

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

Dott. Corso Maranghi
Dott. Cristian Tundo

Circolare Mensile n. 19-2021

del 29 ottobre 2021

SETTEMBRE 2021 - CHIARIMENTI IN AMBITO FISCALE

INDICE

1 CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI - CHIARIMENTI	
5	
1.1 UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA EX L. 178/2020 - DECORRENZA.....	5
1.2 COORDINAMENTO TEMPORALE	5
1.3 CUMULABILITÀ.....	5
2 ATTIVITÀ PER IMPOSTE ANTICIPATE (DTA) - TRASFORMAZIONE IN CREDITI D'IMPOSTA - INCENTIVO ALLE AGGREGAZIONI AZIENDALI - CHIARIMENTI	5
2.1 LIMITI NORMATIVAMENTE PREVISTI	6
2.2 APPLICAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE NEL CASO DI PIÙ OPERAZIONI DISTINTE	6
3 ANNULLAMENTO AUTOMATICO DEI RUOLI FINO A 5.000,00 EURO PER CONTRIBUENTI CON REDDITO IMPONIBILE NON SUPERIORE A 30.000,00 EURO NEL 2019 - CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE.....	6
3.1 AFFIDAMENTO DEL CARICO	7
3.2 RUOLI ANNULLABILI	7
3.3 DETERMINAZIONE DEL LIMITE DI 5.000,00 EURO	7
3.4 DETERMINAZIONE DEL REQUISITO REDDITUALE.....	7
3.5 ANNULLAMENTO AUTOMATICO DEI DEBITI.....	8

Studio Alinovi Guiotto Ferrari Mattioli

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

MILANO
20121 via Dante, 4
T. +39 02 45480107

www.agfm.it - info@agfm.it

4	REGOLARIZZAZIONE DEI VERSAMENTI IRAP - ULTERIORE PROROGA.....	8
4.1	AMBITO APPLICATIVO DELLA REGOLARIZZAZIONE	9
4.2	MOTIVI DELL'ULTERIORE PROROGA	9
5	CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO PER CANONI DI LOCAZIONE - PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE - PROROGA	9
5.1	AMBITO SOGGETTIVO	9
5.2	REQUISITI	10
5.3	PRESENTAZIONE DI UN'APPOSITA ISTANZA	10
5.4	PROROGA DEL TERMINE PER LA PRESENTAZIONE	10
6	CREDITI D'IMPOSTA PER LE LOCAZIONI - COMUNICAZIONE DELLA CESSIONE - MODIFICHE AL MODELLO E ALLA PROCEDURA TELEMATICA.....	10
6.1	UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONI	11
6.2	COMUNICAZIONE DELLA CESSIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONE.....	11
6.3	CONTRATTI SOGGETTI A REGISTRAZIONE IN CASO D'USO	11
6.4	ADEGUAMENTO AL DL "SOSTEGNI-BIS" DEL SOFTWARE DI COMUNICAZIONE	12
7	CONTRIBUTI PER L'EMERGENZA COVID-19 - INDICAZIONE NEL PROSPETTO "AIUTI DI STATO"	12
7.1	CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO E CREDITI D'IMPOSTA.....	12
7.2	DETTASSAZIONE "GENERALE" EX ART. 10-BIS DEL DL 137/2020.....	13
8	SALDO IRAP 2019 NON VERSATO - OBBLIGO DI INDICAZIONE NEL PROSPETTO "AIUTI DI STATO" DEL MODELLO IRAP 2020.....	13
8.1	NECESSITÀ DI COMPILAZIONE DEL PROSPETTO	13
8.2	REGOLARIZZAZIONE DELL'OMESSA COMPILAZIONE	14
9	CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO DEL DL "SOSTEGNI" - INDEBITA PERCEZIONE A SEGUITO DI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE - RESTITUZIONE SENZA SANZIONI.....	14
10	REGIME DEGLI IMPATRIATI - OPZIONE DA PARTE DEI "CONTRO-ESODATI" - PROLUNGAMENTO DI 5 ANNI - RIENTRO IN ITALIA ALLE DIPENDENZE DELLA MEDESIMA IMPRESA - CHIARIMENTI.....	14
10.1	PROROGA DEL REGIME DEI "VECCHI" IMPATRIATI PER I "CONTRO-ESODATI"	14
10.2	TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA IN ITALIA	15
10.3	ISCRIZIONE ALL'AIRE	15
10.4	"CONTRO-ESODATI" CHE PRODUCONO REDDITO D'IMPRESA.....	15
10.5	TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA IN ITALIA	16
10.6	PRESTAZIONI DA REMOTO SVOLTE ALL'ESTERO.....	16

11 CORRISPETTIVI TELEMATICI - ADEGUAMENTO DEI REGISTRATORI TELEMATICI - RINVIO AL 2022.....	16
12 SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI - SPETTANZA DEL CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI "4.0" E NEL MEZZOGIORNO.....	17
12.1 REDDITO DELLE STP.....	17
12.2 CUMULABILITÀ TRA LE AGEVOLAZIONI	17
13 ACCOLLO DEL DEBITO D'IMPOSTA ALTRUI E DIVIETO DI COMPENSAZIONE - DISPOSIZIONI ATTUATIVE	17
13.1 PRESENTAZIONE DEI MODELLI F24 CONTENENTI L'ACCOLLO.....	17
13.2 COMPILAZIONE DEL MODELLO F24	17
13.3 VERSAMENTI EFFETTUATI IN VIOLAZIONE DELLE MODALITÀ DI ESECUZIONE DELL'ACCOLLO....	18
13.4 ATTO DI RECUPERO.....	18
14 DETRAZIONE IRPEF PER GLI INTERVENTI DI RECUPERO EDILIZIO - TRASFERIMENTI MORTIS CAUSA - AMMISSIBILITÀ DI UN SOLO TRASFERIMENTO	18
14.1 VENDITA O DONAZIONE DELL'IMMOBILE DA PARTE DELL'EREDE.....	18
14.2 DECESSO DELL'EREDE.....	19
15 ATTIVITÀ NON ESERCITATA - DIRITTO ALLA DETRAZIONE IVA.....	19
15.1 ATTIVITÀ PROPEDEUTICHE ALL'ESERCIZIO DELL'IMPRESA	19
15.2 EFFETTI DELLA RESTITUZIONE DELL'IVA.....	19
16 IVA ASSOLTA IN DOGANA - REGISTRAZIONE DELLA BOLLETTA DOGANALE - DETRAZIONE IVA.....	20
16.1 DIRITTO ALLA DETRAZIONE DELL'IVA	20
16.2 REGISTRAZIONE DELLE BOLLETTE DOGANALI E DETRAZIONE IVA.....	20
17 INGRESSO DI UN NUOVO PARTECIPANTE NEL GRUPPO IVA - COMUNICAZIONE TARDIVA - APPLICABILITÀ DELLA "REMISSIONE IN BONIS"	20
17.1 "REMISSIONE IN BONIS"	20
17.2 TARDIVA COMUNICAZIONE DEL NUOVO INGRESSO NEL GRUPPO IVA.....	20
17.3 TARDIVA COMUNICAZIONE DEL NUOVO INGRESSO NEL GRUPPO IVA.....	21
18 RIMBORSO SPESE FORFETARIO AL VENDITORE DI UNITÀ IMMOBILIARI - TRATTAMENTO IVA - ACCESSORIETÀ	21
18.1 TARDIVA COMUNICAZIONE DEL NUOVO INGRESSO NEL GRUPPO IVA.....	21
18.2 REDAZIONE DEL REGOLAMENTO DI CONDOMINIO.....	21

