

Roma, Lì 5 agosto 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 TEMA DI TERZO SETTORE

- 1. Il 29 luglio scorso la Direzione Generale per il Terzo settore del Ministero del Lavoro ha adottato, con proprio decreto, delle modifiche agli allegati tecnici del d.m. 106/2020 che**

disciplina i procedimenti di iscrizione e le modalità di tenuta del Registro Unico Nazionale del Terzo settore.

Nell'occasione, sono state definite le modalità di identificazione ed accesso alla piattaforma telematica dedicata al Registro Unico. Alla stregua delle nuove disposizioni, gli utenti potranno accedere al portale telematico del Runts identificandosi, mediante Spid o Cie, sulla piattaforma unica dei servizi del ministero del Lavoro. Sono stati altresì aggiornati i modelli di iscrizione e di aggiornamento dei dati degli enti iscritti nel Registro Unico.

2. Introdotta, nel disegno di legge di conversione del Dl 77/2021, una previsione ad hoc volta ad assicurare l'autonomia patrimoniale dei rami ETS/Impresa sociale degli enti religiosi civilmente riconosciuti.

In tal senso, il Senato è intervenuto approvando, il 29 luglio, una modifica agli art. 4, co. 3 del Codice del Terzo settore ed all'art. 1, co. 3 del d.lgs. 112/2017 sulla disciplina dell'impresa sociale, prevedendo espressamente che per le obbligazioni contratte a seguito di attività rientranti nel Terzo settore, i rami degli enti religiosi risponderanno esclusivamente nei limiti del patrimonio destinato. Viene, inoltre, chiarito che anche ai rami degli enti religiosi sarà consentito svolgere attività diverse da quelle di interesse generale, purché nel rispetto dei limiti previsti per la generalità degli enti del Terzo settore.

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

1. Brevetti+, Marchi+ e Disegni+, 38 milioni per i nuovi bandi

Le Pmi potranno richiedere gli incentivi a partire da settembre. A partire da settembre le PMI potranno presentare le domande per richiedere gli incentivi previsti dalle misure Brevetti+, Marchi+ e Disegni+, per le quali sono state stanziare risorse complessive pari a 38 milioni di euro.

È quanto stabilito dal Ministero dello Sviluppo economico che ha emanato il decreto di programmazione delle risorse per l'anno 2021 e pubblicato i nuovi bandi, così come previsto dal Piano strategico sulla proprietà industriale per il triennio 2021-2023 approvato dal ministro Giorgetti lo scorso mese.

Si tratta di una linea di azione prevista anche nell'ambito del PNRR, che punta a favorire la brevettabilità delle innovazioni tecnologiche e la valorizzazione di marchi e disegni.

In particolare, i termini di presentazione delle domande sono i seguenti:

- dal 28 settembre per il bando Brevetti+, che dispone di 23 milioni di euro;
- dal 12 ottobre per il bando Disegni+, che dispone di 12 milioni di euro;
- dal 19 ottobre per il bando Marchi+, che dispone di 3 milioni di euro.

I nuovi bandi hanno recepito alcune novità relative ai requisiti di accesso, alle agevolazioni concedibili e alla procedura di presentazione delle domande.

2. EuroHPC: 17,7 milioni nel settore del calcolo ad alte prestazioni

Finanziamenti agevolati per progetti innovativi di imprese italiane.

Sono 17,7 milioni di euro le risorse che il Ministero dello Sviluppo economico mette a disposizione per finanziare progetti innovativi di imprese italiane nel campo del supercalcolo e dell'elaborazione dati attraverso microprocessori ad alto livello tecnologico.

La misura si rivolge alle imprese che sono già state selezionate nell'ambito delle due call emanate nel corso del 2020 dall'impresa comune EuroHPC (European High Performance Computing), che rappresenta un campo della strategia industriale dell'Unione europea.

