cooperative sociali ed ai loro consorzi, qualificate imprese sociali “di diritto” in esito alla riforma del Terzo settore.

**3. Circolare 7 del 25 giugno 2021: agevolazioni che danno diritto a deduzioni, detrazioni e crediti d’imposta, in vista della presentazione delle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche.**

Sul punto, l’Amministrazione ha fornito indicazioni di carattere operativo sulla compilazione del modello dichiarativo in relazione a ciascuna delle agevolazioni fiscali, sia previste dalla disciplina ordinaria (*i.e.* Tuir e Codice del Terzo settore) che quelle introdotte con i decreti emergenziali emanati per fronteggiare la crisi economica innescata dalla pandemia (quale, ad esempio, la detrazione introdotta dal Dl Cura Italia per le erogazioni liberali effettuate nel 2020).

Con particolare riferimento alle agevolazioni previste dall’art. 83 del d.lgs. 117/2017 a fronte di erogazioni liberali versate agli enti del Terzo settore, l’Agenzia ha ricordato i limiti quantitativi alla loro fruibilità previsti dalla norma e l’obbligo di effettuarle con mezzi di pagamento tracciabili (*i.e.* bonifico bancario; carta di debito/credito; assegno etc.).

**4. CNDCEC, format preimpostati per la redazione dei verbali relativi alla nomina dell’organo di controllo negli enti del Terzo settore (ETS).**

In particolare, con il documento in questione, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili ha messo a disposizione dei professionisti e degli enti dei modelli riguardanti sia il verbale di nomina dei componenti dell’organo di controllo che del soggetto incaricato della revisione legale dei conti (ai sensi degli artt. 30 e 31 d.lgs. 117/2017).

Inoltre, sono stati predisposti i *pro forma* relativi agli adempimenti immediatamente successivi alla nomina, quali, ad esempio, quelli relativi ai verbali di insediamento e pianificazione dell’attività di vigilanza dell’organo di controllo.

**5. Risposta ad interpello n. 432/2021, precisazioni sul *tax credit* per l’adeguamento degli ambienti di lavoro (ex art. 120 del Dl 34/2020) alle fondazioni commerciali**

Nel caso di specie, l’interpello è stato presentato da una Fondazione commerciale che svolge attività didattiche e culturali. Più nello specifico, l’ente chiedeva chiarimenti in merito all’ambito soggettivo di applicazione del credito d’imposta in questione, introdotto dal Dl Rilancio.

Infatti, se da un lato, la normativa sembra ammettere a fruire del credito d’imposta associazioni, fondazioni ed enti privati, tra cui quelli del Terzo settore, indipendentemente dalla tipologia di attività svolta.

Dall’altro, per gli esercenti attività di impresa, arte o professioni, l’accesso all’agevolazione risulta limitato ai soli soggetti che operino in settori di attività riconducibili a quelle individuate nell’allegato 2 del Dl 34/2020 (quali, ad esempio, ristoranti, alberghi, teatri e cinema).

Tuttavia, secondo l'interpretazione restrittiva fornita dall'Amministrazione, il requisito dello svolgimento di attività nell'ambito definito dal decreto sarebbe applicabile anche alle fondazioni che si qualificano, ai fini fiscali, come enti commerciali.

**6. Consulenza giuridica n. 8/2021, precisazioni sulla legge antisprechi (l. 166/2016)**

In via generale, l'art. 16 della l. 166/2016 consente alle imprese di neutralizzare l'effetto fiscale - ai fini Ires ed Iva - della cessione gratuita di alcune tipologie di beni (*i.e.* eccedenze alimentari, indumenti, mobilio, farmaci, ecc.) ad enti *non profit*, a fini di solidarietà sociale.

L'agevolazione in questione, in particolare, riguarda sia beni "non commercializzabili" (a causa di danni che tuttavia non ne inficino la funzionalità o l'idoneità al consumo), sia quelli esclusi dal commercio per scelte di *marketing* dell'impresa.

Con riferimento a questi ultimi, tuttavia, l'Amministrazione ha affermato che ai fini dell'applicazione della disciplina prevista dalla legge antisprechi è comunque necessario che l'esclusione dal commercio di detti beni sia riconducibile a "*circostanze oggettive*" come, ad esempio, l'obsolescenza del prodotto.

## NOVITÀ IN MATERIA DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO

**1. Un bene materiale strumentale non è deducibile se non ne è stata acquistata la proprietà: Cass. n. 18359/2021**

Con la sentenza del 28 giugno 2021, la Corte di Cassazione chiarisce che l'ammortamento di un bene materiale strumentale non è fiscalmente deducibile ove la società contribuente non ne abbia acquistato la proprietà e non ne abbia sostenuto il costo, quand'anche lo stesso sia entrato in funzione.

**2. La Cassazione conferma l'elevazione del credito compensabile: Cass. n. 18367/2021**

La Corte di Cassazione, con la sentenza del 30 giugno 2021, conferma che, in ragione dell'approvazione dell'art. 9 co. 2 del 35/2013 nel caso di effettuazione di compensazione di crediti IVA per importi superiori al limite di euro 516.456,90 trova applicazione il trattamento sanzionatorio più mite, *ex art.* 3 del D. Lgs. n. 472/1997 che ha innalzato ad euro 700.000,00 il limite di euro 516.000 euro previsto dall'art. 34 co. 1 della L. 388/2000.

