

CIRCOLARE n. 4 – Aprile 2021

Vado Ligure, lì 5 maggio 2021

SOMMARIO

SEZIONE I – NEWS	2
A. PRASSI	2
A.1. I.V.A.	2
A.1.1) Accordo di collaborazione: rilevanza IVA delle somme erogate	2
A.1.2) Opere di urbanizzazione	2
A.1.3) Esigibilità IVA e fallimento	2
A.1.4) Servizi rivolti a minori con bisogni educativi speciali: aliquota IVA ridotta	2
A.1.5) Note di credito da fornitori esteri	3
A.2. IRPEF - SOSTITUTI D'IMPOSTA	3
A.2.1) Retribuzione di risultato: trattamento fiscale	3
A.2.2) Compensi erogati nell'anno successivo a quello di maturazione: trattamento fiscale	5
A.2.3) Premi di risultato: trattamento fiscale	5
A.2.4) Premio 100 euro ex D.L. "Cura Italia"	5
A.2.5) Contributi erogati da Regioni a Co.Co.Co. e lavoratori autonomi	5
A.2.6) Compensi in natura	6
A.2.7) Welfare aziendale e borse ai figli	6
A.2.8) Rimborsi spese al personale in smart working	7
A.3. TRIBUTI LOCALI	8
A.3.1) Soggetti abilitati ad effettuare attività di liquidazione e accertamento dei tributi	8
A.3.2) Iscrizione all'albo dei soggetti che svolgono funzioni e attività di supporto all'accertamento e riscossione delle entrate	8
A.4. VARIE	8
A.4.1) Imposta di bollo	8
A.4.2) Firma elettronica avanzata	9
A.4.3) Tenuta e conservazione dei documenti informatici fiscalmente rilevanti	9
A.4.4) Bilancio di previsione 2021 degli enti ed organismi pubblici	9
A.4.5) Trascrizioni di atti a titolo oneroso	10
A.4.6) Somme liquidate a titolo di lucro cessante: regime fiscale	10
A.4.7) Telelavoro di soggetto residente all'estero	10
A.4.8) Lavoro autonomo e reddito d'impresa	11
B. GIURISPRUDENZA	11
B.1. IVA	11
B.1.1) Ristorazione e catering	11
B.2. IRPEF – SOSTITUTI D'IMPOSTA	12
B.2.1) Rimborso ritenute su lavoro dipendente	12
C. COMUNICATI	12
C.1. VARIE	12
C.1.1) L'imposta di bollo sulle fatture elettroniche	12
C.1.2) Verifiche telematiche ADER	12
SEZIONE II – FOCUS	13

SEZIONE I – NEWS

A. PRASSI

A.1.I.V.A.

A.1.1) **Accordo di collaborazione: rilevanza IVA delle somme erogate**

L’Agenzia delle Entrate risponde ad una istanza di interpello di una istituzione pubblica che ha sottoscritto un accordo di collaborazione con un Consorzio Universitario nel settore ICT per implementare il contenuto tecnologico di alcune attività istituzionali dell’Istituzione (poli bibliotecari, banche dati bibliografiche, formazione a distanza, diffusione del conoscere a favore delle P.A.) ed in cui vengono impiegate anche risorse delle parti che collaborano con rimborso dei costi da ciascuna sostenute e per i quali l’istituzione chiede se siano assoggettabili o meno ad IVA. L’Agenzia ritiene configurato il nesso sinallagmatico e, quindi, la rilevanza IVA. Non rileva, in presenza del sinallagma, il fatto che l’accordo sia escluso dalla disciplina del D.Lgs. n. 50/2016. La rilevanza IVA non si ha, invece, nel caso delle somme incassate dall’Istituzione nella misura in cui essa non realizzi il presupposto soggettivo ex articolo 4, comma 5, D.P.R. n. 633/72.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 226 del 1° aprile 2021](#)). 

A.1.2) **Opere di urbanizzazione**

E’ stata formulata una istanza di interpello circa l’applicazione dell’aliquota IVA del 10% ai sensi del n. 127-quinquies della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/72 ai lavori per la realizzazione su nuovi tracciati di nuovi collegamenti fognari che costituiscono sostanzialmente un potenziamento e un efficientamento dell’esistente rete fognaria, senza comportare un’estensione a favore di aree di nuova urbanizzazione. L’Agenzia ritiene applicabile l’aliquota del 10% poiché l’intervento fa parte di un ampio progetto di riorganizzazione della depurazione civile ed industriale, con la costituzione ex novo di collettori che possono essere intesi come “articolarioni” dell’impianto fognario.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 229 del 6 aprile 2021](#)). 

A.1.3) **Esigibilità IVA e fallimento**

L’Agenzia delle Entrate ha chiarito che in caso di fatture emesse/ricevute con esigibilità differita precedente all’apertura della procedura concorsuale ed esigibilità successiva al fallimento, il contribuente deve presentare una dichiarazione con due moduli. Il debito verso l’erario non è pagabile in prededuzione.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 230 dell’8 aprile 2021](#)). 

