



Roma, Li 29 luglio 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**

#### ***D.lgs. 25 maggio 2021, n.83: Iva nell'e-commerce***

Nella Gazzetta Ufficiale n. 141 del 15 giugno 2021, è stato pubblicato il D.lgs. 25 maggio 2021, n. 83, “Recepimento degli articoli 2 e 3 della direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio del 5 dicembre 2017 che modifica la direttiva 2006/112/CE e la direttiva 2009/132/CE per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni e della direttiva (UE) 2019/1995 del Consiglio del 21 novembre 2019 che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le disposizioni relative alle vendite a distanza di beni e a talune cessioni nazionali di beni”.

Il decreto in esame sarà vigente al 30 giugno 2021.

#### ***L'iter legislativo del decreto Sostegno-bis***

Nella Gazzetta Ufficiale n. 123 del 25 maggio 2021 è stato pubblicato il Decreto Legge 25 maggio 2021, n 73 recante “Misure urgenti connesse all'emergenza da COVID-19, per le imprese, il lavoro, i giovani, la salute e i servizi territoriali” (c.d. Decreto Sostegni-bis), il quale interviene con uno stanziamento di circa 40 miliardi di euro per ampliare e potenziare gli strumenti di contrasto alla diffusione del virus dell'epidemia COVID-19, sul fronte del sostegno alle imprese, accesso al credito, tutela della salute, inclusione sociale, sostegno agli enti territoriali, misure specifiche per giovani, scuola e ricerca, oltre a misure di carattere settoriale.

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

In G.U. n. 70 del 22 marzo 2021 è pubblicato il Decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41: “Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19”.

Alla data del 6 maggio 2021 il d.d.l. di conversione in legge è stato approvato dal Senato e alla data dell'11 maggio 2021 è in corso di esame, assegnato alla 5 Commissione permanente (Bilancio, tesoro e programmazione).

Nel supplemento Ordinario n. 21/L alla Gazzetta ufficiale 21 maggio 2021, è stata pubblicata la legge 21 maggio 2021, n. 69 recante “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41, recante misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19”. Nello stesso supplemento ordinario è stato altresì pubblicato il Decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41 coordinato con la legge di conversione.

## NOVITÀ IN TEMA DI TERZO SETTORE

**1. Pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 26 luglio, il decreto n. 107/2021 del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali recante i criteri ed i limiti di svolgimento delle attività diverse da quelle di interesse generale, da parte degli enti del Terzo settore.**

Con il Decreto in parola (D.M. n. 107 del 19 maggio 2021), il Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha emanato il regolamento che disciplina i limiti entro cui le attività diverse esercitate dagli ETS si considerano "secondarie e strumentali" rispetto a quelle di interesse generale. Ciò, in attuazione dell'art. 6 del D.lgs. 117/2017.

In particolare, il Decreto stabilisce che la natura strumentale dell'attività diversa attiene alla funzionalità delle stesse rispetto alla realizzazione delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite dall'ente.

Mentre, vengono inquadrate come secondarie le attività diverse per le quali, in ciascun esercizio, i relativi ricavi non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente oppure non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente stesso.

Il ministero ha inoltre ribadito l'onere posto in capo agli amministratori di documentare annualmente il rispetto dei menzionati requisiti di secondarietà e strumentarietà.

**2. Incremento di 60 milioni del Fondo straordinario per il sostegno degli enti del Terzo settore e stanziamento di 10 milioni per le Ipab (art. 1-quater del Decreto Sostegni-bis, convertito con modificazioni nella L. n. 106/2021)**

Con la conversione del decreto Sostegni-bis, è stato incrementato per il 2021 il Fondo straordinario per il sostegno degli enti del Terzo settore.

Quest'ultimo, istituito l'anno scorso, risulta finalizzato a supportare gli ETS che non hanno potuto svolgere regolarmente le proprie attività di interesse generale a causa della pandemia. L'incremento in questione si aggiunge alla dotazione del Fondo, per il quale già il Dl Ristori ed il Dl Sostegni prevedevano uno stanziamento di risorse per 170 milioni di euro complessivi.

