

GENNAIO 2021 - CHIARIMENTI IN AMBITO FISCALE

INDICE

1 RIDETERMINAZIONE DEL COSTO FISCALE PER TERRENI E PARTECIPAZIONI - CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE	4
1.1 TERRENI E PARTECIPAZIONI GIÀ RIVALUTATI.....	4
1.2 CESSIONE DEL TERRENO AD UN CORRISPETTIVO INFERIORE A QUELLO DI PERIZIA	4
1.3 INDICAZIONE NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI.....	4
2 PATENT BOX - DETERMINAZIONE IN DICHIARAZIONE - ALTERNATIVA ALLA PROCEDURA DI RULING - PERIODI D'IMPOSTA ANTECEDENTI AL 2019	4
3 DIVIDENDI PROVENIENTI DA STATI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA - INDIVIDUAZIONE	5
3.1 REGIME FISCALE DEI DIVIDENDI PROVENIENTI DA "PARADISI FISCALI"	5
3.2 PRINCIPIO DEL PERIODO D'IMPOSTA DI MATURAZIONE DELL'UTILE	5
4 CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI - UTILIZZO IN COMPENSAZIONE - ISTITUZIONE DEI CODICI TRIBUTO	6
4.1 CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI EX L. 160/2019 .	6
4.2 CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI EX L. 178/2020 .	6
4.3 MODALITÀ DI COMPILAZIONE DEL MODELLO F24	6

5 CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONI - NOVITÀ NORMATIVE E ULTERIORI CHIARIMENTI	7
5.1 CREDITO D'IMPOSTA PER LE LOCAZIONI	7
5.2 MESI DI SPETTANZA DEL CREDITO.....	8
5.3 CALO DEL FATTURATO	8
5.4 INDENNITÀ DI OCCUPAZIONE	8
6 CREDITO D'IMPOSTA PER L'ADEGUAMENTO DEGLI AMBIENTI DI LAVORO - MODALITÀ E TERMINI DI UTILIZZO	9
6.1 TERMINE PER L'UTILIZZO DEL CREDITO	9
6.2 TERMINE PER LA COMUNICAZIONE DELLE SPESE	9
6.3 CODICE TRIBUTO	9
6.4 MODALITÀ DI COMPILAZIONE DEL MODELLO F24	9
7 AUTOTRASPORTATORI - CONCESSIONE DI CONTRIBUTI PER LE ATTIVITÀ FORMATIVE - PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE	9
7.1 SOGGETTI BENEFICIARI DEI CONTRIBUTI	10
7.2 INIZIATIVE FORMATIVE AGEVOLABILI.....	10
7.3 AMMONTARE DEI CONTRIBUTI.....	11
7.4 MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE	11
7.5 RELAZIONE DI FINE ATTIVITÀ E RENDICONTAZIONE DEI COSTI SOSTENUTI	12
7.6 VALUTAZIONE DELLE DOMANDE E DELLE RENDICONTAZIONI PRESENTATE ..	13
7.7 EROGAZIONE DEI CONTRIBUTI	13
7.8 REVOCA DEI CONTRIBUTI.....	13
8 CONTRIBUTI EROGATI A FRONTE DELL'EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA COVID-19 - IRRILEVANZA FISCALE	13
8.1 NORMA DI IRRILEVANZA FISCALE.....	13
8.2 QUADRO TEMPORANEO SUGLI AIUTI DI STATO	14
9 CONTRATTO DI COMMISSIONE - EFFETTI DELLA BREXIT - BENI CEDUTI ALL'ESPORTAZIONE - PLAFOND DELL'ESPORTATORE ABITUALE	14
9.1 UTILIZZO DEL PLAFOND DOPO LA FINE DEL PERIODO TRANSITORIO	14
9.2 IRRILEVANZA DEL MANCATO ACQUISTO DELLA PROPRIETÀ DEI BENI	14
10 VA - RIVALSA SUCCESSIVA E NOTA DI VARIAZIONE PER INFRUTTUAOSITÀ DELLA PROCEDURA FALLIMENTARE	14
10.1 NATURA DELLA RIVALSA SUCCESSIVA	15

10.2 POSIZIONE DEL CEDENTE/PRESTATORE ED ESERCIZIO DELLA RIVALSA	15
11 NOTE DI VARIAZIONE IN DIMINUZIONE - LIMITI ALL'EMISSIONE - COMPRAVENDITA - SISTEMA "PROGRESSIVO" DI DETERMINAZIONE DEL PREZZO	16
11.1 CASO ESAMINATO.....	16
11.2 INAPPLICABILITÀ DEL LIMITE ANNUALE PER LE NOTE DI VARIAZIONE.....	16
12 STABILE ORGANIZZAZIONE IN ITALIA - RILEVANZA AI FINI IVA	16
12.1 INTERVENTO DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE	16
12.2 INTERVENTO PER LE OPERAZIONI PASSIVE.....	16
13 OBBLIGHI DI VERIFICA DELLE RITENUTE NEGLI APPALTI - UTILIZZO DI BENI STRUMENTALI DEL COMMITTENTE - ESCLUSIONE DEI BENI OGGETTO DEL CONTRATTO	17

1 RIDETERMINAZIONE DEL COSTO FISCALE PER TERRENI E PARTECIPAZIONI - CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Amministrazione finanziaria ¹ ha esaminato alcuni casi particolari relativi alla rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni non quotate e dei terreni, da parte dei soggetti non imprenditori.

