

## MAGGIO 2019 - NOVITA' FISCALI

### INDICE

<b>1</b>	<b>SOGLIA PER L'EMISSIONE DELLA FATTURA SEMPLIFICATA - AUMENTO A 400,00 EURO .....</b>	<b>5</b>
	<b>400,00 EURO .....</b>	<b>5</b>
1.1	DECORRENZA.....	5
1.2	CARATTERISTICA DELLA FATTURA SEMPLIFICATA .....	5
1.3	AUMENTO DEL LIMITE A 400,00 EURO.....	5
1.4	AGGIORNAMENTO DELLE SPECIFICHE TECNICHE PER L'EMISSIONE DELLA FATTURA ELETTRONICA.....	6
<b>2</b>	<b>FATTURE ELETTRONICHE - ADESIONE AL SERVIZIO DI CONSULTAZIONE E ACQUISIZIONE - ULTERIORE PROROGA DEI TERMINI.....</b>	<b>6</b>
2.1	ADESIONE ALL'ACCORDO DI SERVIZIO .....	6
2.2	PROROGA DEI TERMINI.....	7
<b>3</b>	<b>CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI - ESTENSIONE AGLI IMMOBILI COMMERCIALI - CHIARIMENTI.....</b>	<b>7</b>
3.1	CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI COMMERCIALI .....	7
3.2	PROFILO SOGGETTIVO DEL CONDUTTORE .....	8
3.3	CONDUTTORE NELLE LOCAZIONI COMMERCIALI .....	8
<b>4</b>	<b>TRANSITO DAL REGIME DI VANTAGGIO AL REGIME FORFETARIO IN CORSO</b>	
4.1	CONTINUITÀ TRA REGIMI .....	9
4.2	FATTURAZIONE E DETERMINAZIONE DEL REDDITO .....	9
<b>5</b>	<b>CAUSA OSTATIVA AL REGIME FORFETARIO - LAVORO DIPENDENTE SVOLTO ALL'ESTERO .....</b>	<b>9</b>

5.1	ATTIVITÀ SVOLTA PREVALENTEMENTE PER IL DATORE DI LAVORO.....	9
5.2	LAVORO DIPENDENTE ALL'ESTERO .....	10
<b>6</b>	<b>FABBRICATI CLASSIFICABILI NEL GRUPPO CATASTALE "D" NON ISCRITTI IN CATASTO - APPROVAZIONE DEI COEFFICIENTI PER IL CALCOLO DELL'IMU E DELLA TASI.....</b>	<b>10</b>
<b>7</b>	<b>DIVIDENDI PROVENIENTI DA SOCIETÀ A FISCALITÀ PRIVILEGIATA - TASSAZIONE - CHIARIMENTI.....</b>	<b>12</b>
7.1	QUADRO NORMATIVO .....	12
7.2	NOZIONE DI REGIME FISCALE SPECIALE .....	13
7.3	MATURAZIONE DELL'UTILE IN UNO STATO A FISCALITÀ PRIVILEGIATA.....	13
7.4	STABILE ORGANIZZAZIONE IN UN PAESE A FISCALITÀ PRIVILEGIATA .....	14
<b>8</b>	<b>ONERI DEDUCIBILI E DETRAIBILI DALL'IRPEF - DISPOSIZIONI APPLICABILI AL PERIODO D'IMPOSTA 2018 - VADEMECUM DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE</b>	<b>14</b>
8.1	DOCUMENTAZIONE DA PRODURRE PER IL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ .....	14
8.2	DOCUMENTAZIONE DA CONSERVARE DA PARTE DEL PROFESSIONISTA O CAF TECNICA.....	15
8.3	CONTROLLO DELLE CONDIZIONI SOGGETTIVE.....	15
8.4	PRINCIPALI NOVITÀ RELATIVE AL PERIODO D'IMPOSTA 2018 .....	15
<b>9</b>	<b>VISTO DI CONFORMITÀ MENDACE - DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA - RESPONSABILITÀ PENALE DEL PROFESSIONISTA .....</b>	<b>16</b>
9.1	CASO DI SPECIE .....	16
9.2	RAPPORTI CON LA SANZIONE AMMINISTRATIVA .....	16
<b>10</b>	<b>PIANI INDIVIDUALI DI RISPARMIO A LUNGO TERMINE (PIR) - NUOVA DISCIPLINA - DISPOSIZIONI ATTUATIVE .....</b>	<b>17</b>
10.1	BENEFICI FISCALI PER GLI INVESTIMENTI IN PIR .....	17
10.2	COMPOSIZIONE DEGLI INVESTIMENTI .....	18
10.3	INVESTIMENTI IN PMI E FONDI DI <i>VENTURE CAPITAL</i> .....	18
<b>11</b>	<b>DETRAZIONE IRPEF PER L'ACQUISTO DI UNITÀ IMMOBILIARI IN FABBRICATI INTERAMENTE RECUPERATI DA IMPRESE .....</b>	<b>19</b>
11.1	INTERVENTI DI AMPLIAMENTO SENZA DEMOLIZIONE .....	19
11.2	DOCUMENTAZIONE DA CONSERVARE.....	19
<b>12</b>	<b>CONFEZIONI MISTE DI BENI - ALIQUOTA IVA APPLICABILE.....</b>	<b>19</b>
12.1	CONFEZIONI MISTE DI ERBE AROMATICHE.....	20
12.2	CONFEZIONI MISTE DI PIANTE IN VASO .....	20
<b>13</b>	<b>SCONTI E ABBUONI - NOTA DI VARIAZIONE SENZA RILEVANZA AI FINI IVA</b>	<b>20</b>
13.1	NOTA EMESSA DAL CESSIONARIO O COMMITTENTE.....	21
13.2	ESCLUSIONE DA PARTE DEL SISTEMA DI INTERSCAMBIO .....	21
<b>14</b>	<b>REGIME IVA DELL'EDITORIA - CRITERIO DI FORFETTIZZAZIONE DELLA RESA - VARIAZIONE DELL'IMPOSTA PER MANCATO PAGAMENTO .....</b>	<b>21</b>
14.1	REGIME SPECIALE MONOFASE DELL'EDITORIA.....	21
14.2	VARIAZIONE DELL'IMPOSTA IN PRESENZA DEL CRITERIO DI FORFETTIZZAZIONE DELLA RESA	22
14.3	TERMINE PER EMETTERE LA NOTA DI VARIAZIONE .....	22
<b>15</b>	<b>VENDITA DI TITOLI DI SOSTA - CERTIFICAZIONE DEI CORRISPETTIVI -</b>	

<b>CHIARIMENTI.....</b>	<b>22</b>
15.1 VENDITA DI DOCUMENTI DI VIAGGIO E DI SOSTA .....	23
15.2 CESSIONI DI TITOLI DI SOSTA DI GESTORI ISTITUZIONALI.....	23
15.3 CESSIONI DI TITOLI DI SOSTA DI GESTORI PRIVATI .....	23
<b>16 OPERAZIONI AD ESIGIBILITÀ DIFFERITA - NATURA DEL CREDITO NELLA PROCEDURA DI CONCORDATO PREVENTIVO.....</b>	<b>23</b>
16.1 NATURA DEL CREDITO NELLA PROCEDURA CONCORDATARIA .....	24
16.2 DICHIARAZIONE INTEGRATIVA .....	24
<b>17 ESTRAZIONE DAI DEPOSITI IVA - MODALITÀ DI FATTURAZIONE .....</b>	<b>24</b>
17.1 DISCIPLINA DEI DEPOSITI IVA.....	25
17.2 AUTOFATTURA PER L'ESTRAZIONE DAL DEPOSITO IVA.....	25
<b>18 SERVIZI DI TRASPORTO INTERNAZIONALI - REGIME DI NON IMPONIBILITÀ IVA - MODIFICHE .....</b>	<b>25</b>
18.1 SERVIZI ACCESSORI PER BENI IN IMPORTAZIONE.....	25
18.2 SERVIZI DI TRASPORTO E SPEDIZIONE IN IMPORTAZIONE ED ESPORTAZIONE .....	26
<b>19 NUOVI STRUMENTI PER L'INTERNAZIONALIZZAZIONE DELLE IMPRESE - DISPOSIZIONI ATTUATIVE .....</b>	<b>26</b>
19.1 SOGGETTI BENEFICIARI.....	26
19.2 INTERVENTI RELATIVI ALLO SVILUPPO DEL COMMERCIO ELETTRONICO .....	27
19.3 INTERVENTI RELATIVI ALL'INSERIMENTO TEMPORANEO IN AZIENDA DI TEM.....	27
19.4 PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE .....	28
<b>20 TERZO SETTORE - MODIFICA DEL NUMERO DI ASSOCIATI IN ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO E ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE.....</b>	<b>28</b>
20.1 CARENZA DEL NUMERO MINIMO DI ASSOCIATI IN SEDE DI COSTITUZIONE.....	29
20.2 SUCCESSIVA INTEGRAZIONE DEL NUMERO MINIMO DI ASSOCIATI.....	29
<b>21 CREDITO D'IMPOSTA PER LA QUOTAZIONE DELLE PMI - UTILIZZO IN COMPENSAZIONE - ISTITUZIONE DEL CODICE TRIBUTO .....</b>	<b>29</b>
21.1 MODALITÀ DI UTILIZZO DELL'AGEVOLAZIONE .....	29
21.2 COMPILAZIONE DEL MODELLO F24 .....	30
<b>22 REGIME OPZIONALE DI IMPOSIZIONE SOSTITUTIVA IRPEF PER I PENSIONATI ESTERI CHE SI TRASFERISCONO IN ITALIA - DISPOSIZIONI ATTUATIVE</b>	<b>30</b>
22.1 ESERCIZIO DELL'OPZIONE NEL MODELLO REDDITI PF.....	30
22.2 DATI DA INDICARE NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI.....	30
22.3 REQUISITI DEL COMUNE DI TRASFERIMENTO .....	30
22.4 VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA .....	31
22.5 EFFICACIA, CESSAZIONE E DECADENZA DELL'OPZIONE.....	31
<b>23 COMPENSI REVERSIBILI ALL'AMMINISTRATORE EROGATI DA UNA SOCIETÀ ESTERA - TRATTAMENTO FISCALE.....</b>	<b>31</b>
23.1 IRRILEVANZA DEL COMPENSO REVERSIBILE AI FINI IRPEF.....	31
23.2 MODALITÀ DI IMPOSIZIONE IN CAPO ALLA SOCIETÀ "RIVERSATA" .....	32
<b>24 ROYALTIES DI FONTE ESTERA AGEVOLATE CON IL PATENT BOX - RIDUZIONE DEL CREDITO PER LE IMPOSTE ASSOLTE ALL'ESTERO .....</b>	<b>32</b>
<b>25 SCAMBIO AUTOMATICO DI INFORMAZIONI A FINI FISCALI - ESTENSIONE A</b>	

**BARBADOS, ISOLE COOK E PANAMA .....32**

## **1 SOGLIA PER L'EMISSIONE DELLA FATTURA SEMPLIFICATA - AUMENTO A 400,00 EURO**

Con il DM 10.5.2019, pubblicato sulla G.U. 24.5.2019 n. 120, è stato disposto l'innalzamento da 100,00 a 400,00 euro della soglia per l'emissione della fattura semplificata.