A.1.4) **Servizi rivolti a minori con bisogni educativi speciali: aliquota IVA ridotta**

L’Agenzia delle Entrate risponde ad un interpello in cui si chiede l’applicabilità dell’aliquota del 5% per i servizi apprendimento resi sotto forma di webinar da

cooperativa sociale. Trattandosi di una attività caratterizzata da una duplice funzione, educativa e socio-sanitaria, ne consegue l'applicabilità dell'aliquota del 5% per le prestazioni di servizi rese a favore di minori con bisogni educativi speciali ai sensi del n.1) della Tabella A, parte II-bis, allegata al D.P.R. n. 633/72. Lo svolgimento on line con interazione/feedback non osta all'agevolazione IVA (proprio perché c'è interazione e non è configurata la fattispecie del "servizio reso tramite strumenti elettronici di cui all'art. 7 del Regolamento UE 282/11).

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 274 del 20 aprile 2021](#)). ↗

A.1.5) Note di credito da fornitori esteri

Il caso: A fronte di acquisto e pagamento licenza sw da fornitore estero poi annullata, ritenendo di dover «*emettere documento sostitutivo della nota credito non pervenuta (nonostante fosse stata richiesta)*» l'istante domanda «*quale sia il miglior sistema per effettuare tale operazione*».

La risposta: AdE ricorda che la variazione ai fini Iva è in tal caso una facoltà (esercitabile nei limiti temporali di cui all'art. 26) e non un obbligo.

La nota, se elettronica via SdI, avrà come tipo documento "TD17INTEGRAZIONE/AUTOFATTURA PER ACQUISTO SERVIZI DALL'ESTERO". Nella Guida AdE si legge: *il C/C può integrare la nota di credito ricevuta con il valore dell'imposta utilizzando la medesima tipologia di documento trasmessa allo SDI per integrare la prima fattura ricevuta (ossia nei casi in cui è prevista la trasmissione allo SDI di un documento integrativo o di un'autofattura con i codici da TD16 a TD19), indicandogli importi con segno negativo e non deve utilizzare il documento TD04*».

Se invece non si utilizza SdI, permane l'obbligo di inserire la nota di credito in esterometro.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 308 del 30 aprile 2021](#)). ↗

A.2. IRPEF - Sostituti d'imposta

A.2.1) Retribuzione di risultato: trattamento fiscale

L'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in merito ad un accordo di contrattazione collettiva integrativa sottoscritto da un Ministero a settembre 2020 e che dispone l'erogazione di indennità connesse a prestazioni lavorative che comportano rischio, disagio, reperibilità e remunerazione performance relative al 2019. Il Ministero istante aveva applicato sugli emolumenti la tassazione ordinaria, contestata da alcune organizzazioni sindacali che chiedevano, invece l'applicazione della tassazione separata ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera b), del Tuir. L'Agenzia, modificando parzialmente precedenti orientamenti, ritiene spettante la tassazione separata per il solo fatto che si sia verificata una causa di ordine giuridico (il contratto) sopravvenuta. L'esame in ordine al "fisiologico ritardo" deve essere condotto solo in presenza di situazioni di fatto. Peraltro, se la causa giuridica (legge/contratto) è già esistente nell'anno di svolgimento dell'attività, l'erogazione della retribuzione di risultato nell'anno successivo va a tassazione corrente.

Tale risposta ha specificato con maggior precisione una posizione dell'Agenzia delle Entrate già profilata con la risposta 223 di marzo 21, che si colloca in parziale contraddizione rispetto alle posizioni precedenti, pur non arrivando a ribaltarle nei termini profilati nel presente quesito.

In particolare, l'Agenzia ha posto l'accento sulle diverse situazioni che possono dar luogo a tassazione separata :

1. Fatti di carattere giuridico, consistenti nel sopraggiungere di leggi, contratti collettivi, sentenze o atti amministrativi;
2. Situazioni di fatto oggettive che impediscono il pagamento entro i limiti temporali ordinariamente previsti ed adottati dalla generalità dei sostituti d'imposta.

La novità della risposta consiste nell'aver precisato che le situazioni di cui al punto 1) sopra indicato generano sempre tassazione separata allorché dispongono per emolumenti riferiti ad annualità precedenti; in tali situazioni, non deve quindi essere effettuata alcuna indagine in ordine al ritardo nella corresponsione per valutare se lo stesso possa o meno essere considerato fisiologico rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi. La predetta indagine deve invece essere sempre effettuata quando il ritardo è determinato da circostanze di fatto (cfr. risoluzioni 16 marzo 2004, n. 43/E e 13 dicembre 2017, n.151/E).

Ora, tra le cause di natura giuridica che legittimano la tassazione separata vi è il contratto collettivo (anche integrativo), al quale è sicuramente estranea l'ipotesi di un accordo tra le parti in ordine ad un rinvio del tutto strumentale nel pagamento delle somme spettanti. Sulla base di ciò, pertanto, indipendentemente dalla natura degli emolumenti e dalla complessità dell'iter di liquidazione, per l'Agenzia è sufficiente che, in presenza e in attuazione di contratto collettivo sopravvenuto, anche decentrato, l'erogazione degli emolumenti avvenga in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello cui gli emolumenti stessi si riferiscono per realizzare le condizioni per l'applicazione della tassazione separata. In relazione alla fattispecie oggetto di interpello, l'Agenzia ha quindi concluso che le indennità connesse a prestazioni lavorative relative al periodo d'imposta 2019 siano da assoggettare a tassazione separata, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir, dal momento che sono state corrisposte in un periodo d'imposta successivo (2020) rispetto a quello di maturazione (2019), per una causa giuridica sopravvenuta, ovvero in esecuzione dell'"*Accordo di contrattazione collettiva integrativa*" sottoscritto nel 2020. In altre parole, il ritardo nella corresponsione è dovuta al sopraggiungere di una causa giuridica che, come precisato, costituisce presupposto per l'applicazione della tassazione separata, senza necessità di un'analisi sulle ragioni che hanno determinato l'erogazione in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello di maturazione delle somme.

