

# CIRCOLARE n. 9 – Settembre 2021

Vado Ligure, lì 4 ottobre 2021

## SOMMARIO

<b>SEZIONE I – NEWS</b>	<b>2</b>
<b>A. NORMATIVA</b>	<b>2</b>
A.1. I.V.A.	2
A.1.1) Fattura elettronica verso soggetti residenti a San Marino	2
<b>B. PRASSI</b>	<b>2</b>
B.1. I.V.A.	2
B.1.1) Esenzioni IVA per le certificazioni verdi	2
B.1.2) Erogazione sostegni economici per sviluppo rurale regionale	2
B.1.3) Regima IVA dei contributi versati per sostenere petizioni	2
B.1.4) Detrazione IVA assoluta in dogana	3
B.1.5) Appalti per costruzione linee ferroviarie ed opere annesse	3
B.2. IRPEF - SOSTITUTI D'IMPOSTA	3
B.2.1) Retribuzioni convenzionali e smart working	3
B.2.2) Contributi COVID alle imprese	3
B.2.3) Deducibilità dei contributi di previdenza complementare	4
B.2.4) Ritenuta sui contributi ex articolo 28 D.P.R. n. 600/73	4
B.2.5) Regime impatriati e opzione per l'estensione	4
B.2.6) Sostituti d'imposta e certificazioni	4
B.2.7) Carte servizi finalizzate all'erogazione di servizi formativi	5
B.2.8) Contributi COVID erogati dai Comuni	5
B.3. VARIE	5
B.3.1) Impatriati e smart working	5
B.3.2) Impatriati: smart working all'estero	5
B.4. TRIBUTI LOCALI	6
B.4.1) Maggiorazione aliquota IMU dello 0,8%	6
<b>C. GIURISPRUDENZA</b>	<b>6</b>
C.1. IRPEF – SOSTITUTI D'IMPOSTA	6
C.1.1) Tassazione delle mance	6
<b>SEZIONE II – FOCUS</b>	<b>7</b>

# SEZIONE I – NEWS

## A. NORMATIVA

### A.1.I.V.A.

#### A.1.1) **Fattura elettronica verso soggetti residenti a San Marino**

L'Agenzia delle Entrate ha apportato alcune modifiche al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 211273 del 5 agosto 2021 (si veda nostra Circolare n. 8/2021) con il quale sono state definite le regole tecniche per l'emissione e ricezione delle fatture elettroniche a mezzo SdI. Il provvedimento modificativo è emanato anche a seguito della individuazione del codice destinatario alfanumerico di accreditamento come nodo attestato al Sistema di Interscambio dell'Ufficio Tributario di San Marino (2R4GTO8).

(Agenzia delle Entrate – [Provvedimento del direttore n. 2021/0248717 del 29 settembre 2021](#)). ↗

## B. PRASSI

### B.1.I.V.A.

#### B.1.1) **Esenzioni IVA per le certificazioni verdi**

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che alle certificazioni verdi COVID-19, attestanti l'avvenuta guarigione dal virus, rilasciate dai medici di medicina generale ai pazienti assistiti a domicilio, è applicabile l'esenzione di cui all'articolo 10, n. 18, D.P.R. n. 633/72 in quanto sono comunque finalizzate alla tutela della salute, della persona e della collettività.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 591 del 15 settembre 2021](#)). ↗

#### B.1.2) **Erogazione sostegni economici per sviluppo rurale regionale**

Secondo l'Agenzia delle Entrate opera l'esclusione da IVA, per assenza del presupposto oggettivo, in relazione ai contributi percepiti dagli organismi di consulenza per lo svolgimento dell'attività informativa agli agricoltori interessati alle misure del Piano di Sviluppo Rurale (PSR), in quanto i servizi di tali organismi vengono resi agli agricoltori e non alla Regione.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta ad istanza di consulenza giuridica n. 13 del 28 settembre 2021](#)). ↗

#### B.1.3) **Regima IVA dei contributi versati per sostenere petizioni**

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le somme erogate dagli utenti che aderiscono ad un "Programma di sottoscrizione" hanno natura di contributo (e non di corrispettivo rilevante ai fini IVA) se il soggetto che le eroga non si attende dal beneficiario alcun vantaggio economico né controprestazione.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 632 del 29 settembre 2021](#)). 

