

APRILE 2021 - CHIARIMENTI IN AMBITO FISCALE

INDICE

| | |
|---|----------|
| 1 CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO DEL DL "SOSTEGNI" - RICONOSCIMENTO TRAMITE CREDITO D'IMPOSTA DA UTILIZZARE NEL MODELLO F24 - ISTITUZIONE DEL CODICE TRIBUTO | 4 |
| 1.1 UTILIZZO IN COMPENSAZIONE..... | 4 |
| 1.2 RESTITUZIONE | 4 |
| 2 CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI - ULTERIORI CHIARIMENTI SUI BENI AGEVOLABILI | 4 |
| 2.1 BENI AGEVOLABILI UTILIZZATI TEMPORANEAMENTE ALL'ESTERO | 5 |
| 2.2 TRATTRICI AGRICOLE DOTATE DI HARDWARE E SOFTWARE | 5 |
| 2.3 CASSEFORTI AUTOMATICHE PER IL DEPOSITO E RICIRCOLO DI CONTANT..... | 5 |
| 3 RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA - VERSAMENTO DELLE IMPOSTE SOSTITUTIVE - ISTITUZIONE DEI CODICI TRIBUTO | 6 |
| 3.1 CODICI TRIBUTO..... | 6 |
| 3.2 CODICI TRIBUTO..... | 6 |
| 4 VENDITE A DISTANZA - ERRATA APPLICAZIONE DELL'IVA - REGOLARIZZAZIONE | 6 |
| 4.1 QUADRO NORMATIVO | 7 |

| | |
|---|-----------|
| 4.2 RECUPERO DELL'IVA ASSOLTA ERRONEAMENTE NELLO STATO DI DESTINAZIONE DEI BENI..... | 7 |
| 4.3 RECUPERO DELL'IVA ASSOLTA ERRONEAMENTE IN ITALIA | 8 |
| 5 IVA - REVERSE CHARGE - ERRATA APPLICAZIONE - RAVVEDIMENTO OPEROSO | 8 |
| 6 RIMBORSI ANNUALI IVA - APPOSIZIONE DEL VISTO DI CONFORMITÀ E DELLA DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DELL'ATTO DI NOTORIETÀ - DICHIARAZIONE IVA INTEGRATIVA..... | 9 |
| 6.1 AMMISSIBILITÀ DELLA DICHIARAZIONE IVA INTEGRATIVA..... | 9 |
| 6.2 NON SANZIONABILITÀ DELLE INTEGRAZIONI..... | 9 |
| 7 ACQUISTO DI SERVIZI DA SOGGETTO NON RESIDENTE - RISOLUZIONE CONTRATTUALE - NOTA DI VARIAZIONE "ELETTRONICA | 9 |
| 7.1 PRESUPPOSTI PER L'EMISSIONE DELLA NOTA DI CREDITO..... | 9 |
| 7.2 REVERSE CHARGE E NOTA DI VARIAZIONE | 10 |
| 8 IVA DI RIVALSA RELATIVA A PRESTAZIONI DI SERVIZI EFFETTUATE PRIMA DELL'APERTURA DEL FALLIMENTO - ESIGIBILITÀ..... | 11 |
| 8.1 ESIGIBILITÀ DELL'IVA..... | 11 |
| 8.2 ANNOTAZIONE SEPARATA DELLE FATTURE EMESSE | 11 |
| 8.3 COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI RELATIVE AL PERIODO ANTE FALLIMENTO..... | 11 |
| 9 BREXIT - TRASFERIMENTO DEL PLAFOND PER GLI ESPORTATORI ABITUALI | 11 |
| 9.1 IDENTIFICAZIONE DIRETTA DEI SOGGETTI STABILITI NEL REGNO UNITO..... | 12 |
| 9.2 TRASFERIMENTO DEL PLAFOND | 12 |
| 10 LIQUIDAZIONE IVA DI GRUPPO - CONTROLLANTE CON SEDE NEL REGNO UNITO - EFFETTI DELLA BREXIT - RECUPERO DEL CREDITO IVA - ISTITUTO DELLA "REMISSIONE IN BONIS" | 12 |
| 10.1 FATTISPECIE..... | 12 |
| 10.2 CONDIZIONI DI APPLICAZIONE DELLA "REMISSIONE IN BONIS" | 13 |
| 10.3 CONDIZIONI DI APPLICAZIONE DELLA "REMISSIONE IN BONIS" | 13 |
| 11 TRATTAMENTO DI FINE MANDATO DEGLI AMMINISTRATORI CON INCARICHI SPECIALI - TASSAZIONE SEPARATA - CONDIZIONI..... | 13 |
| 11.1 REGIME FISCALE DEL TFM..... | 14 |
| 11.2 AMMINISTRATORI CON INCARICHI SPECIALI | 14 |
| 12 LAVORATORI DIPENDENTI IN "SMART WORKING" - RIMBORSO DELLE SPESE SOSTENUTE PRESSO LA PROPRIA ABITAZIONE - NON IMPONIBILITÀ..... | 14 |
| 13 LAVORO DIPENDENTE PRESTATO ALL'ESTERO - APPROVAZIONE DELLE RETRIBUZIONI CONVENZIONALI PER IL 2021 | 15 |
| 13.1 RILEVANZA AI FINI FISCALI | 15 |

| | |
|---|-----------|
| 13.2 RILEVANZA AI FINI CONTRIBUTIVI..... | 15 |
| 14 REGIME DEGLI IMPATRIATI - VERSAMENTO DEGLI IMPORTI PREVISTI PER IL PROLUNGAMENTO DI ULTERIORI CINQUE PERIODI D'IMPOSTA - CODICI TRIBUTO | 16 |
| 14.1 PROLUNGAMENTO DI ULTERIORI CINQUE PERIODI DI IMPOSTA..... | 17 |
| 14.2 TERMINI DI VERSAMENTO | 17 |
| 14.3 CODICI TRIBUTO..... | 17 |
| 14.4 COMPILAZIONE DEL MODELLO F24 ELIDE | 17 |
| 15 TENUTA DI LIBRI E REGISTRI CONTABILI CON SISTEMI INFORMATICI ... | 18 |
| 15.1 NORMA DI RIFERIMENTO..... | 18 |
| 15.2 PERMANENZA DEGLI OBBLIGHI DI CONSERVAZIONE | 18 |
| 15.3 ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO..... | 18 |
| 16 PROSPETTO DEGLI AIUTI DI STATO - CORREZIONE DEGLI ERRORI TRAMITE DICHIARAZIONE INTEGRATIVA..... | 18 |
| 17 COMPENSAZIONE CREDITI/DEBITI FISCALI NELLE PROCEDURE CONCORSUALI | 19 |
| 17.1 ESIGIBILITÀ DELL'IVA..... | 19 |
| 17.2 DIVIETO DI AZIONI ESECUTIVE E CAUTELARI | 19 |
| 17.3 CONTROLLO E LIQUIDAZIONE DEL RIMBORSO | 19 |

1 CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO DEL DL "SOSTEGNI" - RICONOSCIMENTO TRAMITE CREDITO D'IMPOSTA DA UTILIZZARE NEL MODELLO F24 - ISTITUZIONE DEL CODICE TRIBUTO

L'Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo¹:

- per l'utilizzo in compensazione, mediante il modello F24, del contributo a fondo perduto²;
- per la restituzione spontanea del contributo non spettante, tramite il modello F24 "ELIDE".