1.1 TERRENI E PARTECIPAZIONI GIÀ RIVALUTATI

Viene analizzata la possibilità di rideterminare il valore delle partecipazioni e dei terreni nell'ipotesi in cui si abbia già usufruito in precedenza dell'agevolazione, anche nel caso in cui l'ultima perizia giurata di stima riporti un valore inferiore a quello precedente. In questo caso, è possibile scomputare dall'imposta dovuta l'imposta sostitutiva eventualmente già versata con riferimento ai medesimi beni. In alternativa allo scomputo, è possibile richiedere il rimborso². Su questo punto, viene precisato che il termine di decadenza decorre dalla data in cui si verifica la duplicazione del versamento e cioè dalla data di pagamento dell'intera imposta sostitutiva dovuta per effetto dell'ultima rideterminazione effettuata, ovvero dalla data di versamento della prima rata.

1.2 CESSIONE DEL TERRENO AD UN CORRISPETTIVO INFERIORE A QUELLO DI PERIZIA

L'Agenzia delle Entrate recepisce l'indirizzo delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione³ e afferma esplicitamente che l'indicazione nell'atto di

cessione del terreno di un corrispettivo inferiore al valore rideterminato con la perizia giurata non determina la decadenza della rivalutazione. Pertanto, si considerano superate le precedenti interpretazioni contenute fornite dall'Agenzia delle Entrate⁴.

1.3 INDICAZIONE NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

La rivalutazione comporta la compilazione all'interno del modello REDDITI dell'apposita sezione del quadro RT, per le partecipazioni, e dell'apposita sezione del quadro RM, per i terreni. Al riguardo, viene specificato che l'omessa indicazione dei dati richiesti costituisce una violazione formale, alla quale si applica la sanzione da 250,00 a 2.000,00 euro⁴.

2 PATENT BOX - DETERMINAZIONE IN DICHIARAZIONE - ALTERNATIVA ALLA PROCEDURA DI RULING - PERIODI D'IMPOSTA ANTECEDENTI AL 2019

L'Agenzia delle Entrate⁵ ha precisato che non è possibile fruire del Patent box mediante il regime di autodeterminazione⁶ per i periodi d'imposta 2016, 2017 e 2018 con dichiarazioni integrative, al di fuori delle seguenti ipotesi:

- rinuncia alla procedura di Patent box a suo tempo instaurata;
- esimente sanzionatoria per esercizi antecedenti al 2019.

Nella situazione oggetto di interpello è stato, quindi, negato il ricorso alla dichiarazione integrativa all'impresa che non ha né optato per

¹ Con la circ. Agenzia delle Entrate 22.1.2021 n. 1.

² Ai sensi dell'art. 38 del DPR 602/73.

³ Sentenze 31.1.2020 n. 2321 e 2322.

⁴ Di cui all'art. 8 co. 1 del DLgs. 471/97.

⁵ Con la risposta a interpello 8.1.2021 n. 27.

⁶ Ai sensi dell'art. 4 del DL 34/2019.

l'agevolazione nel quadro OP della dichiarazione dei redditi, né presentato istanza di ruling, ma solo inviato all'Agenzia delle Entrate una richiesta di analisi dei benchmark di settore per l'utilizzo del metodo profit split, non assimilabile a questi fini all'esercizio di un'opzione.

3 DIVIDENDI PROVENIENTI DA STATI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA - INDIVIDUAZIONE

L'Agenzia delle Entrate ⁷ è intervenuta sull'individuazione dei dividendi provenienti da società estere che beneficiano di un regime fiscale privilegiato.

3.1 REGIME FISCALE DEI DIVIDENDI PROVENIENTI DA "PARADISI FISCALI"

Gli utili di fonte estera che derivano da partecipazioni in società di capitali residenti in Stati considerati a fiscalità privilegiata (c.d. "paradisi fiscali") sono imponibili per l'intero ammontare per il percipiente⁸. In particolare:

- sia in caso di partecipazioni qualificate, sia in caso di partecipazioni non qualificate, viene operata una ritenuta a titolo di acconto del 26% da parte del sostituto d'imposta che interviene nella riscossione dell'utile;
- la base imponibile della ritenuta è rappresentata dal 100% dei proventi percepiti, al netto delle ritenute operate dallo Stato estero.

Fanno eccezione a questo principio gli utili che derivano da partecipazioni in società residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata le cui azioni

siano quotate nei mercati regolamentati, soggetti a ritenuta a titolo d'imposta del 26% sul 100% della remunerazione.

3.2 PRINCIPIO DEL PERIODO D'IMPOSTA DI MATURAZIONE DELL'UTILE

La disciplina di riferimento per individuare i Paesi che rientrano nel novero di quelli a fiscalità privilegiata è stata oggetto di numerose modifiche normative. Pertanto, per gli utili maturati in determinati periodi d'imposta, ma corrisposti in annualità successive, è possibile che si verifichi la mancata coincidenza dei criteri di riferimento per individuare i Paesi a fiscalità privilegiata in vigore alla data di maturazione degli utili in oggetto rispetto a quelli in vigore alla data di distribuzione degli stessi. Non si considerano provenienti da società residenti o localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato⁹:

- gli utili percepiti a partire dal 2015 e maturati in periodi d'imposta precedenti nei quali la partecipata era residente o localizzata in Stati o territori non inclusi nella black list¹⁰;
- gli utili maturati dal 2015 in poi in Stati o territori non a regime privilegiato e, in seguito, percepiti in periodi d'imposta in cui risultino integrate le condizioni per considerare a fiscalità privilegiata lo Stato o territorio estero.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate precisa che si deve verificare se nel periodo di "formazione" dell'utile la società partecipata risulta residente in uno Stato a fiscalità ordinaria secondo le regole vigenti nelle rispettive annualità di imposta. In

⁷ Con la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 12.1.2021 n. 38.

