

**Edizione di venerdì 3 Settembre 2021**

## **CASI OPERATIVI**

**Snc: la rappresentanza può essere delegata a terzi?**  
di **EVOLUTION**

## **IVA**

**La disciplina delle note di variazione Iva alla luce delle recenti novità**  
di **Luca Caramaschi**

## **AGEVOLAZIONI**

**Controlli in materia R&S e primi orientamenti giurisprudenziali**  
di **Debora Reverberi**

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**La tassazione dei beneficiari del trust estero**  
di **Ennio Vial**

## **IVA**

**L'utilizzo extra-Ue per locazioni nautiche non a breve**  
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

## **VIAGGI E TEMPO LIBERO**

**Itinerari Forcella Zumeles e Val Padeon**  
di **Stefania Pompigna – Digital Assistant**

## CASI OPERATIVI

---

### ***Snc: la rappresentanza può essere delegata a terzi?***

di **EVOLUTION**

Seminario di specializzazione

## CRISI D'IMPRESA E OPERAZIONI SOCIETARIE STRAORDINARIE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

***Nell'ambito di una snc è possibile delegare a soggetti terzi (non soci e non amministratori) il potere di compiere una determinata operazione?***

Al fine di fornire una risposta al quesito prospettato si rende in primo luogo necessaria una precisazione terminologica, finalizzata a distinguere il concetto di “delega” da quello di “procura”.

Mentre, infatti la delega può essere conferita solo ad un altro amministratore, la procura può essere conferita a terzi.

Nell'ambito delle società di persone il potere di amministrazione spetta a tutti i soci illimitatamente responsabili, disgiuntamente dagli altri.

L'atto costitutivo, però, può prevedere regole diverse, introducendo disposizioni finalizzate a garantire l'amministrazione congiuntiva o a limitare il potere a determinati soci.



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

## IVA

# ***La disciplina delle note di variazione Iva alla luce delle recenti novità***

di **Luca Caramaschi**

Seminario di specializzazione

## AIUTI DI STATO: TUTTE LE REGOLE PER LE IMPRESE E I PROFESSIONISTI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con l'[articolo 18 D.L. 73/2021](#) (cosiddetto Decreto “Sostegni-bis”), convertito senza sostanziali modifiche dalla legge di conversione 106/2021, viene riformulato l'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#) in tema di **note di variazione ai fini Iva** al fine di prevedere, nell’ambito delle **procedure concorsuali**, 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.

Il tema non è nuovo e già il legislatore in anni non troppo lontani aveva “provato” ad introdurre una modifica dello stesso tenore.

Infatti, la **Legge di stabilità 2016** ([articolo 1, commi 126 e 127, L. 208/2015](#)) aveva già novellato il citato **articolo 26 del decreto Iva** allo scopo di anticipare al **momento di apertura** di una **procedura concorsuale** la possibilità di emettere una **nota di credito** anziché doverne attendere l'**infruttuosa conclusione** per l’esercizio del relativo diritto.

Successivamente, però, la **Legge di bilancio 2017** ([articolo 1, comma 567, L. 232/2016](#)) ha abrogato la disposizione precedente, ripristinando la regola secondo cui l’emissione di nota di credito Iva e, dunque, la possibilità di portare in detrazione l’Iva corrispondente alle **variazioni in diminuzione**, in caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali, può avvenire solo una volta che dette procedure si siano concluse **infruttuosamente**.

Le soluzioni ora proposte dal legislatore con la nuova disposizione in commento, rubricato “**Recupero iva su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali**”, rispondono anche e soprattutto ad esigenze di carattere comunitario posto che, come chiarito dalla **Corte di Giustizia UE nella causa C-246/16** a commento della disposizione recata dall'[articolo 90, secondo paragrafo, della Direttiva 2006/112/CE](#) (direttiva Iva), uno **Stato non può subordinare la riduzione della**

**base imponibile** dell'Iva all'**infruttuosità di una procedura concorsuale** qualora tale procedura **possa durare più di dieci anni**, poiché ciò violerebbe il **principio di neutralità** dell'imposta.

Entrando nel merito delle modifiche apportate dall'articolo 18 del Decreto Sostegni bis, il primo comma lettera a) elimina dal **comma 2** dell'articolo 26 del decreto Iva i riferimenti alle conseguenze delle **procedure concorsuali**, che vengono ora compiutamente disciplinate nel nuovo **comma 3-bis**, introdotto dalla **lettera b)** dell'articolo in esame.

