



NEWSLETTER
31 dicembre 2020

Principali novità fiscali contenute nella Legge di Bilancio 2021

Nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 322 del 30 dicembre 2020 è stata pubblicata la L. 30 dicembre 2020, n. 178, recante il “*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e bilancio pluriennale per il triennio 2021-2023*” (“**Legge di Bilancio 2021**”); di seguito un sintetico esame di alcune delle più rilevanti disposizioni di carattere tributario, ivi contenute.

Indice

<i>Commi 44 – 47: concorrenza parziale dei dividendi alla base imponibile IRES per gli enti non commerciali</i>	2
<i>Commi 50 e 1127: modifiche al regime dei c.d. lavoratori impatriati</i>	2
<i>Commi 66 - 67: proroga delle agevolazioni fiscali relative al c.d. “bonus 110 per cento”</i>	3
<i>Comma 83: riallineamento dei beni di impresa ai beni immateriali privi di tutela giuridica</i>	3
<i>Commi 233 - 243: incentivi alle operazioni di aggregazione aziendale</i>	4
<i>Comma 266: disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale</i>	5
<i>Commi 631 - 633: modifica del regime fiscale dei fondi d'investimento esteri</i>	5
<i>Commi 1051 - 1064: modifica ai crediti d'imposta per la “transizione 4.0”</i>	6
<i>Commi 1075 - 1078: misure di contrasto alle frodi nel settore dei carburanti</i>	7
<i>Commi 1079 - 1083: misure di contrasto alle frodi realizzate con utilizzo di falso plafond IVA</i>	7
<i>Commi 1098 - 1100: credito d'imposta per l'adeguamento dell'ambiente di lavoro</i>	8
<i>Comma 1101: modifiche alla disciplina degli accordi preventivi di cui all'art. 31-ter d.p.R. n. 600/1973</i>	8
<i>Commi 1102 - 1106: disposizioni varie in materia IVA</i>	9
<i>Comma 1108: applicazione dell'imposta di bollo sulle fatture emesse da soggetto diverso dal cedente o prestatore</i>	10
<i>Commi 1109 - 1116: disposizioni in tema di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi</i>	10
<i>Commi 1122 - 1123: proroga della rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati</i>	11
<i>Commi 1124 - 1126: incremento dell'imposta di consumo su sigarette elettroniche e tabacco riscaldato</i>	11
<i>Commi 1128 - 1129: disposizioni per i depositi di prodotti energetici assoggettati ad accisa</i>	12

* * *

Commi 44 – 47: concorrenza parziale dei dividendi alla base imponibile IRES per gli enti non commerciali

Le disposizioni in esame prevedono che gli utili percepiti dagli enti non commerciali che esercitano, senza scopo di lucro, in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, non concorrono alla formazione del reddito imponibile nella misura del 50 per cento.

Il regime in parola è subordinato a che l'attività perseguita dall'ente rientri nell'ambito di settori esplicitamente enucleati dalla norma; tra questi: crescita e formazione giovanile, educazione, istruzione e formazione, volontariato, famiglia e valori connessi, filantropia e beneficenza, religione e sviluppo spirituale, salute pubblica, medicina preventiva e riabilitativa, arte, attività e beni culturali, etc..

Le norme, facendo riferimento agli utili percepiti a far data dal 1° gennaio 2021, sembrano prevedere la riduzione della base imponibile indipendentemente dalla data di formazione degli utili e delle riserve di utili oggetto di distribuzione.

Infine è previsto che l'ente non commerciale debba destinare la quota di imposta non dovuta, per effetto della disposizione in esame, al finanziamento delle predette attività di interesse generale, accantonando l'importo non erogato in un'apposita riserva indivisibile e non distribuibile.

L'interpretazione letterale della misura in esame, con particolare riferimento agli obblighi di destinazione, genera diverse incertezze e potenziali difficoltà applicative.

Commi 50 e 1127: modifiche al regime dei c.d. lavoratori impatriati

Il comma 50 introduce, all'interno della disciplina dei c.d. "lavoratori impatriati", di cui all'art. 16, d.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 ("**Decreto Internazionalizzazione**") la previsione secondo cui i soggetti iscritti all'AIRE o che siano cittadini UE, che hanno già trasferito la residenza in Italia prima dell'anno 2020 e che alla data del 31 dicembre 2019 risultavano beneficiari del regime citato potranno beneficiare dell'incremento di cinque periodi d'imposta previo versamento di:

- un importo pari al dieci per cento dei redditi agevolati e relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno un figlio minorenni, anche in affidato preadottivo, o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento nel territorio nazionale o nei dodici mesi precedenti ovvero lo diventi entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione;
- un importo pari al cinque per cento dei redditi agevolati, relativi al periodo d'imposta precedente a quello dell'esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno tre figli minorenni anche in affidato preadottivo e diventa o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia nei dodici mesi precedenti al trasferimento

ovvero lo diventi entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione.

