

DICEMBRE 2019 - CHIARIMENTI IN AMBITO FISCALE

INDICE

1 COMPENSAZIONI - PREVENTIVA PRESENTAZIONE DEI MODELLI REDDITI E IRAP E OBBLIGO DI UTILIZZO DEI SERVIZI TELEMATICI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE - CHIARIMENTI	4
1.1 OBBLIGO DI PREVENTIVA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI E IRAP	4
1.2 ESTENSIONE DELL'OBBLIGO DI UTILIZZARE I SISTEMI TELEMATICI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE	5
2 FATTURAZIONE ELETTRONICA - SERVIZIO DI CONSULTAZIONE - ULTERIORE PROROGA DEL TERMINE PER L'ADESIONE	6
2.1 NUOVO TERMINE.....	6
2.2 MOTIVAZIONI DELLA PROROGA	6
3 FATTURA ELETTRONICA - OMESSA FATTURAZIONE - PROFILI SANZIONATORI 7	7
3.1 APPLICABILITÀ DELLA SANZIONE PER VIOLAZIONE "FORMALE"	7
3.2 INAPPLICABILITÀ DELL'ESIMENTE PER LE VIOLAZIONI "MERAMENTE FORMALI"	7
4 FRINGE BENEFIT - USO PROMISCUO DEGLI AUTOMEZZI AZIENDALI - APPROVAZIONE DELLE TABELLE ACI PER IL 2020	7

4.1 CONTRATTI STIPULATI FINO AL 30.6.2020.....	8
5 DETRAZIONE IRPEF PER LA “SISTEMAZIONE A VERDE” - PROROGA AL 2020	8
6 BUONI CORRISPETTIVO - REGIME FISCALE AI FINI IVA E IMPOSTE DIRETTE	9
6.1 BUONI “MONOUSO”	9
6.2 BUONI “MULTIUSO”	9
7 DISTRIBUTORI AUTOMATICI - OBBLIGO DI TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI - AMBITO APPLICATIVO.....	9
7.1 QUADRO NORMATIVO	9
7.2 NOZIONE DI “DISTRIBUTORE AUTOMATICO”	10
7.3 APPARECCHI ESCLUSI DALL’OBBLIGO DI INVIO DEI CORRISPETTIVI	10
8 CREDITO D’IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO ULTERIORI CHIARIMENTI.....	10
8.1 WORK FOR EQUITY.....	10
8.2 TRASFERTE DEL COLLABORATORE ESTERNO.....	11
9 PATENT BOX - OPZIONI SUI MARCHI NON RINNOVABILI.....	11
9.1 FATTISPECIE	11
9.2 OPZIONE RELATIVA AI MARCHI	11
9.3 RULING.....	11
10 ESCLUSIONE DELLA SOLIDARIETÀ DEL CESSIONARIO D’AZIENDA NEGLI ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE	12
10.1 SOLIDARIETÀ PER LE IMPOSTE E LE SANZIONI NELLE PROCEDURE CONCORSUALI	12
10.2 SOLIDARIETÀ PER LE IMPOSTE E LE SANZIONI NEGLI ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE DEI DEBITI.....	12
10.3 CESSIONE D’AZIENDA IN FRODE AI CREDITI TRIBUTARI	12
11 RIVALSA IVA SUCCESSIVA ALL’ACCERTAMENTO NEL CASO DI CANCELLAZIONE DELLA SOCIETÀ DAL REGISTRO DELLE IMPRESE.....	13
11.1 NEUTRALITÀ DELL’IVA IN CASO DI CANCELLAZIONE DELLA CESSIONARIA...13	
11.2 NOTA DI VARIAZIONE IN CASO DI CANCELLAZIONE DELLA SOCIETÀ CESSIONARIA.....	13
11.3 NATURA PRIVATA DELLA RIVALSA E TUTELA CIVILE.....	13
12 DIRITTI D’AUTORE PERCEPITI DURANTE IL REGIME FORFETARIO.....	14
12.1 CONCORSO AL LIMITE DI RICAVI E COMPENSI.....	14
12.2 APPLICAZIONE DELLA DEDUZIONE FORFETARIA.....	14

12.3 TASSAZIONE CON IMPOSTA SOSTITUTIVA.....	14
13 SERVIZI RELATIVI ALLA VENDITA DI BIGLIETTI ON LINE - REGIME IVA..	14
13.1 TERRITORIALITÀ IVA.....	15
13.2 SERVIZI ACCESSORI.....	15
14 TAX FREE SHOPPING - USO PERSONALE O FAMILIARE DEI BENI - VALORE AGGREGATO DI DIVERSI BENI - PRESTAZIONI DI SERVIZI.....	15
14.1 USO PERSONALE O FAMILIARE DEI BENI	15
14.2 SUPERAMENTO DELLA SOGLIA DI VALORE PARI A 154,94 EURO	15
14.3 NON APPLICABILITÀ DEL BENEFICIO ALLE PRESTAZIONI DI SERVIZI	15
15 COMPENSI DA LAVORO AUTONOMO CORRISPOSTI A NON RESIDENTI - MANCANZA DI BASE FISSA IN ITALIA - RITENUTA A TITOLO D'IMPOSTA 15	
15.1 INQUADRAMENTO NORMATIVO.....	16
15.2 APPLICAZIONE DELLA RITENUTA A TITOLO D'IMPOSTA DEL 30%	16

1 COMPENSAZIONI - PREVENTIVA PRESENTAZIONE DEI MODELLI REDDITI E IRAP E OBBLIGO DI UTILIZZO DEI SERVIZI TELEMATICI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE - CHIARIMENTI

Sono stati forniti, da parte dell' Agenzia delle entrate¹, i primi chiarimenti in relazione alle novità dell' art. 3 del c.d. "decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2020"², riguardanti:

- l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi e IRAP per la compensazione dei relativi crediti per importi superiori a 5.000,00 euro annui;
- l'estensione dell'obbligo di utilizzare i servizi telematici dell' Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni.

