



Roma, Li 13 ottobre 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. Risposta ad interpello n. 632/2021: chiarimenti in merito al regime IVA dei contributi versati per sostenere petizioni tramite una piattaforma online.**

Con la risposta in oggetto, l'Agenzia delle Entrate affronta la questione relativa alla rilevanza ai fini IVA del contributo versato a favore di una piattaforma online. Nel caso sottoposto all'attenzione, infatti, l'istante, una società di benefit che svolge attività di raccolta firme, ha richiesto chiarimenti in merito al corretto regime IVA applicabile ai contributi versati dai soggetti che decidono di iscriversi alla piattaforma online attraverso il c.d. programma di sottoscrizione.

Una modalità di accesso alla piattaforma che consente il finanziamento delle attività della stessa senza porre precisi obblighi in capo a quest'ultima.

L'Agenzia dell'Entrate, basandosi su una precedente prassi (in particolare la Circolare 34/E del 2013), ha chiarito che il contributo assume rilevanza ai fini IVA se erogato in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive, tale per cui i contributi in oggetto devono considerarsi esclusi dal campo di applicazione di tale imposta, mancando il requisito della controprestazione.

2. DPCM su definizione di criteri e termini per la fruizione dei contributi a Fondo perduto per gli enti sportivi

Con il DPCM in questione vengono fissati i criteri per fruire del contributo a fondo perduto previsto dall'art. 14 bis del D.L. 41/2021.

Per l'ammissione al beneficio le associazioni e le società sportive dilettantistiche (ASD e SSD) devono risultare iscritte alla data del 23 maggio 2021 nel Registro CONI o Comitato italiano paraolimpico ed essere affiliate a un organismo riconosciuto dal CONI. Nel caso in cui l'ASD o SSD abbia già fruito di altri contributi a fondo perduto, invece, scatta l'esclusione dal beneficio in esame,

3. Risposta ad interpello n. 649/2021: chiarimenti sul corretto regime fiscale da applicare ai redditi da capitale da fonte estera relativi a titoli atipici detenuti da un ente non commerciale

Nel caso di specie, è stata sottoposta all'esame dell'Agenzia delle Entrate la questione relativa al regime fiscale applicabile agli indennizzi relativi a titoli atipici detenuti da un ente non commerciale.

In particolare, il quesito sollevato dall'istante riguardava la possibilità di assoggettare tali indennizzi ad aliquota ordinaria Ires al 24% come previsto dall'articolo 18 del Tuir.

L'Agenzia ha precisato che, essendo tali indennizzi qualificabili quali proventi sostitutivi dei redditi di capitale, l'istante potrà scegliere se applicare l'imposizione ordinaria IRES in luogo dell'imposta sostitutiva del 26 per cento.

4. Linee guida per l'individuazione delle modalità di coinvolgimento dei lavoratori, utenti e stakeholder nelle imprese sociali.

Con il decreto ministeriale, pubblicato in G.U. lo scorso 4 ottobre, vengono fissate le forme di coinvolgimento dei lavoratori, utenti e stakeholder, nell'impresa sociale. Tali modalità, quali meccanismi di informazione, consultazione o partecipazione contenute nei relativi statuti, devono essere idonee ad influenzare determinate decisioni imprenditoriali.

Al riguardo, i meccanismi di informazione, a cadenza annuale, devono mettere a disposizione dei soggetti interessati le notizie, rese dall'impresa sociale, affinché gli stessi possano formulare pareri non vincolanti all'organo amministrativo.

Ancora, le modalità di consultazione e partecipazione si esplicano attraverso il riconoscimento ai soggetti di cui sopra della facoltà di esprimere pareri su una determinata materia, nonché la nomina di un rappresentante all'interno dell'organo assembleare o direttivo. L'organo di controllo provvederà al monitoraggio di dette modalità.

5. Risposta ad interpello n. 678/2021: corretto trattamento degli strumenti finanziari detenuti all'estero da un ente di previdenza obbligatoria

Con la risposta in commento, l'Amministrazione finanziaria esamina il tema concernente il corretto trattamento Ivafe per le attività finanziarie detenute all'estero da parte di un ente non commerciale.

Nel caso *de quo*, l'istante chiedeva di poter beneficiare del regime di esclusione previsto a livello domestico ai fini dell'imposta di bollo, in relazione alle comunicazioni sui prodotti finanziari detenuti all'estero, per le quali assume rilevanza, invece, l'Ivafe, che grava anche sugli enti non commerciali a partire dal 2020.

A parere dell'Agenzia delle Entrate, essendo le norme di esenzione eccezionali, tale per cui insuscettibili di interpretazione analogica *ex art. 14 prel.Cc.*, non è possibile ritenere che l'istante sia esentata dall'applicazione dell'IVAFE in relazione a detti prodotti finanziari esteri.

6. Corte di Appello di Roma, sentenze nn. 1820/2020 e 3209/2021: inquadramento dei volontari nel contesto associativo e della possibile riqualificazione del rapporto in quello di lavoro subordinato.

La Corte di Appello di Roma con le due sentenze in oggetto fissa in maniera ben precisa i criteri utili a distinguere le ipotesi in cui dietro la figura del volontario si nasconde quella del lavoratore: gratuità e spontaneità. Elementi questi che, come previsto dalla Riforma del Terzo settore, devono contraddistinguere la figura del volontario rispetto a quella del lavoratore.

Più nello specifico, la sentenza n. 3209/2021 muovendo dall'analisi delle modalità con cui l'attività viene svolta, si sofferma ad individuare i possibili elementi da cui si può desumere la natura subordinata del rapporto intercorrente tra il "presunto volontario" e l'ente non profit.

In particolare, l'esclusivo apporto del «presunto volontario» nel complessivo svolgimento dell'attività istituzionale senza alcuna turnazione, così come il rimborso spese forfettario, propendono per non qualificare l'attività resa come volontariato quanto piuttosto quale lavoro subordinato in quanto come previsto dal Codice del Terzo settore e dalla previgente normativa (art.2 l. n. 266/1991) l'attività di volontariato deve essere intesa come quella prestata in modo personale, spontaneo e gratuito

Elemento questo da valutare ai fini del *discrimen* tra lavoro subordinato e volontario.

NOVITÀ IN MATERIA DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO

1. L'ex amministratore non risponde dei debiti fiscali di una S.r.l. estinta: Cass. n. 25530 del 2021

La Corte di Cassazione, con l'Ordinanza del 21 settembre, ha escluso la responsabilità diretta dell'ex amministratore per le obbligazioni tributarie di una società estinta. Infatti, la responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci di società in liquidazione, per l'ipotesi di mancato pagamento delle imposte sul reddito delle persone giuridiche (art. 36 D.P.R. n. 602 del 1973) è responsabilità per obbligazione propria *ex lege* avente natura civilistica e non tributaria, fondata sulla violazione degli articoli 1176 e 1218 c.c. non ponendo detta norma alcuna coobbligazione di debiti tributari a carico di tali soggetti.

2. Legittima la detrazione dell'IVA versata in un'operazione giudicata inesistente. Non c'è rischio di una perdita di gettito per l'erario: Cass. n. 26515/2021

I giudici di legittimità, con la sentenza del 30 settembre, riconoscono il diritto alla detrazione dell'IVA, anche relativamente ad una operazione giudicata inesistente se il cedente ha provveduto a versare integralmente l'imposta esposta nella relativa fattura.

L'art. 21 del Decreto IVA prevede che se viene emessa fattura per operazioni inesistenti l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato. La Cassazione afferma che tale disposizione non si pone in contrasto con il principio di neutralità dell'IVA dal momento che imponendo l'obbligo di versamento anche per l'ipotesi di fattura per operazione inesistente, è escluso il rischio di perdita di gettito fiscale per l'erario.

