

Studio Tributario e Societario



Tax Alert

La newsletter STS Deloitte

N. 1 | Aprile 2021

Deloitte.

In questo numero

IMPOSTE DIRETTE

- Corte costituzionale n. 39/2021 - Art. 20 del TUR
- DAC 6 - Circolare dell'Agenzia delle entrate del 10.2.2021 n. 2/E
- Scissione - Riportabilità delle perdite fiscali e dell' ACE - Interpello n. 129 del 2.3.2021
- Scissione - Antiabuso - Interpello n. 78 del 2.2.2021
- Scissione - Antiabuso - Interpello n. 89 dell'8.2.2021
- Scissione - Antiabuso - Interpello n. 155 del 5.3.2021
- Conferimento di società holding - Interpello n. n. 57 del 27.1.2021
- Decadenza dal potere accertamento in relazione a componenti reddituali a carattere pluriennale - Cass. 5.6.2020, n. 10701
- Comunicazione Segretariato OCSE del 21 gennaio 2021: interpretazione trattati contro le doppie imposizioni - Covid 19
- Provvedimento del 15 gennaio 2021 in tema di DST + rinvio termini pagamento + emissione circolare n. 3 del 23.3.2021
- Applicazione ritenuta su dividendi corrisposti alla controllante Svizzera - Interpello n. 135 del 2.3.2021
- OIC Interpretativo n. 7

IMPOSTE INDIRETTE

IVA

- Prova delle cessioni intracomunitarie: Prova del trasporto o spedizione dei beni ai sensi dell'art. 45-bis del Reg. UE n. 282/2011 - Interpello n. 141 del 03.03.2021
- Aggiornamento COVID-19:
 - Cessioni di beni necessari per contenimento emergenza sanitaria | Agevolazione art. 124 del DL 34/2020 - Interpello n. 213 e 218 del 26.03.2020
 - Detrazione Iva beni donati nell'ambito della gestione del covid-19 (D.L. "Cura Italia") - Risposta AdE n. 150/E 04.03.2021
 - Trattamento IVA per le importazioni dei beni necessari per emergenza Covid-19 - Circolare Agenzia Dogane e Monopoli n. 9/2021, del 03.03.2021
 - Proroga termini accertamento - D.L. n. 183 del 31.12.2020 conv. in Legge n. 21 del 26 febbraio 2021
- Chiarimenti sul Plafond IVA:
 - Utilizzo Plafond Iva da parte di soggetti passivi non stabiliti - Risposta AdE n. 148/E del 04.03.2021
 - Divieto di utilizzo del plafond IVA in caso di leasing immobiliare - Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 15-09-2020) 14-01-2021, n. 535

DOGANALE

- Il 1 luglio 2021 entra in vigore l' "imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego" (c.d. "Plastic Tax")

REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

- Regime degli impatriati - Circolare n. 33 del 28.12.2020
- Le novità della Legge di Bilancio 2021
- Sintesi del regime ad oggi in vigore

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

- Proroga e sospensione di termini in materia di accertamento e riscossione e disposizioni in materia di definizione agevolata

PREZZI DI TRASFERIMENTO

- Novità in materia di cooperazione tra contribuenti e autorità fiscali
- Nuove disposizioni in materia di "oneri documentali"
- Direttiva DAC6: gli Hallmarks in materia di prezzi di trasferimento
- Recepimento in Italia della DIR.(UE) n. 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'ambito dell'Unione Europea
- La nuova regolamentazione degli Advance Pricing Agreements (APAs)

INCENTIVI

- Contributo a fondo perduto in favore degli operatori economici (art. 1, commi 1-9 del D. L. n. 41 del 22.03. 2021)
- Modalità di fruizione delle misure di aiuto rientranti nel Temporary Framework (art. 1, comma 13 -17, del D. L. n. 41 del 22.3.2021)
- Sostegno alle grandi imprese (art. 37 del D. L. n. 41 del 22.03.2021)

BREXIT

- Brexit - Non applicazione delle direttive in tema di dividendi/interessi/royalty e di riorganizzazioni
- Brexit - Identificazione ai fini IVA per i soggetti stabiliti del Regno Unito - Risoluzione AdE n. 7/E del 01.02.2021
- Brexit ed Accordo di cooperazione commerciale

Imposte dirette

Corte costituzionale n. 39/2021 - Art. 20 TUR

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 39 del 16 marzo 2021, è tornata nuovamente a pronunciarsi, a poca distanza dalla sentenza n. 158/2020, sulla legittimità costituzionale dell'articolo 20 del DPR n. 131/1986, riformulato dalla legge di bilancio 2018 e reso retroattivo dalla legge di bilancio 2019.

Si ricorda che l'art. 20 del Testo unico sull'imposta di registro (TUR), come oggi vigente, prevede che l'imposta di registro sia applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici del singolo atto presentato alla registrazione, *"sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati"*, salvo il rinvio alla norma sull'abuso del diritto di cui all'art. 10-bis della Legge n. 212/2020.

La Consulta, con la pronuncia dello scorso 16 marzo, ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale del riformato art. 20 del TUR (confermando quanto stabilito con la sentenza n. 158/2020) e non fondata la questione di legittimità della norma che lo ha dichiarato *"norma di interpretazione autentica"*, sancendone la retroattività.

DAC 6 - Circolare dell'Agenzia delle entrate del 10.2.2021 n. 2/E

All'esito della pubblica consultazione avviata il 28.12.2020 e conclusasi il 15.1.2021, l'Agenzia delle entrate ha emanato la Circolare n. 2/E del 10 febbraio 2021, recante i primi chiarimenti in tema di meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione, ai sensi del d.lgs. del 30.7.2020, n. 100 e del d.m. del 17.11.2020, di attuazione nell'ordinamento italiano della direttiva del Consiglio n. 2018/822/UE (DAC 6).

La Circolare illustra il contenuto della disciplina relativa agli obblighi di reporting cui sono soggetti intermediari e contribuenti. Essa muove in particolare da alcune definizioni per soffermarsi, tra l'altro, sui profili soggettivi ed oggettivi della disciplina (incluso il c.d. Main Benefit Test), sugli esoneri, sulle sanzioni e sui singoli elementi distintivi.

Quanto in particolare al MBT, la Circolare afferma che il beneficio fiscale deve essere conseguibile da un contribuente che soddisfi almeno un criterio di collegamento con l'Italia e che, ai fini del calcolo della riduzione di imposta ottenuta in Italia mediante il meccanismo transfrontaliero, occorre tener conto anche delle imposte dovute negli altri Paesi dell'UE o con Paesi con i quali vige un accordo per lo scambio di informazioni. Relativamente al vantaggio extrafiscale da considerare ai fini del MBT, viene chiarito che lo stesso deve essere calcolato secondo criteri oggettivi e documentabili, come impatto concreto in termini di riduzione di costi o di incremento dei ricavi attesi e va inteso come quello che, sulla base della documentazione disponibile, ragionevolmente ci si attende dal meccanismo. Quanto alle sanzioni, infine, la Circolare conferma la loro non applicazione per le comunicazioni inviate entro la data del 28 febbraio 2021, quand'anche il relativo termine sia scaduto in precedenza.

Scissione - Riportabilità delle perdite fiscali e dell' ACE - Interpello n. 129 del 2.3.2021

Con la risposta ad Interpello n. 129 del 2.3.2021 l'Agenzia delle Entrate si è espressa con riguardo alla riportabilità delle perdite fiscali e delle "eccedenze fiscali riportabili" (ACE e deducibilità degli interessi passivi) in caso di scissione. L'Agenzia ha ritenuto che tali elementi, ancorchè generatisi in relazione a specifici compensi aziendali, costituiscono posizioni soggettive generali e che quindi, in caso di scissione, trova sempre applicazione il criterio di ripartizione proporzionale fra le beneficiarie (e la stessa scissa, in caso di scissione parziale) basato sulle rispettive quote di patrimonio netto contabile trasferite o rimaste.

Scissione - Antiabuso - Interpello n. 78 del 2.2.2021

Nella sequenza di operazioni poste in essere per realizzare il trasferimento di una società a un potenziale acquirente si configura abuso del diritto qualora siano posti in essere un numero superfluo di negozi giuridici il cui perfezionamento non sia coerente con le logiche di mercato.

Il caso prospettato dall'istante è relativo a un'operazione di riorganizzazione che ha come obiettivo la cessione della partecipazione nella società TETA SRL detenuta direttamente da BETA (a sua volta controllata da un Trust familiare residente in Italia).

Per raggiungere l'obiettivo del trasferimento di TETA Srl al potenziale acquirente sono state poste in essere le seguenti operazioni:

- Scissione parziale proporzionale di BETA a favore di società di nuova costituzione TETA TRE (partecipata dal Trust) attraverso cui vengono assegnati alla beneficiaria parte del debito di Beta verso il Trust ("il Credito") e il 90% della partecipazione in TETA Srl;
- Rinuncia parziale del Credito da parte del Trust (socio della beneficiaria) in favore di TETA TRE, beneficiaria della scissione volta a patrimonializzare TETA TRE e incrementare il valore della partecipazione nella stessa da parte del Trust;
- Acquisto da parte di TETA TRE della quota di minoranza di TETA Srl;
- Cessione del 100% di TETA TRE da parte del Trust al cessionario potenziale.

L'alienazione della partecipazione a seguito dell'aumento del costo fiscale della partecipazione in TETA TRE derivante dalla rinuncia al Credito, consente di ridurre la base imponibile della plusvalenza (rispetto al caso di cessione diretta da parte di Beta).

Su queste basi, la rinuncia al Credito appare finalizzata esclusivamente a ridurre il carico fiscale dell'operazione, facendo emergere che i diversi soggetti giuridici coinvolti nelle operazioni sopra descritte (sostanzialmente riconducibili ai disponenti) si preconstituiscono le condizioni per ridurre la base imponibile della plusvalenza idonee a far conseguire loro un vantaggio fiscale.

Secondo l'Agenzia delle entrate il vantaggio fiscale è da considerarsi indebito in quanto conseguito in aggiramento delle disposizioni tributarie in materia di determinazione della plusvalenza, ai sensi degli artt. 86 e 87 TUIR, nonché della disciplina delle rinunce ai crediti vantati dai soci.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha precisato che affinché non siano ravvisabili profili di abuso del diritto, la scissione avrebbe dovuto caratterizzarsi come un'operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale da parte di ciascuna società partecipante.

Scissione - Antiabuso - Interpello n. 89 dell'8.2.2021

E' lecita la scissione parziale proporzionale di titoli del circolante a favore di società beneficiaria, mentre il successivo acquisto di azioni proprie della stessa dai soci di minoranza, è abusivo in quanto finalizzato a sfruttare il minor carico fiscale derivante dal recesso atipico per effetto dell'affrancamento della partecipazione.