Ad una diversa soluzione si deve pervenire, invece, nel caso della corresponsione in un anno successivo dell'indennità prevista dalla legge/contratto antecedente/concomitante la maturazione (contratto sottoscritto prima della maturazione o nell'anno di maturazione) a favore del proprio personale in base alle

presenze e all'attività lavorativa dell'anno precedente; in tal caso, infatti, benché la corresponsione delle indennità avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello al quale la stessa si riferisce, il ritardo è da considerarsi fisiologico in base alla natura stessa dell'emolumento e pertanto tali indennità sono da assoggettare a tassazione ordinaria.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 243 del 13 aprile 2021](#)). 

A.2.2) Compensi erogati nell'anno successivo a quello di maturazione: trattamento fiscale

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad un interpello di un Ministero che svolge attività di vigilanza su enti cooperativi tramite proprio personale, nonché di personale di altre amministrazioni con le quali ha stipulato convenzioni, i cui compensi (trattati come redditi assimilati a lavoro dipendente) vengono pagati nell'anno successivo a quello di maturazione. L'Agenzia premette che, trattandosi di dipendenti, la qualifica deve essere quella di reddito di lavoro dipendente; dopodiché, dato che il ritardo del pagamento dei compensi è fisiologicamente connesso alla modalità di attività e di erogazione, l'Agenzia ritiene non spettante la tassazione separata agli emolumenti in argomento.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 269 del 20 aprile 2021](#)). 

A.2.3) Premi di risultato: trattamento fiscale

Secondo l'Agenzia delle Entrate, relativamente ai premi di risultato erogati ai sensi dell'articolo 1, commi 182-189, Legge n. 208/2015, la rideterminazione, a seguito dell'emergenza COVID, del periodo di riferimento per misurare i risultati incrementali, è da considerarsi legittima. E', però, importante che non mutino i criteri di riferimento.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 270 del 20 aprile 2021](#)). 

A.2.4) Premio 100 euro ex D.L. "Cura Italia"

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il premio di 100,00 euro spettante, al ricorrere di determinati presupposti, ai lavoratori dipendenti di cui all'articolo 63, D.L. n. 18/2020, non può essere erogato agli impiegati a contratto assunti all'estero in quanto nel caso di cui trattasi i lavoratori svolgono la propria prestazione all'estero.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 271 del 20 aprile 2021](#)). 

A.2.5) Contributi erogati da Regioni a Co.Co.Co. e lavoratori autonomi

L'Agenzia delle Entrate risponde ad una istanza di interpello di una Regione che ha introdotto misure agevolative finalizzate a sostenere i lavoratori autonomi privi di partita IVA che intendono avviare un percorso di orientamento alla ricerca del lavoro, ricollocazione e riqualificazione potenziando le proprie competenze professionali e che ha chiesto la possibilità di applicazione dell'articolo 10-bis, D.L. n. 137/2020 che prevede la detassazione di contributi, di indennità e di ogni altra misura a favore di imprese e lavoratori autonomi relativi all'emergenza COVID-19. L'Agenzia, dopo aver richiamato l'articolo 6, comma 2 del Tuir circa la natura reddituale delle somme

erogate, afferma che l'articolo 10-bis in argomento deroga a tale regola generale riconoscendo l'esenzione ai contributi di diversa natura da chiunque erogati, in via eccezionale a seguito dell'emergenza COVID, a imprese e "lavoratori autonomi" ivi compresi occasionali ed i percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo (ad esempio diritti d'autore). Ne consegue, secondo l'Agenzia, che per i parasubordinati, percettori di reddito assimilati al lavoro dipendente, non può applicarsi l'esenzione.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 273 del 20 aprile 2021](#)). 

A.2.6) Compensi in natura

Secondo l'Agenzia delle Entrate la garanzia fidejussoria prestata da una società in favore di un amministratore per un prestito da questi richiesto a titolo personale costituisce reddito in natura ai sensi dell'articolo 50, lett. c-bis, del Tuir (come il compenso per l'attività di amministratore) in misura del valore normale (ossia il costo della fidejussione per l'azienda) nel momento in cui la banca addebita le commissioni all'azienda. Non sono invece applicabili le regole di cui all'articolo 51, comma 4, lett. b) del Tuir in quanto tale norma riguarda solo le concessioni di prestiti agevolati da parte del datore di lavoro.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 294 del 27 aprile 2021](#)). 