In particolare, 20 sono stati stanziati a fondo perduto e risultano destinati ad enti non commerciali, ONLUS, enti religiosi civilmente riconosciuti, titolari di partita IVA residenti e che prestano servizi sociosanitari e assistenziali, in regime diurno, semiresidenziale e residenziale a favore di anziani non autosufficienti e disabili. Il Decreto Sostegni-bis ha, inoltre, stanziato un fondo di 10 milioni in favore delle Ipab e previsto un contributo straordinario a compensazione dei costi afferenti alla sanificazione dei locali, all'adozione di dispositivi di protezione individuale per gli ospiti e gli operatori e, da ultimo, agli adeguamenti strutturali sostenuti negli anni pandemici.

**3. Proroga dei termini di operatività dei decreti di riforma dello Sport (Art. 10, comma 13-quater del Decreto Sostegni-bis, convertito con modificazioni nella L. n. 106/2021)**

Con il decreto Sostegni-bis, come da ultimo approvato in sede di conversione, si interviene inoltre anche sui termini di efficacia dei decreti legislativi attuativi della Legge delega n. 86/2019 di riforma dello Sport. In particolare, è anticipata al 1° gennaio 2023 (anziché al 31 dicembre) l'entrata in vigore del decreto sugli enti e sul lavoro sportivo (Dlgs 36/2021), sui rapporti di rappresentanza di atleti e agente sportivo (dlgs 37/2021) e sull'impiantistica sportiva (Dlgs 38/2021).

Per alcune norme del Dlgs 36/2021 (artt. 10, 39 e 40) e il Dlgs 40/2021 sulle discipline sportive invernali si anticipa la data di entrata in vigore già dal 1° gennaio 2022. Invece, per il decreto in tema di semplificazione degli adempimenti degli organismi sportivi (Dlgs 39/2021) l'avvio è fissato a partire dal 31 agosto 2022.

**4. Modifica dell'elenco di documenti che ASD e SSD sono tenute a depositare e aggiornare ai fini dell'iscrizione nel Registro delle attività sportive dilettantistiche (Art. 10, comma 13-quinquies del Decreto Sostegni-bis, convertito con modificazioni nella L. n. 106/2021)**

Con riguardo alla riforma dello Sport, in sede di conversione del Decreto Sostegni-bis si è aggiunto un nuovo comma all'art. 10, che ridefinisce l'ambito degli oneri documentali gravanti in capo ad ASD e SSD ai fini dell'iscrizione del nuovo Registro istituito presso il Dipartimento dello Sport.

**5. Contributo a fondo perduto per il settore sportivo (art. 10-bis del Decreto Sostegni-bis, convertito con modificazioni nella L. n. 106/2021)**

In sede di conversione in legge del decreto Sostegni-bis, è stato aggiunto il nuovo art. 10-bis ai sensi del quale si prevede, per il 2021, l'erogazione di contributi a fondo perduto per un totale di 30 milioni di euro in favore di ASD e SSD iscritte al CONI, affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate oppure agli enti di promozione sportiva. Il contributo in questione verrà erogato a copertura delle spese sostenute, dal 1° marzo 2020 e fino alla fine dello stato emergenziale, per la gestione e la manutenzione degli impianti natatori e polivalenti la cui fruibilità è stata limitata dalle misure di contrasto alla diffusione della pandemia. Prorogata, inoltre, al 31 dicembre 2023 la scadenza delle concessioni di impianti sportivi delle quali sono attualmente titolari le ASD. Disposizione quest'ultima introdotta al nuovo art. 10-ter del DI Sostegni-bis.

**6. Credito d'imposta a sostegno delle spese dagli enti privati senza fini di lucro che operano nel campo della ricerca biomedica (Art. 31-bis del Decreto Sostegni-bis, convertito con modificazioni nella L. n. 106/2021)**

In sede di conversione in legge del decreto Sostegni-bis, si è altresì previsto, in via sperimentale, un tax credit pari al 17% delle spese sostenute per il 2021 per le attività di ricerca biomedica da parte degli enti non profit che acquistano reagenti e apparecchiature da destinare allo svolgimento della stessa.

È bene evidenziare che il credito d'imposta in questione potrà essere utilizzato solo in compensazione e per la sua operatività occorrerà, tuttavia, attendere l'adozione di un apposito decreto da parte del Ministero della Salute, nonché il taglio UE in base alla disciplina sugli aiuti di Stato.