Il caso prospettato dall'istante è relativo a un'operazione di riorganizzazione che nasce con la finalità di ottimizzare la gestione del ramo d'azienda finanziario e di concentrare l'intera proprietà delle azioni in un unico nucleo familiare composto dai coniugi (socio A e socio B) in vista del successivo passaggio generazionale in favore dei figli. Per raggiungere tale obiettivo vengono poste in essere le seguenti operazioni:

- Scissione parziale proporzionale di Alfa a favore di società di nuova costituzione Beta attraverso cui vengono assegnate alla beneficiaria attività finanziarie già presenti nel patrimonio della scissa (operazione di per sé non abusiva);
- Acquisto di azioni proprie da parte della beneficiaria Beta (ossia acquisto da parte di Beta di tutte le quote di partecipazione nella stessa detenute dai soci di minoranza C e D previo affrancamento delle stesse).

Con l'articolata serie di operazioni prospettate, laddove i soci di minoranza in uscita procedano alla rivalutazione delle partecipazioni nella beneficiaria Beta, secondo l'Agenzia delle entrate questi ultimi si preconstituiscono le condizioni per porre in essere un "recesso atipico" al fine di minimizzare il carico fiscale sfruttando le eventuali norme di rivalutazione applicate.

Tale vantaggio fiscale è rinvenibile nel risparmio d'imposta derivante dall'assolvimento dell'imposta sostitutiva dell'11% sul valore di perizia delle partecipazioni in luogo della ritenuta del 26 per cento prevista ordinariamente sui redditi di capitale. Inoltre la riorganizzazione prospettata appare priva di sostanza economica in quanto idonea a produrre effetti significativi diversi dai descritti vantaggi fiscali (ad es. una cessione a terzi delle partecipazioni).

Di conseguenza, nella sequenza delle operazioni prospettate l'Agenzia delle entrate non ravvede altro vantaggio se non quello

rappresentato dal risparmio fiscale in capo ai soci persone fisiche C e D che cedono le partecipazioni previamente rivalutate.

Scissione - Antiabuso - Interpello n 155 del 5.3.2021

La scissione totale non proporzionale posta in essere per creare i presupposti per un passaggio generazionale non è abusiva quando non realizza alcun vantaggio fiscale indebito.

La fattispecie oggetto dell'esame antiabuso consta della scissione totale di Alfa (holding di famiglia) a favore delle controllate operative Beta e Gamma ad ognuna delle quali saranno assegnati, tra gli altri, gli immobili strumentali già condotti in locazione e le attrezzature di cui fanno già uso.

L'operazione di scissione si configura come "totale" in quanto avente ad oggetto l'intero patrimonio della scissa. Inoltre si tratta di scissione (parzialmente) asimmetrica nel senso che, a seguito del perfezionamento dell'operazione, a taluni soci della società non verrebbe attribuita alcuna partecipazione nella beneficiaria Beta, bensì partecipazioni al capitale di Gamma.

Su queste basi, secondo l'Agenzia delle entrate, l'operazione di scissione totale non proporzionale non comporterebbe il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito risultando atto fisiologico alla riorganizzazione delle attività facenti capo alla famiglia anche in vista di un successivo passaggio generazionale.

Conferimento di società holding - Interpello n n. 57 del 27.1.2021

Il regime di realizzo controllato nelle operazioni riconducibili al comma 2-bis dell'articolo 177 del TUIR, in caso di conferimento di partecipazioni in società holding, comporta l'adozione di un approccio "look-through" per la verifica delle soglie di partecipazione (percentuali di diritti di voto superiori al 2-20% o partecipazione al capitale/patrimonio superiore al 5-25%) in relazione a tutte le società operative detenute a livello inferiore, tenendo conto dell'effetto di demoltiplicazione prodotto dalla catena partecipativa. La risposta n. 57 del 27 gennaio 2021 dell'Agenzia delle entrate, sostenendo una interpretazione meramente letterale della norma, afferma che la demoltiplicazione vada applicata anche alle società commerciali di secondo livello, ancorché detenute da società a loro volta esercenti un'attività commerciale.

Nel caso trattato, l'istante è una persona fisica che intende fruire del regime di realizzo controllato in relazione ad un conferimento avente ad oggetto il 50% della holding Alfa che detiene il 66,66% della immobiliare Delta e il 66,66% della società commerciale Epsilon che, a sua volta, detiene due partecipazioni (di secondo livello) pari al 33,33% di Zeta ed al 20% di Eta. L'Agenzia ritiene che l'effetto demoltiplicativo per il raggiungimento delle soglie minime di partecipazione non debba arrestarsi ad Epsilon (impresa commerciale di primo livello) ma debba proseguire sulle partecipate di secondo livello e, così facendo, nega l'applicazione dell'art. 177, c. 2-bis, del TUIR.

Decadenza dal potere accertamento in relazione a componenti reddituali a carattere pluriennale - Cass. 5.6.2020, n. 10701

Una stabile organizzazione italiana di una banca estera ha effettuato, nel periodo di imposta 2003, una svalutazione di un credito verso clienti deducibile nel medesimo periodo di imposta – ai sensi della normativa *pro tempore* vigente – nel limite dello 0,60% del valore dei crediti risultanti in bilancio e, per l'eccedenza, nei nove periodi di imposta successivi (dal 2004 al 2012).

L'amministrazione finanziaria ha emesso, nell'anno 2009, un avviso di accertamento, riguardante il periodo di imposta 2004, con il quale ha contestato, ai fini Ires e Irap, la deduzione della quota annuale relativa alla predetta eccedenza, sostenendo l'inerenza solo parziale all'attività dell'impresa del credito oggetto di svalutazione.

La CTR Lombardia, presso la quale l'Agenzia delle Entrate aveva impugnato la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano favorevole al contribuente, ha rigettato l'appello sostenendo, tra l'altro, che la decadenza dal potere di accertamento della dichiarazione relativa al periodo di imposta 2003 precluda all'Agenzia medesima la rettifica, nel periodo di imposta 2004, della deduzione delle quote costanti di un nono – costituenti la quota parte della svalutazione eccedente il predetto limite – contestando, incidentalmente, la correttezza della deduzione originaria.

L'ordinanza della Corte di Cassazione n. 10701 del 2020 ha sostenuto, al contrario, che il potere di accertamento relativo ai componenti reddituali ad efficacia pluriennale è esercitabile, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione in cui è indicata la singola quota in cui il componente reddituale è ripartito.

Ciò posto, l'ordinanza n. 10701/2020, ha sottoposto la questione alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione formulando il seguente quesito "se la decadenza dalla potestà impositiva dell'amministrazione finanziaria, che intenda contestare una svalutazione dei crediti risultanti in bilancio e, più in generale, un componente di reddito a efficacia pluriennale per ragioni che non dipendono dal mero errato computo del singolo rateo di esso, si determini con il decorso del termine per la rettifica della dichiarazione dove è indicato il singolo rateo in cui il componente reddituale è suddiviso ovvero con il decorso del termine per la rettifica della dichiarazione relativa al periodo di imposta in cui il componente reddituale pluriennale è maturato ed è stato iscritto nella prima volta in bilancio".

La sentenza della Corte di Cassazione, Sez. Unite, del 25 marzo 2021, n. 8500, optando per la prima delle tesi poc'anzi riportate, ha sancito che la decadenza dalla potestà impositiva dell'amministrazione finanziaria, la quale intenda contestare un componente di reddito a efficacia pluriennale, si determini con il decorso del termine per la rettifica della dichiarazione in cui è indicato il singolo rateo in cui il componente reddituale è suddiviso.

Comunicazione Segretariato OCSE del 21 gennaio 2021: interpretazione trattati contro le doppie imposizioni - Covid 19

Al fine di offrire un contesto di maggior certezza circa l'impatto del COVID-19 in tema di mobilità delle persone e conseguentemente sull'interpretazione dei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni, il Segretariato Generale dell'OCSE, facendo seguito al report di Aprile 2020, il 21 Gennaio 2021, ha rilasciato una nuova guida denominata "Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic" dove ha inteso formulare alcune soluzioni interpretative per scongiurare il rischio che venga "alterata" la collocazione (i.e. residenza fiscale) delle imprese e delle persone fisiche, come stabilito dai trattati contro le doppie imposizioni, stante l'attuale quadro emergenziale.

Le modalità di lavoro agile diffuse in risposta alle diverse forme di *lockdown*, l'inevitabile prolungarsi della durata di cantieri in Paesi e territori diversi da quelli di residenza fiscale e le restrizioni alla mobilità del personale (direttivo) hanno indotto gli operatori a interrogarsi sul possibile emergere di stabili organizzazioni a loro carico o contestazioni in tema di sede di direzione effettiva (c.d. *place of effective management*) e fenomeni di doppia residenza anche per le persone fisiche.

In estrema sintesi, L'OCSE chiarisce che il determinarsi di tali circostanze in conseguenza di "public health measures", come pure la temporaneità della situazione, dovrebbero deporre a favore di non considerare i mutamenti summenzionati come cause fondanti per il riconoscimento di una stabile organizzazione all'estero o fenomeni di doppia residenza.

Provvedimento del 15 gennaio 2021 in tema di DST + rinvio termini pagamento + emissione circolare n. 3 del 23.3.2021

Facendo seguito alla consultazione pubblica conclusasi il 31 dicembre 2020, l'Agenzia delle Entrate, con provvedimento del 15 Gennaio 2021 ha fornito una serie di modalità applicative dell'imposta sui servizi digitali come introdotta L'art. 1, commi da 35 a 50, della legge di Bilancio 2019 e modificata dall'art. 1, comma 678, della legge di Bilancio 2020; in particolare i chiarimenti vertono sulla definizione di imposta, di soggetto passivo, contenuto digitale, gruppo, ricavi imponibili nonché gli obblighi di registrazione e contabili dei soggetti d'imposta. Con decreto legge n. 41 del 22/03/2021 sono stati modificati i termini di versamento e di invio della dichiarazione annuale, ora fissati rispettivamente al 16 maggio e 30 giugno 2021.

Con la circolare 3/E del 23 marzo 2021 l'Agenzia delle Entrate ha fornito le risposte e le indicazioni attese dalle aziende e dagli operatori interessati dalla nuova normativa riguardante la nuova imposta. In particolare La circolare fornisce indicazioni per l'individuazione della platea dei soggetti interessati dall'imposta, rendendo chiarimenti in merito all'applicazione delle soglie dimensionali, della nozione di impresa e della definizione di gruppo.

