



Dott. Giorgio Berta
Rag. Mirella Nembrini
Rag. Sergio Colombini

AI SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

Dott. Antonio Aldeghi
Dott.ssa Marina Asperti
Dott.ssa Eleonora Berti
Dott.ssa Valentina Bonomi
Dott. Valerio Chignoli
Dott. Enzo Colleoni
Dott.ssa Maria de Rosa Diaz
Dott.ssa Sabrina Durante
Dott.ssa Valentina Ferri
Dott.ssa Francesca Ghezzi
Dott.ssa Silvia Gibillini
Dott.ssa Valeria Gualtieri
Dott. Walter Larici
Dott.ssa Elisa Marcandalli
Dott. Massimo Medici
Dott. Andrea Medolago
Dott. Luigi Nespoli
Dott.ssa Sara Nicoli
Dott. Franco Patti
Dott. Davide Raffaini
Dott. Riccardo Rapelli
Dott. Massimo Restivo
Dott.ssa Marilena Rota
Dott.ssa Laura Santini
Dott. Edoardo Scaini
Dott.ssa Clara Sterli
Dott. Guido Tisi
Dott.ssa Simona Vavassori
Dott. Federico Vicari
Dott.ssa Simona Zambetti
Dott. Massimo Zanardi

Dott. Francesco Arciprete
Dott.ssa Elena Del Bello
Dott.ssa Jessica Gambirasio
Dott.ssa Francesca Gerosa
Dott.ssa Alessia Gusmini
Dott. Daniele Nora

Circolare n. 40 del 14/09/2021

- 1) Le news di settembre;
- 2) Recenti chiarimenti di prassi in tema di note di variazione Iva;
- 3) Fattura Iva sempre assolta con il reverse per le operazioni territorialmente rilevanti in Italia rese da soggetto estero non stabilito.

1) Le news di settembre

Prossima dismissione dei pin Inps

Con il messaggio n. 2926 del 2021 l'Inps fa presente che entro il 30 settembre 2021 saranno dismessi tutti i PIN rilasciati dall'Istituto.

Fino a tale data sarà consentito l'accesso ai servizi *on line* di rispettiva competenza mediante PIN con tutti i profili.

A partire dal prossimo mese di ottobre sarà invece necessario utilizzare, alternativamente, le credenziali Sistema Pubblico di Identità Digitale (SPID), Carta di Identità Elettronica (CIE) e Carta Nazionale dei Servizi (CNS).

La ripresa dei versamenti derivanti dalle cartelle di pagamento

L'articolo 2, D.L. 99/2021 ha prorogato fino al 31 agosto 2021 la sospensione dei termini di versamento delle somme derivanti da cartelle emesse dall'Agenzia delle entrate-Riscossione, avvisi di accertamento e avvisi di addebito Inps, atti di accertamento emessi dall'Agenzia delle dogane, atti emessi dagli enti locali, che opera dallo scorso 8 marzo 2020 (21 febbraio 2020 per i soggetti della prima zona rossa).

I pagamenti dovuti riferiti al periodo tra l'8 marzo 2020 e il 31 agosto 2021 dovranno essere effettuati entro il 30 settembre 2021, fatta salva la possibilità di chiedere la dilazione del ruolo ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 602/1973.

Nuovo rinvio per il codice della crisi

È stato recentemente pubblicato in G.U. 202 del 24 agosto 2021 il D.L. 118/2021 che rinvia al 16 maggio 2022 l'entrata in vigore del Codice della crisi

d'impresa e altre misure urgenti per il risanamento aziendale.

A fronte dell'aumento delle imprese in difficoltà o insolventi e della necessità di fornire nuovi ed efficaci strumenti per prevenire e affrontare situazioni di crisi, si prevedono i seguenti ordini di intervento:

- si stabilisce il rinvio al 16 maggio 2022 dell'entrata in vigore del Codice della crisi d'impresa, per adeguarne gli istituti alla Direttiva 2019/1023;
- si modifica la Legge Fallimentare, con l'anticipazione di alcuni strumenti di composizione negoziale già previsti dal Codice della crisi;
- si stabilisce il rinvio al 31 dicembre 2023 del Titolo II sulle misure di allerta, per sperimentare l'efficacia della composizione negoziata e rivedere i meccanismi di allerta contenuti nel Codice della crisi d'impresa.