L'innalzamento ha, infatti, determinato una riduzione dell'ambito della condotta rilevante ai fini sanzionatori, che risulta, per l'effetto, circoscritta all'omesso versamento di importi eccedenti il tetto più elevato, e, conseguentemente, comporta l'applicazione di un trattamento sanzionatorio più mite, poiché la sanzione è liquidata in relazione all'entità della somma indebitamente compensate.

**3. Nel determinare la base imponibile di un'operazione tra soggetti passivi IVA che sia stata occultata, si deve ritenere che gli importi versati e percepiti includano già tale imposta: CGUE, C- 521/19, CB c. Tribunal Economico Administrativo Regional de Galicia**

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nella sentenza del 1 luglio, si è espressa affermando che gli artt. 73 e 78 della direttiva 2006/112/CE letti alla luce del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che, qualora un soggetto passivo dell'IVA, commettendo un'evasione, non abbia né indicato l'esistenza dell'operazione all'amministrazione tributaria, né emesso fattura, né fatto figurare in una dichiarazione a titolo delle imposte dirette i redditi ottenuti in occasione di tale operazione, la ricostruzione da parte dell'amministrazione tributaria degli importi versati e percepiti durante l'operazione in questione deve essere intesa come un prezzo già comprensivo dell'IVA, a meno che, secondo il diritto nazionale, i soggetti passivi abbiano la possibilità di ripercuotere e detrarre successivamente l'IVA in questione, nonostante l'evasione.

**4. Le agevolazioni prima casa non si perdono se entro un anno dall'alienazione viene acquistato un altro immobile adibito ad abitazione principale: Cass. n. 18939/2021**

I giudici di legittimità, con la sentenza del 5 luglio, chiariscono che la decadenza dalle agevolazioni prima casa godute sull'acquisto a titolo oneroso di un'abitazione, causata dall'alienazione infraquinquennale dell'immobile, è esclusa solo in caso di successivo acquisto, entro un anno dall'alienazione, di un altro immobile adibito ad abitazione principale, senza che assuma alcun rilievo

la circostanza che, nel comune in cui quest'immobile è ubicato, l'acquirente eserciti la propria attività lavorativa.

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

### **1. Legge di conversione d.l. 59/2021: le principali misure del Decreto Fondo complementare PNRR**

Si segnala la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale n. 160 del 6 luglio 2021 della legge di conversione del d.l. n. 59/2021, recante “Misure urgenti relative al Fondo complementare al Piano nazionale di ripresa e resilienza e altre misure urgenti per gli investimenti”.

Di seguito, si riportano le principali novità.

Innanzitutto, il rifinanziamento del Fondo per lo sviluppo e la coesione, al fine di accelerare la capacità di utilizzo delle risorse e di realizzazione degli investimenti del PNRR.

A ciò si aggiungono novità in materia di Transizione 4.0, tra cui una modifica della copertura finanziaria prevista dalla legge di Bilancio 2021 per il Fondo complementare; le risorse ora assegnate per il finanziamento credito d'imposta per l'acquisto dei beni strumentali generici non 4.0 ammontano a 4,48 miliardi di euro.

A sostegno degli accordi per l'innovazione, sono stanziati 100 milioni di euro per l'anno 2021, 150 milioni per il 2022 e 250 milioni per ciascuno degli anni dal 2023 al 2025. Tali risorse sono stanziate al fine di sostenere i progetti riguardanti attività di ricerca industriale e di sviluppo sperimentale finalizzati alla realizzazione di nuovi prodotti, processi o servizi, tramite lo sviluppo di tecnologie.

Sono, in aggiunta, aumentati i tetti massimi di spesa per gli interventi di efficientamento energetico.

### **2. Decreto MISE 2 luglio 2021 per la riapertura delle domande “Nuova Sabatini”**

Si segnala il decreto del MISE del 2 luglio 2021, con il quale è disposta la riapertura dello sportello della “Nuova Sabatini” per richiedere le agevolazioni a sostegno degli investimenti produttivi delle piccole e medie imprese attraverso l'acquisto di beni strumentali.

La misura è stata rifinanziata nel decreto legge approvato dal Consiglio dei ministri lo scorso 30 giugno, con un primo stanziamento di 425 milioni di euro, a cui si aggiungeranno ulteriori risorse previste nel prossimo disegno di legge di assestamento di bilancio, che porterà il totale del finanziamento complessivo ad oltre 600 milioni di euro.

Nel decreto è stata prevista, inoltre, una semplificazione per le procedure di erogazione dei contributi, che consente di accelerare i pagamenti per le PMI beneficiarie delle agevolazioni.

In particolare, la norma prevede che per le domande trasmesse in data antecedente al 1° gennaio 2021, per le quali sia stata già erogata in favore delle PMI beneficiarie almeno la prima quota di contributo, il Ministero può procedere ad erogare le successive quote in un'unica soluzione.