1.1 OBBLIGO DI PREVENTIVA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI E IRAP

L'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione per la compensazione nel modello F24 di crediti, per importi superiori a 5.000,00 euro annui, è stato esteso ai crediti relativi:

- alle imposte sui redditi e relative addizionali;
- alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi;
- all'IRAP.

Tali crediti potranno quindi essere utilizzati in compensazione:

- solo a seguito della presentazione del modello REDDITI o IRAP dal quale emergono;
- a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione.

In pratica, sono state estese ai crediti relativi alle imposte sui redditi e all'IRAP le stesse regole già applicabili ai crediti IVA.

Crediti d'imposta agevolativi

La nuova disciplina non si applica, invece, ai crediti d'imposta agevolativi da indicare nel quadro RU del modello REDDITI.

Determinazione del limite di 5.000,00 euro

Ai fini della verifica del superamento del limite di 5.000,00 euro annui per l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione, l' Agenzia delle Entrate ha chiarito che devono essere considerate solo le compensazioni dei crediti che necessariamente devono essere espone nel modello F24, con esclusione pertanto delle c.d. "compensazioni interne o verticali", sulla base dei codici tributo riportati in allegato alla suddetta risoluzione (ad esempio credito IRPEF/IRES/IRAP utilizzato per compensare i relativi versamenti in acconto).

Decorrenza

La nuova disciplina riguardante la preventiva presentazione della dichiarazione si applica con riferimento ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2019, quindi da quelli emergenti dai modelli REDDITI 2020 e IRAP 2020.

Come chiarito dalla risposta dell' Agenzia delle Entrate, i crediti maturati in relazione al periodo

¹ Con la ris. Agenzia delle Entrate 31.12.2019 n. 110,
² DL 26.10.2019 n. 124, "2", conv. L. 19.12.2019 n. 157

d'imposta 2018 possono quindi essere compensati, senza l'obbligo di preventiva presentazione della relativa dichiarazione, fino alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta 2019, all'interno della quale gli eventuali crediti residui del periodo d'imposta precedente dovranno essere "rigenerati", rientrando quindi nel nuovo regime.

1.2 ESTENSIONE DELL'OBBLIGO DI UTILIZZARE I SISTEMI TELEMATICI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

È stato esteso ai contribuenti non titolari di partita IVA l'obbligo di utilizzare i sistemi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni, senza limiti di importo:

- di crediti relativi alle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'IRAP;
- dei crediti d'imposta ai fini agevolativi da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

In pratica, anche per i contribuenti non titolari di partita IVA l'utilizzo dei sistemi telematici dell'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni diventa un obbligo generalizzato, mentre prima era previsto solo in caso di modelli F24 "a saldo zero" o di particolari crediti d'imposta agevolativi.

Crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta

L'obbligo di utilizzare i sistemi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti

compensazioni è stato inoltre esteso a tutti i crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta (es. per ritenute alla fonte, rimborsi da modelli 730, "bonus Renzi"), indipendentemente dal possesso della partita IVA.

Ambito applicativo dell'obbligo

In allegato alla citata risposta dell'Agenzia delle Entrate sono stati quindi riepilogati:

- i codici tributo dei crediti, suddivisi per tipologia, che comportano l'obbligo di presentazione del modello F24 mediante i servizi telematici della stessa Agenzia;
- i codici tributo dei crediti che, configurando "compensazioni interne o verticali",
- non rientrano nell'obbligo in esame.

Modelli F24 a "saldo zero"

L'Agenzia delle Entrate ricorda che, a prescindere dalla tipologia di compensazione effettuata, l'utilizzo dei servizi telematici resi disponibili dalla stessa è obbligatorio in caso di modello F24 "a saldo zero"³.

Decorrenza

La nuova disciplina riguardante l'utilizzo dei sistemi telematici dell'Agenzia delle Entrate si applica con riferimento ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2019, quindi, ad esempio, da quelli emergenti dai modelli REDDITI 2020 e IRAP 2020.

³ (art. 11 co. 2 lett. a) del DL 66/2014)

2 FATTURAZIONE ELETTRONICA - SERVIZIO DI CONSULTAZIONE - ULTERIORE PROROGA DEL TERMINE PER L'ADESIONE

Con apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate⁴, è stato ulteriormente prorogato il termine per l'adesione al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici.

2.1 NUOVO TERMINE

Il termine per l'adesione al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici, fornito dall'Agenzia delle Entrate, è stato ulteriormente prorogato dal 20.12.2019 al 29.2.2020.

I soggetti che aderiscono al servizio entro il termine del 29.2.2020 potranno quindi procedere alla consultazione e all'acquisizione delle proprie fatture elettroniche transitate dal Sistema di Interscambio a decorrere dall'1.1.2019.