Le somme dovranno essere versate secondo le modalità previste tramite un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate e saranno destinate al finanziamento del Fondo per gli Investimenti nella Ricerca Scientifica e Tecnologica (FIRST).

Le predette disposizioni non si applicano agli sportivi professionisti.

Il comma 1127 reca, invece, una disposizione di natura interpretativa, avente ad oggetto il "vecchio" regime del c.d. rientro dei cervelli, precisando che la disposizione di cui all'art. 2, comma 1, lettera b), L. 30 dicembre 2010, n. 238 si interpreta nel senso che le fisiologiche interruzioni dell'anno accademico non precludono l'accesso agli incentivi fiscali per gli studenti che decidono di rientrare in Italia dopo avere svolto continuativamente un'attività di studio all'estero; secondo gli ordinari canoni ermeneutici, l'intervento normativo produrrà effetti retroattivi anche per il passato, con riferimento a periodi di studio già trascorsi all'estero.

Commi 66 - 67: proroga delle agevolazioni fiscali relative al c.d. "bonus 110 per cento"

Viene introdotta una proroga alla disciplina regolata dall'art. 119, d.L. 19 maggio 2020, n. 34 ("**Decreto Rilancio**"), recante la possibilità di usufruire della detrazione del 110 per cento per le spese sostenute in merito ad interventi finalizzati all'incremento dell'efficienza energetica degli edifici ("ecobonus"), alla riduzione del rischio sismico ("sismabonus"), per l'installazione di impianti fotovoltaici e per l'installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici.

In specie, sono adesso incluse anche le spese sostenute fino al 30 giugno 2022 ed è stata prevista una rideterminazione delle quote di detrazione per le suddette spese, che sono così distribuite:

- in cinque quote annuali di pari importo, per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 fino al 31 dicembre 2021;
- in quattro quote annuali di pari importo per la parte di spesa sostenuta nell'anno 2022.

Ai fini di una più immediata identificazione dei soggetti destinatari delle agevolazioni, vengono inoltre introdotte ulteriori specifiche, tra cui la nozione di immobile funzionalmente indipendente, individuando quegli immobili dotati di almeno tre delle seguenti installazioni di proprietà esclusiva: (i) impianto di approvvigionamento idrico, (ii) impianto per il gas, (iii) impianto per l'energia elettrica e (iv) impianto di climatizzazione invernale.

Comma 83: riallineamento dei beni di impresa ai beni immateriali privi di tutela giuridica

La norma in esame, tramite una modifica dell'art. 110, d.L. 14 agosto 2020, n. 104 ("**Decreto Agosto**"), introduce il nuovo comma 8-bis ai sensi del quale "*le disposizioni dell'articolo 14 della legge 21 novembre 2000, n. 342, si applicano anche all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019*".

L'intervento normativo estende la possibilità di effettuare il riallineamento tra valori civilistici e fiscali, originariamente previsto dal Decreto Agosto per i soli beni materiali ed immateriali, anche all'avviamento ed alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

Il maggior valore fiscale attribuito ai beni è riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui il riallineamento è stato eseguito, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura del 3 per cento per i beni ammortizzabili e non ammortizzabili. Il saldo attivo del riallineamento può essere affrancato, totalmente o parzialmente, tramite l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP e di eventuali addizionali, nella misura del 10 per cento.

Si segnala che, nonostante il tenore letterale della disposizione in esame (confinata alle sole ipotesi di "riallineamento"), la Scheda di Lettura pubblicata dal Senato sembra suggerire un'interpretazione estensiva fino a ricomprendere nell'ambito di applicazione della norma anche la rivalutazione dell'avviamento e delle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

Tenuto conto della vasta platea dei soggetti potenzialmente interessati alla misura in commento si auspicano chiarimenti ufficiali.

Commi 233 - 243: incentivi alle operazioni di aggregazione aziendale

Le disposizioni in esame introducono un incentivo ai processi di aggregazione aziendale realizzati attraverso operazioni di fusione, scissione o conferimento d'azienda che siano deliberati nell'anno 2021.