EuroHPC è una iniziativa promossa congiuntamente dalla Ue, gli Stati membri e partner privati, che ha l'obiettivo di sviluppare un'infrastruttura di supercalcolo paneuropea e di sostenere la cooperazione nella ricerca scientifica avanzata, aumentare la competitività industriale e garantire, al contempo, l'autonomia tecnologica e digitale europea.

Per richiedere i finanziamenti agevolati le imprese coinvolte dovranno inviare al Ministero le domande e i progetti entro l'8 settembre 2021.

NOVITÀ IN MATERIA DI WELFARE E LAVORO DIPENDENTE

1. Circolare INPS n. 115 del 2021: prime indicazioni sullo sgravio contributivo inerente ai contratti di rioccupazione

L'INPS, con la circolare n. 115 del 2 agosto 2021, interviene, alla luce dell'autorizzazione rilasciata in data 28 giugno 2021 dalla Commissione Europea, a fornire le prime indicazioni riguardanti l'ambito di applicazione dell'esonero introdotto dall'art. 41, commi da 5 a 9, D.L. n. 73/2021 (decreto Sostegni bis) per il contratto di rioccupazione, disciplinato dal medesimo art. 41, commi da 1 a 4. Il procedimento di richiesta di ammissione all'esonero sarà reso disponibile all'inizio del mese di settembre 2021.

Come noto, il contratto di rioccupazione consiste in un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, stipulato in forma scritta ai fini della prova, diretto a incentivare l'inserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori in stato di disoccupazione nella fase di ripresa delle attività dopo l'emergenza epidemiologica Covid-19. Esso prevede, con il consenso del lavoratore, un progetto individuale di inserimento finalizzato a garantire l'adeguamento delle competenze professionali del lavoratore stesso al nuovo contesto lavorativo. Il progetto individuale di inserimento ha una durata di sei mesi. Al termine del periodo di inserimento le parti possono recedere dal contratto, con preavviso decorrente dal medesimo termine ma se, al termine del periodo di inserimento, nessuna delle parti recede dal contratto, il rapporto prosegue come ordinario rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

Possono accedere al beneficio i datori di lavoro privati, anche non imprenditori, con esclusione del settore agricolo e del lavoro domestico, che abbiano effettuato nuove assunzioni mediante il contratto di rioccupazione nel periodo compreso tra il primo luglio 2021 e il 31 ottobre 2021. Pertanto, qualora l'assunzione venga effettuata mediante il ricorso ad altre tipologie contrattuali, ancorché a tempo indeterminato, l'incentivo in oggetto non può trovare applicazione.

L'importo dell'esonero in esame è pari, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, al 100% dei complessivi contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, nel limite massimo di importo pari a 6.000 euro su base annua, da riparametrare e applicare su base mensile.

La soglia massima di esonero della contribuzione datoriale riferita al periodo di paga mensile è, pertanto, pari a 500 euro (€ 6.000/12) e, per rapporti di lavoro instaurati e risolti nel corso del mese, detta soglia va riproporzionata assumendo a riferimento la misura di 16,12 euro (€ 500/31) per ogni giorno di fruizione dell'esonero contributivo.

Il beneficio spetta per un periodo massimo di sei mesi a partire dalla data dell'evento incentivato e può essere sospeso esclusivamente nei casi di assenza obbligatoria dal lavoro per maternità, ivi comprese le ipotesi di interdizione anticipata dal lavoro.

Il diritto alla legittima fruizione della misura è subordinato alla sussistenza, alla data dell'assunzione, effettuata mediante contratto di rioccupazione, di determinate condizioni, costituite dalla circostanza che il lavoratore, alla data della nuova assunzione, si trovi in stato di disoccupazione ai sensi dell'art. 19, D.lgs n. 150 del 2015 e che il datore di lavoro non abbia proceduto, nei sei mesi precedenti l'assunzione, a licenziamenti individuali per giustificato motivo oggettivo, nella medesima unità produttiva.