### **1.1 DECORRENZA**

Il DM 10.5.2019 è entrato in vigore il 24.5.2019, data della sua pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

### **1.2 CARATTERISTICA DELLA FATTURA SEMPLIFICATA**

Secondo quanto disposto dall'art. 21-bis del DPR 633/72, è consentita l'emissione di una fattura semplificata nel caso in cui questa non superi una determinata soglia o in presenza di una fattura rettificativa ex art. 26 del DPR 633/72.

Le semplificazioni consistono, in sintesi, nella possibilità di:

- identificare il cessionario o committente mediante la sola partita IVA o il solo codice fiscale, se questi risulta stabilito nel territorio dello Stato (o grazie all'identificativo IVA attribuito dallo Stato membro UE, in caso di soggetto passivo stabilito nell'Unione europea), anziché mediante l'indicazione della ditta, della denominazione o ragione sociale, del nome e cognome, della residenza o del domicilio, richiesti, per la fattura "ordinaria", dall'art. 21 del DPR 633/72 (art. 21-bis co. 1 lett. e) del DPR 633/72);
- riportare la sola descrizione dei beni ceduti, in luogo della loro natura, qualità e quantità (art. 21-bis co. 1 lett. f) del DPR 633/72);
- indicare l'ammontare del corrispettivo complessivo e dell'imposta incorporata, o dei dati che occorrono per calcolarla, senza necessità di riportare separatamente la base imponibile (art. 21-bis co. 1 lett. g) del DPR 633/72).

### **1.3 AUMENTO DEL LIMITE A 400,00 EURO**

La possibilità di innalzare la soglia per l'emissione del documento semplificato è prevista dallo stesso art. 21-bis del DPR 633/72. Tuttavia, al fine di poter procedere alla modifica del limite si è resa necessaria la preventiva consultazione del Comitato IVA, conformemente a quanto richiesto dalla normativa europea, la quale permette agli Stati membri di consentire l'emissione di fatture che contengano un numero ridotto di indicazioni, nel caso in cui l'importo delle stesse non sia superiore a 400,00 euro (cfr. l'art. 238 paragrafo 1 della direttiva 2006/112/CE).

Il DM 10.5.2019 ha quindi incrementato il limite per l'emissione della fattura semplificata, portandolo da 100,00 a 400,00 euro di ammontare complessivo.

Peraltro, come sottolineato dalla stessa Relazione illustrativa al decreto, restano immutate le altre disposizioni contenute nell'art. 21-*bis* del DPR 633/72. Resta, dunque, vietata l'emissione della fattura semplificata per:

- le cessioni intracomunitarie di cui all'art. 41 del DL 331/93;
- le operazioni non soggette a IVA per carenza del requisito di territorialità elencate nell'art. 21 co. 6-*bis* lett. a) del DPR 633/72.

#### *Note di variazione*

Permane, infine, la possibilità di emettere la nota di variazione secondo modalità semplificate senza alcun vincolo in termini di importo.

### **1.4 AGGIORNAMENTO DELLE SPECIFICHE TECNICHE PER L'EMISSIONE DELLA FATTURA ELETTRONICA**

Conseguentemente, sono state modificate le specifiche tecniche per l'emissione delle fatture elettroniche, allegata al provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2018 n. 89757, al fine di adeguare i controlli sulle fatture semplificate emesse in formato XML.

Il Sistema di Interscambio verifica che il valore dell'elemento "Importo" (o la sommatoria dei valori di tale elemento, se presente più volte), non ecceda il nuovo limite di 400,00 euro. In caso contrario la fattura verrà scartata con codice errore "00460".

#### *Note di variazione*

Il controllo non opera se viene emessa una nota di variazione con modalità semplificate.

In tale circostanza, il soggetto passivo dovrà aver cura di valorizzare il blocco "DatiFatturaRettificata", indicando numero, data ed elementi oggetto di rettifica.

## **2 FATTURE ELETTRONICHE - ADESIONE AL SERVIZIO DI CONSULTAZIONE E ACQUISIZIONE - ULTERIORE PROROGA DEI TERMINI**

Con il provv. Agenzia delle Entrate 30.5.2019 n. 164664, sono stati ulteriormente rinviati i termini per l'adesione al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche.

### **2.1 ADESIONE ALL'ACCORDO DI SERVIZIO**

Con il provv. 21.12.2018 n. 527125, l'Agenzia delle Entrate ha previsto che i soggetti passivi (e i consumatori finali) possano aderire ad un Accordo di servizio sulla base del quale consultare e scaricare i *file* XML delle fatture elettroniche emesse e ricevute mediante il Sistema di Interscambio.

I soggetti che non manifestino tale adesione potranno consultare soltanto i "dati fattura", intendendosi per tali quelli definiti, principalmente, nell'art. 21 del DPR 633/72, ad eccezione dei dati indicati nel co. 2 lett. g) dello stesso articolo, relativi alla natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi che costituiscono l'oggetto dell'operazione.

## 2.2 PROROGA DEI TERMINI

Con il provv. 30.5.2019 n. 164664 stati ridefiniti i termini per l'adesione al servizio.

In particolare:

- la funzionalità che consentirà di aderire all'Accordo di servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche e dei loro duplicati informatici sarà resa disponibile a partire dall'1.7.2019 (rispetto al precedente 31.5.2019);
- il periodo transitorio in cui l'Agenzia delle Entrate procederà alla temporanea memorizzazione delle fatture elettroniche terminerà il 31.10.2019, data ultima per effettuare l'adesione (rispetto al precedente termine del 2.9.2019).

Un'ulteriore novità concerne l'ampliamento dei termini di cancellazione dei *file* XML delle fatture elettroniche in caso di mancata adesione o alla scadenza del periodo di consultazione.

Si prevede, infatti, che l'eliminazione sia effettuata dall'Agenzia delle Entrate entro 60 giorni (invece dei 30 fissati in precedenza) dal termine per effettuare la scelta.

In presenza di adesione effettuata da almeno una delle due parti (cedente/prestatore o cessionario/committente), i *file* saranno integralmente memorizzati e saranno cancellati entro 60 giorni dal 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di ricezione da parte del Sistema di Interscambio.

## 3 CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI - ESTENSIONE AGLI IMMOBILI COMMERCIALI - CHIARIMENTI

Nella ris. 17.5.2019 n. 50, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che possono accedere al regime della cedolare secca i contratti di locazione di immobili di categoria catastale C/1, con superficie fino a 600 metri quadrati, stipulati dall'1.1.2019 al 31.12.2019, anche se stipulati con conduttori (persone fisiche o soggetti societari) che svolgono attività commerciale.

### 3.1 CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI COMMERCIALI

Per effetto dell'art. 1 co. 59 della L. 30.12.2018 n. 145 (legge di bilancio 2019), la cedolare secca può trovare applicazione (su opzione del locatore) anche in relazione ai contratti di locazione:

- aventi ad oggetto immobili classificati catastalmente nella categoria catastale C/1 "Negozi o botteghe", di superficie non superiore a 600 metri quadrati (senza conteggiare le pertinenze);
- stipulati tra l'1.1.2019 ed il 31.12.2019.

Fino al 31.12.2018, l'accesso alla cedolare secca era infatti riservato ad immobili abitativi.

#### **Disciplina applicabile**

L'aliquota della cedolare secca applicabile alle locazioni commerciali è quella ordinaria del 21%.

Eccettuati gli aspetti sopra indicati, la cedolare secca si applica, alle locazioni commerciali, secondo la disciplina recata dall'art. 3 del DLgs. 23/2011.

### 3.2 PROFILO SOGGETTIVO DEL CONDUTTORE

L'art. 3 co. 6 del DLgs. 23/2011 specifica che sono escluse dal regime dell'imposta sostitutiva le locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni. L'Agenzia delle Entrate, a partire dalla circ. 1.6.2011 n. 26, ha interpretato tale disposizione nel senso che impedisca l'accesso alla cedolare secca, non solo alle locazioni in cui, dal lato del locatore, figuri un soggetto che agisce nell'esercizio dell'impresa, bensì anche alle locazioni che vedano, in qualità di conduttore, un soggetto che agisca nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, indipendentemente dal successivo utilizzo dell'immobile per finalità abitative di collaboratori e dipendenti (come, ad esempio, l'immobile adibito ad uso foresteria).

In senso opposto si è espressa la giurisprudenza di merito (si vedano C.T. Prov. Bari 2.5.2019 n. 825/1/19, C.T. Reg. Milano 27.2.2017 n. 754/19/17, C.T. Prov. Milano 17.4.2015 n. 3529/25/15 e C.T. Prov. Reggio Emilia 4.11.2014 n. 470/3/14), rilevando come il tenore letterale della disposizione non autorizzi ad operare alcuna esclusione basata sulle caratteristiche soggettive del conduttore.

### 3.3 CONDUTTORE NELLE LOCAZIONI COMMERCIALI

L'Agenzia delle Entrate, nella ris. 50/2019, precisa che le limitazioni alla cedolare secca concernenti la natura del conduttore non operano per le locazioni di immobili commerciali, *“tenuto conto che tali contratti hanno ad oggetto proprio immobili da destinare ad attività commerciale”*.