## **NOVITÀ IN MATERIA DI WELFARE E LAVORO DIPENDENTE**

### **1. Emendamenti al D.L. n. 73 del 2021, cd “Decreto Sostegni bis”**

Modificata la disciplina dei contratti a termine dettata dal D.L. n. 87 del 2018 (cd. “decreto Dignità”) che, all'art. 19, prevede che la stipula di un contratto di lavoro a tempo determinato privo di una causale possa avvenire per un periodo non superiore ai 12 mesi. Una durata superiore del contratto a termine è invece consentita solo in presenza di (i) esigenze temporanee ed oggettive, estranee all'ordinaria attività, (ii) esigenze di sostituzione di altri lavoratori, (iii) esigenze connesse ad incrementi temporanei, significativi e non programmabili della attività ordinaria.

Con l'emendamento al Decreto Sostegni bis approvato dalla Commissione Bilancio della Camera si interviene sul predetto articolo 19 del decreto Dignità, introducendo la possibilità di attivare contratti a tempo determinato anche per le specifiche esigenze previste dai contratti collettivi di cui all'art. 51, D.Lgs. n. 81 del 2015. Con la modifica, quindi, si consente ai contratti collettivi nazionali, territoriali e aziendali di individuare le ipotesi in cui è possibile apporre un termine al contratto.

Ulteriore emendamento che merita di essere evidenziato è quello che riguarda la tassazione dell'auto aziendale data in *fringe benefit* a dipendenti, amministratori e collaboratori. Le regole attuali sui *fringe benefit* di applicano ai contratti di assegnazione in uso promiscuo, adoperati sia per il lavoro, che per il tempo libero, con i quali un dipendente, un amministratore o un collaboratore di un'azienda vengono designati come utilizzatori di veicoli. Il trattamento fiscale di queste fattispecie è contenuto nell'art. 51, comma 4, lett. a), TUIR, la cui formulazione attuale, che ha introdotto una differenziazione in base alle emissioni di CO<sub>2</sub>, è stata introdotta dalla l. n. 160 del 2019.

L'emendamento al Sostegni bis prevede, retroattivamente dal primo gennaio 2021, l'innalzamento delle soglie degli scaglioni di emissione di anidride carbonica in base ai quali è calcolato il *fringe benefit* da tassare in busta paga, quando il contratto con cui il veicolo è stato assegnato all'utilizzatore è datato dal primo luglio 2020 in poi. La modifica comporterebbe, in pratica, una riduzione dell'importo del compenso in natura da tassare.

Per le autovetture, gli autoveicoli per trasporto promiscuo (persone e cose), gli autocaravan, i motocicli e i ciclomotori, tutti di nuova immatricolazione, avvenuta dal primo luglio 2020, con valori di emissione di CO<sub>2</sub> non superiori a 60 grammi per chilometro, che per brevità si possono generalmente definire "ecologici", concessi in uso promiscuo con contratti di assegnazione in uso stipulati a decorrere dal primo luglio 2020, l'importo del *fringe benefit* da tassare (ad Irpef, addizionali e Inps) per l'uso privato del mezzo sarebbe ridotto dal 30%, unico per tutti e in vigore fino a metà 2020, al 25% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle Aci.

Questa quota del 25% sarebbe elevata, sugli stipendi dei mesi da gennaio 2021, al 30% per i veicoli (sempre immatricolati dal primo luglio 2020) con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 60 g/km e fino a 190 g/km (veicoli definibili per brevità "non ecologici"). Dovrebbe rimanere applicabile, per il secondo semestre 2020, il 30% per i veicoli (sempre immatricolati dal primo luglio 2020) con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 60 g/km e fino a 160 g/km (quindi, non fino a 190 g/km).

La quota sarebbe elevata al 50% per i veicoli con valori di emissione da 191 a 230 g/km (veicoli "inquinanti") e dovrebbe rimanere applicabile, per il secondo semestre 2020, l'incremento dal 30% al 40%, previsto per i veicoli con valori superiori a 160 g/km e fino a 190 g/km.

Infine, la quota sarebbe elevata al 60%, per i veicoli che hanno valori superiori a 230 g/km (veicoli "superinquinanti") e dovrebbe rimanere applicabile, per il secondo semestre 2020, l'incremento dal 30% al 50%, previsto per i veicoli con valori di emissione superiori a 190 g/km.

## **2. Risposta ad interpello n. 458 del 2021: smart working, residenza fiscale e determinazione del reddito di lavoro dipendente**

Con la Risp. n. 458 del 7 luglio 2021, l'Agenzia delle entrate si è espressa nuovamente sull'impatto della pandemia nella determinazione della residenza fiscale e del luogo di produzione del reddito per i lavoratori dipendenti espatriati.

Una società italiana, appartenente ad un Gruppo di dimensioni internazionali, ha interpellato l'Amministrazione finanziaria in ordine al trattamento fiscale da applicare ai redditi di lavoro dipendente percepiti da un gruppo di dodici dipendenti iscritti all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE) - pertanto non residenti in Italia -, assunti con contratto locale in Italia e distaccati presso le consociate cinesi distaccati in Cina, ma rientrati in Italia a fine gennaio 2020 all'insorgere della pandemia da Covid-19.

Il rientro in Italia è stato dettato dall'introduzione, a livello globale, di misure restrittive anti-contagio e limitative della mobilità personale, nonché dalle policy aziendali che, per contenere la diffusione del virus, hanno segnato il massiccio ricorso della società e dell'intero Gruppo cui appartiene al cd. smart working.

