

## NOVEMBRE 2018 - NOVITA' FISCALI

### INDICE

<b>1</b>	<b>FATTURAZIONE ELETTRONICA - DELEGA DEI SERVIZI AGLI INTERMEDIARI</b>	<b>3</b>
1.1	SERVIZI DI FATTURAZIONE ELETTRONICA DELEGABILI.....	4
1.2	MODULI DI CONFERIMENTO DELLE DELEGHE.....	4
1.3	DURATA DELLA DELEGA E NUMERO DI SOGGETTI DELEGABILI.....	4
1.4	MODALITÀ DI ATTIVAZIONE DELLE DELEGHE.....	4
1.5	EFFICACIA DELLA DELEGA.....	5
1.6	REGISTRAZIONE E CONSERVAZIONE DELLE DELEGHE.....	5
1.7	DELEGA ALLA CONSULTAZIONE DEL CASSETTO FISCALE DELEGATO.....	5
<b>2</b>	<b>COMUNICAZIONE DELLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA - OMISSIONE IN PRESENZA DI FATTURE EMESSE E RICEVUTE - COMUNICAZIONI AI CONTRIBUENTI.....</b>	<b>5</b>
2.1	CONTENUTO DELLE COMUNICAZIONI.....	6
2.2	MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DELLE COMUNICAZIONI.....	6
2.3	SEGNALAZIONE DI CHIARIMENTI E PRECISAZIONI.....	7
2.4	REGOLARIZZAZIONE DELLE VIOLAZIONI COMMESSE.....	7
<b>3</b>	<b>MODELLO IVA TR INTEGRATIVO - ELEMENTI CHE NON INCIDONO SULLA DESTINAZIONE E/O SULL'AMMONTARE DEL CREDITO IVA.....</b>	<b>7</b>
3.1	ELEMENTI CHE NON INCIDONO SULLA DESTINAZIONE E/O SULL'AMMONTARE DEL CREDITO IVA.....	7
3.2	DICHIARAZIONE ANNUALE IVA "SOSTITUTIVA NEI TERMINI".....	8
3.3	SANZIONI AMMINISTRATIVE.....	8
<b>4</b>	<b>IVA INDEBITA - PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA DI RESTITUZIONE</b>	<b>8</b>
4.1	PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA DI RESTITUZIONE.....	8
4.2	ESCLUSIONE DELLA PROCEDURA DELLA NOTA DI VARIAZIONE.....	8
<b>5</b>	<b>PASSAGGIO DAL REGIME DI VANTAGGIO AL REGIME FORFETARIO - CHIARIMENTI.....</b>	<b>9</b>
5.1	ADOZIONE DEL REGIME DI VANTAGGIO ENTRO IL 31.12.2014.....	9

5.2	ADOZIONE DEL REGIME DI VANTAGGIO NEL 2015.....	9
<b>6</b>	<b>DIGITALIZZAZIONE DELLE PMI - CONCESSIONE DI AGEVOLAZIONI SOTTO FORMA DI VOUCHER - ULTERIORI CHIARIMENTI .....</b>	<b>9</b>
6.1	DICITURA DEI TITOLI DI SPESA E RENDICONTAZIONE DELLE SPESE .....	10
6.2	VARIAZIONI SIGNIFICATIVE DELLE CONDIZIONI DI SVOLGIMENTO DEL PROGETTO ....	10
6.3	PRESENTAZIONE DELLA RICHIESTA DI EROGAZIONE DEI VOUCHER .....	11
<b>7</b>	<b>TRANSIZIONE VERSO LA “FABBRICA INTELLIGENTE” - CONCESSIONE DI AGEVOLAZIONI - PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE.....</b>	<b>11</b>
7.1	MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE .....	11
7.2	MODALITÀ DI ACCESSO ALLA PROCEDURA INFORMATICA .....	12
7.3	PROCEDURA DI PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA .....	12
7.4	CHIUSURA DELLO SPORTELLO DI PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE .....	13
7.5	ISTRUTTORIA DELLE DOMANDE PRESENTATE .....	13
7.6	EROGAZIONE DELLE AGEVOLAZIONI .....	13
<b>8</b>	<b>DISCIPLINA ANTIELUSIVA DELL’ACE - OPERAZIONI INFRAGRUPPO .....</b>	<b>14</b>
8.1	FINANZIAMENTI CONCESSI AD ALTRE SOCIETÀ DEL GRUPPO .....	14
8.2	OPERAZIONI INFRAGRUPPO EFFETTUATE DA SOCIETÀ CON UNA BASE ACE “MISTA” ..	14
<b>9</b>	<b>CREDITO D’IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO - COSTI DI RICERCA COMMISSIONATA DALL’ESTERO - RILEVANZA AI FINI DEL CALCOLO DELLA MEDIA.....</b>	<b>14</b>
9.1	RICERCA COMMISSIONATA DALL’ESTERO.....	15
9.2	RILEVANZA AI FINI DEL CALCOLO DELLA MEDIA.....	15
<b>10</b>	<b>PATENT BOX - TRATTAMENTO FISCALE DELLE PERDITE DERIVANTI DALL’AGEVOLAZIONE.....</b>	<b>15</b>
10.1	EMERSIONE DI UNA PERDITA.....	15
10.2	REGIME ORDINARIO DELLE PERDITE.....	15
<b>11</b>	<b>“LAVORO NERO” E VIOLAZIONE DELL’OBBLIGO DI PAGAMENTO DELLE RETRIBUZIONI CON MEZZI TRACCIABILI - SANZIONI - CUMULABILITÀ</b>	<b>16</b>
11.1	“MAXI-SANZIONE” PER IL “LAVORO NERO” .....	16
11.2	SANZIONE PER LA VIOLAZIONE DELL’OBBLIGO DI TRACCIABILITÀ DELLE RETRIBUZIONI .....	16
<b>12</b>	<b>LIBRETTI AL PORTATORE - OBBLIGO DI ESTINZIONE ENTRO IL 31.12.2018</b>	<b>17</b>
12.1	MODALITÀ DI ESTINZIONE.....	17
12.2	CONSEGUENZE DELLA MANCATA ESTINZIONE .....	17
<b>13</b>	<b>DETRAZIONE IRPEF/IRES PER GLI INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA - CESSIONE DELLA DETRAZIONE - ULTERIORI CHIARIMENTI</b>	<b>17</b>
13.1	AMBITO APPLICATIVO DELLA FACOLTÀ DI CESSIONE DELLA DETRAZIONE .....	17
13.2	SOGGETTI PRIVATI A CUI PUÒ ESSERE CEDUTA LA DETRAZIONE .....	18
<b>14</b>	<b>INFRUTTUSITÀ DELLA PROCEDURA ESECUTIVA INDIVIDUALE - NOTA DI VARIAZIONE IVA IN DIMINUZIONE .....</b>	<b>18</b>
14.1	ANTIECONOMICITÀ DELLA PROCEDURA ESECUTIVA .....	18
14.2	INFRUTTUSITÀ DELLE AZIONI DI RECUPERO ASTRATTAMENTE ESPERIBILI .....	18
<b>15</b>	<b>CESSIONI INTRACOMUNITARIE - IDENTIFICAZIONE IVA DEL CESSIONARIO NELLO STATO DELLA LAVORAZIONE .....</b>	<b>19</b>
15.1	CESSIONE INTRACOMUNITARIA DI BENI CON LAVORAZIONE IN ALTRO STATO UE .....	19
15.2	IDENTIFICAZIONE DEL CESSIONARIO NELLO STATO DELLA LAVORAZIONE .....	19
<b>16</b>	<b>SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI - TERRITORIALITÀ IVA .....</b>	<b>19</b>
16.1	EFFETTI AI FINI DELL’APPLICAZIONE DELL’IMPOSTA .....	20
16.2	ACCESSORIETÀ DEI SERVIZI AGGIUNTIVI.....	20
<b>17</b>	<b>IVA - RIVALSA DOPO L’ACCERTAMENTO IN CASO DI ESTINZIONE DELLA SOCIETÀ CESSIONARIA - ESCLUSIONE .....</b>	<b>20</b>
17.1	FATTISPECIE OGGETTO DELL’INTERPELLO .....	20

17.2	SOLUZIONE FORNITA DALL'AGENZIA .....	20
17.3	NATURA DELLA RIVALSA SUCCESSIVA .....	21
<b>18</b>	<b>SOCIETÀ CONSORTILI - PRESTAZIONI DI SERVIZI RESE AI CONSORZIATI CON DIRITTO DI DETRAZIONE IVA LIMITATO - ESENZIONE IVA.....</b>	<b>21</b>
18.1	REGIME DI ESENZIONE IVA PER LE PRESTAZIONI DI SERVIZI RESE AI CONSORZIATI.....	21
18.2	SERVIZI RESI OBBLIGATORIAMENTE DA UNA SOCIETÀ CONSORTILE CHE NON SI PROPONE SUL MERCATO .....	22
<b>19</b>	<b>TRASFERIMENTO DELLA SEDE ALL'ESTERO - ADEMPIMENTI DICHIARATIVI</b>	<b>22</b>
<b>20</b>	<b>OPZIONE PER LA BRANCH EXEMPTION - CARATTERE IRREVOCABILE ...</b>	<b>22</b>
<b>21</b>	<b>TRATTAMENTO IVA DEGLI AGGIUSTAMENTI TRA LE PARTI DERIVANTI DA TRANSFER PRICING .....</b>	<b>22</b>
<b>22</b>	<b>SERVIZI DI TRASPORTO ENERGIA ACCESSORI ALLA FORNITURA - APPLICABILITÀ DEL REVERSE CHARGE.....</b>	<b>23</b>
22.1	QUADRO NORMATIVO .....	23
22.2	SERVIZI DI TRASPORTO ENERGIA ACCESSORI ALLA FORNITURA.....	23
22.3	NATURA ACCESSORIA DELLA PRESTAZIONE.....	23
<b>23</b>	<b>TRASFERIMENTI DI QUOTE DI EMISSIONE DI GAS NELL'AMBITO DI CONTRATTI DI "TOLLING" E "SUB-TOLLING" - DISCIPLINA IVA.....</b>	<b>24</b>
23.1	CONTRATTO DI "TOLLING" E "SUB-TOLLING" .....	24
23.2	QUALIFICAZIONE DEI TRASFERIMENTI DI QUOTE AI FINI IVA .....	24
23.3	REGIME IVA DEI TRASFERIMENTI DI QUOTE NEL SUB-TOLLING.....	24
<b>24</b>	<b>ART BONUS - ULTERIORI CHIARIMENTI .....</b>	<b>25</b>
24.1	RESTAURO DELLA CHIESA DEL COMUNE.....	25
24.2	FONDAZIONE CHE SVOLGE DIVERSE ATTIVITÀ.....	25