1.1 UTILIZZO IN COMPENSAZIONE

Per l'utilizzo in compensazione, mediante il modello F24, del contributo a fondo perduto, nel caso in cui il contribuente abbia scelto tale modalità di fruizione, è stato istituito il codice tributo "6941". In sede di compilazione del modello F24:

- il codice tributo "6941" deve essere esposto nella sezione "Erario", esclusivamente in corrispondenza della colonna "importi a credito compensati";
- il campo "anno di riferimento" deve essere valorizzato con l'anno in cui è stato riconosciuto il contributo a fondo perduto, nel formato "AAAA" (quindi "2021").

1.2 RESTITUZIONE

Per la restituzione spontanea, tramite il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" (ELIDE), del contributo non spettante sono stati

istituiti i codici tributo "8128", "8129" e "8130" relativi, rispettivamente, a capitale, interessi e sanzioni. In sede di compilazione del modello "F24 ELIDE", i suddetti codici tributo devono essere esposti in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", indicando:

- nella sezione "CONTRIBUENTE", nei campi "codice fiscale" e "dati anagrafici", il codice fiscale e i dati anagrafici del soggetto tenuto al versamento;
- nella sezione "ERARIO ED ALTRO":
 - nel campo "tipo", la lettera "R";
 - nel campo "elementi identificativi", nessun valore;
 - nel campo "codice", uno dei codici tributo istituiti con la risoluzione in esame ("8128", "8129" o "8130");
 - nel campo "anno di riferimento", l'anno in cui è stato riconosciuto o utilizzato in compensazione il contributo, nel formato "AAAA";
 - nel campo "importi a debito versati", l'importo del contributo a fondo perduto da restituire, ovvero l'importo della sanzione e degli interessi, in base al codice tributo indicato.

¹ Con la ris. 12.4.2021 n. 24.

² Di cui all'art. 1 del DL 41/2021 (c.d. "Sostegni").

2 CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI ULTERIORICHIARIMENTI SUI BENI AGEVOLABILI

Sono state fornite ulteriori indicazioni³ in merito al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali⁴.

2.1 BENI AGEVOLABILI UTILIZZATI TEMPORANEAMENTE ALL'ESTERO

Viene chiarito, da parte dell'Amministrazione Finanziaria⁵, che l'utilizzo temporaneo di beni agevolabili per lo svolgimento di attività di manutenzione su impianti al di fuori del territorio dello Stato non configura un'ipotesi di delocalizzazione⁶ a condizione che tali beni appartengano alla struttura produttiva italiana sotto il profilo organizzativo, economico e gestionale e che siano utilizzati nell'attività ordinariamente svolta dalla stessa. La ratio della disciplina e del relativo meccanismo di recupero dell'agevolazione è la stessa prevista per l'iperammortamento. In particolare, nell'ipotesi di violazione del vincolo di territorialità, la ratio è quella di ostacolare comportamenti volti alla fruizione in Italia di un'agevolazione fiscale, senza che il bene stesso abbia contribuito al processo di trasformazione tecnologica e digitale dell'impresa ubicata nel territorio nazionale, titolare del medesimo bene.

³ Con le risposte a interpello 19.4.2021 n. 259 e 265 e 23.4.2021 n. 286.

⁴ di cui all'art. 1 co. 184 ss. della L. 160/2019

⁵ Con la risposta a interpello 259/2021.

2.2 TRATTRICI AGRICOLE DOTATE DI HARDWARE E SOFTWARE

Viene inoltre chiarito⁷ che rientrano tra i beni di cui all'Allegato A alla L. 232/2016 le trattrici agricole dotate di hardware e software con determinate caratteristiche e un carro-botte. Il Ministero dello Sviluppo economico, sentito dall'Agenzia delle Entrate, osserva che per quanto riguarda le trattrici agricole, i requisiti di interconnessione e integrazione possono considerarsi soddisfatti attraverso l'implementazione dei componenti descritti. Tuttavia, qualora l'interconnessione e l'integrazione si ritengano soddisfatte attraverso la guida automatica/semiautomatica, in quanto opzione possibile (solo) per i beni di cui al punto 11 del gruppo 1, per tale caratteristica tecnologica devono essere rispettate le precisazioni fornite dal MISE⁸.

2.3 CASSEFORTI AUTOMATICHE PER IL DEPOSITO E RICIRCOLO DI CONTANT

L'Agenzia delle Entrate riporta⁹ il parere del Ministero dello Sviluppo economico in merito all'ammissibilità tra i beni 4.0 delle "casseforti automatiche per il deposito e ricircolo di denaro contante", acquistate da un'impresa operante nel settore della grande distribuzione organizzata e collegate a una centrale operativa che consente di monitorare la situazione nei singoli punti vendita. In particolare:

- con riferimento alla componente "materiale", le casseforti in questione rientrano tra i beni di cui al punto 12 del primo gruppo dell'Allegato A,

⁶ Di cui all'art. 1 co. 193 della L. 160/2019.

⁷ Con la risposta a interpello 265/2021.

⁸ Contenute nella circ. MISE 23.5.2018 n. 177355.

⁹ Con la risposta a interpello 286/2021.

concernente “magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica”; ai fini dell’applicazione della disciplina agevolativa dovranno essere soddisfatte le 5 + 2 di 3 caratteristiche tecnologiche;

- in merito alla componente “immateriale”, la stessa viene qualificata “come software di sistema (e, quindi, non di tipo «embedded»)", rientrando nell’ambito dell’Allegato B alla L. 232/2016 (in particolare, presentando funzionalità destinate a supportare aree operative e di processo, alla voce punto elenco 9); ai fini della fruizione del beneficio, è sufficiente soddisfare la sola caratteristica tecnologica dell’interconnessione.

3 RIVALUTAZIONE DEI BENI D’IMPRESA - VERSAMENTO DELLE IMPOSTE SOSTITUTIVE - ISTITUZIONE DEI CODICI TRIBUTO

L’Agenzia delle Entrate¹⁰ ha istituito i codici tributo per versare con il modello F24 le imposte sostitutive dovute per:

- la rivalutazione dei beni d’impresa e delle partecipazioni e per l’affrancamento del saldo attivo della rivalutazione¹¹;
- l’affrancamento del saldo attivo della rivalutazione, in relazione alla rivalutazione gratuita dei beni d’impresa e delle partecipazioni per i soggetti

operanti nei settori alberghiero e termale¹².