3. Il ravvedimento parziale si applica in modo retroattivo: Cass. n. 26523/2021

La Corte di Cassazione, nella sentenza del 30 settembre, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, afferma che, per effetto dell'art. 13-bis del D.lgs. n. 472 del 1997, il ravvedimento operoso è ammissibile anche in caso di versamento frazionato dell'imposta dovuta, potendosi perfezionare in relazione anche ad una sola parte dell'imposta dovuta o in relazione a versamenti tardivi effettuati con scadenze differenti, sempre che siano stati corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla parte o alle singole frazioni del debito d'imposta tardivamente versato.

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

1. Decreto MISE per credito d'imposta settore tessile, moda e accessori

Si segnala la pubblicazione in Gazzetta ufficiale del decreto del ministro Giancarlo Giorgetti con l'elenco dei Codici Ateco delle imprese che hanno diritto a un credito d'imposta del 30% in favore del settore del tessile e della moda, della produzione calzaturiera e della pelletteria, al fine di contenere gli effetti negativi delle rimanenze dei prodotti in magazzino, aumentate a causa dell'emergenza Covid.

Per l'incentivo sono messi a disposizione 245 milioni di euro: 95 milioni per il 2021 e 150 milioni per il 2022.

Il credito d'imposta diventerà operativo con un prossimo provvedimento dell'Agenzia delle entrate che definirà i termini e le modalità per usufruire dell'agevolazione.

2. Decreto “Fondo Impresa Donna” in attuazione del PNRR

Il Ministro **Giorgetti** ha firmato il decreto interministeriale che rende operativo il **Fondo Impresa Donna** avente l'obiettivo di rafforzare gli investimenti e i servizi a sostegno dell'**imprenditorialità femminile**.

Il Fondo Impresa Donna è istituito con un **finanziamento** iniziale di 40 milioni di euro, ai quali si aggiungeranno le risorse PNRR, 400 milioni, destinate all'imprenditoria femminile. Il progetto costituisce un intervento cardine inserito tra le linee di intervento del Ministero dello sviluppo economico nel PNRR nell'ambito della missione “Inclusione e coesione”.

Con l'attuazione della misura a sostegno dell'imprenditoria femminile, il Ministero raggiunge un altro obiettivo del **PNRR** nei tempi stabiliti dal cronoprogramma, come già avvenuto per i bandi IPCEI sui progetti strategici altamente tecnologici nei settori delle batterie e dei semiconduttori, mentre è già stata avviata la riforma della proprietà industriale.

Il decreto interministeriale è stato firmato anche dal Ministro dell'economia e delle finanze e dal Ministro per le pari opportunità e la famiglia. Sarà quindi inviato alla Corte dei Conti per la registrazione.

3. Bando “Brevetti+”, al via le domande

Si segnala che, a partire dal 28 settembre, le piccole e medie imprese possono presentare domanda per richiedere gli incentivi previsti dal bando Brevetti+.

La misura sostiene, con risorse pari a 23 milioni di euro, l'acquisto di servizi specialistici relativi a:

- industrializzazione e ingegnerizzazione
- organizzazione e sviluppo
- trasferimento tecnologico.

È prevista la concessione di un'agevolazione in conto capitale, nel rispetto della regola del de minimis, del valore massimo di 140 mila euro.

I prossimi 12 e 19 ottobre apriranno invece i termini per la presentazione delle domande per richiedere rispettivamente gli incentivi previsti dalle misure Disegni+ e Marchi+.

NOVITÀ IN MATERIA DI WELFARE E LAVORO DIPENDENTE

1. Convertito in Legge il D.L. 6 agosto 2021, n. 111 (Decreto Green Pass)

È stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 1° ottobre 2021 la L. n. 133 del 24 settembre 2021, di “Conversione in legge, con modificazioni, del Decreto Legge 6 agosto 2021, n. 111, recante misure urgenti per l'esercizio in sicurezza delle attività scolastiche, universitarie, sociali e in materia di trasporti”.

In sede di conversione del D.L. n. 111/2021 (cd. Decreto Green Pass), sono state prorogate alcune tutele in favore dei lavoratori fragili. In particolare, la legge di conversione ha introdotto l'art. 2-ter, il quale ha prorogato al 31 dicembre 2021 quanto previsto dall'art. 26, commi 2 e 2-bis, D.L. n. 18/2020, convertito in legge n. 27/2020.

In particolare, il comma 2 prevede che il periodo trascorso in quarantena con sorveglianza attiva o in permanenza domiciliare fiduciaria con sorveglianza attiva è equiparato a malattia ai fini del trattamento economico e non è computabile ai fini del periodo di comporto. Il comma 2-bis, invece, prevede che i lavoratori fragili svolgono di norma la prestazione lavorativa in modalità agile, anche attraverso l'adibizione a diversa mansione ricompresa nella medesima categoria o area di inquadramento, come definite dai contratti collettivi vigenti, o lo svolgimento di specifiche attività di formazione professionale anche da remoto.

2. Decreto Ministeriale 7 settembre 2021: impresa sociale e modalità di coinvolgimento dei lavoratori

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 4 ottobre 2021 il D.M. del 7 settembre 2021 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, in cui si delineano le modalità di coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti direttamente interessati alle attività delle imprese sociali.

Il coinvolgimento è da intendersi come il meccanismo di consultazione e partecipazione mediante il quale i lavoratori e gli altri soggetti siano in grado di esercitare un'influenza sulle decisioni dell'impresa sociale, sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni e servizi prodotti.

Le informazioni utili a tale coinvolgimento devono essere rese disponibili, oltre che presso la sede legale dell'impresa, anche attraverso strumenti telematici e informatici idonei ad assicurare un accesso facile. Le rappresentanze dei lavoratori riceveranno specifiche informazioni relativamente alle condizioni di lavoro, al welfare aziendale, alla qualità della vita in azienda, ai programmi e alle iniziative per garantire il superamento delle disuguaglianze di genere e la conciliazione dei tempi di vita e di lavoro, il miglioramento e il benessere organizzativo.

Nel caso in cui sia appropriata l'acquisizione di un numero più ampio di pareri o valutazioni su specifiche tematiche, come nel caso della qualità dei prodotti o dei servizi erogati, la consultazione può prevedere il ricorso a modalità più estese, ad esempio con cadenza annuale, come quelle telematiche. I risultati sono condivisi con le rappresentanze delle categorie consultate anche al fine di acquisire proposte da sottoporre alla valutazione dell'impresa.

È fatto salvo l'accertamento di eventuali violazioni degli obblighi di informazione, di consultazione e di coinvolgimento di cui alle linee guida del D.M. da parte degli organi competenti dell'impresa sociale, nel corso dell'attività di vigilanza effettuata dagli Ispettorati territoriali del lavoro e dalle altre amministrazioni pubbliche competenti.

3. Avviso Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali: sgravio contributivo ex lege n.608/96 - Anno 2021

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha pubblicato, il 6 ottobre 2021, sul proprio portale istituzionale, un avviso riguardante le riduzioni contributive spettanti in relazione ai contratti di solidarietà di tipo A, stipulati dalle imprese private ai sensi degli artt. 1 e 2, D.L. n. 726/1984, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 863/1984 e ss.mm.ii. In particolare, la misura è applicabile per i lavoratori interessati da una riduzione dell'orario di lavoro in misura superiore al 20%, in relazione ai quali l'impresa può chiedere la riduzione del 35% della contribuzione a carico del datore di lavoro.