## **1 FATTURAZIONE ELETTRONICA - DELEGA DEI SERVIZI AGLI INTERMEDIARI**

L'Agenzia delle Entrate (cfr. provv. 5.11.2018 n. 292141) ha definito nuove procedure semplificate per i soggetti passivi IVA che intendono conferire a terzi le deleghe all'utilizzo dei servizi di Fatturazione elettronica.

Con lo stesso provvedimento sono stati approvati nuovi modelli utilizzabili per tali deleghe, nonché per l'utilizzo del Cassetto fiscale delegato.

### **1.1 SERVIZI DI FATTURAZIONE ELETTRONICA DELEGABILI**

I soggetti IVA possono delegare a terzi i seguenti servizi connessi alla fatturazione elettronica:

- consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici;
- consultazione dei dati rilevanti ai fini IVA;
- registrazione dell'indirizzo telematico;
- fatturazione elettronica e conservazione delle fatture elettroniche;
- accreditamento e censimento dispositivi.

I primi tre servizi sono delegabili esclusivamente agli intermediari abilitati<sup>1</sup> (es. dottori commercialisti ed esperti contabili).

### **1.2 MODULI DI CONFERIMENTO DELLE DELEGHE**

Per il conferimento (e la revoca) delle deleghe, i soggetti IVA possono utilizzare, a partire dal 5.11.2018, il nuovo modulo approvato con il provv. 291241/2018. Resta ferma, tuttavia, fino al 4.1.2019, la possibilità di utilizzare il precedente modulo approvato con il provv. Agenzia delle Entrate 13.6.2018 n. 117689.

### **1.3 DURATA DELLA DELEGA E NUMERO DI SOGGETTI DELEGABILI**

Le deleghe ai servizi di fatturazione elettronica possono essere conferite ad un massimo di 4 soggetti e per una durata non superiore a 2 anni dalla data di sottoscrizione del modulo di conferimento (salvo revoca).

### **1.4 MODALITÀ DI ATTIVAZIONE DELLE DELEGHE**

Per effetto del nuovo provvedimento, l'attivazione delle deleghe può avvenire anche mediante due nuove procedure web, con l'invio all'Agenzia delle Entrate, da parte dell'intermediario, di una comunicazione contenente i dati essenziali all'attivazione.

I dati essenziali comprendono, fra l'altro:

- l'ammontare di volume d'affari, l'imposta a debito e quella credito del delegante risultanti dalla dichiarazione IVA presentata nell'anno solare antecedente a quello di conferimento della delega (c.d. "elementi di riscontro");
- una dichiarazione sostitutiva con cui il soggetto dichiara di aver ricevuto specifica delega e che l'originale del modulo è conservato per 10 anni.

#### ***Invio massivo e puntuale***

In presenza degli elementi di riscontro del delegante, l'invio della comunicazione con i dati essenziali può avvenire secondo due modalità:

---

<sup>1</sup> ex art. 3 co. 3 del DPR 322/98

- in modalità massiva, tramite Entratel (a partire dal 5.11.2018);
- in modalità puntuale, tramite un servizio web disponibile nell'area riservata dell'intermediario (a partire dal 30.11.2018).

#### ***Invio in assenza degli elementi di riscontro***

Nel caso in cui gli elementi di riscontro non siano disponibili, l'invio non potrà avvenire mediante le nuove procedure web descritte. Tuttavia, in tali ipotesi, resta possibile ricorrere alle procedure già previste, nonché a una nuova procedura nell'ambito della quale:

- il delegante conferisce a un terzo procura speciale per la presentazione del modulo presso l'Ufficio competente e l'autenticazione della firma;
- il soggetto delegato predispone un file firmato digitalmente, con le copie delle deleghe e del documento di identità del sottoscrittore, il prospetto degli elementi essenziali e la dichiarazione sostitutiva, attestando di aver ricevuto specifica procura alla presentazione, nonché la rispondenza di quanto riportato nel file con quanto indicato nei moduli, e infine l'impegno alla conservazione degli originali dei moduli per 10 anni dalla data di sottoscrizione;
- il delegato invia il file tramite PEC all'indirizzo delegafatturazioneelettronica@pec.agenziaentrate.it.

Anche in tal caso, dunque, pur non essendo possibile scegliere tra la presentazione massiva o puntuale, non vi sarà la necessità di recarsi all'Ufficio.

### **1.5 EFFICACIA DELLA DELEGA**

Ogni delega trasmessa massivamente ovvero in via puntuale è efficace entro 2 giorni dalla ricezione della comunicazione telematica di attivazione da parte dell'Agenzia delle Entrate o dalla richiesta puntuale. La delega presentata via PEC, invece, è efficace entro 5 giorni lavorativi dalla data di invio della richiesta.

### **1.6 REGISTRAZIONE E CONSERVAZIONE DELLE DELEGHE**

Gli intermediari o i soggetti in possesso di procura speciale sono obbligati a:

- conservare i moduli delle deleghe ai servizi di Fatturazione elettronica, unitamente a copia dei documenti di identità dei deleganti;
- numerare i moduli in argomento e registrarli giornalmente in un apposito registro cronologico.

### **1.7 DELEGA ALLA CONSULTAZIONE DEL CASSETTO FISCALE DELEGATO**

In considerazione delle diverse modalità previste per l'attivazione delle deleghe per la consultazione del Cassetto fiscale delegato, il provv. 291241/2018 ha approvato anche un modello separato per il conferimento e la revoca di tali deleghe.

## **2 COMUNICAZIONE DELLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA - OMISSIONE IN PRESENZA DI FATTURE EMESSE E RICEVUTE - COMUNICAZIONI AI CONTRIBUENTI**

Al fine di incentivare l'assolvimento degli obblighi tributari e l'emersione spontanea delle basi imponibili l'Agenzia delle Entrate (cfr. provv. 23.11.2018 n. 314644) ha stabilito le modalità con le quali sono messe a disposizione dei contribuenti soggetti passivi IVA e della Guardia di Finanza le informazioni riguardanti:

- la mancata comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA (ai sensi dell'art. 21- bis del DL 78/2010);
- in presenza di fatture emesse e ricevute nel trimestre di riferimento (comunicate ai sensi dell'art. 21 del DL 78/2010 e dell'art. 1-ter del DL 148/2017).

## 2.1 CONTENUTO DELLE COMUNICAZIONI

Le comunicazioni relative al confronto tra i dati delle liquidazioni periodiche IVA e delle fatture emesse contengono:

- il codice fiscale, la denominazione, il cognome e nome del contribuente;
- il numero identificativo della comunicazione, l'anno d'imposta e il trimestre di riferimento;
- il codice atto;
- le modalità attraverso le quali consultare gli elementi informativi di dettaglio relativi all'anomalia riscontrata;
- l'invito a fornire chiarimenti e idonea documentazione, anche tramite il canale di assistenza CIVIS, nel caso in cui il contribuente ravvisi inesattezze nei dati delle fatture in possesso dell'Agenzia delle Entrate o intenda comunque fornire elementi in grado di giustificare la presunta anomalia.

### *Informazioni di dettaglio*

All'interno del portale informatico dell'Agenzia delle Entrate denominato "Fatture e Corrispettivi", nella sezione "Consultazione", area "Dati rilevanti ai fini IVA", sono infatti resi disponibili i seguenti dati:

- numero dei documenti trasmessi dal contribuente e dai suoi clienti e fornitori in relazione al trimestre di riferimento;
- dati identificativi dei clienti e fornitori (denominazione o cognome e nome, identificativo estero o codice fiscale o partita IVA);
- dati di dettaglio dei documenti emessi e ricevuti:
  - tipo documento;
  - numero documento;
  - data di emissione e, per le fatture di acquisto, data di registrazione;
  - imponibile/importo;
  - aliquota IVA ed imposta;
  - natura operazione;
  - esigibilità IVA;
- dati relativi al flusso di trasmissione (identificativo SdI/file, data di invio e numero della posizione del documento all'interno del file).

## 2.2 MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DELLE COMUNICAZIONI

Le suddette comunicazioni sono trasmesse ai contribuenti agli indirizzi di posta elettronica certificata (PEC) attivati dagli stessi.

Le informazioni in esame sono inoltre rese disponibili alla Guardia di Finanza tramite strumenti informatici.

## 2.3 SEGNALAZIONE DI CHIARIMENTI E PRECISAZIONI

Il contribuente, anche tramite gli intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, può:

- richiedere informazioni;
- ovvero segnalare all’Agenzia delle Entrate, con le modalità indicate nella comunicazione inviata, eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti, in grado di giustificare la presunta anomalia.