Il rientro dei lavoratori presso la sede di lavoro cinese è potuto avvenire soltanto nel mese di luglio 2020. In particolare, taluni lavoratori, rientrati in Cina il 2 luglio, hanno soggiornato in Italia per cause di forza maggiore meno di 184 giorni, talaltri, invece, rientrati in Cina il 29 luglio, hanno trascorso, per le stesse cause di forza maggiore, più di 184 giorni in Italia.

Durante il periodo di smart working presso le residenze italiane, tutti i dipendenti hanno comunque continuato a svolgere la medesima attività svolta durante il periodo di effettiva presenza all'estero, senza modifiche da un punto di vista contrattuale o di fatto, né sotto il profilo individuale, né sotto il profilo dell'accordo intercompany, rimanendo il costo del lavoro di tali dipendenti addebitato alla società distaccataria cinese.

L'istante chiede all'Amministrazione finanziaria se il temporaneo svolgimento da parte di tali dipendenti dell'attività lavorativa in modalità agile dall'Italia possa aver generato in capo alla stessa obblighi di ritenuta in qualità di sostituto d'imposta. In condizioni ordinarie, difatti, non grava sull'istante medesima alcun obbligo di ritenuta sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti non residenti in Italia. Difatti, ai sensi del combinato disposto degli artt. 3 e 23 TUIR, sono imponibili in Italia solo i redditi derivanti da attività lavorativa prestata nel territorio dello Stato.

Considerata, tuttavia, la particolare situazione ingenerata dallo stato emergenziale in atto al momento in cui si sono verificati i fatti oggetto dell'interpello, la società vuole appurare, in primo luogo, se per i dipendenti che abbiano trascorso in Italia, durante il 2020, meno di 184 giorni, il compenso relativo ai giorni di lavoro svolti in Italia siano da considerare come reddito prodotto nel territorio dello Stato da soggetti non residenti e, in quanto tale, sia da assoggettare ad imposizione in Italia.

In secondo luogo, la società si chiede se la permanenza in Italia per più di 184 giorni durante il 2020 dei propri dipendenti abbia comportato, in linea di principio, una modifica nel loro status di residenza fiscale e, laddove gli stessi siano da qualificarsi come soggetti residenti in Italia, se la base imponibile del reddito di lavoro dipendente possa essere determinata ai sensi dell'art. 51, comma 8-bis, TUIR.

La società ritiene che la corretta soluzione del quesito sottoposto all'Amministrazione finanziaria debba avvenire facendo applicazione delle raccomandazioni emanate dall'Ocse il 3 aprile 2020 e dei principi desumibili dall'accordo interpretativo stipulato da Italia e Francia.

Le prime suggeriscono di non dare rilevanza a situazioni temporanee determinate da causa di forza maggiore come la pandemia da Covid-19 ma di fare esclusivo riferimento ai comportamenti che sarebbero stati tenuti in uno scenario di normalità. L'accordo menzionato, inoltre, esclude la rilevanza ai fini dell'attribuzione della potestà impositiva dell'attività lavorativa svolta nel Paese di provenienza (Italia) da un distaccato in Francia che, in assenza di emergenza sanitaria Covid-19, avrebbe svolto la propria attività in Francia a beneficio della società distaccataria francese.

Pertanto, per i dipendenti distaccati in Cina che, per cause eccezionali legate all'emergenza sanitaria, si siano trovati a soggiornare in Italia per un periodo inferiore a 184 giorni durante il 2020 e che – anche a fronte dell'iscrizione all'AIRE – certamente si qualificano come non residenti fiscalmente in Italia, il reddito di lavoro dipendente prodotto in modalità di remote working presso l'abitazione in Italia deve essere considerato come reddito di fonte estera e, pertanto, esentato da tassazione in Italia, ai sensi dell'art. 23 TUIR.

I dipendenti che hanno trascorso in Italia più di 184 giorni complessivamente nel periodo d'imposta 2020, potenzialmente qualificabili come ivi fiscalmente residenti, devono, tuttavia, considerata l'eccezionalità della situazione dovuta al Covid-19, essere qualificati come soggetti fiscalmente non residenti in Italia ed i relativi redditi prodotti in modalità smart working interamente di fonte estera ed esenti da imposizione in Italia.

L'istante ritiene, altresì, che, qualora tale impostazione non fosse condivisa, al reddito di lavoro dipendente prodotto dai soggetti che, per avervi trascorso più di 184 giorni complessivamente nel periodo d'imposta, devono considerarsi fiscalmente residenti in Italia, possa trovare applicazione l'art. 51, comma 8-bis, TUIR, considerando fittiziamente di fonte estera il reddito derivante da attività svolta in Italia, per cause imputabili all'emergenza sanitaria e definibili di forza maggiore, con relativa spettanza del credito per le imposte assolte all'estero.

Secondo il citato comma 8-bis, il reddito di lavoro dipendente non viene determinato applicando il principio di onnicomprensività, bensì le cd. "retribuzioni convenzionali", le quali, ai sensi dell'art. 4, comma 1, d.l. 317/1987, devono essere determinate "con riferimento e comunque in misura non inferiore ai contratti collettivi nazionali di categoria raggruppati per settori omogenei", senza tenere conto di quanto effettivamente corrisposto al lavoratore.