Pertanto, possono accedere al regime della cedolare secca anche le locazioni di immobili di categoria catastale C/1, stipulate dall'1.1.2019 al 31.12.2019 con conduttori, sia persone fisiche che soggetti societari, che svolgono attività commerciale.

L'Agenzia delle Entrate precisa che restano ferme, invece, le limitazioni attinenti alla figura del locatore, titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento sugli immobili, che deve necessariamente essere una persona fisica che non agisce nell'esercizio dell'attività d'impresa o di arti e professioni.

## 4 TRANSITO DAL REGIME DI VANTAGGIO AL REGIME FORFETARIO IN CORSO

Con la risposta a interpello 14.5.2019 n. 140, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che è possibile il transito dal regime di vantaggio (DL 98/2011 e L. 244/2007) al regime forfetario (L. 190/2014) in corso d'anno, qualora si verifichi la fuoriuscita immediata dal primo dei citati regimi per superamento della soglia di 45.000,00 euro di ricavi e compensi, ossia di oltre il 50% del limite di 30.000,00 euro.



#### **4.1 CONTINUITÀ TRA REGIMI**

È stato precisato che il regime di vantaggio e quello forfetario, anche se hanno caratteristiche in parte diverse, sono entrambi regimi naturali e, quindi, applicabili dai contribuenti in possesso dei requisiti previsti dalle norme di riferimento, salvo opzione per il regime ordinario.

Ne emerge, dunque, una sorta di “continuità/consecutività” che porta ad ammettere il naturale passaggio da un regime all’altro per comportamento concludente, laddove vengano meno i requisiti del regime di vantaggio, ma non anche del regime forfetario.

Conseguentemente, non risulta operativa la norma che imponeva a coloro che uscivano con effetto immediato dal regime di vantaggio l’applicazione del regime ordinario per i successivi 3 anni (art. 1 co. 111 della L. 244/2007).

#### **4.2 FATTURAZIONE E DETERMINAZIONE DEL REDDITO**

Al superamento in corso d’anno del limite di 30.000,00 euro, è sufficiente sostituire sulle fatture il riferimento al regime di vantaggio con quello forfetario.

Ai fini dell’imposizione diretta, il reddito imponibile per l’intero anno in cui si verifica il passaggio tra regimi è determinato applicando le sole disposizioni del regime forfetario.

### **5 CAUSA OSTATIVA AL REGIME FORFETARIO - LAVORO DIPENDENTE SVOLTO ALL’ESTERO**

Con la risposta a interpello 30.5.2019 n. 173, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che l’aver intrattenuto un rapporto di lavoro dipendente all’estero, con residenza fiscale all’estero, non ostacola l’applicazione del regime forfetario rispetto ad una nuova attività avviata in Italia, anche se questa venga svolta prevalentemente nei confronti del precedente datore di lavoro estero.

#### **5.1 ATTIVITÀ SVOLTA PREVALENTEMENTE PER IL DATORE DI LAVORO**

Il regime forfetario di cui alla L. 190/2014 è precluso per l’attività (d’impresa o di lavoro autonomo) esercitata prevalentemente nei confronti di datori con i quali sono in corso o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d’imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro.

La finalità della norma è di evitare l’avvio di iniziative professionali al solo scopo di beneficiare dell’aliquota agevolata del regime, trasformando l’attività di lavoro dipendente o attività a questo assimilate in attività d’impresa o di lavoro autonomo.

## 5.2 LAVORO DIPENDENTE ALL'ESTERO

Tale causa ostativa non è ravvisabile rispetto al caso di un cittadino italiano residente all'estero, il quale:

- abbia intrattenuto, sempre all'estero, rapporti di lavoro dipendente;
  - a seguito della cessazione di tale rapporto lavorativo, torni in Italia e avvii una nuova attività professionale, acquisendo la residenza fiscale in Italia, avendo come principale cliente il precedente datore di lavoro estero.
- Conseguentemente, in tale situazione, soddisfatte le altre condizioni d'accesso previste dalla L. 190/2014, il soggetto potrebbe applicare il regime forfetario.

## 6 FABBRICATI CLASSIFICABILI NEL GRUPPO CATASTALE "D" NON ISCRITTI IN CATASTO - APPROVAZIONE DEI COEFFICIENTI PER IL CALCOLO DELL'IMU E DELLA TASI

Con il DM 6.5.2019, pubblicato sulla G.U. 20.5.2019 n. 116, sono stati approvati i coefficienti da utilizzare per il calcolo della base imponibile ai fini dell'IMU (imposta municipale propria) e della TASI (tributo comunale per i servizi indivisibili), dovuti nel 2019, sui fabbricati in possesso dei seguenti requisiti:

- classificabili nel gruppo catastale "D";
- non iscritti in Catasto con attribuzione di rendita;
- interamente posseduti da imprese;
- distintamente contabilizzati.

Tali coefficienti sono riepilogati nella seguente tabella.

ANNO	COEFFICIENTE
2019	1,02
2018	1,03
2017	1,04
2016	1,04
2015	1,05
2014	1,05
2013	1,05

2012	1,08
2011	1,11
2010	1,13
2009	1,14
2008	1,18
2007	1,22
2006	1,26
2005	1,29
2004	1,37
2003	1,41
2002	1,47
2001	1,50
2000	1,55
1999	1,57
1998	1,60
1997	1,64
1996	1,69
1995	1,74
1994	1,79

1993	1,83
1992	1,85
1991	1,88
1990	1,97
1989	2,06
1988	2,15
1987	2,33
1986	2,51
1985	2,69
1984	2,87
1983	3,05
1982 e precedenti	3,23

## **7 DIVIDENDI PROVENIENTI DA SOCIETÀ A FISCALITÀ PRIVILEGIATA - TASSAZIONE - CHIARIMENTI**

Con i principi di diritto 29.5.2019 n. 16, 17 e 18, l’Agenzia delle Entrate ha precisato l’ambito di applicazione delle disposizioni che prevedono l’integrale imponibilità dei dividendi provenienti da società residenti in Stati o territori considerati a fiscalità privilegiata.

### **7.1 QUADRO NORMATIVO**

A partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (ossia, il 2019 per i soggetti “solari”), l’art. 47-*bis* del TUIR considera residenti in “paradisi fiscali” le partecipate:

- il cui livello di tassazione effettiva è inferiore al 50% di quello italiano, per le partecipazioni di controllo;
- il cui livello di tassazione nominale è inferiore al 50% di quello italiano, per le partecipazioni che non integrano il requisito di controllo.

Una partecipazione si considera di controllo secondo l'attuale disciplina CFC di cui all'art. 167 del TUIR.

Occorre poi tenere presente che non sono mai considerati regimi fiscali privilegiati quelli di Stati o territori appartenenti all'Unione europea o allo Spazio economico europeo.

I criteri per individuare gli Stati o i territori a fiscalità privilegiata sono stati oggetto di diversi interventi normativi nel corso degli ultimi anni. In merito, si segnalano il DLgs. 147/2015, la L. 190/2014, la L. 208/2015 e, infine, il DLgs. 142/2018.

## 7.2 NOZIONE DI REGIME FISCALE SPECIALE

Con il principio di diritto dell'Agenda delle Entrate 29.5.2019 n. 16 è intervenuto sulla nozione di regime fiscale "speciale" come declinata dal co. 4 dell'art. 167 del TUIR in vigore prima delle modifiche alla norma ad opera del DLgs. 142/2018.

Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 4.8.2016 n. 35 aveva chiarito che si considerano speciali *"i regimi che concedono un trattamento agevolato strutturale, risolvendosi in un'imposizione inferiore alla metà di quella italiana"*. Nell'ipotesi in cui il regime speciale sia fruito *"parzialmente"*, vale a dire con riferimento a particolari aspetti dell'attività economica complessivamente svolta dal soggetto estero, occorre adottare *"un criterio di prevalenza che valorizzi l'attività risultante maggioritaria in termini di entità dei ricavi ordinari"*.

Si precisa che nel caso in cui la società partecipata non residente operi in un Paese che preveda un regime su base territoriale, il quale esenta da imposizione tutti i redditi di fonte estera, ai fini del c.d. *"test di prevalenza"* devono essere *"ricompresi tutti i ricavi relativi ai redditi di fonte estera, non assumendo alcuna rilevanza la circostanza che i redditi siano prodotti all'estero con o senza una stabile organizzazione"*.

## 7.3 MATURAZIONE DELL'UTILE IN UNO STATO A FISCALITÀ PRIVILEGIATA

Il principio di diritto dell'Agenda delle Entrate 29.5.2019 n. 17 è intervenuto sulla qualificazione dei dividendi provenienti da *"paradisi fiscali"*, chiarendo quando è necessario verificare l'esistenza di un regime fiscale privilegiato nell'anno di maturazione dell'utile.

Secondo l'art. 1 co. 1007 della L. 205/2017, gli utili percepiti dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 non si considerano provenienti da Stati o territori a regime fiscale privilegiato se risultano:

- maturati in periodi d'imposta precedenti, in cui le società partecipate erano residenti in Paesi non inclusi nella *"black list"* di cui al DM 21.11.2001 (unico criterio all'epoca vigente);
- maturati in periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2014 in Stati o territori non a regime fiscale privilegiato e successivamente percepiti in periodi d'imposta in cui risultano integrate le condizioni di cui all'art. 167 co. 4 del TUIR.

Il principio di diritto in argomento precisa che questa disposizione si applica esclusivamente ai casi in cui, in presenza di distribuzione di utili pregressi, muti la qualificazione dello Stato di residenza della società partecipata, da Paese considerato a tassazione ordinaria a Paese a fiscalità privilegiata.

Non si applica, invece, nell'ipotesi inversa, ovvero nel caso in cui la maturazione degli utili è avvenuta in periodi d'imposta nei quali le società partecipate erano residenti o localizzate in Stati o territori inclusi nel DM 21.11.2001 e la percezione degli stessi avviene quando le predette società sono da ritenersi residenti o localizzate in Stati o territori non a regime fiscale privilegiato. In tal caso restano validi i chiarimenti forniti nella circ. Agenzia delle Entrate 4.8.2016 n. 35.