A.2.7) Welfare aziendale e borse ai figli

Relativamente alla lettera f-bis) – con particolare riferimento alle borse di studio erogate ai figli dei dipendenti – si riscontra una posizione non pienamente condivisibile, in quanto pare confondere i profili di tassazione delle borse in genere (art. 50 lett. c Tuir) con le disposizioni di cui all'art. 51 co. 2 lett. f-bis), le quali riguardano erogazioni al personale nella forma di sussidi per lo studio dei figli.

La motivazione parrebbe basata sul fatto che l'applicazione dell'art. 51 co. 2 è sotto la condizione che l'erogazione in natura non si traduca in un aggiramento degli ordinari criteri di determinazione del reddito di lavoro dipendente di cui al comma 1 del medesimo articolo 51, e in una violazione dei principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione. E' necessario, in altri termini, che non siano alterate le regole di tassazione dei redditi di lavoro dipendente atte ad attrarre nella base imponibile qualunque forma di retribuzione, anche erogata in natura.

A tale proposito, viene richiamata la risoluzione 25 novembre 2009, n. 280/E, formulata con riferimento agli incentivi economici erogati in favore degli studenti particolarmente meritevoli sulla base delle disposizioni contenute nel decreto legislativo 29 dicembre 2007, n. 262. In essa, nel ribadire la portata dell'articolo 50, comma 1, lettera c), del Tuir, circa la riconducibilità nei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente delle somme corrisposte a titolo di borsa di studio, si precisa che non sono riconducibili al medesimo articolo 50 del Tuir gli incentivi economici che sono finalizzati alla valorizzazione della qualità dei percorsi formativi ed al raggiungimento di livelli di eccellenza da parte degli studenti in ambito scolastico.

Nel caso specifico, le borse per i figli dei dipendenti non sono corrisposte a titolo di rimborso delle spese di iscrizione o a copertura delle rette, tantomeno per premiare

studenti che conseguono livelli di eccellenza ovvero un raggiungimento di elevata valutazione, bensì il normale svolgimento del percorso scolastico e quindi AdE ritiene non applicabile il 51 co. 2 lett. f-bis)

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 311 del 30 aprile 2021](#)). 

A.2.8) Rimborsi spese al personale in smart working

Il caso: la Società istante intende concedere ad ogni dipendente una somma a titolo di rimborso delle spese delle quali il lavoratore si deve far carico per poter svolgere la propria attività lavorativa secondo le modalità del lavoro agile. L'analisi condotta dalla società ha portato a ritenere adeguato un rimborso di euro 0,50 per ogni giorno di lavoro in *smart working*, corrispondente al "*risparmio giornaliero per la Società*" ed al "*costo giornaliero per dipendente in smart working*" stimato.

In particolare, viene preso in considerazione il consumo di energia elettrica per l'utilizzo di un computer e di una lampada e i costi per l'utilizzo dei servizi igienici (acqua e materiale di consumo) nonché, nel periodo invernale, il riscaldamento per un'ora al giorno.

La Società ha, inoltre, rappresentato di aver posto le seguenti condizioni:

- il luogo di svolgimento della prestazione in *smart working* è l'abitazione del dipendente o altro luogo, i cui costi diretti sono a suo carico;
- non si considerano le spese di vitto, i costi di climatizzazione estiva, i costi per la rete internet, altri costi fissi quali le spese di allaccio alla rete elettrica ed idrica in quanto ritenuti indipendenti dall'utilizzo dell'abitazione (o luogo ad esso assimilabile) per scopi lavorativi anziché ad uso esclusivamente privato.

L'Istante evidenzia, infine, che l'importo del rimborso giornaliero fissato in euro 0,50, è in realtà di poco inferiore rispetto al risultato relativo al costo giornaliero stimato e a quello risparmiato dalla Società

La domanda: l'Istante chiede chiarimenti circa il trattamento fiscale delle somme corrisposte ed in particolare se le somme erogate possano essere escluse dal reddito di lavoro dipendente.

La risposta AdE: Preliminarmente viene ricordato il principio di onnicomprensività e la circ. 326/E/97 seconda la quale possono essere esclusi da imposizione quei rimborsi che riguardano spese, diverse da quelle sostenute per produrre il reddito, di competenza del datore di lavoro, anticipate dal dipendente (ad esempio, per l'acquisto di beni strumentali di piccolo valore, quali la carta della fotocopiatrice o della stampante, le pile della calcolatrice, etc.).

Vengono poi confermate la 357/E/07 e la 74/E/17 e cioè che i costi sostenuti dal dipendente nell'esclusivo interesse del datore di lavoro devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili, al fine di evitare che il relativo rimborso concorra alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.


Soluzione finale: Poiché il criterio per determinare la quota dei costi da rimborsare ai dipendenti in *smart working* si basa su parametri diretti ad individuare costi risparmiati dalla Società che, invece, sono stati sostenuti dal dipendente, la quota di costi rimborsati al dipendente, può considerarsi riferibile a consumi sostenuti nell'interesse esclusivo del datore di lavoro e quindi non è imponibile.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 314 del 30 aprile 2021](#)). 