In specie, al soggetto risultante dalla fusione o incorporante, al beneficiario e al conferitario è consentito trasformare in credito d'imposta una quota di attività per imposte anticipate ("DTA") riferite a perdite fiscali ed eccedenze di Aiuto alla Crescita Economica ("ACE") maturate fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di efficacia giuridica dell'operazione; più precisamente oggetto di trasformazione sono le DTA relative alle perdite fiscali e alle eccedenze ACE del soggetto risultante dalla fusione o incorporante e del soggetto beneficiario a seguito, rispettivamente, della fusione o della scissione; nel caso di conferimento d'azienda sono oggetto di trasformazione le DTA riferite alle perdite e alle eccedenze ACE del conferitario.

L'importo massimo di DTA che può essere trasformato da ciascun soggetto è pari al 2 per cento (i) della somma delle attività dei soggetti partecipanti alla fusione o alla scissione, come risultanti dalla situazione patrimoniale di cui all'art. 2501-quater cod. civ., senza considerare il soggetto che presenta le attività di importo maggiore ovvero (ii) della somma delle attività oggetto di conferimento.

Il credito d'imposta derivante dalla trasformazione non è produttivo di interessi e può essere utilizzato, senza limiti di importo, in compensazione ai sensi dell'art. 17 del d.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ovvero essere ceduto a terzi o chiesto a rimborso.

L'efficacia della trasformazione delle DTA in credito d'imposta è subordinata al pagamento di una commissione pari al 25 per cento dell'importo complessivo delle DTA oggetto di trasformazione ai sensi del presente articolo, deducibile ai fini delle imposte sui redditi ed dell'IRAP nell'esercizio in cui avviene il pagamento; il versamento di tale commissione deve essere effettuato in due momenti: 40 per cento entro trenta giorni dalla data di efficacia giuridica dell'operazione di aggregazione e 60 per cento entro i primi trenta giorni dell'esercizio successivo a quello in corso alla data di efficacia giuridica dell'operazione.

Comma 266: disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale

La disposizione in commento sostituisce l'art. 6 del d.L. 8 aprile 2020, n. 23, convertito con L. 5 giugno 2020 n. 40 (c.d. “**Decreto Liquidità**”), prevedendo la possibilità di “rinviare” la ricapitalizzazione delle società fino a un massimo di cinque anni, alle condizioni indicate dalla norma, nei termini che seguono.

In specie, limitatamente alle perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 non operano le disposizioni degli artt. 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-ter del cod. civ., in tema di riduzione del capitale sociale di oltre un terzo, ovvero al di sotto del limite legale, per perdite.

Di conseguenza, non operano ugualmente le cause di scioglimento della società per riduzione (o perdita) del capitale sociale di cui agli artt. 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del cod. civ..

In tal modo, il legislatore ha reso “irrilevanti” per un periodo fino ad un massimo di cinque anni, le perdite prodotte nel corso dell'esercizio 2020, che abbiano determinato una riduzione significativa del capitale societario; al contempo, è previsto espressamente un termine posticipato fino al quinto esercizio successivo, entro il quale:

- la perdita risulterà diminuita a meno di un terzo, come stabilito dagli artt. 2446, secondo comma, e 2482-bis, quarto comma cit., o in mancanza, l'assemblea in sede di approvazione del bilancio di tale esercizio dovrà ridurre il capitale in proporzione alle perdite accertate,

ovvero

- nell'ipotesi di riduzione del capitale al di sotto del minimo legale, l'assemblea che approverà il bilancio di tale esercizio dovrà procedere alle deliberazioni di cui agli artt. 2447 o 2482-ter cit., così che fino alla data di tale assemblea non opera la causa di scioglimento della società per riduzione (o perdita) del capitale sociale.

Da ultimo, è previsto che le suddette perdite siano “*distintamente indicate in nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio*”.

Commi 631 - 633: modifica del regime fiscale dei fondi d'investimento esteri

L'intervento normativo in esame è finalizzato a rimuovere una discriminazione tra il trattamento fiscale dei fondi italiani e di quelli europei.

Si ricorda, infatti che l'art. 73, comma 5-quinquies, d.p.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (“**TUIR**”), prevede che i proventi degli organismi di investimento collettivo del risparmio (“**OICR**”) istituiti in Italia, diversi da quelli immobiliari sono esenti dalle imposte sui redditi, purché il soggetto incaricato della gestione sia sottoposto a forme di vigilanza prudenziale.