1 CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI - CHIARIMENTI

Risultano analizzate alcune questioni relative all'applicazione del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali.¹

1.1 UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA EX L. 178/2020 - DECORRENZA

Nel caso in cui l'interconnessione di un bene "4.0" sia avvenuta nel 2020, come regolarmente attestata dalla dichiarazione resa dal legale rappresentante datata 31.12.2020, mentre la perizia del tecnico abilitato (prodotta dalla società per mero scrupolo, in quanto non necessaria trattandosi di beni con costo inferiore a 300.000,00 euro) è stata giurata e consegnata alla società soltanto nelle prime settimane del mese di gennaio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in linea di principio, la prima delle tre quote del credito d'imposta è utilizzabile in compensazione a decorrere dall'anno 2020.

1.2 COORDINAMENTO TEMPORALE

Se alla data del 15.11.2020 si sia proceduto all'ordine vincolante ma non sia stato versato l'acconto minimo del 20% (ad esempio, nel caso in cui l'acconto sia stato versato in misura "insufficiente"), trova applicazione la "nuova" disciplina di cui alla L. 178/2020.

L'Agenzia delle Entrate, conferma che il coordinamento sul piano temporale delle due discipline agevolative di cui alla L. 160/2019 e alla L. 178/2020 debba avvenire distinguendo gli investimenti per i quali alla data del 15.11.2020,

vale a dire anteriormente alla decorrenza della nuova disciplina, si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20%. In questo caso, tali investimenti, sempre se effettuati (vale a dire completati) entro il 30.6.2021, restano incardinati nella precedente disciplina di cui alla L. 160/2019.

Per converso, rientrano nella nuova disciplina gli investimenti effettuati a partire dal 16.11.2020 (si veda anche la circ. Agenzia delle Entrate 23.7.2021 n. 9).

1.3 CUMULABILITÀ

Ai sensi dell'art. 1 co. 192 della L. 160/2019, il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'IRAP, non porti al superamento del costo sostenuto.

L'Agenzia delle Entrate (applicando i criteri indicati nella circ. 9/2021 ancorché in relazione al credito di cui alla L. 178/2020) ha affermato che ai fini del calcolo del cumulo, per evitare il superamento del costo sostenuto, la società dovrà tenere in considerazione anche l'imposta sul reddito dei propri soci, a titolo di risparmio d'imposta derivante dalla detassazione del contributo per investimenti in beni strumentali.

2 ATTIVITÀ PER IMPOSTE ANTICIPATE (DTA) - TRASFORMAZIONE IN CREDITI D'IMPOSTA - INCENTIVO ALLE

¹ Risposte a interpello 17.9.2021 n. 602, 603 e 604

AGGREGAZIONI AZIENDALI - CHIARIMENTI

L’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla disciplina della trasformazione delle DTA a seguito di operazioni di aggregazioni aziendale, nei casi in cui il beneficiario abbia effettuato più operazioni durante il periodo di riferimento normativamente previsto (ovvero, il 2021 “solare”).²

2.1 LIMITI NORMATIVAMENTE PREVISTI

L’importo massimo di DTA che può essere trasformato da ciascun soggetto è pari al:

- 2% della somma delle attività dei soggetti partecipanti alla fusione o alla scissione, come risultanti dalla situazione patrimoniale di cui all’art. 2501-quater c.c., senza considerare il soggetto con le attività di importo maggiore;
- 2% della somma delle attività conferite.

Inoltre, indipendentemente dal numero di operazioni societarie straordinarie realizzate, le predette disposizioni possono essere applicate una sola volta per ciascun soggetto interessato.

2.2 APPLICAZIONE DELL’AGEVOLAZIONE NEL CASO DI PIÙ OPERAZIONI DISTINTE

Si evidenzia come la stessa disciplina trovi applicazione anche nelle ipotesi di operazioni di aggregazione che coinvolgano più di due soggetti, nonché nel caso di più operazioni distinte, approvate o deliberate entro il 31.12.2021. In altre parole, il beneficio si applica sia nel caso in cui un soggetto ne incorpori altri 4 con un’unica operazione, sia nel caso in cui l’incorporazione avvenga mediante 4 operazioni distinte.

In caso di più operazioni, secondo l’Agenzia, l’attivo dello stesso soggetto non può concorrere più volte ai fini della trasformazione di DTA.

Quindi, se in un’operazione l’attivo di un soggetto ha concorso a determinare l’ammontare di DTA trasformabili, lo stesso attivo non potrà essere considerato in un’operazione successiva.

3 ANNULLAMENTO AUTOMATICO DEI RUOLI FINO A 5.000,00 EURO PER CONTRIBUENTI CON REDDITO IMPONIBILE NON SUPERIORE A 30.000,00 EURO NEL 2019 - CHIARIMENTI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

L’Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti sulla disciplina (dell’art. 4 co. 4 - 9 del DL 22.3.2021 n. 41 c.d. “Sostegni” conv. L. 21.5.2021 n. 69, e del DM 14.7.2021) che prevede l’annullamento automatico (c.d. “stralcio”) dei ruoli affidati agli Agenti della Riscossione³:

- nel periodo compreso tra l’1.1.2000 e il 31.12.2010;
- di importo residuo al 23.3.2021 fino a 5.000,00 euro, comprensivo di capitale (es. imposta, contributo o altra entrata), interessi da ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni;
- nei confronti dei soggetti che, nel periodo d’imposta 2019, hanno conseguito un reddito imponibile non superiore a 30.000,00 euro.

² Ris. 7.9.2021 n. 57

³ Circ. 22.9.2021 n. 11

3.1 AFFIDAMENTO DEL CARICO

L’Agenzia delle Entrate conferma che, poiché la norma fa riferimento all’affidamento del carico, non bisogna considerare la data di notifica della cartella di pagamento ma la data, per forza di cose antecedente, di consegna del ruolo all’Agente della Riscossione.

3.2 RUOLI ANNULLABILI

Ogni ruolo rientra nell’annullamento, a prescindere dalla sua natura e dall’ente creditore che lo ha formato, sia questo pubblico o privato, salve le esclusioni previste dalla norma (es. dazi doganali e all’IVA all’importazione, somme dovute a seguito di recupero di aiuti di Stato).