#### **B.1.4) Detrazione IVA assolta in dogana**

Solo l'effettivo destinatario della merce importata, impiegata nell'esercizio della propria attività, può detrarre l'IVA assolta in dogana, previa registrazione della bolletta doganale nel registro degli acquisti. Ai fini degli obblighi di registrazione e dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, le bollette doganali sono soggette alle stesse regole previste per le fatture di acquisto, ivi compresa la determinazione del “*dies a quo*” per la decorrenza del diritto a detrazione.

(Agenzia delle Entrate – [Principio di diritto n. 13 del 29 settembre 2021](#)). 

#### **B.1.5) Appalti per costruzione linee ferroviarie ed opere annesse**

L’Agenzia delle Entrate ha risposto ad una istanza di interpello con la quale viene chiesto se gli interventi di costruzione di linee ferroviarie ed opere annesse possano essere ricompresi o meno nel concetto di opere di urbanizzazione ai fini dell’applicazione dell’IVA agevolata di cui ai numeri 127-quinquies e 127-septies, tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/72. Per quanto riguarda l’armamento ferroviario, la risposta è affermativa in quanto si tratta di opere connesse e necessarie per la costruzione della linea di trasporto ad impianto fisso, ciò anche per le parti relative a raccordi e piazzali. Analoga risposta per l’infrastruttura denominata “trazione elettrica ferroviaria” e per l’impianto di sicurezza e segnalamento ferroviario. E’ soggetta, invece, ad aliquota ordinaria la parte di impianti e macchinari funzionali alla manutenzione dei treni così come le opere esterne di sistemazione della viabilità.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 638 del 30 settembre 2021](#)). 

### **B.2. IRPEF - Sostituti d’imposta**

#### **B.2.1) Retribuzioni convenzionali e smart working**

Secondo l’Agenzia delle Entrate, l’applicazione dell’articolo 51, comma 8 bis del Tuir (che stabilisce l’applicazione delle retribuzioni convenzionali per la determinazione del reddito di lavoro dipendente prestato all’estero) non è possibile se il dipendente non soggiorna all’estero per un periodo superiore a 183 giorni. Per la determinazione dei 183 giorni di giornate minime da lavorare all’estero, lo svolgimento presso la propria abitazione in Italia dell’attività lavorativa in smart working comporta la presenza fisica nel nostro Paese e, conseguentemente, tali giornate non sono considerate lavorate all’estero.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 590 del 15 settembre 2021](#)). 

#### **B.2.2) Contributi COVID alle imprese**

L’Agenzia delle Entrate ha risposto ad una istanza di interpello relativa al trattamento fiscale di contributi erogati dalla Regione con risorse preesistenti all’emergenza COVID e, in particolare, all’applicazione della ritenuta d’acconto del 4%. Secondo l’Agenzia, considerato che l’articolo 10-bis del D.L. n. 137/2020, dispone l’esonero

dalla formazione del reddito imponibile solo per i contributi diversi da quelli preesistenti all'emergenza sanitaria, tale norma non risulta applicabile nel caso esaminato in quanto i contributi sono finanziati da fondi nazionali preesistenti.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 588 del 15 settembre 2021](#)). 

### **B.2.3) Deducibilità dei contributi di previdenza complementare**

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad un interpello con cui viene chiesto di conoscere, ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente, il regime fiscale applicabile ai contributi di previdenza complementare, posti a carico del datore di lavoro e del lavoratore. Secondo l'Agenzia, occorre preliminarmente considerare che, ai sensi dell'articolo 8, comma 4, D.Lgs. n. 252/2005, i contributi versati da datore e lavoratore sono deducibili (ex articolo 10 del Tuir) fino a 5.164,57 euro: ai fini del computo, si tiene conto anche delle quote accantonate dal datore ai fondi di previdenza. La non concorrenza alla formazione del reddito è pertanto tale (ex articolo 51, comma 2, lett. h) a prescindere dal fatto che il versamento avvenga solo a carico di datore o lavoratore o di entrambi.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 589 del 15 settembre 2021](#)). 

### **B.2.4) Ritenuta sui contributi ex articolo 28 D.P.R. n. 600/73**

A fronte di contributi in conto esercizio per i quali ricorrono i presupposti per l'applicazione della ritenuta, essa deve essere operata sull'intero importo erogato al soggetto capofila. Quest'ultimo, in sede di ripartizione del contributo ai partner, dovrà a sua volta operare la ritenuta.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 586 del 15 settembre 2021](#)). 