2.2 MOTIVAZIONI DELLA PROROGA

L'art. 14 del c.d. "decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2020⁵", dispone l'integrale memorizzazione dei *file* delle fatture elettroniche, transitati mediante il Sistema di Interscambio, precedentemente prevista soltanto in caso di adesione al citato servizio.

Precedentemente all'introduzione delle disposizioni del "decreto collegato", la mancata adesione comportava l'archiviazione dei soli "dati fattura", ovvero dei dati fiscalmente rilevanti⁶, ad esclusione di quelli relativi alla

natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto dell'operazione.

I dati dei *file* delle fatture, integralmente memorizzati, verranno utilizzati:

- dalla Guardia di Finanza nell'ambito delle attività di polizia economica e finanziaria che le sono proprie, al fine di perseguire un potenziamento del contrasto a fenomeni di illegalità non necessariamente collegati al settore tributario e concernenti, a titolo esemplificativo, il mercato dei capitali o la tutela dei diritti della proprietà intellettuale;
- dall'Agenzia delle Entrate e dalla stessa Guardia di Finanza, nel quadro delle attività di analisi del rischio di evasione fiscale.

Al fine di "*recepire dal punto di vista tecnico e infrastrutturale*" le disposizioni contenute nella norma in oggetto⁷, l'Agenzia delle Entrate ha deciso di estendere il periodo transitorio di adesione al servizio di consultazione, considerata, in particolare, la necessità di definire con il Garante per la protezione dei dati personali le "*idonee misure di garanzia a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati*"⁸.

⁷ L'art. 14 del DL 26.10.2019 n. 124 conv. L. 19.12.2019 n. 157

⁸ si vedano le motivazioni al provv. Agenzia delle Entrate 17.12.2019 n. 1428541

⁴ provv. Agenzia delle Entrate 17.12.2019 n. 1427541

⁵ DL 26.10.2019 n. 124 conv. L. 19.12.2019 n. 157

⁶ di cui all'art. 21 del DPR 633/72

3 FATTURA ELETTRONICA - OMESSA FATTURAZIONE - PROFILI SANZIONATORI

L'Agenzia delle Entrate ha affermato⁹ che la trasmissione delle fatture elettroniche in un termine superiore a quello, di 12 giorni, definito dalla normativa in materia¹⁰, ma comunque entro la data prevista per l'effettuazione della liquidazione periodica IVA, è sanzionabile in misura fissa (da 250,00 a 2.000,00 euro).

3.1 APPLICABILITÀ DELLA SANZIONE PER VIOLAZIONE "FORMALE"

A fronte della tardiva emissione della fattura si rende applicabile la prevista sanzione¹¹, corrispondente a un importo, per ciascuna violazione:

- fra il 90% e il 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato (con un minimo di 500,00 euro);
- da 250,00 a 2.000,00 euro, qualora la violazione non abbia inciso sulla corretta liquidazione del tributo.

Nel caso oggetto di esame nella risposta a interpello, l'istante rappresentava di avere emesso la fattura *"in tempo utile per la liquidazione dell'imposta relativa al mese precedente"*; in tale circostanza potrebbe quindi risultare applicabile la sanzione in misura fissa.

Si tratta, peraltro, come precisato dall'Amministrazione finanziaria, di una violazione "formale", posto che tale inadempimento ben potrebbe rientrare nelle inosservanze di formalità e di adempimenti

"suscettibili di ostacolare l'attività di controllo, anche solo in via potenziale".

3.2 INAPPLICABILITÀ DELL'ESIMENTE PER LE VIOLAZIONI "MERAMENTE FORMALI"

Secondo l'Agenzia delle Entrate, invece, nel caso di specie non può ricorrere l'esimente prevista per le violazioni c.d. "meramente formali"¹².

Tale ultima disposizione prevede, infatti, la non punibilità delle *"violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo"*.

4 FRINGE BENEFIT - USO PROMISCUO DEGLI AUTOMEZZI AZIENDALI - APPROVAZIONE DELLE TABELLE ACI PER IL 2020

Sono state pubblicate¹³, le Tabelle ACI per il 2020 dei costi chilometrici di esercizio di autoveicoli e motocicli per la determinazione del *fringe benefit* dei dipendenti e dei collaboratori coordinati e continuativi in caso di utilizzo promiscuo degli automezzi aziendali.

Per effetto delle novità introdotte legge di bilancio 2020¹⁴, che ha apportato diverse modifiche al T.U.I.R., si è resa necessaria la suddivisione delle suddette Tabelle in due serie:

- una per la disciplina applicabile per i contratti stipulati fino al 30.6.2020;
- l'altra per la disciplina in vigore con riferimento ai contratti stipulati dall'1.7.2020.

⁹ con la risposta a interpello 16.12.2019 n. 528

¹⁰ dall'art. 21 co. 4 primo periodo del DPR 633/72

¹¹ di cui all'art. 6 co. 1 del DLgs. 471/97

¹² di cui agli artt. 10 co. 3 della L. 212/2000 (Statuto del contribuente) e 6 co. 5-*bis* del DLgs. 472/97

¹³, sul S.O. n. 47 alla G.U. 31.12.2019 n. 305

¹⁴ dall'art. 1 co. 632 - 633 della L. 160/2019

Le tabelle sono disponibili anche sul sito Internet dell'ACI (www.aci.it), nella sezione servizi *on line/fringe benefit* (previa registrazione).