Ruoli rientranti in precedenti definizioni agevolate

Per espressa previsione normativa, sono compresi nell’annullamento automatico i ruoli oggetto:

- della c.d. “rottamazione-ter”, ai sensi dell’art. 3 del DL 119/2018;
- del c.d. “saldo e stralcio” degli omessi versamenti, di cui all’art. 1 co. 184 - 198 della L. 145/2018.

Sul sito Internet dell’Agenzia delle Entrate-Riscossione è disponibile un apposito servizio per verificare se i debiti ammessi alle predette definizioni agevolate possono essere potenzialmente oggetto di stralcio.

Se dal controllo del piano di pagamento, effettuato attraverso il suddetto servizio, emerge la presenza di carichi potenzialmente interessati dall’annullamento e se, nel periodo d’imposta 2019, il contribuente ha conseguito un reddito imponibile non superiore a 30.000,00 euro, è altresì possibile, con lo stesso servizio, procedere in autonomia alla richiesta e alla stampa dei moduli di pagamento da utilizzare per il

versamento delle rate ancora dovute, calcolate al netto delle somme relative ai suddetti carichi.

3.3 DETERMINAZIONE DEL LIMITE DI 5.000,00 EURO

Per verificare il limite di 5.000,00 euro occorre considerare il singolo carico iscritto a ruolo e non il valore globale della cartella di pagamento, che può portare a riscossione diversi ruoli.

Inoltre, poiché bisogna considerare il debito “residuo” al 23.3.2021, rientrano nello stralcio anche i carichi originariamente di importo superiore a 5.000,00 euro, ma che alla predetta data risultino non superare la soglia dei 5.000,00 euro, ad esempio a seguito di un provvedimento di sgravio o di un pagamento parziale, anche in attuazione di definizioni agevolate.

Importi esclusi

Sono comunque esclusi dal computo del limite gli aggi di riscossione, gli interessi di mora e le eventuali spese di procedura.

3.4 DETERMINAZIONE DEL REQUISITO REDDITUALE

I debiti che possono essere oggetto di annullamento automatico devono riferirsi a soggetti che hanno conseguito un reddito imponibile non superiore a 30.000,00 euro nel:

- periodo d’imposta 2019, se si tratta di persone fisiche;
- periodo d’imposta in corso al 31.12.2019, se si tratta di soggetti diversi dalle persone fisiche.

Il suddetto requisito reddituale viene verificato dall’Agenzia delle Entrate, considerando i dati delle dichiarazioni dei redditi e delle Certificazioni Uniche, relative all’anno 2019,

presenti nella banca dati dell’Agenzia alla data del 14.7.2021.

Gli esiti del controllo sono comunicati all’Agenzia delle Entrate-Riscossione.

Nozione di “reddito imponibile”

In relazione alla nozione di “reddito imponibile”, viene chiarito che:

- si considera il reddito complessivo al netto della deduzione per l’abitazione principale e degli altri oneri deducibili;
- occorre però sommare i redditi assoggettati alla cedolare secca sulle locazioni e all’imposta sostitutiva del regime forfetario ex L. 190/2014, in quanto specifiche disposizioni li considerano rilevanti per il riconoscimento di benefici di qualsiasi titolo collegati al possesso di requisiti reddituali;
- non deve, invece, essere sommato l’importo pari al rendimento nozionale previsto dalla disciplina relativa all’ACE;
- in caso di dichiarazioni presentate da società che abbiano optato per il regime del consolidato, viene presa in considerazione solo la dichiarazione del soggetto che partecipa al consolidato;
- in caso di dichiarazione ultrannuale presentata da società sottoposte a procedure concorsuali, viene presa in considerazione la dichiarazione che ricomprende il periodo d’imposta in corso al 31.12.2019.

Viene inoltre chiarito che i dati contenuti nelle Certificazioni Uniche, sia con riferimento ai redditi di lavoro dipendente che di lavoro autonomo, rilevano solo in assenza di un modello dichiarativo valido.

Obbligati solidali

In caso di obbligati solidali, per beneficiare dell’annullamento del ruolo è necessario che il requisito reddituale sussista in capo a tutti i soggetti tenuti al pagamento del debito.

Pertanto, quand’anche uno solo dei coobbligati non possieda il requisito reddituale, l’annullamento non opera, in quanto l’obbligazione e quindi il carico deve ritenersi unitario.

3.5 ANNULLAMENTO AUTOMATICO DEI DEBITI

Il 31.10.2021, l’Agenzia delle Entrate-Riscossione dispone, in automatico, l’annullamento dei ruoli di importo fino a 5.000,00 euro dei contribuenti che rispettano il limite reddituale, sulla base di quanto comunicato dall’Agenzia delle Entrate.

L’Agente della Riscossione non invia alcuna comunicazione al contribuente in relazione all’esito della procedura, il quale può tuttavia verificare l’intervenuto annullamento dei debiti attraverso la consultazione della propria situazione debitoria con le previste modalità.

4 REGOLARIZZAZIONE DEI VERSAMENTI IRAP - ULTERIORE PROROGA

È stato ulteriormente prorogato al 30.11.2021 il termine per avvalersi della regolarizzazione dei versamenti IRAP (prevista dall’art. 42-bis co. 5 del DL 104/2020).⁴

⁴ Art. 5 del DL 30.9.2021 n. 132

La scadenza “originaria”, fissata al 30.11.2020, era già stata differita una prima volta al 30.4.2021 per poi essere portata al 30.9.2021, termine ora nuovamente prorogato.

4.1 AMBITO APPLICATIVO DELLA REGOLARIZZAZIONE

Risulta prevista una sorta di sanatoria per il mancato pagamento del saldo IRAP 2019 e del primo acconto IRAP 2020 (ai sensi dell’art. 24 del DL 34/2020), nell’ipotesi in cui tali somme avrebbero, invece, dovuto essere corrisposte per il mancato rispetto dei limiti comunitari, consentendo di pagare l’imposta a suo tempo non versata senza applicazioni di sanzioni, né interessi.

Si ricorda, infatti, che, ai sensi dell’art. 24 co. 3 del citato DL 34/2020, l’esclusione dall’obbligo di versamento delle suddette somme spetta nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea 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.

4.2 MOTIVI DELL’ULTERIORE PROROGA

Come riportato nel comunicato stampa del Consiglio dei Ministri, la nuova proroga si è resa necessaria poiché la decisione della Commissione europea sull’estensione delle nuove soglie del suddetto Quadro temporaneo agli aiuti già

autorizzati non è stata adottata entro il 30.9.2021. Solo a seguito dei chiarimenti che saranno forniti in tale occasione, le imprese potranno valutare se hanno correttamente fruito dell’esonero dei versamenti in esame o se invece dovranno versare, in tutto o in parte, gli importi originariamente non corrisposti.