⁸ Ai sensi degli artt. 47 co. 4 e 89 co. 3 del TUIR.

⁹ Secondo l'art. 1 co. 1007 della L. 205/2017.

¹⁰ Di cui al DM 21.11.2001.

caso positivo, i dividendi ricevuti dal socio residente in Italia non si considerano provenienti da un “paradiso fiscale” e non scontano la tassazione integrale.

4 CREDITO D’IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI - UTILIZZO IN COMPENSAZIONE - ISTITUZIONE DEI CODICI TRIBUTO

L’Agenzia delle Entrate ha istituito¹¹ i codici tributo ai fini dell’utilizzo in compensazione, mediante il modello F24, dei crediti d’imposta per investimenti in beni strumentali.

4.1 CREDITO D’IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI EX L. 160/2019

Per consentire l’utilizzo in compensazione dei crediti d’imposta per investimenti in beni strumentali previsti dalla c.d. legge di bilancio 2020¹² mediante il modello F24, da presentare esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall’Agenzia delle Entrate, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- “6932”, denominato “Credito d’imposta investimenti in beni strumentali nuovi (diversi dai beni di cui agli allegati A e B alla legge n. 232/2016) - art. 1, comma 188, legge n. 160/2019”;
- “6933”, denominato “Credito d’imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all’allegato A alla legge n. 232/2016 - art. 1, comma 189, legge n. 160/2019”;
- “6934”, denominato “Credito d’imposta investimenti in beni strumentali nuovi di

cui all’allegato B alla legge n. 232/2016 - art. 1, comma 190, legge n. 160/2019”.

4.2 CREDITO D’IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI EX L. 178/2020

Per consentire l’utilizzo in compensazione dei crediti d’imposta per investimenti in beni strumentali previsti dalla c.d. legge di bilancio 2021¹³ mediante il modello F24, da presentare esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall’Agenzia delle Entrate, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- “6935”, denominato “Credito d’imposta investimenti in beni strumentali nuovi (diversi dai beni di cui agli allegati A e B alla legge n. 232/2016) - art. 1, commi 1054 e 1055, legge n. 178/2020”;
- “6936”, denominato “Credito d’imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all’allegato A alla legge n. 232/2016 - art. 1, commi 1056 e 1057, legge n. 178/2020”;
- “6937”, denominato “Credito d’imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all’allegato B alla legge n. 232/2016 - art. 1, comma 1058, legge n. 178/2020”.

4.3 MODALITÀ DI COMPILAZIONE DEL MODELLO F24

In sede di compilazione del modello F24:

- il codice tributo va esposto nella sezione “Erario”, nella colonna “importi a credito compensati” (ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al

¹¹ Con la ris. 13.1.2021 n. 3.

¹² Di cui all’art. 1 co. 185 ss. della L. 160/2019.

¹³ Di cui all’art. 1 co. 1051 ss. della L. 178/2020.

riversamento dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati");

- il campo "anno di riferimento" deve essere valorizzato con l'anno di entrata in funzione ovvero di interconnessione dei beni, nel formato "AAAA".

5 CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONI - NOVITÀ NORMATIVE E ULTERIORI CHIARIMENTI

In relazione al credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo è stata introdotta una nuova disposizione¹⁴ nella norma di riferimento¹⁵, relativa alle modalità di determinazione della condizione del calo del fatturato per le mensilità del 2021. L'Agenzia delle Entrate ha inoltre chiarito¹⁶ che il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo è applicabile anche all'indennità di occupazione.

5.1 CREDITO D'IMPOSTA PER LE LOCAZIONI

Si ricorda che la disposizione di riferimento¹⁷ riconosce un credito d'imposta sui canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo:

- ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte e professione con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente (tale condizione non opera per strutture

alberghiere, termali e agrituristiche, agenzie di viaggio e turismo e tour operator);

- a condizione che nel mese di riferimento abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente (tale condizione non opera per i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dall'1.1.2019, nonché per i soggetti che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di Comuni colpiti da eventi calamitosi con stato di emergenza già in vigore alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19, avvenuta il 31.1.2020).

Il credito d'imposta viene riconosciuto:

- in misura pari al 60% dell'ammontare mensile del canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo;
- in misura pari al 30% dei canoni relativi a contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile ad uso non abitativo destinato alle attività sopra indicate.

Alle imprese esercenti attività di commercio al dettaglio con ricavi e compensi superiori a 5

¹⁴ Con l'art. 2-bis del DL 18.12.2020 n. 172 (c.d. decreto "Natale"), inserito in sede di conversione nella L. 29.1.2021 n. 6.

¹⁵ Art. 28 co. 5 del DL 34/2020.

¹⁶ Con la risposta a interpello 11.1.2021 n. 34.

¹⁷ L'art. 28 del DL 34/2020.

milioni di euro nel 2019, in presenza delle altre condizioni, il credito spetta nella misura “ridotta” del 20% o 10%.

5.2 MESI DI SPETTANZA DEL CREDITO

Dal punto di vista temporale, il credito d’imposta in oggetto¹⁸ riguarda:

- in linea di principio, i mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020;
- i mesi di aprile, maggio, giugno e luglio 2020, per le strutture turistico-ricettive con attività solo stagionale;
- per le strutture turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator, i mesi da marzo o aprile 2020 e fino al 30.4.2021 (la legge di bilancio 2021 ha esteso tale termine che era inizialmente fissato al 31.12.2020).

