

Edizione di venerdì 5 Febbraio 2021

CASI OPERATIVI

Le spese per contratti di ricerca nel credito R&S&I&D
di EVOLUTION

ADEMPIIMENTI

Trasmissione dati spese sanitarie: l'invio diventa semestrale
di Lucia Recchioni

IVA

Fattura di acquisto UE e nota di credito tra Sdl ed esterometro
di Clara Pollet, Simone Dimitri

PENALE TRIBUTARIO

La speciale tenuità non scrimina l'evasione di poco superiore alla soglia di punibilità
di Angelo Ginex

ISTITUTI DEFLATTIVI

Divieto di commercio delle c.d. bare fiscali: disapplicazione della disciplina
di Stefano Rossetti

CASI OPERATIVI

Le spese per contratti di ricerca nel credito R&S&I&D

di **EVOLUTION**

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL REDDITO D'IMPRESA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Quali caratteristiche devono possedere i contratti di ricerca affinché le relative spese sostenute siano eleggibili al credito d'imposta R&S&I&D?

Analogamente alla disciplina previgente del credito R&S di cui all'articolo 3 D.L. 145/2013 e ss.mm.ii., il credito R&S&I&D applicabile ai periodi d'imposta 2020-2022 considera ammissibili, ai fini della determinazione della base di calcolo del credito d'imposta, all'articolo 1, comma 200, lettera c), L. 160/2019 modificato dall'articolo 1, comma 1064, lettera c), L. 178/2020, le spese per contratti di ricerca *extra-muros* aventi ad oggetto il diretto svolgimento, da parte del soggetto commissionario, delle attività di R&S.



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)

ADEMPIMENTI

Trasmissione dati spese sanitarie: l'invio diventa semestrale

di Lucia Recchioni



DIGITAL
Seminario di specializzazione
LE FONDAZIONI E IL TERZO SETTORE
Scopri di più >

Con il [D.M. 29.01.2021](#), di cui si attende la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, la **Ragioneria Generale dello Stato** ha **recepito il nuovo termine di trasmissione dei dati delle spese sanitarie** relative all'anno **2020**, fissato all'**8 febbraio** con il [Provvedimento 22.01.2021](#), e ha individuato anche **nuove scadenze** per la trasmissione dei dati delle **spese sanitarie 2021 e 2022**.

L'attuale formulazione dell'[articolo 7 D.M. 19.10.2020](#) prevede che la **trasmissione dei dati delle spese sanitarie** debba essere effettuata:

- entro la fine del mese di gennaio 2021**, per le spese sostenute nell'anno **2020**;
- entro la fine del mese successivo alla data del documento fiscale**, per le **spese sostenute dal 1° gennaio 2021**.

Il nuovo **decreto**, pubblicato sul [sito del Sistema Tessera Sanitaria](#), prevede invece che la trasmissione dei dati debba essere effettuata:

- **entro il 08.02.2021**, per le **spese sostenute nell'anno 2020**,
- **entro il 31.07.2021**, per le **spese sostenute nel primo semestre dell'anno 2021**,
- **entro il 31.01.2022**, per le **spese sostenute nel secondo semestre dell'anno 2021**,
- **entro la fine del mese successivo alla data del documento fiscale**, per le **spese sostenute dal 1° gennaio 2022**.

Viene inoltre precisato che, **per la scadenza della trasmissione dei dati** delle spese sanitarie e veterinarie, si fa riferimento alla **data del pagamento dell'importo di cui al documento fiscale**.

Si chiarisce, in questo caso, un rilevante dubbio, sorto proprio dalla **prima formulazione del decreto**, che fissava il nuovo termine **"entro la fine del mese successivo alla data del documento fiscale, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2021"**. Il richiamo alla **data del documento fiscale**,

e, successivamente, alle **spese sostenute**, pareva infatti poco coerente, considerato che, molto spesso, **le spese non sono pagate alla data di emissione del documento**.

Con specifico riferimento alle **spese sanitarie dell'anno 2020**, inoltre, vengono fissati dal nuovo decreto i seguenti termini:

- il **15.02.2021** (termine entro il quale devono essere trasmesse le **eventuali correzioni ai dati delle spese effettuate nell'anno 2020**),
- dal **16.02.2021 al 15.03.2021** (periodo entro il quale è possibile **esercitare l'opposizione** di cui all'[articolo 3, comma 4, D.M. 31.07.2015](#)).