3.1 CODICI TRIBUTO

Ai fini dei versamenti in esame, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- “1857”, denominato “IMPOSTA SOSTITUTIVA SUL SALDO ATTIVO DI RIVALUTAZIONE¹³”;
- “1858”, denominato “IMPOSTA SOSTITUTIVA SUL MAGGIOR VALORE ATTRIBUITO AI BENI RIVALUTATI¹⁴”;
- “1859”, denominato “IMPOSTA SOSTITUTIVA SUL SALDO ATTIVO DI RIVALUTAZIONE - settori alberghiero e termale¹⁵”.

3.2 CODICI TRIBUTO

I suddetti codici tributo vanno indicati nella sezione “Erario” del modello F24, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “importi a debito versati”, con l’indicazione, nel campo “Anno di riferimento”, dell’anno d’imposta per cui si effettua il versamento, nel formato “AAAA”.

4 VENDITE A DISTANZA - ERRATA APPLICAZIONE DELL’IVA - REGOLARIZZAZIONE

L’Agenzia delle Entrate si è pronunciata¹⁶ in merito a due casi di errata applicazione dell’IVA

¹⁰ Con la ris. 30.4.2021 n. 29.

¹¹ Ai sensi dell’art. 110 del DL 104/2020.

¹² Ai sensi dell’art. 6-bis del DL 23/2020.

¹³ Art. 110, comma 3, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104

¹⁴ Art. 110, comma 4, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104

¹⁵ Art. 6-bis del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23

¹⁶ Con le risposte a interpello 14.4.2021 n. 246 e 16.4.2021 n. 255.

nell'ambito delle vendite a distanza intracomunitarie.

4.1 QUADRO NORMATIVO

Si ricorda che¹⁷ le vendite a distanza di beni nei confronti di privati consumatori di altri Stati membri sono non imponibili in Italia e rilevanti nello Stato di destinazione dei beni, salvo che l'ammontare di tali vendite effettuate in un altro Stato membro non abbia superato nell'anno solare precedente e in quello in corso la soglia compresa tra 35.000,00 e 100.000,00 euro fissata da detto Stato. In tal caso le vendite a distanza sono soggette ad IVA in Italia, ferma restando la possibilità per il fornitore di optare per l'applicazione dell'IVA nello Stato membro di destinazione dei beni.

Novità dall'1.7.2021

La disciplina IVA sopra descritta muterà a partire dall'1.7.2021, in quanto diverranno efficaci le disposizioni introdotte dalla direttiva 2017/2455/UE (attualmente in corso di recepimento in Italia). In particolare:

- verranno abolite le attuali soglie di riferimento per l'applicazione dell'IVA sulle vendite a distanza e verrà introdotta una sola soglia, pari a 10.000,00 euro (che terrà conto, peraltro, anche dell'ammontare delle operazioni effettuate nel commercio elettronico diretto), al di sopra della quale le vendite dovranno considerarsi rilevanti nello Stato di destinazione dei beni, salvo opzione;
- i fornitori potranno avvalersi del regime OSS (One Stop Shop) per assolvere l'IVA

dovuta sulle vendite a distanza rilevanti negli altri Stati UE, così che l'imposta potrà essere assolta nello Stato di identificazione, senza necessità di identificarsi ai fini IVA negli Stati di "consumo".

4.2 RECUPERO DELL'IVA ASSOLTA ERRONEAMENTE NELLO STATO DI DESTINAZIONE DEI BENI

L'Agenzia delle Entrate ha esaminato¹⁸ il caso di un soggetto passivo IVA stabilito in Italia il quale, erroneamente:

- ha ritenuto che le vendite a distanza effettuate verso privati UE nel secondo trimestre 2020 fossero rilevanti ai fini IVA negli Stati di destinazione anziché in Italia;
- ha assolto l'imposta negli Stati membri di destinazione dei beni mediante il MOSS, nonostante tale regime speciale, fino al 30.6.2021, sia applicabile ai soli servizi resi nell'ambito del commercio elettronico diretto (es. servizi elettronici).

Per regolarizzare gli errori commessi, l'Agenzia chiarisce che il soggetto passivo deve:

- rideterminare il debito IVA del secondo trimestre 2020, computando nella liquidazione periodica anche le operazioni erroneamente dichiarate con il MOSS;
- versare l'imposta dovuta, al netto di quanto già versato per il secondo trimestre 2020 con codice tributo 6032, ma senza scomputare l'IVA versata nel

¹⁷ Ai sensi dell'art. 41 co. 1 lett. b) del DL 331/93.

¹⁸ Con la risposta a interpello 246/2021.

MOSS, oltre ai relativi interessi e alla specifica sanzione¹⁹;

- versare la sanzione di cui all'art. 11 co. 2-ter del DLgs. 471/97 per l'errata comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche del secondo trimestre 2020, anch'essa ravvedibile, rettificando altresì la comunicazione medesima;
- correggere la dichiarazione trimestrale presentata nell'ambito del MOSS, direttamente dal portale.

In sede di controllo della dichiarazione trimestrale, l'imposta che risulterà versata in eccesso nell'ambito del MOSS sarà restituita:

- dall'Italia (in quanto Paese di registrazione), se non è ancora stata ripartita tra i vari Stati membri;
- direttamente dagli Stati di destinazione se la ripartizione è già avvenuta.

4.3 RECUPERO DELL'IVA ASSOLTA ERRONEAMENTE IN ITALIA

Con la risposta a interpello 255/2021, invece, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il caso di un soggetto passivo IVA che ha erroneamente versato l'IVA in Italia in relazione a vendite a distanza intracomunitarie imponibili in altri Stati membri.

In tal caso, l'Agenzia precisa che, al fine di evitare una illegittima duplicazione dell'imposta a suo carico, il soggetto passivo può presentare istanza di rimborso in Italia. La procedura adottabile, però, varia a seconda che le autorità estere

abbiano o meno avviato l'azione di accertamento.

Infatti:

- per i periodi d'imposta già oggetto di accertamento, il soggetto passivo può ricorrere alla procedura del c.d. "rimborso anomalo"²⁰), presentando l'istanza entro 2 anni dalla data di notifica dell'atto impositivo;
- per i periodi d'imposta non ancora oggetto di accertamento, la prima procedura non è adottabile, ma resta ferma la possibilità di presentare l'istanza di rimborso entro 2 anni dal momento in cui l'imposta è stata assolta in Italia²¹.

Viene inoltre precisato che, nel caso oggetto dell'interpello, è esclusa la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa "a favore", in quanto l'imposta a debito riportata nelle dichiarazioni annuali presentate dal soggetto passivo è conforme alle fatture emesse nei confronti dei cessionari, con riferimento alle quali, essendo decorso il termine annuale, non è consentita l'emissione di note di variazione²².