A.3. Tributi locali


A.3.1) Soggetti abilitati ad effettuare attività di liquidazione e accertamento dei tributi

Il Dipartimento delle Finanze ha fornito chiarimenti in merito alla dichiarazione attestante la permanenza dei requisiti previsti per l'iscrizione nell'albo dei soggetti abilitati ad effettuare attività di liquidazione e accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni. In particolare ha chiarito che per il 2021 il termine del 31 marzo, entro il quale occorre far pervenire la specifica dichiarazione, non è, allo stato attuale, suscettibile di essere prorogato se non attraverso un apposito provvedimento legislativo di rango primario. Tuttavia è stato prorogato al 30 giugno 2021 il termine entro il quale i soggetti iscritti devono adeguare il proprio capitale sociale alle condizioni e alle misure minime e solamente dopo lo spirare di tale termine la Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale può concludere l'istruttoria relativa al controllo della sussistenza dei requisiti cui è subordinata la verifica annuale dell'iscrizione nell'albo.

(Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Finanze – [Risoluzione n. 3/DF del 13 aprile 2021](#)). 

A.3.2) Iscrizione all'albo dei soggetti che svolgono funzioni e attività di supporto all'accertamento e riscossione delle entrate

Il Dipartimento delle Finanze ha chiarito che i soggetti che svolgono le attività di supporto propedeutiche alla gestione delle entrate locali possono iscriversi nella sezione separata dell'albo prevista dall'art. 1, comma 805 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, nelle more dell'emanazione del regolamento ministeriale in base al quale sono stabiliti i criteri di iscrizione obbligatoria nella predetta sezione. I soggetti, all'atto dell'iscrizione, dovranno dimostrare il possesso dei requisiti previsti per l'iscrizione nell'albo, ai sensi dell'art. 17 del D. M. 11 settembre 2000, n. 289 e di possedere le misure minime di capitale interamente versato in denaro o tramite polizza assicurativa o fideiussione bancaria. Una volta ottenuta tale iscrizione provvisoria, i soggetti potranno partecipare alle gare bandite dagli enti locali.

(Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Finanze – [Risoluzione n. 4/DF del 13 aprile 2021](#)). 

A.4. Varie

A.4.1) Imposta di bollo

L'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in merito all'assoggettamento all'imposta di bollo delle istanze rivolte al Comune per ottenere il rimborso del corrispettivo del servizio mensa scolastica già pagato e non usufruito per l'emergenza COVID. Secondo l'Agenzia, il principio generale di cui all'articolo 3 della tariffa, allegata al d.P.R. n. 642/72, prevede il bollo da 16 euro per le istanze rivolte alle regioni, province e comuni per ottenere il rilascio di un provvedimento amministrativo. Se

però non è prevista l'emissione di un provvedimento, il bollo non è dovuto. Nel caso specifico, inoltre, il Comune emette una nota di credito in regime IVA e quindi, ai sensi dell'articolo dell'articolo 3 della tariffa, allegata al d.P.R. n. 642/72, è prevista l'esenzione assoluta dall'imposta di bollo per le fatture e gli altri documenti relativi al pagamento di corrispettivi di operazioni soggette ad IVA.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 227 del 2 aprile 2021](#)). 

A.4.2) Firma elettronica avanzata

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad una istanza di interpello di una agenzia immobiliare in cui viene chiesto se sia possibile la registrazione di scritture private (contratti preliminari di compravendita in forma di scrittura privata) sottoscritte con firma elettronica avanzata (FEA). Preliminarmente l'Agenzia ricorda che gli atti la cui forma scritta è obbligatoria ai sensi dell'articolo 1350, numeri da 1 a 12, del Codice Civile, devono essere sottoscritti, a pena di nullità, con firma elettronica qualificata o con firma digitale. Per gli atti di cui all'articolo 1350, n. 13, è invece ammessa anche la FEA. I preliminari di compravendita immobiliare (citati nel quesito) necessitano di firma elettronica qualificata o digitale e non della FEA. L'Agenzia conclude che, a prescindere dal profilo civilistico relativo alla firma, tali atti sono soggetti all'obbligo di registrazione con il versamento della relativa imposta secondo le regole generali.

(Agenzia delle Entrate – [Risoluzione n. 23/E dell'8 aprile 2021](#)). 

A.4.3) Tenuta e conservazione dei documenti informatici fiscalmente rilevanti

E' stata formulata un'istanza di interpello in cui l'istante chiede l'applicabilità dell'art.12-octies, D.L. n. 34/19, per i registri IVA, il libro dei beni ammortizzabili, il libro di magazzino ed il libro giornale, ossia non stampare né conservare a norma ma renderli sempre disponibili sul proprio software (negli archivi residenti) per la stampa a richiesta degli organi di controllo. Secondo l'Agenzia, la possibilità di evitare la stampa o conservazione a norma sussiste fino al termine ultimo di tre mesi dopo la trasmissione delle dichiarazione dei redditi. Per l'imposta di bollo, nel caso di registri conservati elettronicamente, l'Agenzia ritiene che la modalità di assolvimento debba essere ricondotta nell'ambito di applicazione della previsione recata dall'articolo 6 del DM 17 giugno 2014, ossia pagamento con modello F24 (codice tributo 2501).

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 236 del 9 aprile 2021](#)). 

