

**Edizione di venerdì 19 Febbraio 2021**

## **CASI OPERATIVI**

**La residenza dei soci in Italia incide sulla residenza della società?**  
di **EVOLUTION**

## **IVA**

**Ravvedimenti Iva “post-dichiarativi” con obbligo di integrativa**  
di **Fabio Garrini**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

**Comunicazione dei dati per le erogazioni liberali ricevute**  
di **Guido Martinelli, Marta Saccaro**

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**DAC6: gli elementi distintivi che portano alla segnalazione**  
di **Ennio Vial**

## **IMPOSTE INDIRETTE**

**Imposta di registro dovuta anche se l'esecutorietà del decreto ingiuntivo è sospesa**  
di **Angelo Ginex**

## CASI OPERATIVI

---

### ***La residenza dei soci in Italia incide sulla residenza della società?*** di **EVOLUTION**

Seminario di specializzazione

## IL MODELLO 231 IN PRATICA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

***Una società di diritto francese, esercente attività di commercio on line, è interamente partecipata da soci persone fisiche di nazionalità e residenza italiana. L'amministratore unico è un soggetto persona fisica francese i cui poteri gestionali sono limitati da clausole statutarie. Vi è pericolo che la società possa essere considerata residente in Italia ai sensi dell'articolo 73, comma 3, Tuir?***

L'individuazione della residenza fiscale dei soggetti che producono reddito d'impresa è regolata dall'articolo 73, comma 3, Tuir, il quale detta un triplice criterio di collegamento tra soggetto e territorio finalizzato a determinare la soggettività passiva ai fini Ires.

I criteri territoriali previsti dal legislatore sono uno di carattere formale e due di carattere fattuale. In particolare si tratta del luogo in cui è:

- fissata la sede legale (criterio formale);
- ubicata la sede dell'amministrazione (criterio fattuale);
- perseguito l'oggetto sociale (criterio fattuale).

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



## IVA

### ***Ravvedimenti Iva “post-dichiarativi” con obbligo di integrativa***

di **Fabio Garrini**

Seminario di specializzazione

## LE VARIABILI FISCALI NELLA PIANIFICAZIONE DEI GRUPPI MULTINAZIONALI

Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La liquidazione del **credito annuale nel modello Iva**, soprattutto quest'anno, è oggetto di una serie di complicazioni legate alla gestione degli **omessi versamenti periodici** che possono inibire, in tutto o in parte, l'utilizzo del credito Iva scaturente dalla dichiarazione annuale: infatti, nelle articolate interrelazioni che caratterizzano la compilazione del **quadro VL**, accanto alle classiche **omissioni di versamento**, si presentano anche le **sospensioni derivanti alla legislazione emergenziale per la pandemia Covid19** (sul punto si veda il precedente contributo [\*“I versamenti sospesi per Covid bloccano il credito Iva annuale”\*](#)).

Uno dei temi su cui occorre ragionare è la gestione dei **versamenti spontanei** che dovessero avvenire **successivamente alla presentazione del modello dichiarativo**; posto che il quadro VQ accoglie unicamente gli adempimenti non spontanei, l'unica soluzione per gestire detti versamenti è quello di ipotizzare una dichiarazione **integrativa**.

#### **I versamenti tardivi**

Il **rigo VL30** è rubricato **“ammontare Iva periodica”**, ma al suo interno prevede una specifica articolazione di dati da inserire.

In particolar modo, nel **campo 3** devono essere indicati i **versamenti periodici effettuati**; nelle colonne 4 e 5 vanno allocati i **versamenti non spontanei effettuati in dipendenza di avvisi di liquidazione** ovvero **cartelle notificate al contribuente**.

Nella **liquidazione del credito annuale Iva (rigo VL33)**, occorre tenere conto esclusivamente dei versamenti effettuati; la conseguenza di tale impostazione è il fatto che, se l'imposta dovuta in relazione alle liquidazioni periodiche non è stata interamente versata, il **credito annuale risulterà bloccato** per un importo corrispondente.