È prevista la decadenza dal beneficio dell'esonero e la restituzione di quanto fruito per i datori di lavoro che procedono (i) al licenziamento del lavoratore per cui si beneficia dell'agevolazione durante o al termine del periodo di inserimento di cui all'art. 41, comma 3, del decreto Sostegni bis o (ii) al licenziamento collettivo o individuale per giustificato motivo oggettivo di un lavoratore impiegato nella medesima unità produttiva e inquadrato con lo stesso livello e categoria legale del lavoratore assunto con l'esonero in trattazione, nei sei mesi successivi all'assunzione agevolata.

L'INPS precisa, infine, che la revoca non ha effetti nei confronti degli altri datori di lavoro privati se il lavoratore, per il quale è stata già parzialmente fruita l'agevolazione, viene nuovamente assunto dal medesimo o da altro datore di lavoro con contratto di rioccupazione, per il nuovo rapporto si può fruire della medesima misura di esonero per i mesi residui spettanti.

2. Circolare INPS n. 113 del 2021: nuovo orientamento procedurale sulla classificazione dei datori di lavoro ai fini previdenziali

L'INPS, con la Circolare n. 311 del 28 luglio 2021, interviene in materia di classificazione dei datori di lavoro ai fini previdenziali, prendendo atto del nuovo indirizzo espresso dalla Corte di Cassazione con le sentenze n. 14257/2019 e n. 5541/2021. La Suprema Corte, negando la sussistenza di un contrasto idoneo ad imporre una rimessione della questione alle Sezioni Unite, ha ribadito principi di diritto precedentemente espressi.

In particolare, l'art. 3, comma 8, l. n. 335 del 1995 stabilisce che i provvedimenti di variazione della classificazione dei datori di lavoro producono effetti dal periodo di paga in corso alla data di notifica del provvedimento o della richiesta dell'interessato. La retroattività degli effetti della variazione si determina ogni volta che vi sia stato, nel momento iniziale dell'attività, un comportamento del datore positivo e volontario, quale l'inoltro di dichiarazioni inesatte, tale da determinare un inquadramento errato. La condotta omissiva intervenuta nel corso dell'attività del datore di lavoro trova una specifica sanzione nell'art. 2, comma 1, d.l. n. 352 del 1978, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 467 del 1978, che prevede l'obbligo dell'impresa di comunicare agli enti previdenziali le variazioni relative all'attività imprenditoriale svolta, il cui inadempimento non comporta alcuna conseguenza sotto il profilo della decorrenza della variazione di inquadramento.

La variazione di classificazione dei datori di lavoro, con il conseguente trasferimento nel settore economico corrispondente all'effettiva attività svolta, può avvenire con effetto retroattivo soltanto in caso di inesatte dichiarazioni del datore di lavoro rese al momento dell'iniziale inquadramento.

Pertanto, ai fini della variazione di classificazione dei datori di lavoro, i provvedimenti dell'Istituto successivi alla data del 24 maggio 2019, in ragione del consolidarsi del nuovo orientamento giurisprudenziale, dovranno basarsi sul presupposto che l'omessa comunicazione del datore di lavoro circa i mutamenti dell'attività svolta non potrà essere più equiparata all'inesatta dichiarazione (per cui non potrà più rilevare ai fini dell'adozione di un provvedimento di variazione di classificazione con efficacia retroattiva).

La retroattività degli effetti della variazione di classificazione, di cui all'art. 3, comma 8, l. n. 335 del 1995, verrà ad esistenza soltanto in caso di inesatte dichiarazioni del datore di lavoro rese, come sopra riportato, esclusivamente in fase di iniziale inquadramento.

NOVITÀ IN MATERIA DI IVA

1. **Risposta ad interpello n. 509 del 2021: IVA e *consignment stock***

Con la risposta ad interpello n. 509 del 26 luglio 2021, l'Amministrazione finanziaria si è pronunciata in merito al trattamento fiscale IVA in caso di importazione e contratto di *consignment stock*.