A.4.4) Bilancio di previsione 2021 degli enti ed organismi pubblici

La Ragioneria Generale dello Stato ha pubblicato una circolare contenente un aggiornamento della circolare n. 26/20 pubblicata a dicembre 2020 (si veda nostra Circolare n. 12/2020) ed ulteriori indicazioni per gli enti ed organismi pubblici vigilati per la predisposizione del bilancio di previsione 2021, con particolare riferimento al trattamento economico accessorio del personale. Per quanto riguarda le misure di contenimento della spesa viene fatto rinvio a quanto rappresentato nel quadro sinottico allegato alla circolare (Allegato 1). Viene ripreso, inoltre, quanto già

indicato con la circolare n. 9/2020 ricordando che le spese sono escluse dai limiti di spesa fissati dalle vigenti norme di contenimento qualora:

- a) siano finanziate da trasferimenti dello Stato o di enti territoriali finalizzati a fronteggiare l'emergenza sanitaria COVID-19, secondo quanto previsto dai provvedimenti di urgenza adottati;
- b) siano derivanti da disponibilità di bilancio dell'ente o organismo;
- c) siano acquisite tramite altre fonti di finanziamento ed aventi vincolo di destinazione.

Con la presente circolare viene infine riproposta la scheda relativa al monitoraggio dei versamenti da effettuare ai capitoli dell'entrata al bilancio dello Stato (Allegato 2), che, opportunamente verificata dall'organo interno di controllo, dovrà essere trasmessa entro il 30 aprile 2021.

(Ragioneria Generale dello Stato – [Circolare n. 11 del 9 aprile 2021](#)). 

A.4.5) Trascrizioni di atti a titolo oneroso

L'Agenzia delle Entrate, in risposta ad una istanza di interpello di una società di gestione del risparmio che gestisce un fondo immobiliare per una città metropolitana, ha chiarito, richiamando l'articolo 10, comma 1, D.Lgs. n. 347/90 e l'articolo 2 della Tariffa allegata, che, per quanto riguarda le trascrizioni di atti a titolo oneroso a favore di regioni, province e comuni, l'imposta catastale dovuta è pari ad euro 200,00.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 293 del 27 aprile 2021](#)). 

A.4.6) Somme liquidate a titolo di lucro cessante: regime fiscale

L'Agenzia delle Entrate ha esaminato, sotto l'aspetto fiscale, i pagamenti effettuati in esecuzione di pronunce di riparazione per ingiusta detenzione ed riparazione per errore giudiziario. In particolare, l'Agenzia ha ritenuto che sia l'istituto della riparazione per ingiusta detenzione che l'istituto della riparazione per errore giudiziario non siano riconducibili all'ambito applicativo dell'articolo 6, comma 2, del D.P.R. n. 917/86, secondo cui i proventi conseguiti in sostituzione di redditi e le indennità conseguite a titolo di risarcimenti di danni consistenti nella perdita di redditi costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Ne consegue, quindi, che le somme erogate in attuazione dei predetti istituti non siano fiscalmente rilevanti.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 295 del 27 aprile 2021](#)). 

A.4.7) Telelavoro di soggetto residente all'estero

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad una istanza di interpello di una società che opera nel settore del software e dei servizi connessi, presso la quale è stato assunto un lavoratore al quale ha concesso la temporanea possibilità di svolgere la sua attività in telelavoro nello Stato di residenza (Regno Unito), e che chiedeva pertanto chiarimenti circa il trattamento fiscale di tali emolumenti. L'Agenzia ha chiarito che, anche se i risultati della prestazione lavorativa sono utilizzati in Italia, la tassazione del reddito del telelavoratore deve avvenire solo nel Regno Unito, Paese in cui il telelavoratore è

fisicamente presente e fiscalmente residente quando svolge la propria attività lavorativa. Non avendo tali emolumenti rilevanza fiscale in Italia, il sostituto d'imposta potrà applicare direttamente, sotto la propria responsabilità, il regime convenzionale, non operando le ritenute alla fonte, previa presentazione da parte del telelavoratore di idonea documentazione volta a dimostrare l'effettivo possesso di tutti i requisiti previsti dalla Convenzione per beneficiare del regime di esenzione.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 296 del 27 aprile 2021](#)). 

A.4.8) Lavoro autonomo e reddito d'impresa

Il caso: consulente aziendale iscritto al Registro Imprese come ditta individuale; l'istante chiede chiarimenti circa le modalità di tassazione dei compensi mensili che dovrà corrispondere al consulente, previa emissione di fattura con Iva e se sia corretta l'applicazione al momento del pagamento della ritenuta d'acconto nella misura del 20 per cento.

La risposta: Viene fondata sulle disposizioni di cui alla legge 14 gennaio 2013, n. 4, con cui sono state disciplinate in materia organica le professioni non organizzate in ordini e collegi ovvero "senza albo", definite come le attività economiche, anche organizzate, volte alla prestazione di servizi o di opere a favore di terzi, esercitabili abitualmente e prevalentemente mediante lavoro intellettuale, che però non risultano riservate per legge a soggetti iscritti in albi o elenchi. Con riferimento alla modalità di esercizio della professione, il comma 5 dell'articolo 1 della legge n. 4 del 2013 dispone che «*La professione è esercitata in forma individuale, in forma associata, societaria, cooperativa o nella forma del lavoro dipendente*».