Inoltre, il credito spetta, per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020, indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d’imposta precedente¹⁹:

- per le imprese operanti nei settori di cui ai codici ATECO riportati nell’Allegato 1 al c.d. DL Ristori²⁰;
- per le imprese operanti nei settori di cui ai codici ATECO riportati nell’Allegato 2 al c.d. DL Ristori²¹, nonché per le imprese che svolgono le attività di agenzia di viaggio o tour operator (codici ATECO 79.1, 79.11 e 79.12), che abbiano la sede operativa nelle cosiddette “zone rosse”²².

5.3 CALO DEL FATTURATO

Il credito d’imposta spetta (salve talune eccezioni) in presenza di un calo del fatturato di almeno il 50%, rispetto allo stesso mese del periodo d’imposta precedente. Con una integrazione al provvedimento in analisi²³, è stato precisato che, con riferimento alle mensilità del 2021 (limitatamente ai soggetti a cui il credito d’imposta spetta fino al 30.4.2021, cioè le strutture turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator), ai fini della verifica del calo del fatturato, il confronto deve essere effettuato tra le mensilità 2021 e le corrispondenti mensilità del 2019 (e non del 2020, atteso che in tale periodo la pandemia era già in corso).

5.4 INDENNITÀ DI OCCUPAZIONE

L’Agenzia delle Entrate ha affermato ²⁴ che l’indennità di occupazione, corrisposta dall’ex conduttore che sia rimasto, senza titolo, nel possesso dell’immobile dopo lo scioglimento del contratto di locazione, può accedere al credito d’imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo se sussistono le condizioni previste dalla disposizione istitutiva del credito d’imposta²⁵. Sebbene tale indennità, dal punto di vista civilistico, non sia assimilabile alla locazione, tuttavia, ai fini della normativa sul credito d’imposta locazioni i due istituti possono essere assimilati, consentendo, così, l’accesso al credito anche per l’indennità di occupazione. Per la concreta spettanza del credito d’imposta, è

¹⁸ Di cui all’art. 28 del DL 34/2020.

¹⁹ Ai sensi degli artt. 8 e 8-bis del DL 137/2020.

²⁰ DL 137/2020.

²¹ DL 137/2020.

²² Individuate ai sensi dell’art. 3 del DPCM 3.11.2020.

²³ Art. 28 co. 5 del DL 34/2020.

²⁴ Nella risposta a interpello 11.1.2021 n. 34.

²⁵ Art. 28 del DL 34/2020.

necessario verificare la sussistenza delle condizioni agevolative.

6 CREDITO D'IMPOSTA PER L'ADEGUAMENTO DEGLI AMBIENTI DI LAVORO - MODALITÀ E TERMINI DI UTILIZZO

L'Agenzia delle Entrate ha previsto²⁶ una serie di modifiche ad un precedente provvedimento²⁷ recependo in sostanza le novità introdotte dalla legge di bilancio 2021 in merito al credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro²⁸.

6.1 TERMINE PER L'UTILIZZO DEL CREDITO

La legge di bilancio 2021²⁹ ha anticipato al 30.6.2021 (in luogo del precedente 31.12.2021):

- il termine per utilizzare in compensazione nel modello F24 il credito d'imposta in esame;
- il termine per esercitare, in alternativa all'utilizzo diretto, l'opzione della cessione del credito³⁰.

6.2 TERMINE PER LA COMUNICAZIONE DELLE SPESE

È stato inoltre anticipato al 31.5.2021 il termine per la presentazione telematica all'Agenzia delle Entrate della comunicazione delle spese ammissibili (in luogo del 30.11.2021 inizialmente previsto).

²⁶ Con il provv. 8.1.2021 n. 4887.

²⁷ Provv. 10.7.2020 n. 259854.

²⁸ Di cui all'art. 120 del DL 34/2020.

²⁹ L. 178/2020.

³⁰ Ex art. 122 del DL 34/2020.

6.3 CODICE TRIBUTO

L'Agenzia delle Entrate ha istituito³¹ il codice tributo "6918" per l'utilizzo in compensazione, tramite il modello F24, del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro³².

6.4 MODALITÀ DI COMPILAZIONE DEL MODELLO F24

In sede di compilazione del modello F24:

- il suddetto codice tributo 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 dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati";
- nel campo "anno di riferimento" deve essere sempre indicato il valore "2021".

7 AUTOTRASPORTATORI - CONCESSIONE DI CONTRIBUTI PER LE ATTIVITÀ FORMATIVE - PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE

Con apposito Decreto Ministeriale³³:

- è stata disposta la riapertura della concessione di contributi per le iniziative formative volte ad accrescere le competenze e le capacità professionali degli imprenditori e degli operatori del settore dell'autotrasporto di merci per conto di terzi, sulla base delle risorse disponibili per il 2020;

³¹ Con la ris. 11.1.2021 n. 2.

³² Ex art. 120 del DL 34/2020.

³³ DM 23.1.2021, pubblicato sulla G.U. 30.1.2021 n. 24.

- vengono stabilite le modalità e i termini di presentazione delle relative domande e le ulteriori disposizioni attuative.