Nel rispondere al quesito sottoposto dalla società, l'Amministrazione finanziaria premette che questioni concernenti la residenza fiscale sono escluse dall'area degli interpelli poiché per la determinazione della stessa è necessario verificare la veridicità e completezza di elementi meramente fattuali, esame possibile solo in sede di accertamento. Pertanto, lo status di non residente in Italia dei lavoratori dipendenti della Società istante viene assunto acriticamente dall'Amministrazione così come rappresentato nell'istanza di interpello.

Entrando nel merito, l'Amministrazione finanziaria evidenzia che l'Italia, sulla scorta dell'analisi svolta dal Segretariato dell'OCSE, ha concluso accordi amministrativi con l'Austria, la Francia e la Svizzera. In particolare, il Segretario OCSE ha analizzato l'impatto della crisi da Covid-19 sull'applicazione dei Trattati in materia fiscale e ha riconosciuto ad ogni giurisdizione la

possibilità di adottare proprie indicazioni per fornire certezza fiscale ai contribuenti per la corretta interpretazione dei menzionati Trattati. I tre accordi sono, dunque, tesi a neutralizzare le conseguenze fiscali delle misure di restrizione alla movimentazione delle persone, dovute all'emergenza Covid-19, nei confronti dei lavoratori dipendenti residenti in uno Stato contraente i suddetti Trattati. Tali lavoratori svolgono abitualmente la loro attività nell'altro Stato contraente ma, a motivo delle misure sanitarie causate dall'emergenza Covid-19, sono costretti o esortati temporaneamente a lavorare nello Stato di residenza oppure, nel caso dei frontalieri, anche a restare nello Stato di svolgimento dell'attività lavorativa senza rientrare con cadenza giornaliera nello Stato di residenza.

Gli orientamenti contenuti nell'analisi svolta dal Segretariato dell'OCSE sono stati accolti dall'Italia, allo stato, unicamente sulla base e nei limiti dei menzionati accordi amministrativi, a condizioni di reciprocità. Pertanto, gli accordi amichevoli stipulati dall'Italia con Austria, Francia e Svizzera o i principi dagli stessi desumibili non possono esplicare effetti anche nei confronti di altri Stati con i quali l'Italia ha stipulato Convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

Pertanto, la rilevanza reddituale in Italia dei redditi di lavoro dipendente prodotti dai lavoratori della società istante deve essere dunque valutata alla luce delle disposizioni dell'ordinamento interno e dell'Accordo stipulato tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica Popolare cinese per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, firmato a Pechino il 31 ottobre 1986 e ratificato con legge 31 ottobre 1989, n. 376.

Circa il primo quesito, ossia se il compenso erogato ai dipendenti che abbiano trascorso in Italia, nel 2020, meno di 184 giorni e relativo al lavoro svolto in Italia in smart working sia da considerare come reddito prodotto nel territorio dello Stato da soggetti non residenti e da assoggettare ad imposizione in Italia, l'Amministrazione richiama l'art. 23, comma 1, lett. c), TUIR. Ai sensi di tale norma, si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro dipendente prestato, da soggetti non residenti, nel territorio dello Stato.

Tale disposizione non trova, peraltro, applicazione qualora il l'Italia abbia stipulato, con lo Stato di residenza del lavoratore, una convenzione per evitare le doppie imposizioni che riconosca a quest'ultimo Stato la potestà impositiva esclusiva sul reddito di lavoro dipendente prestato in Italia.

Al riguardo, l'art. 15, par. 1 dell'Accordo bilaterale Italia-Cina prevede che le remunerazioni percepite da un residente di uno Stato contraente per l'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente, sono imponibili in entrambi gli Stati.

Dunque, in base al combinato disposto dell'art. 15 Convenzione e dell'art. 23 TUIR, il reddito di lavoro dipendente percepito dai dipendenti della Società istante e residenti in Cina per l'attività di lavoro svolta in Italia rileva fiscalmente anche in questo Paese.

Né può trovare applicazione l'art. 15, par. 2 dell'Accordo in esame, che riconosce sul reddito percepito per l'attività svolta nell'altro Stato, ma nel rispetto di tutte le condizioni ivi previste, la potestà impositiva esclusiva dello Stato di residenza dei lavoratori. Più precisamente, il citato par. 2 dell'art. 15 prevede che «le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel detto primo Stato se: a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno solare considerato; e b) le remunerazioni sono pagate da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato; e c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato».

L'Amministrazione finanziaria sottolinea che nella fattispecie al suo esame la remunerazione è erogata da un datore di lavoro residente in Italia ed è, dunque, non soddisfatta la condizione di cui alla citata lett. b). Le retribuzioni corrisposte ai lavoratori non residenti per le prestazioni svolte in smart working in Italia risultano imponibili nello Stato della residenza (Cina) e nello Stato della fonte (Italia). La conseguente doppia imposizione è risolta, ai sensi dell'art. 23, par. 3, della Convenzione, attraverso il riconoscimento di un credito d'imposta da parte della Cina per l'imposta assolta in Italia.

In merito alle possibili ricadute sullo status di residenza fiscale rilevanza della permanenza in Italia per più di 184 giorni durante il 2020, l'Amministrazione finanziaria ribadisce, preliminarmente, che la valutazione dello status di residenza di un soggetto non può essere valutata in sede di interpello. La stessa fornisce, tuttavia, degli elementi di carattere interpretativo.