5 CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO PER CANONI DI LOCAZIONE - PRESENTAZIONE DELL’ISTANZA ALL’AGENZIA DELLE ENTRATE - PROROGA

L’Agenzia delle Entrate ha prorogato al 6.10.2021 il termine per l’invio dell’istanza per l’accesso al contributo a fondo perduto per la riduzione dell’importo del canone di locazione (previsto dall’art. 9-quater del DL 28.10.2020 n. 137 c.d. DL “Ristori”, conv. L. 18.12.2020 n. 176).⁵

5.1 AMBITO SOGGETTIVO

Il contributo a fondo perduto, che è pari al 50% della riduzione del canone per un massimo di 1.200,00 euro annui, può essere richiesto dai locatori di contratti di locazione ad uso abitativo, oggetto di rinegoziazione in diminuzione dei canoni relativi all’anno 2021.

Hanno diritto al contributo i locatori:

- persone fisiche non titolari di partita IVA;
- persone fisiche o soggetti diversi, titolari di partita IVA.

⁵ Provv. 4.9.2021 n. 227358

Nel caso in cui, per il medesimo contratto, vi siano più locatori, ciascuno dovrà presentare l'istanza per richiedere il contributo spettante per la propria quota di possesso dell'immobile.

5.2 REQUISITI

Per accedere al contributo occorre che:

- alla data del 29.10.2020 sia in essere un contratto di locazione di tipo abitativo avente ad oggetto un immobile ubicato in un Comune ad alta tensione abitativa, individuato nell'elenco approvato dal CIPE con la deliberazione 13.11.2003 n. 87;
- l'immobile concesso in locazione sia adibito dal conduttore ad abitazione principale;
- il locatore conceda una riduzione del canone per tutto l'anno 2021 o per parte di esso;
- la rinegoziazione abbia una decorrenza pari o successiva al 25.12.2020 e sia comunicata, entro il 31.12.2021, all'Agenzia delle Entrate.

5.3 PRESENTAZIONE DI UN'APPOSITA ISTANZA

Per accedere al contributo, i locatori interessati (o gli intermediari delegati) devono presentare un'apposita istanza all'Agenzia delle Entrate.

L'istanza deve essere presentata esclusivamente in via telematica, attraverso un'apposita procedura web messa a disposizione all'interno dell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate (percorso: "La mia scrivania" -

"Servizi per" - "Comunicare" - "Contributo a fondo perduto per la riduzione dell'importo del canone di locazione").

5.4 PROROGA DEL TERMINE PER LA PRESENTAZIONE

L'Agenzia delle Entrate ha prorogato al 6.10.2021 il termine di presentazione delle richieste, così da consentire ad un maggior numero di contribuenti di fruire dell'agevolazione, tenuto conto anche che l'intervallo temporale previsto per la presentazione dell'istanza (possibile a partire dal 6.7.2021) è coinciso con il periodo estivo.

Istanze sostitutive

Entro il 6.10.2021 dovranno essere inviate anche eventuali istanze sostitutive di quelle precedentemente trasmesse.

Rinuncia al contributo

Resta invariato, invece, il termine del 31.12.2021 per l'invio della rinuncia al contributo, possibile qualora si intenda rinunciare totalmente e definitivamente alla misura.

6 CREDITI D'IMPOSTA PER LE LOCAZIONI - COMUNICAZIONE DELLA CESSIONE - MODIFICHE AL MODELLO E ALLA PROCEDURA TELEMATICA

Sono state apportate modifiche al modello e alle relative istruzioni per la comunicazione della cessione dei crediti d'imposta per le locazioni,

riconosciuti per fronteggiare l'emergenza da COVID-19.⁶

In particolare, dal 9.9.2021 è:

- in uso un nuovo modello per la comunicazione della cessione dei crediti d'imposta per le locazioni (che sostituisce quello precedente, approvato con il provv. 12.2.2021 n. 43058), che consente di cedere crediti d'imposta derivanti da contratti soggetti a registrazione in caso d'uso (senza indicare, quindi, gli estremi di registrazione);
- stata adeguata la procedura *web* di comunicazione delle cessioni dei crediti d'imposta per le locazioni, per tenere conto dell'estensione dell'agevolazione operata dal DL 73/2021 (c.d. DL "Sostegni-bis").

6.1 UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONI

Si ricorda che il credito d'imposta locazioni (di cui all'art. 28 del DL 34/2020 e successive modificazioni) può essere:

- utilizzato in compensazione nel modello F24 ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, presentato esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, successivamente all'avvenuto pagamento del canone;
- utilizzato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa;
- ceduto, anche parzialmente, ai sensi dell'art. 122 del DL 34/2020, ad altri

soggetti, compresi istituti di credito o il locatore stesso (in quest'ultimo caso occorre pagare solo la differenza tra canone dovuto e credito d'imposta *ex art. 28 co. 5-bis* del DL 34/2020 convertito: cfr. circ. Agenzia delle Entrate 14/2020, § 5).

6.2 COMUNICAZIONE DELLA CESSIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONE

Affinché la cessione del credito d'imposta sia efficace, è necessario che il cedente la comunichi all'Agenzia delle Entrate mediante l'apposito modello, tra il 13.7.2020 e il 31.12.2021. Il cessionario può utilizzare il credito in compensazione tramite il modello F24 (codice tributo "6931") dal giorno lavorativo successivo alla comunicazione della cessione, previa accettazione della cessione comunicata dallo stesso cessionario attraverso il sito dell'Agenzia.⁷

6.3 CONTRATTI SOGGETTI A REGISTRAZIONE IN CASO D'USO

Il modello di comunicazione della cessione è stato ulteriormente modificato, inserendo, nel quadro "Tipologia di credito ceduto", punto n. 2 (relativo al bonus locazioni di cui all'art. 28 del DL 34/2020), all'interno dell'elenco dei contratti ammessi al beneficio, la voce: "F - Atto o contratto da registrare in caso d'uso".

Si tratta, ad esempio:

- dei contratti di locazione stipulati per scrittura privata non autenticata, di durata non superiore a 30 giorni nell'anno;

⁶ Provv. Agenzia delle Entrate 7.9.2021 n. 228685

⁷ Il modello per la comunicazione della cessione del credito d'imposta era stato originariamente approvato dal dal provv. 1.7.2020 n. 250739, poi aggiornato dal

provv. 14.12.2020 n. 378222 e dal provv. 12.2.2021 n. 43058.

- dei contratti di leasing stipulati per scrittura privata non autenticata (art. 1 della Tariffa, parte II, allegata al DPR 131/86);
- dei contratti di servizi a prestazioni complesse stipulati per scrittura non autenticata e contenenti solo disposizioni soggette ad IVA (art. 5 del DPR 131/86).

Per tale tipologia di atti, di conseguenza, non sarà necessario inserire gli estremi di registrazione nel modello di comunicazione della cessione.

Il nuovo modello deve essere utilizzato, in sostituzione del precedente, a decorrere dal 9.9.2021.

6.4 ADEGUAMENTO AL DL “SOSTEGNI-BIS” DEL SOFTWARE DI COMUNICAZIONE

Dal 9.9.2021 è adeguata anche la procedura *web* di trasmissione delle comunicazioni delle cessioni dei crediti d’imposta per le locazioni, per tenere conto dell’estensione dell’agevolazione operata dall’art. 4 del DL 73/2021 (c.d. “Sostegni-bis”).