5 IVA - REVERSE CHARGE - ERRATA APPLICAZIONE - RAVVEDIMENTO OPEROSO

L'Agenzia delle Entrate²³ ha specificato che se il cedente/prestatore, per errore, ritenendo di assoggettare l'operazione a reverse charge, ha emesso la fattura senza IVA e l'imposta è stata assolta dalla controparte con inversione contabile, opera la sola sanzione fissa da 250,00 a 10.000,00 euro²⁴. Ne deriva che, in sede di ravvedimento

¹⁹ Di cui all'art. 13 co. 1 del DLgs. 471/97 (ravvedibile).

²⁰ Ai sensi dell'art. 21 del DLgs. 546/92 come previsto dall'art. 11-quater co. 2 del DL 35/2005.

²¹ Ai sensi dell'art. 30-ter co. 1 del DPR 633/72.

²² Ex art. 26 co. 3 del DPR 633/72.

²³ Con la risposta a interpello 28.4.2021 n. 301,

²⁴ Disciplinata dall'art. 6 co. 9-bis.2 del DLgs. 471/97.

operoso, la violazione è sanata pagando solo la sanzione di 250,00 euro, ridotta da 1/9 a 1/5 a seconda del momento in cui ci si ravvede. Implicitamente, si sostiene che non è necessario regolarizzare l'operazione emettendo le note di variazione; pertanto, l'IVA che il cessionario/committente ha detratto, salvo limiti alla detrazione, non va restituita. La violazione coincide con la singola liquidazione IVA (mensile o trimestrale) e va computata con riferimento ad ogni controparte.

6 RIMBORSI ANNUALI IVA - APPOSIZIONE DEL VISTO DI CONFORMITÀ E DELLA DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DELL'ATTO DI NOTORIETÀ - DICHIARAZIONE IVA INTEGRATIVA

Sono stati forniti i seguenti chiarimenti²⁵ in merito alla possibilità di presentare una dichiarazione IVA integrativa, al fine di apporvi il visto di conformità e la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà in precedenza non indicati.

6.1 AMMISSIBILITÀ DELLA DICHIARAZIONE IVA INTEGRATIVA

Entro i termini di decadenza dell'attività di accertamento²⁶, è ammessa la presentazione di una dichiarazione IVA integrativa per apporvi il visto di conformità e la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, in precedenza assenti, anche se il soggetto passivo non modifica la destinazione a rimborso del credito IVA, nonostante la prima richiesta di rimborso sia stata archiviata. Il chiarimento è stato fornito nel presupposto che il

²⁵ Con la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 23.4.2021 n. 289

²⁶ Art. 57 del DPR 633/72.

soggetto passivo non abbia ricevuto alcuna comunicazione di diniego del rimborso e che il credito IVA non sia già stato utilizzato in detrazione o in compensazione.

6.2 NON SANZIONABILITÀ DELLE INTEGRAZIONI

Le predette integrazioni non comportano l'irrogazione di sanzioni, in quanto non sono riconducibili a un errore o a una violazione

7 ACQUISTO DI SERVIZI DA SOGGETTO NON RESIDENTE - RISOLUZIONE CONTRATTUALE - NOTA DI VARIAZIONE "ELETTRONICA"

L'Agenzia delle Entrate ha precisato²⁷ che se, successivamente ad un acquisto da soggetto estero, viene risolto il relativo contratto, il cessionario o committente nazionale, anche in assenza della nota di credito emessa dal fornitore estero, può procedere all'emissione di un documento integrativo elettronico con codice TD17, avendo cura di indicare, nel file, gli importi con segno negativo.

7.1 PRESUPPOSTI PER L'EMISSIONE DELLA NOTA DI CREDITO

Ai sensi di quanto disposto dalla normativa IVA²⁸:

- il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, qualora l'operazione, documentata da fattura, venga meno in tutto o in parte, o se ne riduca l'ammontare imponibile, "in

²⁷ Con la risposta a interpello 30.4.2021 n. 308.

²⁸ Art. 26 del DPR 633/72.

conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili” (co. 2);

- tale facoltà non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall’effettuazione dell’operazione imponibile se gli eventi sopra indicati si verificano “in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti” (co. 3);
- qualora il cedente o prestatore eserciti il diritto alla detrazione dell’imposta corrispondente alla variazione, il cessionario o committente, che abbia già annotato l’operazione²⁹ deve “registrare la variazione³⁰, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell’importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa” (co. 5);
- la variazione di cui all’art. 26 co. 2, ricorrendone i presupposti, può essere operata anche dai cessionari e committenti debitori dell’imposta³¹; in tal caso si applica a questi ultimi la disposizione di cui al co. 5 (co. 10).

7.2 REVERSE CHARGE E NOTA DI VARIAZIONE

Per quanto sopra³², qualora venga annullata un’operazione intercorsa fra un operatore non residente (cedente/prestatore) e un soggetto passivo nazionale (cessionario/committente), quest’ultimo ha sempre la possibilità - non l’obbligo - di operare la variazione in

diminuzione dell’imponibile o dell’imposta (con conseguente detrazione della medesima); a tal fine, non rileva la circostanza che il cedente o prestatore sia un soggetto passivo UE o extra-UE, quanto piuttosto la sussistenza dei requisiti indicati nell’art. 26 del DPR 633/72. Ciò premesso, il committente nazionale, ove intenda emettere il suddetto documento rettificativo in formato elettronico tramite il Sistema di Interscambio (SdI), potrà generare un file XML con codice TD17, indicando l’imponibile e l’imposta con segno negativo ed effettuando le conseguenti annotazioni nei registri IVA. In base a quanto precisato nella “Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell’esterometro”, infatti, il cessionario/committente può utilizzare la medesima tipologia di documento trasmessa al Sistema di Interscambio per integrare la prima fattura ricevuta (TD17 nel caso di specie), indicando gli importi con segno negativo; non si dovrà, quindi, utilizzare in questo caso il codice TD04, proprio delle note di credito. Esclusione dall’“esterometro” Tale scelta consente di non dovere adempiere alla trasmissione della comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere³³, obbligo cui, invece, il soggetto passivo sarebbe tenuto nell’ipotesi in cui il documento fosse emesso in formato cartaceo e non transitasse dal Sistema di Interscambio.

²⁹ Ai sensi dell’art. 25.

³⁰ A norma dell’articolo 23 o dell’articolo 24.

³¹ Ai sensi dell’art. 17 del DPR 633/72, dell’art. 74 del DPR 633/72 o dell’art. 44 del DL 331/93.

³² Si veda, in particolare, l’art. 26 co. 10 del DPR 633/72.

³³ Di cui all’art. 1 co. 3-bis del DLgs. 127/2015 (c.d. “esterometro”).

8 IVA DI RIVALSA RELATIVA A PRESTAZIONI DI SERVIZI EFFETTUATE PRIMA DELL'APERTURA DEL FALLIMENTO - ESIGIBILITÀ

Sono stati recentemente forniti ³⁴ i seguenti chiarimenti in merito all'esigibilità dell'IVA, qualora una società fallita abbia effettuato cessioni di contratti sportivi prima dell'avvio della procedura concorsuale (avvenuta nel 2019) incassando il relativo corrispettivo dopo la dichiarazione di fallimento.

