



Roma, Lì 10 febbraio 2021

**Oggetto: Newsletter ENBIC - Studio ACTA – “Le novità fiscali della settimana”**

Spett.le Società/Associazione,

con la presente siamo lieti di sottoporre alla Vostra attenzione le principali novità in materia fiscale della settimana.

#### **ATTIVITÀ LEGISLATIVA**

##### ***L'iter legislativo del decreto Ristori quater***

In G.U. n. 297 del 30 novembre 2020 è pubblicato il Decreto-Legge 30 novembre 2020, n. 157: “Ulteriori misure urgenti connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Alla data del 1° dicembre 2020 il provvedimento risulta assegnato alle commissioni riunite 5° (Bilancio) e 6° (Finanza e tesoro).

Il presente decreto è decaduto il 29 gennaio 2021 (avviso pubbl. sulla G.U. n. 26 del 1 febbraio 2021).

##### ***L'iter legislativo del decreto Ristori ter***

In G.U. n. 291 del 23 novembre 2020, è pubblicato il Decreto-legge 23 novembre 2020 n. 154: “Misure finanziarie urgenti connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Alla data del 24 novembre 2020, il decreto-legge è assegnato alle commissioni riunite 5° (Bilancio) e 6° (Finanze e tesoro).

Il presente decreto è decaduto in data 22 gennaio 2021, come da avviso pubbl. sulla G.U. n. 18 del 23 gennaio 2021.

##### ***L'iter legislativo del decreto Ristori bis***

In G.U. n. 279 del 9 novembre 2020 è pubblicato il Decreto-Legge 9 novembre 2020, n. 149: “Ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese e giustizia, connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Alla data del 10 novembre 2020, il decreto-legge è assegnato alle commissioni riunite 5° (Bilancio) e 6° (Finanze e tesoro).

In data 8 gennaio 2021, il decreto è decaduto, come da avviso pubblicato sulla G.U. n. 6 del 9 gennaio 2021.

##### ***L'iter legislativo del decreto Ristori***

In G.U. n. 319 del 24 dicembre 2020, è pubblicata la Legge 18 dicembre 2020, n. 176: Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, recante ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese, giustizia e sicurezza, connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19.

##### ***L'iter legislativo del decreto Rilancio***

In G.U. n. 180 del 18 luglio 2020, S.O. n. 25, è pubblicata la Legge 17 luglio 2020, n. 77: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, recante “Misure

urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”.

***Decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104***

In G.U. n. 253 del 13 ottobre 2020, è pubblicata la Legge n. 126 del 13 ottobre 2020: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, recante misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell’economia”.

***Decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76***

In G.U. n. 228 del 14 settembre 2020 – Suppl. Ordinario n. 33 è pubblicata la Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76, recanti misure urgenti per la semplificazione e l’innovazione digitale.

***Decreto-legge 7 ottobre 2020, n. 125***

In G.U. n. 248 del 7 ottobre 2020, è stato pubblicato il D.l. 7 ottobre 2020, n. 125, recante “*Misure urgenti strettamente connesse con la proroga della dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19 e per la continuità operativa del sistema di allerta COVID, nonché per l’attuazione della direttiva (UE) 2020/739 del 3 giugno 2020*” con il quale è stato prorogato lo stato di emergenza fino al 31 gennaio 2021 ed introdotto l’obbligo di mascherine all’aperto e al chiuso.

## **NOVITÀ IN MATERIA DI TERZO SETTORE**

**1. Risposta ad interpello n. 85/2021 del 4 febbraio: l’ente non beneficia dell’esenzione IVA per le prestazioni relative a corsi di formazione professionale rese fuori dalla Regione di accreditamento.**

L’Agenzia delle Entrate, seppur con riferimento ad un ente commerciale, ha ribadito che ai fini della fruizione dell’esenzione ai fini IVA, di cui all’art. 10, n. 20) D.P.R. n. 633 del 1972, le prestazioni: a) devono essere di natura educativa dell’infanzia e della gioventù o didattica di ogni genere, ivi compresa l’attività di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconvenzione professionale; b) devono essere rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni.

Con particolare riferimento a quest’ultimo requisito, l’Agenzia ha chiarito che, nel caso dell’attività di formazione professionale, non è possibile estendere l’esenzione in questione alle prestazioni rese fuori dal territorio della Regione di accreditamento.

Ciò, in quanto, ai fini della concessione dell’iscrizione ai singoli Albi regionali dei Servizi di Istruzione e Formazione Professionale, ogni Regione può adottare autonomi criteri di riconoscimento. Di talché, l’Ente che intenda svolgere corsi di formazione professionale in più Regioni dovrà richiedere l’accredimento in ciascuna di esse.

**2. Con la Massima n. 6 del 19 gennaio 2021 il Consiglio Notarile di Milano precisa che ai fini dell’ottenimento della qualifica di ente del Terzo settore (ETS) non è necessario riprodurre nello statuto dell’ente l’esatto contenuto dell’articolo 5 del D.lgs. n. 117/2017 (CTS).**

In particolare, il Consiglio notarile con la massima in esame osserva che se, da un lato, l’esercizio in via esclusiva o principale di una o più attività di interesse generale è requisito essenziale affinché l’ente possa considerarsi un ETS, dall’altro, il CTS non richiede che l’atto costitutivo o lo statuto riportino necessariamente la formulazione adottata dal legislatore nella redazione del menzionato articolo 5.