### Nuovo "dies a quo" per il recupero dell'Iva

Nella nuova previsione viene in primo luogo chiarito che il cedente del bene o prestatore del servizio ha **diritto di portare in detrazione** l'imposta e di emettere **nota di variazione** anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente **già a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale**.

A questo proposito la **lettera f)** comma 1 del citato articolo 18 introduce un nuovo [comma 10-bis](#) all'**articolo 26 del decreto Iva**, per chiarire che il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla **data della sentenza dichiarativa del fallimento** o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del **decreto di ammissione** alla procedura di **concordato preventivo** o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Resta invece fermo che il **diritto alla detrazione** dell'Iva recata dalla **nota di variazione** è esercitabile:

- dalla data del decreto che **omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti**, ai sensi dell'[articolo 182-bis L.F.](#);
- dalla **data di pubblicazione** nel registro delle imprese di un **piano di risanamento e di riequilibrio**, pubblicato nel registro delle imprese e attestato ai sensi dell'[articolo 67, comma 3, lettera d\), L.F.](#)

Per contro, così come previsto dalle vigenti disposizioni, la **verifica della infruttuosità** della procedura di recupero **resta condizione indispensabile** per l'esercizio del diritto alla detrazione ove il mancato pagamento dipenda da **procedure esecutive individuali**.

### Procedura concorsuale senza obbligo di registrazione della nota di credito

La **lettera c)** dell'[articolo 18 D.L. 73/2021](#) aggiunge un periodo al **comma 5** dell'articolo 26 del **Decreto Iva**. Tale norma prevede, ai fini dell'esercizio del **diritto alla detrazione**, che il

**cessionario o il committente registrino la variazione** (a norma dell'[articolo 23 del Decreto Iva](#), vale a dire **nel registro fatture**, ovvero a norma dell'**articolo 24** del medesimo decreto e, cioè, **nel registro corrispettivi**), **nei limiti della detrazione operata**, salvo il **diritto alla restituzione** dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.

Per effetto delle modifiche in commento, **si chiarisce** che l'obbligo di registrazione **non sussiste** nel caso in cui il **mancato pagamento derivi da procedure concorsuali** ai sensi del **comma 3-bis, lettera a), D.P.R. 633/1972**.

### **Nota di variazione in aumento in caso di successivo pagamento**

La **lettera d)** dell'[articolo 18 D.L. 73/2021](#) introduce un nuovo **comma 5-bis** nell'**articolo 26 del Decreto Iva**. Le nuove disposizioni prevedono che, se il **corrispettivo è pagato successivamente all'esperimento di procedure concorsuali o esecutive individuali** nei confronti del cessionario o committente, devono essere assolti gli **obblighi di registrazione** connessi alla variazione dell'imponibile o dell'imposta (**note di variazione in aumento** di cui all'[articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972](#)).

In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di registrazione della variazione di cui al comma 5 ha **diritto di portare in detrazione** l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.

### **Ampie modalità di registrazione delle note di credito**

La **lettera e)** della richiamata disposizione, con una **norma di coordinamento**, introduce il riferimento al nuovo **comma 3-bis** nel **comma 8** dell'[articolo 26 del Decreto Iva](#).

Pertanto, anche nel caso di **procedure concorsuali o esecutive individuali** le variazioni possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante **apposite annotazioni in rettifica** sul registro fatture, sul registro corrispettivi e sul registro acquisti.

### **Norma di coordinamento per le procedure esecutive individuali**

Infine, la lettera g) del comma 1 apporta una modifica di coordinamento, stabilendo che le **norme di cui al comma 12** dell'articolo 26 si applicano **ai soli fini delle procedure esecutive individuali rimaste infruttuose**.

Il richiamato **comma 12** stabilisce che una **procedura esecutiva individuale** si considera in ogni caso **infruttuosa**:

a) nell'ipotesi di **pignoramento presso terzi**, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;

b) nell'ipotesi di **pignoramento di beni mobili**, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;

c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la **vendita del bene pignorato è andata deserta**, si decida di interrompere la procedura esecutiva per **eccessiva onerosità**.

### **Decorrenza delle nuove disposizioni**

In ordine alla decorrenza della nuova disciplina, il comma 2 dell'[articolo 18 D.L. 73/2021](#) prevede che le nuove norme sulle note di credito Iva:

- **emesse a seguito dell'apertura di procedure concorsuali** ai sensi [dell'articolo 26, comma 3-bis, lettera a\), D.P.R. 633/1972](#);
- relative agli obblighi di registrazione di cui al comma 5 secondo periodo dell'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#),

si applicano alle **procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021** (data di entrata in vigore delle modifiche in commento).