Viene affermato che, ai fini della individuazione della residenza fiscale di un individuo, secondo il diritto interno e in assenza di una disposizione normativa specifica che tenga conto dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, occorre far riferimento ai criteri indicati nell'art. 2

TUIR. Tale norma prescinde dalla circostanza che una eventuale permanenza della persona fisica nel nostro Paese sia dettata da motivi legati alla pandemia.

Infatti, ai sensi del comma 2 della disposizione citata, devono considerarsi fiscalmente residenti in Italia le persone che, per la maggior parte del periodo d'imposta, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

Per quanto concerne le disposizioni convenzionali sulla materia, l'art. 4, par. 2 del Trattato con la Cina stabilisce le cc.dd. "tie breaker rules", ossia le regole per dirimere eventuali conflitti di residenza tra gli Stati contraenti. Tali regole fanno prevalere il criterio dell'abitazione permanente cui seguono, in ordine gerarchico, il centro degli interessi vitali, il soggiorno abituale e la nazionalità.

Ciò posto, secondo le disposizioni interne una persona fisica iscritta all'AIRE e rientrata in Italia per più di 184 giorni, anche se a seguito dell'emergenza Covid, potrebbe essere considerata fiscalmente residente in Italia, in quanto risulterebbe avere il domicilio nel nostro Paese per la maggior parte del periodo d'imposta.

Qualora si verificasse un conflitto di residenza con la Cina, questo dovrebbe essere risolto facendo ricorso ai citati criteri convenzionali. Pertanto, nell'ipotesi in cui il soggetto disponga di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, occorrerà verificare gli altri criteri.

Il conflitto di residenza viene solitamente risolto usando il criterio del "soggiorno abituale", in merito al quale il paragrafo 19 del Commentario del Modello OCSE precisa che non è sufficiente individuare in quale dei due Stati contraenti l'individuo abbia trascorso più giorni durante il periodo interessato, bensì occorre tener conto della frequenza, durata e regolarità dei soggiorni che fanno parte della routine regolare della vita dell'individuo medesimo. Inoltre, l'analisi deve coprire un periodo di tempo sufficiente per poter accertare tali aspetti evitando l'influenza di situazioni transitorie.

Da ultimo, l'Amministrazione finanziaria afferma che, qualora i dipendenti della Società istante fossero da considerare residenti in Italia, non potrebbe trovare applicazione la disciplina fiscale di cui all'art. 51, comma 8-bis, TUIR, poiché la prestazione lavorativa da parte di soggetti residenti deve essere considerata come svolta in Italia. L'art. 51, comma 8-bis, TUIR trova applicazione solo se l'attività lavorativa sia svolta all'estero in via continuativa e stabile, costituisca l'oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e, pertanto, la sua esecuzione sia integralmente svolta all'estero e il lavoratore soggiorni in tale luogo per più di 183 giorni nell'arco di 12 mesi.

Nel caso esaminato, con l'inizio del soggiorno in Italia dei lavoratori nel gennaio 2020 e a prescindere dalle ragioni sottese al rientro, non possono più dirsi rispettate le condizioni anzidette, in primo luogo la necessità che la prestazione lavorativa sia svolta totalmente all'estero. Il reddito di lavoro dipendente prodotto per tutto il periodo in cui la prestazione sia stata adempiuta in modalità agile in Italia deve essere determinato in forza dell'art. 51, commi da 1 a 8, TUIR, ossia in base alla retribuzione effettiva.

## NOVITÀ IN MATERIA DI IVA

### **1. Risposta da interpello n. 466 del 2021: IVA agevolata per l'acquisto dell'auto in attesa dei documenti comprovanti la disabilità**

La documentazione ancora non idonea a certificare la disabilità psichica del figlio al momento dell'acquisto della vettura non impedisce al genitore di usufruire dell'IVA ridotta anche se la fattura è stata emessa dal concessionario ad aliquota ordinaria, in quanto la maggiore imposta potrà essere recuperata tramite l'emissione di una nota di variazione in diminuzione da parte del venditore.

Tale precisazione è contenuta nella risposta ad interpello n. 466 del 2021.

Il documento di prassi ripercorre l'evoluzione normativa con cui il legislatore ha introdotto, con successivi interventi, un regime IVA agevolato in caso di acquisto di auto da parte di persone con disabilità o da parte dei loro familiari quando le condizioni impediscano al destinatario dell'agevolazione di muoversi, a seguito dell'*handicap*, in autonomia (numero 31, tabella A, parte II, allegata al decreto Iva). Da ultimo, la legge finanziaria 2001 (articolo 30, comma 7, legge n. 388/2000) ha incluso tra i beneficiari dell'aliquota al 4% anche le persone con disabilità psichica di gravità tale da determinare il riconoscimento dell'indennità di accompagnamento, e gli invalidi con grave limitazione della capacità di deambulazione o affetti da pluriamputazioni, a prescindere dall'adattamento del veicolo.



La Circ. n. 46/2021 illustra la documentazione necessaria per accedere al beneficio in caso di disabilità psichica precisando anche che, come per le disabilità motorie permanenti, le certificazioni devono essere mostrate al concessionario al momento dell'acquisto. Nel caso in esame ciò non è stato possibile perché il contribuente ha ricevuto la necessaria documentazione soltanto dopo la compravendita; dalla documentazione presentata dall'istante emerge, tuttavia, che alla data dell'operazione sussistevano già i presupposti per usufruire del beneficio fiscale.