4.1 CONTRATTI STIPULATI FINO AL 30.6.2020

Per gli autoveicoli, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo al dipendente/ collaboratore con contratti stipulati entro il 30.6.2020, continua a costituire *fringe benefit* il 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle suddette Tabelle nazionali dell'ACI (riportanti gli importi rilevanti fino al 30.6.2020), al netto degli ammontari eventualmente trattenuti o corrisposti dal lavoratore.

CONTRATTI STIPULATI DALL'1.7.2020

Per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati dall'1.7.2020 si applica, invece, la nuova disciplina contenuta nel TUIR¹⁵.

La suddetta percentuale di determinazione del *fringe benefit* varia a seconda del livello di emissioni di anidride carbonica (CO₂). In particolare:

- per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica non superiore a 60 g/km, si assume il 25% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle Tabelle nazionali dell'ACI¹⁶, al

netto degli ammontari eventualmente trattenuti al lavoratore;

- per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km, la percentuale è pari al 30%;
- per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km, la percentuale è pari al 40% per l'anno 2020 e al 50% a decorrere dal 2021;
- per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiore a 190 g/km, la percentuale è pari al 50% per l'anno 2020 e al 60% a decorrere dal 2021.

5 DETRAZIONE IRPEF PER LA "SISTEMAZIONE A VERDE" - PROROGA AL 2020

Con il c.d. "decreto milleproroghe"¹⁷ è stata ulteriormente prorogata per l'anno 2020 l'agevolazione per il c.d. "bonus verde"¹⁸.

Pertanto, è possibile beneficiare della detrazione IRPEF del 36% anche per le spese documentate e sostenute nel 2020 relative agli interventi riguardanti:

- la "sistemazione a verde" di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi;
- la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.

¹⁵ la nuova versione dell'art. 51 co. 4 lett. a

¹⁶ importi rilevanti dall'1.7.2020

¹⁷ l'art. 10 co. 1 del DL 30.12.2019 n. 162 (c.d. "decreto milleproroghe")

¹⁸ prevista dai co. 12 - 15 dell'art. 1 della L. 27.12.2017 n. 205

6 BUONI CORRISPETTIVO - REGIME FISCALE AI FINI IVA E IMPOSTE DIRETTE

L' Agenzia delle Entrate ha descritto la disciplina fiscale applicabile, rispettivamente, ai buoni-corrispettivo "monouso" e ai buoni-corrispettivo "multiuso"¹⁹.

Ciò che assume rilevanza, ai fini della qualificazione come "monouso" o "multiuso" di un buono-corrispettivo è la certezza o meno, al momento dell'emissione del buono, del trattamento ai fini IVA attribuibile alla corrispondente cessione di beni o prestazione di servizi (ossia la certezza in merito alla territorialità dell'operazione e la natura, la qualità, la quantità dei beni, nonché l'imposta applicabile alla cessione o prestazione).

6.1 BUONI "MONOUSO"

Con riferimento ai buoni "monouso", è stabilito che ogni trasferimento di tali buoni, precedente alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono dà diritto, costituisce effettuazione di detta cessione o prestazione.

6.2 BUONI "MULTIUSO"

Con riferimento ai buoni "multiuso", è stabilito che ogni trasferimento dei buoni precedente all'accettazione degli stessi come corrispettivo (o parziale corrispettivo) della cessione o prestazione a cui il buono dà diritto, non costituisce effettuazione di tale cessione o prestazione.

A titolo esemplificativo, rientrerebbero nella categoria dei buoni "multiuso" i cofanetti regalo (c.d. "smart box") che offrono la possibilità al

¹⁹Con la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 12.12.2019 n. 519

possessore di scegliere, nell'ambito di un paniere, uno o più servizi, soggetti ad aliquote IVA diverse (ad esempio, soggiorno presso strutture alberghiere, guida di un'automobile sportiva, lezioni di equitazione).

Imposizione diretta

Ai fini delle imposte dirette, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che gli oneri sostenuti dalla società per l'acquisto di "buoni corrispettivo" o "voucher" da omaggiare ai propri clienti rientrano nell'ambito della categoria "residuale" delle spese di rappresentanza²⁰.

7 DISTRIBUTORI AUTOMATICI - OBBLIGO DI TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI - AMBITO APPLICATIVO

L'Agenzia delle Entrate²¹ ha fornito chiarimenti in merito alla nozione di "distributore automatico" valida ai fini dell'applicazione dell'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi²².

7.1 QUADRO NORMATIVO

L'obbligo di memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi relativi alle operazioni effettuate mediante distributori automatici²³ è entrato in vigore:

- dall'1.4.2017, per i distributori dotati di "porta di comunicazione";
- dall'1.1.2018, per i distributori privi di "porta di comunicazione".