## 2.4 REGOLARIZZAZIONE DELLE VIOLAZIONI COMMESSE

I contribuenti possono regolarizzare gli errori e le omissioni eventualmente commessi mediante il ravvedimento operoso<sup>2</sup>, beneficiando della riduzione delle sanzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni stesse.

### *Cause ostative al ravvedimento*

Si ricorda che il ravvedimento operoso può ora avvenire indipendentemente dal fatto che la violazione sia già stata constatata o che siano iniziate le attività di controllo da parte dell’Amministrazione fiscale, purché non sia ancora stato notificato:

- un “avviso bonario” a seguito di liquidazione automatizzata della dichiarazione<sup>3</sup>;
- un atto di accertamento.

## 3 MODELLO IVA TR INTEGRATIVO - ELEMENTI CHE NON INCIDONO SULLA DESTINAZIONE E/O SULL’AMMONTARE DEL CREDITO IVA

L’Agenzia delle Entrate (Ris. 14.11.2018 n. 82) ha fornito chiarimenti circa la possibilità di inviare un modello IVA TR integrativo al fine di integrare o modificare elementi che non incidono sulla destinazione e/o sull’ammontare del credito IVA infrannuale.

### 3.1 ELEMENTI CHE NON INCIDONO SULLA DESTINAZIONE E/O SULL’AMMONTARE DEL CREDITO IVA

Non ravvisando ostacoli di tipo normativo o procedurale, la risoluzione in esame ha ammesso la possibilità di inviare un modello IVA TR integrativo anche per integrare o modificare elementi che non incidono sulla destinazione e/o sull’ammontare del credito IVA infrannuale. A titolo esemplificativo, si tratta:

- della richiesta di esonero dalla produzione della garanzia fideiussoria;
- dell’attestazione dei requisiti contributivi e patrimoniali;
- dell’apposizione del visto di conformità.

È necessario, tuttavia, che:

- l’integrazione/rettifica del predetto modello avvenga entro il termine per la trasmissione della dichiarazione annuale IVA (di regola, il 30 aprile);
- l’eccedenza IVA non sia già stata rimborsata o compensata.

<sup>2</sup> ai sensi dell’art. 13 del DLgs. 472/97

<sup>3</sup> ai sensi dell’art. 54-bis del DPR 633/72



### **3.2 DICHIARAZIONE ANNUALE IVA “SOSTITUTIVA NEI TERMINI”**

Poiché i predetti elementi modificati non incidono sul contenuto della dichiarazione annuale IVA, non è necessario presentare una dichiarazione “sostitutiva nei termini”.

### **3.3 SANZIONI AMMINISTRATIVE**

Non è prevista l’irrogazione di sanzioni per l’integrazione/correzione dei citati elementi, salvo che ricorra l’ipotesi di utilizzo in compensazione del credito IVA infrannuale risultante da un modello IVA TR carente del visto di conformità (art. 10 co. 1 lett. a) del DL 78/2009). In questo caso, per l’indebito utilizzo del credito IVA in compensazione è dovuta la sanzione amministrativa pari al 30% dell’importo compensato (art. 13 co. 4 del DLgs. 471/97), ferma restando la possibilità di beneficiare della riduzione derivante dall’istituto del ravvedimento operoso (art. 13 del DLgs. 472/97).

## **4 IVA INDEBITA - PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA DI RESTITUZIONE**

L’Agenzia delle Entrate ha precisato (cfr. risposta a interpello 12.11.2018 n. 66) che, nel caso in cui il cessionario abbia subito il recupero dell’IVA detratta (in quanto applicata indebitamente) ed abbia agito in restituzione nei confronti del cedente, il diritto del cedente alla restituzione dell’imposta nei confronti dell’Erario potrà essere azionato tramite domanda di restituzione da presentare (dal cedente o prestatore) entro il termine di due anni dall’avvenuta restituzione al cessionario o committente dell’importo pagato a titolo di rivalsa.

Non può invece essere utilizzato, secondo l’Agenzia delle Entrate, lo strumento della nota di variazione (di cui all’art. 26 del DPR 633/72).

### **4.1 PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA DI RESTITUZIONE**

Con la risposta in esame, l’Agenzia delle Entrate ha ritenuto che nel caso in cui il cessionario/ committente abbia subito un accertamento per il recupero dell’IVA indebitamente detratta, ed abbia successivamente agito in restituzione nei confronti del cedente/prestatore, che nel frattempo ha versato l’ammontare dell’IVA all’Erario nell’ambito delle liquidazioni periodiche, quest’ultimo può ripetere nei confronti dell’Erario quanto restituito privatamente al cessionario.

La restituzione dell’IVA avverrà, secondo l’Agenzia delle Entrate, solo attraverso la presentazione di una domanda (ai sensi dell’art. 30-ter co. 2 del DPR 633/72).

A tal fine, il cedente/prestatore dovrà restituire l’IVA al cessionario/committente (per l’ammontare pari all’imposta originariamente addebitata in rivalsa) e presentare la domanda all’Erario entro il termine di due anni dall’avvenuta restituzione al cessionario/committente.

### **4.2 ESCLUSIONE DELLA PROCEDURA DELLA NOTA DI VARIAZIONE**

Secondo l’Agenzia delle Entrate, l’ammontare di imposta non può essere recuperato dal cedente con la nota di variazione emessa dal cessionario ai sensi dell’art. 26 co. 1 del DPR 633/72, poiché il cessionario non ha effettuato alcuna operazione fiscalmente rilevante ai fini IVA per cui ricorre l’obbligo di certificazione.

*Detrazione dell’IVA in eccesso*



Nella risposta fornita l’Agenzia delle Entrate non affronta il tema dei rapporti tra l’art. 30-ter co. 2 del DPR 633/72 ed il nuovo art. 6 co. 6 del DLgs. 471/97 (come modificato dalla L. 205/2017), ai sensi del quale “in caso di applicazione dell’imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l’anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro”.

La nuova norma, che consente al cessionario la detrazione dell’IVA addebitata in eccesso con applicazione delle sanzioni in misura fissa, dovrebbe, però, rendere più agevole il recupero dell’IVA indebita, limitando in concreto il campo di applicazione dell’art. 30-ter del DPR 633/72.

## **5 PASSAGGIO DAL REGIME DI VANTAGGIO AL REGIME FORFETARIO - CHIARIMENTI**

Secondo la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 20.11.2018 n. 72, è possibile il passaggio dal regime di vantaggio (di cui all’art. 27 del DL 98/2011) al regime forfetario (di cui alla L. 190/2014), previa distinzione del periodo in cui questo si verifica.

### **5.1 ADOZIONE DEL REGIME DI VANTAGGIO ENTRO IL 31.12.2014**

Per i soggetti che hanno aderito al regime di vantaggio per le nuove attività avviate entro il 31.12.2014, è sempre ammesso il passaggio al regime forfetario, anche nel caso in cui ci si sia avvalsi della possibilità (prevista dall’art. 1 co. 88 della L. 190/2014) di continuare ad applicare il regime di vantaggio fino alla naturale scadenza (compimento del quinquennio dall’inizio dell’attività, ovvero del trentacinquesimo anno di età).

Fino a tale data, infatti, il regime di vantaggio rappresentava il regime naturale per chi ne possedeva le caratteristiche, per cui coloro che avevano scelto di rimanervi negli anni successivi all’introduzione del regime forfetario non erano soggetti al vincolo di permanenza che normalmente ricorre in caso di opzione per un regime d’imposta diverso da quello naturale.

Nella fattispecie oggetto di interpello, quindi, è stato ammesso il transito al regime forfetario dal 2018 rispetto ad un soggetto che aveva iniziato l’attività nel 2014 in regime di vantaggio, continuativamente applicato fino al 2017. Inoltre, è possibile applicare la tassazione ridotta al 5% ancora per il 2018, ultimo anno residuo al compimento del quinquennio agevolato dall’inizio dell’attività.

### **5.2 ADOZIONE DEL REGIME DI VANTAGGIO NEL 2015**

Per i soggetti che hanno aderito al regime di vantaggio nel 2015 (ultimo anno in cui lo stesso poteva essere scelto), il passaggio al regime forfetario è possibile solo dopo il decorso del triennio di durata fissato dal DPR 442/97 (anni 2015, 2016 e 2017).

Sul punto, la ris. Agenzia delle Entrate 23.7.2015 n. 67 aveva precisato che, limitatamente al 2015, il regime di vantaggio aveva cessato di essere un regime naturale per i soggetti che ne possedevano i requisiti, divenendo un regime facoltativo opzionale, espressione di una specifica scelta del contribuente.

## **6 DIGITALIZZAZIONE DELLE PMI - CONCESSIONE DI AGEVOLAZIONI SOTTO FORMA DI VOUCHER - ULTERIORI CHIARIMENTI**

Entro il 14.12.2018 (termine così prorogato dal DM 1.8.2018) devono essere ultimate le spese connesse al progetto di digitalizzazione dei processi aziendali e di ammodernamento tecnologico ai fini dell'accesso al c.d. "voucher digitalizzazione" (art. 6 co. 1 - 3 del DL 145/2013).

Il Ministero dello Sviluppo economico (MISE), con le risposte alle FAQ del 12.11.2018, ha fornito ulteriori chiarimenti al riguardo.

Per approfondimenti sull'agevolazione in argomento, si vedano le Circolari Mensili di ottobre e novembre 2017, di marzo, giugno e agosto 2018.