Sulla scorta di tale rilievo, gli enti possono quindi modulare il proprio oggetto sociale dettagliando in modo puntuale le attività di interesse generale che si propongono di svolgere, così limitando il potere degli amministratori e consentendo a coloro che intendano aderire all’ente o che intendano finanziarlo che vi sia conformità tra l’attività effettivamente svolta e quella dichiarata nell’atto costitutivo.

## **NOVITÀ IN MATERIA DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

**1. Controlli fiscali espletati attraverso acquisizioni documentali e applicabilità dell'art. 12, comma 7, Statuto dei diritti del contribuente: Cass. n. 2848/2021**

In caso di controlli fiscali espletati attraverso acquisizioni documentali e non mediante accessi, ispezioni e verifiche presso la sede del contribuente, la norma di garanzia di cui all'art. 12, comma 7, della Legge n. 212 del 2000, è inapplicabile e si rendono operative le disposizioni di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600/1973.

**2. Applicazione della normativa tributaria delle cd. "società di comodo", immobili iscritti tra le rimanenze: Cass. n. 2785/2021**

La Corte di Cassazione, con la pronuncia del 5 febbraio 2021, ha statuito che gli immobili scritti in magazzino (cd. immobili merce), non essendo compresi tra gli asset indicati nel comma 1 dell'art. 30 della legge 724 del 1994, non rientrano nel test di operatività, a condizione che la classificazione fra gli immobili merce sia improntata a corretti principi contabili.

Ciò impone di ritenere che la classificazione dell'immobile fra i beni del circolante, anziché fra le immobilizzazioni, debba essere motivata dalla effettiva destinazione alla vendita, dovendosi includere nel test di operatività gli immobili che, sebbene iscritti tra le rimanenze, risultino oggetto di locazione a terzi da lungo tempo.

Pertanto, è errato ritenere che un intero immobile, con quattro unità sfitte a disposizione, su un totale di tredici, debba essere allocato in bilancio tra le immobilizzazioni, giacché è necessario tenere distinte le unità abitative oggetto di locazione, da includere tra immobilizzazioni, dalle unità abitative non locate che rappresentano, invece, immobili merce, da classificare contabilmente come rimanenze.

**3. Inapplicabilità delle Convenzioni contro le doppie imposizioni in caso di doppia non imposizione - Accertamento induttivo e necessità di considerare componenti negative di reddito anche induttivamente o presuntivamente determinate: Cass. n. 2581/2021**

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza del 4 febbraio 2021, ha affermato che il Modello di convenzione elaborato dall'OCSE, entro cui la Convenzione Italia-Egitto, oggetto della pronuncia, si iscrive, tende ad evitare una doppia imposizione attraverso l'indicazione di criteri di collegamento (tipici del diritto internazionale privato) di natura oggettiva, con sequenza a scalare, in forza dei quali la tassazione del livello precedente esclude la tassazione di quello successivo: pertanto, solo se il bene, in quanto immobile, fosse stato tassato in Egitto, la contribuente, residente in Italia, avrebbe potuto invocare la protezione della Convenzione bilaterale; tuttavia, giacché il bene medesimo non ha subito imposizione in quel Paese, i conseguenti oneri fiscali devono essere assolti nel paese di residenza. Diversamente opinando, si giungerebbe ad una "doppia non imposizione", situazione che, parimenti alla "doppia imposizione", la Convenzione bilaterale, ispirata al Modello OCSE, intende evitare.

Pertanto, l'ordinamento interno adotta, in linea di massima, il principio di tassazione dei redditi ovunque prodotti, c.d. "*worldwide principle*", ex art. 2 TUIR, cosicché i beni immobili situati all'estero, in tesi generale, sono tassati per l'ammontare netto soggetto a imposta sul reddito dello Stato estero e spetta credito d'imposta, in base al combinato disposto degli artt. 165 TUIR e 23 Conv. Italia-Egitto. per imposte che, pagate all'estero, siano opportunamente documentate.

Quanto all'accertamento globalmente induttivo del reddito d'impresa, vale sempre la regola secondo cui il Fisco debba ricostruire il reddito tenendo conto anche delle componenti negative emerse dagli accertamenti compiuti, ovvero, in difetto, determinando le stesse induttivamente e/o presuntivamente, al fine di evitare che, in contrasto con il principio della capacità contributiva, venga sottoposto a tassazione il profitto lordo, anziché quello netto.

Tale principio ben si raccorda con le stesse indicazioni della prassi, secondo cui, in queste fattispecie, l'Ufficio non può non tener conto di un'incidenza percentuale di costi presunti a fronte dei ricavi accertati, e il riconoscimento di tali costi deve essere livellato - anche in misura percentualistica - in ragione dei medesimi ricavi.

#### **4. Inesistenza di operazioni passive e riparto dell'onere della prova tra contribuente e Amministrazione finanziaria: Cass. n. 1278/2021**

In occasione dell'ordinanza in commento, la Corte di Cassazione ha statuito che l'Amministrazione finanziaria, ove contesti l'inesistenza di operazioni assunte a presupposto della deducibilità dei relativi costi e di detraibilità della relativa imposta, ha l'onere di provare che l'operazione commerciale documentata dalla fattura non è stata in realtà mai posta in essere, indicando gli elementi presuntivi o indiziari sui quali si fonda la contestazione. Al contrario, è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, strumenti che vengono di solito adoperati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia.