8.1 ESIGIBILITÀ DELL'IVA

Quando il fatto generatore del debito IVA si verifica prima dell'apertura della procedura concorsuale, la circostanza che l'imposta diventi esigibile nel corso della procedura non modifica la natura del credito vantato dall'Erario. Di conseguenza, tale credito non può essere considerato prededucibile, ma partecipa alla ripartizione dell'attivo con gli altri crediti concorsuali.

8.2 ANNOTAZIONE SEPARATA DELLE FATTURE EMESSE

È necessario annotare separatamente le fatture emesse per documentare l'incasso del corrispettivo, senza far confluire il relativo debito IVA nella liquidazione periodica e annuale.

8.3 COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI RELATIVE AL PERIODO ANTE FALLIMENTO

In merito all'eventualità che il fallimento del cedente del credito possa estinguersi prima del

riparto dell'attivo e della chiusura del fallimento del debitore ceduto, occorre valutare se, in detta ipotesi, la società cedente sarà cancellata o meno dal Registro delle imprese con conseguente chiusura della partita IVA. In particolare:

- se la cancellazione dal Registro delle imprese non avverrà, il curatore fallimentare potrà assolvere gli obblighi fiscali secondo le regole ordinarie;
- se la cancellazione dal Registro delle imprese sarà avvenuta, a seguito del pagamento al cessionario del credito delle somme dovute dal debitore ceduto, il curatore fallimentare dovrà procedere all'apertura di una nuova partita IVA per la società che ha ceduto il credito, al fine di ottemperare ai predetti obblighi.

Resta fermo l'obbligo del curatore fallimentare di trasmettere all'Agenzia delle Entrate la comunicazione delle operazioni relative al periodo ante fallimento, la cui imposta è divenuta esigibile dopo l'apertura del fallimento, per consentirne l'insinuazione tardiva al passivo.

9 BREXIT - TRASFERIMENTO DEL PLAFOND PER GLI ESPORTATORI ABITUALI

L'Agenzia delle Entrate ha affermato ³⁵ che il rappresentante fiscale di una società stabilita nel Regno Unito, nominato con effetti dall'1.1.2021, può continuare a beneficiare del c.d. "plafond" per gli esportatori abituali, anche se lo stesso è stato maturato in capo al numero di identificazione IVA della società sino al 31.12.2020.

³⁴ Con la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 8.4.2021 n. 230.

³⁵ Con la risposta a interpello 19.4.2021 n. 260.

9.1 IDENTIFICAZIONE DIRETTA DEI SOGGETTI STABILITI NEL REGNO UNITO

Confermando quanto già indicato in una precedente risposta ad interpello ³⁶, viene affermato che i soggetti passivi stabiliti nel Regno Unito, anche successivamente alla data dell'1.1.2021, al fine di assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di IVA in Italia:

- possono continuare ad avvalersi dell'istituto dell'identificazione diretta³⁷;
- in alternativa alla nomina di un rappresentante fiscale³⁸.

9.2 TRASFERIMENTO DEL PLAFOND

Per i soggetti in possesso della qualifica di esportatori abituali, il beneficio del plafond spetta anche quando i predetti soggetti non siano stabiliti in Italia bensì meramente registrati ai fini IVA nel territorio dello Stato, mediante identificazione diretta o nomina di un rappresentante fiscale. Stante anche il principio di continuità che regola il trasferimento del plafond nelle operazioni straordinarie, è possibile concludere che il rappresentante fiscale di una società stabilita nel Regno Unito può utilizzare il plafond IVA maturato in capo al numero identificativo IVA che è stato adottato dalla medesima società prima della c.d. "Brexit".

10 LIQUIDAZIONE IVA DI GRUPPO - CONTROLLANTE CON SEDE NEL REGNO UNITO - EFFETTI DELLA BREXIT - RECUPERO DEL CREDITO

IVA - ISTITUTO DELLA "REMISSIONE IN BONIS"

L'Agenzia delle Entrate si è pronunciata ³⁹ in merito alle modalità mediante le quali una società controllante stabilita nel Regno Unito, identificata in Italia al fine di avvalersi della liquidazione IVA di gruppo con le controllate italiane, può recuperare il credito IVA maturato dal gruppo. Con la stessa risposta, l'Agenzia ha fornito chiarimenti in merito alle ipotesi di applicazione della c.d. "remissione in bonis"⁴⁰.

10.1 FATTISPECIE

La società istante, stabilita nel Regno Unito e identificata ai fini IVA in Italia, ha aderito alla liquidazione IVA di gruppo⁴¹ con le controllate italiane a partire dal 2018. Il gruppo ha maturato nel 2020 un credito IVA. Poiché dall'1.1.2021, per effetto della Brexit, il Regno Unito costituisce un "Paese terzo" ai fini IVA, la società ritiene che il regime di liquidazione di gruppo si sia interrotto ex lege e chiede perciò come recuperare il credito IVA di gruppo rimasto nella propria disponibilità, considerato che:

- le controllate che hanno generato il credito non integrano i presupposti per il rimborso IVA⁴²;
- la controllante non svolge in Italia attività rilevanti ai fini dell'imposta e non può utilizzare il credito in compensazione.

La società ipotizza, allo scopo, di avvalersi dell'istituto della c.d. "remissione in bonis"⁴³ per estromettere, in via retroattiva, dall'1.1.2020, due società controllate dalla liquidazione IVA di

³⁶ Ris. Agenzia delle Entrate 1.2.2021 n. 7.

³⁷ Art. 35-ter del DPR 633/72.

³⁸ Ai sensi dell'art. 17 co. 3 del DPR 633/72.

³⁹ Con la risposta a interpello 23.4.2021 n. 288.

⁴⁰ Di cui all'art. 2 del DL 16/2012.

⁴¹ Ex art. 73 co. 3 del DPR 633/72.

⁴² Ex art. 30 del DPR 633/72.

⁴³ Di cui all'art. 2 del DL 16/2012.

gruppo, al fine di riattribuire loro gran parte del credito e chiedere il rimborso del residuo nella dichiarazione IVA 2021 per il 2020 in presenza dei requisiti⁴⁴. In alternativa, la società ipotizza di recuperare l'intero ammontare del credito IVA di gruppo chiedendone il rimborso con la dichiarazione IVA 2022 relativa al 2021, ritenendo sussistente il presupposto della cessazione dell'attività per effetto della chiusura della posizione IVA in Italia a seguito della Brexit.