## 6.1 DICITURA DEI TITOLI DI SPESA E RENDICONTAZIONE DELLE SPESE

I relativi titoli di spesa (fatture di acquisto), da trasmettere unitamente alla domanda di erogazione, devono riportare la dicitura: "Spesa di euro ... dichiarata per l'erogazione del Voucher di cui al D.M. 23 settembre 2014"; per i progetti di spesa realizzati nelle Regioni meno sviluppate (Basilicata, Calabria, Campania, Puglia e Sicilia) e nelle Regioni in transizione (Abruzzo, Molise e Sardegna), la predetta dicitura deve essere integrata con la seguente "Programma operativo nazionale Imprese e competitività 2014-2020" (art. 6 co. 2 lett. a) del DM 24.10.2017).

Il Ministero dello Sviluppo economico ha chiarito che l'assenza della predetta dicitura non determina l'inammissibilità del titolo di spesa qualora l'impresa abbia indicato nel relativo bonifico la causale: "Bene acquistato ai sensi del Decreto MISE 23 settembre 2014" (art. 7 co. 1 lett. a) del DM 24.10.2017).

Per ciò che riguarda la fase di rendicontazione delle spese, il MISE ha inoltre precisato che l'estratto del conto corrente utilizzato per i pagamenti connessi alla realizzazione dell'intervento può essere sostituito da altra documentazione, esclusivamente rilasciata dalla banca, attestante l'avvenuta esecuzione delle operazioni.

Si tratta, a titolo esemplificativo:

- dell'attestazione di avvenuto pagamento;
- della lista movimenti timbrata e firmata dalla banca;
- degli ordini di bonifico bancario accompagnati dalle relative distinte di pagamento della banca.

La predetta documentazione, in ogni caso, deve consentire al Ministero di accertare la piena corrispondenza e coerenza delle dichiarazioni rilasciate dall'impresa nella richiesta di erogazione e delle dichiarazioni liberatorie rilasciate dai fornitori.

## 6.2 VARIAZIONI SIGNIFICATIVE DELLE CONDIZIONI DI SVOLGIMENTO DEL PROGETTO

Le variazioni relative alle condizioni di svolgimento del progetto di digitalizzazione agevolato intervenute successivamente alla presentazione della domanda di accesso sono comunicate esclusivamente nell'ambito della richiesta di erogazione del voucher.

Al riguardo, il Ministero dello Sviluppo economico ha precisato che, tra le variazioni significative al progetto originario, che interrompono i termini entro i quali il Ministero provvede ad emettere il provvedimento di concessione in via definitiva del voucher, rientrano, a titolo esemplificativo:

- la consistente riduzione della spesa complessivamente prevista nell'istanza di agevolazione;
- la realizzazione di progetti a fronte dei quali si registra la mancata realizzazione di uno o più ambiti di intervento indicati dall'impresa beneficiaria nel modulo di domanda stesso.

### 6.3 PRESENTAZIONE DELLA RICHIESTA DI EROGAZIONE DEI VOUCHER

Ai fini dell'assegnazione definitiva, l'impresa iscritta nel provvedimento cumulativo di prenotazione è tenuta a presentare una specifica richiesta di erogazione, tramite l'apposita procedura informatica.

Al riguardo, si ricorda che il DM 1.8.2018 ha stabilito che:

- il termine iniziale per la presentazione delle richieste di erogazione del voucher è rimasto fissato al 14.9.2018 (DM 29.3.2018);
- il termine finale per la presentazione delle richieste di erogazione, a pena di decadenza dalle agevolazioni, è stato invece prorogato al 14.3.2019 (in luogo dell'originario termine del 13.12.2018).

In ogni caso, la richiesta di erogazione deve essere presentata dopo aver provveduto al pagamento a saldo di tutti i titoli di spesa.

## 7 TRANSIZIONE VERSO LA "FABBRICA INTELLIGENTE" - CONCESSIONE DI AGEVOLAZIONI - PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE

Con il DM 9.3.2018, pubblicato sulla G.U. 17.7.2018 n. 164, è stata prevista la concessione di agevolazioni (contributo in conto impianti e finanziamento agevolato) per sostenere la realizzazione di investimenti innovativi, coerenti con il Piano nazionale Impresa 4.0, in grado di favorire:

- il miglioramento competitivo delle piccole e medie imprese operanti nei territori delle Regioni Basilicata, Calabria, Campania, Puglia e Sicilia;
- la transizione del settore manifatturiero verso la cosiddetta "Fabbrica intelligente".

Con il DM 16.11.2018 sono stati stabiliti:

- le modalità e i termini di presentazione delle domande di agevolazione;
- le modalità di presentazione delle richieste di erogazione.

Per approfondimenti sull'agevolazione in esame, si veda la Circolare Mensile di luglio 2018.

### 7.1 MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE

Ai fini dell'accesso alle agevolazioni, occorre presentare la domanda:

- redatta secondo lo schema allegato al DM 16.11.2018;
- comprensiva della prevista documentazione (es. piano di investimento, perizie, dichiarazioni sostitutive), redatta sulla base degli schemi allegati al DM 16.11.2018;
- esclusivamente tramite l'apposita procedura informatica, accessibile nella sezione "Macchinari innovativi" del sito internet del Ministero dello sviluppo economico ([www.mise.gov.it](http://www.mise.gov.it));
- dalle ore 10.00 alle ore 17.00 di tutti i giorni lavorativi, dal lunedì al venerdì;
- a partire dal 29.1.2019.

La domanda e i relativi allegati devono essere firmati digitalmente dal soggetto che compila e presenta la domanda, pena l'improcedibilità della stessa.

Ai fini del completamento della compilazione della domanda è richiesto il possesso di una casella di posta elettronica certificata (PEC) attiva.

Nel caso di PMI residenti nel territorio italiano è richiesta, inoltre, la registrazione della PEC nel Registro delle imprese come previsto dalle norme vigenti in materia.

I soggetti proponenti possono presentare un'unica domanda di agevolazione.

## 7.2 MODALITÀ DI ACCESSO ALLA PROCEDURA INFORMATICA

L'accesso alla procedura informatica:

- prevede l'identificazione e l'autenticazione tramite la Carta nazionale dei servizi;
- è riservato al rappresentante legale della PMI, come risultante dal certificato camerale della medesima; il rappresentante legale del soggetto proponente può conferire ad altro soggetto delegato il potere di rappresentanza per la presentazione della domanda.

Per i soggetti proponenti non residenti nel territorio italiano, in quanto privi di sede legale o sede secondaria, nonché per i soggetti proponenti amministrati da una o più persone giuridiche o enti diversi dalle persone fisiche, l'accesso alla procedura informatica può avvenire solo previo accreditamento degli stessi e previa verifica dei poteri di firma del legale rappresentante.

A tale fine il soggetto proponente deve inviare, a partire dalle ore 10.00 del 9.1.2019 ed esclusivamente attraverso posta elettronica certificata (PEC), una specifica richiesta alla PEC [macchinarinnovativi@pec.mise.gov.it](mailto:macchinarinnovativi@pec.mise.gov.it), corredata dei documenti e degli elementi utili a permettere l'identificazione del soggetto proponente, del suo legale rappresentante e dell'eventuale delegato alla presentazione della domanda di agevolazioni.

## 7.3 PROCEDURA DI PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA

L'iter di presentazione della domanda di accesso alle agevolazioni è articolato nelle seguenti fasi:

- verifica del possesso dei requisiti di accesso alla procedura informatica, a partire dalle ore 10.00 del 9.1.2019; in tale fase il soggetto proponente verifica il possesso dei requisiti tecnici e delle necessarie autorizzazioni per accedere e utilizzare la procedura informatica;
- compilazione della domanda, a partire dalle ore 10.00 del 15.1.2019; in tale fase il soggetto proponente può svolgere le seguenti attività:
  - immissione delle informazioni e dei dati richiesti per la compilazione della domanda e caricamento dei relativi allegati;
  - generazione del modulo di domanda sotto forma di "pdf" immutabile, contenente le informazioni e i dati forniti dall'impresa proponente, e apposizione della firma digitale;
  - caricamento della domanda firmata digitalmente e conseguente rilascio del "codice di predisposizione domanda" necessario per l'invio della stessa;
- invio della domanda di accesso alle agevolazioni, a partire dalle ore 10.00 del 29.1.2019; in tale fase il soggetto proponente può immettere il "codice di predisposizione domanda", che costituisce il formale invio della domanda; la procedura informatica rilascia l'attestazione di avvenuta presentazione della domanda.

### *Verifica dei dati acquisiti dal Registro delle imprese*

In fase di compilazione della domanda, la procedura informatica espone alcuni dati acquisiti in modalità telematica dal Registro delle imprese.

Ai fini della corretta compilazione della domanda, l'impresa è tenuta a:

- verificare i dati acquisiti in modalità telematica dal Registro delle imprese;
- fornire le eventuali precisazioni richieste dalla procedura informatica;
- provvedere all'eventuale aggiornamento dei propri dati presso il Registro delle imprese.

## 7.4 CHIUSURA DELLO SPORTELLINO DI PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE

Le agevolazioni sono concesse:

- sulla base di una procedura valutativa con procedimento a sportello e della formazione di un'apposita graduatoria;
- fino ad esaurimento delle risorse finanziarie disponibili.

La chiusura dello sportello per la presentazione delle domande:

- è disposta con provvedimento del Direttore generale per gli incentivi alle imprese del Ministero dello sviluppo economico;
- viene pubblicata nel sito internet del Ministero dello sviluppo economico e nella Gazzetta Ufficiale.

## 7.5 ISTRUTTORIA DELLE DOMANDE PRESENTATE

Le domande di agevolazione sono ammesse alla fase istruttoria sulla base dell'ordine cronologico giornaliero di presentazione. A tal fine, le domande presentate nello stesso giorno sono considerate come pervenute nello stesso istante, indipendentemente dall'ora e dal minuto di presentazione.