Per l'anno 2021 destinatarie della riduzione contributiva al 35% sono le imprese che al 30 novembre 2021 abbiano stipulato un contratto di solidarietà e le imprese che abbiano avuto un contratto di solidarietà in corso nel secondo semestre dell'anno precedente.

Lo sgravio è riconosciuto per la durata del contratto di solidarietà e, comunque, per un periodo non superiore a ventiquattro mesi nel quinquennio mobile, sulla contribuzione a carico del datore di lavoro, dovuta sulle retribuzioni corrisposte ai lavoratori interessati alla contrazione dell'orario di lavoro in misura superiore al 20%.

Per l'anno 2021, a partire dal 30 novembre e fino al 10 dicembre 2021 decorre il termine per l'inoltro delle domande di riduzione contributiva per l'anno 2021 attraverso l'applicativo web "sgravicdsonline". L'applicativo è operativo dal 2 novembre al 10 dicembre di ogni anno, per consentire la precompilazione delle istanze.

L'accesso all'applicativo web è ammesso esclusivamente con le credenziali SPID o CIE (carta d'identità elettronica) e il pagamento dell'imposta di bollo, a partire dall'annualità 2021, è consentito solo mediante il sistema "pagoPA", utilizzando l'apposita funzione integrata all'interno dell'applicativo medesimo.

Il Ministero puntualizza, inoltre, che l'applicativo web "sgravicdsonline" non consente l'invio dell'istanza nel termine perentorio dal 30 novembre al 10 dicembre 2021 in caso di omesso pagamento dell'imposta di bollo con il sistema "pagoPA".

4. Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali: firmato il decreto di riparto del Fondo Nazionale per le Politiche Sociali

Il Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, Andrea Orlando, ha firmato, il 6 ottobre 2021, il decreto concernente il riparto del Fondo Nazionale per le Politiche Sociali, che contiene al suo

interno il Piano Sociale Nazionale 2021-2023 e il Piano Nazionale degli Interventi e i Servizi Sociali di contrasto alla povertà 2021-2023.

Nello specifico, sono stati adottati il capitolo 1 (“La strutturalizzazione del sistema dei servizi sociali”) e il capitolo 2 (“Piano Sociale Nazionale 2021-2023”) dell’atto di programmazione nazionale Piano Nazionale degli Interventi e dei Servizi Sociali 2021-2023, approvato dalla Rete della protezione e dell’inclusione sociale lo scorso 28 luglio 2021.

Le risorse complessivamente destinate al Fondo sono pari a € 390.925.678,00 per ognuna delle annualità 2021-2022-2023. Il documento prevede che le Regioni dovranno programmare per il triennio 2021-2023, gli impieghi delle risorse complessivamente loro destinate, entro 60 giorni dall’emanazione del decreto stesso.

Inoltre, a valere sulla quota del Fondo nazionale per le politiche sociali destinata alle Regioni sono finanziate, per non meno di 3.937.500,00 euro, azioni volte all’implementazione delle Linee di indirizzo sull’intervento con bambini e famiglie in situazione di vulnerabilità (P.I.P.P.I.).

Il decreto è stato trasmesso per la firma al Ministro dell’Economia e delle Finanze.

5. Messaggio INPS n. 3339 del 2021: cessione fino al quinto della pensione e rimodulazione del piano di finanziamento

L’INPS, con il messaggio n. 3339 del 5 ottobre 2021, interviene riguardo i finanziamenti da estinguersi dietro cessione fino al quinto delle pensioni per rendere nota la disponibilità di una nuova funzione telematica per la rimodulazione del piano di ammortamento per estinzione anticipata parziale del debito residuo, denominata “Domanda di rimodulazione piano per estinzione anticipata parziale”.

Oggetto di tale nuova funzione è l’esercizio della facoltà attribuita al debitore di restituire anticipatamente una parte residuale di un finanziamento, così come previsto dall’art. 125-*sexies*, D.Lgs. n. 385/1993, introdotto dall’art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 141/2010, come successivamente sostituito dall’art. 11-*octies*, comma 1, lett. c), D.L. n. 73/2021, convertito in l. n. 106/2021. La disposizione prevede che «*Il consumatore può rimborsare anticipatamente in qualsiasi momento, in tutto o in parte, l’importo dovuto al finanziatore*». Pertanto, qualora il pensionato manifesti la volontà di estinguere anticipatamente un finanziamento, gli intermediari finanziari aderenti alla Convenzione con l’INPS possono richiedere, con modalità telematica, una rimodulazione del contratto di finanziamento in corso di ammortamento, che può consistere nella riduzione dell’importo della rata e/o nell’anticipazione della scadenza del piano di ammortamento.

In base ai criteri operativi sottostanti alla nuova procedura, l’estinzione parziale di un finanziamento non implica, per la società cessionaria e per il pensionato cedente, la sottoscrizione di un nuovo contratto, ma la rimodulazione di quello originario ai fini del rimborso della quota residuale del debito e, nello specifico, una rimodulazione della parte relativa alle clausole contrattuali che stabiliscono l’importo della rata e/o la scadenza del piano di ammortamento.

Si premette che, in relazione alla procedura in oggetto, si definiscono “*piano originario*” come i dati relativi al piano di ammortamento che va dalla decorrenza prevista dal contratto di finanziamento fino al mese di notifica della domanda di rimodulazione piano e “*piano rimodulato*” come i dati relativi al piano di ammortamento del residuo debito che va dal mese successivo alla domanda di rimodulazione del piano fino alla sua scadenza (che deve essere minore o uguale a quella del piano originario in base all’opzione di estinzione prescelta).

Per quanto concerne la gestione delle domande telematiche, il piano rimodulato non deve essere validato dalla Struttura territoriale dell’INPS, ma viene acquisito automaticamente dal sistema telematico, che verifica la congruità dei dati e la correttezza formale dei requisiti.

La funzione telematica “Domanda di rimodulazione piano per estinzione anticipata parziale” è fruibile dagli intermediari finanziari all’interno dei servizi “Cessione Quinto”, tramite Web Service e Web Application ed è riservata esclusivamente alle società in regime di convenzionamento.

Il contratto di finanziamento in corso di ammortamento può anche essere oggetto di più rimodulazioni (rimodulazioni plurime). In tale ipotesi la domanda di rimodulazione avrà ad oggetto il precedente piano rimodulato e non il piano originario, ad eccezione del calcolo del periodo di ammortamento utile ai fini del rinnovo della cessione. Infatti, il decorso dei due quinti del periodo di ammortamento della cessione, necessario ai fini dell’eventuale rinnovo, viene calcolato automaticamente con riferimento alla data di decorrenza giuridica del piano originario.

La notifica telematica delle domande di rimodulazione è inibita durante il periodo di estrazione dei ratei pensionistici, di cui al calendario mensile riportato nell’apposito Avviso che viene pubblicato mensilmente sul portale INPS.

Il contratto di finanziamento può essere rimodulato a condizione che sussistano, per il medesimo, tutti i seguenti requisiti: (i) tipologia “Cessione Quinto Pensione” (Gestione Pubblica/Privata); (ii) presente in procedura “Quote Quinto”; (iii) nello stato “validato” (anche se associato a “C.F. bloccato”); (iv) in corso di ammortamento (è esclusa la fase di accodamento).

All’atto della domanda, la società deve inserire in via telematica nell’apposita funzione determinate informazioni richieste dal sistema, tra cui l’importo della rata del piano rimodulato, il numero di rate totali del piano rimodulato e la data di estinzione parziale, corrispondente alla data di chiusura del “conteggio estintivo” utilizzata ai fini del calcolo del residuo debito, che deve essere uguale o minore al mese di notifica della domanda.