Estensione del credito al 2021

Si rammenta, infatti, che, per effetto del DL “Sostegni-bis”, il credito d’imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo, di cui all’art. 28 del DL 34/2020, è stato:

- da un lato, prorogato, per altre 3 mensilità (fino al 31.7.2021), per i soggetti cui già spettava fino al 30.4.2021, ovvero le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i *tour operator*, secondo le modalità finora previste per tali soggetti;
- dall’altro, ulteriormente esteso, per i mesi da gennaio a maggio 2021, a nuove condizioni, a favore di altri soggetti

(soggetti esercenti attività d’impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 15 milioni di euro nel secondo periodo d’imposta antecedente a quello di entrata in vigore del DL 73/2021; enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti).

Con la modifica del *software*, diviene possibile la cessione dei crediti 2021 anche per le mensilità introdotte dal DL “Sostegni-bis”.

7 CONTRIBUTI PER L’EMERGENZA COVID-19 - INDICAZIONE NEL PROSPETTO “AIUTI DI STATO”

Risulta analizzato il trattamento fiscale di alcune misure agevolative e la loro indicazione nei modelli REDDITI, in particolare nel prospetto sugli aiuti di Stato, confermando in sostanza quanto già chiarito nei precedenti documenti di prassi.⁸

7.1 CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO E CREDITI D’IMPOSTA

Nella “Tabella codici aiuti di Stato” posta in calce alle istruzioni dei modelli REDDITI sono espressamente ricompresi:

- codice 20 - Contributo a fondo perduto per i soggetti colpiti dall’emergenza epidemiologica “COVID-19”, art. 25 DL 34/2020;

⁸ Risposta a interpello 20.9.2021 n. 618, l’Agenzia delle Entrate

- codice 60 - Credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda, art. 28 DL 34/2020;
- codice 58 - Credito d'imposta Commissioni per pagamenti elettronici, art. 22 DL 124/2019.

Secondo l'Agenzia delle Entrate non sussiste alcun dubbio interpretativo riguardo all'indicazione di tali misure.

7.2 DETASSAZIONE "GENERALE" EX ART. 10-BIS DEL DL 137/2020

Fermo restando il principio di carattere generale per cui concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini IRPEF/IRES e del valore della produzione ai fini IRAP tutti i contributi per i quali la disciplina istitutiva non prevede esplicitamente la non imponibilità ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, l'Agenzia delle Entrate, nella risposta in commento, ribadisce che a norma dell'art. 10-bis del DL 137/2020 non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP *"i contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati"*:

- in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 (seppur diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza);
- da chiunque erogati;

- spettanti ai soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi;
- indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione.

Pertanto, in linea di principio, "i contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati" che soddisfano contestualmente tutti i suddetti requisiti rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione del menzionato art. 10-bis del DL 137/2020.

In tal caso, non deve essere compilato il prospetto aiuti di Stato (codice 24 per il quadro RS del modello REDDITI).

8 SALDO IRAP 2019 NON VERSATO - OBBLIGO DI INDICAZIONE NEL PROSPETTO "AIUTI DI STATO" DEL MODELLO IRAP 2020

L'Agenzia delle Entrate ha confermato che i contribuenti che, fruendo dell'esonero dei versamenti IRAP di cui all'art. 24 del DL 34/2020, non hanno versato il saldo IRAP relativo al periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (2019, per i soggetti "solari") dovevano compilare la sezione XVIII del quadro IS del modello IRAP 2020 (nello stesso senso già la circ. 20.8.2020 n. 25, § 1.1.4).⁹

8.1 NECESSITÀ DI COMPILAZIONE DEL PROSPETTO

L'adempimento è necessario al fine di consentire la registrazione degli aiuti di Stato e/o de minimis

⁹Ris. 29.9.2021 n. 58

(fruibili ai sensi dell'art. 10 del regolamento di cui al DM 115/2017) nel Registro nazionale degli aiuti di Stato.

8.2 REGOLARIZZAZIONE DELL'OMESSA COMPILAZIONE

L'omessa compilazione del prospetto è sanabile tramite la presentazione di apposita dichiarazione integrativa, versando la sanzione fissa da 250,00 a 2.000,00 euro prevista per la dichiarazione inesatta (art. 8 del DLgs. 471/97), potendo in ogni caso fruire del ravvedimento operoso.

In tale ipotesi, la sanzione è ridotta in una misura variabile da 1/9 a 1/5 del minimo, a seconda del momento in cui il ravvedimento viene posto in essere.

9 CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO DEL DL "SOSTEGNI" - INDEBITA PERCEZIONE A SEGUITO DI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE - RESTITUZIONE SENZA SANZIONI

È stato precisato che non è necessario versare alcuna sanzione in caso di restituzione del contributo a fondo perduto, di cui all'art. 1 del DL 22.3.2021 n. 41 (c.d. "Sostegni"), indebitamente percepito a seguito di chiarimenti intervenuti solo successivamente alla percezione dello stesso.¹⁰

In particolare, nel presupposto che l'errore commesso, da cui è conseguita l'erronea percezione del contributo a fondo perduto, sia solo quello di aver inserito nel calcolo del fatturato

medio mensile il valore di un bene immobile estromesso/assegnato a se medesimo (trattandosi di un'impresa individuale), considerato che i chiarimenti in proposito sono stati resi con la circ. 14.5.2021 n. 5 solo a percezione del contributo già avvenuta, secondo l'Agenzia delle Entrate è possibile restituire il contributo, comprensivo degli interessi, senza che siano dovute anche le sanzioni.

10 REGIME DEGLI IMPATRIATI - OPZIONE DA PARTE DEI "CONTRO-ESODATI" - PROLUNGAMENTO DI 5 ANNI - RIENTRO IN ITALIA ALLE DIPENDENZE DELLA MEDESIMA IMPRESA - CHIARIMENTI

Sono stati forniti alcuni chiarimenti in merito:

- ai requisiti richiesti ai c.d. "contro-esodati" (art. 2 co. 1 della L. 238/2010) per prolungare di ulteriori cinque anni il regime dei c.d. "vecchi" impatriati;
- all'accesso al regime degli impatriati in caso di rientro in Italia alle dipendenze della medesima impresa;
- all'accesso al regime degli impatriati in caso di prestazioni da remoto svolte all'estero.¹¹

10.1 PROROGA DEL REGIME DEI "VECCHI" IMPATRIATI PER I "CONTRO-ESODATI"

In merito alla facoltà di proroga per i "vecchi" impatriati (prevista dall'art. 5 co. 2-bis del DL 34/2019) si puntualizza che:

- non sussistono limitazioni soggettive all'esercizio dell'opzione da parte dei c.d.