L'attività istruttoria è svolta direttamente dal Ministero dello sviluppo economico ed è articolata nelle seguenti fasi:

- verifica della completezza della documentazione presentata e dei requisiti di ammissibilità;
- valutazione della domanda sulla base dei previsti criteri;
- valutazione della capacità di rimborso del finanziamento agevolato da parte del soggetto proponente;
- formazione dell'apposita graduatoria.

## 7.6 EROGAZIONE DELLE AGEVOLAZIONI

Le agevolazioni sono erogate:

- dall'Agenzia nazionale per l'attrazione degli investimenti e lo sviluppo d'impresa S.p.a. - Invitalia;
- a seguito della presentazione di apposite richieste da parte dei soggetti beneficiari, in relazione a titoli di spesa inerenti alla realizzazione del programma di investimento.

I giustificativi di spesa o di pagamento connessi al programma di investimento agevolato devono riportare, rispettivamente nell'oggetto o nella causale, la dicitura "*Spesa di euro ... dichiarata per l'erogazione delle agevolazioni di cui al D.M. 9 marzo 2018 - Programma operativo nazionale Imprese e competitività 2014-2020 - ID ..... CUP .....*", fermo restando il rispetto di eventuali disposizioni che saranno adottate in merito all'utilizzo delle fatture elettroniche.

L'erogazione delle agevolazioni avviene secondo due procedure alternative:

- in base alle fatture d'acquisto quietanzate;
- oppure in base alle fatture d'acquisto non quietanzate.

La scelta della modalità di erogazione:

- è comunicata contestualmente alla presentazione della prima richiesta di erogazione, nella quale il soggetto beneficiario indica il conto corrente utilizzato;
- non può essere modificata nel corso della realizzazione del programma di investimento.

### *Erogazione sulla base delle fatture d'acquisto quietanzate*

Le agevolazioni sono erogate per stati d'avanzamento sulla base di titoli di spesa quietanzati, attraverso l'utilizzo di un conto corrente bancario ordinario anche non dedicato.

***Erogazione sulla base delle fatture d'acquisto non quietanzate***

In alternativa, le agevolazioni possono essere erogate sulla base di titoli di spesa non quietanzati attraverso l'utilizzo di un conto corrente vincolato, aperto presso una banca che aderisce all'apposita convenzione stipulata tra il Ministero dello sviluppo economico, Invitalia e l'Associazione bancaria italiana (ABI).

Mediante tale conto corrente si conferisce alla banca mandato irrevocabile di pagamento dei fornitori dei beni di investimento agevolabili, successivamente al versamento sul suddetto conto:

- da parte di Invitalia, delle agevolazioni spettanti all'impresa beneficiaria;
- da parte dell'impresa, delle risorse finanziarie di propria competenza.

**8 DISCIPLINA ANTIELUSIVA DELL'ACE - OPERAZIONI INFRAGRUPPO**

I principi di diritto dell'Agenzia delle Entrate 6.11.2018 nn. 11 e 12 hanno esaminato alcuni aspetti specifici della disciplina antielusiva dell'ACE (art. 10 del DM 14.3.2012, poi trasfuso con alcune modifiche nell'art. 10 del DM 3.8.2017).

**8.1 FINANZIAMENTI CONCESSI AD ALTRE SOCIETÀ DEL GRUPPO**

Il principio di diritto 6.11.2018 n. 11 ha ad oggetto gli effetti sulla base ACE di un finanziamento concesso da una società del gruppo (A) ad un'altra società del gruppo (B), la quale a sua volta effettua una delle operazioni suscettibili di duplicare la base di calcolo dell'agevolazione (ad esempio, un aumento di capitale a favore di una terza società del gruppo C).

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate:

- si considera che queste operazioni suscettibili di duplicare la base ACE siano effettuate attingendo dai fondi che la società B ha ricevuto con apporti dei soci;
- la società B deve, quindi, ridurre la propria base ACE nella misura corrispondente ai fondi utilizzati per l'aumento del capitale della società C;
- nei limiti della riduzione operata da B, A può disapplicare la disciplina antielusiva (la quale imporrebbe, altrimenti, di ridurre – pur se in modo temporaneo – la propria base ACE in modo corrispondente al finanziamento concesso a B).

**8.2 OPERAZIONI INFRAGRUPPO EFFETTUATE DA SOCIETÀ CON UNA BASE ACE "MISTA"**

Il principio di diritto 6.11.2018 n. 12 precisa che, se una società ha una base ACE composta sia da conferimenti in denaro, sia da utili accantonati a riserva, all'atto dell'effettuazione delle operazioni suscettibili di duplicare il beneficio fiscale questa è tenuta a ridurre la propria base ACE sino a concorrenza dell'importo dei conferimenti in denaro ricevuti.

I fondi utilizzati per porre in essere queste operazioni, in altre parole, si considerano attinti in via prioritaria dalla parte della base ACE formata da apporti dei soci, e non dalla parte della base ACE costituita con utili accantonati a riserva.

**9 CREDITO D'IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO - COSTI DI RICERCA COMMISSIONATA DALL'ESTERO - RILEVANZA AI FINI DEL CALCOLO DELLA MEDIA**

Con la risposta a interpello 2.11.2018 n. 58, l’Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito al calcolo del credito d’imposta per le attività di ricerca e sviluppo di cui all’art. 3 del DL 145/2013.

### **9.1 RICERCA COMMISSIONATA DALL’ESTERO**

Il co. 1-bis del citato art. 3 stabilisce che “il credito d’imposta di cui al comma 1 spetta anche alle imprese residenti o alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell’Unione europea, negli Stati aderenti all’accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell’elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996 (...)”.

Tale disposizione, inserita dalla L. 232/2016 (legge di bilancio 2017), si applica a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016, quindi, in linea generale, dal 2017.

### **9.2 RILEVANZA AI FINI DEL CALCOLO DELLA MEDIA**

Ai fini del calcolo del credito d’imposta per le attività di ricerca e sviluppo ex art. 3 del DL 145/2013, secondo l’Agenzia delle Entrate, la media storica deve essere calcolata tenendo conto di tutti i costi ammissibili sostenuti nei periodi di riferimento, ivi compresi quelli relativi alla ricerca commissionata da soggetti non residenti, anche se nel periodo in cui si intende accedere all’agevolazione l’impresa non sostiene costi di ricerca per commesse dall’estero.

## **10 PATENT BOX - TRATTAMENTO FISCALE DELLE PERDITE DERIVANTI DALL’AGEVOLAZIONE**

Con la risposta a interpello 19.11.2018 n. 74, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in relazione all’emersione di perdite derivanti dall’applicazione del regime del Patent box.

### **10.1 EMERSIONE DI UNA PERDITA**

Il contributo economico del bene immateriale che risulta agevolabile consiste nella quota di reddito (o perdita) di impresa ascrivibile al bene o ai beni immateriali, incorporata nel reddito complessivo (o nella perdita complessiva) derivante dall’attività d’impresa, che il soggetto beneficiario non avrebbe realizzato in assenza del bene immateriale stesso. Pertanto, anche nell’ipotesi in cui l’attività dell’impresa nel suo complesso risulti in perdita, la disciplina del Patent box consente di estrapolare la quota di reddito agevolabile, determinando, quindi, l’ammontare del beneficio spettante.

Qualora la quota di reddito agevolabile ai fini del Patent box sia superiore all’utile civilistico, l’agevolazione determina l’azzeramento del reddito imponibile complessivo ed, eventualmente, la determinazione di una perdita fiscale.

### **10.2 REGIME ORDINARIO DELLE PERDITE**

Il risultato negativo emerso secondo quanto sopra esposto concorre alla formazione del reddito seguendo le ordinarie regole previste dall’art. 84 del TUIR per il riporto in avanti delle perdite pregresse.



## 11 “LAVORO NERO” E VIOLAZIONE DELL’OBBLIGO DI PAGAMENTO DELLE RETRIBUZIONI CON MEZZI TRACCIABILI - SANZIONI - CUMULABILITÀ

Lalegge di bilancio 2018<sup>4</sup> ha previsto (ai sensi dell’ art. 1 co. 910 - 914) l’obbligo, in capo ai datori di lavoro e committenti:

- di pagare la retribuzione od ogni suo anticipo con strumenti tracciabili;
- a partire dall’1.7.2018.

L’Ispettorato Nazionale del lavoro (INL), con la nota 9.11.2018 n. 9294, ha fornito ulteriori chiarimenti al riguardo, con riferimento al caso in cui gli organi ispettivi accertino l’impiego di lavoratori “in nero” e riscontrino, altresì, che il pagamento degli stessi avvenga in contanti e non mediante strumenti di pagamento tracciabili.

Per approfondimenti sulla disciplina in esame, si veda la Circolare Mensile di settembre 2018.

### 11.1 “MAXI-SANZIONE” PER IL “LAVORO NERO”

Si ricorda che, in caso di impiego di lavoratori subordinati senza la preventiva comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro da parte del datore di lavoro privato, con la sola esclusione del datore di lavoro domestico, ferma restando l’applicazione delle sanzioni già previste dalla normativa in vigore, si applica altresì la sanzione amministrativa pecuniaria (c.d. “maxi-sanzione” per il “lavoro nero”):

- da 1.500,00 a 9.000,00 euro per ciascun lavoratore irregolare, in caso di impiego del lavoratore sino a 30 giorni di effettivo lavoro;
- da 3.000,00 a 18.000,00 euro per ciascun lavoratore irregolare, in caso di impiego del lavoratore da 31 e sino a 60 giorni di effettivo lavoro;
- da 6.000,00 a 36.000,00 euro per ciascun lavoratore irregolare, in caso di impiego del lavoratore oltre 60 giorni di effettivo lavoro.