### **Il “nuovo” articolo 26 con dettaglio delle modifiche**

#### **COMMA 1 (invariato)**

*Le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all' emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.*

#### **COMMA 2 (in vigore fino al 25.5.2021)**

*Se un'operazione per la quale sia stata emessa*

*fattura, successivamente alla registrazione di cui agli* **articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di**  
*dichiarazione di nullità, annullamento, revoca,*

#### **COMMA 2 (in vigore dal 26.5.2021)**

*Se un'operazione per la quale sia stata emessa*

*fattura, successivamente alla registrazione di cui agli* **articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di**  
*dichiarazione di nullità, annullamento, revoca,*

*risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.*

**COMMA 3 (invariato)**

*La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7.*

**COMMA 3-BIS (in vigore dal 26.5.2021)**

*La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:*

- a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;*
- b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.*

**COMMA 4 (già abrogato)**

**COMMA 5 (in vigore fino al 25.5.2021)**

*Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.*

**COMMA 5 (in vigore dal 26.5.2021)**

*Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. **L'obbligo di cui al primo periodo non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 3-bis, lettera a).***

**COMMA 5-BIS (in vigore dal 26.5.2021)**

*Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 3-bis, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1. In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta*



**corrispondente alla variazione in aumento.**

**COMMA 6 (già abrogato)**

**COMMA 7**

*La correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli articoli 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 27, all'articolo 1 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, e successive modificazioni, e all'articolo 7 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, e successive modificazioni, deve essere fatta, mediante annotazione delle variazioni dell'imposta in aumento nel registro di cui all'articolo 23 e delle variazioni dell'imposta in diminuzione nel registro di cui all'articolo 25. Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro di cui all'articolo 24, gli errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge.*

**COMMA 8 (in vigore fino al 25.5.2021)**

*Le variazioni di cui ai commi 2, 3 e 5 e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli articoli 23 e 24 e sul registro di cui all'articolo 25.*

**COMMA 8 (in vigore dal 26.5.2021)**

*Le variazioni di cui ai commi 2, 3, 3-bis e 5 e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli articoli 23 e 24 e sul registro di cui all'articolo 25.*

**COMMA 9**

*Nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.*

**COMMA 10**

*La facoltà di cui al comma 2 può essere esercitata, ricorrendo i presupposti di cui a tale disposizione, anche dai cessionari e committenti debitori dell'imposta ai sensi dell'articolo 17 o dell'articolo 74 del presente decreto ovvero dell'articolo 44 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni. In tal caso, si applica ai cessionari o committenti la disposizione di cui al comma 5.*

**COMMA 10-BIS (in vigore dal 26.5.2021)**

***Ai fini del comma 3-bis, lettera a), il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.***

**COMMA 11 (già abrogato)**

**COMMA 12 (in vigore fino al 25.5.2021)**

***Ai fini del comma 2 una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:***  
*a) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;*

**COMMA 12 (in vigore dal 26.5.2021)**

***Ai fini del comma 3-bis, lettera b) una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:***  
*a) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi*



*b) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;*  
*c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.*

*sono beni o crediti da pignorare;*  
*b) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;*  
*c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.*

## AGEVOLAZIONI

### **Controlli in materia R&S e primi orientamenti giurisprudenziali**

di Debora Reverberi

Master di specializzazione

## IL NUOVO PIANO NAZIONALE TRANSIZIONE 4.0

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con l'intensificarsi dei controlli in materia di credito d'imposta R&S di cui alla previgente disciplina dell'[articolo 3 D.L. 145/2013](#) e ss.mm.ii. si delineano i **primi orientamenti giurisprudenziali a favore delle imprese beneficiarie** a cui risulta contestato *in toto* l'importo compensato per carenza di uno o più dei criteri di classificazione definiti in ambito Ocse e in particolare nel c.d. Manuale di Frascati.

L'attività ispettiva, a caccia di indebite compensazioni di "crediti inesistenti", risulta potenziata con l'entrata in campo della **Guardia di Finanza a supporto dell'Agenzia delle Entrate e con l'eventuale "asso nella manica" del supporto tecnico del Mise.**

In base a quanto emerge dagli indirizzi operativi sulla prevenzione e contrasto all'evasione contenuti nella [circolare AdE 4/E/2021](#), l'**attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria è oggi focalizzata sul contrasto di comportamenti illeciti basati sull'indebita fruizione**, oltre che dei contributi a fondo perduto, **di crediti d'imposta utilizzati in compensazione** ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), con particolare riguardo al riscontro delle **compensazioni indebite in relazione a crediti palesemente fittizi.**