Ciò posto, secondo quanto espresso dall'Agenzia, l'istante può richiedere al concessionario una nota di variazione in diminuzione (articolo 26, comma 3, decreto Iva), visto che ha ottenuto la documentazione necessaria per usufruire del beneficio soltanto successivamente all'acquisto. In aggiunta, in riferimento all'IRPEF; il contribuente può detrarre il 19% della spesa (fino a un costo massimo di 18.075,99 euro) comprensiva di IVA e può usufruire dello sconto per intero nel periodo d'imposta in cui il veicolo è stato acquistato o, in alternativa, in quattro quote annuali di pari importo.

L'Agenzia, inoltre, precisa che le agevolazioni riguardanti il bollo auto e l'imposta di trascrizione, sono di competenza, rispettivamente, delle Regioni e delle Province ed è, quindi, a tali istituzioni che l'istante, deve rivolgersi.

## **2. Risposta ad interpello n. 467 del 2021: precisazioni su esenzione IVA per servizi prestati nei porti**

Con la risposta ad interpello n. 467 del 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito precisazioni in merito al trattamento applicabile alle operazioni effettuate nei porti e aeroporti.

Nel dettaglio, il regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 9, comma 1 n. 6 del DPR 633/72 non è applicabile agli acquisti di beni e servizi operati da un Ministero per realizzare in economia lavori in porti e aeroporti militari.

La predetta disposizione riconosce, fra l'altro, il regime di non imponibilità IVA per "i servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto (...)". Si intendono compresi fra tali servizi "anche quelli di rifacimento, completamento, ampliamento, ammodernamento, ristrutturazione e riqualificazione degli impianti già esistenti, pur se tali opere vengono dislocate, all'interno dei predetti luoghi, in sede diversa dalla precedente.

Secondo quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria, il predetto regime è applicabile nella misura in cui le prestazioni di servizi sono effettuate dai soggetti che realizzano l'intervento nel suo complesso, dunque, devono essere rese:

- dall'appaltatore principale nei confronti del committente delle predette opere;
- dal subappaltatore all'appaltante;
- da coloro che effettuano le stesse prestazioni a un committente sulla base di un "contratto di risultato".

Tuttavia, nel caso concreto sottoposto all'Agenzia il Ministero non stipula alcun contratto di appalto, subappalto o di risultato, con un determinato committente, in quanto i lavori sono eseguiti in economia. Peraltro, a prescindere dalla veste assunta dal soggetto che realizza gli interventi, le mere acquisizioni di beni e servizi sono da assoggettare a IVA con la loro aliquota propria, anche se gli stessi sono funzionali e strumentali all'espletamento delle prestazioni di servizi alle quali si applica il regime di non imponibilità IVA.

## **3. Risposta ad interpello n. 457 del 2021: IVA ordinaria per le lezioni dei liberi professionisti**

Secondo quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria, con la risposta ad interpello n. 457 del 2021, i corrispettivi percepiti da relatori indipendenti forniti di partita Iva, diversi dagli enti strumentali e dalle Saf (scuole di alta formazione), per l'attività di formazione svolta in base ad accordi di cooperazione, convenzione, collaborazione con Ordini territoriali aventi lo *status* di enti pubblici, si applica l'imposta in misura ordinaria.

Nel caso concreto sottoposto all'Agenzia, l'ente istante precisa che le attività formative, svolte dai singoli relatori, sono operate sotto la direzione, il controllo e la responsabilità degli Ordini territoriali, tenuti a garantire i contenuti delle attività formative stesse e il riscontro dell'effettiva partecipazione degli iscritti agli eventi formativi.

I corsi sono organizzati direttamente dagli Ordini territoriali, nei confronti dei quali il singolo relatore emetterà successivamente fattura per la prestazione professionale resa. L'istante ritiene, in base ai principi di carattere generale sull'esenzione IVA per le attività didattiche di formazione e aggiornamento professionale, che i corrispettivi percepiti dai singoli relatori siano esenti da IVA in

quanto eventi formativi svolti sotto la direzione e il controllo dell'Ordine, e come tali integranti il requisito del riconoscimento da parte della pubblica amministrazione, come richiesto dalle norme di esenzione

Tuttavia, l'Agenzia non è dello stesso parere, poiché, come precisato anche nella circolare n. 58/2001, le prestazioni effettuate da singoli relatori nei confronti dell'ente organizzatore del corso devono essere assoggettate a IVA nella misura ordinaria nel caso in cui i relatori siano dotati di partita IVA in quanto professionisti, per cui l'attività di docenza viene attratta nella sfera dell'attività professionale esercitata, oppure nel caso in cui i relatori, pur non essendo professionisti, svolgono l'attività di docenza in maniera abituale, in applicazione dell'articolo 5 del decreto IVA.