Tale disposizione lascia, quindi, la libertà al professionista per il quale non è prevista l'iscrizione ad un albo professionale di scegliere la modalità con la quale svolgere la propria attività. Nel caso in cui il professionista svolga la propria attività come lavoratore autonomo, il committente della prestazione, in qualità di sostituto d'imposta è tenuto ad applicare sull'imponibile della fattura la ritenuta d'acconto del 20 per cento ex art. 25 del Dpr 600/73. Qualora invece l'attività sia svolta in forma di impresa (ditta individuale o società), l'importo corrisposto non è assoggettato a ritenuta a titolo d'acconto.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 312 del 30 aprile 2021](#)). 

B. GIURISPRUDENZA

B.1. IVA

B.1.1) Ristorazione e catering

La cessione di cibi accompagnata da servizi di supporto sufficienti a consentire il consumo immediato va considerata come servizio di ristorazione (o catering) ai fini IVA (e quindi soggetta in Italia ad aliquota IVA 10%). In tal senso è andata dunque la norma nazionale (articolo 1, comma 40, Legge n. 178/2020) che ha previsto, dopo alterne interpretazioni, l'aliquota del 10% per le cessioni di piatti pronti o alimenti preparati in vista del loro consumo immediato o della loro consegna a domicilio. Per i

giudici rileva la presenza di servizi di supporto che accompagnano la fornitura del cibo: in assenza di essi, l'operazione si configura come cessione di beni (con aliquota propria del bene ceduto) e non come prestazione di servizi.

(Corte di Giustizia europea – Sentenza 22 aprile 2021, Causa C-703/19). [↗](#)

B.2. IRPEF – Sostituti d'imposta

B.2.1) Rimborso ritenute su lavoro dipendente

Secondo la Corte di Cassazione il lavoratore è legittimato a richiedere il rimborso delle ritenute subite erroneamente anche nel caso in cui si tratti di ritenute operate a titolo d'imposta. L'Agenzia delle Entrate, invece, riteneva che, in questi casi, solo il datore di lavoro fosse legittimato alla richiesta di rimborso.

(Corte di Cassazione – Ordinanza n. 11050 depositata il 27 aprile 2021). [↗](#)

C. COMUNICATI

C.1. Varie

C.1.1) L'imposta di bollo sulle fatture elettroniche

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito internet una guida illustrativa sulle novità 2021 relative all'assolvimento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche di cui all'articolo 6 del Dm 17 giugno 2014. Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 4 febbraio 2021 (si veda nostra circolare n. 2/2021) ha, infatti, dettato le regole di funzionamento del nuovo sistema.

(Agenzia delle Entrate – [Guida “L'imposta di bollo sulle fatture elettroniche”](#)).



C.1.2) Verifiche telematiche ADER

Il MEF ha comunicato che, con provvedimento in corso di emanazione, sarà prorogato al 31 maggio 2021 il termine, ad oggi fissato al 30 aprile, di sospensione delle verifiche telematiche che le Amministrazioni pubbliche e le società a totale partecipazione pubblica devono eseguire per pagamenti superiori a 5.000 euro.

(Ministero dell'Economia e Finanze – [Comunicato n. 88 del 30 aprile 2021](#)). [↗](#)

SEZIONE II – FOCUS

La dichiarazione IVA precompilata e i controlli dell’Agenzia

Ancora “lavori in corso” nel cantiere che dovrà condurre alla dichiarazione annuale Iva precompilata: l’art. 1 co. 10 del D.L. 41/21 interviene sull’art. 4 del D.Lgs. 127/15 e fissa il 2022 come primo periodo d’imposta per il quale l’Agenzia delle Entrate metterà a disposizione dei contribuenti, in via sperimentale, la dichiarazione annuale Iva.

Partirà prima, invece, la gestione dei registri Iva e delle liquidazioni periodiche Iva, sempre comunque in via sperimentale: a decorrere dalle operazioni effettuate dal 1° luglio 2021.

Le elaborazioni dell’Agenzia deriveranno dalle fatture elettroniche (acquisite per il tramite del Sistema di Interscambio (SdI), integrate con le comunicazioni delle operazioni transfrontaliere nonché con i dati dei corrispettivi acquisiti telematicamente e con gli ulteriori dati fiscali presenti nel sistema dell’Anagrafe tributaria. Operativamente, sarà disponibile, nell’area riservata di ciascun contribuente soggetto passivo Iva, una procedura di assistenza on line all’interno della quale i registri ed i dati messi a disposizione dall’Agenzia potranno essere convalidati oppure integrati nel dettaglio. Ciò potrà avvenire anche per il tramite di intermediari abilitati in possesso della delega per l’utilizzo dei servizi di fatturazione elettronica.

Criticità

Soltanto l'effettiva sperimentazione delle disposizioni sulla precompilata Iva potrà dimostrare se esse costituiranno una vera semplificazione degli adempimenti. Certamente le norme in esame hanno una pluralità di funzioni: costituiranno uno strumento utile per i contribuenti al fine di comparare le proprie risultanze contabili con i dati acquisiti dall'Agenzia delle Entrate consentendo di evidenziare differenze ed errori prima di eventuali contestazioni e saranno altresì uno strumento di verifica ulteriore a disposizione dell'Amministrazione finanziaria.