Sul punto, l'Agenzia ha richiamato l'articolo 67 del D.P.R. 633/1972, il quale individua le operazioni che costituiscono importazioni in relazione alle quali l'IVA - ai sensi del successivo articolo 70 - deve essere accertata, liquidata e riscossa dall'Agenzia delle dogane e dei Monopoli all'atto della immissione in libera pratica, per ciascuna operazione.

Stante l'articolo 56 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43 (T.U.L.D.), infatti, ogni operazione doganale deve essere preceduta da una dichiarazione in dogana, che può essere fatta da chiunque presenti in dogana la merce.

L'importazione si considera effettuata all'atto dell'accettazione della dichiarazione d'importazione da parte dell'autorità doganale che provvede a riscuotere anche la corrispondente imposta, con la conseguenza che il documento assume il valore di dichiarazione doganale e attesta l'avvenuto pagamento dei diritti dovuti o l'adempimento delle formalità richieste.

Quanto al debitore d'imposta (soggetto passivo dell'obbligazione doganale) è, invece, individuato dall'articolo 38 del T.U.L.D., il quale prevede che al pagamento dell'imposta doganale sono obbligati il proprietario della merce e, solidalmente, tutti coloro per conto dei quali la merce è stata importata od esportata.

Sul punto, l'articolo 77 del Regolamento (UE) n. 952 del 2013 precisa che il debitore è il dichiarante. In caso di rappresentanza indiretta, è debitrice anche la persona per conto della quale è fatta la dichiarazione in dogana. Allo stesso modo stabilisce l'articolo 201 della direttiva 2006/112/CE ("Direttiva IVA"), il quale prevede che l'importazione l'IVA è dovuta dalla o dalle persone designate o riconosciute come debtrici dallo Stato membro d'importazione. Per individuare il soggetto obbligato, le disposizioni unionali non fanno dunque riferimento né all'importatore né al proprietario della merce ma al dichiarante in dogana, ossia al proprietario della merce o al soggetto tramite il quale si effettua l'importazione.

L'IVA assolta sulle importazioni rileva se e nella misura in cui la stessa rappresenti una spesa relativa alle predette importazioni in grado di influenzare il prezzo delle complessive operazioni poste in essere dal soggetto passivo nell'esercizio della propria attività d'impresa. Sulla scorta di tali principi, la giurisprudenza unionale ha escluso la detrazione dell'IVA all'importazione gravante sul trasportatore che non è né l'importatore né il proprietario delle merci: tale soggetto si è limitato a assicurare il

trasporto e il trattamento doganale nell'ambito della sua attività di trasporto merci. Il valore delle merci trasportate quindi non concorre alla formazione del corrispettivo del trasportatore per la sua prestazione di trasporto merci.

Ai fini della detrazione è, invece, necessario che il soggetto che provvede al pagamento dell'IVA in dogana sia anche colui che utilizza i beni importati nell'esercizio dell'attività propria così da realizzare il "nesso diretto ed immediato" tra operazioni attive, e operazioni passive, inerenti all'attività d'impresa.

Ne consegue che non può detrarsi l'IVA assolta in dogana il soggetto che paga questa imposta per conto di un altro soggetto (ad esempio, il rappresentante in dogana) in quanto i beni non formano l'oggetto della propria attività o comunque non sono inerenti ad essa.

Con il contratto di *consignment stock* i beni di proprietà del fornitore (in genere materie prime o semilavorati) sono trasferiti presso un deposito del cliente. Quest'ultimo, con esclusiva d'acquisto, ha la facoltà, in base alle sue esigenze, di effettuare prelievi in qualsiasi momento, fermo restando i limiti temporali, specificati contrattualmente.

Il differimento del momento in cui si realizza l'effetto traslativo della proprietà non influenza l'esigibilità dell'imposta relativa all'operazione. L'IVA è comunque accertata, liquidata e riscossa in dogana al momento dell'immissione in libera pratica, anche se l'acquirente italiano non è proprietario della merce. Il cessionario italiano può quindi immediatamente detrarre l'IVA dallo stesso assolta in dogana a condizione che i beni presentino un nesso immediato e diretto con la sua attività e la dichiarazione doganale venga annotata sul registro degli acquisti.