La prova dell'Amministrazione finanziaria può fondarsi anche su elementi indiziari che, ove rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza, danno luogo a presunzioni semplici le quali sono idonee, di per sé sole considerate, a fondare il convincimento del giudice.

#### **5. Imposta sulle successioni e donazioni, erede convivente di fatto del de cuius ed equiparazione al rapporto di coniugio: sent. CTP Milano, sez. 8, 8 luglio 2020, n. 1470**

La situazione di fatto che si instaura - a prescindere dalla sua formalizzazione - tra un uomo e una donna, legati da un vincolo affettivo stabile, deve essere equiparata ad ogni effetto al matrimonio, anche nell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, conformemente alle disposizioni di cui all'articolo unico della Legge 76 del 2016.

#### **6. Diritti d'autore e Imposta sul valore aggiunto: Corte di Giustizia, sentenza del 21 gennaio 2021, causa C-501/19**

Con la sentenza in commento, la Corte di Giustizia UE si è pronunciata in merito al regime impositivo dell'utilizzo delle opere protette dal diritto d'autore. In particolare, i Giudici europei hanno affermato che l'art. 2, par. 1, lettera c), della Direttiva 2006/112/CE, come modificata dalla Direttiva 2010/88/CE, deve essere interpretato nel senso che un titolare di diritti d'autore su opere musicali effettua una prestazione di servizi a titolo oneroso a favore di un organizzatore di spettacoli, utilizzatore finale, qualora quest'ultimo sia autorizzato, in virtù di una licenza non esclusiva, a comunicare tali opere al pubblico dietro pagamento di remunerazioni riscosse da un organismo di gestione collettiva designato, che agisce in nome proprio, ma per conto di tale titolare di diritti d'autore.

Inoltre, l'art. 28 della Direttiva 2006/112/CE deve essere interpretato nel senso che l'organismo di gestione collettiva, che percepisce in nome proprio, ma per conto dei titolari di diritti d'autore su opere musicali, remunerazioni dovute loro come corrispettivo per l'autorizzazione a comunicare al pubblico le loro opere protette, agisce in qualità di "soggetto passivo", ai sensi di tale articolo, e si ritiene, pertanto, che abbia ricevuto tale prestazione di servizi da detti titolari, prima di fornirla, personalmente, all'utilizzatore finale.

In un caso del genere, tale organismo è tenuto a emettere in nome proprio per l'utilizzatore finale fatture in cui figurano le remunerazioni riscosse presso quest'ultimo, imposta sul valore aggiunto inclusa. I titolari di diritti d'autore sono, a loro volta, tenuti a emettere all'organismo di gestione collettiva fatture comprensive di IVA per la prestazione fornita a titolo delle remunerazioni ricevute.

### **NOVITÀ IN TEMA DI START-UP, INDUSTRIA 4.0, MARCHI E BREVETTI**

#### **1. Seed per il Sud, il Fondo Imprese Sud di CDP Venture Capital Sgr**

Con l'obiettivo di sostenere le giovani imprese innovative del Mezzogiorno, sono 13,7 milioni di euro investiti in 42 start up e PMI innovative nell'ambito di Seed per il Sud, il programma lanciato dal Fondo Italia Venture II – Fondo Imprese Sud di CDP Venture Capital Sgr – Fondo Nazionale Innovazione. Tale fondo ha favorito investimenti da parte di acceleratori accreditati nel Sud Italia e altri investitori privati.

Più nel dettaglio, l'operazione, finalizzata a sostenere le start-up ad alto potenziale di crescita attraverso l'immissione di nuove risorse già dalla fase seed e pre-seed, ha generato un effetto attrattivo di

risorse nel Mezzogiorno, rafforzando lo sviluppo economico e creando le premesse per successivi interventi di qualità.

## **2. “Intellectual Property Award”, nuovo bando di concorso**

L'Ufficio italiano brevetti e marchi ha comunicato lo scorso 5 febbraio 2021, una rilevante opportunità, in materia di invenzioni industriali, per le Università pubbliche italiane, gli enti pubblici di ricerca nazionali e gli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS).

Nello specifico a tali soggetti è riconosciuta la possibilità di partecipare, entro il 31 marzo 2021, alla selezione dei migliori brevetti in 7 aree tecnologiche caratterizzanti l'edizione 2021 del concorso IPA, organizzato dal Ministero dello Sviluppo Economico (MiSE) - Direzione Generale per la Tutela della Proprietà Industriale – Ufficio Italiano Brevetti e Marchi, in collaborazione con NETVAL.

Al termine del processo di valutazione per ciascuna delle 7 aree tecnologiche (FUTURE MOBILITY - CYBERSECURITY, ARTIFICIAL INTELLIGENCE, BIG DATA - TECNOLOGIE GREEN E MATERIALI ALTERNATIVI - FILIERA AGROALIMENTARE – AEROSPAZIO - FONTI RINNOVABILI/ENERGIE ALTERNATIVE/ACQUA - LIFE SCIENCE / HEALTH CARE) un'apposita Commissione di valutazione selezionerà i migliori 5 brevetti che saranno invitati a presentare queste nuove tecnologie all'interno di una settimana dedicata all'innovazione alla prossima Esposizione Universale a DUBAI, presso il Padiglione Italia.