È, inoltre, approfondito l'ambito di applicazione oggettivo, con particolare riferimento al contenuto di ciascuno dei servizi digitali assoggettati ad imposta: veicolazione di pubblicità mirata, messa a disposizione di interfacce digitali che mettono in contatto gli utenti favorendone l'interazione o facilitando la fornitura diretta di beni o servizi, trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale. Viene anche delineato il perimetro dei servizi esclusi oltre che i criteri di geolocalizzazione.

Nel documento l'Agenzia delle Entrate illustra inoltre anche le modalità di determinazione della base imponibile e di eliminazione di eventuali fenomeni di imposizione "a cascata"/doppia imposizione. Infine, la circolare esamina nel dettaglio gli adempimenti ai quali sono tenuti i soggetti passivi dell'imposta, trattando degli obblighi di identificazione, di versamento.

La circolare precisa che l'obbligo di un'apposita contabilità viene assolto con la tenuta del Prospetto analitico e della Nota esplicativa, redatti secondo l'Allegato 1 al provvedimento del 15 gennaio, entro il termine di versamento dell'imposta.

In considerazione delle potenziali difficoltà e delle obiettive condizioni di incertezza riscontrabili in sede di prima applicazione degli obblighi contabili, per il primo anno d'imposta, eventuali irregolarità o errori commessi in sede di trasmissione e compilazione dei dati richiesti non danno luogo all'applicazione delle sanzioni (articolo 10, comma 3, dello Statuto dei diritti del contribuente).

Applicazione ritenuta su dividendi corrisposti alla controllante Svizzera - Interpello n. 135 del 2.3.2021

Con la risposta a interpello n. 135 del 2 marzo 2021 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di applicazione della ritenuta su dividendi corrisposti alla controllante svizzera. In particolare l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che al fine di beneficiare dell'esenzione prevista dall'art. 9 dell'Accordo tra la Comunità Europea e la Confederazione svizzera (come sostituito dal protocollo di modifica del 2015 al vecchio art. 15), il reddito della controllante svizzera deve essere assoggettato a tutti e tre livelli di imposizione in Svizzera (municipale, cantonale e federale).

Si ricorda che l'articolo 9 dell'accordo prevede che i dividendi corrisposti dalle società figlie alle società madri non sono soggetti a imposizione fiscale nello Stato d'origine se ricorrono congiuntamente i seguenti requisiti:

- la società madre detenga direttamente almeno il 25 % del capitale della società figlia per un minimo di due anni;
- una delle due società abbia la residenza ai fini fiscali in uno Stato membro e l'altra società ha la residenza ai fini fiscali in Svizzera;
- nessuna delle due società abbia la residenza ai fini fiscali in uno Stato terzo sulla base di un accordo in materia di doppia imposizione con tale Stato terzo;
- entrambe le società siano assoggettate all'imposta diretta sugli utili delle società senza beneficiare di esenzioni ed entrambe adottano la forma di una società di capitali.

Più specificatamente, l'Amministrazione si sofferma sull'ultimo requisito, considerato che a decorrere dal 1° gennaio 2020 la società elvetica in esame non usufruisce più del regime di favore per le holding svizzere e, pertanto, sarà assoggettata a tutti e tre i livelli di imposizione sopra ricordati.

L'Agenzia conclude, quindi, per l'applicabilità del sopra ricordato art. 9 evidenziando, in ogni caso, che viene fatta salva l'applicabilità della clausola anti-elusiva generale di cui all'articolo 10-bis) della L. 212/2000.

OIC Interpretativo n.7

L'OIC ha pubblicato in versione definitiva il documento interpretativo n. 7 in tema di rivalutazione dei beni. Nel documento si precisa che – almeno ai fini civilistici – sono rivalutabili anche i beni immateriali ancora tutelati giuridicamente alla data di chiusura del bilancio anche se i relativi costi, per quanto a suo tempo capitalizzabili nello stato patrimoniale, sono stati imputati interamente a conto economico.

Imposte Indirette | IVA

Prova delle cessioni intracomunitarie

Prova delle cessioni intracomunitarie: Prova del trasporto o spedizione dei beni ai sensi dell'art. 45-bis del Reg. UE n. 282/2011 - Interpello n. 141 del 03.03.2021

L'Agenzia delle Entrate è tornata a pronunciarsi sul tema delle prove del trasporto di beni dall'Italia ad un altro Paese UE ai fini della applicazione del regime di non imponibilità previsto per le cessioni intra-comunitarie, alla luce dell'entrata in vigore il 1° gennaio 2020 dell'art. 45-bis del Regolamento UE n. 282/2011. In particolare, l'istante ha richiesto la validazione e la conformità all'art. 45-bis del set documentale predisposto a prova delle cessioni poste in essere, consistente in: (i) fattura di vendita; (ii) elenchi Intrastat; (iii) rimessa bancaria del pagamento della merce; (iv) copia del contratto con l'acquirente; (v) DDT; (vi) CMR, o attestazione del destinatario della merce dell'avvenuta ricezione della stessa.

L'agenzia delle Entrate conferma quanto espresso in precedenza (Circ. 12/2000, Risposta ad Interpello 100/2019) ossia che può continuare ad applicarsi la prassi nazionale emanata anteriormente alle norme regolamentari unionali, in tutti i casi in cui non si renda applicabile la presunzione contenuta in queste ultime disposizioni. Pertanto il contribuente potrà continuare a dimostrare, qualora non sia in possesso della documentazione richiesta dalla disposizione unionale, che l'operazione sia avvenuta con altri elementi di prova.

Aggiornamento COVID-19

Cessioni di beni necessari per contenimento emergenza sanitaria | Agevolazione art. 124 del DL 34/2020 - Interpello n. 213 e 218 del 26.03.2020

L'agenzia delle entrate ribadisce i commenti forniti con la circolare 26/2020 secondo cui l'agevolazione IVA ex art. 124 del DL 34/2020 si applica alle cessioni per finalità sanitarie aventi ad oggetto i beni indicati al co. 1, nonché alle prestazioni di servizi di cui all'art. 16, co. 3, del Decreto IVA.

In particolare, con la risposta all'interpello n. 213, sono state escluse dall'ambito applicativo dell'art. 124 ai c.d. guanti pluriuso (ad esempio, i guanti commercialmente definiti di uso domestico, guanti dagiardinaggio, guanti felpati resistenti, guanti a lunga durata/riutilizzabili); ciò in quanto, pur essendo qualificabili quali DPI, l'uso prolungato precluderebbe la finalità sanitaria prevista dalla norma agevolativa.

Invece, con riferimento alla fornitura di attrezzature medicali (nella specie, ventilatori polmonari) con la formula del noleggio, nella risposta 218 l'Agenzia ha confermato l'esenzione e/o l'IVA con l'aliquota del 5% come previsto dall'art. 124, a seconda che le operazioni siano effettuate entro il 31.12.2020 ovvero successivamente, tenuto conto che ai sensi dell'art. 16, co. 3 succitato, tali prestazioni di servizi sono soggette ad imposta con la stessa aliquota stabilita per le cessioni di beni in commento, in quanto dipendenti da contratti di "locazione finanziaria di noleggio e simili".

Detrazione Iva beni donati nell'ambito della gestione del covid-19 (D.L. "Cura Italia") - Risposta AdE n. 150/E 04.03.2021

L'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito alle condizioni per poter beneficiare della detrazione IVA su erogazioni liberali in denaro e natura effettuate per fronteggiare l'emergenza COVID-19, ai sensi dell'art. 66, co. 3-bis del D.L. Cura Italia (18/2020) in base al quale – ai fini della detrazione IVA - gli acquisti di beni ceduti a titolo di erogazione liberale si considerano effettuati nell'esercizio di impresa.

Nel caso di specie, una fondazione aveva realizzato e donato una struttura all'interno di un ospedale COVID-19. L'Agenzia ha chiarito che la donazione rientra nell'ambito applicativo delle cessioni gratuite di beni ex art. 2, co. 2, n. 4 del DPR 633/1972. Inoltre, all'erogazione liberale è applicabile il regime di esenzione di cui all'art. 10, co. 1, n. 12 del medesimo DPR, riferito alle cessioni gratuite effettuate da fondazioni aventi finalità di assistenza, beneficenza, etc..

La normativa dettata dall'art. 66 del Decreto Cura Italia – come chiarito dall'Ade - non preclude il diritto alla detrazione degli acquisti effettuati "a monte" ed esclude la limitazione del diritto alla detrazione in base al pro-rata.

Trattamento IVA per le importazioni dei beni necessari per emergenza Covid-19 - Circolare Agenzia Dogane e Monopoli n. 9/2021, del 03.03.2021

Con la Circolare in oggetto sono stati forniti importanti chiarimenti in merito al trattamento ai fini IVA delle importazioni di beni necessari al contenimento e la gestione dell'emergenza COVID-19.

Dal 01.01.2021, le cessioni dei prodotti tassativamente indicati nella tabella A, parte II-bis, n. 1-ter1, allegata al DPR 633/1972 non sono più esenti IVA, bensì soggette all'aliquota agevolata del 5%.

L'art. 1, co. 452 della Legge di Bilancio 2021 precisa che – in deroga all'art. 124 del DL 34/2020 – le cessioni di strumentazione per diagnostica COVID-19¹ nonché le prestazioni di servizi strettamente connesse, sono esenti IVA fino al 31.12.2022.

Con riferimento ai beni agevolabili (ora soggetti ad aliquota del 5%) l'Agenzia delle Dogane ha aggiornato l'elenco individuato nella tabella allegata alla Circolare 12/2020, introducendo nuovi codici NC/TARIC.

La natura tassativa dell'elencazione non può tuttavia escludere in via di principio che taluni prodotti, pur classificati con un codice NC non rientrante tra quelli riportati nella Circolare in esame, possano comunque ritenersi rientranti nel novero di quelli contemplati nella tabella A, parte II-bis, n. 1-ter1, allegata al DPR 633/1972, con conseguente diritto di accedere all'esenzione IVA sia per importazioni che per le cessioni interne e acquisti Intra-UE. In tal caso, spetterà all'operatore dimostrare che il bene è afferente a quelli di cui all'art. 12 del DL 34/2020.

Sono invece esenti da IVA (fino al 31.12.2022) le importazioni di beni elencati nell'allegato 2 della Circolare 9 in oggetto.

¹ che presentano i requisiti di cui alla Direttiva 98/79/CE, o del Regolamento UE 2017/745 e 2017/746. Tale esenzione è applicabile anche ai vaccini anti COVID-19.