#### **7.4 STABILE ORGANIZZAZIONE IN UN PAESE A FISCALITÀ PRIVILEGIATA**

Secondo quanto chiarito dalla ris. Agenzia delle Entrate 22.11.2017 n. 144, per ricostruire il corretto regime di tassazione dei dividendi distribuiti da una partecipata residente in un Paese non considerato a regime fiscale privilegiato con stabile organizzazione in un Paese a regime fiscale privilegiato, occorre trattare autonomamente gli utili prodotti direttamente dalla partecipata rispetto a quelli prodotti dalla stabile organizzazione.

Il principio di diritto dell'Agenzia delle Entrate 29.5.2019 n. 18 ha precisato che tale valutazione autonoma non deve essere effettuata nell'ipotesi in cui la partecipata sia qualificabile come entità residente in un Paese a regime fiscale privilegiato, in quanto in tal caso tutti gli utili da essa prodotti si considerano derivanti da un'entità "black list", a prescindere dal fatto che la stabile organizzazione sia localizzata o meno in un Paese a fiscalità privilegiata.

## **8 ONERI DEDUCIBILI E DETRAIBILI DALL'IRPEF - DISPOSIZIONI APPLICABILI AL PERIODO D'IMPOSTA 2018 - VADEMECUM DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Con la circ. 31.5.2019 n. 13, l'Agenzia delle Entrate, in collaborazione con la Consulta nazionale dei CAF, ha esaminato in maniera organica le disposizioni che regolano gli oneri deducibili e detraibili dall'IRPEF, nonché i crediti d'imposta, relativi al periodo d'imposta 2018, da applicare nella redazione dei modelli 730/2019 e REDDITI PF 2019.

La nuova circolare-guida aggiorna la corrispondente circ. 27.4.2018 n. 7 (relativa al periodo d'imposta 2017).

### **8.1 DOCUMENTAZIONE DA PRODURRE PER IL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ**

Nella circolare-guida vengono indicati sistematicamente i documenti che il contribuente deve produrre al professionista abilitato o al CAF, ai fini del rilascio del visto di conformità sulla dichiarazione.

## 8.2 DOCUMENTAZIONE DA CONSERVARE DA PARTE DEL PROFESSIONISTA O CAF TECNICA

La circolare-guida fornisce anche una elencazione della documentazione che deve essere conservata dal professionista abilitato o dal CAF, per la successiva produzione all'Amministrazione Finanziaria, nell'ambito delle attività di controllo formale delle dichiarazioni (art. 36-ter del DPR 600/73).

Pertanto, in sede di controllo documentale potranno essere richiesti soltanto i documenti indicati nella circolare, salvo il verificarsi di fattispecie non previste.

## 8.3 CONTROLLO DELLE CONDIZIONI SOGGETTIVE

Come stabilito dall'art. 5 co. 3 del DLgs. 175/2014, resta comunque fermo il controllo, nei confronti del contribuente, della sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto alle detrazioni, alle deduzioni e alle agevolazioni.

Al riguardo, la circolare fornisce un'elencazione esemplificativa delle condizioni soggettive che possono essere oggetto di dichiarazioni sostitutive del contribuente ai sensi degli artt. 46 e 47 del DPR 28.12.2000 n. 445, la cui falsità comporta responsabilità penale ai sensi dell'art. 76 dello stesso DPR.

## 8.4 PRINCIPALI NOVITÀ RELATIVE AL PERIODO D'IMPOSTA 2018

Con Le principali novità relative al periodo d'imposta 2018, oggetto di analisi e chiarimenti nella nuova circolare-guida, riguardano:

- la detrazione del 19% delle spese per l'abbonamento ai servizi di trasporto pubblico locale, su un massimo di 250,00 euro (art. 15 co. 1 lett. *i-decies*) del TUIR);
- la detraibilità al 19% anche dei premi assicurativi aventi come oggetto il rischio di eventi calamitosi relativamente a unità immobiliari a uso abitativo, in relazione a polizze stipulate dall'1.1.2018 (art. 15 co. lett. *f-bis*) del TUIR);
- la detrazione del 19% delle spese sostenute in favore dei soggetti con diagnosi di disturbo specifico dell'apprendimento (DSA), per l'acquisto di strumenti compensativi e di sussidi tecnici e informatici (art. 15 co. 1 lett. *e-ter*) del TUIR);
- la detrazione del 36% delle spese per la "sistemazione a verde" delle unità immobiliari (art. 1 co. 12 - 15 della L. 205/2017);
- le detrazioni spettanti per le spese relative agli interventi volti alla riqualificazione energetica degli edifici;
- la previsione di una specifica detrazione per le spese riguardanti interventi antisismici combinati con quelli di riqualificazione energetica sulle parti comuni degli edifici condominiali (art. 14 co. 2-*quater*.1 del DL 63/2013);
- il regime di deducibilità o detraibilità delle erogazioni liberali a favore delle ONLUS, delle organizzazioni di volontariato (ODV) e delle associazioni di promozione sociale (APS), a seguito della disciplina introdotta con la riforma del Terzo settore (DLgs. 117/2017);

- l'aumento a 1.300,00 euro del limite di detraibilità al 19% dei contributi associativi alle società di mutuo soccorso (art. 83 co. 5 del DLgs. 117/2017);
- il regime di deducibilità dei contributi versati alla previdenza complementare dei dipendenti pubblici, che è stato equiparato a quello dei dipendenti privati.

## **9 VISTO DI CONFORMITÀ MENDACE - DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA - RESPONSABILITÀ PENALE DEL PROFESSIONISTA**

Con la sentenza 8.5.2019 n. 19672, la Cassazione penale ha affermato che l'apposizione di un visto di conformità mendace da parte di un professionista può integrare il reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3 del DLgs. 74/2000, trattandosi di un "mezzo fraudolento" idoneo a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria, indicando in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o all'IVA elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi.

I giudici hanno, inoltre, chiarito che, ai fini della responsabilità penale, non rileva la distinzione tra "visto leggero" (previsto e disciplinato dall'art. 35 del DLgs. 241/97) e "visto pesante" (o certificazione tributaria, prevista dall'art. 36 dello stesso decreto).

### **9.1 CASO DI SPECIE**

Nel caso affrontato dalla sentenza, ad un professionista era stato contestato (con conseguente provvedimento di sequestro) il delitto di cui al suddetto art. 3 del DLgs. 74/2000 per aver apposto un visto di conformità nell'ambito di un'associazione per delinquere che operava tramite la ricerca di imprese in decozione, il reclutamento di un prestanome e la costruzione con espedienti e artifici di una contabilità nella quale figurano ingenti crediti di imposta derivanti da operazioni fittizie.

Pur trattandosi di un "visto leggero", la Cassazione precisa che il professionista è tenuto a riscontrare la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione con le risultanze della relativa documentazione e la conformità alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti di imposta, nonché lo scomputo delle ritenute d'acconto.

Una condotta che violi tali obblighi può, dunque, assumere rilevanza penale, salva la prova del dolo che deve necessariamente accompagnare l'apposizione del visto mendace.

### **9.2 RAPPORTI CON LA SANZIONE AMMINISTRATIVA**

Va ricordato che l'infedele rilascio del visto di conformità, in relazione alle dichiarazioni fiscali diverse dai modelli 730, è punito con la sanzione amministrativa da 258,00 a 2.582,00 euro, secondo quanto previsto dall'art. 39 co. 1 lett. a) del DLgs. 241/97 (di recente modificato dall'art. 7-bis del DL 4/2019, conv. L. 26/2019): i giudici della Cassazione si interrogano, pertanto, sul possibile cumulo delle sanzioni.



In realtà, la sentenza in commento pare porsi unicamente la questione di un possibile rapporto di specialità ai sensi dell'art. 15 c.p., escludendone l'applicabilità al caso in questione.

Può essere, però, utile notare che l'art. 39 del DLgs. 241/97 prevede una clausola di sussidiarietà ("*salvo che il fatto costituisca reato*"), elemento che porterebbe ad optare per la soluzione per cui, ogniqualvolta il fatto descritto nella norma tributaria in questione assurga ad illecito penalmente rilevante, si dovrebbero applicare unicamente le norme penali.

## **10 PIANI INDIVIDUALI DI RISPARMIO A LUNGO TERMINE (PIR) - NUOVA DISCIPLINA - DISPOSIZIONI ATTUATIVE**

Con il DM 30.4.2019, pubblicato sulla *G.U.* 7.5.2019 n. 105, è stata attuata la nuova disciplina dei Piani individuali di risparmio a lungo termine (PIR), introdotta dall'art. 1 co. 211 - 215 della L. 145/2018, che riguarda i PIR costituiti dall'1.1.2019.

### **10.1 BENEFICI FISCALI PER GLI INVESTIMENTI IN PIR**

I piani di risparmio a lungo termine (PIR) sono una specifica tipologia di investimento destinato alle persone fisiche previsto dall'art. 1 co. 100 - 114 della L. 232/2016, i cui redditi beneficiano dell'esenzione:

- dalle imposte sui redditi derivanti dagli strumenti finanziari e dalla liquidità che concorrono a formare il PIR (sia i redditi di capitale che i redditi diversi);
- dall'imposta sulle successioni relativa agli strumenti finanziari che compongono il piano in caso di trasferimento a causa di morte.

L'investimento nel PIR beneficia delle suddette agevolazioni fiscali quando:

- gli strumenti finanziari di uno stesso emittente e la liquidità che lo compongono non sono superiori al 10%;
- almeno una parte (70%) dell'investimento totale è destinata a strumenti finanziari c.d. "qualificati", ossia quelli, anche non negoziati, di imprese residenti nello Stato italiano o residenti in Stati dell'Unione europea (UE) o dello Spazio economico europeo (SEE) con stabile organizzazione in Italia; questo requisito deve essere valutato al momento in cui il titolare effettua l'investimento;
- una parte dell'investimento sopracitato (almeno il 30% del 70%) deve essere destinato a strumenti finanziari di imprese non inserite nel FTSE MIB o in altri indici equivalenti di altri mercati esteri;
- gli strumenti finanziari sono detenuti per il periodo di tempo minimo di 5 anni;
- gli strumenti finanziari che compongono il PIR non sono emessi o stipulati con soggetti residenti in Paesi diversi da quelli indicati nella c.d. "*white list*" di cui al DM 4.9.96;
- le partecipazioni sociali che compongono il PIR sono considerate non qualificate ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. *c-bis*) del TUIR.