## NOVITÀ IN MATERIA DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO

**1. Deducibile l'IVA per effetto del *pro-rata*: Cass. n. 20435/2021**

I giudici di legittimità, con la sentenza del 19 luglio, affermano la deducibilità nell'anno di pagamento dell'IVA indetraibile per effetto del *pro-rata* di cui all'art. 19 comma 5 del d.P.R. n. 633 del 1972.

La Suprema Corte ha infatti precisato che l'IVA indetraibile da *pro-rata* non può essere imputata al singolo bene a cui si riferisce l'operazione esente/imponibile bensì alle attività medesime nel loro complesso; pertanto, deve considerarsi un costo generale di esercizio deducibile per cassa nell'anno di pagamento quale componente negativo del reddito di impresa.

Lo Studio ACTA evidenzia di aver patrocinato nel giudizio, conclusosi con l'integrale accoglimento del ricorso per cassazione proposto nell'interesse del proprio assistito.

**7. Nelle frodi carosello l'Amministrazione deve provare la finalità di evasione: Cass. n. 20434/2021**

Con la sentenza del 19 luglio, la Corte di Cassazione chiarisce che, se l'Amministrazione finanziaria contesta, in tema di IVA, che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti ha l'onere di provare non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in un'evasione di imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente ne fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza.

**8. La definizione dell'atto come avviso di liquidazione non vale ad escluderne la natura impositiva: Cass. n. 20683/2021**

La Corte di Cassazione, con sentenza del 20 luglio, afferma che, in tema di condono fiscale, ciò che rileva ai fini della qualificazione dell'atto come impositivo è la sua effettiva funzione, a prescindere dalla qualificazione formale dell'atto stesso.

Pertanto, in riferimento agli avvisi di liquidazione dell'imposta di registro, la definizione dell'atto come "avviso di liquidazione" non vale ad escluderne la natura di atto impositivo, qualora esso sia destinato ad esprimere, per la prima volta una pretesa fiscale maggiore di quella applicata, essendo

sufficiente che la sua contestazione da parte del contribuente integri una controversia effettiva, e non apparente, sui presupposti e sui contenuti dell'obbligazione tributaria.

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

### **1. Report start-up innovative aggiornato a luglio 2021**

Si segnala il report di monitoraggio trimestrale in merito ai trend demografici e alle performance economiche delle start-up innovative aggiornato a luglio 2021; il report è frutto della collaborazione tra il Ministero dello Sviluppo Economico e InfoCamere, con il supporto del sistema delle Camere di Commercio.

Il documento analizza una serie di voci e tra queste:

- Crescita della popolazione: le start-up iscritte superano quota 13mila. Al 1° luglio 2021 se ne contano 13.582, il 3,6% di tutte le società di capitali di recente costituzione.

- Distribuzione territoriale: la Lombardia ospita oltre un quarto di tutte le start-up italiane (26,7%). La sola provincia di Milano, con 2.545, rappresenta il 18,7% della popolazione, più di qualsiasi altra regione: superano quota mille il Lazio con 1.586, rappresenta l'11,7%, la Campania, con 1.205, 8,9% del totale nazionale e il Veneto con 1.095, 8,1%. L'Emilia Romagna è la nuova regione a superare quota mille, con 1.071 startup (7,9%). Tuttavia, la regione con la maggiore densità di imprese innovative è il Trentino-Alto Adige, dove circa il 6,0% di tutte le società costituite negli ultimi 5 anni è una start-up.

- Forza lavoro: i soci di capitale dell'azienda, rispetto al trimestre precedente, sono sensibilmente aumentati (+9,5%) attestandosi ad oltre quota 65 mila. Elevata la rappresentazione di imprese fondate da under-35 (il 18,1% del totale), mentre risultano sottorappresentate le imprese femminili: 12,9%, contro un 21,1% registrato nel complesso delle società di capitali.

- Fatturato: le start-up innovative sono soprattutto micro-imprese, vantando un valore della produzione medio di poco inferiore a 171,7 mila euro. Ciò è anche dovuto al ricambio costante cui è soggetta questa popolazione: per definizione, le imprese "best-performer", più consolidate per età e fatturato, tendono progressivamente a perdere lo status di startup innovativa.