Quindi nonostante non si è ancora verificato il passaggio di proprietà al soggetto passivo italiano, perché "sospeso", gli spetta comunque il diritto alla detrazione, previa annotazione della dichiarazione doganale nel registro IVA acquisti.

2. Risposta ad interpello n. 510 del 2021: diritto di detrazione e rivalsa IVA

L'Amministrazione finanziaria, con la risposta in esame, ha fornito alcuni chiarimenti circa la definizione agevolata controversia IVA, diritto di rivalsa del cedente e diritto a detrazione del cessionario della maggiore IVA.

A tal riguardo, si è richiamato l'articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA secondo cui il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. Al configurarsi di tale ipotesi, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione».

L'ultimo comma dell'articolo 60 mira a ripristinare la neutralità garantita dal meccanismo della rivalsa – esercitabile dal fornitore soggetto passivo a condizione che il medesimo abbia definitivamente corrisposto le somme dovute all'erario a titolo di imposta, interessi e sanzioni – e dal diritto di detrazione – esercitabile dal cliente soggetto passivo a condizione che il medesimo abbia corrisposto quanto addebitatogli a titolo di rivalsa –, consentendo il normale funzionamento dell'imposta, la quale deve, per sua natura, colpire i consumatori finali e non gli operatori economici.

Al di là del dettato della norma sopra richiamata, che fa riferimento alla maggiore imposta emergente da "avvisi di accertamento o rettifica", la prassi è da sempre orientata in favore di una lettura non restrittiva della medesima.

Infatti, con le risposte ad interpello n. 128 e n. 129, del 2019 sono state estese anche alla definizione agevolata delle controversie di cui all'articolo 6 del decreto-legge n. 119 del 2018, le conclusioni raggiunte dalla circolare n. 23/E del 25 settembre 2017, con la quale era stato consentito al cedente o prestatore, che avesse aderito validamente alla definizione agevolata delle controversie tributarie di cui all'articolo 11 del D.l. 24 aprile 2017, n. 50 di avvalersi della disposizione di cui all'articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA.

Tuttavia, avendo poi il contribuente deciso di appellare la sentenza di rigetto emessa dalla commissione di primo grado, prima di accedere alla definizione di cui all'articolo 6 del decreto-legge n. 119 del 2018, la definitività dell'atto si determina con il passaggio in giudicato della sentenza che ha dichiarato l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere (per effetto della menzionata definizione agevolata), e non anche alla scadenza del termine entro cui può essere notificato il diniego della definizione, con riferimento ai pagamenti eseguiti prima di tale data, e dalla data di ciascun versamento, con riguardo alle rate pagate successivamente.

Ne consegue che è condivisibile che il soggetto legittimato ad esercitare la rivalsa, ai sensi dell'articolo 60, ultimo comma del decreto IVA, sia la società, sede secondaria della casa madre tedesca, mediante la propria partita IVA italiana. È la società, infatti, la destinataria dell'avviso di accertamento emesso dal Centro operativo di Pescara, ed il soggetto che ha provveduto alla definizione agevolata della controversia, non rilevando, ai fini dell'applicazione del citato articolo 60, la circostanza che, per effetto di una riorganizzazione, l'attività oggi esercitata sia sostanzialmente diversa da quella esercitata nell'anno di accertamento.

Con riferimento poi all'individuazione del soggetto nei confronti del quale occorre emettere la nota di debito e le modalità di recupero della maggiore IVA addebitata in via di rivalsa da parte dello stesso, si osserva che nel sistema dell'IVA vige, a garanzia della neutralità dell'imposta, il principio di alternatività delle forme di utilizzazione del credito IVA, in base al quale il contribuente può portare in detrazione l'imposta corrisposta in rivalsa sulle operazioni passive da quella dovuta sulle operazioni attive, oppure, al verificarsi di determinati presupposti, domandarne il rimborso.