6. (segue) Messaggio INPS n. 3341 del 2021: cessione quinto pensione, aggiornati i tassi d’interesse

L’INPS, con il messaggio n. 3341 del 5 ottobre 2021, provvede ad aggiornare i tassi d’interesse applicabili alle operazioni di cessioni del quinto per il quarto trimestre del 2021. I tassi variano in misura direttamente proporzionale dell’età del soggetto richiedente e sono utili alla determinazione dei tassi usurari.

In particolare, con il decreto n. 77147/2021, il Ministero dell’Economia e delle finanze - Dipartimento del Tesoro ha indicato i tassi effettivi globali medi (TEGM) praticati dalle banche e dagli intermediari finanziari - determinati ai sensi dell’art. 2, comma 1, l. n. 108/1996, recante “Disposizioni in materia di usura”, come modificato dal D.L. n. 70/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 106/2011 - rilevati dalla Banca d’Italia ed in vigore per il periodo dal 1° ottobre 2021 al 31 dicembre 2021.

Per i prestiti da estinguersi dietro cessione del quinto dello stipendio e della pensione, i valori dei tassi da applicarsi nel periodo indicato sono così determinati: (i) fino a 15.000 euro il tasso medio è pari a 11,11; (ii) oltre i 15.000 euro il tasso medio è pari a 7,19.

Ne consegue che i Tassi annui effettivi globali (TAEG) da utilizzare per i prestiti estinguibili con cessione del quinto della pensione concessi da intermediari finanziari in regime di convenzionamento ai pensionati sono determinati come segue:

- a) fino a 59 anni: 8,30% per importi fino a 15.000 euro – 6,19 per importi superiori a 15.000 euro;
- b) da 60 a 64 anni: 9,10% per importi fino a 15.000 euro – 6,99 per importi superiori a 15.000 euro;
- c) da 65 a 69 anni: 9,90% per importi fino a 15.000 euro – 7,79 per importi superiori a 15.000 euro;
- d) da 70 a 74 anni: 10,60% per importi fino a 15.000 euro – 8,49 per importi superiori a 15.000 euro;
- e) da 75 a 79 anni: 11,40% per importi fino a 15.000 euro – 9,29 per importi superiori a 15.000 euro.

7. Messaggio INPS n. 3389 del 2021: sgravio giovani – istruzioni operative

L’INPS, con il messaggio n. 3389 del 7 ottobre 2021, fornisce le istruzioni operative per la fruizione dell’esonero contributivo totale introdotto dalla Legge di Bilancio 2021 per chi assume o stabilizza giovani di età inferiore a 36 anni., specificando i codici da riportare nelle denunce contributive Uniemens, Lista PosPA e PosAgri, sia per il beneficio corrente che per il recupero degli arretrati spettanti a partire dal mese di gennaio.

Come noto, al fine di promuovere l’occupazione giovanile stabile, l’art. 1, commi da 10 a 15, l. n. 178/2020 ha previsto che, per le assunzioni a tempo indeterminato e per le trasformazioni dei contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato effettuate nel biennio 2021-2022, l’esonero di cui all’art. 1, commi da 100 a 105 e 107, l. n. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018), è riconosciuto nella misura del 100%, per un periodo massimo di trentasei mesi, nel limite massimo di importo pari a 6.000 euro annui, con riferimento ai soggetti che alla data della prima assunzione incentivata non abbiano compiuto il trentaseiesimo anno di età.

La durata dell’esonero contributivo indicato, ferme restando le condizioni ivi previste, è riconosciuta per un periodo massimo di quarantotto mesi ai datori di lavoro privati che effettuino assunzioni in una sede o unità produttiva ubicata nelle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Basilicata, Sicilia, Puglia, Calabria e Sardegna.

L’esonero contributivo è riconosciuto a tutti i datori di lavoro privati, ivi compresi i datori di lavoro del settore agricolo, a prescindere dalla circostanza che assumano o meno la natura di

imprenditore. L'incentivo non può essere riconosciuto nei riguardi delle imprese del settore finanziario. Analogamente, la misura in trattazione non può trovare applicazione, come già precisato nella circolare INPS n. 56 del 2021, per i rapporti di apprendistato e per i contratti di lavoro domestico, in relazione ai quali il quadro normativo in vigore già prevede l'applicazione di aliquote previdenziali in misura ridotta rispetto a quella ordinaria.

Si ribadisce, inoltre, che l'esonero di cui all'art. 1, commi da 10 a 15, della legge di Bilancio 2021, pur nelle sue specificità, trae la sua disciplina dall'esonero strutturale giovanile di cui all'art. 1, commi da 100 a 108, 113 e 114, della legge di Bilancio 2018. Pertanto, l'esonero contributivo introdotto dalla legge di Bilancio 2021 non è cumulabile con «*altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, limitatamente al periodo di applicazione degli stessi*» (art. 1, comma 114, l. n. 205/2017). Prendendo a riferimento le forme di incentivo all'assunzione maggiormente diffuse fruibili in relazione alle nuove assunzioni, il predetto esonero contributivo, conseguentemente, non è cumulabile con l'incentivo per l'assunzione di donne prive di impiego regolarmente retribuito da almeno ventiquattro mesi ovvero prive di impiego da almeno sei mesi e appartenenti a particolari aree o settori economici o professioni, di cui all'art. 4, commi da 8 a 11, l. n. 92/2012, né con l'incentivo all'assunzione rivolto alla medesima categoria di donne, c.d. svantaggiate, previsto dall'art. 1, commi da 16 a 19, l. n. 178/2020.

Si precisa infine che, per il periodo di applicazione della misura in trattazione, non è possibile usufruire, per i medesimi lavoratori, della c.d. Decontribuzione Sud, disciplinata dall'art. 1, commi da 161 a 168, della medesima l. n. 178/2020.

Le Autorità italiane hanno notificato alla Commissione europea la misura decontributiva in oggetto e la Commissione medesima, ha autorizzato, con la decisione del 16 settembre 2021, la concedibilità dell'esonero per le assunzioni/trasformazioni a tempo indeterminato effettuate entro il 31 dicembre 2021.

Pertanto, le indicazioni e le istruzioni per la gestione degli adempimenti previdenziali connessi alla predetta misura di esonero contributivo sono limitate alle assunzioni/trasformazioni a tempo indeterminato effettuate nel periodo dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021. Per quanto attiene all'esonero contributivo relativo alle eventuali assunzioni/trasformazioni a tempo indeterminato effettuate nel periodo dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022, l'INPS precisa che le istruzioni riguardanti la fruizione dell'esonero saranno fornite all'esito del procedimento di autorizzazione da parte della Commissione europea.

A partire dal flusso Uniemens di competenza del mese di settembre 2021, i datori di lavoro dovranno valorizzare all'interno di "Denuncia Individuale", "Dati Retributivi", elemento "InfoAggcausaliContrib" i seguenti elementi: (i) nell'elemento "Codice Causale" il valore "GI36"; (ii) nell'elemento "IdentMotivoUtilizzoCausale" la data di assunzione a tempo indeterminato o la data di trasformazione. Inoltre, la valorizzazione dell'elemento "AnnoMeseRif", con riferimento ai mesi pregressi (dal mese di gennaio 2021 e fino al mese precedente l'esposizione del corrente), può essere effettuata esclusivamente nei flussi Uniemens di competenza dei mesi di settembre, ottobre e novembre 2021.

8. Risposta n. 626 del 2021: trattamento fiscale del reddito di lavoro dipendente percepito da un soggetto non residente in smart working in Italia

Con la risposta a interpello n. 626 del 27 settembre 2021, l'Agenzia delle Entrate è tornata a pronunciarsi in tema di redditi di lavoro dipendente prodotto in modalità di lavoro agile.