7.1 SOGGETTI BENEFICIARI DEI CONTRIBUTI

Possono beneficiare dei contributi in esame le imprese di autotrasporto di merci per conto di terzi aventi sede principale o secondaria in Italia, ovvero le relative aggregazioni sotto forma di società cooperative o consorzi, regolarmente iscritte al Registro elettronico nazionale istituito dal regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio 21.10.2009 n. 1071 o all'Albo nazionale degli autotrasportatori di cose per conto di terzi, i cui titolari, soci, amministratori, nonché dipendenti o addetti inquadrati nel Contratto collettivo nazionale logistica, trasporto e spedizioni, partecipino ad iniziative di formazione o aggiornamento professionale, volte:

- all'acquisizione di competenze adeguate alla gestione d'impresa e alle nuove tecnologie;
- allo sviluppo della competitività ed all'innalzamento del livello di sicurezza stradale e di sicurezza sul lavoro.

7.2 INIZIATIVE FORMATIVE AGEVOLABILI

Le iniziative formative agevolabili sono realizzate attraverso piani formativi aziendali, interaziendali, territoriali o strutturati per filiere, a condizione che l'attività formativa sia:

- avviata dal 19.4.2021;
- terminata entro il 6.8.2021. Sono agevolabili anche i costi di preparazione ed elaborazione del piano formativo antecedenti al 19.4.2021, purché successivi al 30.1.2021.

Esclusioni Sono invece esclusi:

- i corsi di formazione finalizzati all'accesso alla professione di autotrasportatore e all'acquisizione o al rinnovo di titoli richiesti obbligatoriamente per l'esercizio di una determinata attività di autotrasporto;
- la formazione organizzata dalle imprese per conformarsi alla normativa nazionale obbligatoria in materia di formazione.

Formazione a distanza

In considerazione dell'attuale stato di emergenza sanitaria, la formazione a distanza costituisce la modalità di svolgimento preferenziale dei corsi.

In relazione ai corsi svolti con strumenti informatici:

- l'attività formativa deve avvenire attraverso gli strumenti di videoconferenza con ripresa video contemporanea di tutti i partecipanti e dei formatori consentendo, altresì, la condivisione dei documenti;
- l'intero corso deve essere videoregistrato consentendo l'inquadratura contemporanea di tutti i partecipanti e dei docenti;
- i docenti e i partecipanti devono previamente essere identificati con acquisizione di copia del documento di identità e, per ciascuno di essi, deve essere creato un apposito profilo contraddistinto da un codice alfanumerico attraverso cui accedere alla piattaforma della videoconferenza;
- le registrazioni dell'attività formativa e delle verifiche periodiche devono essere archiviate, registrate in forma elettronica

e conservate per cinque anni; le stesse sono messe a disposizione su richiesta dell'amministrazione;

- al soggetto gestore devono essere comunicati i codici di accesso alla videoconferenza.

7.3 AMMONTARE DEI CONTRIBUTI

I contributi sono concessi:

- entro i limiti massimi di intensità fissati dalla Commissione europea riguardo gli aiuti alla formazione³⁴;
- nel limite del previsto stanziamento, pari a 5 milioni di euro;
- sulla base dei previsti massimali.

Il contributo massimo erogabile per l'attività formativa è infatti fissato secondo le seguenti soglie:

- 15.000,00 euro, per le microimprese (che occupano meno di 10 unità);
- 50.000,00 euro, per le piccole imprese (che occupano meno di 50 unità);
- 130.000,00 euro, per le medie imprese (che occupano meno di 250 unità);
- 200.000,00 euro, per le grandi imprese (che occupano un numero pari o superiore a 250 unità).

I raggruppamenti di imprese possono ottenere un contributo pari alla somma dei contributi massimi riconoscibili alle imprese, associate al raggruppamento, che partecipano al piano formativo, con un tetto massimo di 800.000,00 euro. Il contributo è inoltre limitato anche in base ai seguenti massimali:

- ore di formazione: 30 per ciascun partecipante;

- compenso della docenza in aula: 120,00 euro per ogni ora;
- compenso dei tutor: 30,00 euro per ogni ora;
- servizi di consulenza a qualsiasi titolo prestati: 20% del totale dei costi ammissibili.

Fermi restando i suddetti massimali, le spese complessive per l'attività didattica relative al personale docente, ai tutor, alle spese di trasferta, ai materiali e forniture attinenti al progetto, all'ammortamento degli strumenti e delle attrezzature per la quota parte da riferire al loro uso esclusivo per il progetto di formazione e al costo dei servizi di consulenza, dovranno essere pari o superiori al 50% di tutti i costi ammissibili.

7.4 MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE

Le domande di contributo devono essere presentate: segue

- al soggetto gestore "Rete autostrade mediterranee per la logistica, le infrastrutture ed i trasporti Società per azioni";
- utilizzando esclusivamente il modulo disponibile sul sito del soggetto gestore (http://www.ramspa.it/sites/default/files/media/domanda_incentivi_formazione_xi_editabile.pdf), corredato di tutta la documentazione ivi prevista e debitamente sottoscritto con firma digitale;
- esclusivamente tramite PEC all'indirizzo ram.formazione2021@pec.it;

³⁴ Art. 31 del regolamento della Commissione europea 17.6.2014 n. 651.

- a partire dal 15.2.2021 ed entro il 19.3.2021.

Dati da indicare nella domanda

In sede di compilazione della domanda, devono essere indicati, in particolare:

- i dati identificativi del richiedente;
- il soggetto attuatore delle azioni formative;
- il programma del corso, comprendente le materie di insegnamento, la durata del progetto formativo, il numero e la tipologia dei destinatari dell'iniziativa e il numero complessivo delle ore di insegnamento;
- il calendario del corso (materia trattata; giorno, ora ed eventuale sede del corso; codice di accesso alla videoconferenza);
- il preventivo della spesa, suddiviso nelle seguenti voci: costi della docenza in aula, costi dei tutor, altri costi per l'erogazione della formazione, spese di viaggio relative a formatori e partecipanti, materiali e forniture con attinenza al progetto, ammortamento degli strumenti e delle attrezzature per la quota da riferire al loro uso esclusivo per il progetto di formazione, costi dei servizi di consulenza relativi all'iniziativa formativa programmata, costi di personale dei partecipanti al progetto di formazione e spese generali indirette (imputate con un metodo equo e corretto debitamente giustificato);
- sono escluse le spese di alloggio, ad eccezione delle spese di alloggio minime necessarie per i partecipanti che sono lavoratori con disabilità.