Al contrario, gli OICR di diritto estero subivano sugli utili da partecipazione, distribuiti da emittenti italiani, il prelievo alla fonte contemplato dall'art. 27, comma 3, d.p.R. 29 settembre 1973, n. 600 (“**d.p.R. n. 600/1973**”), in forza del quale, su tali redditi, era applicata una ritenuta, a titolo d'imposta, con aliquota pari al 26 per cento; analogamente, le plusvalenze, derivanti da partecipazioni in società residenti nel territorio dello Stato, qualificate ai sensi dell'art. 67,

comma 1, lett. c), TUIR, realizzate da OICR di diritto estero erano soggette all'imposta sostitutiva di cui all'art. 5, d.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461, con aliquota pari al 26 per cento.

Al fine di superare tali differenze, le disposizioni in esame introducono alcune modifiche normative finalizzate ad equiparare il trattamento fiscale dei dividendi e delle plusvalenze conseguiti da organismi di investimento collettivo di diritto estero, istituiti in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo (SEE) che consentono un adeguato scambio di informazioni, a quello dei dividendi e delle plusvalenze realizzati da OICR istituiti in Italia; si prevede, infatti, che gli OICR di diritto estero istituiti in paesi UE o SEE white list, il cui gestore è soggetto a forme di vigilanza, benefico, al pari degli OICR Italiani, della esenzione da imposte sui redditi in Italia sui proventi realizzati, tanto in sede di distribuzione di utili da parte di società italiane, quanto in sede di eventuale dismissione delle stesse.

Commi 1051 - 1064: modifica ai crediti d'imposta per la "transizione 4.0"

Le disposizioni in esame prorogano ed incrementano i crediti d'imposta per la c.d. "transizione 4.0", che si inseriscono nell'ambito di quelle misure finalizzate a favorire ed accompagnare le imprese italiane in un processo di transizione tecnologica e di sostenibilità ambientale, stimolando gli investimenti privati e migliorando la stabilità delle imprese.

In specie, sono oggetto dell'intervento normativo:

- il credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali, previsto dall'art. 1 commi 184-197 della L. 27 dicembre 2019, n. 160 ("**Legge di Bilancio 2020**");
- il credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative di cui all'art. 1, comma 198-200, Legge di Bilancio 2020 e
- il credito d'imposta per la formazione 4.0 di cui all'art. 1, comma 201, Legge di Bilancio 2020.

In maggior dettaglio, i commi 1051-1063 e 1065 estendono al 31 dicembre 2022 la disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, incrementando e diversificando le aliquote agevolative, includendo nuove spese ammissibili e ampliandone l'ambito applicativo; si ricorda, a tal proposito, che la Legge di Bilancio 2020 in luogo di prorogare al 2020 i c.d. superammortamento e iperammortamento in favore delle imprese, aveva sostituito tali misure con un credito d'imposta per le spese sostenute a titolo di investimento in beni strumentali nuovi, fino al 31 dicembre 2020; tale credito è riconosciuto con aliquota differenziata secondo la tipologia di beni oggetto dell'investimento e concerne gli investimenti in beni strumentali nuovi, ivi compresi i beni immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica secondo il modello della c.d. "*Industria 4.0*".

Il comma 1064, nelle lettere lett. da a) ad h), proroga al 31 dicembre 2022 il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e altre attività innovative introdotto dalla Legge di bilancio 2020, apportando talune modifiche, intese a chiarirne l'ambito applicativo; si ricorda che la Legge di Bilancio 2020 aveva qualificato, ai fini del godimento del credito di imposta in esame:

- quali attività di ricerca e sviluppo, le attività di ricerca fondamentale, di ricerca

industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico;

- quali attività di innovazione tecnologica ammissibili, quelle finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, secondo quanto prevede il “Manuale di Oslo”;
- quali attività innovative, quelle orientate al design e all'ideazione estetica svolte dalle imprese operanti nei settori tessile e moda, calzaturiero, occhialeria, orafo, mobile, arredo, della ceramica e per la concezione e realizzazione di nuovi campionari.

Il medesimo comma 1064, lettera i), proroga al 2022 il credito d'imposta per formazione 4.0 e la successiva lettera l) chiarisce i costi ammissibili a tale beneficio; si ricorda, a tal proposito, che si tratta di una misura, originariamente recata dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205 (“**Legge di Bilancio 2018**”) che prevede il riconoscimento di un credito di imposta per attività formative svolte per acquisire o consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal “*Piano nazionale Industria 4.0*” quali *big data* e analisi dei dati, *cloud*, *fog computing*, *cyber security*, *sistemi cyber-fisici*, prototipazione rapida, sistemi di visualizzazione e realtà aumentata, robotica avanzata e collaborativa, interfaccia uomo macchina, manifattura additiva, internet delle cose e delle macchine e integrazione digitale dei processi aziendali.