Le suddette sanzioni sono aumentate del 20% in caso di impiego di:

- lavoratori stranieri non in regola con il permesso di soggiorno;
- minori in età non lavorativa.

### 11.2 SANZIONE PER LA VIOLAZIONE DELL’OBBLIGO DI TRACCIABILITÀ DELLE RETRIBUZIONI

Al datore di lavoro che viola l’obbligo di pagamento delle retribuzioni con strumenti tracciabili si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000,00 a 5.000,00 euro.

#### *Applicabilità in caso di “lavoro nero”*

Con la nota in esame, l’Ispettorato Nazionale del lavoro (INL) ha chiarito che, nel caso del “lavoro nero”, non può di per sé escludersi l’applicazione anche della sanzione prevista per il pagamento di retribuzioni mediante strumenti non tracciabili (es. contanti), in quanto:

- le due sanzioni sono poste a tutela di interessi diversi, i quali possono risultare contemporaneamente violati e, pertanto, comportare una duplice risposta sanzionatoria;
- non è prevista una esplicita esclusione del cumulo.

---

<sup>4</sup> L. 27.12.2017 n. 205

È stato tuttavia evidenziato che l'illecito si configura solo laddove sia accertata l'effettiva erogazione della retribuzione in contanti; peraltro, atteso che nelle ipotesi di "lavoro nero" la periodicità della erogazione della retribuzione può non seguire l'ordinaria corresponsione mensile, in ipotesi di accertata corresponsione giornaliera della retribuzione si potrebbero configurare tanti illeciti per quante giornate di "lavoro in nero" sono state effettuate.

## **12 LIBRETTI AL PORTATORE - OBBLIGO DI ESTINZIONE ENTRO IL 31.12.2018**

Il Ministero dell'Economia e delle finanze, con il comunicato stampa 22.11.2018 n. 187, ricorda che, entro il 31.12.2018, i libretti al portatore, bancari o postali, ovvero i libretti non nominativi e, quindi, non riconducibili ad alcun soggetto specifico, dovranno essere estinti, pena l'applicazione di una sanzione amministrativa da 250,00 a 500,00 euro.

A decorrere dal 4.7.2017, infatti, è ammessa esclusivamente l'emissione di libretti di deposito, bancari o postali, nominativi ed è vietato il trasferimento di libretti di deposito bancari o postali al portatore, che, ove esistenti, dovranno essere estinti dal portatore entro il 31.12.2018.

### **12.1 MODALITÀ DI ESTINZIONE**

Entro il 31.12.2018, in particolare, il portatore deve presentarsi agli sportelli della banca o di Poste italiane spa che hanno emesso il libretto e scegliere tra le seguenti modalità di estinzione:

- chiedere la conversione del libretto al portatore in un libretto di risparmio nominativo;
- trasferire l'importo complessivo del saldo del libretto su un conto corrente o su altro strumento di risparmio nominativo;
- chiedere la liquidazione in contanti del saldo del libretto.

### **12.2 CONSEGUENZE DELLA MANCATA ESTINZIONE**

In assenza di estinzione entro il 31.12.2018, i libretti al portatore diventeranno inutilizzabili. Vale a dire che banche e Poste italiane spa non potranno dar seguito a richieste di movimentazioni sui predetti libretti e, fermo restando l'obbligo di liquidazione del saldo del libretto a favore del portatore, saranno obbligate ad effettuare una comunicazione al Ministero dell'Economia e delle finanze, che applicherà al portatore "fuori tempo massimo" una sanzione amministrativa da 250,00 a 500,00 euro.

## **13 DETRAZIONE IRPEF/IRES PER GLI INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA - CESSIONE DELLA DETRAZIONE - ULTERIORI CHIARIMENTI**

Con la risposta a interpello 5.11.2018 n. 61, l'Agenzia delle Entrate è tornata ad affrontare il tema della cessione della detrazione IRPEF/IRES spettante per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici di cui all'art. 14 del DL 63/2013 (si veda anche la Circolare Mensile di ottobre 2018).

### **13.1 AMBITO APPLICATIVO DELLA FACOLTÀ DI CESSIONE DELLA DETRAZIONE**

Per le spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2017, la possibilità di cedere la detrazione in argomento riguardava soltanto gli interventi di riqualificazione energetica eseguiti sulle parti comuni di edifici condominiali.

Per le spese sostenute dall'1.1.2018, invece, le detrazioni IRPEF/IRES spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici possono essere cedute:

- sia nel caso di interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici condominiali;
- sia nel caso di interventi eseguiti sulle singole unità immobiliari.

### **13.2 SOGGETTI PRIVATI A CUI PUÒ ESSERE CEDUTA LA DETRAZIONE**

Riprendendo i chiarimenti forniti nelle circ. 18.5.2018 n. 11 e 23.7.2018 n. 17, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che gli "altri soggetti privati" cui viene ceduta la detrazione devono avere un collegamento con l'intervento e, dunque, con il rapporto che ha originato il diritto all'agevolazione (tale collegamento deve essere valutato con riferimento sia alla cessione originaria che a quella successiva).

Tale collegamento si ravvisa e, quindi, la detrazione spettante per le spese sostenute per gli interventi di riqualificazione energetica può essere ceduta:

- alla società che esercita l'attività di somministrazione di lavoro e che, in particolare, fornisce il personale somministrato alle imprese appaltatrici dei lavori;
- alla società che svolge l'attività di somministrazione di lavoro che partecipa ad un'associazione temporanea di imprese (o raggruppamento temporaneo di imprese) per l'assunzione di appalti per opere che legittimano la cessione del credito; il credito può essere ceduto anche a favore delle imprese partecipanti all'associazione temporanea che non hanno eseguito i lavori.

## **14 INFRUTTUSITÀ DELLA PROCEDURA ESECUTIVA INDIVIDUALE - NOTA DI VARIAZIONE IVA IN DIMINUZIONE**

Con la risposta a interpello 9.11.2018 n. 64, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa il presupposto per l'emissione della nota di variazione IVA in diminuzione in caso di mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente a causa dell'infruttuosità delle azioni di recupero astrattamente esperibili dalla controparte.

### **14.1 ANTIECONOMICITÀ DELLA PROCEDURA ESECUTIVA**

Affinché il mancato pagamento del corrispettivo possa assumere rilievo ai fini dell'emissione della nota di variazione IVA in diminuzione ai sensi dell'art. 26 co. 2 del DPR 633/72, è necessario che il creditore abbia esperito le azioni volte al recupero del credito senza trovare soddisfacimento (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 16.5.2008 n. 195).

In linea generale, non è possibile emettere la predetta nota di variazione IVA per antieconomicità dell'avvio della procedura esecutiva, in quanto occorre provare di aver esperito infruttuosamente tutte le azioni volte al recupero del credito.

### **14.2 INFRUTTUSITÀ DELLE AZIONI DI RECUPERO ASTRATTAMENTE ESPERIBILI**

Se è acclarata da un organo terzo l'infruttuosità delle azioni di recupero astrattamente esperibili dal creditore, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che è ammessa l'emissione della nota di variazione in diminuzione per il recupero dell'IVA addebitata in rivalsa (art. 26 co. 12 lett. a) e b) del DPR 633/72).

Nella risposta ad interpello in esame, è stato ritenuto sussistente il presupposto per operare la variazione IVA in diminuzione alla luce delle circostanze del caso concreto (es. riscontro della Guardia di Finanza circa l'inesistenza di beni mobili e immobili aggredibili tramite un'eventuale procedura esecutiva).

## **15 CESSIONI INTRACOMUNITARIE - IDENTIFICAZIONE IVA DEL CESSIONARIO NELLO STATO DELLA LAVORAZIONE**

Con il principio di diritto 2.11.2018 n. 10, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il trattamento IVA delle cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo stabilito in Italia verso un cessionario soggetto passivo UE nel caso in cui tali beni siano sottoposti a lavorazione presso un terzo soggetto stabilito in un altro Stato membro.

### **15.1 CESSIONE INTRACOMUNITARIA DI BENI CON LAVORAZIONE IN ALTRO STATO UE**

L'Agenzia delle Entrate richiama le indicazioni fornite con la C.M. 23.2.94 n. 13 (§ 16.4), in cui si rappresentava il caso di una cessione di beni realizzata secondo il seguente schema:

- un operatore nazionale (IT) cede beni nei confronti di un soggetto passivo greco (EL);
- IT consegna i beni, per conto di EL, a un soggetto portoghese (PT) per la lavorazione;
- al termine della lavorazione, PT invia i beni in Grecia a EL.

In base al principio di diritto n. 10/2018, tale operazione costituisce una cessione intracomunitaria non imponibile IVA tra IT ed EL, ai sensi dell'art. 41 co. 1 lett. a) del DL 331/93.

### **15.2 IDENTIFICAZIONE DEL CESSIONARIO NELLO STATO DELLA LAVORAZIONE**

L'operazione sopra descritta deve qualificarsi come cessione intracomunitaria (ex art. 41 co. 1 lett. a) del DL 331/93), tra IT ed EL, anche nel caso in cui il cessionario EL possieda un identificativo IVA sia nel Paese di stabilimento che in quello in cui viene effettuata la lavorazione (nel caso descritto, il Portogallo).

Si osserva, infatti, che:

- la destinazione finale dei beni è il Paese dove il cessionario è stabilito;
- la proprietà dei beni viene trasferita dall'operatore italiano a quello greco nel Paese di destinazione dei beni.

Alla luce di tali elementi, la cessione intracomunitaria deve considerarsi effettuata nei confronti della partita IVA del cessionario rilasciata dal Paese di destinazione del bene (Grecia) e non, invece, nei confronti della partita IVA del cessionario rilasciata dal Paese della lavorazione (Portogallo).