Si pone il problema di come gestire i **versamenti effettuati tramite ravvedimento operoso dopo la presentazione del modello dichiarativo**: posto che, ai sensi dell'[articolo 13, comma 1-ter, D.Lgs. 472/1997](#), la definizione agevolata di un omesso versamento è ammessa fino alla **notifica dell'avviso bonario**, considerando che le notifiche di tali atti sono per larga parte sospese, **non è improbabile che i contribuenti procedano alla regolarizzazione di tali importi tramite ravvedimento operoso anche oltre il termine di presentazione della dichiarazione Iva.**

Facendo un esempio concreto, si ipotizzi che Mario Rossi non abbia versato l'Iva relativa alla **liquidazione del primo trimestre 2020** e, a seguito di tale omesso versamento, si trova **per un egual importo bloccato il credito Iva annuale**. Se, successivamente, decidesse di anticipare la notifica dell'avviso di liquidazione, ravvedendo tale importo (per beneficiare della minore sanzione), **come può sbloccare il credito Iva che era stato inibito?**

Sul punto certamente si rammenterà come la [risposta all'istanza di interpello n. 449/2019](#) abbia **escluso la possibilità di recuperare detto importo tramite la presentazione della dichiarazione integrativa a favore**, imponendo al contrario di inserire gli importi nella **dichiarazione dell'anno in cui è intervenuto il versamento**; questo però venne affermato in relazione ai versamenti non spontanei (e in tal senso depongono anche le istruzioni alla **compilazione del quadro VQ**), mentre **nulla venne affermato in relazione ai versamenti spontanei**, quali sono quelli effettuati a seguito di **ravvedimento operoso**.

L'unica soluzione praticabile pare quindi quella di presentare una **dichiarazione integrativa**, facendo confluire detti importi nella **colonna 3 del rigo VL30**: a seguito dell'indicazione di tali versamenti verrebbe quindi **autorizzato l'utilizzo del credito Iva che si palesa nel rigo VL33**.

A conforto di tale posizione si deve richiamare il **contenuto delle istruzioni alla compilazione del medesimo rigo VL30 colonna 3**, dove si afferma la necessità di tenere in considerazione *"il totale dei versamenti periodici, compresi l'acconto Iva (vedi in Appendice) e gli interessi trimestrali, nonché l'imposta versata a seguito di ravvedimento di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, relativi al 2020."*

Al riguardo, dunque, per l'indicazione dei versamenti spontanei **non è previsto un limite temporale**, al contrario delle colonne 4 e 5, dove viene precisato che i versamenti dipendenti da avvisi di liquidazione e cartelle vanno ivi collocati solo nel caso in cui siano effettuati **entro la data di presentazione della dichiarazione**.

D'altronde, se questa ipotesi fosse preclusa, l'unica soluzione a disposizione rimarrebbe la (poco efficiente) strada dell'**istanza di rimborso**.

## ENTI NON COMMERCIALI

### ***Comunicazione dei dati per le erogazioni liberali ricevute***

di Guido Martinelli, Marta Saccaro



Sulla **Gazzetta Ufficiale del 16 febbraio 2021** è stato pubblicato il [decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 3 febbraio](#) scorso con il quale viene disposto l'**obbligo**, per determinate tipologie di enti, di **trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati riguardanti le erogazioni liberali ricevute nell'anno precedente**.

L'adempimento è legato alla necessità, per l'Agenzia delle Entrate, di **predisporre la dichiarazione precompilata** e non rappresenta una novità assoluta.

Come si ricorderà, infatti, con il **D.M. 30.01.2018** era stato disposto, **in via sperimentale**, l'obbligo di **trasmettere in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati riguardanti le erogazioni liberali** in denaro **deducibili e detraibili** eseguite nell'anno precedente attraverso sistemi di pagamento tracciabili da persone fisiche in favore delle **Onlus**, delle **associazioni di promozione sociale** e delle **fondazioni** e di ulteriori **associazioni** al fine di consentire l'inserimento dei dati nella dichiarazione precompilata. Il provvedimento aveva inizialmente fissato al **28 febbraio dell'anno successivo** la scadenza per l'invio dei dati.