10.2 CONDIZIONI DI APPLICAZIONE DELLA "REMISSIONE IN BONIS"

L'Agenzia delle Entrate precisa, innanzitutto, che l'istituto della "remissione in bonis" non è applicabile nel caso specifico. Tale istituto, infatti, consente al contribuente di "sanare" dimenticanze relative a comunicazioni o ad adempimenti formali non eseguiti tempestivamente che precludano al medesimo soggetto la possibilità di fruire di benefici fiscali o di regimi fiscali opzionali pur in presenza dei requisiti sostanziali previsti dalla legge. Nel caso descritto, invece, le società avevano esercitato l'opzione per la liquidazione IVA di gruppo e liquidato l'imposta secondo le relative disposizioni⁴⁵, per cui la tardiva comunicazione della fuoriuscita dal regime delle due società avrebbe rappresentato non una dimenticanza, bensì un ripensamento, ovvero una scelta a posteriori basata su ragioni di opportunità.

10.3 CONDIZIONI DI APPLICAZIONE DELLA "REMISSIONE IN BONIS"

L'Agenzia chiarisce altresì che, nella fattispecie, per recuperare il credito di gruppo maturato al 31.12.2020, la controllante inglese può:

- chiudere la partita IVA in Italia nel corso del 2021;
- chiedere il rimborso nella dichiarazione IVA 2022, ritenendo integrato, con la chiusura della partita IVA, il presupposto di cessazione dell'attività⁴⁶. Effetti della Brexit Si ribadisce, al riguardo, che l'identificazione diretta ottenuta prima della Brexit non cessa in via automatica l'1.1.2021 in ragione della fuoriuscita del Regno Unito dall'Unione europea⁴⁷. Di conseguenza, nel caso specifico, al fine di chiudere la posizione IVA in Italia, la controllante deve presentare il modello ANR/3 barrando la casella 3 ("Cessazione attività").

11 TRATTAMENTO DI FINE MANDATO DEGLI AMMINISTRATORI CON INCARICHI SPECIALI - TASSAZIONE SEPARATA - CONDIZIONI

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti⁴⁸ riguardo al regime fiscale applicabile al trattamento di fine mandato (TFM) da erogare all'amministratore con incarichi speciali⁴⁹.

⁴⁴ Di cui all'art. 30 del DPR 633/72.

⁴⁵ DM 13.12.79.

⁴⁶ Ex art. 30 co. 2 del DPR 633/72.

⁴⁷ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 1.2.2021 n. 7.

⁴⁸ Con la risposta a interpello 27.4.2021 n. 292

⁴⁹ Di cui all'art. 2389 co. 3 c.c..

11.1 REGIME FISCALE DEL TFM

Il trattamento di fine mandato degli amministratori è infatti assoggettato a:

- tassazione separata⁵⁰ se il diritto all'indennità in argomento risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto;
- tassazione ordinaria in caso di indennità risultante da atto redatto in costanza di rapporto di lavoro, ovvero in mancanza di data certa;
- tassazione ordinaria, per la parte eccedente il milione di euro, anche nell'ipotesi in cui l'indennità risulti da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto⁵¹.

11.2 AMMINISTRATORI CON INCARICHI SPECIALI

Limitatamente agli amministratori con incarichi speciali⁵² l'Agenzia delle Entrate ritiene sufficiente, ai fini dell'applicazione del regime di tassazione separata ex art. 17 co. 1 lett. c) del TUIR, che l'atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto, che riconosce il diritto al trattamento di fine mandato, determini genericamente il diritto all'indennità stessa, demandando a un successivo atto del Consiglio di amministrazione la specificazione dell'importo. Infatti, nelle ipotesi previste dal citato art. 2389 co. 3 c.c., la specificazione del compenso per ciascun amministratore è legittimamente affidata al Consiglio di amministrazione, che necessariamente vi provvede in seguito alla nomina dell'amministratore da parte

dell'assemblea dei soci. L'Agenzia ha quindi ritenuto applicabile al TFM da erogare al vice presidente con incarichi speciali il regime di tassazione separata, ferma restando l'esistenza della data certa anteriore dell'atto che riconosce il diritto all'indennità rispetto all'inizio del rapporto.

12 LAVORATORI DIPENDENTI IN "SMART WORKING" - RIMBORSO DELLE SPESE SOSTENUTE PRESSO LA PROPRIA ABITAZIONE - NON IMPONIBILITÀ

L'Agenzia delle Entrate⁵³ ha chiarito che le somme erogate in favore dei dipendenti che svolgono la propria attività lavorativa in modalità agile (c.d. "smart working"), a titolo di rimborso delle spese sostenute per ragioni lavorative presso la propria abitazione (es. energia elettrica per l'utilizzo di un computer e di una lampada, acqua e materiali di consumo), devono essere escluse da imposizione in quanto non costituiscono reddito di lavoro dipendente. In linea generale⁵⁴, tutte le somme che il datore di lavoro corrisponde al lavoratore, anche a titolo di rimborso spese, costituiscono per quest'ultimo reddito di lavoro dipendente; tuttavia:

- possono essere esclusi da imposizione i rimborsi di spese di competenza del datore di lavoro anticipate dal dipendente⁵⁵;
- non concorrono alla formazione della base imponibile le somme che non costituiscono un arricchimento per il lavoratore, effettuate per un esclusivo

⁵⁰ Ex art. 17 co. 1 lett. c) del TUIR.

⁵¹ Art. 24 co. 31 del DL 201/2011.

⁵² Di cui all'art. 2389 co. 3 c.c..

⁵³ Con la risposta a interpello 30.4.2021 n. 314

⁵⁴ Ai sensi dell'art. 51 co. 1 del TUIR.

⁵⁵ C.M. 23.12.97 n. 326.

interesse del datore di lavoro, sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili⁵⁶.

Nel caso di specie, il criterio utilizzato dalla società istante per determinare l'ammontare dei costi da rimborsare ai dipendenti in smart working è parametrato sui costi da essa risparmiati (sostenuti invece dal dipendente) e il rimborso deve dunque considerarsi riferibile a consumi sostenuti nell'interesse esclusivo del datore di lavoro; per tali ragioni le somme erogate a tale titolo dalla società non sono imponibili ai fini IRPEF.

13 LAVORO DIPENDENTE PRESTATO ALL'ESTERO - APPROVAZIONE DELLE RETRIBUZIONI CONVENZIONALI PER IL 2021

Sono state recentemente approvate ⁵⁷ le retribuzioni convenzionali applicabili nel 2021 ai lavoratori dipendenti operanti all'estero.

13.1 RILEVANZA AI FINI FISCALI

Ai fini fiscali, le retribuzioni convenzionali rilevano, in luogo di quelle effettivamente percepite, nei confronti dei lavoratori dipendenti che rispettino le seguenti condizioni:

- siano fiscalmente residenti in Italia;
- prestino la propria attività all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, anche se assunti presso un datore di lavoro estero o se la prestazione viene svolta in più Stati esteri;

- soggiornino all'estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi, anche "a cavallo" di 2 anni solari.

La disciplina in esame non si applica, invece:

- ai dipendenti in trasferta;
- qualora il dipendente presti la propria attività lavorativa in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo per evitare le doppie imposizioni che preveda la tassazione del reddito di lavoro esclusivamente nel Paese estero;
- ai dipendenti pubblici;
- ai dipendenti che svolgono l'attività in un settore economico non previsto nel decreto in esame.