7.5 RELAZIONE DI FINE ATTIVITÀ E RENDICONTAZIONE DEI COSTI SOSTENUTI

Entro 45 giorni dal termine di ciascun progetto formativo, dovrà essere presentata al soggetto gestore:

- una relazione di fine attività;
- una rendicontazione dei costi sostenuti. Unitamente a tale documentazione dovranno essere presentati, in particolare:
 - l'elenco dei partecipanti;
 - la documentazione comprovante l'eventuale presenza di lavoratori svantaggiati o disabili;
 - la documentazione comprovante l'eventuale caratteristica di piccola o media impresa;
 - la registrazione dei corsi dai quali sia possibile evincere, a pena di non riconoscimento dei costi rendicontati per la relativa lezione, nome, cognome, codice fiscale, codice INPS e qualifica (autista, funzionario amministrativo, socio, amministratore, ecc.) di ogni discente che ha preso parte alla lezione;
 - i registri di presenza;
 - il dettaglio dei costi per singole voci.

Certificazione della documentazione contabile

La documentazione contabile dovrà, a pena di inammissibilità, essere certificata da un revisore legale indipendente e iscritto nell'apposito Registro dei revisori legali. Il relativo costo:

- potrà essere rendicontato tra i costi per i servizi di consulenza;
- non concorrerà però a determinare le previste soglie.

Modalità di presentazione

La presentazione della documentazione in esame dovrà avvenire secondo le modalità che saranno pubblicate sul sito del Ministero delle Infrastrutture e dei trasporti nella sezione "Autotrasporto merci - Documentazione - Autotrasporto contributi ed incentivi".

7.6 VALUTAZIONE DELLE DOMANDE E DELLE RENDICONTAZIONI PRESENTATE

Le domande e le rendicontazioni presentate sono valutate dall'apposita Commissione, la quale, all'esito dell'istruttoria, redige l'elenco delle imprese ammesse all'agevolazione.

7.7 EROGAZIONE DEI CONTRIBUTI

L'erogazione dei contributi avverrà:

- al termine della realizzazione del progetto formativo;
- previa verifica della rendicontazione dei costi sostenuti.

Ove l'entità delle risorse finanziarie non fosse sufficiente a soddisfare interamente le domande giudicate ammissibili, i contributi saranno erogati in modo proporzionalmente ridotto fra le imprese aventi diritto.

7.8 REVOCA DEI CONTRIBUTI

I contributi sono revocati in caso di:

- accertamento di irregolarità o violazioni della vigente normativa o del presente decreto;
- mancata effettuazione del corso nella data e/o nella sede indicata nel calendario allegato alla domanda, come

eventualmente modificato e comunicato in base alla prevista procedura;

- mancata effettuazione dell'eventuale corso di formazione a distanza secondo le modalità indicate in sede di domanda;
- dichiarazione di presenza o frequenza ai corsi non corrispondente al vero ovvero mancata partecipazione degli iscritti ai medesimi corsi.

Restituzione del contributo già erogato

Qualora il contributo fosse già stato erogato, l'impresa sarà tenuta alla restituzione degli importi corrisposti e dei relativi interessi, ferma restando la denuncia all'Autorità giudiziaria per i reati eventualmente configurabili.

8 CONTRIBUTI EROGATI A FRONTE DELL'EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA COVID-19 - IRRILEVANZA FISCALE

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito³⁵ che i contributi erogati a fronte dell'emergenza epidemiologica per il sostegno al settore della cultura³⁶ non sono imponibili per effetto del regime di esenzione appositamente previsto³⁷. L'Agenzia delle Entrate ha applicato per la prima volta la nuova disposizione introdotta nel DL "Ristori" convertito.

8.1 NORMA DI IRRILEVANZA FISCALE

I contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati e

³⁵ Con la risposta a interpello 19.1.2021 n. 46.

³⁶ Ai sensi dell'art. 90 del DL 18/2020.

³⁷ Art. 10-bis del DL 137/2020.

indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione, spettanti “ai soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi” non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell’IRAP³⁸. L’Agenzia delle Entrate, nella risposta a interpello in esame, ha affermato che, con tale disposizione, il legislatore ha voluto riconoscere a tutti i contributi erogati per l’emergenza epidemiologica COVID-19 il regime esentativo previsto espressamente per talune tipologie di aiuti economici.

8.2 QUADRO TEMPORANEO SUGLI AIUTI DI STATO

La suddetta disposizione si applica, per espressa previsione, nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Commissione europea³⁹.

9 CONTRATTO DI COMMISSIONE - EFFETTI DELLA BREXIT - BENI CEDUTI ALL’ESPORTAZIONE - PLAFOND DELL’ESPORTATORE ABITUALE

Sono stati forniti, da parte dell’Agenzia delle Entrate,⁴⁰ i seguenti chiarimenti in merito alla maturazione e all’utilizzo del plafond dell’esportatore abituale, da parte di una società con sede legale nel Regno Unito che opera in

³⁸ Ai sensi dell’art. 10-bis co. 1 del DL 28.10.2020 n. 137, inserito in sede di conversione nella L. 18.12.2020 n. 176.