¹⁰ Risposte a interpello 8.9.2021 n. 581 e 20.9.2021 n. 617

¹¹ Risposte a interpello 16.9.2021 n. 594 e 596 e 23.9.2021 n. 621

“contro-esodati” che abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia prima del 30.4.2019 e che alla data del 31.12.2019 già beneficiavano del regime speciale per i lavoratori impatriati;

- restano esclusi dalla possibilità di esercitare l’opzione di proroga i cittadini italiani non iscritti all’AIRE.

10.2 TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA IN ITALIA

La data del 30.4.2019 assume funzione di “spartiacque” tra quanto richiesto ai “vecchi” impatriati rispetto a quanto richiesto ai “nuovi” (la cui facoltà di proroga è invece disciplinata dall’art. 16 co. 3-bis del DLgs. 147/2015). In tale ottica, gli ex “contro-esodati” rientrerebbero automaticamente nella disciplina di proroga prevista per i vecchi impatriati; infatti, l’opzione per la transizione dal regime dei contro-esodati a quello degli impatriati era in origine riconosciuta in capo ai soggetti di cui all’art. 2 co. 1 della L. 238/2010, i quali si erano trasferiti in Italia entro il 31.12.2015.

L’Agenzia delle Entrate (circolare 23.5.2017 n. 17, Parte II, § 2.2) aveva osservato che la L. 238/2010 non menziona il requisito della residenza fiscale né l’art. 2 del TUIR; ciò che rileva ai fini dell’agevolazione è il requisito sostanziale dell’effettivo svolgimento all’estero dell’attività di lavoro o di studio, che il soggetto deve essere in grado di dimostrare, nonché dell’avvenuto rientro in Italia per il quale la circolare ammette, quali mezzi di prova, certificati anagrafici, contratti di lavoro, di locazione e utenze.

10.3 ISCRIZIONE ALL’AIRE

Secondo l’Agenzia risultano esclusi dalla possibilità di esercitare l’opzione di proroga i cittadini italiani non iscritti all’AIRE, posizione che risulta opinabile sotto molteplici profili. In primo luogo, come evidenziato dalla stessa risposta a interpello, si richiede un re-quisito formale (l’iscrizione all’AIRE) che non è invece richiesto dalla norma agevolativa primaria: l’art. 16 co. 5-ter del DLgs. 147/2015, infatti, prende atto della prevalenza dei criteri convenzionali di residenza rispetto a quelli previsti dalla normativa interna, consentendo l’accesso al regime anche in mancanza di iscrizione all’AIRE, ove sia comunque possibile dimostrare la residenza estera ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni.

A ciò si aggiunga che, con specifico riferimento ai c.d. “contro-esodati”, la circ. Agenzia delle Entrate 14/2012 (§ 1.5), richiamata dalla circ. 17/2017, ha precisato che, in presenza del requisito dell’effettivo svolgimento dell’attività di lavoro o di studio all’estero, l’iscrizione all’AIRE corrispondente al periodo di attività all’estero non assume rilevanza.

10.4 “CONTRO-ESODATI” CHE PRODUCONO REDDITO D’IMPRESA

Si nega l’accesso alla proroga ai “contro-esodati” che svolgano un’attività che comporti la produzione di un reddito di impresa. In virtù della formulazione dell’art. 16 del DLgs. 147/2015, in vigore fino al 29.4.2019, infatti, erano agevolabili i soli redditi di lavoro dipendente, assimilati a quelli di lavoro dipendente o di lavoro autonomo.

10.5 TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA IN ITALIA

Possono beneficiare delle agevolazioni per i lavoratori impatriati (art. 16 del DLgs. 147/2015) anche le persone che si trasferiscono in Italia ed effettuano da remoto prestazioni in favore della stessa società estera con la quale intrattenevano, in presenza, il rapporto nell'altro Stato.

L'attuale formulazione della norma, valida per i trasferimenti effettuati dal 30.4.2019, non pone infatti alcun vincolo legato alla "localizzazione" del datore di lavoro, il quale può essere residente o non residente; nè la risposta subordina l'accesso alle agevolazioni ad una discontinuità tra la "vecchia" e la "nuova" posizione lavorativa.

10.6 PRESTAZIONI DA REMOTO SVOLTE ALL'ESTERO

L'Agenzia delle Entrate conferma che, per le prestazioni in regime di smart working, il reddito di lavoro dipendente si considera prodotto nello Stato in cui la persona è fisicamente presente, indipendentemente dalla nazionalità del datore di lavoro. Ciò vale anche se i trasferimenti temporanei da uno Stato all'altro sono determinati da policy aziendali dovute all'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Nel caso in esame, dovendosi guardare al criterio della presenza fisica, sono state negate le agevolazioni per gli impatriati di cui all'art. 16 del DLgs. 147/2015, in quanto:

- la persona ha lavorato fisicamente in Italia per soli 76 giorni, e ha operato da un altro Stato da remoto per i rimanenti giorni lavorativi;

- non risulta, conseguentemente, soddisfatto l'obbligo di prestazione dell'attività in via prevalente sul territorio italiano.

11 CORRISPETTIVI TELEMATICI - ADEGUAMENTO DEI REGISTRATORI TELEMATICI - RINVIO AL 2022

L'Agenzia delle Entrate ha rinviato dall'1.10.2021 all'1.1.2022 l'introduzione dell'obbligo di utilizzo in via esclusiva del nuovo tracciato per l'invio telematico dei dati dei corrispettivi, concedendo agli esercenti tre mesi aggiuntivi per adeguare i registratori telematici.¹²

Il nuovo tracciato, le cui specifiche sono riportate nell'allegato "TIPI DATI PER I CORRISPETTIVI - versione 7.0", consente ai soggetti passivi IVA tenuti alla memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi di cui all'art. 2 co. 1 del DLgs. 127/2015 una gestione più puntuale di alcuni tipi di operazioni (es. resi, annulli, prestazioni di servizi con corrispettivo non riscosso).

Attualmente, esso è utilizzabile in via facoltativa, in alternativa alla precedente versione (6.0), ma in base a quanto previsto dal provv. Agenzia delle Entrate 182017/2016 il suo utilizzo doveva diventare obbligatorio a partire dall'1.10.2021.

Con il provvedimento del 7.9.2021, invece, l'Agenzia delle Entrate ha posticipato l'introduzione dell'obbligo all'1.1.2022, tenendo conto delle difficoltà conseguenti al perdurare dell'emergenza epidemiologica.

¹² Provv. 7.9.2021 n. 228725

Fino al 31.12.2021, dunque, sarà ancora utilizzabile la precedente versione del tracciato (6.0).

Conformità dei modelli

Correlativamente, sono stati rinviati dal 30.9.2021 al 31.12.2021 i termini entro i quali i produttori dei registratori possono dichiarare la conformità alle specifiche tecniche dei modelli già approvati dall’Agenzia delle Entrate (cfr. provv. Agenzia delle Entrate 182017/2016).