Tale principio – in base ad un'interpretazione logico-sistematica dell'ultimo comma dell'articolo 60, del decreto IVA, che supera il mero dato letterale della norma e tiene conto della *ratio legis*, ovvero salvaguardia della neutralità dell'imposta, deve riconoscersi anche con riferimento al cessionario/committente non residente UE o extra UE.

In altri termini, per il recupero dell'imposta addebitata in via di rivalsa, il cessionario/committente non residente non è obbligato a ricorrere all'istituto dell'identificazione diretta o a nominare un rappresentante fiscale. Si ritiene, dunque, condivisibile che la nota di variazione in aumento sia emessa nei confronti della partita IVA della cessionaria, destinataria della fattura originaria, che, non potendo esercitare la detrazione dell'imposta - non avendo una posizione IVA in Italia – potrà recuperare l'IVA assolta in rivalsa mediante richiesta di rimborso ai sensi dell'art. 38-*bis*2 del decreto IVA, essendo un soggetto stabilito in un altro Stato membro della Comunità.

Resta, comunque, valida, la soluzione alternativa, ossia che la cessionaria può acquisire una partita IVA italiana, mediante la nomina di un rappresentante fiscale, ovvero l'identificazione diretta, a cui può far intestare la nota di variazione emessa dall'istante al fine di recuperare in detrazione l'imposta pagata in rivalsa, ovvero chiederla a rimborso in dichiarazione annuale, ai sensi dell'articolo 38-*bis* del decreto IVA.

3. Risposta ad interpello n. 512 del 2021: Voucher

Un'altra risposta in merito alla disciplina dell'IVA dei voucher, pubblicata dalla Agenzia delle Entrate e numerata n. 512 del 27 luglio 2021.

Si richiama, sul punto, l'art. 6-*ter* del Decreto IVA, secondo cui il buono-corrispettivo è monouso se al momento della sua emissione è nota la disciplina applicabile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono corrispettivo dà diritto.

In tal caso, ogni trasferimento di un buono-corrispettivo monouso precedente alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto costituisce effettuazione di detta cessione o prestazione.

Per l'articolo 6-*quater* del Decreto IVA, invece, il buono-corrispettivo è invece multiuso se al momento della sua emissione non è nota la disciplina applicabile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto.

In tal caso, ogni trasferimento di un buono-corrispettivo multiuso precedente alla accettazione dello stesso come corrispettivo o parziale corrispettivo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto non costituisce effettuazione di detta cessione o prestazione.

Ciò che assume rilevanza è la certezza o meno, già al momento dell'emissione del buono-corrispettivo, del trattamento ai fini dell'IVA attribuibile alla corrispondente cessione di beni o prestazione di servizi, da intendersi come certezza circa la territorialità dell'operazione e la natura, qualità, quantità nonché l'IVA applicabile ai beni e servizi formanti oggetto della stessa.

Per i buoni multiuso, l'IVA sarà esigibile quando i beni o i servizi cui il buono si riferisce sono ceduti o prestati, mentre qualsiasi trasferimento precedente non sarà soggetto all'imposta.

Stante l'articolo 13, comma 5-*bis*, del Decreto IVA, inoltre, in caso di voucher multiuso, la base imponibile dell'operazione soggetta ad imposta è costituita dal corrispettivo dovuto per il buono corrispettivo o, in assenza di informazioni su detto corrispettivo, dal valore monetario del buono corrispettivo multiuso al netto dell'imposta sul valore aggiunto relativa ai beni ceduti o ai servizi prestati. Se il buono corrispettivo multiuso è usato solo parzialmente, la base imponibile è pari alla corrispondente parte di corrispettivo o di valore monetario del buono corrispettivo.

Nel caso di voucher multiuso quindi le prestazioni di servizi devono considerarsi effettuate, ai fini IVA nel momento in cui il dipendente acquista gli stessi, ossia quando ne effettua il pagamento mediante il voucher.