**La selezione** dei contribuenti ad alto profilo di rischio da sottoporre a controllo da parte degli Uffici delle Entrate tiene in considerazione, con elencazione da intendersi non esaustiva, i seguenti **fattori**:

- **scarsa o assente compatibilità tra attività di R&S e attività economica dichiarata;**
- **inadeguatezza della struttura organizzativa aziendale;**
- **formale assenza di costi per attività di R&S "intra-muros" nei periodi d'imposta 2012-2013-2014 (ovvero media storica pari a zero);**
- **utilizzo in compensazione del credito d'imposta R&S con somme iscritte a ruolo o con somme dovute a seguito di atti di accertamento, specie se oggetto di definizione con adesione, mediazione, conciliazione.**

Nella Circolare della GdF n. 0210419/21 del 28.07.2021, condivisa con gli Uffici locali, vengono individuati ulteriori **indici di alert** *“potenzialmente indicativi del coinvolgimento nel meccanismo di frode”*:

- **scarsa compatibilità tra attività di R&S e attività economica** dichiarata e/o svolta;
- **presenza di dichiarazioni dei redditi integrative relative a più periodi d'imposta** per evidenziare i crediti compensati nel relativo quadro RU, **in particolare qualora i modelli risultino trasmessi nello stesso giorno**;
- **mancata indicazione nei relativi bilanci d'esercizio** di riferimenti all'attività di R&S;
- **omesso deposito dei bilanci d'esercizio**;
- **utilizzo in compensazione del credito d'imposta R&S con somme iscritte a ruolo, oneri fiscali e previdenziali relativi al personale, rateizzazioni o con somme dovute a seguito di controlli dei modelli dichiarativi.**

Le **procedure di controllo** condivise, che vertono **sull'analisi della documentazione contabile oggetto di certificazione del revisore legale**, sono volte a verificare la sussistenza dei seguenti **elementi delle voci di costo** che contribuiscono a formare il credito:

- **ammissibilità;**
- **effettività;**
- **inerenza.**

In questo scenario **la richiesta di parere tecnico al Mise rappresenta un'ipotesi residuale**, da attivare solo in caso di **complessità nell'accertamento dei requisiti di novità e nell'individuazione dell'ostacolo tecnico-scientifico non banalmente superabile con le conoscenze del settore** che ha innescato l'attività di R&S.

Sul tema è stata presentata **l'interrogazione parlamentare n. 3-02610 pubblicata il 15.06.2021**, con la ragionevole finalità di **circoscrivere l'attività ispettiva dell'AdE** prevenendo interpretazioni aleatorie di una **normativa caratterizzata da un'indiscutibile incertezza applicativa**.

La risposta fornita dal Governo è interessante sotto diversi profili:

- viene **confermato il carattere residuale e discrezionale della richiesta di parere tecnico al Mise** in quanto espressamente prevista dalla norma all'**articolo 8, comma 2, D.M. 27.05.2015** nonché da documenti di prassi quali la [circolare AdE 5/E/2016](#) e la [circolare AdE 31/E/2020](#), come una **facoltà azionabile dall'AdE e non un obbligo**;
- si rammenta che **le imprese possono sempre avvalersi dell'autonoma acquisizione di parere tecnico del Mise** in relazione all'esistenza di attività di R&S ammissibili;
- viene **confermata la qualifica, ai fini sanzionatori, fermamente sostenuta dall'AdE** nella [circolare 31/E/2020](#), di **credito inesistente** di cui [all'articolo 13, comma 5, D.Lgs. 471/1997](#) per l'assenza, in tutto o in parte, del presupposto costitutivo e per l'impossibilità di riscontrarne l'inesistenza mediante i controlli di cui agli [articoli 36-bis](#)

- e [36-ter D.P.R. 600/1973](#) e all'[articolo 54-bis D.P.R. 633/1972](#), tipologia che non necessariamente deriva dalla frode e risulta indipendente dalla corretta esposizione del credito in dichiarazione annuale;
- si rammenta che, per mitigare i pesanti effetti sanzionatori, il contribuente può ricorrere all'istituto del **ravvedimento operoso** ex [articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#), anche **successivamente alla constatazione della violazione purché prima della notifica dell'atto di recupero**;
  - sempre in logica di attenuazione delle sanzioni **gli Uffici delle Entrate possono ridurre la sanzione fino alla metà del minimo edittale** in ragione delle *"circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione"* ai sensi dell'[articolo 7, comma 4, D.Lgs. 472/1997](#);
  - infine si evidenzia che in molte risposte di parere tecnico relative a fattispecie prive di specifiche criticità documentali ma carenti sotto il profilo della novità e creatività, **lo stesso Mise ha segnalato alla competente Direzione provinciale l'opportunità di valutare l'applicazione dell'esimente delle obiettive condizioni di incertezza**.