Per gli anni 2017, 2018 e 2019 l'adempimento è stato previsto **in via facoltativa**.

Conclusa la prima **fase sperimentale**, l'ultimo comma dell'[articolo 1 D.M. 30.01.2018](#) rimandava ad un eventuale **specifico decreto** il compito, una volta verificati i risultati ottenuti, di **individuare i termini e le modalità di trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate, a regime, dei dati relativi alle erogazioni liberali** che danno diritto a deduzioni dal reddito o detrazioni dall'imposta.

Il decreto qui in commento costituisce quindi la "riedizione" del precedente adempimento, "*considerato – come si legge nel provvedimento – **che le erogazioni liberali sono tra gli oneri detraibili e deducibili che ricorrono con maggiore frequenza nelle dichiarazioni dei redditi***".

Proprio in considerazione del fatto che l'Agenzia delle Entrate ha la necessità di ricevere gli

elementi per la predisposizione della dichiarazione precompilata è fissata una **scadenza** per la trasmissione dei dati **molto ravvicinata** e allineata a quella degli altri invii (come ad esempio, per le Certificazioni Uniche).

L'adempimento va quindi assolto **entro il prossimo 16 marzo**.

Attenzione, però: come già previsto dal precedente provvedimento, anche in questo caso è disposto che, **per i dati relativi al 2020, l'invio è facoltativo**.

L'adempimento diventerà **obbligatorio solo dal prossimo anno, a partire dai dati relativi all'anno d'imposta 2021**.

Vediamo quindi quali sono i **soggetti interessati** all'invio dei dati delle erogazioni liberali ricevute.

Si tratta di:

- **Onlus** di cui all'[articolo 10, commi 1, 8 e 9, D.Lgs. 460/1997](#) (tra cui rientrano anche le organizzazioni di volontariato di cui alla **L. 266/1991**);
- **associazioni di promozione sociale** di cui all'[articolo 7 L. 383/2000](#);
- **fondazioni e associazioni riconosciute** aventi per scopo statutario la tutela, promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al **D.Lgs. 42/2004**;
- **fondazioni e associazioni riconosciute** aventi per scopo statutario lo **svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica**.

Il **mancato riferimento** esplicito alle **organizzazioni di volontariato** sembra frutto di un semplice **refuso** perché, in riferimento alle erogazioni liberali, il regime di agevolazione fiscale è **analogo a quello degli altri "enti del Terzo Settore"**.

A maggior riprova, l'ultima parte del **comma 1** dell'articolo 1 del provvedimento ricorda che, ai richiamati soggetti si applicano, in via transitoria e in attesa che pervenga il via libera comunitario alla Riforma, le **agevolazioni in termini di erogazioni liberali** previste dal Codice del Terzo Settore (**D.Lgs. 117/2017**).

I dati da comunicare sono quelli relativi alle **erogazioni liberali in denaro deducibili e detraibili**, eseguite dalle **persone fisiche nel 2020**, con l'indicazione dei **dati identificativi dei soggetti eroganti**.

Si deve trattare esclusivamente di erogazioni effettuate con **modalità tracciabili**, ossia con versamento bancario o postale o sistemi di pagamento analoghi.

A decorrere dal 2020, infatti, **la detrazione ai fini Irpef compete solo se il versamento è effettuato con le predette modalità** (cfr. da ultimo, [provvedimento del Direttore dell'Agenzia](#)

[delle Entrate del 16.10.2020](#)).

Come anticipato, in futuro l'adempimento diventerà **obbligatorio**.