Rinvio al 2022 per l'adeguamento dei registratori telematici

L'obbligo di utilizzo del nuovo tracciato telematico per l'invio dei dati dei corrispettivi giornalieri è rinviato dal 1° ottobre 2021 al 1° gennaio 2022, in considerazione delle difficoltà collegate al perdurare dell'emergenza epidemiologica causata dalla diffusione del COVID-19, nonché delle richieste provenienti dalle associazioni di categoria.

È quanto si legge nelle motivazioni al provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 228725 che modifica il precedente provv. n. 182017/2016.

Richieste di esonero contributivo entro il prossimo 30 settembre

Con la Circolare n. 124 del 6 agosto 2021 l'Inps ha fornito le indicazioni per la presentazione della domanda di richiesta dell'esonero parziale della contribuzione previdenziale e assistenziale dovuta da lavoratori autonomi e dai liberi professionisti iscritti alle Gestioni Inps e alle Casse previdenziali professionali autonome.

La domanda potrà essere presentata entro il 30 settembre 2021, utilizzando i canali telematici:

- Gestione speciale artigiani e commercianti: *"Cassetto previdenziale per Artigiani e Commercianti"* > *"Esonero contributivo art.1, co 20-22 bis L.178/2020"*;
- Lavoratori iscritti alla Gestione speciale autonoma dei coltivatori diretti, coloni e mezzadri: *"Cassetto lavoratori autonomi Agricoli"* > *"Comunicazione bidirezionale"*;
- Professionisti iscritti alla Gestione separata: *"Cassetto Previdenziale Liberi Professionisti"* > *"Domande Telematiche"* > *"Esonero contributivo L. 178/2020"*.

Novità sulle riforme del terzo settore: pubblicato in G.U. il decreto su attività diverse

Con la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale n. 177 del 26 luglio 2021 del D.M. 107 del 9 maggio 2021 entrano in vigore, con decorrenza 10 agosto 2021, le previsioni richiamate dall'articolo 6 del nuovo codice del terzo settore (D.Lgs. 117/2017 o CTS) concernenti l'individuazione dei criteri e dei limiti delle cosiddette "attività diverse" che potranno essere svolte dai nuovi Enti del Terzo settore (ETS).

Il decreto, i cui contenuti sono stati resi noti in via ufficiosa oramai da parecchi mesi, confermano la necessità di verificare due requisiti: uno di tipo quantitativo quale la "secondarietà" e un altro di tipo qualitativo ovvero la "strumentalità", entrambi rispetto alle attività di interesse generale previste dall'articolo 5 del CTS.

Pubblicate le regole tecniche per la fatturazione elettronica con San Marino

Dal prossimo 1° ottobre 2021 anche gli scambi con la Repubblica di San Marino dovranno essere documentati tramite fattura elettronica, al pari degli scambi interni.

Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 211273 del 5 agosto 2021 vengono forniti i dettagli operativi per la gestione di tale adempimento.

Inoltre, l’Ufficio Tributario di San Marino ha reso noto il codice destinatario che dovrà essere utilizzato per le fatture elettroniche relative ai rapporti di scambio con la Repubblica italiana: 2R4GT08.

Scade il prossimo 30 settembre il termine per chiedere il rimborso dell’Iva assolta in altri paesi europei

Le imprese che sostengono costi in Paesi aderenti all’Unione Europea possono recuperare l’Iva pagata a fornitori comunitari su acquisti di prodotti e servizi ivi conclusi, con la presentazione di apposite istanze di rimborso, secondo il disposto della Direttiva 2008/9/UE.

Entro il termine del prossimo 30 settembre 2021 sarà quindi possibile presentare in via telematica all’Agenzia delle entrate (l’ufficio competente a gestire il rimborso è il Centro Operativo di Pescara) l’istanza per il rimborso dell’Iva assolta in altro Stato membro nell’anno 2020.

Le istanze di rimborso devono essere presentate esclusivamente attraverso i servizi telematici dell’Agenzia delle entrate (Entratel o Fisconline a seconda del canale a cui si è abilitati).