### **B.2.5) Regime impatriati e opzione per l'estensione**

L'opzione per l'allungamento del quinquennio agevolato è riservata a coloro che si sono trasferiti in Italia precedentemente al 30.04.2019 e che fossero beneficiari dell'agevolazione al 31.12.2019. Peraltro non ci sono limitazioni per coloro che già godessero delle agevolazioni di cui alla Legge n. 238/2010 e avessero optato per il passaggio all'articolo 16, D.Lgs. n. 147/2015. Tuttavia sono esclusi dalla possibilità di opzione coloro che non fossero iscritti all'AIRE (pur non essendo tale mancanza causa ostativa alla fruizione del regime) nonché i cittadini extracomunitari.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 594 del 16 settembre 2021](#)). 

### **B.2.6) Sostituti d'imposta e certificazioni**

L'Agenzia delle Entrate, nel rispondere ad un interpello riguardante l'erogazione di contributi per l'emergenza COVID, ha chiarito che nel caso in cui le somme erogate non abbiano natura reddituale per il percipiente, non sussiste l'obbligo di certificazione ex articolo 4, D.P.R. n. 322/98 a carico del soggetto erogatore.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 613 del 20 settembre 2021](#)). 

### **B.2.7) Carte servizi finalizzate all'erogazione di servizi formativi**

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad una istanza di interpello da parte di una società che si occupa di formazione professionale in ambito aziendale ed extra aziendale e di formazione in quello delle politiche attive del lavoro e che è risultata aggiudicataria di un appalto avente per oggetto l'erogazione di servizi di sostegno alle idee imprenditoriali giovanili. Nell'ambito dell'appalto, la società concede ai giovani partecipanti ai progetti il diritto di spendere "crediti" contenuti in una "carta" e finalizzati alla formazione con parziale spesa da parte del beneficiario e successivo rimborso da parte della società che gestisce per conto della Provincia tali "carte". Secondo l'Agenzia, tali somme erogate ai beneficiari hanno natura reddituale ai sensi dell'articolo 50, comma 1, lett. C, del Tuir (come chiarito anche dalla circolare del Ministero delle Finanze 23 dicembre 1997, n. 326). Ciò determina che le somme rimborsate dalla Provincia alla società non costituiscono reddito per quest'ultima in quanto non rappresentano un corrispettivo, ma la mera restituzione delle somme anticipate ai beneficiari delle Carte per conto della Provincia.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 619 del 21 settembre 2021](#)). 

### **B.2.8) Contributi COVID erogati dai Comuni**

L'Agenzia delle Entrate ha ribadito che ai contributi erogati dai Comuni a favore di imprese a seguito dell'emergenza COVID-19 non deve essere operata la ritenuta d'acconto del 4% per effetto di quanto disposto dall'articolo 10-bis del D.L. n. 137/2020.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 629 del 28 settembre 2021](#)). 

## **B.3. Varie**

### **B.3.1) Impatriati e smart working**

Il regime speciale per lavoratori impatriati ex articolo 16, comma 1, D.Lgs. n. 147/2015, non prevede che il datore di lavoro sia un'impresa operante in Italia. Pertanto, se sono soddisfatti tutti i requisiti, tale regime è fruibile anche dal soggetto che svolge attività lavorativa in Italia nella modalità dello smart working a favore di datore di lavoro estero.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 596 del 16 settembre 2021](#)). 

### **B.3.2) Impatriati: smart working all'estero**

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il dipendente di società italiana che svolge attività all'estero nella modalità dello smart working non può usufruire del regime speciale per lavoratori impatriati (pur avendo gli altri requisiti) proprio perché non svolge l'attività lavorativa fisicamente in Italia.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 621 del 23 settembre 2021](#)). 

## **B.4. Tributi locali**

### **B.4.1) Maggiorazione aliquota IMU dello 0,8%**

Il Dipartimento delle Finanze ha pubblicato una risoluzione nella quale vengono forniti alcuni chiarimenti in merito all'applicabilità della maggiorazione di aliquota IMU dello 0,08%, ex art. 1, comma 755, legge n. 160/2019. In particolare, gli enti che hanno approvato la maggiorazione in argomento con deliberazione consiliare espressa per l'anno 2020, come previsto dal citato comma 755, possono continuare ad applicare l'aliquota IMU con la maggiorazione anche in assenza di deliberazione consiliare per il 2021. Ciò in considerazione del fatto che la norma che prevede l'applicazione delle aliquote dell'anno precedente in assenza di pubblicazione della delibera di approvazione entro il 28 ottobre di ciascun anno (articolo 1, comma 767, Legge n. 160/2019), non reca alcuna eccezione e appare pertanto destinata ad operare per la totalità delle aliquote IMU.