Nello specifico, i sopra richiamati soggetti dovranno **trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle erogazioni liberali** effettuate da **donatori continuativi** che hanno fornito i propri dati anagrafici e degli altri donatori qualora dal pagamento risulti il **codice fiscale** del donante:

- a partire dai dati relativi all'**anno d'imposta 2021**, se dal bilancio di esercizio dell'ente, approvato nell'anno di imposta cui si riferiscono i dati da trasmettere, risultano ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate **superiori ad un milione di euro**;
- a partire dai dati relativi all'**anno d'imposta 2022**, se dal bilancio di esercizio dell'ente, approvato nell'anno di imposta cui si riferiscono i dati da trasmettere, risultano ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate **superiori a 220.00,00 euro**.

In tutti i casi devono essere comunicati anche le erogazioni liberali **restituite** nell'anno precedente, con l'indicazione del soggetto a favore del quale è stata effettuata la **restituzione** e dell'anno nel quale è stata ricevuta l'erogazione rimborsata.

Nelle richiamate comunicazioni vanno indicati i dati delle erogazioni effettuate da chi si è limitato a raccogliere le donazioni effettivamente operate da altri soggetti.

Si attende ora l'implementazione del **software di trasmissione dei dati** che verosimilmente verrà impostato sulla falsariga di quanto **già predisposto per gli anni precedenti**.



## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### ***DAC6: gli elementi distintivi che portano alla segnalazione***

di **Ennio Vial**



Una volta appurato che il **professionista** rientra tra i soggetti che possono essere chiamati alla **segnalazione**, è opportuno svolgere qualche considerazione in relazione agli **elementi distintivi contenuti nella direttiva**, nell'allegato al **D.Lgs. 100/2020** e nella [circolare AdE 2/E/2021](#) che portano alla **segnalazione dell'operazione aggressiva**.

Si precisa da subito che, tutti gli elementi distintivi (**hallmark**) si caratterizzano per l'elemento della **transnazionalità**.

Gli stessi sono distinti nelle 5 categorie differenti di seguito elencate:

- lettera A) – Elementi distintivi **generici** collegati al criterio del **vantaggio** principale;
- lettera B) – Elementi distintivi **specifici** collegati al criterio del **vantaggio** principale;
- lettera C) – Elementi distintivi **specifici** collegati alle **operazioni** transfrontaliere;
- lettera D) – Elementi distintivi **specifici** riguardanti lo **scambio** automatico di **informazioni** e la titolarità effettiva;
- lettera E) – Elementi distintivi **specifici** relativi ai **prezzi di trasferimento**.

In merito al **gruppo D** abbiamo già avuto modo di fare alcune considerazioni in un [precedente intervento](#).

Si tratta, in sostanza, delle **casistiche volte ad ostacolare lo scambio di informazioni CRS e l'individuazione del titolare effettivo**. Sul tema torneremo con successivi approfondimenti.

In questa sede ci soffermiamo sulla **casistica di cui alla lettera A** relativa agli **elementi generici collegati al criterio del vantaggio principale**. Le casistiche sono rappresentate nella successiva tabella.

A	Elementi distintivi	1	Un meccanismo in cui almeno un partecipante al meccanismo si impegna a rispettare una condizione di riservatezza che può comportare la non
---	---------------------	---	--



generici collegati al criterio del vantaggio principale	comunicazione ad altri intermediari o alle autorità fiscali delle modalità con cui il meccanismo potrebbe garantire un vantaggio fiscale.
2	Un meccanismo in cui l'intermediario è autorizzato a ricevere una commissione (o un interesse e una remunerazione per i costi finanziari e altre spese) per il meccanismo e tale commissione è fissata in riferimento:
3	Un meccanismo che ha una documentazione e/o una struttura sostanzialmente standardizzate ed è a disposizione di più contribuenti pertinenti senza bisogno di personalizzarne in modo sostanziale l'attuazione.
	a) all'entità del vantaggio fiscale derivante dal meccanismo; oppure
	b) al fatto che dal meccanismo sia effettivamente derivato un vantaggio fiscale. Ciò includerebbe l'obbligo per l'intermediario di rimborsare parzialmente o totalmente le commissioni se il vantaggio fiscale previsto derivante dal meccanismo non è stato in parte o del tutto conseguito.