Solo in questo momento sono noti tutti gli elementi necessari a individuare il corretto trattamento IVA dell'operazione sottostante e che consentono alla Società di documentare fiscalmente l'operazione tramite emissione della fattura (elettronica).

4. Risposta ad interpello n. 523 del 2021: Voucher

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 523 del 29 luglio 2021 in tema di disciplina dell'IVA dei voucher del borsellino elettronico.

La disciplina sui voucher è stata recepita in Italia con il decreto legislativo 28 novembre 2018, n. 141 (c.d. "Decreto voucher"), che ha modificato il Decreto IVA.

Ai sensi dell'articolo 6-bis del Decreto IVA il buono-corrispettivo è uno strumento che contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi e che indica, sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione, i beni o i servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo ad esso relative.

Elementi essenziali di un buono corrispettivo, quindi, sono:

- i) l'obbligo di essere accettato dal potenziale fornitore come corrispettivo o parziale corrispettivo di una cessione di beni o di una prestazione di servizi;
- ii) l'indicazione dei beni/servizi che consente di acquistare o, in alternativa, l'identità dei potenziali fornitori.

Tali caratteristiche consentono di distinguere i buoni-corrispettivo da tutti gli altri documenti o strumenti. In particolare, sono espressamente esclusi dalla disciplina dei voucher gli strumenti di pagamento, i titoli di trasporto, i biglietti di ingresso a cinema e musei, i francobolli e simili; nonché i buoni sconto, i quali non danno diritto a ricevere detti beni o servizi.

La normativa individua, inoltre, due tipologie di buono-corrispettivo, ossia il voucher monouso e quello multiuso.

In base all'articolo 6-ter del Decreto IVA, il buono-corrispettivo è monouso se al momento della sua emissione è nota la disciplina applicabile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono corrispettivo dà diritto.

In tal caso ogni trasferimento di un buono-corrispettivo monouso precedente alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto costituisce effettuazione di detta cessione o prestazione.

Per l'articolo 6-quater del Decreto IVA, il buono-corrispettivo è invece multiuso se al momento della sua emissione non è nota la disciplina applicabile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto.

In tal caso ogni trasferimento di un buono-corrispettivo multiuso precedente alla accettazione dello stesso come corrispettivo o parziale corrispettivo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto non costituisce effettuazione di detta cessione o prestazione.

Al fine della distinzione, dunque, ciò che assume rilevanza è la certezza o meno, già al momento dell'emissione del buono-corrispettivo, del trattamento ai fini dell'IVA attribuibile alla corrispondente cessione di beni o prestazione di servizi, da intendersi come certezza circa la territorialità dell'operazione e la natura, qualità, quantità nonché l'IVA applicabile ai beni e servizi formanti oggetto della stessa.

Per i buoni multiuso, l'IVA sarà esigibile quando i beni o i servizi cui il buono si riferisce sono ceduti o prestati, mentre qualsiasi trasferimento precedente non sarà soggetto all'imposta.

Nel caso di voucher multiuso quindi le prestazioni di servizi devono considerarsi effettuate, ai fini IVA nel momento in cui il cliente acquista gli stessi, ossia quando ne effettua il pagamento mediante il voucher/borsellino elettronico.

Solo in questo momento sono noti tutti gli elementi necessari a individuare il corretto trattamento IVA dell'operazione sottostante e che consentono alla Società di documentare fiscalmente l'operazione tramite emissione della fattura (elettronica).

La ricarica del borsellino elettronico costituisce invece una mera movimentazione di denaro, esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.

ALTRE NOVITÀ

1. Risposte ad interpello da 513 a 517 del 2021: Super-bonus

Con una nuova tranches di risposte, pubblicate ieri 27 luglio sul proprio sito, l’Agenzia delle entrate fornisce ulteriori precisazioni sulle condizioni necessarie per accedere alla maxi agevolazione del 110 per cento (articolo 119, Dl “Rilancio”. Tra queste, con la 513 e la 517 torna, tra l’altro, sulla mancanza di redditi imponibili nei casi di un residente estero e di una cooperativa sociale di produzione e lavoro.