Retribuzioni corrisposte prima dell'emanazione del DM 23.3.2021

In considerazione del ritardo con cui è stato emanato il Decreto Ministeriale in commento, si ricorda che l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che, se vengono corrisposte retribuzioni prima della pubblicazione del decreto relativo all'anno di competenza, occorre fare riferimento al decreto approvato per l'anno precedente, salvo conguaglio⁵⁸.

13.2 RILEVANZA AI FINI CONTRIBUTIVI

Ai fini contributivi, le retribuzioni convenzionali rilevano per il calcolo dei contributi dovuti per le assicurazioni obbligatorie nei confronti dei lavoratori italiani, dei lavoratori cittadini degli altri Stati membri dell'Unione europea e dei lavoratori extracomunitari, titolari di un regolare titolo di soggiorno e di un contratto di lavoro in

⁵⁶ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 9.9.2003 n. 178, 7.12.2007 n. 357 e 20.6.2017 n. 74.

⁵⁷ Con il DM 23.3.2021, pubblicato sulla G.U. 7.4.2021 n. 83.

Italia, inviati dal proprio datore di lavoro a prestare l'attività all'estero:

- in Paesi con i quali non sono in vigore accordi di sicurezza sociale;
- oppure in Stati con accordi di sicurezza sociale, in relazione alle assicurazioni non contemplate negli accordi esistenti.

Lavoratori operanti in Stati con accordi di sicurezza sociale

Si ricorda che la Corte di Cassazione ha affermato⁵⁹ che qualora vi siano accordi che consentano il mantenimento della copertura assicurativa in Italia dei lavoratori, in deroga al criterio della territorialità, i datori di lavoro devono assumere come parametro per la determinazione della base imponibile ai fini contributivi le retribuzioni effettivamente corrisposte ai lavoratori all'estero, in quanto non è applicabile l'equiparazione della definizione di reddito di lavoro dipendente ai fini fiscali e previdenziali. In tal caso, infatti, non è compatibile l'utilizzo ai fini contributivi delle retribuzioni convenzionali applicabili ai fini fiscali⁶⁰ in quanto:

- tale comma introduce il discrimine temporale dei 183 giorni, legato al concetto di "residenza fiscale" delle persone fisiche⁶¹ ma privo di significato se trasposto nel campo previdenziale, nel quale il concetto di "residenza" non rileva;
- ritenere detta disposizione operante ai fini previdenziali determinerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento

tra i lavoratori assoggettati al regime previdenziale italiano che soggiornino all'estero per periodi superiori o inferiori a quello indicato, nonché una compressione delle entrate pubbliche, a danno anche della posizione previdenziale dei dipendenti.

Regolarizzazioni contributive

In considerazione del ritardo con cui è stato emanato il Decreto Ministeriale in commento⁶², l'INPS⁶³ ha chiarito che i datori di lavoro possono regolarizzare i versamenti contributivi relativi ai mesi di gennaio, febbraio e marzo 2021:

- entro il 16.7.2021;
- senza aggravio di oneri aggiuntivi.

In relazione ai giornalisti è stato invece chiarito⁶⁴ che la regolarizzazione contributiva per i periodi di paga gennaio, febbraio e marzo 2021 può avvenire:

- entro il 16.6.2021;
- senza aggravio di somme aggiuntive.

14 REGIME DEGLI IMPATRIATI - VERSAMENTO DEGLI IMPORTI PREVISTI PER IL PROLUNGAMENTO DI ULTERIORI CINQUE PERIODI D'IMPOSTA - CODICI TRIBUTO

L'Agenzia delle Entrate⁶⁵ ha istituito i codici tributo per il versamento, tramite il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" (ELIDE), degli importi previsti ai fini del prolungamento di

⁵⁹ Con la sentenza 6.9.2016 n. 17646.

⁶⁰ Ai sensi del co. 8-bis dell'art. 51 del TUIR.

⁶¹ Ex art. 2 co. 2 del TUIR.

⁶² DM 23.3.2021.

⁶³ Con la circ. INPS 19.4.2021 n. 64.

⁶⁴ Con la circ. INPGI 20.4.2021 n. 6.

⁶⁵ Con la ris. 15.4.2021 n. 27.

ulteriori cinque periodi d'imposta del regime dei lavoratori impatriati.

14.1 PROLUNGAMENTO DI ULTERIORI CINQUE PERIODI DI IMPOSTA

La norma di riferimento⁶⁶ prevede la proroga per ulteriori cinque periodi d'imposta del regime speciale per i lavoratori impatriati con una tassazione del 50% del reddito ovvero del 10% in presenza dei requisiti contenuti nello stesso comma. I lavoratori dipendenti e i lavoratori autonomi esercitano l'opzione mediante il versamento, in un'unica soluzione, di un importo pari al 5% o al 10% dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione. In base allo specifico provvedimento dell'Amministrazione Finanziaria⁶⁷, l'importo deve essere versato mediante il modello F24, senza la possibilità di avvalersi della compensazione⁶⁸.

14.2 TERMINI DI VERSAMENTO

Il suddetto importo deve essere versato entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell'agevolazione⁶⁹. Se il primo periodo di fruizione dell'agevolazione è terminato il 31.12.2020, il versamento deve essere effettuato entro il 30.8.2021.

14.3 CODICI TRIBUTO

Ai fini del versamento in esame, sono stati istituiti i seguenti codici tributo da utilizzare nel modello F24 ELIDE:

- "1860", denominato "Importo dovuto (10 per cento) per l'adesione al regime agevolato"⁷⁰;
- "1861", denominato "Importo dovuto (5 per cento) per l'adesione al regime agevolato"⁷¹.

14.4 COMPILAZIONE DEL MODELLO F24 ELIDE

Il modello F24 ELIDE va compilato indicando:

- nella sezione "CONTRIBUENTE", i dati anagrafici e il codice fiscale del lavoratore che opta per l'adesione al regime agevolato;
- nella sezione "ERARIO ED ALTRO":
 - nel campo "tipo", la lettera "R";
 - nel campo "elementi identificativi", se applicabile, il codice fiscale del datore di lavoro cui il lavoratore dipendente presenterà la richiesta di applicazione del regime agevolato;
 - nel campo "codice", il previsto codice tributo;
 - nel campo "anno di riferimento", l'anno corrispondente al primo periodo d'imposta di fruizione dell'agevolazione⁷² nel formato "AAAA";
 - nel campo "importi a debito versati", l'importo dovuto.

⁶⁶ L'art. 16 co. 3-bis del DLgs. 147/2015.

⁶⁷ Provv. Agenzia delle Entrate 3.3.2021 n. 60353.

⁶⁸ Ex. art. 17 del DLgs. 241/97.

⁶⁹ Di cui all'art. 16 del DLgs. 147/2015.