12 SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI - SPETTANZA DEL CREDITO D’IMPOSTA PER INVESTIMENTI “4.0” E NEL MEZZOGIORNO

L’Agenzia delle Entrate ha affermato che le società tra professionisti (STP) titolari di reddito d’impresa possono beneficiare del credito d’imposta per investimenti in beni strumentali “4.0” di cui alla L. 178/2020 e di quello per investimenti nel Mezzogiorno di cui alla L. 208/2015.¹³

12.1 REDDITO DELLE STP

Ai fini della qualificazione del reddito prodotto dalle STP, secondo l’Agenzia delle Entrate, non assume alcuna rilevanza l’esercizio dell’attività professionale (come invece affermato da Cass. 17.3.2021 n. 7407), risultando a tal fine determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria.

12.2 CUMULABILITÀ TRA LE AGEVOLAZIONI

Viene inoltre confermata la cumulabilità delle due agevolazioni in relazione ai medesimi investimenti, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto per l’investimento.

13 ACCOLLO DEL DEBITO D’IMPOSTA ALTRUI E DIVIETO DI COMPENSAZIONE - DISPOSIZIONI ATTUATIVE

Sono state emanate le disposizioni attuative (dell’art. 1 del DL 26.10.2019 n. 124 conv. L. 19.12.2019 n. 157) in materia di accollo del debito d’imposta altrui e di divieto di utilizzo in compensazione di crediti dell’accollante.¹⁴

13.1 PRESENTAZIONE DEI MODELLI F24 CONTENENTI L’ACCOLLO

Chiunque si accoli il debito d’imposta altrui (accollante) procede al relativo pagamento mediante il modello F24 da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto della delega di pagamento e lo scarto del modello F24.

La delega è parimenti rifiutata (e il modello F24 scartato) qualora per il pagamento si utilizzino in compensazione crediti dell’accollante.

13.2 COMPILAZIONE DEL MODELLO F24

In sede di compilazione del modello F24, nella sezione “Contribuente” devono essere indicati:

¹³ Risposta a interpello 16.9.2021 n. 600

¹⁴ Provv. 24.9.2021 n. 244683

- nel campo “Codice fiscale”, il codice fiscale dell’accollato, soggetto passivo del rapporto tributario e debitore originario;
- nel campo “Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare”, il codice fiscale dell’accollante, soggetto che effettua il versamento in luogo dell’accollato, unitamente all’apposito codice che sarà individuato con una successiva risoluzione dell’Agenzia delle Entrate.

13.3 VERSAMENTI EFFETTUATI IN VIOLAZIONE DELLE MODALITÀ DI ESECUZIONE DELL’ACCOLLO

I versamenti effettuati in violazione delle modalità individuate nel presente provvedimento si considerano come non avvenuti a tutti gli effetti di legge.

Sanzioni per l’accollato

Per l’accollato, l’omesso pagamento comporta il recupero dell’imposta non versata e degli interessi, nonché l’applicazione della sanzione di cui all’art. 13 co. 1 del DLgs. 471/97 (di regola il 30%).

L’accollante è coobbligato in solido con l’accollato limitatamente all’imposta non versata e agli interessi.

Sanzioni per l’accollante

In caso di accollo tramite compensazione con un credito d’imposta dell’accollante, a quest’ultimo si applica:

- la sanzione di cui all’art. 13 co. 4 del DLgs. 471/97 (30%), qualora il credito utilizzato sia esistente;

- la sanzione di cui all’art. 13 co. 5 del DLgs. 471/97 (dal 100% al 200%), qualora il credito utilizzato sia inesistente.

13.4 ATTO DI RECUPERO

Per la riscossione dell’imposta, degli interessi e delle sanzioni dovute in caso di violazione, l’Agenzia delle Entrate emette un apposito atto:

- ai sensi dell’art. 1 co. 421 della L. 30.12.2004 n. 311;
- da notificare, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell’ottavo anno successivo a quello in cui è stato presentato il modello F24.

14 DETRAZIONE IRPEF PER GLI INTERVENTI DI RECUPERO EDILIZIO - TRASFERIMENTI MORTIS CAUSA - AMMISSIBILITÀ DI UN SOLO TRASFERIMENTO

L’Agenzia delle Entrate ha precisato che è possibile effettuare un solo trasferimento delle rate residue della detrazione ai sensi dell’art. 16-bis co. 8 del TUIR.

Il citato co. 8 stabilisce che nel caso di “decesso dell’avente diritto” gli eredi possono subentrare al de cuius, nella spettanza delle quote non ancora fruite di detrazione “edilizia”, soltanto a condizione che conservino la detenzione materiale e diretta dell’immobile.¹⁵

14.1 VENDITA O DONAZIONE DELL’IMMOBILE DA PARTE DELL’EREDE

In caso di vendita o di donazione dell’immobile da parte dell’erede che ha la detenzione materiale e diretta del bene, viene chiarito che le quote residue della detrazione non fruite da

¹⁵ Risposta a interpello 20.9.2021 n. 612

quest'ultimo non si trasferiscono all'acquirente/donatario neanche nell'ipotesi in cui la vendita o la donazione siano effettuate nel medesimo anno di accettazione dell'eredità.

14.2 DECESSO DELL'EREDE

Analogamente, nell'ipotesi di decesso dell'erede che ha acquisito le quote di detrazione non fruite dal de cuius che ha sostenuto le spese agevolabili, viene chiarito che le quote residue non si trasferiscono al successivo erede.

15 ATTIVITÀ NON ESERCITATA - DIRITTO ALLA DETRAZIONE IVA

La Agenzia delle Entrate ha riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA in capo a un soggetto passivo che ha effettuato acquisti propedeutici all'esercizio di un'attività alberghiera la quale, per ragioni estranee alla volontà di tale soggetto, non veniva successivamente avviata.¹⁶

15.1 ATTIVITÀ PROPEDEUTICHE ALL'ESERCIZIO DELL'IMPRESA

Il diritto alla detrazione dell'IVA "relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile".

Come indicato nella prassi precedente (cfr. C.M. 328/97), l'anzidetto diritto alla detrazione sorge e può essere esercitato "fin dal momento dell'acquisizione dei beni e dei servizi, anche ammortizzabili (detrazione immediata)".

Ne consegue, secondo l'Agenzia delle Entrate, che un soggetto passivo "non deve attendere l'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nella propria attività per stabilire se gli spetta e in quali termini il diritto alla detrazione, essendo a tal fine

sufficiente che i beni ed i servizi siano destinati a essere utilizzati in operazioni che danno diritto alla detrazione".

Deve essere quindi mantenuto il diritto alla detrazione (e, al ricorrere dei presupposti, il conseguente diritto al rimborso) dell'IVA assolta sugli acquisti propedeutici all'avvio della dichiarata attività alberghiera, anche se la predetta attività soggetta ad IVA non viene esercitata, fatta salva la verifica di assenza di abusi da parte del soggetto passivo

15.2 EFFETTI DELLA RESTITUZIONE DELL'IVA

L'Agenzia delle Entrate specifica che, per ciascuna operazione soggetta ad IVA, sorgono tre rapporti autonomi:

- il rapporto tra l'Erario e il cedente o prestatore, relativamente al pagamento dell'imposta;
- il rapporto tra il cedente o prestatore e il cessionario o committente, in ordine alla rivalsa;
- il rapporto tra l'Erario e il cessionario o committente, rispetto alla detrazione dell'imposta.