Il quesito oggetto del documento di prassi è stato formulato da una lavoratrice iscritta all'AIRE e fiscalmente residente in Lussemburgo, la quale, dipendente di una società lussemburghese, ha, tuttavia, svolto, da marzo 2020 ad oggi, la propria attività lavorativa in smart working in Italia a causa della pandemia da Covid-19.

Per chiarire il regime fiscale applicabile al reddito di lavoro dipendente percepito dall'istante nell'anno d'imposta 2020, l'Amministrazione finanziaria rileva, in primo luogo, come nel caso di specie trovi applicazione l'art. 15 della Convenzione per evitare le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e il Granducato di Lussemburgo, il 3 giugno 1981 e ratificata con legge 14 agosto 1982, n. 747 (di seguito Convenzione). In particolare, l'art. 15 della citata Convenzione prevede, al paragrafo 1, la tassazione esclusiva dei redditi da lavoro dipendente nello Stato di residenza del beneficiario, a meno che l'attività lavorativa, a fronte della quale sono corrisposti i redditi, sia svolta nell'altro Stato contraente. In questa ipotesi, i proventi sono assoggettati a imposizione concorrente in entrambi i Paesi.

L'Agenzia ritiene necessario, per individuare la disposizione applicabile al caso di specie, precisare che cosa si intenda per "luogo di prestazione dell'attività lavorativa" nella particolare ipotesi di svolgimento della prestazione medesima nella modalità del *remote working*.

Al riguardo, il commentario del modello OCSE di convenzione per eliminare le doppie imposizioni precisa, interpretando l'art. 15, par. 1 del Modello (riprodotto nella Convenzione Italia-Lussemburgo) che per individuare lo Stato contraente in cui si considera effettivamente svolta la prestazione lavorativa bisogna avere riguardo al luogo dove il lavoratore dipendente è fisicamente presente quando esercita le attività per cui è remunerato. Inoltre, il reddito percepito dal lavoratore dipendente non può essere assoggettato a imposizione nell'altro Stato contraente, ossia quello in cui si trova la sede lavorativa e in cui viene normalmente svolta la prestazione, anche se i risultati della prestazione lavorativa sono utilizzati in detto Stato.

Tanto premesso, l'Amministrazione finanziaria conclude affermando che il reddito percepito nell'anno d'imposta 2020 dall'Istante per l'attività di lavoro dipendente svolta in *smart working* in Italia nel 2020 rileva fiscalmente in Italia, in base al combinato disposto dell'art. 15, par. 1, Convenzione Italia-Lussemburgo e degli artt. 3 e 23 TUIR, i quali prevedono, rispettivamente, l'imposizione diretta sui redditi prodotti dai non residenti nel territorio dello Stato e che si considerano prodotti in Italia i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato.

9. Risposta n. 683 del 2021: regime impatriati per il rientro dal distacco all'estero solo in caso di "nuova" attività lavorativa

Con la Risposta n. 683 del 7 ottobre 2021, l'Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti sull'applicabilità del regime degli impatriati, di cui all'art. 16, D.Lgs. n. 147/2015, ai lavoratori che rientrano in Italia, a seguito di distacco all'estero, presso il medesimo datore di lavoro e in presenza del medesimo contratto.

In particolare, l'istante è un cittadino italiano che viene distaccato all'estero dal 2004 e fino al 2012. Per tutto questo periodo, l'istante dichiara di essere stato iscritto all'AIRE. Lo stesso, agli inizi del 2013, è rientrato in Italia, provvedendo all'iscrizione all'Anagrafe nazionale della popolazione residente.

Tuttavia, egli viene nuovamente distaccato all'estero dal nuovo datore di lavoro - dal 1° dicembre 2015, presso un primo distaccatario, e dal 1° novembre 2019, presso un secondo distaccatario -, procedendo nuovamente all'iscrizione all'AIRE dal 2 febbraio 2016. Durante tali distacchi, all'istante è stato conferito il ruolo dirigenziale di *Sustainability Manager*.

Il distacco all'estero, più volte prorogato, si è concluso il 31 gennaio 2021 ma l'istante, rientrato nella sede italiana, ha continuato ad occuparsi, in ragione della posizione apicale ricoperta e per esigenze del datore di lavoro, da remoto, del mercato estero in regime di trasferta.

Da ultimo, la società ha proposto all'istante di rientrare definitivamente nel mercato italiano come riporto a due Direttori Generali per svolgere la funzione di Responsabile dei progetti di sostenibilità su tutto il perimetro di Global Power Generation, assumendo, dunque, un ruolo superiore a quello di *Sustainability Manager* svolto all'estero, avviando un rapporto di lavoro con un nuovo datore (altra società del gruppo) mediante la stipula di un nuovo contratto in cui *«le ferie non saranno riconosciute, però sarà riconosciuta l'anzianità dalla prima data di assunzione, e non vi sarà alcun periodo di prova. Per quanto attiene il trattamento di fine rapporto, quest'ultimo è accantonato ai fondi pensione e quindi non c'è, quasi mai, liquidazione dello stesso anche nel caso di cessazione del rapporto di lavoro»*.

Ciò posto, vengono chiesti chiarimenti in ordine alla possibilità di potere fruire del regime speciale per lavoratori impatriati, ai sensi dell'art. 16 D.Lgs. n. 147 del 2015, come modificato dall'art. 5 D.L. n. 34 del 2019, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 58 del 2019, per i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia dal periodo d'imposta 2021.

L'art. 16 D.Lgs. n. 147 del 2015 ha introdotto il regime speciale per lavoratori impatriati. Per fruire dello stesso, è necessario, ai sensi del comma 1 della disposizione, che il lavoratore (i) trasferisca la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 TUIR, (ii) non sia stato residente in Italia nei due periodi d'imposta antecedenti al trasferimento e si impegni a risiedere in Italia per almeno 2 anni e (iii) svolga l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

In base al successivo comma 2, sono destinatari del beneficio fiscale i cittadini dell'Unione europea o di uno Stato extra UE con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale che (i) sono in possesso di un titolo di laurea e abbiano svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, ovvero (ii) abbiano svolto

continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream.

Ai sensi dell'art. 16, comma 3, D.Lgs. n. 147 del 2015, a tale regime i contribuenti possono accedere per un quinquennio a decorrere dal periodo di imposta in cui trasferiscono la residenza fiscale in Italia e per i quattro periodi di imposta successivi.

Al fine di chiarire le condizioni applicative del regime degli impatriati, l'Amministrazione finanziaria richiama la recente circolare 33/E, ove è precisato che l'impatriato potrà accedere al regime fiscale di cui all'art. 16 D.Lgs. n. 147 del 2015 solo se le condizioni oggettive del nuovo contratto stipulato dal distaccato rientrato in Italia (prestazione di lavoro, termine, retribuzione) siano costitutive di un nuovo rapporto obbligatorio in sostituzione di quello precedente – ossia, di quello con il distaccante - con nuove ed autonome situazioni giuridiche e con un mutamento sostanziale dell'oggetto della prestazione e del titolo del rapporto,.

Pertanto, se l'attività lavorativa svolta dall'impatriato costituisce una “nuova” attività lavorativa, in virtù della sottoscrizione di un nuovo contratto di lavoro, diverso dal contratto in essere in Italia prima del distacco, e quindi l'impatriato assume un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario, lo stesso potrà accedere al beneficio a decorrere dal periodo di imposta in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia.