Credito di imposta per spese di pubblicità 2021 nella misura del 50%

L’articolo 67, commi 10 e 13, D.L. 73/2021 ha modificato il credito di imposta applicabile sugli investimenti pubblicitari effettuati nel 2021 definendo la percentuale del 50% dei costi sostenuti sia per gli investimenti sulla stampa sia per gli investimenti su radio o televisioni (è venuto meno il presupposto dell’incremento minimo dell’1% dell’investimento pubblicitario rispetto a quello effettuato nell’anno precedente).

Il comunicato del dipartimento per l’informazione e l’editoria del 31 agosto 2021 ha prorogato il termine ultimo per la presentazione delle istanze di prenotazione dell’agevolazione dal 30 settembre al 31 ottobre 2021.

2) Recenti chiarimenti di prassi in tema di note di variazione Iva

Il tema delle note di variazione ex articolo 26 del Decreto Iva è stato affrontato di recente dall’Agenzia delle entrate con due documenti di prassi di seguito riepilogati, i quali si accompagnano alle rilevanti novità introdotte dal Legislatore con l’articolo 18 D.L. 73/2021 (c.d. Decreto “Sostegni-bis”), convertito sul punto senza modifiche dalla legge di conversione 106/2021.

Ricordiamo che, con riferimento alle procedure concorsuali avviate dalla data del 26 maggio 2021, il legislatore ha previsto infatti la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione da mancato pagamento emettendo la nota di credito ai fini Iva già a partire dalla data in cui il cedente o il prestatore è assoggettato a una procedura concorsuale, senza quindi dover attendere l’infruttuoso esperimento della stessa, come precedentemente previsto.

Con il **Principio di diritto n. 11 del 6 agosto 2021** l’Agenzia delle entrate ritorna sui propri passi in merito alla interpretazione della condizione prevista dal comma 9 dell’articolo 26, D.P.R. 633/1972

che legittima l'emissione della nota di variazione in diminuzione nelle ipotesi di **risoluzione per inadempimento nei contratti a esecuzione continuata o periodica**.

Con il precedente Principio di diritto n. 13/2019, infatti, l'Agenzia ebbe a sostenere che in presenza di contestazioni giudiziali circa la possibile sussistenza della clausola risolutiva espressa, la possibilità di emettere la nota di variazione in diminuzione da parte del cedente fosse subordinata all'esito del giudizio di accertamento della medesima.

Al contrario, con la nuova e recente pronuncia l'Agenzia, riprendendo il principio già espresso in passato (risoluzione n. 449/2008) per cui "la risoluzione contrattuale non richiede uno specifico atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del suo verificarsi", afferma che qualora sia stata attivata una clausola risolutiva espressa, in dipendenza della quale venga in meno in tutto o in parte un'operazione per la quale è stata emessa e registrata la fattura, si considera legittima l'emissione di una nota di variazione anche in presenza di una contestazione, in sede giudiziale, dei presupposti per l'attivazione della predetta clausola risolutiva espressa, senza che al riguardo si renda necessario attendere un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del verificarsi dell'anzidetta causa di risoluzione.

Chiude correttamente il Principio di diritto n. 11/2021, affermando che in caso di emissione di nota di credito, qualora il giudizio penda successivamente a favore della insussistenza della causa di risoluzione, resta fermo l'obbligo da parte del cedente di emettere nota di variazione in aumento ex articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972 per riversare quanto in precedenza recuperato tramite la nota di credito.

Inoltre, successivamente, con la **risposta a interpello n. 544 dell'11 agosto 2021** l'Agenzia delle entrate ribadisce anche il proprio pensiero in merito alla **individuazione del termine ultimo (c.d. "dies a quem") entro il quale è possibile recuperare l'Iva** tramite nota di variazione in diminuzione anche alla luce delle modifiche apportate alla disciplina della detrazione di cui all'articolo 19, D.P.R. 633/1972 a opera del D.L. 50/2017.

Se il termine a partire dal quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione, secondo quanto già precisato nella circolare n. 1/E/2018, va individuato nel momento a partire dal quale si verifica la nascita del presupposto che legittima l'emissione della nota di variazione (ovvero il verificarsi di una delle cause previste dal comma 2, articolo 26 del decreto Iva), più incerta era apparsa l'individuazione del termine oltre il quale non è più possibile fare ricorso allo strumento della nota di credito per recuperare la maggior Iva assolta con l'operazione originaria.