Le casistiche sono riconducibili nell'alveo di tre ipotesi. La prima è quella della **riservatezza**. In sostanza, **il contribuente è tenuto a rispettare, a vario titolo, la riservatezza del meccanismo** nei confronti di altri soggetti.

La [circolare 2/E/2021](#) propone le seguenti casistiche concrete:

- **obbligo di riservatezza verso altri intermediari;**
- **obbligo di riservatezza verso l'Amministrazione finanziaria;**
- **clausola di riservatezza** avente ad oggetto le *“modalità con cui il meccanismo potrebbe garantire un vantaggio fiscale”*;
- presenza di **accordi di non divulgazione** degli aspetti fiscali del meccanismo;
- **corrispondenza scritta che include un obbligo di non divulgazione**, esplicito o implicito riguardante gli aspetti fiscali del meccanismo;
- **evidenze di accordi verbali** o di altro tipo con gli utilizzatori effettivi o potenziali, relativamente alla riservatezza dei dettagli fiscali del meccanismo.
- **divieto esplicito o implicito a carico degli utilizzatori attuali o potenziali** di conservare il materiale promozionale o altri dettagli circa il funzionamento del meccanismo;
- **presenza di accordi che impongono all'utilizzatore l'obbligo di comunicazione al promotore** della corrispondenza riguardante il meccanismo, in particolare quella intercorsa con l'Amministrazione finanziaria;
- **divieto di ricorrere ad altre tipologie di consulenze esterne** connesse alla attuazione del meccanismo.

La seconda ipotesi è quella in cui l'intermediario riceve un **compenso legato al risparmio fiscale**.

L'ultima casistica, infine, è quella dei **meccanismi standardizzati**.

Sotto il piano pragmatico, possiamo osservare come la **categoria A** sia di limitata applicazione per i professionisti, in quanto la stessa appare forse più vicina alla “**vendita di pacchetti**” da parte di consulenti, **generalmente non residenti**. Ogni valutazione, tuttavia, **deve tener conto del caso concreto**.

Le ipotesi della **lettera A**, ad ogni buon conto, devono soddisfare i requisiti della **riduzione di imposta** e del **vantaggio principale**. Si tratta di aspetti che avremo modo di approfondire. In questa sede ricordiamo che il **criterio del vantaggio principale risulta soddisfatto quando il vantaggio extrafiscale supera quello fiscale**.

## IMPOSTE INDIRETTE

---

### ***Imposta di registro dovuta anche se l'esecutorietà del decreto ingiuntivo è sospesa***

di Angelo Ginex



In tema di **imposta di registro** sugli atti dell'autorità giudiziaria, il **decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo** è assoggettato ad imposta anche se, in pendenza del **giudizio di opposizione**, l'esecutorietà dello stesso venga **sospesa**; ciò perché solo l'intervento di una **decisione definitiva** che, all'esito del giudizio di opposizione, **revochi o annulli o dichiari la nullità** del decreto ingiuntivo opposto **esclude la debenza** del tributo ex [articolo 37 D.P.R. 131/1986](#).

È questo il principio sancito dalla **Corte di Cassazione** con **sentenza n. 4327**, depositata ieri **18 febbraio 2021**, in conformità all'orientamento di legittimità secondo cui **soltanto una sentenza passata in giudicato può porre nel nulla l'imposizione** (cfr., **Cassazione**, sentenza n. 11663 del 17.09.2001).

La vicenda in esame trae origine dalla notifica di un **avviso di liquidazione dell'imposta di registro**, relativo ad un **decreto ingiuntivo** emesso con la formula della **provvisoria esecuzione**.

La società destinataria proponeva ricorso dinanzi alla competente Commissione tributaria provinciale, assumendo che **l'imposta di registro non fosse dovuta poiché, nel giudizio di opposizione al decreto ingiuntivo, la provvisoria esecutorietà dello stesso era stata "revocata"**.