³⁹ Comunicazione 19.3.2020 C (2020) 1863 final. “Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del COVID-19”, e successive modifiche.

qualità di commissionario ed è identificata direttamente ai fini IVA in Italia.

9.1 UTILIZZO DEL PLAFOND DOPO LA FINE DEL PERIODO TRANSITORIO

Il soggetto in esame avente lo status di esportatore abituale può continuare ad avvalersi della facoltà di acquistare in regime di non imponibilità IVA⁴¹, anche a seguito della scadenza (avvenuta il 31.12.2020) del periodo transitorio individuato dall’Accordo di recesso tra il Regno Unito e l’Unione europea.

9.2 IRRILEVANZA DEL MANCATO ACQUISTO DELLA PROPRIETÀ DEI BENI

La predetta società è legittimata a utilizzare il plafond IVA generato dalle cessioni all’esportazione effettuate per conto del proprio committente, anche se non acquista la proprietà del bene esportato.

10 VA - RIVALSA SUCCESSIVA E NOTA DI VARIAZIONE PER INFRUTTUOSITÀ DELLA PROCEDURA FALLIMENTARE

L’Agenzia delle Entrate, con una specifica risposta a interpello⁴² ha chiarito che l’IVA addebitata in rivalsa⁴³ e non pagata dal cessionario successivamente fallito, non può essere recuperata attraverso il meccanismo della nota di variazione⁴⁴, in seguito all’infruttuosità della procedura fallimentare.

⁴⁰ Con la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 4.1.2021 n. 1.

⁴¹ Ai sensi dell’art. 8 co. 1 lett. c) del DPR 633/72.

⁴² Risposta a interpello 19.1.2021 n. 49.

⁴³ Ai sensi dell’art. 60 co. 7 del DPR 633/72.

⁴⁴ Ex art. 26 co. 2 del DPR 633/72.

La natura privatistica dell'IVA addebitata in rivalsa successiva, infatti, impedisce al cedente, nell'ipotesi di mancato pagamento del cessionario, il recupero dell'imposta mediante la nota di variazione.

10.1 NATURA DELLA RIVALSA SUCCESSIVA

La rivalsa in oggetto⁴⁵ ha natura privatistica, inerendo non al rapporto tributario, ma ai rapporti interni fra i contribuenti. Secondo l'Agenzia delle Entrate, si tratta di uno strumento speciale, che si differenzia dalla rivalsa ordinaria per il carattere facoltativo, la sua collocazione temporalmente successiva all'operazione e la circostanza che il suo esercizio è condizionato al versamento della maggiore IVA accertata (oltre a sanzioni e interessi) da parte del cedente⁴⁶. La natura della rivalsa successiva, quindi, implica che, in caso di mancato pagamento da parte del cessionario, il cedente può recuperare quanto versato a titolo di imposta all'Erario, in seguito all'accertamento, solo attraverso gli strumenti civilistici⁴⁷.

10.2 POSIZIONE DEL CEDENTE/PRESTATORE ED ESERCIZIO DELLA RIVALSA

L'Agenzia delle Entrate⁴⁸ ha chiarito che, al fine di esercitare la rivalsa successiva, è necessaria l'emissione di una fattura (o una nota di variazione in aumento), con l'indicazione, tra gli altri, degli estremi identificativi dell'atto di accertamento che costituisce titolo alla rivalsa. Il

documento è annotato nel registro⁴⁹ solo per memoria, perché l'imposta recuperata a titolo di rivalsa "non dovrà partecipare alla liquidazione periodica, né essere indicata in una posta a debito nella dichiarazione annuale".

10.3 POSIZIONE DEL CESSIONARIO/COMMITTENTE ED ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE

In esito allo speciale meccanismo della rivalsa successiva, è riconosciuto al cessionario il diritto alla detrazione dell'IVA. La detrazione è subordinata all'avvenuto pagamento dell'IVA accertata e addebitata in via di rivalsa, mediante annotazione del documento integrativo nel registro⁵⁰. Non sono richiesti, invece, particolari oneri a carico del cessionario in ordine al riscontro dell'avvenuto versamento all'Erario dell'IVA accertata; pertanto, questi è tenuto solo all'osservanza degli ordinari doveri di diligenza e cautela in ordine alla verifica della correttezza e regolarità della fattura (o della nota di variazione in aumento) emessa da parte del cedente.

10.4 MANCATO PAGAMENTO DELL'IVA ADDEBITATA IN RIVALSA E FALLIMENTO DEL CESSIONARIO

L'Agenzia delle Entrateⁱⁱ ha precisato che la natura privatistica dell'IVA addebitata in rivalsa⁵¹ impedisce al cedente, nell'ipotesi di mancato pagamento da parte del cessionario, il recupero dell'imposta attraverso lo strumento della nota di variazione⁵². Non risulta possibile operare la

⁴⁵ Di cui all'art. 60 co. 7 del DPR 633/72.

⁴⁶ Si vedano circ. 35/2013, risposte a interpello 84/2018, 176/2019 e 531/2019.

⁴⁷ Risposta a interpello 531/2019.

⁴⁸ Circ. Agenzia delle Entrate 35/2013.

⁴⁹ Di cui all'art. 23 del DPR 633/72.

⁵⁰ Di cui all'art. 25 del DPR 633/72.

⁵¹ Ai sensi dell'art. 60 co. 7 del DPR 633/72.