## 10.2 COMPOSIZIONE DEGLI INVESTIMENTI

L'art. 1 co. 212 della L. 145/2018 ha confermato che in ciascun anno di durata del PIR, per almeno i due terzi dell'anno stesso, le somme e i valori devono essere investiti per almeno il 70% del valore complessivo in strumenti finanziari, anche non negoziati in mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione, emessi e stipulati con imprese residenti nello Stato italiano o in Stati UE o SEE con stabile organizzazione in Italia.

Tuttavia, a partire dai PIR costituiti dall'1.1.2019, la predetta quota del 70% deve essere investita:

- per almeno il 5% del valore complessivo in strumenti finanziari di PMI che sono ammessi alle negoziazioni sui sistemi multilaterali di negoziazione;
- per almeno il 30% del valore complessivo in strumenti finanziari in imprese diverse da quelle inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana o in indici equivalenti di altri mercati regolamentati;
- per almeno il 5% in quote o azioni di fondi di *venture capital* residenti in Italia oppure nella UE o nello SEE.

## 10.3 INVESTIMENTI IN PMI E FONDI DI VENTURE CAPITAL

Il DM 30.4.2019 specifica la composizione della quota del 70% del valore complessivo del PIR, costituito dall'investitore privato indipendente, che deve essere investita per almeno il 5% del valore complessivo in strumenti finanziari emessi da PMI, che sono ammessi alle negoziazioni sui sistemi multilaterali di negoziazione.

A questi fini, si considerano ammissibili gli investimenti in *equity* e *quasi-equity*.

Si definisce "investimento in *equity*" il conferimento di capitale a un'impresa quale corrispettivo di una quota del capitale di rischio dell'impresa anche attraverso la sottoscrizione di strumenti finanziari partecipativi.

L'investimento in "quasi-*equity*", invece, è un tipo di finanziamento che si colloca tra *equity* e debito e ha un rischio più elevato del debito di primo rango (*senior*) e un rischio inferiore rispetto al capitale primario (*common equity*), il cui rendimento per colui che lo detiene si basa principalmente sui profitti o sulle perdite dell'impresa destinataria e non è garantito in caso di cattivo andamento dell'impresa.

Gli investimenti in quasi-*equity* possono essere strutturati come debito, non garantito e subordinato, compreso il debito mezzanino e convertibile in *equity* o come capitale privilegiato (*preferred equity*).

### ***Limite agli aiuti per il finanziamento del rischio***

Sempre con riferimento agli investimenti qualificati effettuati dal PIR, il DM 30.4.2019 stabilisce che ciascuna PMI emittente gli strumenti finanziari ammessi alle negoziazioni sui sistemi multilaterali di negoziazione e ciascuna PMI i cui strumenti finanziari sono oggetto di investimento da parte dei fondi per il *venture capital* non può ricevere un ammontare complessivo di risorse finanziarie a titolo di qualsiasi misura di aiuto per il finanziamento del rischio superiore a 15.000.000,00 di euro.

Questa condizione deve essere dichiarata all'intermediario che gestisce i PIR dalla PMI emittente gli strumenti finanziari.

## **11 DETRAZIONE IRPEF PER L'ACQUISTO DI UNITÀ IMMOBILIARI IN FABBRICATI INTERAMENTE RECUPERATI DA IMPRESE**

Ai sensi dell'art. 16-bis co. 3 del TUIR spetta una detrazione IRPEF per gli interventi di recupero edilizio in caso di acquisto o assegnazione di unità immobiliari site in fabbricati interamente recuperati da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie.

Per le spese sostenute fino al 31.12.2019 la detrazione spetta all'acquirente o all'assegnatario delle singole unità immobiliari, in ragione di un'aliquota del 50% del valore degli interventi eseguiti, che si assume in misura pari al 25% del prezzo dell'unità immobiliare risultante nell'atto pubblico di compravendita o di assegnazione e, comunque, entro l'importo massimo di 96.000,00 euro.

### **11.1 INTERVENTI DI AMPLIAMENTO SENZA DEMOLIZIONE**

Nella risposta ad interpello 21.5.2019 n. 150, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, anche per la particolare fattispecie delineata dal citato co. 3, la detrazione spetta anche se la ristrutturazione ad opera dell'impresa avviene senza demolire l'edificio esistente e con ampliamento dello stesso.

In questo caso, però, la detrazione spetta soltanto per le spese riferibili alla parte dell'immobile esistente, in quanto l'ampliamento configura una nuova costruzione.

Con riferimento a tale ipotesi, quindi, occorre scindere due componenti:

- quella riferibile alla ristrutturazione della parte di edificio già esistente, per le cui spese compete la detrazione;
- quella riferibile all'ampliamento (che configura una nuova costruzione), per le cui spese non compete la detrazione.

### **11.2 DOCUMENTAZIONE DA CONSERVARE**

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. 27.4.2018 n. 7 e 31.5.2019 n. 13), occorre:

- mantenere distinte, in termini di fatturazione, le due tipologie di intervento;
- oppure, in alternativa, essere in possesso di un'apposita attestazione che indichi gli importi riferibili a ciascuna tipologia di intervento, rilasciata dall'impresa di costruzione o ristrutturazione sotto la propria responsabilità, utilizzando criteri oggettivi.

## **12 CONFEZIONI MISTE DI BENI - ALIQUOTA IVA APPLICABILE**

Con la ris. 21.5.2019 n. 51, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito i criteri per individuare l'aliquota IVA applicabile nell'ipotesi in cui più beni, soggetti ad aliquote differenti, siano venduti in un'unica confezione e con corrispettivo indistinto.

Nello specifico, la risoluzione prende in esame le cessioni di:

- erbe aromatiche confezionate in vaschette o buste trasparenti, contenenti un misto di aromi, assoggettate a differenti aliquote IVA;
- vassoi composti da vasetti di piante aromatiche non vendibili separatamente.

### **12.1 CONFEZIONI MISTE DI ERBE AROMATICHE**

Con riguardo alla prima tipologia di operazioni, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che se la confezione comprende un misto di erbe aromatiche soggette ad aliquote IVA differenti, occorrerà valutare l’eventuale predominanza di un bene rispetto agli altri.

Potranno verificarsi, dunque, due situazioni:

- qualora vi sia un bene che conferisce il carattere “essenziale” al prodotto, la cessione sarà assoggettata all’aliquota IVA applicabile al suddetto bene (ad esempio, se il prodotto è costituito da una vaschetta contenente erbe aromatiche miste fresche, con predominanza di prezzemolo, troverà applicazione l’aliquota IVA del 4%, ai sensi del n. 5 della Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/72);
- qualora, invece, non sia possibile individuare un bene predominante, dovrà applicarsi l’aliquota IVA più elevata (eventualmente, l’aliquota ordinaria).

Va sottolineato che la ris. 51/2019 si discosta dall’interpretazione fornita, in precedenza, con la ris. 3.5.2017 n. 56. In tale occasione, l’Agenzia delle Entrate aveva affermato che, nell’ipotesi di erbe aromatiche miste, cedute con corrispettivo indistinto e in un’unica confezione, doveva applicarsi, in ogni caso, l’aliquota IVA più elevata, senza attribuire rilevanza al criterio della “prevalenza”.

### **12.2 CONFEZIONI MISTE DI PIANTE IN VASO**

Con riguardo alle cessioni di vassoi composti da piante vive in vaso, vendute in un’unica confezione, l’Agenzia chiarisce che l’aliquota IVA del 10% trova applicazione soltanto se tutte le piante ivi contenute sono soggette a tale aliquota (es. piante riconducibili al n. 20 della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72).

In presenza di piante assoggettate ad aliquote IVA differenti, invece, si applicherà l’aliquota IVA più elevata all’intera confezione.

## **13 SCONTI E ABBUONI - NOTA DI VARIAZIONE SENZA RILEVANZA AI FINI IVA**

Con la risposta a interpello 30.5.2019 n. 172, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che non è possibile avvalersi del Sistema di Interscambio per l’emissione di un documento contabile con valenza esclusivamente finanziaria, da parte del cessionario o committente, a “storno” di una fattura emessa dal cedente o prestatore in relazione alla pattuizione di uno sconto commerciale.

### **13.1 NOTA EMESSA DAL CESSIONARIO O COMMITTENTE**

L'Agenzia delle Entrate, con riferimento alla disciplina di cui all'art. 26 del DPR 633/72, afferma che il cedente o prestatore è l'unico soggetto legittimato ad emettere una nota di variazione in diminuzione avente rilevanza ai fini IVA.

Non assume rilevanza ai fini IVA (ma può assumerla ai fini delle imposte sui redditi) il documento contabile che, secondo la prassi commerciale, il cessionario o committente emette per rettificare, sotto il profilo finanziario, una fattura già emessa dal cedente o prestatore.

### **13.2 ESCLUSIONE DA PARTE DEL SISTEMA DI INTERSCAMBIO**

In ragione delle regole tecniche per l'emissione delle fatture elettroniche (stabilite dal provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2018 n. 89757), l'Amministrazione finanziaria esclude che i predetti documenti emessi dal cessionario o committente possano essere gestiti tramite il Sistema di Interscambio, poiché non legittimati ai sensi dell'art. 26 del DPR 633/72.

Il Sistema non accetta, infatti, documentazione che non sia "espressamente prevista da una disposizione normativa".

## **14 REGIME IVA DELL'EDITORIA - CRITERIO DI FORFETTIZZAZIONE DELLA RESA - VARIAZIONE DELL'IMPOSTA PER MANCATO PAGAMENTO**

Con la risposta a interpello 22.5.2019 n. 155, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le variazioni previste dall'art. 26 del DPR 633/72 nel caso in cui l'operazione sia venuta meno per il mancato pagamento a causa di procedure concorsuali sono applicabili anche nell'ipotesi in cui il soggetto passivo, che esercita attività editoriale, abbia adottato il criterio della forfettizzazione della resa.

### **14.1 REGIME SPECIALE MONOFASE DELL'EDITORIA**

Per determinare l'IVA dovuta, gli editori soggetti al "regime speciale monofase" possono optare per una delle metodologie indicate dall'art. 74 co. 1 lett. c) del DPR 633/72.