Si ricorda, inoltre, che, al ricorrere di determinate condizioni, la **trasmissione dei dati al Sistema Tessera Sanitaria** consente anche di **assolvere agli obblighi di trasmissione telematica dei corrispettivi**.

Ai sensi dell'[articolo 2, comma 6-quater, D.Lgs. 127/2015](#), a decorrere dal **1° gennaio 2022**, i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria adempiono all'obbligo **di trasmissione telematica dei corrispettivi esclusivamente mediante la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati** relativi a tutti i corrispettivi giornalieri al Sistema tessera sanitaria.

Il richiamato termine del **1° gennaio 2022** è stato recentemente modificato dall'[articolo 3, comma 5, D.L. 183/2020](#), essendo prima lo stesso individuato nel **1° gennaio 2021**.

Il nuovo **decreto recepisce** quindi il rinvio dell'obbligo di trasmissione al **1° gennaio 2022**.

IVA

Fattura di acquisto UE e nota di credito tra Sdl ed esterometro

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Seminario di specializzazione

IL PASSAGGIO GENERAZIONALE IN AGRICOLTURA E LA TUTELA DEL PATRIMONIO

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La gestione della fattura di **acquisto intracomunitario trasmesse tramite Sdl** permette di non comunicare queste operazioni nell'esterometro tra le fatture ricevute DTR; salvo inversioni di rotta, per tutto l'anno il contribuente **può scegliere** la modalità con cui eseguire le integrazioni relative alle operazioni passive in reverse charge.

Il cedente prestatore (C/P) residente in altro paese Ue emette una **fattura per la vendita di beni** al cessionario committente (C/C) residente o stabilito nel territorio nazionale, indicando l'imponibile ma non la relativa imposta, in quanto l'operazione, vista dal lato dell'emittente, è **non imponibile nel Paese di residenza del cedente**, mentre **è imponibile in Italia e l'imposta è assolta dal cessionario**.

Ai sensi dell'[articolo 46 D.L. 331/1993](#), la fattura relativa all'acquisto intracomunitario **deve essere numerata e integrata** dal cessionario nazionale con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base **imponibile dell'operazione**, espressi in valuta estera, nonché **dell'ammontare dell'imposta**, calcolata secondo l'aliquota dei beni, che confluirà nella liquidazione Iva.

Il C/C può **integrare manualmente** la fattura ed effettuare la **doppia registrazione nei registri Iva** in modo da indicare nella liquidazione l'Iva a credito e l'Iva a debito di pari importo.

È obbligatoria poi la trasmissione dei dati della fattura ricevuta dal fornitore estero, compresi i dati dell'imposta, tramite la **comunicazione delle operazioni transfrontaliere (esterometro)** indicando il **tipo documento TD10** – fatture di acquisto intracomunitario di beni e con l'utilizzo della relativa Natura (ad esempio N3.6 per acquisto di beni da paese Ue con introduzione in deposito Iva e N4 per acquisti esenti) qualora non si tratti di un'operazione imponibile.

A tal proposito si evidenzia l'indicazione contenuta nelle **specifiche tecniche** relative alla comunicazione delle operazioni transfrontaliere nella versione 1.6.2 (aggiornate il 23 novembre 2020) in corrispondenza della **natura operazione N6** – inversione contabile – per le

operazioni in reverse charge, ovvero nei casi di autofatturazione per acquisti extra UE di servizi ovvero per importazioni di beni nei soli casi previsti: **“non più valido per le fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2021”**.

In alternativa a questa procedura, per l'anno 2021, il **cessionario/committente può** predisporre (ma non è obbligato) un altro documento, ad integrazione della fattura ricevuta dal soggetto passivo comunitario, ed inviarlo tramite Sdl con il **codice TD18**; tale documento verrà **recapitato solo al soggetto emittente** (dato che è quest'ultimo ad essere tenuto ad integrare l'Iva in fattura).

Il codice TD18 deve essere utilizzato anche per gli **acquisti intracomunitari con introduzione dei beni in un deposito Iva**.