Al contrario, l'agevolazione non è applicabile nelle ipotesi in cui il soggetto, pur in presenza di un “nuovo” contratto per l'assunzione di un “nuovo” ruolo aziendale al momento dell'impatrio, rientri in una situazione di “continuità” con la precedente posizione lavorativa svolta nel territorio dello Stato prima dell'espatrio. Ciò accadrebbe, secondo l'Agenzia, quando, ad esempio, i termini e le condizioni contrattuali, indipendentemente dal “nuovo” ruolo aziendale e dalla relativa retribuzione, rimangono di fatto immutati al rientro presso il datore di lavoro in virtù di intese di varia natura, quali la sottoscrizione di clausole inserite nelle lettere di distacco ovvero negli accordi con cui viene conferito un nuovo incarico aziendale, dalle quali si evince che, sotto il profilo sostanziale, continuano ad applicarsi le originarie condizioni contrattuali in essere prima dell'espatrio.

L'Amministrazione finanziaria riporta una serie di ipotesi costituenti indice di una situazione di continuità sostanziale, tra cui rientrano il riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo contrattuale, il riconoscimento dell'anzianità dalla data di prima assunzione, l'assenza del periodo di prova, la previsione di clausole volte a non liquidare i ratei di tredicesima (ed eventuale quattordicesima) maturati, nonché il trattamento di fine rapporto al momento della sottoscrizione del nuovo accordo e di clausole in cui si prevede che alla fine del distacco, il distaccato sarà reinserito nell'ambito dell'organizzazione della Società distaccante e torneranno ad applicarsi i termini e le condizioni di lavoro presso la Società di appartenenza in vigore prima del distacco.

Nel caso di specie, ad opinione dell'Amministrazione finanziaria la posizione lavorativa assunta dall'Istante al rientro dal distacco deve considerarsi in sostanziale “continuità” con la precedente posizione lavorativa. Ciò si ricaverebbe dall'analisi delle previsioni contrattuali disciplinanti il “distacco” dal datore di lavoro italiano a partire dal 2013, sia dalle disposizioni del “nuovo” contratto stipulato con il nuovo datore di lavoro.

In primo luogo, è incontrovertito che il rientro in Italia dell'istante alla fine del distacco avviene presso la società originaria, giacché negli accordi di espatrio è previsto che per tutta la durata del distacco il rapporto di lavoro dipendente resta con il distaccante e che «tutte le condizioni e i trattamenti economici stabiliti nel presente Accordo connessi con la circostanza dell'espatrio cesseranno al momento della conclusione dello stesso».

In secondo luogo, le clausole del “nuovo” contratto sono volte a riconoscere all'istante l'anzianità dalla prima data di assunzione, escludono un periodo di prova e prevedono l'accantonamento in un fondo, senza liquidazione, del trattamento di fine rapporto.

Per tutte queste ragioni, secondo l'Agenzia, è impossibile ravvisare il requisito della “discontinuità lavorativa”, idoneo a consentire all'istante l'accesso al regime fiscale agevolativo degli impatriati, dovendosi la posizione lavorativa assunta dall'istante al rientro considerare in sostanziale “continuità” con la precedente posizione lavorativa.

10. Cass. n. 26512/2021: soggette a tassazione le mance ricevute dal lavoratore dipendente

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 26512 del 30 settembre 2021, ha affermato che le somme percepite dal dipendente a titolo di mance concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 51, comma 1, TUIR.

I giudici di legittimità hanno posto l'accento sulla differente formulazione dell'art. 51, comma 1, TUIR rispetto al previgente art. 48, comma 1, TUIR, che definiva il reddito da lavoro dipendente

come «costituito da tutti i compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta anche sotto forma di partecipazione agli utili in dipendenza del rapporto di lavoro, comprese le somme percepite a titolo di rimborso di spese inerenti alla produzione del reddito e le erogazioni liberali».

L'attuale art. 51 TUIR prevede, invece, che «il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro». Il principio di onnicomprensività è esteso, dunque, esteso non solo ai compensi, ma a tutte le "somme" a qualunque titolo percepiti dal lavoratore, circostanza che giustifica, secondo la Suprema Corte, la totale imponibilità di tutto ciò che il dipendente riceve, anche se non direttamente erogato dal datore di lavoro, ma sulla cui percezione il dipendente può fare, per sua comune esperienza, ragionevole, se non certo affidamento.

Pertanto, per un verso, il principio di onnicomprensività e, per altro verso, il concetto di derivazione dal rapporto di lavoro, ex 49 TUIR - che qualifica come reddito di lavoro dipendente non solo la retribuzione in senso stretto, ma anche tutti quegli altri introiti, in denaro o natura, che si legano casualmente con il rapporto di lavoro (e cioè derivano da esso), imporrebbero di inserire nella nozione di reddito di lavoro dipendente anche le somme corrisposte al lavoratore da soggetti terzi rispetto al rapporto di lavoro, purché l'esistenza del rapporto di lavoro dipendente costituisca il presupposto per la loro percezione.

Le mance, in quanto erogazioni liberali percepite dal lavoratore dipendente in relazione alla propria attività lavorativa, rientrerebbero nell'ambito di applicazione degli artt. 49 e 51 TUIR e sarebbero soggette a tassazione.

Né sarebbe analogicamente applicabile l'art. 51, comma 2, lettera i) TUIR, il quale prevede che non concorrono a formare il reddito le mance percepite dagli impiegati tecnici delle case da gioco (croupiers) direttamente o per effetto del riparto a cura di appositi organismi costituiti all'interno dell'impresa nella misura del 25 per cento dell'ammontare percepito nel periodo d'imposta. La norma integrerebbe una disciplina agevolativa per una specifica categoria di lavoratori, la quale non può essere oggetto di interpretazione analogica o estensiva, avendo più volte la Suprema Corte affermato la natura di stretta interpretazione delle norme in materia di agevolazione tributaria.

NOVITÀ IN MATERIA DI IVA

1. Detrazione dell'IVA sulle importazioni assolta in dogana: principio di diritto n. 13 dell'Agenzia delle Entrate

Con il principio di diritto n. 13/2021, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che ai fini della detrazione dell'IVA assolta in dogana e ai fini degli obblighi di registrazione, le bollette doganali sono soggette alle stesse regole previste per le fatture d'acquisto da fornitori domestici e unionali.

L'Amministrazione finanziaria ha infatti, affermato che solo l'effettivo destinatario della merce importata – e utilizzata nell'esercizio della propria attività – può detrarre l'IVA assolta in dogana previa registrazione della bolletta doganale nel registro degli acquisti ai sensi dell'art. 25, d.p.r. n. 633/1972 e nel rispetto dei termini previsti dall'art. 19 del medesimo decreto.

Ne consegue che, in riferimento delle bollette doganali il *dies a quo*, da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione, coincide con il momento in cui in capo al cessionario/committente si verificano, congiuntamente, la condizione sostanziale (avvenuta esigibilità dell'imposta) e la condizione formale (possesso di una valida fattura e/o bolletta doganale).

Il principio si conclude evidenziando come, in sostanza, il diritto alla detrazione può essere esercitato nell'anno in cui il soggetto passivo, essendo venuto in possesso del documento contabile, annota il medesimo in contabilità, facendolo confluire nella liquidazione periodica relativa al mese o al trimestre di competenza.

2. Risposta ad interpello n. 623/2021: il trattamento ai fini IVA del riaddebito dei costi tra una Rete di imprese e Retisti in ambito di bonus edilizi

L'art. 3, terzo comma, D.P.R. n. 633/1972 (c.d. "Decreto IVA") si applica all'ipotesi in cui la Rete di imprese, di cui si avvale il committente/beneficiario della detrazione IVA, agisca sulla base di un mandato senza rappresentanza, in forza del i Retisti effettuano la propria prestazione ed emettono la relativa fattura nei confronti della Rete, la quale, a sua volta, riaddebita i costi al committente/beneficiario della prestazione.