## **16 SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI - TERRITORIALITÀ IVA**

Con la risposta a interpello 22.11.2018 n. 77, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, ai fini della territorialità IVA, rientra tra i servizi immobiliari (art. 7-quater del DPR 633/72), piuttosto che tra i servizi "generici" (art. 7-ter del DPR 633/72), la messa a disposizione di un luogo (parco con villa antica, foresteria ed altre strutture) destinato ad ospitare eventi quali congressi o convegni.

## **16.1 EFFETTI AI FINI DELL'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA**

Trattandosi di una prestazione di servizi relativa ad un bene immobile, (a norma dell'art. 7-quater co. 1 lett. a) del DPR 633/72) l'operazione ha rilevanza territoriale ai fini IVA nel luogo in cui è situato l'immobile stesso.

Se il bene immobile è ubicato in Italia, la prestazione è ivi rilevante ai fini dell'IVA ed è ininfluente la circostanza che il soggetto passivo committente del servizio sia stabilito ai fini IVA al di fuori del territorio dello Stato.

## **16.2 ACCESSORIETÀ DEI SERVIZI AGGIUNTIVI**

Soddisfano il requisito di accessorieta' ex art. 12 del DPR 633/72 (e, dunque, l'IVA si applica con le medesime regole della prestazione principale) alcuni servizi aggiuntivi offerti dall'organizzatore dell'evento, quali il presidio all'ingresso, l'illuminazione e la climatizzazione dei locali.

## **17 IVA - RIVALSA DOPO L'ACCERTAMENTO IN CASO DI ESTINZIONE DELLA SOCIETÀ CESSIONARIA - ESCLUSIONE**

Con la risposta a interpello 26.11.2018 n. 84, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'esistenza di comportamenti della società cedente incompatibili con la volontà di esercitare la rivalsa IVA post accertamento, determinano un effetto preclusivo del diritto. Se la società cedente, pur avendo la possibilità di esercitare la rivalsa post accertamento nei confronti della cessionaria, poi estinta per effetto della cancellazione dal Registro imprese, abbia deciso di non compierla, non potrà successivamente rendere neutrale nei suoi confronti l'operazione.

La società cedente non potrà infatti esercitare alcuna rivalsa nei confronti della società cessionaria estinta, né potrà esercitare la detrazione, attraverso il meccanismo della nota di variazione ex art. 26 co. 1 del DPR 633/72.

### **17.1 FATTISPECIE OGGETTO DELL'INTERPELLO**

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate recuperava la maggiore IVA nei confronti del cedente, contestando alcune fatture emesse. La società cedente definiva, tramite adesione ex artt. 6 e ss. del DLgs. 218/97 ed optando per il pagamento rateale, le pretese contenute negli atti impositivi, ma non esercitava contestualmente il diritto di rivalsa nei confronti del cessionario ex art. 60 co. 7 del DPR 633/72. Successivamente, il cessionario si cancellava dal Registro delle imprese.

### **17.2 SOLUZIONE FORNITA DALL'AGENZIA**

Veniva quindi prospettata dalla società cedente la possibilità di esercitare la detrazione, rata per rata, con l'emissione delle note di variazione ex art. 26 del DPR 633/72.

L'Agenzia delle Entrate non condivide tale soluzione, in particolare per il fatto che la società cedente, pur avendo avuto la possibilità di esercitare il diritto di rivalsa prima della cancellazione della controparte dal Registro imprese, non lo aveva esercitato.

Nella fattispecie, inoltre, secondo l'Agenzia, l'identità ab origine della compagine societaria della società cedente e della cessionaria, successivamente estinta, costituiva un ulteriore indice della scelta dei soci di non esercitare la rivalsa.

La società cedente, che ha presentato l'interpello, avrebbe, quindi, posto in essere comportamenti incompatibili con la volontà di esercitare il diritto di cui all'art. 60 co. 7 del DPR 633/72.

Si rammenta, infine, che la circ. Agenzia delle Entrate 17.12.2013 n. 35 (§ 3.5) – richiamata anche nella risposta a interpello in commento – affronta una questione sul profilo della neutralità dell'IVA simile a quella in esame, ove le posizioni dei soggetti coinvolti sono diverse (in quanto riguardante una fusione per incorporazione).

In quell'occasione, l'Agenzia aveva affermato che, in ossequio al principio di neutralità, l'incorporante/committente può esercitare il diritto alla detrazione ex art. 60 co. 7 del DPR 633/72 anche, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è provveduto pagamento dell'imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.

### **17.3 NATURA DELLA RIVALSA SUCCESSIVA**

L'Agenzia delle Entrate rammenta che la rivalsa post accertamento costituisce un istituto di carattere privatistico che regola i rapporti interni fra contribuenti. Ne costituirebbe conferma la circostanza che, ai sensi dell'art. 60 co. 7 del DPR 633/72, il suo esercizio è meramente facoltativo per il cedente, a differenza della rivalsa IVA ordinaria ex art. 18 co. 1 del DPR 633/72, per sua natura obbligatoria.

Inoltre, si afferma che in caso di mancato pagamento dell'IVA da parte dell'acquirente l'unica possibilità consentita al fornitore per il recupero dell'IVA pagata all'Erario, ma non incassata, è quella di adire l'autorità giudiziaria.

Nel caso in esame, però, anche questa possibilità risultava preclusa a seguito della cancellazione della cessionaria dal Registro imprese.

## **18 SOCIETÀ CONSORTILI - PRESTAZIONI DI SERVIZI RESE AI CONSORZIATI CON DIRITTO DI DETRAZIONE IVA LIMITATO - ESENZIONE IVA**

Con il principio di diritto 2.11.2018 n. 9, l'Agenzia delle Entrate ha fornito precisazioni circa l'applicazione del regime di esenzione IVA relativo alle prestazioni di servizi rese da società consortili ai consorziati, qualora l'attività sia rivolta anche a soggetti terzi.

### **18.1 REGIME DI ESENZIONE IVA PER LE PRESTAZIONI DI SERVIZI RESE AI CONSORZIATI**

Le prestazioni di servizi rese dal consorzio (o da società consortili o da società cooperative con funzioni consortili) nei confronti di consorziati/ soci sono operazioni esenti IVA (ai sensi dell'art. 10 co. 2 del DPR 633/72) quando ricorrono, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- i consorziati (o soci), nel triennio solare precedente, hanno applicato un pro rata di detraibilità IVA non superiore al 10%;
- i corrispettivi, a carico dei soggetti di cui al punto precedente, non superano i costi imputabili alle prestazioni rese.

Affinché sia applicabile il predetto regime di esenzione IVA, l'attività svolta dal consorzio a favore dei consorziati con pro rata superiore al 10% o a favore di terzi non deve essere superiore al 50% del volume d'affari del consorzio medesimo (circ. Agenzia delle Entrate 17.2.2011 n. 5).

## **18.2 SERVIZI RESI OBBLIGATORIAMENTE DA UNA SOCIETÀ CONSORTILE CHE NON SI PROPONE SUL MERCATO**

Nel principio di diritto in esame, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che per il computo della prevalenza delle attività rese ai consorziati con pro rata di detraibilità IVA superiore al 10% o verso terzi non rilevano i servizi resi dalla società consortile che non si propone sul mercato, ma è obbligata a svolgere l’attività.

## **19 TRASFERIMENTO DELLA SEDE ALL’ESTERO - ADEMPIMENTI DICHIARATIVI**

Con la risposta a interpello 20.11.2018 n. 73, l’Agenzia delle Entrate ha esaminato gli adempimenti dichiarativi di una società con esercizio sociale coincidente con l’anno solare residente in Italia, la quale ha trasferito all’estero la sede (e, conseguentemente, la residenza fiscale) nella seconda parte del 2018, lasciando in Italia una stabile organizzazione.

Secondo l’Agenzia delle Entrate:

- la società si considera residente in Italia ai sensi dell’art. 73 del TUIR per il 2018 unitamente considerato (essa ha, infatti, per la maggior parte del periodo d’imposta in Italia la sede legale e la sede amministrativa);
- la società deve, quindi, presentare la dichiarazione dei redditi in Italia per il 2018 (unitariamente considerato) tenendo conto dei redditi ovunque prodotti e detraendo l’imposta assolta nell’altro Stato sui redditi ivi realizzati;
- la dichiarazione viene presentata dalla stabile organizzazione superstite, la quale mantiene lo stesso codice fiscale della società, pur se questa si è cancellata dal Registro delle imprese italiano.

Anche la dichiarazione IVA e il modello 770 sono presentati, dalla stabile organizzazione superstite, per il 2018 unitariamente considerato (per la dichiarazione IVA, la stabile organizzazione utilizza la stessa partita IVA della società trasferitasi all’estero).

## **20 OPZIONE PER LA BRANCH EXEMPTION - CARATTERE IRREVOCABILE**

Secondo il principio di diritto dell’Agenzia delle Entrate 28.11.2018 n. 13, l’opzione per la branch exemption ha carattere irrevocabile, come previsto in modo espresso dall’art. 168-ter co. 2 del TUIR.

Non è, quindi, possibile rinunciare agli effetti della scelta manifestata con una dichiarazione integrativa, la quale ripristini ab origine la situazione che si sarebbe prodotta se la società non avesse mai esercitato l’opzione.

La revoca dell’opzione, secondo l’Agenzia delle Entrate, non potrebbe essere considerata alla stregua di un errore, ma come un “ripensamento” dettato dal venir meno della convenienza del regime di branch exemption.