Nel corso di questa occasione, per ciascuna area tecnologica sarà premiata la migliore innovazione.

## **3. Sprint Factory è il primo incubatore certificato in Puglia**

Sprint Factory ha comunicato di essere stato riconosciuto come incubatore certificato di startup innovative.

Nello specifico, l'incubatore certificato di startup innovative rappresenta una delle eccellenze nazionali nell'ambito dell'incubazione e accelerazione di nuove imprese innovative ad alto valore tecnologico.

## **4. Crescita delle invenzioni e brevetti in Italia nel 2020**

Lo scorso 3 febbraio 2021, l'Ufficio Italiano Brevetti e Marchi ha comunicato che nel corso del 2020 si è registrato un significativo incremento delle domande di brevetto nazionale depositate presso l'UIBM.

Le domande di brevetto per invenzione industriale superano la cifra di 11.000 domande (+ 878 rispetto al totale del 2019), mentre i brevetti richiesti per modello di utilità nel 2020 sono stati 2.396, con un incremento di 480 domande depositate.

Dai dati emergenti, il numero dei brevetti concessi per invenzione industriale è cresciuto nel 2020 del 6,3%, mentre il numero dei brevetti concessi per modello di utilità ha registrato addirittura un balzo del 30,3%.

## **5. Il terzo episodio di StartupXItalia Private Matching "Il Futuro dell'Energia**

Il tema affrontato nel terzo episodio di StartupXItalia Private Matching "Il Futuro dell'Energia" è climate change e delle fonti energetiche. In tale contesto al fine di approfondire le possibili soluzioni per contrastare i cambiamenti climatici e favorire la sostenibilità ambientale, le aziende Snam, Eni, Italgas, a2a, NextChem, Sorgenia, Tozzi Green S.P.A. e Gruppo Iren incontrano le start-up Envision, AWorld, Nexus TLC, 40south Energy Italia, Enerbrain, Airlite® / AM Technology Ltd, NEWLISI e befreest srl.

È possibile guardare l'episodio completo e tutti gli altri in streaming su [www.italiaxstartup.it](http://www.italiaxstartup.it), su [live.cdp.it](http://live.cdp.it) e sui canali digitali di CDP Cassa Depositi e Prestiti e StartupItalia.

## **6. Marchi e brevetti, nel 2020 erogati 64,4 milioni di euro di contributi per finanziare 4.605 domande**

Lo scorso 9 febbraio 2021, l'Ufficio Italiano Brevetti e Marchi ha comunicato la conclusione delle procedure per le misure finalizzate a valorizzare brevetti, disegni e marchi posseduti dalle PMI, rese operative subito dopo l'inizio della crisi pandemica.

Più nel dettaglio, mediante il primo bando Brevetti+ sono state finanziate 306 domande, mentre per Disegni+ le domande finanziate sono 331, ed infine per Marchi+ sono state approvate 1.361 domande. Per questo primo gruppo di bandi il totale dei contributi concessi è pari a 46,1 milioni di euro. È stata già avviata la fase istruttoria da parte dei soggetti gestori, per il secondo gruppo di bandi, operativi tra settembre e ottobre 2020.

Infine, è in piena operatività anche la misura denominata Voucher 3i, riservata alle start up innovative. Difatti, al 31 gennaio 2021 sono state ammesse 2.501 domande per un valore complessivo pari ad euro 10,3 milioni.

## **NOVITÀ IN MATERIA DI IVA**

### **1. Risposta n. 86 del 2021: regime IVA delle cessioni di materia prima secondaria**

Con la risposta in esame, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto delle cessioni di materia prima secondaria.

In particolare, l'Agenzia ha richiamato il Codice dell'ambiente e nello specifico l'art. 184-ter "Cessazione della qualifica di rifiuto" - End of Waste, il quale prevede che un rifiuto cessa di essere tale quando è stato sottoposto a un'operazione di recupero, incluso il riciclaggio e la preparazione per il riutilizzo, e soddisfa i criteri specifici, da adottare nel rispetto delle seguenti condizioni. Ed esattamente:

- i)* la sostanza o l'oggetto sono destinati a essere utilizzati per scopi specifici;
- ii)* esiste un mercato o una domanda per tale sostanza od oggetto;
- iii)* la sostanza o l'oggetto soddisfa i requisiti tecnici per gli scopi specifici e rispetta la normativa e gli standard esistenti applicabili ai prodotti;
- iv)* l'utilizzo della sostanza o dell'oggetto non porterà a impatti complessivi negativi sull'ambiente o sulla salute umana.

Concluso il processo di recupero, di conseguenza, il rifiuto cessa di essere tale per diventare prodotto o merce.

Ai fini dell'IVA, giova richiamare l'art. 74, comma 7, D.P.R. n. 633/1972, il quale dispone che le cessioni dei beni indicati nei commi 7 e 8 (rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi, vetri, gomma, plastica etc.) sono soggette al regime dell'inversione contabile. Il cedente, dunque, è tenuto ad emettere fattura senza addebitare l'IVA in quanto quest'ultima è a carico del cessionario, che dovrà integrare la fattura ricevuta con la relativa imposta.