Detta impugnativa veniva rigettata e, così, veniva proposto **gravame** dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio, la quale, a conferma della decisione di primo grado, rilevava che [l'articolo 37 D.P.R. 131/1986](#) **impone il pagamento dell'imposta di registro anche se l'atto giudiziario è stato impugnato**. Detto in altri termini, si evidenziava che, a prescindere dalla proposizione dell'opposizione, ciò che rileva è che il decreto ingiuntivo fosse stato emesso con la formula della provvisoria esecutorietà, risultando del tutto irrilevante la circostanza che quest'ultima fosse stata poi sospesa.

Pertanto, la società soccombente proponeva **ricorso per cassazione**, censurando la sentenza d'appello per violazione e falsa applicazione di norme di diritto.

In particolare, la ricorrente lamentava che la CTR Lazio avesse erroneamente ritenuto che la **“sospensione”** dell'ingiunzione non corrispondesse alla **“revoca”** della stessa, considerato invece che, quanto agli **effetti**, esse dovevano considerarsi **equivalenti**, dal momento che il decreto ingiuntivo non solo era stato impugnato, ma aveva anche perso la sua efficacia esecutiva.

Pertanto, in applicazione dell'[articolo 8 D.P.R. 131/1986](#), l'**avviso di liquidazione** avrebbe dovuto essere **annullato**.

Ebbene, la Corte di Cassazione ha chiarito immediatamente come non si dovesse fare **confusione tra revoca** (cui faceva riferimento la società ricorrente) e **sospensione** dell'esecutorietà del decreto ingiuntivo.

Infatti, i giudici di vertice hanno affermato che, nel caso di specie, **non si ponesse la questione degli effetti fiscali della revoca del decreto ingiuntivo operata all'esito del giudizio di opposizione con statuizione oramai definitiva**, quanto piuttosto quella di un decreto ingiuntivo munito della clausola della provvisoria esecutorietà, poi “sospesa” in pendenza del giudizio di opposizione.

Ciò detto, si è evidenziato come, ai fini della risoluzione della *vexata quaestio* posta dalla società ricorrente, apparisse dirimente il disposto dell'[articolo 37, comma 1, D.P.R. 131/1986](#), secondo cui: «*Gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili, che definiscono anche parzialmente il giudizio, i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali e le sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere, sono soggetti all'imposta anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato; alla sentenza passata in giudicato sono equiparati l'atto di conciliazione giudiziale e l'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'amministrazione dello Stato*».

Da quanto sopra consegue che, **perché sorga l'obbligo di pagare l'imposta di registro**, non è necessario che sia adottato un provvedimento definitivo, essendo sufficiente l'esistenza di un atto tra quelli non appena elencati (quali, per l'appunto, un **decreto ingiuntivo esecutivo**), ferma restando l'operatività dei conguagli e dei **rimborsi** a seguito dell'adozione di una **sentenza passata in giudicato**.

Detto in altri termini, se, da un lato, è espressamente previsto come **presupposto impositivo** non solo l'adozione di un **decreto ingiuntivo**, ma anche che lo stesso sia **esecutivo**, dall'altro, il riferimento alla **sentenza passata in giudicato** postula che il **rimborso** possa avvenire solo nel caso in cui il **decreto ingiuntivo** sia **definitivamente revocato** e non anche quando la sua esecutorietà sia soltanto sospesa.

D'altronde, come anticipato, sin dal lontano 2001 la Corte di Cassazione aveva affermato che soltanto una **sentenza passata in giudicato** può porre nel nulla l'imposizione (cfr., **Cassazione, sentenza n. 11663 del 17.09.2001**).

Dunque, così come affermato dalla Suprema Corte nella pronuncia in rassegna: «***Ciò significa che le vicende del decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo, che si verificano nel corso del giudizio di opposizione, non incidono sulla legittimità dell'avviso di liquidazione, assumendo rilievo, nei termini sopra indicati, solo l'adozione di una decisione definitiva che ponga nel nulla tale atto***».

Sulla scorta di tali argomentazioni, quindi, il **ricorso in Cassazione** proposto dalla società contribuente è stato **rigettato**, con conseguente conferma della legittimità dell'avviso di liquidazione impugnato.