²⁰ nell'art. 1 co. 1 lett. e) del DM 19.11.2008, vale a dire

²¹ con il principio di diritto 16.12.2019 n. 27

²² di cui all'art. 2 co. 2 del DLgs. 127/2015

²³ art. 2 co. 2 del DLgs. 127/2015

Le disposizioni attuative e le regole tecniche di invio dei dati sono state definite dall’Agenzia delle Entrate.²⁴

7.2 NOZIONE DI “DISTRIBUTORE AUTOMATICO”

Nell’ambito dei citati provvedimenti, nonché di alcuni documenti di prassi successivamente emanati²⁵, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che può qualificarsi come distributore automatico (c.d. “*vending machine*”), ai fini dell’obbligo in esame, qualsiasi apparecchio che:

- eroghi su richiesta dell’utente prodotti o servizi, direttamente o indirettamente (come nel caso dell’acquisto di gettoni poi inseriti in altre macchine o della ricarica delle chiavette);
- sia costituito almeno dalle seguenti componenti *hardware* collegate tra loro: uno più sistemi di pagamento, un sistema elettronico (c.d. “*sistema master*”) in grado di memorizzare e processare dati e un erogatore di beni e/o servizi.

Per l’applicazione dell’obbligo è inoltre necessario che la cessione o prestazione eseguita dall’apparecchio dia luogo ad un corrispettivo rilevante ai fini IVA, imputabile in capo al soggetto che la effettua.

7.3 APPARECCHI ESCLUSI DALL’OBBLIGO DI INVIO DEI CORRISPETTIVI

Sulla base di tale quadro, l’Agenzia osserva che non tutti gli apparecchi distributori rientrano nell’ambito applicativo dell’obbligo²⁶.

²⁴ con i provv. 30.6.2016 n. 102807 e 30.3.2017 n. 61936

²⁵ fra i quali si segnalano, in particolare, le ris. 116/2016 e 44/2017

²⁶ di cui all’art. 2 co. 2 del DLgs. 127/2015

Infatti, gli apparecchi privi delle caratteristiche richiamate, non potendo, al momento, essere definiti “*vending machine*”, non sono soggetti al regime di invio telematico dei corrispettivi.

8 CREDITO D’IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO ULTERIORI CHIARIMENTI

L’Agenzia delle Entrate²⁷, ha fornito ulteriori chiarimenti in merito al credito d’imposta per investimenti in attività di ricerca e Sviluppo²⁸.

8.1 WORK FOR EQUITY

È stato chiarito ²⁹ che la remunerazione riconosciuta al socio-amministratore e ai consulenti esterni/soci attraverso l’assegnazione di quote al capitale sociale della *start up* innovativa (c.d. “*work for equity*”), pur costituendo, ai fini IRES, un costo per prestazioni rese dai soci (il cui debito si trasforma in capitale a seguito di rinuncia al credito da parte dei soci) e uno speculare provento ordinariamente tassabile in capo ai soci, rispettivamente a titolo di compenso

per l’attività di amministratore e compenso professionale, non può essere agevolato ai fini del credito d’imposta per ricerca e sviluppo, non rappresentando un costo effettivamente sostenuto dalla società.

Infatti, nel caso di specie, in cui la società ha come controparti l’amministratore e soci qualificati, si determina, sotto il profilo sostanziale, un apporto di lavoro che si trasforma

²⁷ con le risposte a interpello 12.12.2019 n. 516 e 520 di cui all’art. 3 del DL 145/2013

²⁹ Con la risposta a interpello 12.12.2019 n. 516

in capitale di rischio mediante la rinuncia al credito, lavoro che sarà remunerato solo se e quando saranno conseguiti i profitti. Tale situazione quindi, secondo l’Agenzia, non consente di ritenere effettivi i costi sostenuti dalla società che ha come controparte dei soci qualificati e non economie terze.

8.2 TRASFERTE DEL COLLABORATORE ESTERNO

Con una recente³⁰ è stato affermato che, ai fini del credito d’imposta, i rimborsi delle spese (vitto e alloggio) sostenute dall’impresa per le trasferte del collaboratore esterno sono ammissibili soltanto se viene dimostrato il collegamento tra i viaggi di lavoro e lo svolgimento dell’attività di ricerca e sviluppo prevista dal contratto stipulato con il professionista.

Tali oneri concorreranno, eventualmente, nel periodo d’imposta di competenza³¹, fermo restando che dovrà essere garantita dal committente la loro congruità rispetto all’attività di ricerca.

9 PATENT BOX - OPZIONI SUI MARCHI NON RINNOVABILI

L’Agenzia delle Entrate ha chiarito³² che l’opzione *Patent box* per i marchi non è più né esercitabile né rinnovabile, anche se il quinquennio è scaduto prima del 30.6.2021.

9.1 FATTISPECIE

Nel caso di specie, alcune imprese hanno chiesto se fosse possibile presentare istanza di rinnovo

dell’accordo di *Patent box*, una volta spirato il quinquennio di vigenza dello stesso prima del 30.6.2021, al fine di continuare a beneficiare dell’agevolazione prevista per i marchi d’impresa fino al 30.6.2021.

9.2 OPZIONE RELATIVA AI MARCHI

Fermo restando che l’esercizio dell’opzione è condizione necessaria per poter fruire del *Patent box*, la normativa³³ restringe la possibilità di esercizio della stessa quando ha per oggetto i marchi, in quanto prevede che allo scadere del quinquennio essa non sia più né esercitabile né rinnovabile.

Pertanto, secondo l’Agenzia, laddove si considerasse ammissibile il rinnovo dell’accordo di *Patent box*, si consentirebbe di fatto l’estensione dell’efficacia dell’agevolazione oltre i termini di validità di un’opzione per legge non rinnovabile.