(Ministero dell'Economia – Dipartimento delle Finanze – [Risoluzione n. 8/DF del 21 settembre 2021](#)). [↗](#)

## **C. GIURISPRUDENZA**

### **C.1. IRPEF – Sostituti d'imposta**

#### **C.1.1) Tassazione delle mance**

La Corte di Cassazione ha confermato l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate circa l'assoggettamento a tassazione delle mance. Secondo la Corte, infatti, l'attuale articolo 51 del Tuir, nel testo post riforma Irpef del 2004, prevede una nozione onnicomprensiva di reddito da lavoro dipendente, non più limitata al salario percepito dal datore di lavoro, e, quindi, vi rientrano tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, collegate al rapporto di lavoro.

(Corte di Cassazione, Sentenza n. 26512 depositata il 30 settembre 2021). [↗](#)

## SEZIONE II – FOCUS

### Le fatture elettroniche nei rapporti con San Marino

Dal 1° ottobre 2021 entra in vigore il decreto 21 giugno 2021 (in Gazzetta ufficiale 168 del 15 luglio 2021) il quale, in conformità all'accordo del 26 maggio scorso, prevede la fatturazione elettronica nelle transazioni con l'Italia.

Da tale data, quindi, gli operatori di entrambi i Paesi potranno, facoltativamente, emettere le fatture in formato elettronico, anziché fatture cartacee (le regole d'attuazione sono nel provvedimento 211273/2021). Dal 1° luglio 2022, l'emissione e l'accettazione delle e-fatture diventerà invece obbligatoria per tutte le cessioni e gli acquisti di beni verso e da San Marino, salvo specifiche esclusioni di legge (per esempio, i soggetti nazionali in regime forfettario). L'obbligo riguarderà infatti solo le cessioni di beni, mentre, per le prestazioni di servizi rese dai soggetti nazionali, l'e-fattura sarà facoltativa anche dopo il 30 giugno 2022.

Invero, la fatturazione elettronica per i servizi agli operatori economici sammarinesi che abbiano comunicato il proprio identificativo sanmarinese è riservata, a norma dell'articolo 20 del decreto, unicamente alle operazioni non territoriali in Italia, per le quali è obbligatoria l'emissione della fattura ex articolo 21, comma 6-bis, lettera b), Dpr 633/1972. In tal caso, la fattura elettronica può essere inviata al sistema d'interscambio, che la trasmette all'ufficio tributario sammarinese che la recapita al proprio operatore, al pari di quanto avverrà per quelle relative alle cessioni di beni.



Questi limiti impongono che le prestazioni diverse da quelle di cui sopra, come ad esempio nel caso della locazione di un immobile in Italia, non possano essere oggetto di e-fattura, salvo che l'operatore italiano non decida di utilizzare tale formato indicando sette "X" nel codice destinatario, come per tutte le transazioni con operatori esteri. In questo caso, tuttavia, la fattura elettronica "si ferma" allo SdI (adempiendo l'obbligo comunicativo dell'esterometro) e non sarà trasmessa all'ufficio tributario sammarinese, mentre l'operatore nazionale dovrà mettere a disposizione del committente estero una copia cartacea della fattura.

## Criticità

Per le cessioni di beni effettuate ad operatori Sammarinesi dagli enti non commerciali, pubblici e privati, si applicano le regole e gli adempimenti previsti ordinariamente per le imprese in linea con l'articolo 12 del Dl 34/2019 ed il Dm Mef 21 giugno 2021. Invece l'articolo 16 del Decreto Mef, in merito agli acquisti istituzionali degli enti non commerciali, in possesso di partita Iva o meno, sostituisce gli articoli 17 e 21 del soppresso Dm 24 dicembre 1993.

**Enti senza partita Iva.** Questi soggetti, quando effettuano acquisti di beni da San Marino, devono assolvere l'Iva in Italia se il relativo ammontare nell'anno solare precedente o in corso supera il limite di 8.000 euro ottenendo una specifica identificazione Iva. Per acquisti sotto al detto limite, l'imposta è assolta dal fornitore a San Marino salvo che l'ente opti per il pagamento in Italia, come per gli acquisti intracomunitari. Viene data dimostrazione dell'acquisto e del valore in evoluzione nell'anno con la presentazione telematica all'Agenzia delle entrate del Modello



INTRA13 (articolo 50, comma 4, Dl 331/1993).