Infatti le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza hanno la stessa natura anche nei rapporti tra mandante e mandatario, pertanto, il trattamento fiscale oggettivo

dell'operazione resa o ricevuta dal mandatario si estende anche al successivo passaggio mandatario-mandante. Rimane fermo il rispetto dei requisiti soggettivi degli operatori.

L'Amministrazione finanziaria ritiene che gli importi riaddebitati costituiscono parte integrante del corrispettivo per il servizio reso dalla Rete al committente. Al fine di documentare le spese detraibili, tale servizio deve essere descritto in maniera puntuale nella fattura, ovvero in altra idonea documentazione, emessa dalla Rete per il riaddebito dei costi al committente/beneficiario della detrazione. Inoltre, deve essere specificatamente indicato il soggetto che ha reso il servizio.

Infine, la detrazione spetta anche nella diversa ipotesi in cui il committente/beneficiario affidi direttamente l'incarico per la realizzazione degli interventi agevolabili ai Retisti e deleghi la Rete al pagamento del compenso dovuto attraverso la spendita del nome, in base ad un mandato con rappresentanza.

I tecnici e le imprese coinvolte emetteranno fattura a nome del committente/beneficiario della detrazione; la Rete, che ha pagato la fattura, riaddebiterà le relative somme al committente/beneficiario, non applicandoci l'IVA.

3. Risposta ad interpello n. 631/2021: Esenzione IVA per servizi di gestione di un SGR

L'Amministrazione finanziaria, in riferimento ad una Società di Gestione del Risparmio, ha affermato che l'esenzione IVA è applicabile ai servizi resi dalla medesima, solo una volta che la società è stata autorizzata a operare come SGR, gestore di FIA; infatti, il rilascio dell'autorizzazione riconduce detti servizi tra quelli di "gestione del Fondo comune d'investimento".

La risposta n. 628 aveva già affermato che sono riconducibili nell'ambito dell'esenzione IVA riservata alla "gestione di fondi comuni d'investimento" le prestazioni di consulenza rese in favore di una SGR che gestisce FIA riconducibili tra i fondi equiparabili agli OICV.

L'esenzione da IVA si applica solo ai servizi forniti che sono finalizzati all'istituzione e commercializzazione del Fondo e solo dopo che sia stata rilasciata l'autorizzazione a favore della Società a operare come SGR.

Questa esenzione, in forza dei noti principi generali dell'IVA, deve essere interpretata restrittivamente in quanto costituisce una deroga al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso.

4. Risposta ad interpello n. 636/2021: applicazione dell'aliquota IVA dei "beni finiti" al 10% per i macchinari radiologici

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che il n. 127-terdecies della Tabella A, Parte III, allegata al decreto IVA, il quale prevede l'applicazione dell'aliquota IVA al 10% per la cessione dei beni (escluse le materie prime e semilavorate) per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'art. 31, L. n. 457/1978, comprende anche le cessioni dei "beni finiti" forniti per la realizzazione delle opere rientranti tra gli "interventi di ristrutturazione edilizia".

L'Amministrazione finanziaria ha precisato che per "beni finiti" si intendono quelli che, anche successivamente al loro utilizzo nell'intervento di recupero, non perdono la loro individualità pur incorporandosi nell'immobile.

Un'ulteriore caratteristica distintiva dei beni finiti è quella ricordata sia nella Risoluzione n. 353485 del 1982, sia nella n. 269/E del 27 settembre 2007, relativa al posizionamento degli stessi solo una volta avvenuta l'ultimazione del processo produttivo.

Ne consegue che, suddetti beni sono collocati, per definizione, nella fase finale della commercializzazione.

L'Agenzia riconoscendo nella normativa l'assenza di un'elencazione tassativa ed esaustiva di "beni finiti", ha individuato determinate condizioni affinché un bene possa essere definito come tale e, per tale ragione, vedersi applicate le aliquote IVA agevolate.

Tali condizioni sono: (i) la funzionalità del bene rispetto alla costruzione/ristrutturazione dell'opera principale; (ii) l'essere il bene stesso parte integrante dell'infrastruttura/edificio, anche se indipendente da esso; (iii) la necessità di consistenti lavori edili specifici per la sua installazione.

Per gli apparecchi radiologici per diagnostica e terapia l'amministrazione finanziaria ha riconosciuto che gli stessi possono assumere le caratteristiche di elementi strutturali degli edifici in cui sono incorporati in quanto per la relativa installazione e sicura utilizzazione si rende necessaria l'esecuzione di consistenti lavori edili specifici.

Pertanto, alle cessioni dei suddetti macchinari può applicarsi il trattamento agevolato ai fini IVA dei "beni finiti" a condizione, tuttavia, che per la loro installazione siano eseguiti gli interventi di recupero.

Di talché, a tali strumentazioni, può applicarsi l'aliquota IVA nella misura del 10%

5. Risposta ad interpello n. 637/202: il complesso da trasferire deve essere situato in uno Stato membro per usufruire del regime di neutralità per cessione d'azienda

L'Amministrazione finanziaria ha pubblicato la risposta ad interpello 637 del 30 settembre 2021 in tema di cessione di beni autonoma in Italia.

L'art. 19 della Direttiva n. 206/112/CE, del 28 novembre 2006 prevede che in caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non sia avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succeda al cedente.

Tale norma conferisce agli Stati membri UE la facoltà di prevedere la non rilevanza, ai fini IVA, delle operazioni straordinarie attraverso cui la società dante causa trasferisce alla avente causa il complesso dei rapporti attivi e passivi di cui ha la titolarità, ponendo in essere in tal modo un trasferimento senza soluzione di continuità dell'attività aziendale. L'Italia si è avvalsa dell'opzione recependo tale indicazione nell'art. 2, terzo comma, lettere b) e f) del D.P.R. n. 633 del 1972.

In riferimento alla distinzione tra una cessione di azienda e una mera cessione di beni, la giurisprudenza della Corte di Giustizia ritiene che occorra effettuare una valutazione globale delle circostanze di fatto che caratterizzano l'operazione di cui trattasi per determinare se essa rientri nella nozione di trasferimento di un'universalità di beni, ai sensi della sesta direttiva. In tale ambito, particolare importanza riveste la natura dell'attività economica che si intende proseguire.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che il riferimento al concetto di "azienda" va inteso in senso ampio, comprensivo cioè anche delle cessioni di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa.

La normativa comunitaria postula che il complesso aziendale oggetto del trasferimento, in conseguenza di una operazione straordinaria, sia localizzato nel territorio di uno Stato membro e che tale Stato abbia optato per l'introduzione del regime di esclusione da IVA in commento.

Anche nel caso in cui uno Stato eserciti tale opzione, il trattamento da riservare ai fini IVA è condizionato al fatto che siano verificati in via preliminare i presupposti oggettivo, soggettivo e territoriale richiesti dalla Direttiva n. 112 del 2006. La verifica del requisito della territorialità implica che la norma sia applicata da ciascuno Stato membro (che abbia optato per l'introduzione del regime in commento) con riferimento alle operazioni che abbiano ad oggetto il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni esistente nello Stato stesso.

Nel caso in cui non sia individuabile, in Italia, la sussistenza di un complesso aziendale, in relazione ai beni presenti in Italia trasferiti da una cessionaria del complesso aziendale situato in uno Stato non facente parte della UE, non può ritenersi applicabile il regime di neutralità, previsto per la cessione d'azienda o di ramo d'azienda, di cui all'articolo 2, terzo comma, lettera b), del DPR n. 633 del 1972.