Attraverso il sistema di forfettizzazione della resa, viene applicata una riduzione forfetaria del numero di copie consegnate o spedite (pari al 70% per i libri e all'80% per i giornali quotidiani e i periodici). L'IVA viene determinata applicando all'importo così ottenuto una percentuale di scorporo pari all'aliquota propria del bene (nel caso di specie 4%).

Alternativo al criterio appena descritto è il metodo analitico che impone di determinare l'imposta sulla base del numero di copie effettivamente vendute, che può essere utilizzato su opzione (da comunicarsi attraverso il quadro VO della dichiarazione annuale relativa all'anno in cui si è attuato il comportamento concludente) o per obbligo, nelle ipotesi previste dall'art. 74 (per i cataloghi, i giornali e i periodici pornografici e per le cessioni di libri, giornali e periodici unitamente a beni diversi dai supporti integrativi).

#### **14.2 VARIAZIONE DELL'IMPOSTA IN PRESENZA DEL CRITERIO DI FORFETTIZZAZIONE DELLA RESA**

Il regime dell'editoria opera in deroga alle disposizioni dei Titoli primo e secondo del DPR 633/72, nei quali è contenuta la disposizione (art. 26) che disciplina la variazione dell'imposta.

Peraltro l'Amministrazione finanziaria ha, in passato (cfr. C.M. 23.12.97 n. 328), ritenuto ammissibile la facoltà di effettuare le variazioni previste dall'art. 26 del DPR 633/72 nell'ipotesi in cui l'IVA dovuta dall'editore sia determinata in base alle copie vendute. Nella risposta a interpello 155/2019, l'Agenzia riconosce tale possibilità anche al metodo della forfettizzazione della resa, dal momento che esso non presenta caratteristiche tali da far ritenere inapplicabile la variazione dell'imposta.

Tale conclusione è aderente al contenuto dell'art. 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE, secondo cui in caso di annullamento, recesso, risoluzione, mancato pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, gli Stati membri sono tenuti a ridurre debitamente la base imponibile.

La variazione d'imposta deve conseguire, come precisato dalla C.M. 328/97, al realizzarsi dei fatti previsti dal citato art. 26, che sono dimostrabili attraverso la necessaria documentazione probatoria, *“anche in assenza di fattura, trattandosi di sistema con tassazione unica alla fonte”*.

Per determinare la suddetta variazione è peraltro necessario stabilire un criterio che tenga conto sia dell'imposta effettivamente versata dall'editore sulla base del prezzo di vendita al pubblico, sia del credito corrispondentemente vantato dallo stesso nei confronti del distributore che risulta impossibile recuperare (espresso sulla base di un valore differente dal prezzo di vendita al pubblico). La variazione dell'imposta può dunque ritenersi ammessa nel limite del rapporto fra il credito rimasto insoddisfatto in via definitiva e quello originariamente vantato.

#### **14.3 TERMINE PER EMETTERE LA NOTA DI VARIAZIONE**

Al fine di poter esercitare la detrazione sulla maggiore imposta versata, conformemente a quanto disposto dagli artt. 19 e 26 del DPR 633/72, la nota di variazione potrà essere emessa dall'editore, al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è passata in giudicato la sentenza di omologa del concordato, data in cui si è verificato il presupposto per esercitare la variazione in diminuzione.

### **15 VENDITA DI TITOLI DI SOSTA - CERTIFICAZIONE DEI CORRISPETTIVI - CHIARIMENTI**

Con la risposta a interpello 9.5.2019 n. 135, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in ordine alle modalità di certificazione dei corrispettivi per la vendita di titoli di sosta acquistati da gestori istituzionali e da gestori privati.

### **15.1 VENDITA DI DOCUMENTI DI VIAGGIO E DI SOSTA**

L'obbligo generalizzato di documentare, a decorrere dall'1.1.2019, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi mediante fattura elettronica trasmessa tramite il Sistema di Interscambio (fatte salve alcune specifiche eccezioni), non ha mutato la disciplina relativa alla vendita dei documenti di viaggio e di sosta e alla certificazione dei relativi corrispettivi; restano, quindi, tuttora valide sia le disposizioni contenute nell'art. 74 co. 1 lett. e) del DPR 633/72 e nel DM 30.7.2009.

Nella risposta a interpello 135/2019 è stato esaminato il caso di un rivenditore che acquista titoli di sosta da gestori istituzionali e da gestori privati, rivendendoli successivamente agli utenti finali tramite portale.

Con riferimento a tale attività il soggetto passivo aveva già ottenuto un precedente chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, sulla base del quale veniva operata una distinzione fra il primo e il secondo caso.

### **15.2 CESSIONI DI TITOLI DI SOSTA DI GESTORI ISTITUZIONALI**

Nella risposta in esame, l'Agenzia delle Entrate, confermando il proprio precedente orientamento, ha chiarito che le cessioni di titoli di sosta di gestori istituzionali devono essere considerate operazioni fuori campo IVA ai sensi dell'art. 4 co. 4 del DPR 633/72, e devono essere certificate mediante ricevuta emessa dal rivenditore.

### **15.3 CESSIONI DI TITOLI DI SOSTA DI GESTORI PRIVATI**

Le vendite di titoli di sosta di gestori privati, nel caso in cui l'utilizzatore sia un consumatore finale, rientrano invece nel regime "monofase" e sono documentate da ricevuta emessa, in nome proprio, dallo stesso rivenditore, senza separata indicazione dell'imposta, come prescritto dall'art. 1 co. 2 del DM 30.7.2009 e con indicazione che trattasi di operazione non soggetta ai sensi dell'art. 74 co. 1 lett. e) del DPR 633/72.

#### ***Utilizzatore soggetto passivo IVA***

Nell'ipotesi in cui, invece, l'utilizzatore finale sia un soggetto passivo IVA, secondo quanto prescritto dall'art. 1 co. 2 del DM 30.7.2009, il rivenditore dovrà emettere fattura in formato elettronico, mediante il Sistema di Interscambio, in nome e per conto del gestore privato del parcheggio, il quale dovrà essere indicato nel campo "Soggetto emittente".

Nella fattura elettronica dovrà essere riportato l'importo dell'IVA conformemente a quanto prescritto dal DM 30.7.2009, e inserito, nel campo "Altri dati gestionali", il riferimento al fatto che l'operazione è assoggettata al regime monofase di cui al suddetto art. 74 co. 1 lett. e) del DPR 633/72.

## **16 OPERAZIONI AD ESIGIBILITÀ DIFFERITA - NATURA DEL CREDITO NELLA PROCEDURA DI CONCORDATO PREVENTIVO**

Con la risposta a interpello 28.5.2019 n. 164, l’Agenzia delle Entrate ha affermato che deve considerarsi di natura “concorsuale” il credito IVA maturato dall’Erario in relazione ad una prestazione la cui fattura è stata emessa prima dell’ammissione alla procedura di concordato preventivo, sebbene l’imposta sia ad esigibilità differita (e il pagamento successivo all’apertura del concordato).

#### **16.1 NATURA DEL CREDITO NELLA PROCEDURA CONCORDATARIA**

Il credito IVA dell’Erario, nella situazione appena descritta, non può rientrare tra i crediti prededucibili. Vi rientrano, infatti, quelli che sono qualificati come tali da una specifica disposizione di legge, e quelli sorti in occasione o in funzione delle procedure concorsuali.

Nella fattispecie, non è sostenibile affermare che il credito sia sorto “in occasione” della procedura. Infatti, ai sensi dell’art. 6 del DPR 633/72, l’operazione si considera effettuata al momento di emissione della fattura. Pertanto, il relativo credito IVA vantato dall’Erario ha natura concorsuale e non può essere considerato un credito prededucibile, anche se il pagamento del corrispettivo dell’operazione si è verificato successivamente all’apertura della procedura concorsuale.

#### **16.2 DICHIARAZIONE INTEGRATIVA**

Nella situazione esaminata nella risposta ad interpello, in ragione del momento di esigibilità dell’IVA e della natura concorsuale del credito, il cedente o prestatore può presentare la dichiarazione integrativa per gli anni nei quali ha incassato le somme indicando le operazioni:

- sia nella sezione 2 del quadro VE nel rigo corrispondente all’aliquota IVA applicata;
- sia nel rigo VE39 per diminuire il volume d’affari dell’ammontare delle operazioni che hanno già concorso al volume d’affari dell’anno o di anni precedenti.

Inoltre, è opportuno che il liquidatore giudiziale provveda a comunicare all’Agenzia delle Entrate che l’IVA indicata nelle dichiarazioni integrative si riferisce a operazioni effettuate anteriormente alla procedura di concordato preventivo, al fine di gestirla in sede di riparto.

### **17 ESTRAZIONE DAI DEPOSITI IVA - MODALITÀ DI FATTURAZIONE**

La risposta a interpello Agenzia delle Entrate 14.5.2019 n. 142 ha descritto le modalità di documentazione ai fini dell’estrazione dal deposito IVA di beni precedentemente immessi in libera pratica nel territorio dello Stato.

Secondo l’Agenzia delle Entrate l’estrazione dei beni dal deposito IVA può avvenire con emissione di autofattura in formato analogico, da parte del medesimo soggetto che aveva precedentemente introdotto i beni, salvo che i beni abbiano subito un aumento del loro valore all’interno del deposito.



## 17.1 DISCIPLINA DEI DEPOSITI IVA

La disciplina dei depositi IVA, risultante dalle modifiche decorrenti dall'1.4.2017, prevede che, per i beni risultanti dall'immissione in libera pratica nel territorio dell'Unione europea, è possibile procedere all'estrazione dal deposito mediante il meccanismo del *reverse charge*, a seguito della prestazione di idonea garanzia patrimoniale.

Tale garanzia non è dovuta nel caso in cui il soggetto che estrae i beni:

- sia in possesso di particolari requisiti di affidabilità;
- ovvero coincida con il soggetto che ha effettuato l'operazione di introduzione della merce nel deposito IVA;
- ovvero sia una ditta di notoria solvibilità (art. 90 del TULD) o abbia conseguito l'autorizzazione AEO.