A tal proposito, la circolare 12 maggio 2008, n. 43/E ha precisato che ai fini dell'applicazione del regime è necessario che:

- i)* il rifiuto sia qualificabile come rottame, ovvero un bene non più utilizzabile secondo l'originaria destinazione se non sottoposto a successive lavorazioni;
- ii)* ai fini fiscali il rifiuto rimane rottame anche quando ha subito le lavorazioni richiamate nell'art. 74, comma 7 (i.e. ripulitura, selezione, taglio o compattatura), senza modificarne la natura.

Di conseguenza, è estremamente importante capire se le MPS possano rientrare tra i beni richiamati all'art. 74, comma 7, al cui commercio va applicata l'aliquota IVA ordinaria mediante il *reverse charge*.

Quanto all'aliquota IVA, sono assoggettate all'aliquota IVA ridotta del 10% le prestazioni di servizi relativi alla gestione, stoccaggio e deposito temporaneo di rifiuti urbani, rifiuti speciali, ovvero i "rifiuti derivanti dalla attività di recupero e smaltimento di rifiuti, i fanghi prodotti dalla potabilizzazione e da altri trattamenti delle acque e dalla depurazione delle acque reflue e da abbattimento di fumi".

Sono soggetti all'aliquota ordinaria del 22%, invece, se la materia prima secondaria è rifiuto speciale che non rientra tra quelli appena indicati.

### **2. Risposta ad interpello n. 92 del 2021: regime IVA dell'attività di consorzio nei confronti di una fondazione partecipante**

Con la risposta ad interpello appena citata, l'Amministrazione finanziaria si è pronunciata in merito al trattamento IVA dell'attività di un consorzio nei confronti di una fondazione partecipante.

In primo luogo, l'Amministrazione ha richiamato la disciplina stabilita nell'art. 10, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972, che è stata introdotta dalla legge Finanziaria per il 2008, in linea con l'art. 132, paragrafo 1), lettera f), della direttiva n. 2006/112/CE.

Secondo quest'ultimo articolo, più nel dettaglio, gli Stati membri possono introdurre un regime di esenzione IVA per le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante. Ciò semprché tale esenzione non possa provocare distorsione della concorrenza.

In linea con quanto esposto, l'art. 10, comma 2, del decreto IVA introduce l'esenzione dall'IVA per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-*bis*, anche per l'effetto dell'opzione di cui all'art. 36-*bis*, sia stata non superiore al 10%, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse.

In merito, la circolare n. 5/E del 17 febbraio 2011, ha precisato che la finalità del regime di esenzione va ravvisata propriamente nell'esigenza di evitare che i consorziati che svolgono attività esenti, ove decidano di esternalizzare ai consorzi i servizi necessari e funzionali a tali attività (quali ad es. servizi amministrativi, la gestione della contabilità, la formazione del personale, la gestione degli immobili, ecc.) vengano penalizzati dall'indetraibilità dell'IVA assoluta sugli acquisti.

Sotto il profilo soggettivo, tuttavia, i consorzi devono caratterizzarsi per la circostanza che i propri associati, a prescindere dalla tipologia di attività in cui operano, nel triennio solare precedente abbiano avuto un diritto alla detraibilità dell'IVA in misura non superiore al 10 per cento. L'esenzione di cui all'art. 10, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, è quindi subordinata alla verifica di determinate condizioni. Ed esattamente:

- i*) il consorzio non sia costituito in via prevalente da consorziati con pro-rata di detraibilità superiore al 10%;
- ii*) l'attività svolta dal consorzio a favore dei consorziati con pro-rata superiore al 10% o a favore di terzi non sia superiore al 50% del volume d'affari dello stesso ente consortile;
- iii*) la percentuale di detraibilità inferiore al 10% deve sussistere in relazione al triennio solare precedente a quello in cui l'operazione è svolta o a quello in cui deve considerarsi effettuata ai sensi dell'art. 6, D.P.R. n. 633/1972;
- iv*) i corrispettivi dovuti dai consorziati (o soci) al consorzio non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse.

## ALTRE NOVITÀ

### **1. Risposta ad interpello n. 87 del 2021: super-bonus per dei lavori di ristrutturazione antisismica e di installazione di un impianto fotovoltaico da eseguire su due unità immobiliari accatastate C/2, funzionalmente autonome**

Con la risposta ad interpello in esame, l'Agenzia si è pronunciata sulla spettanza del super-bonus per dei lavori di ristrutturazione antisismica e di installazione di un impianto fotovoltaico da eseguire su due unità immobiliari accatastate C/2, funzionalmente autonome, ciascuna con un proprio accesso all'esterno indipendente che, al termine dei lavori, saranno destinate all'uso abitativo.

Inoltre, è stato altresì richiesto se il limite di spesa di 10 mila euro ai fini del bonus mobili possa applicarsi per ciascuna delle due unità immobiliari censite autonomamente in catasto all'inizio dei lavori e se per gli interventi di riqualificazione energetica, ai fini dell'eco-bonus, siano da considerare anche le spese per l'isolamento termico dell'immobile non avente impianto di riscaldamento preesistente.