9.3 RULING

L’Agenzia delle Entrate evidenzia, inoltre, che tale conclusione non contrasta con un precedente³⁴.

Infatti, l’istanza di *ruling* per il regime del *Patent box* determina l’efficacia dell’opzione solamente qualora questa sia ancora in corso di validità e nei limiti del periodo legalmente disposto che, comunque, non può superare il 30.6.2021.

Nel diverso caso in cui l’opzione non sia più validamente esercitabile essendo spirati i 5 anni e la stessa non sia per legge rinnovabile, in assenza di un’opzione valida, secondo l’Agenzia non è ammissibile il rinnovo delle istanze di accordo preventivo.

³⁰ risposta a interpello 12.12.2019 n. 520,

³¹ ai sensi dell’art. 109 del TUIR

³² con il principio di diritto 18.12.2019 n. 28,

³³ art. 13 co. 1 del DM 28.11.2017

³⁴ principio di diritto 22.3.2019 n. 11

10 ESCLUSIONE DELLA SOLIDARIETÀ DEL CESSIONARIO D'AZIENDA NEGLI ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE

L'Agenzia delle Entrate³⁵, ha precisato come l'art. 14 co. 5-bis del DLgs. 472/97, che esclude la responsabilità solidale del cessionario di un'azienda (o di un suo ramo) per il pagamento di imposte e sanzioni imputabili al cedente – qualora la cessione intervenga nell'ambito di una procedura concorsuale, inclusi gli accordi di ristrutturazione dei debiti – trovi applicazione anche alle fattispecie anteriori all'1.1.2016, data di entrata in vigore della disciplina.

10.1 SOLIDARIETÀ PER LE IMPOSTE E LE SANZIONI NELLE PROCEDURE CONCORSUALI

Prima della novità introdotta nel 2015, la R.M. 12.7.99 n. 112 aveva limitato la responsabilità solidale del cessionario di un'azienda (o di un suo ramo) per il pagamento di imposte e sanzioni imputabili al cedente alle sole *“cessioni su base volontaria e negoziale e non già a quelle con evidenti profili pubblicistici”*, come quelle effettuate nell'ambito delle procedure fallimentari.

L'Agenzia delle Entrate è, quindi, dell'avviso che, con riferimento alle procedure fallimentari, la disposizione ha carattere ricognitivo di un principio desumibile già in via interpretativa, successivamente enucleato anche dal legislatore. Tale principio, quindi, trova applicazione anche per le fattispecie anteriori all'1.1.2016.

Alle medesime conclusioni – nel senso di limitare la responsabilità solidale del cessionario d'azienda – deve giungersi anche per le

³⁵ con la risposta alla consulenza giuridica 6.12.2019 n. 21

procedure, diverse dal fallimento, che presentano quelle caratteristiche, individuate in via interpretativa prima del 2015, in grado di escludere l'applicazione dell'art. 14 del DLgs. 472/97.

Si tratta, ad esempio, delle cessioni di beni effettuate nell'ambito del concordato preventivo con liquidazione³⁶ e della liquidazione coatta amministrativa.

10.2 SOLIDARIETÀ PER LE IMPOSTE E LE SANZIONI NEGLI ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE DEI DEBITI

Con la risposta in esame, l'Agenzia delle Entrate precisa come l'esclusione della solidarietà del cessionario d'azienda trovi applicazione, anche per le fattispecie anteriori all'1.1.2016, negli accordi di ristrutturazione dei debiti, quale istituto di diritto concorsuale, che può essere accostato al concordato preventivo³⁷.

La modifica del 2015, quindi, non ha portata innovativa per gli accordi di ristrutturazione, ma ha carattere ricognitivo di un principio desumibile già in via interpretativa e successivamente enucleato dal legislatore.

10.3 CESSIONE D'AZIENDA IN FRODE AI CREDITI TRIBUTARI

Le limitazioni della responsabilità solidale del cessionario d'azienda restano escluse qualora la cessione – anche se avvenuta con trasferimento frazionato dei singoli beni – sia stata attuata in frode ai crediti di natura tributaria³⁸.

³⁶ artt. 160 ss. del RD 267/42

³⁷ Cass. 9087/2018 e 1182/2018

³⁸ art. 14 co. 4 del DLgs. 472/97

11 RIVALSA IVA SUCCESSIVA ALL'ACCERTAMENTO NEL CASO DI CANCELLAZIONE DELLA SOCIETÀ DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

L'Agenzia delle Entrate³⁹, ha chiarito che, per effetto della cancellazione della cessionaria/committente dal Registro delle imprese, il cedente/prestatore perde il diritto di rivalersi per l'IVA versata all'Erario a seguito di accertamento⁴⁰.

Con la cancellazione e l'estinzione definitiva del cessionario/committente, infatti, viene meno la controparte contrattuale.

Nel caso di cancellazione della ditta individuale o società di persone, inoltre, la rivalsa successiva non può essere esercitata nei confronti del titolare della ditta o dei soci della società.

11.1 NEUTRALITÀ DELL'IVA IN CASO DI CANCELLAZIONE DELLA CESSIONARIA

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la disciplina della rivalsa⁴¹, è volta a ripristinare la neutralità del tributo. Tale diritto, tuttavia, è ammesso a condizione che l'accertamento abbia consentito l'individuazione del cessionario e la riferibilità dell'IVA accertata alle operazioni compiute⁴².