Proroga termini accertamento - D.L. n. 183 del 31.12.2020 conv. in Legge n. 21 del 26 febbraio 2021

A seguito dell'emergenza epidemiologica COVID-19, il Decreto n. 183 del 31.12.2020, convertito in Legge n. 21, del 26.02.2021, ha previsto una serie di proroghe dei termini relativi a versamenti fiscali.

Più nel dettaglio l'articolo 22-bis del Decreto n. 183/2020 stabilisce che:

- gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza scadono tra l'8 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020, sono notificati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022;
- gli atti, le comunicazioni e gli inviti individuati al comma 2 dell'art. 157 del D.L. n. 34/2020 (c.d. "Decreto Rilancio") sono notificati, inviati o messi a disposizione nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022.

Più nel dettaglio si tratta di:

- comunicazioni di irregolarità IVA emesse a seguito del controllo automatico, di cui all'articolo 54-bis (liquidazione dell'IVA dovuta in base alle dichiarazioni) del D.P.R. n. 633 del 1972;
- inviti all'adempimento di cui all'articolo 21-bis (comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA.) del decreto-legge n. 78 del 2010.

Chiarimenti sul Plafond IVA

Utilizzo Plafond Iva da parte di soggetti passivi non stabiliti - Risposta AdE n. 148/E del 04.03.2021

L'Agenzia delle entrate, confermando la propria prassi precedente, ha chiarito che la disciplina del plafond IVA si applica anche nell'ipotesi in cui l'esportatore abituale sia un soggetto non residente identificato direttamente ai fini IVA in Italia.

La società istante, con sede legale in uno Stato membro Ue, identificata ai fini IVA in Italia, acquista prodotti medico-ortopedici in Italia e vende i suddetti beni in parte a soggetti passivi stabiliti in Italia, con applicazione del reverse charge, e in parte a operatori stabiliti in altri Stati UE, effettuando cessioni non imponibili ex art. 41 del DPR 633/1972. In tal senso, la società si trova in una posizione creditoria strutturale, e intenderebbe avvalersi del regime IVA previsto per gli esportatori abituali. Tuttavia, il dettato letterale dell'art. 8, co. 2 del DPR 633/72, stabilisce che possono beneficiare dell'istituto del plafond i soggetti in possesso dei necessari requisiti, "se residenti". L'Agenzia delle Entrate ha pertanto confermato che possono beneficiare del regime previsto per gli esportatori abituali anche i soggetti che abbiano nominato un rappresentante fiscale in Italia o che si siano identificati direttamente ai fini IVA ai sensi dell'art. 35-ter del DPR 633/72.

Divieto di utilizzo del plafond IVA in caso di leasing immobiliare - Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 15-09-2020) 14-01-2021, n. 535

Il contratto di leasing relativo a un fabbricato o a un'area fabbricabile comporta il trasferimento all'utilizzatore della disponibilità economica dell'immobile ed è, pertanto, equiparabile all'acquisto di beni e non all'acquisizione di servizi. Di conseguenza, il regime di non imponibilità derivante dall'utilizzo del plafond IVA da parte dell'esportatore abituale non è applicabile. Trattasi del principio sancito dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza in oggetto.

Più nel dettaglio, il caso di specie riguardava le sanzioni amministrative irrogate ad una società in conseguenza all'acquisto di tre fabbricati in forza di un contratto di leasing, eseguite senza pagamento d'imposta ai sensi dell'art. 8, c. 1, lett. c) D.P.R. n. 633/1972, con emissione di dichiarazioni di intento.

La CTR non aveva ritenuto dovute le predette sanzioni, in quanto secondo i giudici di merito il leasing costituirebbe una prestazione di servizi.

Tuttavia, la Cassazione ha ribaltato tale orientamento sulla base di diversi fattori, tra cui anche l'orientamento della giurisprudenza UE, che ha abbandonato la qualifica del leasing come prestazione di servizi.

In passato, invece, la Suprema Corte aveva ritenuto utilizzabile il plafond per i contratti di leasing immobiliare, salvo che le parti contraenti avessero convenuto – con efficacia vincolante – il trasferimento della proprietà del bene alla scadenza del rapporto contrattuale. L'ordinanza precisa che nella maggior parte dei casi la funzione del leasing è quella di fornire all'utilizzatore la disponibilità economica del bene, in modo analogo ad un proprietario, pertanto, l'acquisizione dei beni in leasing dovrebbe essere equiparata ad una cessione di beni, evidenziando pertanto una lacuna nella normativa italiana che, non regola espressamente l'utilizzabilità o meno del plafond con riguardo al canone di locazione finanziaria. Tale lacuna è stata colmata in via analogica. Si rileva infine che la prassi amministrativa aveva già ritenuto non utilizzabile il plafond per l'acquisizione di fabbricati in dipendenza di contratti di leasing (C.M. 145/98, principio di diritto 14/2019 risposta ad interpello 304/2020).

Imposte Indirette | Doganale

Il 1 luglio 2021 entra in vigore l'“imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego” (c.d. “Plastic Tax”)

La Legge di Bilancio 2020 (art. 1, commi 634-358, L. n. 160/2019), recependo le disposizioni europee, in particolare la Direttiva (UE) n°904/2019, ha istituito l'“**imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego**”, c.d. “Plastic Tax”. L'entrata in vigore dell'imposta era stata fissata al 1° luglio 2020. Un primo rinvio al 1° gennaio 2021 è stato previsto dall'art. 133, DL 34/2020 (convertito L. n. 77/2020). La Legge di Bilancio 2021 (art. 1, comma 1084, L. n. 178/2020), ha apportato alcune modifiche al testo originario dell'imposta e ne ha prorogato ulteriormente l'entrata in vigore al 1° luglio 2021.

L'imposta si applica al consumo dei manufatti, detti «**MACSI**», che hanno le seguenti caratteristiche: i) sono destinati a contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari; ii) sono realizzati con l'impiego, anche parziale, di materie plastiche costituite da polimeri organici di origine sintetica; iii) sono ideati, progettati o immessi sul mercato per il singolo impiego. Sono inoltre considerati MACSI: i dispositivi, in polimeri organici di origine sintetica, che consentono la chiusura, la commercializzazione o la presentazione dei medesimi MACSI o dei manufatti; i prodotti semilavorati, comprese le preforme, realizzati in materia plastica impiegati nella produzione di MACSI.

Sono **esclusi** dall'applicazione dell'imposta i MACSI che risultino compostabili in conformità alla norma UNI EN 13432: 2002, i dispositivi medici classificati dalla Commissione unica sui dispositivi medici, istituita ai sensi dell'articolo 57 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, nonché i MACSI adibiti a contenere e proteggere preparati medicinali. L'imposta non è altresì dovuta sulla materia plastica contenuta nei MACSI, che provenga da processi di riciclo.

L'imposta sorge al momento della produzione, dell'importazione o dell'introduzione da Paesi UE dei MACSI e diviene **esigibile** all'atto dell'immissione in consumo nel territorio dello Stato o dell'importazione definitiva. L'ammontare dell'imposta è di 0,45 euro per chilogrammo di materia plastica e la stessa deve essere liquidata mediante dichiarazione trimestrale. È previsto il rimborso in favore degli operatori economici per i MACSI ceduti in UE o esportati.

I **soggetti obbligati** a versare la Plastic Tax sono: per i MACSI fabbricati in Italia, il fabbricante o il venditore/committente (residente o non residente nel territorio nazionale), cioè il soggetto che richiede la fabbricazione di MACSI in conto lavoro e successivamente li cede (c.d. venditore); per i MACSI provenienti da altri Paesi dell'Unione europea, il soggetto che acquista MACSI nell'esercizio della sua attività economica (come nel caso di vendite B2B a società acquirenti italiane) o il cedente nel caso di vendite B2C a consumatori privati in Italia; per i MACSI provenienti da paesi terzi, l'importatore.

E' prevista l'emanazione di **provvedimenti attuativi** per definire le modalità di attuazione dell'imposta. Tra gli aspetti disciplinati vi sarà l'identificazione dei MACSI mediante l'utilizzo dei codici della nomenclatura combinata dell'UE, il contenuto della dichiarazione trimestrale, le modalità di registrazione dei soggetti obbligati, le modalità per la tenuta della contabilità relativa all'imposta a carico dei soggetti obbligati, i dati aggiuntivi da indicare nelle fatture di cessione e di acquisto dei MACSI ai fini dell'imposta. Ad oggi l'Agenzia delle Dogane ha anticipato la bozza della determinazione direttoriale contenente alcune delle suddette disposizioni attuative, mentre il testo definitivo dovrebbe essere pubblicato entro la fine di maggio 2021.

Sono previste **sanzioni amministrative** a carico di chi non rispetta gli obblighi relativi all'imposta.

Reddito di lavoro dipendente

Regime degli impatriati - Circolare n. 33 del 28.12.2020

La Circolare n. 33/2020, per mezzo della quale l'Agenzia delle Entrate ha ufficializzato la propria interpretazione dell'art. 16 del DLGS 147/2015 nella sua versione applicabile dopo le modifiche apportate dal DL 34/2019¹, fornisce l'occasione per mettere ordine a livello interpretativo ad una disciplina sempre più variegata a causa delle continue e ripetute modifiche dalla sua entrata in vigore ad oggi. Il DL 34/2019 (Decreto Crescita) ha ridefinito infatti i requisiti oggettivi e soggettivi per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2020. Tra le novità più importanti si segnala l'incremento della percentuale di riduzione dell'imponibile fiscale dei redditi agevolabili dal 50 al 70 per cento e l'estensione per un ulteriore quinquennio del periodo agevolabile in talune ipotesi espressamente previste dalla legge.

Con il successivo Decreto Fiscale² il legislatore, nell'intento di superare la disparità di trattamento tra i soggetti che avessero trasferito la residenza fiscale nel territorio dello Stato a decorrere dal 3 luglio 2019 (ovvero dal periodo d'imposta 2020) ed i soggetti rientrati a decorrere dal 30 aprile 2019, ha esteso anche nei confronti di questi ultimi le maggiori agevolazioni già disposte dal Decreto Crescita nei confronti dei lavoratori che avessero trasferito in Italia la residenza fiscale dal periodo d'imposta 2020.

Si riporta di seguito una breve sintesi dei principali chiarimenti interpretativi resi dall'Amministrazione finanziaria con la recente Circolare n. 33 del 28 dicembre 2020 ridisegnando il perimetro di applicazione del suddetto regime agevolativo a partire dal periodo d'imposta 2019.

Per gli aspetti di carattere generale non oggetto di modifica si rinvia ai chiarimenti forniti con la circolare n. 17/E del 23 maggio 2017.

¹ Art. 5 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 in vigore dal 1 maggio 2019 convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019 n. 58 pubblicata in GU 29 giugno 2019 n. 151 ed in vigore dal 30 giugno 2019.