A tal proposito, anche con riguardo all'eco-bonus, l'Amministrazione finanziaria ha ribadito che nelle detrazioni spettanti per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di risparmio energetico, ove gli interventi determinano l'accorpamento di più unità abitative o la suddivisione in più immobili di un'unica abitazione, deve essere valorizzata la situazione esistente all'inizio dei lavori e non quella risultante al termine degli stessi.

Di conseguenza, se il lavoro riguarda le parti comuni delle due unità distintamente accatastate alla data di inizio dei lavori, le spese sostenute non sono ammesse al beneficio del super-bonus. Inoltre, non

possono detrarre in massima misura 110% neanche le spese sostenute per l'impianto fotovoltaico, dovendo tale installazione essere realizzata congiuntamente a un intervento trainante. Tali spese potranno fruire limitatamente della detrazione per le ristrutturazioni (articolo 16-bis, comma 1, lettera h) del Tuir).

Neanche l'eco-bonus potrà essere utilizzato dall'istante in quanto l'agevolazione per le spese relative all'isolamento delle superfici disperdenti, opache verticali, orizzontali ed inclinate dell'edificio, spetta a condizione che gli immobili abbiano un impianto di riscaldamento, requisito che nel caso in esame non sussiste.

Il sisma-bonus, al contrario, trova anche agli interventi, relativi alle parti comuni riferibili a più unità immobiliari distintamente accatastate, indipendentemente dall'esistenza di una pluralità di proprietari e, dunque, dalla costituzione di un condominio.

Quanto al bonus mobili, invece, esso spetta anche ai contribuenti che fruiscono del sisma-bonus. In tale ipotesi, il limite di spesa va moltiplicato per il numero delle unità immobiliari esistenti all'inizio dei lavori, per cui l'istante potrà fruire di uno sconto complessivo pari a 20 mila euro.

## **2. Risposta ad interpello n. 88 del 2021: super-bonus 110%**

Con la risposta ad interpello n. 88 del 2021, l'Agenza delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al super-bonus 110%.

In particolare, si è richiamata la Circ. 30/E del 2020, la quale ha fornito alcune precisazioni. Nel dettaglio, ha previsto che:

*i)* se si realizza un intervento di demolizione e di ricostruzione agevolabile, per il calcolo del limite di spesa ammissibile al super-bonus si considera il numero delle unità immobiliari esistenti prima dell'inizio dei lavori;

*ii)* conformemente a quanto previsto per l'eco-bonus e per il sisma-bonus spettante per interventi realizzati sulle parti comuni, anche ai fini dell'applicazione del super-bonus, nel caso in cui l'ammontare massimo di spesa agevolabile sia determinato in base al numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio oggetto di interventi, il calcolo va effettuato tenendo conto anche delle pertinenze, comprese quelle non servite dall'impianto termico;

*iii)* anche ai fini del super-bonus, analogamente a quanto previsto per il sisma-bonus e per l'eco-bonus spettante per interventi realizzati sulle parti comuni e in base al tenore letterale dell'art. 119, comma 1, lettere a) e b) del decreto Rilancio riferito al numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, ai fini della determinazione del limite di spesa ammesso al beneficio fiscale, non devono essere considerate le pertinenze collocate in un edificio diverso da quello oggetto degli interventi.

Nell'ipotesi in cui nello stesso immobile siano realizzati più interventi agevolabili, inoltre, il limite massimo di spesa ammesso alla detrazione è costituito dalla somma degli importi previsti per ciascuno degli interventi realizzati.

Il super-bonus, tuttavia, spetta altresì per gli altri eventuali costi strettamente collegati alla realizzazione degli interventi agevolabili, sempreché l'intervento a cui si riferiscono sia effettivamente realizzato.

Le spese, in ogni caso, devono essere documentate, sostenute e rimaste a carico del contribuente. Con la circolare n. 24/E del 2020, si precisa che, in applicazione dei principi generali, ai fini dell'individuazione del periodo d'imposta in cui imputare le spese stesse, occorre fare riferimento per le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni e gli enti non commerciali, al criterio di cassa e, quindi, alla data dell'effettivo pagamento, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui i pagamenti si riferiscono.

In applicazione del predetto criterio di cassa, in caso di sconto in fattura, si può fare riferimento, al posto della data dell'effettivo pagamento, alla data di emissione della fattura da parte del fornitore.

## **3. Risposta ad interpello n. 91 del 2021: case antisismiche**

L'Amministrazione finanziaria si è pronunciata altresì sul trattamento fiscale riservato agli interventi riguardanti case antisismiche.

In particolare, a tal proposito, è richiamato l'art. 16, comma 1-septies del D.l. n. 63 del 2013, il quale prevede che, ove gli interventi siano realizzati nei comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche



con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, sempreché le norme urbanistiche consentano tale aumento, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che provvedano, entro diciotto mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile, le detrazioni dall'imposta spettano all'acquirente delle unità immobiliari, rispettivamente nella misura del 75 per cento e dell'85 per cento del prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita e comunque, entro un ammontare massimo di spesa pari a 96 mila euro per ciascuna unità immobiliare.