Secondo i principi espressi in una risposta ad interpello del 2019⁴³, tuttavia, la neutralità non è in concreto ripristinabile quando, pur ricorrendo le condizioni previste dalla legge (definitività dell'accertamento, effettuazione dei versamenti, individuazione del cessionario e riferibilità dell'IVA alle operazioni), il cessionario risulti

cancellato dal Registro delle imprese *ex art. 2495 c.c.*⁴⁴. Con la cancellazione e l'estinzione definitiva, infatti, viene meno la controparte contrattuale.

Deve, inoltre, escludersi la possibilità di agire nei confronti del titolare della ditta individuale o dei soci della società.

11.2 NOTA DI VARIAZIONE IN CASO DI CANCELLAZIONE DELLA SOCIETÀ CESSIONARIA

L'Agenzia delle Entrate⁴⁵, esclude anche la possibilità di emettere la nota di variazione in diminuzione dell'IVA, qualora, dopo l'inutile esercizio della rivalsa⁴⁶ il cessionario/committente si cancelli dal Registro delle imprese senza che il credito sia stato soddisfatto, ovvero all'esito infruttuoso di procedure esecutive esperibili anche nei confronti di altri soggetti.

11.3 NATURA PRIVATA DELLA RIVALSA E TUTELA CIVILE

Aderendo all'orientamento espresso una risposta ad interpello del 2018⁴⁷, l'Agenzia delle Entrate ha rimarcato, inoltre, che la rivalsa successiva ha una natura "privata", inerendo i rapporti interni fra i contribuenti.

Conseguentemente, in caso di mancato pagamento dell'IVA, l'unica tutela esperibile si ravvisa nell'esercizio dell'azione civile. Tale posizione, peraltro, non risulta in contrasto con i principi maturati nella giurisprudenza

³⁹ con la risposta a interpello 20.12.2019 n. 531

⁴⁰ ex art. 60 co. 7 del DPR 633/72

⁴¹ ex art. 60 co. 7 del DPR 633/72

⁴² cfr., in tal senso, circ. Agenzia delle Entrate 17.12.2013 n. 35

⁴³ nella risposta a interpello 4.6.2019 n. 176

⁴⁴ cfr., inoltre, la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 26.11.2018 n. 84

⁴⁵ , con la risposta a interpello 20.12.2019 n. 531

⁴⁶ ex art. 60 co. 7 del DPR 633/72

⁴⁷ con la risposta a interpello 84/2018

comunitaria in considerazione della natura “speciale” della rivalsa⁴⁸.

12 DIRITTI D’AUTORE PERCEPITI DURANTE IL REGIME FORFETARIO

L’Agenzia delle Entrate ha chiarito⁴⁹ come devono essere trattati i compensi per la cessione del diritto d’autore percepiti durante il regime forfetario di cui alla L. 190/2014.

12.1 CONCORSO AL LIMITE DI RICAVI E COMPENSI

I compensi derivanti dalla cessione del diritto d’autore concorrono alla verifica del limite di 65.000,00 euro di ricavi e compensi per l’accesso al regime quando sono correlati con l’attività di lavoro autonomo svolta.

In pratica, i compensi per diritto d’autore non concorrono in ogni caso al sopra citato limite; ciò accade solo quando gli stessi siano connaturati alle prestazioni svolte e, dunque, debbano essere ricondotti all’attività autonoma esercitata in modo professionale.

12.2 APPLICAZIONE DELLA DEDUZIONE FORFETARIA

Se sono correlati all’attività professionale, ai compensi per la cessione del diritto d’autore si applica esclusivamente la deduzione forfetaria prevista dall’art. 54 co. 8 del TUIR nella misura:

- del 25%;
- oppure del 40%, se l’autore ha un’età inferiore a 35 anni.

A tali compensi, invece, non si applicano i coefficienti di redditività tipici del regime forfetario.

12.3 TASSAZIONE CON IMPOSTA SOSTITUTIVA

I compensi per la cessione del diritto d’autore come sopra determinati si cumulano con gli altri compensi percepiti dal professionista, soggetti invece agli ordinari coefficienti di redditività variabili in base alla tipologia di attività, e sull’ammontare complessivo è applicata l’imposta sostitutiva del 15% (o del 5%).

12.4 ESONERO DA RITENUTA D’ACCONTO

I compensi per la cessione del diritto d’autore correlati all’attività professionale in regime forfetario sono soggetti alle stesse modalità di certificazione dei compensi previste per il regime agevolato, con conseguente esclusione dalla ritenuta d’acconto.

Ai fini dell’esclusione dalla ritenuta, il sostituto d’imposta deve acquisire dal professionista una dichiarazione, sotto la propria responsabilità, che i compensi percepiti per diritti d’autore sono correlati all’attività autonoma esercitata in regime forfetario.

13 SERVIZI RELATIVI ALLA VENDITA DI BIGLIETTI ON LINE - REGIME IVA

Un recente principio di diritto Agenzia delle Entrate⁵⁰ ha descritto il trattamento IVA applicabile al servizio di prenotazione *on line* di biglietti per l’accesso ad eventi spettacolistici,

⁴⁸ di cui all’art. 60 co. 7 del DPR 633/72

⁴⁹ Con la risposta a interpello 12.12.2019 n. 517

⁵⁰ principio di diritto Agenzia delle Entrate 16.12.2019 n. 26

sportivi e culturali, nonché ai servizi di stampa da remoto e di spedizione dei biglietti compravenduti *on line*.