² Art. 13 ter decreto legge 2019, n. 124 convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019 n. 157 pubblicata in GU 24 dicembre 2019 n. 301.

1. Trasferimento della residenza nelle regioni del Centro – Sud

Con decorrenza dal 1° maggio 2019, il regime prevede la detassazione del 70% del reddito di lavoro dipendente (autonomo o d'impresa individuale) prodotto in Italia a decorrere dal periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento della residenza fiscale e per i quattro periodi d'imposta successivi. In caso di trasferimento della residenza in Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia la detassazione del reddito imponibile è pari al 90 per cento.

Sul punto, la Circolare chiarisce che l'impatriato avrà diritto alla detassazione del 90% anche qualora svolgesse l'attività lavorativa in una Regione diversa da quella di residenza che non darebbe diritto alla riduzione del 90%.

La suddetta condizione deve verificarsi a partire dal periodo d'imposta in cui il contribuente trasferisce la residenza dall'estero in una delle suddette Regioni e permanere per tutto il periodo di fruizione dell'agevolazione.

2. Datore di lavoro e committente estero

A differenza della versione in vigore sino al 30 aprile 2019, l'art. 16 del D.lgs. n. 147/2015 ad oggi vigente non richiede più che l'attività lavorativa venga svolta in Italia presso un'impresa residente; ne deriva che, secondo quanto chiarito dall'Amministrazione, risultano oggi

agevolabili anche i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia alle dipendenze di un datore di lavoro estero non residente ovvero committente estero (in caso di lavoro autonomo o di impresa).

Andranno considerati le eventuali implicazioni di stabile organizzazione nel territorio dello Stato del datore di lavoro non residente ai sensi dell'art. 162 TUIR o di una convenzione contro le doppie imposizioni ove esistente.

3. Tassazione Bonus ed emolumenti variabili

La necessità che i redditi detassabili siano prodotti in Italia preclude la possibilità di ricomprendere, nell'ambito di applicazione oggettivo del regime in esame, gli elementi di reddito percepiti successivamente al trasferimento della residenza fiscale in Italia quale corrispettivo di un precedente periodo di lavoro all'estero.

Per contro, eventuali emolumenti maturati durante il periodo agevolabile (cinque/dieci periodi d'imposta, a seconda delle specifiche del caso) ma incassati dal lavoratore dopo lo spirare di tale periodo scontano l'ordinaria tassazione IRPEF, senza alcuna detassazione applicabile, rendendosi a tal fine applicabile il principio di cassa che regola la tassazione del reddito di lavoro dipendente.

4. Fondo controesodo

La detassazione in misura pari al 70% del reddito di lavoro dipendente (autonomo e/o di impresa individuale) imponibile prevista dal Decreto Crescita risulta automaticamente applicabile ai soggetti che hanno trasferito la propria residenza fiscale in Italia a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020.

Per effetto di quanto previsto dal D.L. n. 124/2019, peraltro, le stesse regole di tassazione risulterebbero applicabili anche a coloro che abbiano trasferito la propria residenza fiscale in Italia dal **30 aprile 2019 al 2 luglio 2019**, nei limiti delle disponibilità di un apposito Fondo Controesodo già stanziato ma di cui mancano ancora oggi le modalità operative di accesso.

Nelle more dell'adozione di tale Decreto per le modalità operative di accesso, tuttavia, secondo quanto chiarito con la Circolare in commento, anche coloro che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia in data successiva al 30 aprile 2019 fino al 2 luglio 2019 dovranno continuare ad applicare la detassazione nella previgente misura del 50% e non al contrario nella misura più favorevole del 70%. In attesa dell'emanazione del Decreto rimane da definire quale trattamento sarà accordato a tutti quei contribuenti che hanno applicato il regime più vantaggioso facendo leva sulla previsione normativa e considerando che il chiarimento della circolare è stato reso a distanza di un anno.

Al contrario per i soggetti rientrati a decorrere dal periodo d'imposta 2020, il regime agevolato in esame è operativo indipendentemente dall'emanazione del citato decreto.

5. Dipendenti che rientrano da un precedente distacco all'estero

La circolare ha fornito un'interpretazione più rigida rendendo più difficile l'applicazione in caso di ritorno da distacco all'estero. La nuova lettura maggiormente rigida è emersa già in occasione delle recenti risposte ad Interpelli da parte dell'Agenzia delle Entrate¹.

A titolo meramente esemplificativo come chiarito dalla circolare, costituiscono indice di una situazione di continuità sostanziale: (a) il riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo contrattuale; (b) il riconoscimento dell'anzianità dalla data di prima assunzione; (c) 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; (d) clausole volte a non liquidare i ratei della tredicesima/quattordicesima già maturati nonché il trattamento di fine rapporto; (e) l'assenza del periodo di prova. Sulla base delle medesime ragioni, peraltro, è stata esclusa la possibilità di beneficiare del regime in questione in caso di rientro in Italia, a seguito di un periodo all'estero, cui corrisponda la sospensione del rapporto di lavoro italiano (a seguito, ad esempio, di aspettativa non retribuita).

¹ Risposta n. 42 del 18 gennaio 2021

6. Modalità di fruizione dell'agevolazione

Per beneficiare del regime agevolativo in esame, il lavoratore deve presentare una richiesta scritta al datore di lavoro, il quale applica il beneficio dal periodo di paga successivo alla richiesta e/o in sede di conguaglio, dalla data dell'assunzione, mediante applicazione delle

ritenute sull'imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile. Nelle ipotesi in cui il datore di lavoro non abbia potuto riconoscere l'agevolazione, il contribuente può fruirne, in presenza dei requisiti previsti dalla legge, direttamente nella dichiarazione dei redditi. In tale caso il reddito di lavoro dipendente va indicato già nella misura ridotta.

Sul punto, con la Circolare in commento è stato chiarito che:

nelle ipotesi in cui il contribuente non si sia avvalso dell'agevolazione al momento della presentazione della dichiarazione, ad esempio nel Modello 730 presentato nei termini, potrà avvalersene presentando nei termini ordinari il Modello Redditi Persone Fisiche (c.d. "correttiva nei termini");

si considerano, inoltre, valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo (c.d. "dichiarazioni tardive"), pertanto, al fine della fruizione dell'agevolazione in commento, possono presentare la dichiarazione tardiva i contribuenti che, per scelta o per errore, non hanno presentato la dichiarazione dei redditi entro la scadenza, indicando i redditi agevolabili in misura ridotta;

trattandosi di un regime opzionale, è preclusa la possibilità di presentare una dichiarazione dei redditi c.d. "integrativa a favore" oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza ordinaria;

nelle ipotesi in cui i termini di presentazione risultino scaduti, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fruire del regime in esame per i restanti periodi di imposta del quinquennio agevolabile.

7. Sportivi professionisti

L'articolo 16, comma 5-quater, inserito dall'articolo 5, comma 1, lettera d) del Decreto Crescita, ha esteso la platea dei beneficiari del regime speciale per lavoratori impatriati anche agli sportivi professionisti, prevedendo al comma 5-quinquies che «l'esercizio dell'opzione per il regime agevolato ivi previsto comporta il versamento di un contributo pari allo 0,5 per cento della base imponibile. Sono definiti i criteri e le modalità tecniche per il versamento e l'utilizzo del contributo dovuto dal Dpcm 26 gennaio 2021, pubblicato il 17 marzo 2021, in Gazzetta ufficiale.

8. Dirigenti e collaboratori di imprese del settore finanziario

L'articolo 33 del decreto legge n. 78 del 2010 ha introdotto un'aliquota addizionale del 10 per cento applicata al momento della erogazione dal sostituto d'imposta, sui compensi variabili che eccedono la parte fissa della retribuzione nei confronti dei dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti e collaboratori di imprese che operano nel settore finanziario, sotto forma di bonus o stock option. A tale riguardo, la Circolare in commento ha chiarito che gli emolumenti variabili soggetti alla predetta aliquota del 10 per cento non possono beneficiare della detassazione prevista dal regime in oggetto.

9. Cittadini italiani non iscritti AIRE

L'art. 16 modificato dal DLGS n.147/2015 ha previsto che possano accedere al regime di favore anche i cittadini italiani non iscritti AIRE rientrati in Italia dal 1 gennaio 2020 purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni nei due periodi d'imposta antecedenti il trasferimento.

La circolare ha precisato che ciò vale anche per i soggetti che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia entro il periodo d'imposta 2019.

10. Ulteriore quinquennio agevolabile

Al ricorrere di alcuni requisiti soggettivi, il Decreto Crescita ha previsto la possibilità di estendere la durata del regime impatriati per un massimo di un ulteriore quinquennio, con detassazione limitata al **50 %**, sino ad un massimo di dieci periodi d'imposta complessivi.

In particolare, l'accesso a tale ulteriore quinquennio di agevolazioni è subordinato al ricorrere dei seguenti requisiti alternativi:

l'aver almeno un figlio minore o a carico, anche in affido preadottivo (qualora il beneficiario abbia almeno tre figli minorenni o a carico, peraltro, durante l'ulteriore quinquennio agevolabile il reddito imponibile risulta detassabile nella misura del **90%**);

l'acquisto di una unità immobiliare di tipo residenziale in Italia nei dodici mesi antecedenti il trasferimento o entro il primo quinquennio di applicazione del regime.

Le novità della Legge di Bilancio 2021

Prolungamento per i vecchi impatriati con versamento opzionale del 5% o 10%

La novella introdotta dalla Legge di Bilancio 2021 permette di ridurre la disparità di trattamento tra coloro che in base alle attuali regole usufruiscono di un maggior incremento percentuale di esenzione e del raddoppio del periodo oggetto di beneficio rispetto a coloro che al contrario in ragione di formulazioni precedenti della norma in qualità di “vecchi impatriati” usufruiscono di una normativa eccessivamente penalizzante.

La legge di bilancio 2021 infatti interviene proprio su tale aspetto consentendo ai contribuenti che hanno già trasferito la residenza prima dell'anno 2020 e che alla data del 31 dicembre 2019 risultano beneficiari del regime in commento di optare per il mantenimento dell'agevolazione per ulteriori **5 anni** in presenza di figli minori o a carico o in caso di acquisto di una abitazione previo versamento di un importo pari al 5% o al 10% dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione.

Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Protocollo n. 60353/2021 del 03/03/2021, sono state definite le modalità operative per l'esercizio dell'opzione che consentirà, a determinate condizioni, agli impatriati, italiani o europei, che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia prima del 30 aprile 2019 e che al 31/12/2019 beneficiavano del regime, di estenderne la durata per ulteriori 5 anni, con una riduzione del **50%** o del **90%** dell'imponibile fiscale.