## 17.2 AUTOFATTURA PER L'ESTRAZIONE DAL DEPOSITO IVA

Nell'ipotesi in cui l'estrazione dei beni dal deposito IVA avvenga con il meccanismo del *reverse charge*, il soggetto che estrae i beni assolve l'imposta mediante l'emissione di autofattura.

Secondo la risposta Agenzia delle Entrate 142/2019, il documento emesso al momento dell'estrazione dei beni assume *"una funzione ulteriore rispetto alla mera integrazione di altro precedente, in quanto strumentale a individuare il (nuovo) valore del bene estratto e la corretta base imponibile"*.

Di conseguenza:

- in termini generali, le autofatture emesse per l'estrazione dei beni da un deposito IVA possono essere in formato analogico;
- nella particolare situazione in cui, invece, il valore dei beni sia mutato nel corso della permanenza in deposito (ad esempio, perché sottoposti ad una lavorazione), per il soggetto che provvede all'estrazione dei beni dal deposito sussiste l'obbligo di emissione della fattura elettronica mediante il Sistema di Interscambio.

## 18 SERVIZI DI TRASPORTO INTERNAZIONALI - REGIME DI NON IMPONIBILITÀ IVA - MODIFICHE

L'art. 11 della L. 3.5.2019 n. 37 (legge europea 2018), in vigore dal 26.5.2019, ha modificato la disciplina relativa al regime IVA per i servizi di trasporto e spedizione di beni in franchigia.

### 18.1 SERVIZI ACCESSORI PER BENI IN IMPORTAZIONE

In base alla disciplina previgente, era previsto il regime di non imponibilità IVA per i servizi accessori alle importazioni, nel rispetto della duplice condizione che:

- esse rientrassero nel novero delle *"piccole spedizioni di carattere non commerciale e alle spedizioni di valore trascurabile"* (direttive 2006/79/CE e 2009/132/CE);

- i corrispettivi dei servizi accessori avessero concorso alla formazione della base imponibile IVA in Dogana (art. 69 del DPR 633/72) e che la stessa non fosse stata assoggettata all'imposta.

L'art. 11 della legge europea 2018 elimina il termine "*piccole*" riferito alle spedizioni in importazione nonché il riferimento al carattere "*non commerciale*" delle stesse.

È, inoltre, espunta la limitazione del beneficio della non imponibilità sui servizi accessori in importazione alle sole "*spedizioni di valore trascurabile*".

Di conseguenza, il regime di non imponibilità IVA di cui trattasi potrà considerarsi applicabile rispetto ai servizi accessori inclusi nel valore in Dogana dei beni in importazione.

## **18.2 SERVIZI DI TRASPORTO E SPEDIZIONE IN IMPORTAZIONE ED ESPORTAZIONE**

Una ulteriore modifica prevista dall'art. 11 della legge europea 2018 stabilisce che il regime di non imponibilità IVA per i servizi di trasporto e spedizione dei beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché per i trasporti di beni in importazione, sia ora applicabile a prescindere dal fatto che i relativi corrispettivi siano stati assoggettati ad IVA in Dogana, come richiedeva la norma previgente.

È sufficiente, nella nuova disciplina, che i corrispettivi relativi alle predette operazioni risultino inclusi nella base imponibile IVA dell'operazione (esportazione, transito, temporanea importazione, importazione).

## **19 NUOVI STRUMENTI PER L'INTERNAZIONALIZZAZIONE DELLE IMPRESE - DISPOSIZIONI ATTUATIVE**

Con il DM 8.4.2019, pubblicato sulla G.U. 30.5.2019 n. 125, il Ministero dello Sviluppo economico ha definito le disposizioni attuative relative all'introduzione di nuovi strumenti finanziari a sostegno dell'internazionalizzazione delle imprese.

In particolare, il decreto definisce termini, modalità e condizioni per la concessione di finanziamenti agevolati, a valere sul fondo rotativo di cui all'art. 2 del DL 28.5.81 n. 251 conv. L. 29.7.81 n. 394 ("Fondo 394"), finalizzati al sostegno dell'internazionalizzazione delle imprese in Paesi extra-UE per:

- lo sviluppo di soluzioni di e-commerce attraverso l'utilizzo di un Market place o la realizzazione/implementazione di una piattaforma informatica propria;
- l'inserimento temporaneo in azienda di temporary export manager (TEM) per la realizzazione di progetti di internazionalizzazione.

### **19.1 SOGGETTI BENEFICIARI**

Possono beneficiare delle agevolazioni in commento le imprese aventi sede legale in Italia, costituite in forma di società di capitali (in forma singola o di rete soggetto) che, alla data di presentazione della domanda, sono in possesso dei seguenti requisiti:

- essere in stato di attività e risultare iscritte al Registro delle imprese;

- non essere in stato di scioglimento o liquidazione volontaria e non essere sottoposte a procedure concorsuali, quali fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo, amministrazione controllata o straordinaria;
- non essere destinatarie di sanzioni interdittive;
- non risultare inadempienti rispetto a pagamenti relativi a finanziamenti precedentemente concessi a valere sul "Fondo 394".

## 19.2 INTERVENTI RELATIVI ALLO SVILUPPO DEL COMMERCIO ELETTRONICO

Gli interventi relativi allo sviluppo del commercio elettronico devono avere le seguenti caratteristiche:

- la piattaforma informatica propria o il *Market place* prescelto devono avere un dominio di primo livello nazionale registrato in un Paese extra-UE;
- riguardare beni o servizi prodotti in Italia o con marchio italiano;
- l'intervento, concesso in forma di finanziamento agevolato, può coprire fino al 100% dell'importo delle spese ammissibili approvate dal Comitato agevolazioni;
- il finanziamento agevolato deve essere assistito da garanzia.

Sono considerate ammissibili le spese finalizzate alla realizzazione del suddetto intervento che rientrano nelle seguenti categorie:

- creazione e sviluppo della piattaforma;
- gestione/funzionamento della piattaforma/*market place*;
- attività promozionali e formazione.

Quanto all'agevolazione:

- il finanziamento minimo concedibile è pari a 25.000,00 euro e non può comunque superare l'importo massimo di 300.000,00 euro, secondo le modalità stabilite con delibera del Comitato agevolazioni;
- il tasso d'interesse del finanziamento è pari al 10% del tasso di riferimento di cui alla normativa europea, vigente alla data della delibera di concessione del Comitato agevolazioni; il tasso d'interesse del finanziamento non può essere in ogni caso inferiore allo 0%;
- la durata massima del finanziamento è di quattro anni;
- la durata del periodo di preammortamento è pari ad un anno.

## 19.3 INTERVENTI RELATIVI ALL'INSERIMENTO TEMPORANEO IN AZIENDA DI TEM

Gli interventi relativi all'inserimento temporaneo in azienda di *temporary export manager* (TEM) devono avere le seguenti caratteristiche:

- l'inserimento temporaneo in azienda di TEM deve essere finalizzato all'erogazione di servizi volti a facilitare e sostenere i processi di internazionalizzazione d'impresa in Paesi extra-UE attraverso la sottoscrizione di un apposito contratto di prestazioni consulenziali, erogate esclusivamente da società di servizi in possesso di requisiti di onorabilità, esperienza e professionalità individuati con

circolare operativa;

- i servizi consulenziali oggetto del contratto tra l'impresa beneficiaria e la società di servizi sono specificati con circolare operativa;
- l'intervento, concesso in forma di finanziamento agevolato, può coprire fino al 100% dell'importo delle spese ammissibili approvate dal Comitato agevolazioni;
- il finanziamento agevolato deve essere assistito da garanzia.

Sono considerate ammissibili le seguenti spese finalizzate alla realizzazione del suddetto intervento:

- il servizio di affiancamento temporaneo all'internazionalizzazione erogato da una società di servizi per il tramite della figura professionale del TEM come risultante dal contratto tra la società richiedente il finanziamento agevolato e la società di servizi;
- le attività promozionali e di supporto strettamente connesse alla realizzazione del progetto di internazionalizzazione elaborato con l'assistenza del TEM;
- certificazione di prodotti e/o servizi, deposito di marchi o altre forme di tutela del *made in Italy*, quando oggetto di una strategia di internazionalizzazione dell'impresa elaborata con l'assistenza del TEM.

Quanto all'agevolazione:

- il finanziamento minimo concedibile è pari a 25.000,00 euro e non può comunque superare l'importo massimo di 150.000,00 euro, secondo le modalità stabilite dal Comitato agevolazioni;
- il tasso d'interesse del finanziamento è pari al 10% del tasso di riferimento di cui alla normativa europea, vigente alla data della delibera di concessione del Comitato agevolazioni; il tasso d'interesse del finanziamento non può essere in ogni caso inferiore allo 0%;
- la durata massima del finanziamento è di 4 anni;
- la durata del periodo di preammortamento è pari a 2 anni.

#### **19.4 PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE**

Con apposita circolare operativa saranno stabiliti:

- gli aspetti operativi connessi alla gestione degli interventi, compresi i criteri di ammissibilità;
- le modalità di presentazione delle domande;
- gli aspetti relativi alle erogazioni dei finanziamenti agevolati, al rimborso e alle cause di revoca

## **20 TERZO SETTORE - MODIFICA DEL NUMERO DI ASSOCIATI IN ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO E ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE**

Con la nota 28.5.2019 n. 4995, il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha precisato che possono rientrare tra gli enti del Terzo settore quali organizzazioni di volontariato (ODV) e associazioni di promozione sociale (APS) anche le associazioni che, in un momento successivo alla costituzione,

raggiungano il numero minimo di associati previsto dal DLgs. 117/2017 (ossia 7 persone fisiche o 3 ODV o ASP).

### **20.1 CARENZA DEL NUMERO MINIMO DI ASSOCIATI IN SEDE DI COSTITUZIONE**

In linea di principio, per le associazioni che si costituiscono dopo l'entrata in vigore del DLgs. 117/2017 (ossia dal 3.8.2017), la carenza del numero minimo di associati previsto per le ODV o le APS non consente di acquisire la qualifica di ente del Terzo settore con l'iscrizione al RUNTS o, nelle more della sua effettiva operatività, agli altri registri attivi. Detta qualifica non è acquisita per il solo fatto di raggiungere, nel corso del tempo, il numero minimo di associati.