## **21 TRATTAMENTO IVA DEGLI AGGIUSTAMENTI TRA LE PARTI DERIVANTI DA TRANSFER PRICING**

L’Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello 2.11.2018 n. 60, ha precisato che le erogazioni finanziarie infragruppo effettuate nel contesto del ripianamento delle perdite operative realizzate da una società al fine di garantire il rispetto del criterio di libera concorrenza (previsto in tema di prezzi di



trasferimento) non possono essere qualificate come prestazioni di servizi ai fini IVA, né conseguentemente concorrere alla formazione della relativa base imponibile.

#### ***Requisiti per la rilevanza IVA degli adeguamenti infragruppo***

Affinché gli adeguamenti in questione possano incidere sulla determinazione della base imponibile ai fini IVA, è necessario che:

- vi sia un corrispettivo;
- siano individuate le cessioni di beni o le prestazioni di servizi cui si riferisce il corrispettivo;
- esista un legame diretto tra le cessioni di beni o le prestazioni di servizi e il corrispettivo.

Non essendo rilevabile, nel caso di specie, un legame diretto fra gli adeguamenti finanziari e le singole cessioni di beni, secondo l’Agenzia delle Entrate, non è ravvisabile una variazione della base imponibile rilevante ai fini IVA.

## **22 SERVIZI DI TRASPORTO ENERGIA ACCESSORI ALLA FORNITURA - APPLICABILITÀ DEL REVERSE CHARGE**

Con la risposta a interpello 2.11.2018 n. 59, l’Agenzia delle Entrate ha esaminato il regime IVA applicabile ai servizi di trasporto energia resi nei confronti di un soggetto passivo rivenditore da parte del medesimo soggetto che effettua il servizio di fornitura dell’energia stessa.

### **22.1 QUADRO NORMATIVO**

Le cessioni di gas e di energia elettrica nei confronti di un soggetto passivo-rivenditore, (di cui all’art. 7-bis co. 3 lett. a) del DPR 633/72), sono soggette ad IVA con il meccanismo del reverse charge (ai sensi dell’art. 17 co. 6 lett. d-quater) del DPR 633/72 (almeno fino al 31.12.2018)).

### **22.2 SERVIZI DI TRASPORTO ENERGIA ACCESSORI ALLA FORNITURA**

Nell’ambito della risposta n. 59/2018, l’Agenzia delle Entrate ha esaminato il caso di una società che, oltre ad aver stipulato un contratto di fornitura di energia elettrica e gas con soggetti passivi IVA rivenditori (che a loro volta cedono energia e gas ai clienti finali), viene incaricata da questi ultimi, in virtù di un mandato senza rappresentanza, di gestire il servizio di trasporto di energia elettrica, di dispacciamento dell’energia e dei c.d. “servizi di connessione” in relazione ai singoli punti di prelievo (allacciamento, voltura, aumento di potenza, disattivazioni, ecc.).

Poiché i servizi di trasporto energia devono considerarsi accessori alla fornitura di energia elettrica e gas (ai sensi dell’art. 12 del DPR 633/72), gli stessi sono soggetti a reverse charge (ai sensi dell’art. 17 co. 6 lett. d-quater) del DPR 633/72).

### **22.3 NATURA ACCESSORIA DELLA PRESTAZIONE**

Nel caso di specie, tra i servizi di trasporto di energia e la relativa fornitura viene riconosciuta la sussistenza di un nesso di dipendenza funzionale, poiché i primi non si limitano ad avere una generica utilità rispetto alla prestazione principale, avendo piuttosto la funzione di integrare, completare e rendere possibile la prestazione principale di fornitura.

Tale elemento, alla luce dei principi giurisprudenziali richiamati dall'Amministrazione finanziaria (cfr. Corte di Giustizia Ue, causa C-366/12 e Cass. 24049/2011), risulta decisivo per qualificare una prestazione come accessoria a un'operazione principale.

## **23 TRASFERIMENTI DI QUOTE DI EMISSIONE DI GAS NELL'AMBITO DI CONTRATTI DI "TOLLING" E "SUB-TOLLING" - DISCIPLINA IVA**

Con la risposta a interpello 19.11.2018 n. 69, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il regime IVA applicabile ai trasferimenti di quote di emissione di gas a effetto serra nell'ambito di contratti di tolling e sub-tolling relativi alla produzione di energia.

### **23.1 CONTRATTO DI "TOLLING" E "SUB-TOLLING"**

Nell'ambito di un contratto di tolling, un soggetto (toller) fornisce combustibile a un altro soggetto (tollee) che gestisce impianti di produzione di energia elettrica. Quest'ultimo, a fronte del pagamento di un corrispettivo per l'utilizzo della centrale (tolling fee), riconsegna al primo l'energia prodotta utilizzando il combustibile fornito.

Nel sub-tolling, il toller "sub-affitta" la capacità di produzione degli impianti posseduti e gestiti dal tollee a un altro soggetto (sub-toller), il quale versa al primo uno specifico corrispettivo (sub-tolling fee).

Nel caso oggetto dell'interpello in esame, una società Alfa ha stipulato un contratto di sub-tolling con la società Delta (toller) che si avvale degli impianti di Beta e Gamma per la trasformazione del gas naturale in energia elettrica.

Gli accordi stipulati fra le parti disciplinano anche l'approvvigionamento, da parte dei tollee, delle quote di emissione di gas necessarie ad ottemperare agli obblighi di legge in materia ambientale, stabilendo che le stesse siano fornite dal toller o dal sub-toller nei confronti dei tollee.

### **23.2 QUALIFICAZIONE DEI TRASFERIMENTI DI QUOTE AI FINI IVA**

In primo luogo, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che i trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra, disciplinati dal DLgs. 30/2013, si qualificano ai fini IVA come prestazioni di servizi, ( ai sensi dell'art. 3 co. 2 n. 2) del DPR 633/72), in quanto riconducibili alle cessioni di diritti immateriali.

Inoltre, tale qualificazione non viene meno per effetto della direttiva 2014/65/UE (c.d. "MiFID II"), che ha ricondotto le predette quote tra gli strumenti finanziari.

Ne consegue che, sotto il profilo della territorialità IVA, ai trasferimenti di quote di emissione deve applicarsi la disciplina prevista per le prestazioni di servizi generiche di cui all'art. 7-ter del DPR 633/72.

### **23.3 REGIME IVA DEI TRASFERIMENTI DI QUOTE NEL SUB-TOLLING**

Con riguardo al trattamento IVA dei trasferimenti di quote di emissione di gas a effetto serra nell'ambito di un contratto di sub-tolling, viene chiarito che, se le quote in oggetto trasferite dal sub-toller costituiscono parte del corrispettivo complessivo dovuto al tollee per il servizio di trasformazione del gas in energia elettrica, si configura un'operazione permutativa ex art. 11 del DPR 633/72.

Gli obblighi IVA relativi al trasferimento delle quote devono essere adempiuti nel modo seguente:

- il sub-toller emette fattura nei confronti del toller, essendo responsabile soltanto nei confronti di quest'ultimo delle proprie obbligazioni;
- il toller, in relazione alle medesime quote, emette fattura nei confronti del tollee;
- il tollee emette fattura nei confronti del toller per la parte di servizio di tolling remunerata dalle quote di emissioni.

#### ***Determinazione della base imponibile IVA***

La base imponibile IVA dei trasferimenti di quote può essere determinata, ai sensi dell'art. 13 co. 2 lett. d) del DPR 633/72, in misura pari al valore delle quote acquistabili sul mercato 20 giorni prima del termine annuale di consegna delle stesse previsto dall'art. 32 del DLgs. 30/2013.

#### ***Penalità per il mancato trasferimento delle quote***

Le somme che, in base al contratto stipulato tra le parti, sono dovute a titolo di penalità dal sub-toller al tollee per il mancato trasferimento delle quote, sono escluse dalla base imponibile IVA, ai sensi dell'art. 15 co. 1 n. 1) del DPR 633/72.

## **24 ART BONUS - ULTERIORI CHIARIMENTI**

L'Agenzia delle Entrate, con le risposte a interpello 22.11.2018 n. 78 e 81, ha fornito ulteriori chiarimenti in relazione al credito d'imposta per erogazioni liberali a sostegno della cultura (Art bonus), disciplinato dall'art. 1 del DL 83/2014.

### **24.1 RESTAURO DELLA CHIESA DEL COMUNE**

Con la risposta a interpello n. 81/2018, è stato chiarito che le erogazioni liberali destinate al restauro di una chiesa di proprietà del Comune sono ammissibili al beneficio dell'Art bonus.

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate ritiene che nel caso in esame l'agevolazione spetti dal momento che:

- il bene culturale è di proprietà del Comune;
- gli interventi così come prospettati nell'istanza rientrano tra gli "interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici", espressamente previsti dall'art. 1 co. 1 del DL 83/2014.

### **24.2 FONDAZIONE CHE SVOLGE DIVERSE ATTIVITÀ**

Con la risposta a interpello n. 78/2018, l'Agenzia delle Entrate fornisce ulteriori chiarimenti in relazione all'Art bonus, occupandosi della spettanza dell'agevolazione con riferimento alle erogazioni liberali effettuate in favore di una fondazione che si occupa di numerose attività.

L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto, su conforme parere del Ministero per i beni e le attività culturali, che la fondazione interpellante, in quanto centro di formazione e ricerca, non possa essere considerata, contrariamente a quanto sostenuto nell'istanza, istituto della cultura ai sensi dell'art. 101 del DLgs. 22.1.2004 n. 42 (Codice dei beni culturali e del paesaggio).

Pertanto:

- sono ammissibili al beneficio dell'Art bonus solamente le erogazioni liberali destinate alla fondazione per interventi di manutenzione, protezione e restauro dei beni culturali pubblici ad essa affidati;
- non sono ammissibili le altre erogazioni liberali destinate al generico sostegno della fondazione.

\* \* \*

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

**AGFM**