L'esercizio dell'opzione si perfezionerà con il pagamento, tramite Modello F24, del **10%** o del **5%** del reddito di lavoro dipendente ed autonomo prodotto nell'anno precedente, da eseguirsi entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell'agevolazione o per i soggetti per cui tale periodo si è concluso il 31 dicembre 2020, entro 180 giorni dalla pubblicazione del Provvedimento e quindi entro il 30 agosto 2021.

L'opzione è attivabile tramite versamento di un importo pari a:

- **10%** se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno un figlio minorenni anche in affidato preadottivo oppure è diventato proprietario di almeno una unità immobiliare in Italia successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento;
- **5%** se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno tre figli minorenni anche in affidato preadottivo e diventa o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia.

I sostituti d'imposta infatti opereranno le ritenute sul **50%** delle somme e valori imponibili nel caso di lavoratori che al momento dell'esercizio dell'opzione abbiano comunicato almeno un figlio minorenni anche in affidato preadottivo o che siano divenuti proprietari di una unità immobiliare di tipo residenziale in Italia.

I medesimi soggetti opereranno ritenute limitatamente al **10%** del loro ammontare nel caso di lavoratori che al momento dell'opzione abbiano comunicato almeno tre figli minorenni, anche in affidato preadottivo.

Sintesi del regime ad oggi in vigore

In estrema sintesi il regime dei lavoratori impatriati rimane ad oggi ancorato a criteri di accesso e misura dell'agevolazione differenti a seconda della data di trasferimento:

1. in caso di trasferimento prima del **30 aprile 2019** occorre considerare i requisiti d'accesso ante Decreto Crescita distinguendo tra “*impatriati manager*” o “*impatriati laureati*” fermo restando l'esenzione al 50% e l'eventuale estensione per ulteriori 5 anni soggetta ad opzione a pagamento ai sensi della novella introdotta dalla Legge di Bilancio 2021 e dal Provvedimento n. 60353/2021
2. in caso di trasferimento nella finestra temporale tra il **30 aprile 2019 ed il 2 luglio 2019** i requisiti di accesso da considerare sono quelli del DL 34/2019 e l'esenzione resta al 50% (prorogabile in caso di figli minori o acquisto immobili) in attesa dell'implementazione delle modalità operative per aderire al cd. Fondo-Controesodo;

3. in caso di trasferimento dal **3 luglio 2019** (a decorrere dal periodo d'imposta 2020) fermi restando i requisiti d'accesso del DL 34/2019 l'esenzione è pari al 70% o al 90% (prorogabile, con riduzione al 50% o al 90% salvo casi particolari, nel secondo quinquennio).

Contenzioso Tributario

Proroga e sospensione di termini in materia di accertamento e riscossione e disposizioni in materia di definizione agevolata

Nell'ambito delle misure volte a favorire la ripresa delle attività economiche e sociali a seguito della pandemia Covid-19 sono state emanate disposizioni in materia di accertamento e riscossione e definizione agevolata di carichi tributari. Si segnalano di seguito gli interventi principali.

Proroga dei termini di notifica degli atti tributari

Per gli atti impositivi e sanzionatori i cui termini di decadenza scadevano tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020 è stata disposta l'emissione entro il 31 dicembre 2020 e la notifica nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022, salvi casi di indifferibilità e urgenza o di adempimenti con contestuale versamento di tributi. Nello stesso periodo si procede alla notifica, invio o messa a disposizione degli atti, comunicazioni e inviti elaborati o emessi (con modalità massive) entro il 31 dicembre 2020, con differimento per 14 mesi dei termini per la notifica delle cartelle di pagamento conseguenti alle medesime comunicazioni. Non sono dovuti interessi per il periodo dal 1° gennaio 2021 fino alla data di notifica degli atti, comunicazioni e inviti sopra richiamati. Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate verranno individuate le modalità di applicazione delle disposizioni in esame.

E' poi prevista la possibilità di definizione agevolata (con pagamento di imposte, interessi, contributi previdenziali, escluse sanzioni e somme aggiuntive) in riferimento alle comunicazioni emesse entro il 31 dicembre 2020 in esito al controllo automatizzato delle dichiarazioni ai fini I.I.D.D. e IVA per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 e non inviate in forza della sospensione di cui sopra, nonché in riferimento alle comunicazioni elaborate entro il 31 dicembre 2021 per le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018. La definizione agevolata è limitata ai soggetti che abbiano subito una riduzione maggiore del 30 per cento del volume d'affari dell'anno 2020 rispetto al volume d'affari dell'anno precedente, come risultante dalle dichiarazioni presentate ai fini IVA entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA per l'anno 2020. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate saranno definite le modalità di attuazione.

Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'Agente della riscossione

E' disposta la sospensione dei versamenti in scadenza dall'8 marzo 2020 al 30 aprile 2021 (così da ultimo previsto con il D.L. n. 41/2021, in sostituzione del precedente periodo 8 marzo 2020-28 febbraio 2021), derivanti da cartelle di pagamento e avvisi di accertamento esecutivi, con obbligo di effettuazione del versamento in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione. Era stato poi previsto che il mancato, insufficiente o tardivo versamento delle rate, da corrispondere nel 2020, delle definizioni agevolate cd. Rottamazione ter (artt. 3 e 5 D.L. n. 119/2018) e Saldo e stralcio (art. 1 c. 190 e 193 L. n. 145/2018), non avrebbe determinato l'inefficacia delle medesime definizioni in caso di integrale versamento entro il 1 marzo scorso: il Ministero dell'Economia e delle Finanze aveva comunicato che era in corso di redazione il provvedimento che avrebbe differito il termine del 1° marzo 2021 (per il pagamento delle predette rate del 2020 ancora non versate a cui si aggiunge la prima rata del 2021 della rottamazione-ter) e che i pagamenti, anche se non intervenuti entro tale data, sarebbero stati considerati tempestivi purché effettuati nei limiti del differimento disposto (cfr. Comunicato n. 36 del 27 febbraio 2021). In proposito, con il D.L. n. 41/2021, è stato previsto che il versamento delle rate da corrispondere nell'anno 2020 e il 28 febbraio, il 31 marzo, il 31 maggio e il 31 luglio 2021 è considerato tempestivo e non determina

l'inefficacia delle definizioni se effettuato integralmente (i) entro il 31 luglio 2021 per le rate in scadenza nel 2020; (ii) entro il 30 novembre 2021 per le rate in scadenza il 28 febbraio, 31 marzo, 31 maggio e 31 luglio 2021.

E' poi previsto l'automatico annullamento dei debiti (escluse determinate fattispecie) di importo residuo fino a 5.000 euro, comprensivo di capitale, interessi e sanzioni, affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010 e riferiti ai soggetti che abbiano conseguito, nel periodo d'imposta 2019, un reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi fino a 30.000 euro. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze saranno stabilite le modalità e le date di annullamento dei debiti.

Prezzi di Trasferimento

Novità in materia di cooperazione tra contribuenti e autorità fiscali

Come illustrato nel Convegno Nazionale organizzato dal nostro Studio nelle giornate del 9 e 10 febbraio scorso, tra la seconda metà del 2020 e l'inizio del 2021 sono state introdotte diverse importanti novità nell'ambito della disciplina fiscale dei prezzi di trasferimento, in particolare, con riferimento agli strumenti di cooperazione tra contribuenti e autorità fiscali, dove a maggiori opportunità, si accompagnano maggiori oneri.

È questo il caso, ad esempio, della revisione, a dieci anni alla sua introduzione, del regime cosiddetto "degli oneri documentali", che, ai contribuenti "collaborativi" consente di evitare sanzioni amministrative nel caso di violazione del principio di libera concorrenza: infatti, le nuove regole di documentazione, se, da un lato, renderanno quest'ultima più flessibile e aderente alle raccomandazioni dell'OCSE, dall'altro, stabiliscono condizioni più stringenti per la sua "idoneità".

Le imprese dovranno, inoltre, tenere in attenta considerazione gli obblighi di comunicazione alle autorità fiscali derivanti dal recepimento nel nostro ordinamento della Direttiva UE 2018/822 (cosiddetta "Direttiva DAC6"), concernente lo scambio automatico obbligatorio di informazioni relative ai "meccanismi transfrontalieri", che prevede specifici oneri di *disclosure* anche in relazione alle transazioni infragruppo *cross-border*.

In chiaro-scuro anche le integrazioni apportate alle procedure amichevoli, nonché le modifiche introdotte alla disciplina degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (c.d. APA/BAPA), che estende la loro possibile efficacia retroattiva, introducendo, per la prima volta nella storia dei rapporti tra contribuenti ed Agenzia delle Entrate, l'obbligo di versamento di un contributo monetario per l'accesso alla negoziazione di accordi bilaterali o multilaterali.

Nuove disposizioni in materia di "oneri documentali"

Il 23 novembre 2020, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha pubblicato il Provvedimento n. 360494, che introduce nuove disposizioni in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento per l'accesso al regime premiale degli oneri documentali, detto anche della «penalty protection», in sostituzione del precedente Provvedimento del 29 settembre 2010.

Le nuove disposizioni hanno efficacia a partire dal periodo di imposta in corso alla data della pubblicazione del nuovo Provvedimento (ovvero, per esercizi coincidenti con l'anno solare, a partire dalla documentazione relativa al periodo d'imposta 2020) e introducono numerosi e rilevanti cambiamenti.

Le principali novità introdotte dal nuovo Provvedimento sono le seguenti:

- modifiche a struttura e contenuto sia della Documentazione Nazionale, sia del Masterfile;
- **obbligo di presentazione sia della Documentazione Nazionale (solo in lingua italiana) sia del Masterfile (in lingua italiana o in inglese) per tutte le imprese** che aderiscono al regime degli "oneri documentali", incluse le stabili organizzazioni italiane di imprese estere;
- **obbligo di firma digitale dei documenti** con marca temporale, da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi, al fine di comprovarne l'avvenuta predisposizione entro la scadenza prevista;
- estensione (da 10 a 20 giorni) del termine di presentazione della documentazione, a partire dalla richiesta formale da parte dell'Amministrazione Finanziaria;

- **introduzione della possibilità di documentare solo una parte delle operazioni infragruppo** (con limitazione della *penalty protection* alle medesime);
- revisione, in senso restrittivo, dei requisiti necessari per beneficiare delle semplificazioni previste per le “piccole e medie imprese”;
- introduzione di un **“documento” specifico** e aggiuntivo da predisporre nel caso di adozione, da parte del contribuente, di un approccio semplificato per documentare la conformità al principio di libera concorrenza dei costi relativi ai **servizi “a basso valore aggiunto”**.