In relazione al carattere residuale della richiesta di parere tecnico al Mise non è dello stesso avviso la **CTP di Vicenza** che, con l'interessante sentenza **365/3/2021 depositata il 09.07.2021**, ha **ravvisato un difetto di competenza dell'AdE nel disconoscimento del credito d'imposta R&S sotto il profilo tecnico** con *"un eccesso di potere da parte dell'Ufficio, stante che lo stesso non è competente, sotto l'aspetto tecnico, a valutare la valenza dell'attività svolta per migliorare i cicli produttivi dell'Azienda....omissis...avrebbe dovuto acquisire autonomamente un preliminare parere tecnico da parte del competente Ministero dello Sviluppo economico"*.

In tema di contestazioni circa la carenza di uno o più dei criteri di classificazione definiti nel c.d. Manuale di Frascati si segnala la **decisione del Tribunale di Aosta del 06.05.2021 che evidenzia l'inapplicabilità retroattiva di requisiti entrati solo recentemente nella prassi dell'AdE**, sebbene utilizzati indiscriminatamente nell'attività ispettiva di qualsiasi annualità.

È prevedibile nonché auspicabile che **i futuri orientamenti giurisprudenziali si concentrino sull'effettivo ruolo da attribuirsi al Manuale di Frascati nell'ordinamento italiano**, anche in considerazione dell'assenza, ad oggi, di una traduzione ufficiale in lingua italiana.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***La tassazione dei beneficiari del trust estero***

di **Ennio Vial**

Master di specializzazione

## TEMI E QUESTIONI DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La **bozza di circolare** diramata lo scorso 11 agosto destinata alla **pubblica discussione** tra gli operatori affronta **tre macro temi** relativi al mondo del trust:

- la **fiscalità diretta del trust** alla luce dell'[articolo 13 D.L. 124/2019](#);
- la **fiscalità indiretta del trust** alla luce del consolidato orientamento della Cassazione in tema di **imposta di donazione ed imposte ipotecarie e catastali**;
- il **monitoraggio fiscale in ipotesi di trust**.

Abbiamo già svolto alcune considerazioni in tema di **monitoraggio fiscale** con il [precedente contributo](#).

In questa sede ci focalizziamo sulla **tassazione dei beneficiari di trust esteri opachi**. Non esaminiamo la questione del **trust trasparente** in quanto statisticamente poco rilevante a livello professionale.

**L'intervento dell'Ufficio**, aperto alla pubblica discussione degli operatori, era atteso in quanto, vista la "poco brillante" **previsione normativa** che apre il varco a una miriade di possibili interpretazioni, si rende necessaria una sorta di "**patto**" **tra gli operatori** in modo da tratteggiare una **disciplina positiva**.

Segnaliamo da subito i chiarimenti ben accetti, in quanto tutto sommato **attesi** dagli operatori alla luce della **previsione normativa**, oppure **coerenti** con la attesa.

Il primo attiene alla **non tassabilità**, in capo ai **beneficiari italiani, dei redditi del trust** che sono già stati **assoggettati a tassazione in Italia**.

Si precisa, infatti, che *"qualora il **reddito imputato ai beneficiari residenti** sia stato prodotto dal trust in Italia ed ivi già tassato ai sensi dell'**articolo 73 del Tuir**, lo stesso **non scontrerà ulteriore imposizione in capo ai beneficiari**".*

Tale indicazione appare di interesse per vari aspetti.

Innanzitutto, viene confermato che il **beneficiario** di un **trust opaco residente non potrà essere tassato sulle attribuzioni dei frutti** a prescindere dal fatto che **il reddito sia prodotto in Italia o all'estero**. Ciò in base al fatto che il trust risulta essere **tassato su base mondiale**.

Il secondo aspetto di interesse è rappresentato dal fatto che anche il **trust paradisiaco** non comporterà **tassazione in capo ai beneficiari** sui redditi tassati in Italia. Il chiarimento appare di assoluto buon senso ma **non era una conclusione scontata** atteso che la lettera **g sexies**) dell'[articolo 44 Tuir](#) prevede una tassazione generalizzata in capo al beneficiario, **senza distinguere tra redditi prodotti in Italia e redditi prodotti all'estero**.