Più nel dettaglio, la norma trova applicazione per gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche, effettuate dagli acquirenti delle nuove unità immobiliari.

La detrazione, a ben vedere, riguarda gli interventi edilizi eseguiti mediante demolizione e ricostruzione di interi fabbricati, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, nei limiti consentiti dalle disposizioni normative urbanistiche, che determinino il passaggio a una o a due classi inferiori di rischio sismico.

Tale agevolazione, inoltre, si applica in relazione ad interventi le cui procedure di autorizzazione risultano avviate dalle imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare a partire dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021. Tuttavia, anche agli acquirenti delle case antisismiche, per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, si applica la maggiore aliquota prevista dall'art. 119 del decreto Rilancio.

Il super-bonus trova applicazione altresì alle spese sostenute dagli acquirenti delle case antisismiche, vale a dire delle unità immobiliari facenti parte di edifici ubicati in zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 (individuata dall'O.P.C.M. n. 3519 del 28 aprile 2006) oggetto di interventi antisismici effettuati mediante demolizione e ricostruzione dell'immobile da parte di imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che, entro 18 mesi dal termine dei lavori, provvedano alla successiva rivendita.

A tal proposito, giova ribadire che, con riguardo alle persone fisiche e a tali interventi, l'aliquota del 110% si applica per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022, così come modificato dalla legge di Bilancio 2021. Per la parte di spesa sostenuta nell'anno 2022, la detrazione è ripartita in quattro quote annuali di pari importo.

L'acquirente dell'unità immobiliare, pertanto, può beneficiare della detrazione prevista dall'art. 16, comma 1-septies del D.L. n. 63 del 2013, se l'atto di acquisto relativo all'immobile oggetto dei lavori sia stipulato entro i termini di vigenza dell'agevolazione e se sussistano le condizioni.

Ai fini della fruizione del super-bonus, pertanto, infatti, occorre il rilascio dell'asseverazione da parte dei professionisti iscritti ai relativi Ordini o Collegi professionali di appartenenza incaricati della progettazione strutturale, direzione dei lavori delle strutture e collaudo statico secondo le rispettive competenze professionali, dell'efficacia degli interventi.

#### **4. Risposta ad interpello n. 93 del 2021: assegno di mantenimento erogato all'ex coniuge da persona fiscalmente residente in Francia**

Con la risposta ad interpello n. 93 del 2021, l'Amministrazione finanziaria ha delineato il trattamento fiscale riservato all'assegno di mantenimento, il quale è erogato all'ex coniuge da parte di una persona fiscalmente residente in Francia.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha richiamato l'art. 2, comma 1, TUIR, il quale dispone che sono soggetti passivi d'imposta tutte le persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla cittadinanza. Il comma 2, inoltre, considera residenti in Italia le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile.

Appare evidente che le tre condizioni suddette sono tra loro alternative, essendo sufficiente che, per la maggior parte del periodo d'imposta, uno solo dei requisiti sia sussistente, al fine di poter considerare una persona fiscalmente residente in Italia. Al contrario, solo quando i tre presupposti della residenza sono contestualmente assenti nel periodo d'imposta di riferimento, tale persona può essere ritenuta non residente nel nostro Paese.

L'art. 3 TUIR, inoltre, prevede che per le persone residenti in Italia l'imposta si applica sull'insieme dei redditi percepiti, indipendentemente da dove questi siano prodotti, mentre per i soggetti non residenti l'imposta si applica solo sui redditi prodotti nel nostro Paese.

Con specifico riguardo alla tassazione del reddito da pensione, l'art. 10, comma 1, lettera c), TUIR prevede che sono deducibili dal reddito complessivo gli assegni periodici corrisposti al coniuge, ad

esclusione di quelli destinati al mantenimento dei figli, in conseguenza di separazione legale ed effettiva, di scioglimento o annullamento del matrimonio o di cessazione dei suoi effetti civili, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria.

Quanto alle persone fisiche non residenti, invece, l'art. 23, comma 2, TUIR prevede che si considerano prodotti nel territorio dello Stato e, quindi, soggetti a tassazione in Italia, ove corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto.

Gli importi deducibili dal reddito delle persone fisiche non residenti, pertanto, sono soltanto gli oneri di cui alle lettere a), g) h), i) e l) del comma 1 dell'art. 10.

Le persone fisiche non residenti, dunque, non possono dedurre, tra gli oneri deducibili, gli assegni periodici corrisposti al coniuge, in conseguenza di separazione, di scioglimento o annullamento del matrimonio o di cessazione dei suoi effetti civili, se risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria.

Tuttavia, l'art. 24, comma 3-*bis*, TUIR prevede che nei confronti dei soggetti non residenti nel territorio italiano che assicurano un adeguato scambio di informazioni, l'imposta dovuta è determinata sulla base delle disposizioni contenute negli articoli da 1 a 23, a condizione che il reddito prodotto dal soggetto nel territorio dello Stato italiano sia pari almeno al 75% del reddito dallo stesso complessivamente prodotto e che il soggetto non goda di agevolazioni fiscali analoghe nello Stato di residenza.