Ne consegue che la cessione dei beni è fiscalmente rilevante in Italia.

ALTRE NOVITÀ

1. Risposta ad interpello n. 627/2021: fruizione delle agevolazioni “prima casa” da parte di cittadino residente all'estero che riacquista un immobile in Italia

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 627 del 27 settembre 2021, ha fornito spiegazioni in tema di agevolazioni “prima casa” e riacquisto in Italia da parte di un soggetto residente all'estero e iscritto all'A.I.R.E.

Nel caso di specie, l'istante dopo aver acquistato un immobile da destinare ad abitazione principale chiedendo agevolazioni per “prima casa”, lo rivendeva per poi riacquistare un diverso immobile sito sempre in Italia chiedendo l'applicazione dei benefici fiscali per l'acquisto “della prima casa”.

Pertanto chiedeva chiarimenti in ordine all'obbligo di trasferire la residenza nel Comune in cui ha riacquistato la nuova abitazione al fine di fruire del regime agevolativo.

L'Agenzia ha risposto ritenendo che, coerentemente alla disposizione relativa alla fruizione dell'agevolazione in sede di (primo) acquisto da parte del cittadino residente all'estero, anche in sede di riacquisto di altra abitazione sul territorio nazionale, non sia necessario ottemperare all'obbligo di adibire il nuovo immobile ad abitazione principale. infatti, tale obbligo (analogamente all'obbligo di

residenza) non può essere imposto ai cittadini che vivono stabilmente all'estero e che, pertanto, si trovano nella impossibilità di adibire la casa acquistata "a propria abitazione principale".

2. Risposta ad interpello n. 629/2021: chiarimenti in tema di trattamento fiscale dei contributi economici erogati ai sensi del c.d. “decreto Ristori”

Con la risposta a interpello n. 629 del 28 settembre 2021, l’Agenzia delle Entrate ha affermato che le sovvenzioni erogate *una tantum* dal Comune in favore di talune attività d’impresa del proprio territorio, rimaste chiuse durante l’emergenza pandemica da COVID-19, non sono soggette alla ritenuta a titolo di acconto di cui all’art. 28, comma 2, D.P.R. 600/1973.

Infatti, in relazione al regime fiscale applicabile ai contributi in parola – ossia le misure di aiuto di cui all’art. 54, D.L. n. 34/2020 (c.d. “decreto Rilancio”) – l’art. 10-*bis*, comma 1 del “decreto Ristori” ha previsto che i contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati in via eccezionale a seguito dell’emergenza epidemiologica da Covid-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione, spettanti a soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, TUIR.

Sulla base di ciò, a parere dell’Agenzia, le sovvenzioni *una tantum* che il Comune istante intende erogare, nel rispetto dell’art. 54, D.L. n. 34/2020, ad attività economiche con sede operativa nel territorio comunale che hanno subito gli effetti della chiusura durante l’emergenza COVID-19, non sono da assoggettare alla ritenuta a titolo di acconto prevista dall’art. 28, comma 2, D.P.R. n. 600/1973.

Il regime di esenzione è da riconoscersi nel presupposto che tali forme di sostegno economico siano, come richiesto dal riportato art. 10-*bis*, "diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza".

3. MEF: bollettino delle entrate tributarie dei primi 8 mesi del 2021

Nel periodo gennaio-agosto 2021 le entrate tributarie erariali accertate in base al criterio della competenza giuridica ammontano a 302.180 milioni di euro, segnando un incremento di 30.614 milioni di euro rispetto allo stesso periodo dell’anno 2020 (+11,3%).

Il confronto tra i primi otto mesi 2021 e quelli del corrispondente periodo dell’anno precedente presenta ancora un evidente carattere di disomogeneità per effetto del *lockdown* e delle conseguenti misure economiche e di sospensione dei versamenti dirette ad affrontare l’emergenza sanitaria.

Il mese di agosto mostra una variazione positiva delle entrate tributarie pari a 4.117 milioni di euro (+10,1%), determinata dall’incremento di gettito delle imposte dirette di 1.788 milioni di euro (+8,3%) e delle imposte indirette di 2.329 milioni di euro (+12,2%).

Per quanto concerne le imposte dirette, nei primi otto mesi dell’anno ammontano a 167.237 milioni di euro, con un incremento di 7.548 milioni di euro (+4,7%).

Il gettito dell’IRPEF si attesta a 128.270 milioni di euro con un incremento di 6.085 milioni di euro (+5,0%). Andamento positivo hanno registrato le ritenute sui redditi dei dipendenti del settore privato (+6.019 milioni di euro, +11,5%), il cui gettito ha beneficiato della proroga disposta dal “Decreto Ristori” a favore dei sostituti d’imposta che, a decorrere dal mese di marzo 2021, hanno provveduto al versamento delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e su indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto corrisposti negli ultimi tre mesi del 2020. Va inoltre ricordato che, per i contribuenti che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), la conversione in legge del decreto Sostegni bis ha prorogato al 15 settembre 2021 il termine di versamento delle imposte risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA, in scadenza dal 30 giugno al 31 agosto 2021.

Positivo risulta anche l’andamento delle ritenute effettuate sui redditi dei dipendenti del settore pubblico (+1.134 milioni di euro, +2,1%) e di quelle dei lavoratori autonomi (+877 milioni di euro, +12,4%). I versamenti IRPEF da autoliquidazione hanno evidenziato una variazione negativa del gettito pari a 2.428 milioni di euro (-28,1%) dovuto in parte alla proroga dei versamenti per i contribuenti che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA).

Tra le altre imposte dirette, si segnalano gli andamenti in crescita dell’imposta sostitutiva sui redditi nonché ritenute sugli interessi e altri redditi di capitale (+983 milioni di euro, +16,1%) e delle ritenute sugli utili distribuiti dalle persone giuridiche (+704 milioni di euro, +61,5%).

Anche le entrate sostitutive delle imposte sui redditi sulle rivalutazioni dei beni aziendali iscritti in bilancio e sullo smobilizzo dei fondi in sospensione di imposta segnano un incremento di gettito pari a 2.711 milioni di euro, per effetto dei provvedimenti introdotti dal D.L. 104/2020.

L'IRES registra un gettito pari a 14.088 milioni di euro (-3.051 milioni di euro, -17,8%).

Le imposte indirette invece ammontano a 134.943 milioni di euro, in aumento di 23.066 milioni di euro (+20,6%). Al risultato ha contribuito prevalentemente l'IVA (+17.436 milioni di euro, +24,5%) e, in particolare, l'IVA sugli scambi interni (+14.828 milioni di euro, +23,0%). Anche la componente relativa alle importazioni ha segnato un incremento del gettito (+2.608 milioni di euro, +39,3%).

Tra le altre imposte indirette, registrano un andamento negativo le entrate dell'imposta sulle assicurazioni (-88 milioni di euro, -17,2%) e dell'imposta di bollo (-12 milioni di euro, -0,3%). L'imposta di registro evidenzia una crescita di 1.002 milioni di euro (+40,5%).

Le entrate relative ai "giochi" ammontano a 6.951 milioni di euro (+1.102 milioni di euro, +18,8%).

Le entrate tributarie erariali derivanti da attività di accertamento e controllo si sono attestate a 4.963 milioni di euro (-601 milioni di euro, -10,8%) di cui: 2.437 milioni di euro (-107 milioni di euro, -4,2%) sono affluiti dalle imposte dirette e 2.526 milioni di euro (-494 milioni di euro, -16,4%) dalle imposte indirette.

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

Studio ACTA - ENBIMS