Direttiva DAC6: gli Hallmarks in materia di prezzi di trasferimento

Il Decreto Legislativo n. 100 del 30 luglio 2020, di recepimento della Direttiva UE 2018/822 (cosiddetta “DAC6”, ha introdotto in Italia l’obbligo di comunicazione di determinati meccanismi transfrontalieri con riferimento anche a fattispecie specificamente inerenti la disciplina dei prezzi di trasferimento, qualora sussistano particolari elementi distintivi (cd. «Hallmarks»).

In particolare, l’obbligo di comunicazione sussiste, in presenza degli elementi distintivi indicati nell’allegato 1 al summenzionato Decreto, con riferimento alle seguenti fattispecie:

- **Hallmarks C. Elementi distintivi specifici collegati alle operazioni transfrontaliere**, al sussistere di determinate condizioni e/o in presenza di transazioni non conformi al principio di libera concorrenza;
- **Hallmarks E. Elementi distintivi specifici relativi ai prezzi di trasferimento**
 1. Meccanismi che comportano l’uso di norme «porto sicuro» (*safe harbour*) unilaterali.
 2. Meccanismi che comportano il trasferimento di beni immateriali di difficile valutazione (*Hard-To-Value Intangibles*).
 3. Meccanismi che implicano un trasferimento transfrontaliero infragruppo di funzioni e/o rischi e/o attività.

Recepimento in Italia della direttiva (UE) n. 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell’ambito dell’Unione Europea

In data 10 giugno 2010, è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il Decreto Legislativo 10 giugno 2020, n. 49 (“Decreto”), di attuazione della direttiva (UE) n. 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell’ambito dell’Unione Europea.

La nuova procedura, che non sostituisce, bensì si aggiunge ai meccanismi di risoluzione delle controversie internazionali già esistenti, può essere instaurata, a decorrere dal 1° luglio 2019 **sulle questioni controverse riguardanti il reddito e il patrimonio, relative al periodo d’imposta in corso al 1° gennaio 2018 e ai periodi d’imposta successivi**.

Il Decreto, in linea con le finalità espresse dalla Direttiva, ovvero, *in primis*, rafforzare la **certezza del diritto** in materia fiscale, introduce, nel sistema normativo nazionale, un nuovo strumento **efficace, vincolante e obbligatorio** di risoluzione delle controversie tra Stati membri derivanti dall’interpretazione e dall’applicazione di accordi e convenzioni per l’eliminazione della doppia imposizione, che integra una procedura amichevole con la previsione di una fase arbitrare avente una **scadenza ben definita**, in modo da garantire ai contribuenti degli Stati membri, l’eliminazione della doppia imposizione entro tempi certi, anche in caso di iniziale mancato accordo tra le autorità competenti coinvolte.

La Direttiva riprende sostanzialmente l’impianto della Convenzione europea 90/436/CEE del 23 luglio 1990 (di seguito “Convenzione arbitrare”) relativa all’eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, estendendone però il campo di applicazione e prevedendo ulteriori rimedi volti a superare alcune criticità evidenziate nel tempo, in tema di accesso, durata e effettiva conclusione delle procedure amichevoli disciplinate dalle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni in vigore tra l’Italia e gli Stati partner dei trattati (di seguito “Trattati bilaterali”) e, in sede europea, dalla citata Convenzione arbitrare relativa all’eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili delle imprese associate.

La nuova regolamentazione degli Advance Pricing Agreements (APAs)

La Legge di Bilancio 2021, n. 178 del 30 dicembre 2020, pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 1° gennaio 2021, ha introdotto nell'ordinamento italiano significative novità in materia di *Advance Pricing Agreements* (APA), sia unilaterali, sia bilaterali/multilaterali (di seguito "BAPA").

In particolare, l'articolo 1, par. 1101, della citata Legge ha introdotto nuove previsioni all'art. 31-ter del DPR n. 600/1973 in materia di "Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale".

In sostanza, secondo le nuove disposizioni, in alcuni casi e in determinate circostanze, gli effetti di un APA/BAPA possono retroagire ai periodi d'imposta per i quali non sia ancora decorso il termine per l'accertamento.

In questo contesto, gli effetti degli **APA unilaterali** possono essere estesi a tutti i periodi d'imposta antecedenti e per i quali non siano ancora decorsi i termini di accertamento a condizione che:

- ricorrano le stesse circostanze di fatto e di diritto poste alla base dell'accordo; e
- non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Conseguentemente, gli APA unilaterali possono vincolare il contribuente e l'amministrazione finanziaria non solo con riferimento al periodo d'imposta nel quale l'accordo è stato stipulato e per i quattro successivi, ma anche retroattivamente, per i periodi d'imposta ancora accertabili e laddove sussistano le condizioni sopra elencate.

Con riferimento agli **APA bilaterali/multilaterali**, a partire dal 1° gennaio 2021, è possibile farne retroagire gli effetti ai periodi d'imposta antecedenti per i quali non siano decorsi i termini di accertamento, se:

- il contribuente ne abbia fatto esplicita richiesta nell'istanza di accordo preventivo;
- le amministrazioni fiscali competenti (anche estere) acconsentano ad estendere l'accordo alle annualità precedenti;
- le circostanze di fatto e di diritto alla base dell'accordo raggiunto con le competenti autorità straniere ricorrano anche nei periodi d'imposta precedenti; e
- per tali esercizi fiscali non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre procedure di accertamento di cui il contribuente ne abbia avuto formale conoscenza.

Inoltre, la *Legge di Bilancio* ha subordinato l'ammissibilità della richiesta di accordo preventivo bilaterale e multilaterale al versamento di una **commissione** parametrata al fatturato complessivo del gruppo, pari a:

- 1) diecimila euro (€ 10.000) se il fatturato totale del gruppo a cui appartiene il contribuente è inferiore a cento milioni di euro.
- 2) trentamila euro (€ 30.000) se il fatturato totale del gruppo a cui appartiene il contribuente è compreso tra cento milioni e settecentocinquanta milioni di euro.
- 3) cinquantamila euro (50.000 euro) nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo a cui il contribuente appartiene sia superiore a settecentocinquanta milioni di euro.

In conclusione, le nuove disposizioni estendono significativamente la possibile protezione ottenibile attraverso la disciplina dell'APA.

Incentivi

Contributo a fondo perduto in favore degli operatori economici (art. 1, commi 1-9 del D. L. n. 41 del 22.03. 2021)

Al fine di sostenere gli operatori economici colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19", il legislatore ha previsto un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti titolari di partita IVA, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario, includendo pertanto anche gli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, in relazione allo svolgimento di attività commerciali. Sono invece esclusi i soggetti la cui attività risulta cessata alla data di entrata in vigore del Decreto, gli enti pubblici e i soggetti di cui all'art. 162-bis del TUIR (intermediari finanziari, società di partecipazioni, ecc.).

Tale contributo spetta esclusivamente ai soggetti:

- con ricavi o compensi non superiori a 10 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente Decreto;
- per i quali l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 è inferiore almeno del 30 per cento rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019.

Il contributo è determinato applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del mese dell'anno 2020 e l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019, secondo le seguenti classi, determinate sulla base dei ricavi del secondo periodo d'imposta precedente:

- a) 60% per i soggetti con ricavi non superiori a 100.000 euro;
- b) 50% per i soggetti con ricavi compresi tra 100.000 e 400.000 di euro;
- c) 40% per i soggetti con ricavi compresi tra 400.000 e 1.000.000 di euro;
- d) 30% per i soggetti con ricavi compresi tra 1.000.000 e 5.000.000 di euro;
- e) 20% per i soggetti con ricavi compresi tra 5.000.000 e 10.000.000 di euro.

Per i soggetti che hanno attivato la partita IVA dopo il 1 gennaio 2019 il contributo spetta anche in assenza dei requisiti sopra descritti. L'importo minimo è pari a 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche e a 1.000 euro per le persone fisiche e non può essere superiore a 150.000 euro.

Si segnala altresì che il contributo non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sul reddito e del valore della produzione IRAP.

In alternativa, il contribuente può irrevocabilmente scegliere di vedersi riconoscere il contributo sotto forma di credito d'imposta da utilizzare in compensazione presentando modello F24 attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

Al fine di ottenere il contributo a fondo perduto dovrà essere presentata apposita istanza all'Agenzia delle Entrate.

Come precisato dal Provvedimento Prot. 77923 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 marzo 2021, le istanze dovranno essere presentate dal 30 marzo 2021 e non oltre il 28 maggio 2021.

Modalità di fruizione delle misure di aiuto rientranti nel Temporary Framework (art. 1, comma 13 -17, del D. L. n. 41 del 22.3.2021)

L'articolo 1 comma 13 del D.L. 41/2021 ha introdotto una serie di disposizioni finalizzate a disciplinare le condizioni per fruire di talune misure di aiuto autorizzate dalla Commissione europea, o per le quali è necessaria l'autorizzazione della Commissione europea, sulla base delle Sezioni 3.1 ("Aiuti di importo limitato") e 3.12 ("Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti") della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final recante il "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" e successive modifiche (c.d. *Temporary Framework*).

Come chiarito dalla relazione illustrativa, detto intervento normativo è finalizzato a consentire alle imprese beneficiarie di fruire del più ampio plafond di Euro 10 milioni di cui alla Sezione 3.12, ove ne ricorrano i presupposti, qualora il massimale previsto dalla Sezione 3.1 - pari a Euro 1,8 milioni - sia insufficiente e pregiudichi pertanto l'effettivo diritto alla fruizione degli aiuti ammissibili sulla base della normativa nazionale.

La norma prevede la possibilità di applicare questa estensione per le seguenti misure agevolative:

- Contributi a fondo perduto previsti dall'art. 25 del DL 34/2020 convertito con modificazioni dalla Legge 77/2020, dagli art. 1, 1-bis e 1-ter del D.L. 137/2020 convertito con modificazioni dalla Legge 176/2020, dall'art. 2 del D.L. 172/2020 convertito con modificazioni dalla Legge 6/2021 e dall'art. 1 del D.L. 41/2021;
- Credito d'imposta canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo previsti dall'art. 28 del D.L. 34/2020 convertito con modificazioni dalla Legge 77/2020 e modificato dall'art. 77 comma 1, lettere 0a), a), b), b-bis) del D.L. 104/2020 convertito con modificazioni dalla Legge 126/2020; art. 8 e 8-bis del D.L. 137/2020 convertito con modificazioni dalla Legge 176/2020 e dall'art. 2-bis del D.L. 172/2020 convertito con modificazioni dalla Legge 6/2021);
- Credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro previsto dall'art. 120 del D.L. 34/2020 con modificazioni dalla Legge 77/2020;
- Stralcio dell'IRAP previsto dall'art. 24 del D.L. 34/2020 convertito con modificazioni dalla Legge 77/2020;
- Esenzione IMU per particolari tipologie di immobili previsto dall'art. 177 del D.L. 34/2020 convertito con modificazioni dalla Legge 77/2020, art. 78 del D.L. 104/2020 commi 1 e 3 convertito con modificazioni dalla Legge 126/2020, limitatamente all'IMU dovuta per il 2021; art. 9, 9-bis e 9-ter del D.L. 137/2020 convertito con modificazioni dalla Legge 176/2020, commi 599-602 della L. 178/2020;
- Disposizioni in materia di imposte dirette e di accise nel Comune di Campione d'Italia previste dall'art. 129-bis del D.L. 34/2020 convertito con modificazioni dalla Legge 77/2020.