In particolare, con la risposta n. 513 del 2021, l’Amministrazione sfuma le perplessità di un residente all’estero, il quale intende effettuare su un immobile di proprietà sua e di sua moglie un intervento di demolizione e ricostruzione con ampliamento dello stesso, il quale comporterà la realizzazione di due unità immobiliari abitative, con miglioramenti energetici e sismici rispetto al fabbricato originario, in merito alle modalità di fruizione dell’agevolazione e ai limiti di spesa per ciascun intervento programmato.

Sul punto, in considerazione della particolare posizione del contribuente, il quale non risulta fiscalmente residente ma proprietario di un immobile in Italia, si riconosce la possibilità di accedere al Super-bonus. Ciò optando, in luogo della detrazione diretta, per le altre modalità di fruizione previste dall’articolo 121 del Dl “Rilancio”.

In sostanza, l’amministrazione conferma quanto già precisato in altre risposte, e cioè che possono beneficiare dell’agevolazione “le persone fisiche, al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni”, siano esse residenti o non residenti in Italia a condizione che sostengano le spese per l’esecuzione degli interventi agevolati e che possiedano redditi imponibili (nel caso in esame è sufficiente la sola titolarità del reddito fondiario). In assenza di imposta lorda sulla quale operare la detrazione fiscale del 110% il non residente può, quindi, optare per la cessione della detrazione sotto forma di credito d’imposta o per lo sconto in fattura.

Nel dettaglio, inoltre, specifica che, nell’ipotesi di demolizione e ricostruzione con ampliamento, il Super-bonus spetta per gli interventi antisismici realizzati sull’edificio demolito, mentre per i lavori di riqualificazione energetica spetta soltanto in relazione alle spese sostenute per l’edificio risultante dalla ricostruzione dell’edificio demolito, escluse quelle sostenute per la parte eccedente il volume ante lavori.

E ancora, che i limiti di spesa massimi ammessi per gli interventi che l’istante intende realizzare per la ricostruzione dell’edificio unifamiliare demolito sono:

- 96mila euro per quelli finalizzati alla riduzione del rischio sismico (articolo 16, comma 1-bis, Dl n. 63/2013);
- 30mila euro per la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale (articolo 119, comma 1, lettera c) del decreto “Rilancio”);
- 4.545 euro per la sostituzione di finestre comprensive di infissi (articolo 1, comma 345, legge n. 296/2006);
- 48mila euro per l’installazione di pannelli fotovoltaici o di sistemi di accumulo (articolo 119, commi 5 e 6, Dl “Rilancio”);

Anche con la risposta n. 517 del 2021, l’Agenzia si è espressa sulla necessità di possedere redditi imponibili per beneficiare del Super-bonus, questa volta esaminando il caso di una cooperativa sociale di produzione di lavoro (Onlus di diritto – articolo 10, comma 8, Dlgs n. 460/1997) esente dall’IRES, in quanto l’ammontare delle retribuzioni corrisposte ai soci, che prestano la loro opera con carattere di continuità, non è inferiore al cinquanta per cento dell’ammontare complessivo di tutti gli altri costi (articolo 11, D.P.R. n. 601/1973). In tale ipotesi l’agevolazione non spetterebbe, stante la mancanza di reddito imponibile, né sarebbe possibile esercitare l’opzione per le altre modalità di fruizione.

Tuttavia, considerato che la cooperativa istante dichiara di percepire anche dei redditi di capitale assoggettati a ritenuta a titolo di imposta sulla base della disciplina applicabile alle società cooperative, quali soggetti esenti da IRES (articoli 10 e 11, D.P.R. n. 601/1973), l’Agenzia osserva che la stessa, potrà fruire del beneficio e, in mancanza di una imposta lorda sulla quale operare la detrazione del 110%, potrà optare per la fruizione del Super-bonus in una delle modalità alternative previste dall’articolo 121 del decreto “Rilancio”.

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

Studio ACTA - ENBIMS