Commi 1075 - 1078: misure di contrasto alle frodi nel settore dei carburanti

Le norme in esame, modificando l'art. 10 del d.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157, introducono l'obbligo, per tutti gli esercenti depositi commerciali di prodotti energetici sottoposti ad accisa con sistema di stoccaggio pari a 3.000 metri cubi, di dotarsi del sistema informatizzato INFOIL entro il 31 dicembre 2021.

Inoltre, apportando una modifica all'art. 1, comma 940, Legge di Bilancio 2018, viene previsto che la comunicazione dell'avvenuta prestazione di garanzia, necessaria per evitare il pagamento anticipato dell'IVA a carico del gestore di deposito fiscale utilizzato anche come deposito IVA di cui all'art. 50-bis del d.L. del 30 agosto 1993, n. 331, debba essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle Entrate, così da evitare il pagamento anticipato dell'imposta. I gestori dei depositi, avranno quindi facoltà di accedere alle informazioni indicate nella garanzia mediante i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate.

Infine, la norma prevede l'introduzione di una specifica procedura per la comunicazione della variazione di titolarità e del trasferimento di gestione dei depositi costieri e di stoccaggio di oli minerali, eccettuati i depositi di stoccaggio di gas di petrolio liquefatti, e subordina la validità e l'efficacia della stessa alla effettuazione di tale preventiva comunicazione di inizio attività, da trasmettere alle competenti autorità amministrative e all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, nonché al successivo nulla-osta, rilasciato dalla medesima Agenzia.

Commi 1079 - 1083: misure di contrasto alle frodi realizzate con utilizzo di falso plafond IVA

L'intervento normativo intende rafforzare il contrasto alle frodi IVA realizzate mediante l'utilizzo di falso plafond ai sensi del regime previsto per gli “esportatori abituali”, di cui all'art. 8, comma 1, lett. c) del d.p.R. del 26 settembre 1972, n. 633 (“**d.p.R. n. 633/1972**”).

In specie, viene introdotto un meccanismo automatico di “blocco” delle lettere d'intento

emesse da “falsi esportatori abituali”, vale a dire da soggetti che, all’esito di analisi di rischio e di controlli effettuati dalle autorità preposte, risultano emittenti lettere d’intento ideologicamente false rilasciate sulla base di un plafond IVA fittizio; in tale caso il Sistema di Interscambio inibisce automaticamente l’emissione della fattura elettronica recante il titolo di non imponibilità ai fini IVA.

La norma rinvia ad un provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate per stabilire le modalità operative per l’attuazione del presidio antifrode in esame.

Commi 1098 - 1100: credito d’imposta per l’adeguamento dell’ambiente di lavoro

Le disposizioni in esame prevedono che il credito d’imposta per l’adeguamento degli ambienti di lavoro, disciplinato dall’art. 120 del Decreto Rilancio, sia utilizzabile, ovvero cedibile, solo fino al 30 giugno 2021 e non più per l’intera annualità.

Si ricorda, a tal proposito, che il menzionato art. 120 del Decreto Rilancio ha previsto per i soggetti esercenti attività d’impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico il riconoscimento di un credito d’imposta pari al 60 per cento delle spese sostenute in relazione agli interventi necessari per l’applicazione delle prescrizioni sanitarie fino ad un massimo di euro 80.000,00.

Tra gli interventi agevolati sono compresi (i) gli interventi edilizi di rifacimento di spogliatoi e mense, (ii) la realizzazione di spazi medici, ingressi e spazi comuni, (iii) l’acquisto di arredi di sicurezza, nonché (iv) gli investimenti di carattere innovativo, quali lo sviluppo o l’acquisto di strumenti e tecnologie relative allo svolgimento dell’attività lavorativa e l’acquisto di apparecchiature per il controllo della temperatura dei dipendenti e degli utenti.

Il credito d’imposta è cumulabile con altre agevolazioni previste per le medesime spese, entro il limite dei costi sostenuti; può essere utilizzato in compensazione nel modello F24 ovvero può essere ceduto ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.

Comma 1101: modifiche alla disciplina degli accordi preventivi di cui all’art. 31-ter d.p.R. n. 600/1973

La norma in esame consente al contribuente di far retroagire il termine di decorrenza degli accordi preventivi fino ai periodi d’imposta per i quali non sia ancora decorso il termine per l’accertamento previsto dall’art. 43 del d.p.R. n. 600/1973.