13.1 TERRITORIALITÀ IVA

In base a quanto indicato dall’Agenzia delle Entrate, la società che gestisce una piattaforma automatizzata, sulla quale gli organizzatori possono mettere in vendita biglietti per l’accesso a spettacoli ed eventi sportivi o culturali, presta un servizio di intermediazione nei confronti dei privati acquirenti⁵¹.

Di conseguenza, tale servizio dovrebbe seguire il medesimo criterio di territorialità previsto ai fini della cessione dei biglietti.

13.2 SERVIZI ACCESSORI

L’Agenzia delle Entrate chiarisce che i servizi di stampa da remoto del biglietto e il servizio di spedizione al domicilio dell’acquirente possono essere considerati accessori al servizio di intermediazione.

Entrambi i servizi menzionati saranno, quindi, soggetti al medesimo trattamento IVA cui è sottoposto il servizio di intermediazione (compresi gli adempimenti in materia di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi).

14 TAX FREE SHOPPING - USO PERSONALE O FAMILIARE DEI BENI - VALORE AGGREGATO DI DIVERSI BENI - PRESTAZIONI DI SERVIZI

Sono stati forniti da parte dell’Agenzia delle Entrate⁵², fra l’altro, i seguenti chiarimenti in

relazione allo sgravio dell’IVA per determinate cessioni di beni ai viaggiatori extra-UE⁵³.

14.1 USO PERSONALE O FAMILIARE DEI BENI

L’acquisto di beni in quantità sproporzionata, rispetto a quella normalmente rientrante nell’uso personale o familiare, non rende applicabile il beneficio in esame, in quanto si presuppone l’utilizzo dei beni nell’ambito di un’attività commerciale⁵⁴.

14.2 SUPERAMENTO DELLA SOGLIA DI VALORE PARI A 154,94 EURO

Per determinare se la soglia di valore pari a 154,94 euro (IVA inclusa) è stata superata, occorre basarsi sul “valore di fattura”⁵⁵. Di conseguenza, il valore aggregato di diversi beni rileva solo se tutti i beni sono fatturati da un singolo venditore a un singolo cliente.

14.3 NON APPLICABILITÀ DEL BENEFICIO ALLE PRESTAZIONI DI SERVIZI

La disciplina in esame non è applicabile alle prestazioni di servizi.

15 COMPENSI DA LAVORO AUTONOMO CORRISPOSTI A NON RESIDENTI - MANCANZA DI BASE FISSA IN ITALIA - RITENUTA A TITOLO D’IMPOSTA

L’Agenzia delle Entrate⁵⁶ ha fornito alcuni chiarimenti in merito al trattamento fiscale dei compensi per attività di lavoro autonomo svolta

⁵¹ ai sensi dell’art. 46 della direttiva 2006/112/CE

⁵² con il principio di diritto 2.12.2019 n. 25

⁵³ di cui all’art. 38-*quater* del DPR 633/72

⁵⁴ R.M. 7.9.98 n. 126/E

⁵⁵ art. 48 del regolamento UE 15.3.2011 n. 282

⁵⁶ con la risposta a interpello 11.12.2019 n. 512

in Italia da un soggetto poi trasferitosi in Spagna; i compensi, seppur relativi a un periodo d'imposta in cui il professionista era residente in Italia, sono percepiti nel periodo d'imposta successivo, in cui il professionista è fiscalmente non residente.

15.1 INQUADRAMENTO NORMATIVO

L'art. 25 co. 1 del DPR 600/73 prevede che sui compensi di lavoro autonomo corrisposti a "soggetti residenti" si applichi una ritenuta del 20% a titolo di acconto. Diversamente, ai sensi del successivo co. 2, se i compensi sono corrisposti a "soggetti non residenti" deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta del 30%, la quale però non opera per i compensi corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

15.2 APPLICAZIONE DELLA RITENUTA A TITOLO D'IMPOSTA DEL 30%

L'Amministrazione finanziaria ricorda che le modalità di determinazione del reddito di lavoro autonomo sono governate dal principio di cassa e le condizioni per la corretta tassazione dei compensi in oggetto vanno valutate con riferimento al periodo d'imposta di incasso.

Considerato che, in tale ultimo periodo, il professionista è divenuto non residente ai fini della normativa fiscale italiana, secondo l'Agenzia troverebbe applicazione la ritenuta a titolo d'imposta del 30%⁵⁷, anziché quella a titolo d'acconto del 20%.

⁵⁷ prevista dal co. 2 dell'art. 25 del DPR 600/73



Dott. Paolo Alinovi
Dott. Alberto Guiotto
Dott. David John Ferrari
Dott. Stefano Mattioli

Dott. Corso Maranghi
Dott. Cristian Tundo

* * *

Restiamo naturalmente a Vostra disposizione per ogni approfondimento e/o chiarimento e, con l'occasione, porgiamo i nostri migliori saluti.

AGFM

Studio Alinovi Guiotto Ferrari Mattioli

PARMA

43121 viale Mentana, 148/B
T. +39 0521 206160

MILANO

20121 via Dante, 4
T. +39 02 45480107

www.agfm.it - info@agfm.it