Si pensi al caso di un **trust paradisiaco** i cui unici redditi derivano da **affitti di immobili in Italia**, regolarmente dichiarati nel **quadro RB** e **assoggettati a tassazione Ires del 24%**.

Può essere che nel **Paese di residenza** del trust lo stesso sia soggetto ad una **aliquota nominale** che lo rende **paradisiaco**.

Una possibile soluzione poteva essere quella di consentire al contribuente di **dimostrare l'esimente di cui all'[articolo 47 bis, comma 2, lett. b\)](#)**, ma **la bozza nega tale possibilità**.

Ciò in quanto, come correttamente evidenziato dall'Ufficio, le **esimenti del comma 2** sono solo menzionate dal legislatore dell'[articolo 47 bis](#) senza precisare a cosa servono.

Sono **altre** le norme (ad esempio l'[articolo 68](#) o l'[articolo 89](#)) che ne regolamentano l'utilizzo.

La **lettera g sexies**) dell'[articolo 44 Tuir](#), invece, nulle prevede al riguardo.

Un altro problema che attanagliava gli operatori riguardava il criterio da utilizzare per giudicare il **trust paradisiaco o meno**: si deve aver riguardo alla **tassazione effettiva o a quella nominale**?

La **tassazione effettiva** si applica in caso di **controllo**, mentre quella **nominale in assenza di controllo**.

Il concetto di **controllo** utilizzato è quello dell'[articolo 167 Tuir](#), ossia la somma delle previsioni dell'[articolo 2359 cod. civ.](#) e la **partecipazione alla maggioranza degli utili**.

Già la **bozza di circolare sulla disciplina CFC** aveva correttamente evidenziato che al trust non può trovare applicazione il criterio del controllo ex [articolo 2359 cod. civ.](#).

Non restava che valutare il **controllo** inteso come **partecipazione agli utili** che è comunque previsto dall'[articolo 47 bis](#).



**La bozza abbandona anche questa strada** e si orienta sulla **tassazione nominale** prevista in caso di assenza di controllo. Si deve quindi valutare il **livello della tassazione nominale**.

L'ulteriore dubbio poteva a questo punto riguardare le imposte di riferimento: **Ires + Irap o solo Ires?** Nell'interesse del contribuente l'Agenzia precisa che si deve considerare solo l'Ires. La **soglia di riferimento** sarà quindi il **12%**.

## IVA

### ***L'utilizzo extra-Ue per locazioni nautiche non a breve***

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Seminario di specializzazione

## NOVITÀ IVA IN TEMA DI CESSIONI INTRACOMUNITARIE ED E-COMMERCE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Gli **utilizzatori** delle imbarcazioni da diporto, oggetto di **locazione non a breve termine** (anche finanziaria, noleggio e simili), devono comunicare all'Agenzia delle entrate la **percentuale di utilizzo nel territorio della Ue** per usufruire del non assoggettamento ad Iva, sulle operazioni effettuate **dal 14 agosto**.

La norma di riferimento è l'[articolo 7sexies, comma 1, lett. e bis\), D.P.R. 633/1972](#), secondo il quale si considerano **effettuate nel territorio dello Stato** (e quindi assoggettate ad Iva):

- se rese a **committenti non soggetti passivi di imposta**,
- le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, **non a breve termine** relative ad imbarcazioni da diporto,
- sempre che l'imbarcazione sia effettivamente **messa a disposizione nel territorio dello Stato** e
- la prestazione sia **resa da soggetti passivi ivi stabili** e
- sia **utilizzata nel territorio della Comunità**.

Le medesime operazioni, se l'imbarcazione è messa a disposizione in uno **Stato extra-Ue** ed il **prestatore è stabilito in quello Stato**, si considerano **effettuate in Italia** (e quindi assoggettate ad Iva) se **sono utilizzate in Italia**.

Alle medesime operazioni, quando l'imbarcazione da diporto è **messa a disposizione in uno Stato diverso** da quello di stabilimento del prestatore, si considerano **effettuate nel territorio dello Stato**, se rese a **committenti non soggetti passivi**, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente **senza domicilio all'estero** e sempre che siano **utilizzate nel territorio della Comunità** ([articolo 7sexies, comma 1, lettera e, D.P.R. 633/1972](#)).

In pratica, **non sono assoggettate a Iva** le **locazioni non a breve termine** di unità da diporto, verso committenti privati, quando **l'utilizzo è in extra-Ue**.