Si ricorda, a tal proposito, che la previgente disciplina limitava la possibilità di far retroagire detti accordi al periodo d’imposta in corso alla data di presentazione dell’istanza, per gli accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dagli accordi o convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (c.d. “**accordi bilaterali**” o “**multilaterali**”), ed al periodo d’imposta in corso alla data di stipula dell’accordo, per gli accordi fra un’impresa e l’Amministrazione finanziaria (c.d. “**accordi unilaterali**”).

Ebbene, nel caso di accordi unilaterali, l’intervento normativo consente adesso di far retroagire gli effetti per i precedenti periodi di imposta a condizione che: (i) le circostanze di fatto e di diritto alla base dell’accordo ricorrano per uno o più periodi d’imposta precedenti alla stipulazione, (ii) per tali periodi i termini per l’accertamento previsti dall’art. 43 d.p.R. n.

600/1973 non siano ancora scaduti e (iii) non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Nel caso, invece, di accordi bilaterali o multilaterali, oltre alle predette condizioni, è necessario che (i) il contribuente ne abbia fatto richiesta nell'istanza di accordo preventivo e che (ii) le autorità competenti estere acconsentano ad estendere la validità dell'accordo ad annualità precedenti.

In entrambi i casi, qualora in applicazione di tale facoltà sia necessario rettificare il comportamento adottato, il contribuente provvede ad effettuare il ravvedimento operoso ed a presentare dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, comma 8, del d.p.R. n. 322 del 1998, senza l'applicazione delle eventuali sanzioni (c.d. "roll-back improprio").

Inoltre, in linea con quanto già avviene in altri Paesi (tra cui, ad esempio, Germania, Stati Uniti, Lussemburgo, Portogallo, Svezia, Croazia, Repubblica Ceca, Ungheria), viene previsto che l'ammissibilità della richiesta di accordo preventivo, bilaterale o multilaterale, sia subordinata al versamento di una commissione calcolata in ragione del fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante. In particolare, tale commissione è pari a:

- euro 10.000,00 nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia inferiore a 100 milioni di euro;
- euro 30.000,00 nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia compreso tra 100 milioni e 750 milioni di euro;
- euro 50.000,00 nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia superiore a 750 milioni di euro.

Tali importi sono ridotti alla metà in caso di richiesta di rinnovo dell'accordo.

Viene previsto, infine, che le disposizioni attuative della norma in commento siano adottate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Commi 1102 - 1106: disposizioni varie in materia IVA

L'intervento normativo in esame introduce un nuovo comma nell'art. 7 del d.p.R. 14 ottobre 1999, n. 542, volto consentire ai c.d. contribuenti minori, che usufruiscono della liquidazione trimestrale, la possibilità di annotare le fatture nel registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 d.p.R. n. 633/1972 entro la fine del mese successivo al trimestre di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni.

Per le operazioni realizzate a partire dal 1° gennaio 2022, ai sensi della modifica dell'art. 1, comma 3-bis, d.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127, la trasmissione dei dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi delle operazioni transfrontaliere, precedentemente realizzata tramite il c.d. "esterometro", è realizzata tramite il Sistema di Interscambio secondo il formato della fattura elettronica.

Inoltre, è modificata la disciplina sanzionatoria disposta dall'art. 11, d.Lgs. del 18 dicembre 1997, n. 471 ("d.Lgs. n. 471/1997"): per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2022, in caso di omessa o errata trasmissione dei dati, sarà applicabile la sanzione amministrativa di

euro 2,00 per ciascuna fattura, entro il limite di euro 400,00 mensili; la sanzione in oggetto, è ridotta del 50 per cento se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alle scadenze stabilite ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

Comma 1108: applicazione dell'imposta di bollo sulle fatture emesse da soggetto diverso dal cedente o prestatore

L'intervento normativo in commento è volto a chiarire che la responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta di bollo dovuta per le fatture elettroniche e gli altri documenti inviati attraverso il Sistema di Interscambio, ovvero per il pagamento delle sanzioni amministrative collegate a tale imposta, permane in capo al contribuente che effettua la cessione del bene o la prestazione di servizio, anche nel caso in cui quest'ultimo rimetta l'onere di emettere la fattura ad un soggetto terzo, lasciando intatta la responsabilità di quest'ultimo così come disposta dall'art. 22, d.p.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

Commi 1109 - 1116: disposizioni in tema di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi

Con le modifiche disposte dalle norme in esame all'art. 2, d.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127, la memorizzazione elettronica e, a richiesta del cliente, la consegna dei documenti che attestano l'operazione (i.e. documento commerciale e fattura) sono effettuati non oltre il momento dell'ultimazione dell'operazione; viene inoltre posticipata l'entrata in vigore dei sistemi evoluti di incasso ai fini dell'obbligo di memorizzazione (così come disposti dall'art. 2, comma 5-bis, d.Lgs. del 5 agosto 2015, n. 127) dal 1° gennaio 2021 al 1° luglio 2021.