Tuttavia, la complessità dei meccanismi Iva difficilmente renderà possibile una puntuale ricostruzione automatizzata delle liquidazioni e della dichiarazione dei contribuenti: si pensi alle fatture emesse con Iva ad esigibilità differita (ove la data di incasso non è nota all'Agenzia) oppure anche al regime di split payment (ove l'esigibilità è ancorata alle scelte del cessionario/committente) oppure ancora alla casistica degli enti non commerciali i quali hanno una sfera commerciale ed una istituzionale, con differenze di gestione sia a livello di Iva split che a livello di reverse charge estero.

L'utilità vera potrà consistere nel definire, a cura del contribuente, dei prospetti ove emergano gli scostamenti (e le relative cause) fra le risultanze della precompilata e le proprie risultanze contabili; ciò al fine precipuo di individuare errori che ne siano all'origine e comunque al fine di preconstituire la documentazione a fronte di future richieste di chiarimenti da parte dell'Agenzia.

In tale contesto, sarà molto importante il corretto utilizzo in fattura elettronica dei “codici natura” in quanto gli stessi ricalcano in buona misura i righi della dichiarazione annuale Iva; ciò vale in particolare per il codice N2.1 (prestazioni di servizi non territoriali in Italia), per le diverse tipologie di codici N3 (operazioni non imponibili), per il codice N4 (operazioni esenti) e per le diverse tipologie di N6 (reverse charge interno). Altrettanto importante sarà la compilazione in fattura elettronica del campo relativo all’esigibilità dell’imposta, inserendo il codice “S” nel caso di scissione dei pagamenti.

Una criticità specifica potrà riguardare gli acquisti dall’estero operati dagli enti non commerciali in possesso di partita Iva: si tratta degli acquisti intracomunitari di beni e degli acquisti di servizi (da comunitari e non) territoriali in Italia. Dal 2022, infatti, diverrà presumibilmente obbligatorio emettere autofatture elettroniche con i tipi documento TD17, TD18 e TD19, a fronte della soppressione dell’esterometro. Per gli enti non commerciali, però, solo le fatture di acquisto relative all’attività commerciale confluiscono nel quadro VJ della dichiarazione annuale, mentre le altre confluiscono nei modelli Intra12: l’auspicio è che l’Agenzia delle Entrate incroci anche i dati provenienti da tali modelli.

Procedura

Per l’attuazione delle disposizioni in commento, occorre attendere uno specifico Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate. Le novità saranno comunque articolate secondo la schematizzazione seguente.

Registri Iva. Il contribuente che conferma o integra le informazioni messe a disposizione dall'Agenzia è esonerato dall'obbligo di tenuta dei predetti registri Iva; il timore è che si tratti però di una falsa semplificazione, considerando le disposizioni di cui all'art. 18 del Dpr 600/73 per le società di persone e per gli imprenditori individuali che, non avendo superato i limiti, si avvalgono della contabilità semplificata nelle alternative ipotesi di coloro che adottano il regime di cassa ovvero il regime della registrazione. I soggetti che adottano il regime di cassa, ai sensi del comma 2 dell'art. 18 citato, devono annotare i ricavi percepiti e, in separato registro, i pagamenti effettuati: sono i registri degli incassi e dei pagamenti; ai sensi del comma 4, i registri tenuti ai fini Iva sostituiscono i predetti registri incassi e pagamenti qualora contengano anche i dati relativi alle operazioni non soggette a registrazione ai fini Iva. In tale contesto, la conferma o l'integrazione dei registri Iva messi a disposizione dall'Agenzia consentiranno di non tenere i registri Iva, ma permarrà l'obbligo della tenuta del registro incassi e pagamenti. Il successivo comma 5 dello stesso art. 18 prevede poi la possibilità di optare per il cosiddetto regime della registrazione: non è obbligatorio indicare le date di incasso e pagamento ed opera la presunzione secondo la quale la data di registrazione coincide con quella di incasso/pagamento. In tali situazioni, per espressa previsione dell'art. 4 del D.Lgs. 127/15 permarrà l'obbligo di tenuta dei registri Iva a cura del contribuente.

I contribuenti in regime di contabilità ordinaria potrebbero invece beneficiare effettivamente della soppressione dell'obbligo di tenuta registri; tuttavia, occorre

considerare che molti software assumono la registrazione ai fini Iva delle fatture come base per le scritture in partita doppia.

Liquidazioni periodiche. Al momento, la norma non prevede un meccanismo di conferma o integrazione dei dati messi a disposizione dall'Agenzia né un esonero dall'obbligo di trasmissione telematica trimestrale delle liquidazioni periodiche.

Dichiarazione annuale. Non è attualmente previsto un meccanismo di conferma o modifica come accade per i registri o comunque sulla falsariga del modello 730 precompilato. L'utilità effettiva sarà costituita dalla possibilità di riscontri e quadrature fra i dati in possesso dell'Agenzia e quelli in possesso dell'azienda, al fine di evidenziare possibili errori e prevenire future contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria. [!\[\]\(919a2cb85b99741a73c0c31a427236a8_img.jpg\)](#)