L'invio tramite Sdl permette al Cessionario/Committente di avvalersi delle **bozze dei registri Iva precompilati** elaborati dall'Agenzia delle Entrate; secondo la guida dell'Agenzia (ultima versione 1.3 del 18 dicembre 2020) è consigliabile trasmettere il tipo documento TD18 allo Sdl **entro la fine del mese da indicare nel campo <Data>**.

Il **documento TD18** conterrà nel campo cedente/prestatore, i dati del cedente estero con l'indicazione del paese di residenza dello stesso, nel Campo cessionario/committente, i dati del Cessionario/Committente che effettua l'integrazione. Il documento integrativo trasmesso dal committente è annotato sia nel **registro delle fatture emesse** che in quello delle **fatture ricevute**.

L'emissione di una **nota di credito** da parte del fornitore estero (ipotizziamo con movimentazione di beni) può essere registrata tenendo conto di come è stata gestita l'operazione principale che si rettifica.

Se nell'acquisto intracomunitario **l'integrazione è stata effettuata non tramite Sdl**, allora la nota di credito può essere comunicata tra le operazioni transfrontaliere (esterometro) con **tipo documento TD04**.

Se, invece, il cessionario committente ha **integrato la fattura di acquisto inviando allo Sdl il Tipo documento TD18**, allo stesso modo potrà comunicare la nota di credito integrata inviando allo Sdl il Tipo documento TD18 con segno negativo.

Il Cessionario/Committente annota la **nota di credito ricevuta (segno negativo)** nel registro delle fatture acquisti nel mese in cui l'ha ricevuta.

Per le **note di credito emesse dal Cedente/Prestatore** finalizzate a rettificare una fattura trasmessa in cui non è indicata l'imposta, in quanto il debitore d'imposta è il cliente, quest'ultimo può **integrare la nota di credito ricevuta con il valore dell'imposta utilizzando la medesima tipologia di documento trasmessa allo Sdl per integrare la prima fattura ricevuta** (ossia nei casi in cui è prevista la trasmissione allo Sdl di un documento integrativo o di

un'autofattura con i **codici da TD16 a TD19**), indicando gli importi **con segno negativo e non deve utilizzare il documento TD04**.

PENALE TRIBUTARIO

La speciale tenuità non scrimina l'evasione di poco superiore alla soglia di punibilità

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

VERIFICHE FISCALI: CONTESTAZIONI IN TEMA DI TRANSFER PRICING, STABILE ORGANIZZAZIONE ED ESTEROVESTIZIONE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Nel 2015 il legislatore ha introdotto, con l'[articolo 131-bis c.p.](#), la **causa di non punibilità** per tenuità del fatto in ossequio ai principi di proporzionalità della pena e di economia processuale.

Tale disposizione prevede che, nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni (ovvero la pena pecuniaria, da sola o congiunta con la prima), la punibilità sia esclusa qualora, per le **modalità della condotta** e per l'**esiguità del danno** (o del pericolo), l'**offesa** risulti di **particolare tenuità e il comportamento non risulti essere abituale**.

La giurisprudenza di legittimità ha confermato l'applicazione di tale istituto **anche ai reati tributari per i quali è prevista una soglia di punibilità**.

Con specifico riferimento ai reati di **omesso versamento**, la causa di non punibilità in commento è applicabile a tutte le fattispecie criminose, ivi incluse quelle in cui siano previste soglie al di sotto delle quali è esclusa la rilevanza penale.

In particolare, l'[articolo 10-bis D.Lgs. 74/2000](#) punisce chiunque **non versi**, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, **ritenute** dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per un **ammontare superiore ad euro 150.000,00 per ciascun periodo d'imposta**.

Trattasi di una fattispecie criminosa dapprima **abrogata** e successivamente **reintrodotta** dal legislatore a causa del proliferarsi di episodi di mancato versamento delle ritenute certificate da parte dei soggetti tenuti a tale adempimento.

Il bene giuridico tutelato consiste nell'**interesse dello Stato alla puntuale percezione del tributo** e, quindi, alla salvaguardia dell'interesse statale al prelievo fiscale.

La giurisprudenza di legittimità, sin dall'entrata in vigore delle disposizioni in commento, ha confermato l'applicazione della **causa di non punibilità** in relazione ad omissioni per un **ammontare vicinissimo alla soglia di punibilità**.