Sono apportate modifiche al trattamento sanzionatorio:

- ai sensi dell'art. 6, comma 2-bis, d.Lgs. n. 471/1997, in caso di violazioni consistenti nella mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione, ovvero nella memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri, la sanzione è pari, per ciascuna operazione, al novanta per cento dell'imposta corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso. Inoltre, salve le procedure alternative adottate con i provvedimenti attuativi del Direttore dell'Agenzia delle Entrate disposti dall'art. 2, comma 4, d.Lgs. del 5 agosto 2015, n. 127, la sanzione si applica anche in caso di mancato o irregolare funzionamento degli strumenti in tale sede previsti ("**Strumenti**"). Tali sanzioni, nel caso non si verificano omesse annotazioni, in caso di mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione o l'omessa verifica periodica degli Strumenti nei termini legislativamente previsti sono comminate nella misura da euro 250,00 ad euro 2.000,00;
- ai sensi dell'art. 11, comma 2-quinquies, d.Lgs. n. 471/1997, in caso di omessa o tardiva trasmissione ovvero nel caso in cui la trasmissione venga realizzata con dati incompleti o non veritieri dei corrispettivi giornalieri, purché la violazione non abbia inciso sulla corretta liquidazione del tributo, è applicabile una sanzione fissa di euro 100,00 per ogni trasmissione;
- ai sensi delle modifiche apportate all'art. 11, comma 5 e ss., d.Lgs. n. 471/1997, in caso di omessa installazione degli Strumenti, salve le procedure previste dai summenzionati provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, è applicabile una sanzione amministrativa da euro 1.000,00 ad euro 4.000,00. Viene inoltre previsto che, salvo che

il fatto costituisca reato, chiunque manomette o altera gli Strumenti, o fa uso di essi allorché siano stati manomessi o alterati o consente che altri ne faccia uso al fine di eludere la disciplina in tema di memorizzazione trasmissione elettronica, è punibile con una sanzione amministrativa da euro 3.000,00 ad euro 12.000,00;

- ai sensi delle modifiche apportate all'art. 12, comma 2, d.Lgs. n. 471/1997, le sanzioni accessorie disposte in caso di contestazione di quattro distinte violazioni nel corso di un quinquennio dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale, sono applicabili anche nelle ipotesi di mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione, ovvero nella memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri. Inoltre può essere prevista la pena accessoria della sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività nei locali ad essa destinati per un periodo da quindici giorni a due mesi (ovvero, in caso di recidiva da due a sei mesi) in caso di omessa installazione ovvero manomissione o alterazione degli Strumenti;
- ai sensi delle modifiche apportate all'art. 13, d.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 (c.d. "ravvedimento operoso"), viene stabilito che non è consentito ravvedere la sanzione disposta per l'omessa memorizzazione dei corrispettivi o la memorizzazione con dati incompleti o inesatti quando la violazione è stata già contestata.

Commi 1122 - 1123: proroga della rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati

In continuità con quanto disposto, dapprima, dall'art. 1, commi 693 e 694, della Legge di Bilancio 2020 per i beni posseduti alla data del 1° gennaio 2020, e, successivamente, dall'art. 137 del Decreto Rilancio, per i terreni, sia agricoli che edificabili, e le partecipazioni possedute alla data del 1° luglio 2020, le norme in oggetto prorogano la possibilità di rideterminare il valore d'acquisto dei terreni e delle partecipazioni qualificate e non qualificate non negoziate in mercati regolamentati, posseduti alla data del 1° gennaio 2021, mediante l'assolvimento di un'imposta sostitutiva, con aliquota pari all'11 per cento.

È previsto, inoltre, che l'imposta sostitutiva possa essere versata in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2021 o, alternativamente, possa essere oggetto di rateizzazione fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, sempre a decorrere dalla data del 30 giugno 2021, con applicazione, nel caso in cui si propenda per la rateazione, degli interessi nella misura del 3 per cento annuo da versare per ciascuna rata.