**Enti in possesso di partita Iva.** Possono ricevere fatture con o senza addebito d'imposta. Nel primo caso, trattandosi di acquisti relativi alla sfera istituzionale, registrano la fattura nella loro contabilità istituzionale; l'Iva è già stata pagata dal fornitore sammarinese al proprio Ufficio tributario (articoli 7 e 10 del Decreto Mef) e se il cessionario è un soggetto split payment il regime non si applica.

Per gli acquisti senza addebito di Iva:

- risultanti da fatture elettroniche, entro la fine di ciascun mese, gli enti versano l'imposta dovuta e presentano telematicamente all'Agenzia delle entrate il modello INTRA12 (articolo 49, commi 1 e 2, Dl 331/1993);
- risultanti da fatture cartacee, oltre a quanto sopra, gli enti le annotano, entro il mese successivo a quello di ricevimento, in un registro apposito (articolo 47, comma 3, Dl 331/1993); si ritiene che possa essere utilizzato lo stesso registro degli acquisti intracomunitari e servizi esteri istituzionali ove istituito.

Per le fatture elettroniche l'annotazione nel registro non è richiesta, anche se può risultare opportuna ai fini del versamento Iva e presentazione del modello INTRA12 che comprende comunque i dati delle operazioni da fatture cartacee ed elettroniche. Se l'ente non riceve fattura, deve provvedere alla regolarizzazione in autofatturazione (si ritiene facoltativamente cartacea o elettronica) entro i trenta giorni successivi ai quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione con annotazione

dell'autofattura per regolarizzazione e versamento dell'Iva. La regolarizzazione è richiesta anche in caso di ricevimento di fattura irregolare (articolo 6, comma 9-bis, Dlgs. 471/1997).

**Elenchi riepilogativi delle operazioni.** Gli elenchi degli acquisti e delle cessioni sono tenuti dall'Agenzia delle entrate e dall'Ufficio Tributario di San Marino. Anche gli acquisti di beni da San Marino degli enti non commerciali non sono da inserire negli elenchi Intrastat confermando quanto previsto in precedenza.

## Procedura

### Le regole da applicare

Il decreto rivisita, confermandone l'impianto, la procedura per gli acquisti da San Marino che possono essere con o senza applicazione dell'Iva in fattura (in quest'ultimo caso l'Iva è assolta in inversione contabile). Al riguardo, si osserva che, per le fatture elettroniche ricevute con addebito del tributo, il soggetto nazionale può esercitare la detrazione solo dopo aver ricevuto dalle Entrate la conferma telematica di regolarità dell'operazione, visualizzabile con i servizi di consultazione sul portale Fatture e Corrispettivi; per gli enti non commerciali, la procedura riguarda gli acquisti commerciali e, se gestiti in ambito commerciale, gli acquisti promiscui. Per le fatture cartacee continua a rilevare l'originale timbrato dall'ufficio sammarinese. In caso di mancata ricezione della fattura o di ricezione di un documento irregolare, il decreto prevede la regolarizzazione nei termini di cui all'articolo 6, comma 9-bis, Dlgs 471/97 in materia di violazioni al regime del reverse charge ossia entro il 30esimo

giorno successivo alla scadenza dei 4 mesi dalla data d'effettuazione dell'operazione (in caso di mancata ricezione della fattura), data che, per le cessioni/acquisti di beni, coincide con l'inizio del trasporto/spedizione. Eventuali regolarizzazioni oltre detti termini non sarebbero più gratuite, ma si ritiene applicabile il ravvedimento operoso.

Per le vendite dall'Italia, la mancata convalida di regolarità della fattura elettronica o la mancata ricezione dell'esemplare cartaceo vidimato dall'ufficio di San Marino implicano l'obbligo di regolarizzare il documento emesso in regime di non imponibilità. La regolarizzazione avviene con nota di variazione in aumento e senza pagamento di sanzioni e interessi, se eseguita nei 30 giorni successivi allo scadere dei quattro mesi dall'emissione della fattura. Da notare che, fra le condizioni per la non imponibilità delle cessioni a operatori sammarinesi, il Dm non prevede più l'annotazione sul registro ex articolo 23, Dpr 633/72, né la redazione e presentazione del modello Intrastat delle vendite per tali operazioni (adempimento a suo tempo illustrato dalla risoluzione 83/1997). Gli unici obblighi comunicativi competono all'ufficio tributario sammarinese per le fatture cartacee emesse/ricevute da operatori economici dello Stato. [!\[\]\(1d3a1175dd4902218e694b9c098adb83\_img.jpg\)](#)