In particolare, l'esenzione di cui all'articolo 10, n. 20), si applica quando gli incaricati dell'esecuzione dei corsi provvedono all'effettuazione di operazioni che concretizzano, nella loro globalità, l'esecuzione di corsi di formazione, di aggiornamento o di riqualificazione resa da scuole, istituti o altri organismi e non anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli stessi (risoluzione n. 100/2005). L'esenzione non trova applicazione, in pratica, quando i soggetti incaricati provvedono all'effettuazione di singole prestazioni (risoluzione n. 430947/1991). Pertanto, le eventuali prestazioni rese all'Istituto da docenti esterni, dotati di partita IVA, devono essere assoggettate all'imposta nella misura ordinaria.

#### **4. Consulenza giuridica n. 10/2021: buoni multiuso ai fini IVA per i viaggi annullati per COVID**

L'Agenzia delle Entrate, con la consulenza giuridica n. 10/2021, ha esaminato il trattamento ai fini IVA conseguente all'emissione di voucher, da parte delle agenzie di viaggio, con riferimento a prestazioni non eseguite in ragione dell'emergenza sanitaria da COVID-19.

A tal fine, in particolare, è riportato l'art. 88-*bis*, comma 8, d.l. n. 18/2020, il quale aveva stabilito che, per la sospensione dei viaggi e delle iniziative di istruzione disposta in ragione dello stato di emergenza "si applica l'art. 1463 del codice civile nonché quanto previsto dall'articolo 41, comma 4, del codice di cui al decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79, in ordine al diritto di recesso del viaggiatore prima dell'inizio del pacchetto di viaggio. Il rimborso può essere effettuato dall'organizzatore anche mediante l'emissione di un voucher di pari importo in favore del proprio contraente, da utilizzare entro ventiquattro mesi dall'emissione".

In particolare, il citato art. 1463 c.c. è rubricato "impossibilità totale", e disciplina i casi di risoluzione del contratto per impossibilità sopravvenuta nell'esecuzione della prestazione, stabilendo che "nei contratti con prestazioni corrispettive, la parte liberata per la sopravvenuta impossibilità della prestazione dovuta non può chiedere la controprestazione, e deve restituire quella che abbia già ricevuta, secondo le norme relative alla ripetizione dell'indebito".

Secondo l'Amministrazione finanziaria, nel caso concreto sottoposto e ai fini IVA, il voucher emesso dalle agenzie di viaggio sembrerebbe riconducibile tra i buoni-corrispettivo multiuso, di cui all'art. 6-*quater*, d.P.R. n. 633/72; ciò in quanto, in riferimento agli stessi, non è nota la tipologia del servizio fruibile e, di riflesso, non è nota la disciplina IVA applicabile alla prestazione cui il buono dà diritto già al momento della sua emissione.

Pertanto, l'emissione del buono multiuso non determina l'anticipazione del momento impositivo IVA e, qualora sia stata emessa nota di variazione in diminuzione per la prestazione non eseguita (art. 26, d.P.R. n. 633/72), la fattura può essere riemessa al momento in cui il voucher in argomento è utilizzato.

### **ALTRE NOVITÀ**

#### **1. Risposta ad interpello n. 463 del 2021: precisazioni sui compensi del medico professionista per incarichi di co.co.co**

Con la risposta a interpello n. 463 l'Agenzia delle Entrate ha reso precisazioni in merito alla tipologia reddituale dei compensi percepiti in relazione ad incarichi di collaborazione coordinata e continuativa assunti per ricoprire il ruolo di medico durante l'emergenza da COVID-19; nello specifico, secondo quanto illustrato dall'Amministrazione finanziaria, tali compensi non rientrano tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui all'art. 50, comma 1 lett. c-*bis* del TUIR, quando il contratto è stipulato con un professionista del settore dotato di partita IVA.

Ciò in quanto, in tal caso, tali compensi sono attratti nell'ambito del reddito di lavoro autonomo professionale di cui all'art. 53, comma 1 TUIR. Come chiarito nella circ. n. 105/2001,

infatti, per valutare se operi o meno il principio di attrazione del reddito derivante dall'attività di collaborazione in quella di lavoro autonomo, occorre verificare se sussista o meno una "connessione" tra le due attività, ossia se per lo svolgimento delle prestazioni di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico-giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo.

Qualora, invece, il professionista applichi il regime forfetario di cui alla l. n. 190/2014, i compensi non sono soggetti a ritenuta d'acconto e, ove sia stata comunque operata, la ritenuta può essere recuperata in sede di dichiarazione dei redditi o chiesta a rimborso.

## **2. Provvedimento contributo a fondo perduto per la riduzione del canone di affitto**

Si segnala il provvedimento n. 180139 del 6 luglio 2021, con il quale l'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello di istanza, con le relative istruzioni per la compilazione, per il riconoscimento del contributo a fondo perduto per la riduzione dell'importo del canone di locazione. La trasmissione dell'istanza è effettuata mediante un servizio web messo a disposizione nell'area riservata del soggetto richiedente. L'invio della domanda può essere effettuato dal 6 luglio fino al 6 settembre 2021. Per ciascun locatore può essere presentata una sola istanza, anche in presenza di più contratti di locazione o di più rinegoziazioni per il medesimo contratto.

Si ricorda che tale sussidio è stato introdotto dall'articolo 9-*quater* del d.l. n. 137 del 2020, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176.

In particolare, il nuovo provvedimento definisce le modalità di presentazione dell'istanza, il suo contenuto informativo, i termini di presentazione e ogni altro

\*\*\*

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

**Studio ACTA - ENBIMS**