La soluzione, condivisa anche nel recente chiarimento di prassi, va ricercata combinando quanto chiarito a proposito del "dies a quo" dalla circolare n. 1/E/2018 e nella formulazione del comma 1 dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972 che prevede la possibilità di esercitare la detrazione "al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".

Ipotizzando, quindi, l'avvio di una procedura concorsuale in data 30 dicembre 2021 ("nuovo" dies a quo alla luce delle recenti novità introdotte dal D.L. Sostegni-bis convertito) l'emissione della nota di variazione in diminuzione da parte del cedente sarà possibile non oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2021, e cioè entro il 30 aprile 2022.

Con riferimento ai comportamenti successivi allo spirare di detto termine, l'Agenzia delle entrate ha da un lato confermato l'impossibilità di fare ricorso a dichiarazioni integrative, ammettendo tuttavia l'ipotesi del rimborso seppur in una ipotesi particolare (si veda a tal proposito la risposta a interpello n. 593/E/2020).

3) Fattura Iva sempre assolta con il *reverse charge* per le operazioni territorialmente rilevanti in Italia rese da soggetto estero non stabilito

Con la risposta a interpello n. 549 del 19 agosto 2021 l'Agenzia delle entrate ribadisce il principio per cui nel caso di servizio territorialmente rilevante in Italia reso da un soggetto passivo estero non stabilito in Italia (prestatore) a un soggetto passivo stabilito in Italia (committente), l'Iva va necessariamente assolta dal committente attraverso l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (o *reverse charge*).

Tale soluzione deriva dalla presenza nel nostro ordinamento Iva interno della disposizione contenuta nel comma 2 dell'articolo 17 D.P.R. 633/1972 secondo la quale:

“gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7 ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427”.

Va tenuto presente che un soggetto passivo non residente che opera in Italia ha diverse opzioni per poter assolvere agli adempimenti previsti nel nostro Paese:

- a) nominare un rappresentante fiscale in Italia;
- b) identificarsi direttamente (nel solo caso di soggetti comunitari o di soggetti di paesi extra-Ue con i quali sussistono specifici rapporti di reciprocità con il nostro Paese);
- c) istituire una stabile organizzazione in Italia.

A parte quest'ultima opzione (l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia mette il soggetto passivo estero sullo stesso piano di un soggetto passivo residente in Italia), nella prima e seconda ipotesi il soggetto estero mantiene la natura di soggetto non residente in Italia.

Da ciò ne consegue, secondo quanto espresso dall'Agenzia delle entrate nella risposta all'interpello che l'Iva relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia, effettuate da un cedente o prestatore "estero" nei confronti di un committente o cessionario "italiano", è assolta da quest'ultimo tramite il meccanismo dell'inversione contabile (o *reverse charge*); **e questo anche se il cedente o prestatore "estero" è identificato, ai fini Iva, in Italia, mediante l'identificazione diretta o la nomina di un rappresentante fiscale** (su questo punto si vedano anche le circolari n. 14/2010 e n. 36/2010 quesito n. 31, la risoluzione n. 21/E/2015).

Merita infine attenzione la precisazione fornita in chiusura dallo stesso documento di prassi e che attiene alle diverse modalità attraverso le quali viene attuato il sistema dell'inversione contabile:

- in caso di soggetto stabilito fuori dall'UE spetterà al committente italiano assolvere l'imposta in Italia mediante un'autofattura cartacea che risulta quindi esclusa dall'obbligo di fatturazione elettronica e che andrà riepilogata nella comunicazione delle operazioni transfrontaliere (esterometro);
- in caso di soggetto stabilito nella UE il committente italiano deve adempiere agli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47, D.L. 331/1993, integrandolo con l'Iva "italiana" ai sensi dell'articolo 17, comma 2 secondo periodo del decreto Iva



la fattura ricevuta senza addebito dell'imposta, e annotarla nei propri registri acquisti e vendite. Anche quest'ultima fattura sarà cartacea in quanto esclusa dall'obbligo di fatturazione elettronica mentre dovrà essere comunicata nell'esterometro (e nel modello INTRA-2 ma solo al superamento delle soglie di rilevanza e sempre che l'adempimento non sia già stato assolto dalla posizione Iva italiana del soggetto estero).

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

Studio Berta Nembrini Colombini & Associati