Già nella **sentenza n. 13218/2016**, la Corte di Cassazione aveva precisato che la particolare tenuità del fatto, nei reati tributari, risulta **applicabile solo se l'ammontare dell'imposta non corrisposta è di pochissimo superiore a quello fissato dalla soglia di punibilità**, atteso che l'eventuale tenuità dell'offesa non deve essere valutata con riferimento alla sola eccedenza rispetto alla soglia di punibilità prevista dal legislatore, bensì in rapporto alla condotta nella sua interezza, avendo dunque riguardo all'ammontare complessivo dell'imposta.

Sempre nello stesso anno, con la **pronuncia n. 13681** resa a **Sezioni Unite**, il Supremo Consesso aveva enunciato il principio in base al quale **non sussiste in astratto un'incompatibilità tra la causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto di cui all'[articolo 131-bis c.p.](#) e la presenza di soglie di punibilità all'interno della fattispecie tipica**, anche nel caso in cui, al di sotto della soglia di rilevanza penale, vi sia una fattispecie che integra un illecito amministrativo.

La Corte di Cassazione ha di recente affrontato la questione inerente la sussistenza o meno dell'esclusione della punibilità per **particolare tenuità del fatto** con riferimento agli scostamenti rispetto alla soglia di punibilità in caso di **omesso versamento di ritenute dovute o certificate** di cui all'[articolo 10-bis D.Lgs. 74/2000](#).

Dopo essere stata dichiarata la **non punibilità** di un **amministratore unico di S.r.l.** per particolare tenuità del fatto ai sensi dell'[articolo 131-bis c.p.](#) in ordine al **reato di omesso versamento di ritenute dovute o certificate** per gli anni 2012 e 2013, **il Procuratore della Repubblica di Urbino deduceva l'inosservanza dell'[articolo 131-bis c.p.](#) limitatamente al capo b) dell'imputazione, laddove il mancato versamento era superiore al 10% dell'importo soglia** e sosteneva, inoltre, che il giudice di prime cure si fosse astenuto dall'analizzare tutte le voci di valutazione della gravità del reato in base all'[articolo 133 c.p.](#).

La Suprema Corte, dunque, nella [sentenza n. 2901 del 25.01.2021](#), richiamando quanto affermato nelle pronunce già citate, ha puntualizzato le modalità attraverso le quali deve svolgersi il giudizio sulla **tenuità del fatto**.

Esso richiede «**una valutazione complessa che ha ad oggetto: le modalità della condotta, l'esiguità del danno o del pericolo da essa derivante, il grado della colpevolezza, ovvero quei requisiti di minima offensività che giustificano la deroga alla, altrimenti doverosa, applicazione della risposta punitiva dello Stato alla loro commissione**».

L'eventuale particolare tenuità del fatto, dunque, ad avviso della Corte, deve essere considerata in rapporto alla **condotta nella sua interezza**, potendo intervenire ulteriori e diversi elementi ostativi, essendo necessaria, in ogni caso, una **valutazione globale della fattispecie**.

In conclusione, con tale pronuncia è stato stabilito che **il giudice non è tenuto ad assolvere per speciale tenuità del fatto quando il contribuente abbia superato di poco la soglia di punibilità dell'evasione**. Affinché possa essere verificata l'entità effettiva del disvalore devono essere prese in considerazione, infatti, tutte le peculiarità della concreta fattispecie.

ISTITUTI DEFLATTIVI

Divieto di commercio delle c.d. bare fiscali: disapplicazione della disciplina

di Stefano Rossetti

Seminario di specializzazione

L'ATTIVITÀ DI COMPLIANCE FISCALE: STRUMENTI DI PREVENZIONE DELLE CONTESTAZIONI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'[articolo 84, comma 3, Tuir](#) prevede che le disposizioni in materia di riporto delle perdite fiscali ([articolo 84, comma 1, Tuir](#)) non si applicano nel caso in cui *“la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l’attività principale in fatto esercitata nei periodi d’imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell’attività assume rilevanza se interviene nel periodo d’imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori. La limitazione si applica anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti di cui al comma 5 dell’articolo 96, relativamente agli interessi indeducibili, nonché a quelle di cui all’articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, relativamente all’aiuto alla crescita economica”*.