Per “**imbarcazione da diporto**” s’intende ogni costruzione di qualunque tipo e con qualunque mezzo di propulsione **destinata alla navigazione da diporto, escludendo i natanti da diporto a remi, le moto d’acqua e le imbarcazioni con scafo di lunghezza inferiore a 10 metri** senza obbligo di registrazione.

Per **locazione anche finanziaria**, noleggio e simili, **a breve termine** di mezzi di trasporto si intende il possesso o l’uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un **periodo non superiore a novanta giorni** per i natanti ([articolo 7, comma 1, lettera g, D.P.R. 633/1972](#)).

Per quanto riguarda la **determinazione dell’utilizzo extra-Ue**, la [circolare 49/E/2002](#), integrata con la [circolare 38/E/2009](#), e successivamente confermate con la [circolare 43/E/2011](#), indicavano **percentuali forfettarie in base al tipo di imbarcazione**.

Il [provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate Prot. n. 341339/2020 del 29 ottobre 2020](#), recependo le osservazioni comunitarie che bocciavano le misure forfettarie, ha indicato **il contenuto del contratto** (a partire da quelli **stipulati dal 1° novembre 2020**) quale strumento per la determinazione dell’utilizzo extra-UE, supportato dalla dichiarazione resa dall’utilizzatore dell’unità stessa sotto la propria responsabilità e da **specifici mezzi di prova** ([risoluzione 62/E/2020](#)).

Per i contratti di leasing nautico si deve **fornire una prova scelta fra i seguenti mezzi**:

- i dati e le informazioni estratte dai sistemi di navigazione satellitare o di trasponder (ad esempio, sistema A.I.S., “*Automatic Identification System*”) in uso;
- due **fotografie digitali del punto nave** per ogni settimana di navigazione;
- la documentazione comprovante l’**ormeggio** dell’unità da diporto al di fuori dell’Unione;
- la documentazione di **acquisti di beni e servizi** relativi all’utilizzo dell’unità, presso esercizi commerciali ubicati al di fuori dell’Unione.

Per calcolare l’imponibile del **contratto di leasing** va considerata la **quota di settimane navigate fuori** dalle acque comunitarie, rispetto al totale delle settimane navigate. Per individuare queste ultime fanno fede il **giornale di bordo** tenuto dal comandante della nave, oppure un registro vidimato attestante le ore di moto.

La dichiarazione di utilizzo al di fuori dell’Unione europea è fornita dall’**utilizzatore, a partire dal 14 agosto 2021**, mediante una **comunicazione telematica all’Agenzia delle entrate** ([provvedimento Prot. n. 151377/2021 del 15 giugno 2021](#)).

La trasmissione può avvenire direttamente per i soggetti abilitati oppure **tramite gli intermediari**.

Il **dichiarante (utilizzatore)** deve indicare:

1. il **proprio codice fiscale nel frontespizio** ed
2. i **dati del prestatore e del servizio nel quadro A**:

- nel rigo A1 va indicato il **codice fiscale del prestatore del servizio**.
- nel rigo A2, va indicato:
  - **codice dell'eventuale Paese estero di iscrizione, il numero di iscrizione** (per i paesi esteri si fa riferimento all'*official number* di registrazione nel Registro di bandiera) e il **nome (qualora presente) dell'imbarcazione** per la quale si attesta la percentuale di effettivo utilizzo nel territorio dell'Unione Europea;
  - la **data di inizio e di fine del contratto** avente ad oggetto i servizi di locazione;
  - la percentuale di utilizzo nel territorio Ue (presenta oppure effettiva). Non può essere indicata una percentuale pari al 100% (in tal caso, la dichiarazione non va presentata).

Gli **estremi del protocollo telematico di ricezione** e i **dati della dichiarazione** sono resi disponibili, dopo il rilascio della ricevuta, nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle entrate **sia al soggetto dichiarante** che, per la parte dei dati ad esso riferiti, **al soggetto indicato in dichiarazione come parte contraente** (prestatore).

Gli **estremi del protocollo telematico di ricezione** della dichiarazione sono **riportati nella fattura emessa** dal prestatore riferita all'operazione di cui all'[articoli 7-sexies D.P.R. 633/1972](#).

Per la compilazione della fattura elettronica di cui all'[articolo 1 D.Lgs. 127/2015](#), la **natura operazione è N2.1** ed il protocollo è riportato nel blocco 2.2.1.16, valorizzando:

- il campo 2.2.1.16.1 con la voce **"NAUTICA"** e
- il campo 2.2.1.16.2 con il **numero del protocollo di ricezione** della dichiarazione trasmessa a sistema e consultabile nella propria area riservata.