⁷⁰ Di cui all'art. 5, comma 2-bis, lett. a), del DL n. 34 del 2019".

⁷¹ Di cui all'art. 5, comma 2-bis, lett. b), del DL n. 34 del 2019".

⁷² Di cui all'art. 16 del DLgs. 147/2015.

15 TENUTA DI LIBRI E REGISTRI CONTABILI CON SISTEMI INFORMATICI

L’Agenzia delle Entrate ha ribadito⁷³ l’obbligo di porre in conservazione (su supporto cartaceo o informatico) i libri e i registri contabili tenuti con sistemi elettronici su qualsiasi supporto.

15.1 NORMA DI RIFERIMENTO

La tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto si considera, in ogni caso, regolare, anche in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge⁷⁴ (ossia entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi), se in sede di accesso, ispezione o verifica:

- risulti aggiornato sui supporti elettronici;
- sia stampato su richiesta degli organi precedenti e in loro presenza.

15.2 PERMANENZA DEGLI OBBLIGHI DI CONSERVAZIONE

Viene precisato che la norma citata si riferisce alla tenuta dei registri, che resta adempimento distinto dalla conservazione (cartacea o elettronica). Pertanto, i registri tenuti in formato elettronico:

- ai fini della loro regolarità, non hanno l’obbligo di essere stampati, di regola, sino al terzo mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, salva apposita richiesta in tal senso da parte degli organi di controllo in sede di accesso, ispezione o verifica;
- entro tale momento, però, vanno posti in conservazione⁷⁵ se il contribuente intende

mantenerli in formato elettronico, ovvero materializzati/stampati su carta, in caso contrario.

15.3 ASSOLVIMENTO DELL’IMPOSTA DI BOLLO

A prescindere dalla modalità di conservazione successivamente prescelta, l’imposta di bollo relativa ai registri tenuti in modalità elettronica è assolta come previsto da apposito Decreto Ministeriale⁷⁶. Quindi, l’imposta è:

- dovuta ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse;
- versata con il modello F24 – codice tributo “2501” – in un’unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell’esercizio.

16 PROSPETTO DEGLI AIUTI DI STATO - CORREZIONE DEGLI ERRORI TRAMITE DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

L’Agenzia delle Entrate⁷⁷ ha chiarito che al fine di correggere gli errori di compilazione nel prospetto degli aiuti di Stato occorre presentare una dichiarazione integrativa con l’importo corretto, a seguito della quale l’Agenzia delle Entrate provvederà a sua volta a correggere l’importo indicato nel Registro nazionale degli aiuti di Stato. L’Agenzia delle Entrate ritiene che sia applicabile la sanzione amministrativa in misura fissa da 250,00 a 2.000,00 euro⁷⁸, con possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso.

⁷³ Con la risposta a interpello 9.4.2021 n. 236.

⁷⁴ In base all’art. 7 co. 4-quater del DL 357/94.

⁷⁵ Ai sensi del DM 17.6.2014.

⁷⁶ Ai sensi del DM 17.6.2014.

⁷⁷ Con la ris. 15.4.2021 n. 26.

⁷⁸ Art. 8 co. 1 del DLgs. 471/97.

17 COMPENSAZIONE CREDITI/DEBITI FISCALI NELLE PROCEDURE CONCORSUALI

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito⁷⁹ come non sia possibile applicare, con riferimento ai crediti d'imposta maturati e chiesti a rimborso dopo l'apertura della procedura concorsuale, le misure⁸⁰ finalizzate utilizzare i crediti in compensazione con i debiti generatisi prima dell'apertura della procedura concorsuale.

17.1 ESIGIBILITÀ DELL'IVA

Nella fattispecie in esame, relativa ad una procedura di liquidazione coatta amministrativa, i debiti e i crediti originavano da operazioni compiute in periodi differenti:

- ante procedura concorsuale, in relazione ai debiti iscritti a ruolo (a nulla rilevando che i ruoli fossero stati notificati dopo l'apertura della procedura);
- post procedura concorsuale, in relazione ai crediti d'imposta chiesti a rimborso dal commissario liquidatore. Si tratta di comprendere se per tali crediti erariali, che l'istante (commissario liquidatore) intende cedere a terzi, l'Amministrazione finanziaria possa eccepire una compensazione per le somme, di cui è creditrice verso il debitore, iscritte a ruolo.

L'Agenzia delle Entrate esclude l'applicazione delle disposizioni inerenti sospensione dei rimborsi e compensazioni⁸¹ e sul pagamento mediante compensazione volontaria con crediti

d'imposta⁸², nel presupposto che i debiti iscritti a ruolo derivano da operazioni realizzate ante procedura e che i crediti che l'istante intende chiedere a rimborso (e successivamente cedere) provengono, invece, da operazioni effettuate nel corso della procedura concorsuale. Secondo la prassi consolidata dell'Agenzia delle Entrate, è esclusa la compensazione fra crediti o debiti verso il fallito e debiti o crediti verso la massa fallimentare. In tale situazione, infatti, le posizioni del rapporto debitorio e del rapporto creditorio sono relative a soggetti diversi (fallito e massa fallimentare) e a momenti diversi rispetto alla dichiarazione di fallimento, con conseguente illegittimità dell'eventuale compensazione⁸³.

17.2 DIVIETO DI AZIONI ESECUTIVE E CAUTELARI

Salvo diversa disposizione di legge, dal giorno della dichiarazione di fallimento nessuna azione individuale esecutiva o cautelare, anche per crediti maturati durante il fallimento, può essere iniziata o proseguita sui beni compresi nel fallimento⁸⁴.

17.3 CONTROLLO E LIQUIDAZIONE DEL RIMBORSO

In sede di controllo e liquidazione del rimborso dei crediti d'imposta derivanti dalle operazioni poste in essere nell'ambito della procedura concorsuale, secondo l'Agenzia delle Entrate possono essere opposte le eccezioni relative all'esistenza e all'entità dei crediti, compresa la

⁷⁹ Con la risposta a interpello 27.4.2021 n. 302.

⁸⁰ Di cui all'art. 23 del DLgs. 472/97 o all'art. 28-ter del DPR 602/73.

⁸¹ Di cui all'art. 23 co. 1 del DLgs. 472/97.

⁸² Art. 28-ter del DPR 602/73.

⁸³ Cfr. ris. 279/2002 e risposte a interpello 535/2020 e 536/2020).

⁸⁴ Ai sensi dell'art. 51 del RD 267/42, applicabile per effetto del rinvio dell'art. 201 del RD 267/42 anche alla liquidazione coatta amministrativa.

possibilità di ricorrere alla compensazione ⁸⁵ nell'ipotesi in cui i crediti "derivino per effetto del trascinamento, nella procedura concorsuale, dall'attività del fallito precedente all'apertura della procedura stessa" e, quindi, siano riferibili al fallito e non alla massa fallimentare.

* * *

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

AGFM

⁸⁵ Ex art. 56 del RD 267/42.