Al sussistere di tali condizioni, più chiaramente, la normativa permette ai contribuenti non residenti di determinare il reddito come le persone fisiche residenti. Quindi, il contribuente "*non residente Schumacker*" che corrisponde un assegno di mantenimento all'ex coniuge avrà diritto alla deduzione del relativo importo dal reddito imponibile, diversamente dalla persona fisica non residente "ordinario". Quest'ultima, come anticipato, non ha diritto a dedurre dal reddito imponibile gli assegni erogati all'ex coniuge.

Ai fini della tassazione italiana, come precisato dall'Amministrazione, ove sussistano i requisiti previsti per essere considerato "*non residente Schumacker*", il contribuente potrà dedurre dal reddito imponibile gli assegni corrisposti alla ex coniuge in sede di dichiarazione dei redditi, sempreché la deduzione non sia già stata effettuata dall'INPS in qualità di sostituto d'imposta.

Inoltre, sul punto, è stato altresì precisato che il contribuente fiscalmente residente in Francia potrà fruire di un credito di imposta pari all'imposta che dovrebbe essere ivi pagata, con la conseguenza che, in presenza delle condizioni normativamente previste per essere considerato fiscalmente non residente, il contribuente in relazione al reddito da pensione prodotto in Italia sarà assoggettato a tassazione sia in Italia che in Francia (tassazione concorrente), con possibilità di eliminare la doppia tassazione.

## **5. Risposta ad interpello n. 94 del 2021: super-bonus**

Ancora una volta, l'Amministrazione finanziaria si è occupata di super-bonus, il quale spetta, a seguito del sostenimento di spese relative a specifici interventi volti alla riqualificazione energetica e adozione di misure antisismiche degli edifici (interventi trainanti) nonché a ulteriori interventi, realizzati congiuntamente ai primi (interventi trainati) realizzati su:

- i) parti comuni di edifici residenziali in condominio (sia trainanti, sia trainati);
- ii) su edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati);
- iii) unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati);
- iv) singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio (solo trainati).

Quanto al super-condominio, l'Amministrazione finanziaria ha richiamato l'art. 1117-bis del c.c., previsto dalla legge n. 220/2012, il quale stabilisce che le disposizioni in materia di condominio negli edifici si applicano, in quanto compatibili, in tutti i casi in cui più unità immobiliari o più edifici ovvero più condomini di unità immobiliari o di edifici abbiano parti comuni ai sensi dell'art. 1117.

Più nel dettaglio, viene recepita l'orientamento giurisprudenziale in merito al super-condominio, secondo cui s'intende per tale la fattispecie legale che si riferisce ad una pluralità di edifici, costituiti o meno in distinti condomini, ma compresi in una più ampia organizzazione condominiale, legati tra loro dall'esistenza di talune cose, impianti e servizi comuni (quali il viale d'accesso, le zone verdi, l'impianto di illuminazione, la guardiola del portiere, il servizio di portierato, etc.) in rapporto di accessoria con i fabbricati.

Sul punto, la circolare n. 30/E del 2020 ha precisato che ove, in un condominio costituito da più edifici, la sostituzione dell'impianto termico centralizzato non consenta il miglioramento di due classi energetiche, ma tale risultato sia raggiunto solo per alcuni edifici oggetto di ulteriori interventi trainanti o trainati, possono accedere al super-bonus solo i condomini che possiedono le unità immobiliari all'interno degli edifici oggetto di tali ulteriori interventi.

Al configurarsi di tale ipotesi, la verifica del rispetto dei requisiti necessari per accedere al super-bonus va realizzata singolarmente, con riguardo a ciascun edificio e, in particolare, il doppio passaggio di classe è attestata mediante gli appositi APE convenzionali ante e post intervento, redatti per i singoli edifici oggetto degli interventi.

Si può accedere all'eco-bonus, invece, così come regolato dall'art. 14 del D.l. n. 63 del 2013, gli altri condomini che possiedono le unità immobiliari all'interno degli edifici che non raggiungono il miglioramento di due classi energetiche, con il solo intervento di sostituzione dell'impianto termico centralizzato. Allo stesso modo, nel caso del super-condominio, si applicano le medesime regole, comprese altresì quelle relative all'imputazione ai singoli condomini delle spese per le parti comuni, nonché gli stessi obblighi previsti in materia di condominio negli edifici.

Di conseguenza, con riguardo al super-bonus, questo spetta con riferimento alle spese sostenute dai condomini che hanno deliberato di realizzare anche l'isolamento termico delle facciate e del tetto dal quale conseguirà, unitamente alla sostituzione dell'impianto termico a servizio dell'intero super-condominio, la diminuzione di due classi energetiche, fermi restando gli adempimenti da porre in essere ai fini della detrazione che non sono oggetto dell'istanza di interpello.

Per verificare il rispetto dei requisiti necessari per usufruire del super-bonus, è necessario far riferimento al singolo edificio e soprattutto al doppio passaggio di classe, che è attestato mediante gli appositi APE convenzionali ante e post intervento, redatti per i singoli edifici oggetto di entrambi gli interventi. I condomini che hanno deliberato solo la sostituzione dell'impianto termico, invece, potranno, nel rispetto dei requisiti previsti, eventualmente fruire dell'eco-bonus.

\*\*\*\*

Nel restare a Vs. disposizione per eventuali approfondimenti e/o chiarimenti, porgiamo  
Cordiali saluti.

**ENBIC - Studio ACTA**