Nel caso di **richiedenti non residenti, non stabiliti e non identificati in Italia**, è possibile trasmettere la comunicazione inviando **copia scansionata del modello di dichiarazione**, sottoscritto con firma autografa, insieme a copia di un documento di identità in corso di validità, al Centro Operativo di Pescara (Cop) all'indirizzo [cop.pescara@agenziaentrate.it](mailto:cop.pescara@agenziaentrate.it) specificando obbligatoriamente nell'oggetto del messaggio **DICHIARAZIONE "NAUTICA" ALTERNATIVA AL PROVVEDIMENTO 15 GIUGNO 2021** ([risoluzione 54/E/2021](#)).

Il Cop comunicherà – allo stesso indirizzo email da cui è pervenuta la dichiarazione – il **numero di protocollo** di ricezione di quest'ultima. Conseguentemente, una copia della suddetta documentazione (dichiarazione sottoscritta e documento) deve essere inviata, a cura del dichiarante, anche al **cedente/prestatore, specificando il numero di protocollo di ricezione comunicato dal COP**.

## VIAGGI E TEMPO LIBERO

---

### ***Itinerari Forcella Zumeles e Val Padeon***

di **Stefania Pompigna** – Digital Assistant

Gli **itinerari Forcella Zumeles e Val Padeon** sono la giusta scelta per rigenerarsi e tornare alla quotidianità con il massimo delle energie.

È un'escursione di media difficoltà con 9,5 km da percorrere dalla salita a Forcella Zumeles con rientro dalla Val Padeón con un tempo di cammino di circa tre ore e mezza.

Puoi anche scegliere un percorso più semplice con l'utilizzo della seggiovia dal **parcheeggio di Rio Gere porta a Son Forca**, e da qui troverai la strada sterrata che lo costeggia per arrivare al sentiero 205 e in mezz'ora, giungerai alla Forcella Zumeles.

Scegliendo questo percorso potrai rientrare:

- tornando alla seggiovia;
- continuare la camminata in direzione della Val Padeón;
- rientrare dal **lariceto di Larieto** che è parte del percorso di andata, proseguendo sul sentiero 205 e poi per i sentieri 203, 206 e 211 arrivando al parcheggio di Rio Gere.

Ai punti di partenza e arrivo puoi arrivare in auto o in autobus:

- In auto: dal centro di **Cortina** raggiungi il parcheggio Rio Gere per dirigersi verso il **Passo Tre Croci e Misurina** lungo la statale. Scegliendo di scendere dalla Val Padeón, è indispensabile avere due auto, una da posteggiare al punto di arrivo, **Ospitale**.
- In autobus: Rio Gere è raggiungibile con gli autobus della linea Cortina-Misurina della Dolomiti Bus. Da Ospitale, punto di arrivo, si può tornare a Cortina con la linea Dobbiaco-Cortina della SAD. È consigliabile consultare gli orari delle corse perché sono poco frequenti.

Il percorso da seguire da Rio Gere a Ospitale ha inizio dal parcheggio di Rio Gere.

Ai piedi del **Monte Cristallo** si imbecca il sentiero 211, per ritrovarci nel meraviglioso lariceto di Larieto, il bosco di larici più grande d'Europa e tra i più belli delle Dolomiti. Arrivati al bivio con il sentiero 204, si prosegue con una salita di oltre 300 m di dislivello, fino a Forcella Zumeles.

Per il rientro, dal sentiero 204 potrai scendere fino all'incrocio con la strada sterrata forestale 203 nella direzione di Ospitale. Ti ritroverai nella Val Padeón, tra il **Pomagagnon** a sinistra e le

montagne del Cristallo il tutto con il suggestivo sfondo delle Tofane. A questo punto dopo esserti rigenerato arriverai a destinazione, Alemagna Ospitale SS 51.

Durante l'itinerario potrai gustare piatti tradizionali in **malghe e rifugi**:

- **Malga El Brite de Larieto**: ambiente dallo stile tradizionale montanaro dove potrai assaggiare i prodotti naturali dall'azienda agricola di famiglia.
- **Rifugio Mietres**: con solarium all'aperto e vista su Cortina e sulle Tofane. Propone una cucina con piatti semplici della tradizione locale.
- **Ristorante Locanda Ospitale**: la più antica Osteria del Sudtirolo con possibilità di pernottamento. Anche qui ottima cucina con ingredienti di prima scelta.

Conoscevi questo itinerario? Raccontami la tua esperienza qui sotto nei commenti.



**Montagnetop.it**  
INTINERARI IN MONTAGNA E NON SOLO

**ESPLORA IL SITO**