### **20.2 SUCCESSIVA INTEGRAZIONE DEL NUMERO MINIMO DI ASSOCIATI**

Affinché la qualifica di ente del Terzo settore possa essere acquisita è necessario che, in un momento successivo alla costituzione, ma precedente all'iscrizione nei registri, l'ente esprima la volontà di essere una ODV o una APS ai sensi della vigente normativa in materia.

Tale volontà dell'ente deve essere espressa con una delibera assembleare idonea a modificare lo statuto che, prendendo atto della precedente carenza del requisito numerico:

- sia espressa da un numero di associati favorevoli tale da soddisfare il numero minimo (ossia 7 persone fisiche o 3 ODV o APS);
- attribuisca mandato al rappresentante legale per richiedere la relativa qualificazione mediante l'iscrizione nei registri appositi o nel RUNTS, quanto lo stesso sarà operativo.

## **21 CREDITO D'IMPOSTA PER LA QUOTAZIONE DELLE PMI - UTILIZZO IN COMPENSAZIONE - ISTITUZIONE DEL CODICE TRIBUTO**

Con la ris. 21.5.2019 n. 52, l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo "6901" per l'utilizzo in compensazione, tramite il modello F24, del credito d'imposta per le spese di consulenza relative alla quotazione delle PMI, di cui all'art. 1 co. 89 ss. della L. 205/2017 e al DM 23.4.2018.

### **21.1 MODALITÀ DI UTILIZZO DELL'AGEVOLAZIONE**

Il credito d'imposta in questione è utilizzabile:

- a decorrere dal decimo giorno lavorativo del mese successivo a quello in cui è stata comunicata la concessione;
- esclusivamente in compensazione nel modello F24 (codice tributo "6901"), ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, da presentare mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Entratel o Fisconline), pena il rifiuto dell'operazione di versamento.

## 21.2 COMPILAZIONE DEL MODELLO F24

Ai fini della compilazione del modello F24:

- il suddetto codice tributo “6901” deve essere esposto nella sezione “Erario”, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “importi a credito compensati” (ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento del credito, nella colonna “importi a debito versati”);
- il campo “anno di riferimento” è valorizzato con l’anno di sostenimento del costo per le spese di consulenza da parte delle PMI (nel formato “AAAA”).

## 22 REGIME OPZIONALE DI IMPOSIZIONE SOSTITUTIVA IRPEF PER I PENSIONATI ESTERI CHE SI TRASFERISCONO IN ITALIA - DISPOSIZIONI ATTUATIVE

L’Agenzia delle Entrate, con il provv. 31.5.2019 n. 167878, ha dato attuazione alle disposizioni dell’art. 24-ter del TUIR, aventi ad oggetto l’imposizione sostitutiva del 7% per i titolari di pensioni estere che trasferiscono la propria residenza in uno dei Comuni appartenenti al territorio delle Regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, con popolazione non superiore ai 20.000 abitanti.

### 22.1 ESERCIZIO DELL’OPZIONE NEL MODELLO REDDITI PF

Il provvedimento attuativo conferma che il primo periodo d’imposta agevolato è il 2019 e che l’opzione si perfeziona con la presentazione della dichiarazione dei redditi riferita al periodo d’imposta in cui viene trasferita la residenza fiscale in uno dei suddetti Comuni (si tratta quindi della dichiarazione REDDITI PF 2020, riferita al 2019).

### 22.2 DATI DA INDICARE NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Nella dichiarazione dei redditi in cui si esercita l’opzione occorre indicare:

- l’attestazione dello *status* di non residente per almeno cinque anni precedenti l’inizio di validità dell’opzione;
- la giurisdizione di ultima residenza fiscale (che deve essere tra gli Stati “collaborativi”);
- gli Stati o territori esteri che si intende escludere dal regime di imposizione sostitutiva;
- lo Stato di residenza del soggetto che eroga la pensione;
- l’ammontare dei redditi di fonte estera assoggettati all’imposta sostitutiva.

### 22.3 REQUISITI DEL COMUNE DI TRASFERIMENTO

Il limite di 20.000 abitanti deve essere desunto dalle rilevazioni ISTAT riferite al 1° gennaio dell’anno precedente al primo anno di validità dell’opzione (quindi, all’1.1.2018 se il 2019 è il primo anno agevolato).

## **22.4 VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA**

L'imposta sostitutiva dovuta per ciascun periodo d'imposta di efficacia del regime, calcolata con l'aliquota del 7% sui redditi prodotti all'estero, deve essere versata, in un'unica soluzione, entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi.

## **22.5 EFFICACIA, CESSAZIONE E DECADENZA DELL'OPZIONE**

L'opzione rimane efficace anche se la persona trasferisce, dal secondo anno di validità dell'opzione, la propria residenza in un altro Comune, purché abbia i requisiti previsti dalla norma (quindi, ubicazione in una Regione del Centro-Sud e popolazione non superiore a 20.000 abitanti).

Gli effetti del regime di imposizione sostitutiva cessano, in ogni caso, decorsi i cinque anni successivi al periodo d'imposta in cui è esercitata l'opzione. La persona può revocare l'opzione stessa, effettuando un'apposita comunicazione nella dichiarazione dei redditi relativa all'ultimo periodo d'imposta per cui ci si intende avvalere del beneficio.

La decadenza si verifica, invece:

- se vengono meno i requisiti richiesti dalla norma;
- in caso di omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva entro la data prevista per il pagamento del saldo delle imposte sui redditi;
- in caso di trasferimento della residenza in un Comune italiano diverso da quelli "agevolati" o all'estero.

È inoltre prevista una causa di decadenza che viene attivata laddove, a seguito di attività di controllo, sia accertata la residenza fiscale italiana della persona fisica nel quinquennio che precede l'esercizio dell'opzione.

## **23 COMPENSI REVERSIBILI ALL'AMMINISTRATORE EROGATI DA UNA SOCIETÀ ESTERA - TRATTAMENTO FISCALE**

L'Agenzia delle Entrate, nella risposta a interpello 28.5.2019 n. 167, si è pronunciata in merito al trattamento fiscale dei compensi c.d. "reversibili" erogati da una società estera all'amministratore residente in Italia.

### **23.1 IRRILEVANZA DEL COMPENSO REVERSIBILE AI FINI IRPEF**

Richiamando precedenti documenti di prassi (C.M. 23.12.97 n. 326 § 2.2.5 e R.M. 17.5.77 n. 8/166), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che non assumono rilevanza ai fini IRPEF i compensi reversibili corrisposti ad un residente in relazione all'incarico di amministratore di una società fiscalmente residente in Spagna.

Sebbene, infatti, gli stessi siano accreditati sul conto corrente dell'amministratore, tale soggetto non ne ottiene di fatto la disponibilità, perché contrattualmente tenuto a riversare gli importi alla società italiana di cui è dipendente.

Di conseguenza, in relazione a tali somme, la società italiana non è tenuta ad adempiere ad alcun obbligo in qualità di sostituto d'imposta.

### **23.2 MODALITÀ DI IMPOSIZIONE IN CAPO ALLA SOCIETÀ "RIVERSATA"**

Il compenso riversato è imponibile ai fini IRES in capo alla società italiana "riversata", al lordo della ritenuta in uscita applicata dalla Spagna.

Inoltre, la ritenuta alla fonte operata dalla società spagnola sarebbe conforme all'art. 16 della Convenzione contro le doppie imposizioni siglata tra Italia e Spagna; tale disposizione prescrive la potestà impositiva concorrente per le retribuzioni che un residente di uno Stato contraente riceve in qualità di membro del consiglio di amministrazione di una società residente dell'altro Stato contraente.

Si tratterebbe, dunque, di imposte pagate all'estero a titolo definitivo in relazione alle quali la stessa Agenzia ammette la fruizione, da parte della società italiana, del credito d'imposta di cui all'art. 165 del TUIR.

## **24 ROYALTIES DI FONTE ESTERA AGEVOLATE CON IL PATENT BOX - RIDUZIONE DEL CREDITO PER LE IMPOSTE ASSOLTE ALL'ESTERO**

L'Agenzia delle Entrate, con il principio di diritto 29.5.2019 n. 15, ha chiarito che nel caso in cui il reddito estero sia imponibile in Italia in misura parziale, come ad esempio avviene in applicazione della detassazione delle royalties agevolate con il regime del c.d. "Patent box", il credito per le imposte assolute all'estero deve essere ridotto in misura corrispondente, come previsto dall'art. 165 co. 10 del TUIR.

La normativa convenzionale (nella specie, la Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Statì Uniti) e quella nazionale (art. 165 co. 1 del TUIR), infatti, subordinano il riconoscimento del credito d'imposta per le imposte assolute all'estero all'"inclusione" del reddito estero nel reddito imponibile in Italia.

### ***Modalità di riduzione del credito***

Il principio in commento non affronta la questione relativa alle concrete modalità di rideterminazione del credito ai sensi del co. 10 dell'art. 165 del TUIR; andrebbe, infatti, meglio chiarito se l'imposta assoluta all'estero vada ridotta avendo riguardo alla sola aliquota nominale di detassazione prevista dalla normativa agevolativa (50%), oppure alla percentuale di effettiva tassazione scontata in Italia dalle *royalties*.

La formulazione impiegata dall'Agenzia sembra far propendere per la seconda soluzione.

## **25 SCAMBIO AUTOMATICO DI INFORMAZIONI A FINI FISCALI - ESTENSIONE A BARBADOS, ISOLE COOK E PANAMA**

Il DM 9.5.2019, pubblicato sulla G.U. 18.5.2019 n. 115, ha esteso le procedure di scambio automatico dei dati dei conti finanziari a Barbados, Isole Cook e Panama, mediante la modifica dell'allegato C al DM 28.12.2015.



Per effetto di tale estensione, l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione delle Amministrazioni fiscali di tali Stati i dati dei conti intrattenuti presso le banche e gli altri intermediari finanziari italiani dai rispettivi residenti.

In tutti e tre i casi, il primo periodo d'imposta per il quale verrà effettuato lo scambio automatico è il 2018 (i dati verranno trasmessi alle Amministrazioni estere entro il termine di legge del 30.9.2019).

\* \* \*

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

**AGFM**