Sulla base di questi principi, l'Amministrazione finanziaria esclude il rimborso dell'IVA versata in sede di rivalsa qualora il cessionario o committente ne abbia ottenuto la restituzione da parte del fornitore (nel caso di specie, per escussione di una garanzia bancaria corrispondente all'imposta dovuta e versata).

¹⁶ Risposta a interpello 14.9.2021 n.584

16 IVA ASSOLTA IN DOGANA - REGISTRAZIONE DELLA BOLLETTA DOGANALE - DETRAZIONE IVA

L'Agenzia delle Entrate Sono stati forniti chiarimenti in merito alla detrazione dell'IVA assolta in dogana all'atto dell'importazione di beni.¹⁷

16.1 DIRITTO ALLA DETRAZIONE DELL'IVA

In merito alla detrazione dell'IVA assolta in dogana all'atto dell'importazione di beni, è stato affermato che soltanto l'effettivo destinatario della merce importata (e impiegata nell'esercizio della propria attività) può detrarre la suddetta imposta, previa annotazione della bolletta doganale nel registro degli acquisti (ai sensi dell'art. 25 del DPR 633/72 e nel rispetto dell'art. 19 co. 1, ultimo periodo, dello stesso decreto).

16.2 REGISTRAZIONE DELLE BOLLETTE DOGANALI E DETRAZIONE IVA

L'Agenzia delle Entrate (conformemente ai chiarimenti già resi nella circ. 17.1.2018 n. 1) ha rilevato che, ai fini degli obblighi di registrazione e detrazione dell'IVA, le bollette doganali sono soggette alle stesse regole previste per le fatture di acquisto; per-tanto, il dies a quo dal quale decorre il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione coincide con il momento in cui, in capo al cessionario/committente, si realizzano la condizione sostanziale dell'esigibilità dell'IVA e quella formale del possesso della bolletta doganale.

Ne discende che la detrazione dell'IVA assolta in dogana spetta nell'anno in cui il soggetto passivo, entrato in possesso della bolletta doganale, annota la medesima nel registro acquisti, facendola

confluire "nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza".

17 INGRESSO DI UN NUOVO PARTECIPANTE NEL GRUPPO IVA - COMUNICAZIONE TARDIVA - APPLICABILITÀ DELLA "REMISSIONE IN BONIS"

L'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto che l'istituto della "remissione in bonis" è applicabile anche al fine di sanare l'invio tardivo della comunicazione di inclusione di un nuovo soggetto passivo in un Gruppo IVA già esistente.¹⁸

17.1 "REMISSIONE IN BONIS"

L'istituto della "remissione *in bonis*" (di cui all'art. 2 co. 1 del DL 16/2012), consente, fra l'altro, al contribuente che non abbia tempestivamente eseguito la preventiva comunicazione per accedere a regimi fiscali opzionali, di "sanare" tale dimenticanza effettuando la prescritta comunicazione e versando la sanzione di cui all'art. 11 co. 1 del DLgs. 471/97 entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile.

17.2 TARDIVA COMUNICAZIONE DEL NUOVO INGRESSO NEL GRUPPO IVA

L'istituto della "remissione in bonis" (di cui all'art. 2 co. 1 del DL 16/2012) consente, fra l'altro, al contribuente che non abbia tempestivamente eseguito la preventiva comunicazione per accedere a regimi fiscali opzionali, di "sanare" tale dimenticanza effettuando la prescritta comunicazione e versando la sanzione di cui all'art. 11 co. 1 del DLgs. 471/97 entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile.

¹⁷ Principio di diritto 29.9.2021 n. 13

¹⁸ Risposta a interpello 30.9.2021 n. 635

17.3 TARDIVA COMUNICAZIONE DEL NUOVO INGRESSO NEL GRUPPO IVA

L’Agenzia delle Entrate ha chiarito che l’istituto della “remissione in bonis” è applicabile anche nel caso in cui la comunicazione per l’inclusione di un nuovo soggetto passivo in un Gruppo IVA sia stata effettuata oltre i termini previsti dall’art. 70-quater co. 5 del DPR 633/72, purché:

- la comunicazione risulti comunque trasmessa entro il termine della prima dichiarazione IVA utile;
- le società del Gruppo IVA abbiano mantenuto un comportamento coerente con la disciplina del Titolo V-bis del DPR 633/72, circostanza che deve essere verificata in base alle caratteristiche della fattispecie concreta.

Nel caso specificamente esaminato dall’Agenzia, il vincolo finanziario per la partecipazione del nuovo soggetto al Gruppo IVA risultava sussistente alla data dell’1.7.2020, per cui, ai sensi dell’art. 70-quater co. 5 del DPR 633/72:

- la società avrebbe dovuto essere inclusa nel Gruppo a partire dall’1.1.2021;
- la comunicazione di inclusione del nuovo soggetto avrebbe dovuto essere trasmessa entro 90 giorni dall’1.7.2020.

Tuttavia, la comunicazione in parola era stata trasmessa nei primi giorni del 2021.

Secondo quanto chiarito dall’Agenzia, tale comunicazione tardiva, peraltro scartata a causa di un blocco di sistema, poteva considerarsi un tentativo di remissione in bonis, essendo stata

trasmessa prima del termine di presentazione della dichiarazione IVA 2021 (30.4.2021).

Risultava perciò legittimo il proseguimento del Gruppo IVA con l’inclusione del nuovo soggetto già dall’1.1.2021, salvo l’obbligo di versare la sanzione di 250,00 euro prevista dall’art. 11 co. 1 del DLgs. 471/97.

18 RIMBORSO SPESE FORFETARIO AL VENDITORE DI UNITÀ IMMOBILIARI - TRATTAMENTO IVA - ACCESSORIETÀ

Sono stati forniti i seguenti chiarimenti in merito al trattamento IVA da applicare al riaddebito di alcune spese praticato dal venditore nei confronti del promissario acquirente di unità immobiliari.¹⁹

18.1 TARDIVA COMUNICAZIONE DEL NUOVO INGRESSO NEL GRUPPO IVA

In forza del principio di accessorietà, il trattamento IVA previsto per la cessione delle unità immobiliari si applica anche al rimborso spese forfetario per i servizi di frazionamento del mappale catastale dell’area edificabile, di accatastamento del fabbricato e dell’allacciamento alle reti di fornitura delle utenze.

18.2 REDAZIONE DEL REGOLAMENTO DI CONDOMINIO

Il rimborso spese collegato alla redazione del regolamento di condominio è, invece, un’operazione autonoma, ai fini IVA, rispetto alla cessione delle unità immobiliari.

* * *

¹⁹ Risposta a interpello 30.9.2021 n.640

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

AGFM