Quindi, sulla base del disposto della norma sopra riportata, è **precluso** il riporto di:

- perdite fiscali ex [articolo 84, comma 1, Tuir](#);
- eccedenze di interessi passivi ex [articolo 96 Tuir](#);
- eccedenze di Ace ex [articolo 1, comma 4, D.L. 201/2011](#)

nell'ipotesi in cui **congiuntamente** venga:

- **trasferita a terzi la maggioranza delle partecipazioni aventi diritti di voto in assemblea ordinaria** (c.d. requisito soggettivo);
- **modificata l’attività esercitata nell’anno ovvero nel biennio successivo o antecedente al trasferimento delle partecipazioni sociali** (c.d. requisito oggettivo).

Questa norma, di chiara matrice **antielusiva**, mira a colpire tutte quelle situazioni in cui le perdite fiscali subite da un soggetto in dipendenza dello svolgimento di una determinata

attività **possano compensare redditi che derivano da un'attività profittevole diversa dalla prima**, quando nel periodo sospetto vi sia il cambiamento della compagine sociale.

Tale norma può essere **disapplicata** dal contribuente con due distinte modalità:

- **in maniera automatica**;
- **mediante la presentazione di un'istanza di interpello**.

Le due **condizioni** si devono verificare **congiuntamente**.

La **disapplicazione automatica** è possibile, ai sensi dello stesso [**articolo 84, comma 3, Tuir**](#), nell'ipotesi in cui la società che dispone di perdite fiscali “potenzialmente” riportabili:

- nel biennio precedente a quello di trasferimento delle partecipazioni abbia avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle **10 unità**;
- dal **conto economico** relativo all'esercizio precedente quello di trasferimento delle partecipazioni risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'[**articolo 2425 cod. civ.**](#), superiore al **40 per cento** di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Se non ricorrono le condizioni sopra descritte, la società che intende riportare le perdite fiscali, nonostante il divieto posto dall'[**articolo 84, comma 3, Tuir**](#), può presentare **un'istanza d'interpello ai sensi dell'[**articolo 11, comma 2, L. 212/2000**](#)**.

Questo ultimo aspetto merita una riflessione su un aspetto che può apparire solo meramente procedurale, ma che invece produce effetti anche sul **piano sostanziale**.

L'interpello presentato ai sensi dell'[**articolo 11, comma 2, L. 212/2000**](#) è definito di tipo **disapplicativo**, in quanto consente al contribuente di richiedere un parere in ordine alla sussistenza delle condizioni che legittimano la **disapplicazione di norme tributarie** che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo. **La presentazione di questa tipologia di interpello è obbligatoria**.

L'interpello disapplicativo deve essere presentato quando il contribuente **ricade nell'ambito applicativo dell'[**articolo 84, comma 3, Tuir**](#)** (il requisito oggettivo e soggettivo sono pienamente integrati) ma intende dimostrare all'Amministrazione finanziaria che il riporto delle perdite fiscali (dell'eccedenza di interessi passivi o di Ace) è **legittimo**, in quanto **la società non è qualificabile come barà fiscale**.

A tal fine la società dovrà dimostrare all'Amministrazione finanziaria, tramite una serie di elementi di fatto, la propria “vitalità” (bilanci in utile, investimenti effettuati, presenza di personale dipendente ecc.).

Se, diversamente da quanto sopra, il contribuente non è certo di ricadere nell'ambito della disciplina dell'**articolo 84, comma 3, Tuir**, l'interpello da presentare non è quello disapplicativo ma quello **ordinario ex articolo 11, comma 1, lettera a), L. 212/2000**.

Ciò avviene nell'ipotesi in cui il contribuente interella l'Amministrazione finanziaria per conoscere il parere in merito all'integrazione dei **requisiti oggettivi e soggettivi** della disciplina antielusiva in commento, e ciò può accadere nell'ipotesi in cui non abbia la certezza in merito **al trasferimento a terzi delle partecipazioni che comportano la maggioranza dei diritti di voto in assemblea ordinaria ovvero in merito al mutamento dell'attività in fatto esercitata**.