La redazione e il giuramento della perizia di stima necessaria per la rivalutazione devono essere effettuati entro la data del 30 giugno 2021.

Commi 1124 - 1126: incremento dell'imposta di consumo su sigarette elettroniche e tabacco riscaldato

La norma modifica l'art. 62-quater del d.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 ("Testo Unico delle Accise" o "TUA"), stabilendo che i prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide per le cd. "sigarette elettroniche", contenenti o meno nicotina (esclusi quelli autorizzati all'immissione in commercio come medicinali), sono assoggettati ad imposta di consumo in misura pari, rispettivamente, al 15 per cento e al 10 per cento dal 1° gennaio 2021, al 20 per cento e al 15 per cento dal 1° gennaio 2022, al 25 per cento e al 20 per cento dal 1° gennaio 2023 (rispetto all'attuale misura stabilita rispettivamente in ragione del 10 per cento e

5 per cento) dell'accisa gravante sull'equivalente quantitativo di sigarette, con riferimento al prezzo medio ponderato di un chilogrammo convenzionale di sigarette rilevato e alla equivalenza di consumo convenzionale determinata sulla base di apposite procedure tecniche, definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Per quanto invece riguarda il “tabacco riscaldato”, la norma introduce una modifica all’art. 39-terdecies TUA in materia di tabacchi da inalazione senza combustione, stabilendo una nuova aliquota per la relativa accisa. In particolare, viene aumentata la misura della stessa al 30 per cento dal 1° gennaio 2021, al 35 per cento dal 1° gennaio 2022 ed al 40 per cento dal 1° gennaio 2023 (rispetto alla previgente percentuale del 25 per cento) dell'accisa gravante sull'equivalente quantitativo di sigarette, con riferimento al prezzo medio ponderato di un chilogrammo convenzionale di sigarette rilevato e alla equivalenza di consumo convenzionale determinata sulla base di apposite procedure tecniche, definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Commi 1128 - 1129: disposizioni per i depositi di prodotti energetici assoggettati ad accisa

La norma sostituisce l’art. 25, comma 6-bis, TUA, e riforma i casi di diniego del rilascio della licenza di esercizio di deposito fiscale di prodotti energetici, nonché le ipotesi di sospensione dell’istruttoria relativa al procedimento di rilascio; in tal senso, sono applicate in caso di diniego, revoca o sospensione delle licenze fiscali di esercizio per depositi commerciali di prodotti energetici ad imposta, le condizioni, previste dall’art. 23, commi 6 e ss., TUA:

- esclusione dei soggetti nei confronti dei quali: (i) è stata pronunciata una sentenza irrevocabile di condanna ai sensi dell’art. 648 cod. proc. pen. o una sentenza definitiva di applicazione della pena su richiesta delle parti ai sensi dell’art. 444 cod. proc. pen. per reati di natura tributaria, finanziaria e fallimentare nonché per taluni reati previsti nel codice penale, ovvero (ii) siano in corso procedure concorsuali o lo siano state nell’ultimo quinquennio. Sono inoltre esclusi i soggetti che abbiano commesso violazioni gravi e ripetute in tema di accise, IVA e tributi doganali nell’ultimo quinquennio;
- sospensione del depositario autorizzato, nel caso in cui sia stato emesso decreto, ai sensi dell’art. 424 cod. proc. pen., che dispone il giudizio per reati di natura tributaria, finanziaria e fallimentare;
- revoca, ai soggetti nei cui confronti è stata pronunciata sentenza irrevocabile di condanna ai sensi dell’art. 648 cod. proc. pen., ovvero sentenza definitiva di applicazione della pena su richiesta delle parti ai sensi dell’art. 444 cod. proc. pen., per reati di natura tributaria, finanziaria e fallimentare, per i quali sia prevista la pena della reclusione.

Viene inoltre introdotta, all’art. 25, comma 6-ter, TUA, una nuova disciplina per regolare il diniego di licenza per i depositi commerciali di benzina di gasolio per la carburazione nel caso in cui soggetti richiedenti risultino privi dei requisiti tecnico organizzativi minimi per lo svolgimento dell’attività del deposito.

* * *

Foglia & Partners è a Vostra disposizione per ogni ulteriore chiarimento ed approfondimento in merito ai temi affrontati.

Contatti:

Email: home@fptax.it

Web: fogliandpartners.com

Roma, Via dei Prefetti 17, Tel: +39 06 68300655

Milano, Largo Ildefonso Schuster 1, Tel: +39 02 09994690

Il presente documento ha finalità meramente informativa e non può essere inteso, in alcun modo, quale parere legale.