⁵² Ex art. 26 co. 2 del DPR 633/72.

variazione in diminuzione dell'IVA anche quando, successivamente all'esercizio (inutile) della rivalsa successiva, il credito del cessionario non sia stato soddisfatto all'esito di una procedura infruttuosa, sia essa esecutiva o concorsuale.

11 NOTE DI VARIAZIONE IN DIMINUZIONE - LIMITI ALL'EMISSIONE - COMPRAVENDITA - SISTEMA "PROGRESSIVO" DI DETERMINAZIONE DEL PREZZO

Sono stati recentemente forniti, da parte dell'Amministrazione finanziaria⁵³, i seguenti chiarimenti in merito all'eventuale emissione di note di variazione in diminuzione, qualora un contratto di compravendita preveda un sistema "progressivo" di determinazione del prezzo.

11.1 CASO ESAMINATO

Il caso esaminato riguarda un contratto di compravendita di un complesso di beni, in forza del quale, se le parti sono in disaccordo sul valore dei beni come risultante dalla perizia effettuata per consentire l'esecuzione del contratto, le stesse possono rimettere la valutazione a un soggetto

11.2 INAPPLICABILITÀ DEL LIMITE ANNUALE PER LE NOTE DI VARIAZIONE

Nel caso esaminato, le eventuali note di variazione emesse per recuperare le somme già fatturate in misura superiore a quanto definitivamente dovuto, non sono riconducibili a

⁵³ Con il principio di diritto Agenzia delle Entrate 11.1.2021 n. 1.

⁵⁴ Art. 26 co. 3 del DPR 633/72.

⁵⁵ Con la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 20.1.2021 n. 52.

un sopravvenuto accordo tra le parti. Di conseguenza, alla variazione non si applica il limite temporale di un anno dall'effettuazione dell'operazione⁵⁴. Il presupposto per la variazione dell'importo già fatturato è da individuare nella determinazione definitiva del prezzo dei beni secondo il procedimento previsto dal contratto

12 STABILE ORGANIZZAZIONE IN ITALIA - RILEVANZA AI FINI IVA

L'Agenzia delle Entrate⁵⁵ ha esaminato il ruolo assunto dalla stabile organizzazione in Italia di una società non residente rispetto alle operazioni passive da questa ricevute nel territorio dello Stato.

12.1 INTERVENTO DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE

Il Regolamento UE in materia⁵⁶ stabilisce che una stabile organizzazione di un soggetto passivo, localizzata nello Stato in cui l'IVA è dovuta, partecipa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi quando "i mezzi tecnici o umani di detta stabile organizzazione siano utilizzati dallo stesso per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione di tali beni o della prestazione di tali servizi imponibile effettuata in tale Stato membro, prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione".

12.2 INTERVENTO PER LE OPERAZIONI PASSIVE

L'Agenzia delle Entrate specifica che, sebbene il Regolamento UE⁵⁷ sia apparentemente riferito alle

⁵⁶ Art. 53, § 2, del Regolamento UE 15.3.2011 n. 282.

⁵⁷ Art. 53 del Regolamento UE 282/2011.

sole operazioni attive, la predetta disposizione può essere letta, simmetricamente, in relazione alle operazioni passive effettuate dalla stabile organizzazione. Nel caso di specie, si è in presenza di un'operazione di acquisto territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia, concernente l'acquisto di gas naturale, da parte della stabile organizzazione, per il riempimento della tratta italiana di un gasdotto⁵⁸. Pertanto, essendovi un effettivo intervento della stabile organizzazione anche nelle operazioni passive, tale soggetto è debitore dell'IVA, applicandosi il meccanismo del reverse charge⁵⁹.

13 OBBLIGHI DI VERIFICA DELLE RITENUTE NEGLI APPALTI - UTILIZZO DI BENI STRUMENTALI DEL COMMITTENTE - ESCLUSIONE DEI BENI OGGETTO DEL CONTRATTO

L'Agenzia delle Entrate ha precisato⁶⁰ il concetto di "strumentalità" dei beni di proprietà del committente (o comunque allo stesso riconducibili in qualunque forma), adoperati nello svolgimento della prestazione nell'ambito di un contratto di affidamento a terzi di opere e servizi, ai fini dell'applicazione degli obblighi di verifica del versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati nell'ambito degli appalti e subappalti⁶¹. È stato infatti chiarito che:

- il requisito di strumentalità dei beni utilizzati deve essere "valutato avendo riguardo agli effettivi beni strumentali

utilizzati", da intendersi come "l'attrezzatura necessaria per smontare e rimontare", nonché gli "eventuali mezzi per il trasporto ... all'interno del sito d'impianto";

- non è quindi rilevante, per rientrare nell'ambito applicativo della disposizione in commento⁶², che il committente fornisca beni che vengono utilizzati per l'esecuzione dell'opera o del servizio, qualora tali beni rappresentino l'oggetto del contratto di appalto o di affidamento.

Nel caso di specie, si trattava di un contratto di appalto avente ad oggetto la sostituzione di vecchi pannelli già installati presso un impianto fotovoltaico con altri pannelli acquistati dal committente stesso.

⁵⁸ Art. 7-bis co. 3 lett. b del DPR 633/72.

⁵⁹ Art. 17 co. 2 del DPR 633/72.

⁶⁰ Con la consulenza giuridica 14.1.2021 n. 1

⁶¹ Di cui all'art. 17-bis del DLgs. 241/97.

⁶² Art. 17-bis del DLgs. 241/97.

* * *

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

AGFM

⁷² Circ. Agenzia delle Entrate 1.2.2002 n. 15 e 15.2.2013 n. 1.