Per avvalersi della sezione 3.12 sarà tuttavia necessario predisporre un'apposita autodichiarazione attestante l'esistenza delle condizioni previste per tale sezione in capo al beneficiario ed in particolare la perdita di fatturato di almeno il 30% rispetto ad un periodo del 2019 e intensità di aiuto non superiore al 70% (o al 90% per le micro e piccole imprese) dei costi fissi non coperti da ricavi, ovvero delle perdite. L'individuazione delle modalità attuative della disposizione, ai fini della del rispetto dei limiti e delle condizioni delle Sezioni 3.1. e 3.12. del *Temporary Framework*, del controllo e del monitoraggio degli aiuti è demandata ad un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Infine, il legislatore ha confermato l'applicazione della nozione di "impresa unica" contenuta nella disciplina europea sugli aiuti di Stato "de minimis" ai fini del rispetto dei plafond previsti dalle sezioni 3.1 e 3.12.

Sostegno alle grandi imprese (art. 37 del D. L. n. 41 del 22.03.2021)

Attraverso lo stanziamento di un Fondo di 200 milioni di euro per l'anno 2021, l'art. 37 integra l'attuale disciplina degli aiuti alle grandi imprese (i.e. imprese con dipendenti non inferiori a 250 e con un fatturato superiore a 50 milioni di euro o un attivo superiore a 43 milioni di euro) in temporanea difficoltà finanziaria a causa dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 prevedendo la concessione diretta di prestiti. Gli aiuti concessi sotto forma di finanziamenti dovranno essere restituiti nel termine massimo di 5 anni.

La disposizione precisa che si considerano in temporanea difficoltà le imprese che presentano flussi di cassa prospettici inadeguati a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate o che si trovano in situazione di «difficoltà» come definita all'articolo 2, punto 18, del

Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2015, ma che presentano prospettive di ripresa dell'attività. Sono invece escluse le società che si trovano già in difficoltà al 31 dicembre 2019.

Condizione necessaria ai fini della concessione dell'aiuto è poter ragionevolmente presumere il rimborso integrale della disposizione alla scadenza.

I criteri, le modalità e le condizioni per l'accesso all'intervento saranno stabilite con Decreto del Ministero dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministero dell'Economia e delle finanze entro 30 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del presente Decreto.

Brexit

Brexit - Non applicazione delle direttive in tema di dividendi/interessi/royalty e di riorganizzazioni

A partire dal 1° gennaio 2021, a seguito delle entrate in vigore dell'accordo Brexit, non saranno più applicabili la direttiva madre-figlia (90/435/CEE volta ad eliminare la doppia imposizione economica dei dividendi tra società capogruppo e controllate nell'UE) o l'esenzione parziale prevista dall'art. 27, co. 3-ter del DPR 6000/73, né la direttiva interessi-canoni (2003/49/CE che prevede l'esenzione dalle imposte sugli interessi e sui canoni corrisposti nei confronti di soggetti residenti in Stati membri dell'Unione Europea). Restano invece applicabili le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni siglate con il Regno Unito.

Brexit - Identificazione ai fini IVA per i soggetti stabiliti del Regno Unito - Risoluzione AdE n. 7/E del 01.02.2021

L'Agenzia delle Entrate si è espressa positivamente in merito alla possibilità post Brexit, per i soggetti passivi stabiliti nel Regno Unito, di accedere all'istituto dell'identificazione diretta, al fine di assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di IVA in Italia, in conformità all'art. 35-ter del DPR 633/72, alternativamente alla nomina di un rappresentante fiscale. Più nel dettaglio, secondo quanto previsto dall'art. 35-ter, co. 5, i soggetti extra-UE possono usufruire dell'identificazione diretta ai fini IVA solamente nel caso in cui con il Paese Terzo esistano strumenti giuridici che disciplinino la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta. A tal riguardo, l'accordo di recesso siglato tra UK e UE stipulato in data 24 dicembre 2020 è stato ritenuto valido. Ne consegue che, gli operatori del Regno Unito che già dispongono in Italia di una identificazione IVA diretta rilasciata antecedentemente al 1° gennaio 2021, possono continuare ad avvalersene. I soggetti che devono procedere alla registrazione ai fini IVA possono quindi valutare l'istituto che ritengono più opportuno (registrazione diretta o rappresentanza fiscale).

Brexit ed Accordo di cooperazione commerciale

Dopo aver lasciato l'Unione il 31 gennaio 2020, dal **1° gennaio 2021** il Regno Unito non è più parte del suo territorio doganale e fiscale (IVA e accise), ma è da considerare, a tutti gli effetti, un Paese terzo: di conseguenza, da quella data, alla circolazione delle merci tra UK e UE si applicano procedure e formalità doganali, nonché tariffe doganali e misure di politica commerciale, secondo le rispettive normative. Conformemente al protocollo concordato su Irlanda e Irlanda del Nord, tuttavia, alle merci in entrata e in uscita dall'Irlanda del Nord, continuano ad applicarsi in linea generale le norme e le procedure doganali dell'UE, pur essendo essa parte del territorio doganale del Regno Unito.

Il 24 dicembre 2020, si sono però anche conclusi i negoziati – avviati sulla base della decisione (UE, Euratom) 2020/266 del Consiglio del 25 febbraio 2020 – per un nuovo accordo di partenariato con il Regno Unito e l'Irlanda del Nord, che avevano come obiettivo quello di siglare un Accordo di libero scambio senza tariffe e restrizioni quantitative, che prevedesse chiare disposizioni a tutela della parità di condizioni (cd. *level playing field*) in materia di concorrenza, aiuti di Stato, fiscalità, ambiente, occupazione e aspetti sociali. L'accordo commerciale di cooperazione tra UE e UK (Trade and Cooperation Agreement - "TCA") uscito da quei negoziati, si applica, in via provvisoria, dal 1° gennaio 2021. Sicché, UE e Regno Unito, pur non essendo più parte dell'unione doganale, si riconoscono come partner commerciali privilegiati in forza del TCA. Principale effetto è la mitigazione degli impatti daziari e procedurali di norma valevoli nel

commercio con paesi terzi, in forza delle regole che stabiliscono che tutte le merci dell'UE o del Regno Unito non sono soggette, in linea di principio, a dazi doganali o contingenti all'importazione nel territorio dell'altra Parte, purché "originarie" dell'UE o di UK, ai sensi delle disposizioni di cui alla parte II, Titolo I, Capo 2 (origine c.d. "preferenziale" delle merci).

In tale contesto, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha emanato il 30 dicembre 2020 la circolare N. 49 per *"facilitare l'espletamento degli adempimenti doganali - soprattutto per gli operatori economici che nel commercio internazionale sono stati maggiormente interessati solo o prevalentemente a movimenti intraunionali e che, anche alla luce dell'accordo raggiunto tra UE ed UK in data 24 dicembre 2020, si preparano ad operare su mercati extra-UE"*. Tra i profili più interessanti della Circolare, si rappresentano: 1) il rinvio alle norme dell'Accordo sulle prove dell'origine preferenziale, costituite dalla "dichiarazione di origine" dell'esportatore su fattura o altro documento commerciale (solo se registrato al sistema "REX" per spedizioni di valore superiore ad EUR 6.000) o dalla "conoscenza dell'importatore" relativamente all'origine del prodotto; 2) la possibilità di ottenere l'autorizzazione per lo sdoganamento all'export presso "luogo approvato" con richiesta di effettuazione semplificata del sopralluogo; 3) il richiamo al criterio principe della presentazione della dichiarazione doganale all'ufficio doganale competente in base al luogo di stabilimento dell'esportatore *"salve specifiche situazioni"*; 4) la possibilità per gli esportatori di vincolare le merci destinate nel Regno Unito al regime di transito comune (per effetto della Convenzione sul Transito Comune in vigore dal 1° Gennaio 2021), sì da poter effettuare le formalità doganali presso un ufficio doganale interno con tempistiche minori rispetto a quelle di solito necessarie presso gli uffici doganali posti in prossimità delle frontiere.

Contatti

Bari

Corso Vittorio Emanuele II, 60
Tel. 080 8680801
Fax 080 8680802

Bologna

Via A. Testoni, 3
Tel. +39 051 65821
Fax. +39 051 228976

Catania

Viale XX Settembre 70
Tel. +39 095 6147211
Fax. +39 095 6147212

Firenze

Corso Italia, 17
Tel. +39 055 2671211
Fax. +39 055 292251

Genova

Piazza della Vittoria, 15/34
Tel. +39 010 5317811
Fax. +39 010 585319

Milano

Via Tortona, 25
Tel. +39 02 83324111
Fax. +39 02 83324112

Napoli

Via Riviera di Chiaia 180
Tel. +39 081 2488200
Fax. +39 081 2488201

Padova

Via N. Tommaseo, 78/C
Tel. +39 049 7927977
Fax. +39 049 7927988

Parma

Via Paradigna, 38
Tel. 051 65821
Fax 051 228976

Roma

Via XX Settembre, 1
Tel. +39 06 489901
Fax. +39 06 4740131

Torino

Galleria San Federico, 54
Tel. +39 011 55421
Fax. +39 011 5620395

Treviso

Viale Fratelli Bandiera, 3
Tel. 049 7927977
Fax 049 7927988

Varese

P.zza Montegrappa, 12
Tel. 0332 284653
Fax 0332 231164

Questo numero è stato curato da [Francesca Muserra](#) con la collaborazione di:

Think Tank STS Deloitte e Luca Bosco, Aldo Castoldi, Matteo Costigliolo, Alessandra Di Salvo, Veronica Maestroni, Mauro Lagnese, Barbara Rossi, Ranieri Villa.

La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario - Deloitte Società tra Professionisti S.r.l., per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.