- Investimenti e redditività: come fisiologico, le start-up innovative mostrano un'incidenza più elevata della media di società in perdita (oltre il 52,3% contro il 32,3% complessivo). Tuttavia, le società in utile mostrano valori particolarmente positivi in termini di redditività (ROI, ROE) e valore aggiunto. Inoltre, le start-up innovative presentano un tasso di immobilizzazioni – uno dei principali indicatori della propensione a investire delle aziende – di circa sette volte più elevato rispetto alle altre aziende comparabili.

### **2. Decreto MISE per la promozione dei marchi all'estero: modifiche e integrazioni**

In Gazzetta Ufficiale del 21 luglio 2021, è stato pubblicato il decreto del MISE datato 31 maggio 2021 con il quale sono state regolate le modifiche e le integrazioni disposte dalla legge di bilancio 2021 relativamente ai contributi per la promozione all'estero dei marchi collettivi e di certificazione.

Nel dettaglio, il provvedimento introduce importanti novità riguardo l'ampliamento della platea dei soggetti beneficiari dell'agevolazione, che viene estesa ai consorzi di tutela e altri organismi di tipo associativo e cooperativo in aggiunta alle associazioni rappresentative delle categorie produttive.

In aggiunta, è aumentata la dotazione finanziaria, che da un milione passa a 2,5 milioni di euro all'anno, e il contributo massimo concedibile ad ogni soggetto, da 70 mila euro a 150 mila euro all'anno. Infine, si prevede che il contributo sarà pari al 70% delle spese sostenute e non potrà superare in ogni caso 150 mila euro all'anno.

Oltre a supportare la partecipazione a fiere e saloni internazionali, la misura prevede che i contributi possano essere destinati al finanziamento di eventi collaterali alle manifestazioni fieristiche internazionali; incontri bilaterali con associazioni estere; seminari in Italia con operatori esteri e all'estero; azioni di comunicazione sul mercato estero, anche attraverso GDO e canali on-line; creazione di comunità virtuali a supporto del marchio. I termini e le modalità per la presentazione delle domande per richiedere il contributo saranno definite prossimamente con un provvedimento ministeriale.

### **3. Art. 37, d.l. Sostegni: decreto attuativo del MISE per le imprese in difficoltà**

Si segnala il decreto attuativo del MISE dell'art. 37, d.l. Sostegni, con il quale è istituito un Fondo da 400 milioni di euro per il sostegno delle grandi imprese che si trovano in situazione di temporanea difficoltà a causa dell'emergenza Covid.

La citata disposizione del decreto Sostegni ha l'obiettivo di sostenere la ripresa e la continuità dell'attività di imprese che operano sul territorio nazionale e che si trovano anche in amministrazione straordinaria.

La norma consente, infatti, al MISE di intervenire, attraverso il Fondo gestito da Invitalia, con la concessione di finanziamenti agevolati che saranno rimborsabili in 5 anni, al fine di garantire continuità alle imprese con un numero pari o superiore a 250 dipendenti e che abbiano un fatturato superiore ai 50 milioni di euro o un bilancio superiore ai 43 milioni. La concessione del finanziamento agevolato è vincolata alla presentazione di un piano di rilancio dell'impresa, anche al fine di tutelare l'occupazione.

Per la concreta operatività della misura è prevista l'autorizzazione della Commissione Ue nel rispetto delle norme su aiuti di Stato.

## NOVITÀ IN MATERIA DI IVA

### 1. **Risposta ad interpello n. 474 del 2021: *split payment***

Con la risposta ad interpello n. 474 del 15 luglio 2021, l'Amministrazione finanziaria ha fornito alcune delucidazioni relativamente allo *split payment*, come regolato dall'articolo 17-ter, comma 1, del DPR n. 633 del 1972.

Stante il dettato normativo dell'articolo richiamato, il meccanismo della scissione dei pagamenti prevede che per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di amministrazioni pubbliche, per le quali i cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta deve essere in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Più chiaramente, relativamente agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle pubbliche amministrazioni contemplate dalla norma, per i quali queste non siano debitori d'imposta, ovvero per le operazioni non assoggettate al regime di inversione contabile, l'IVA addebitata dal fornitore nelle relative fatture dovrà essere versata dall'amministrazione acquirente direttamente all'Erario, e non allo stesso fornitore, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta.

Sul punto, sono stati emanati provvedimenti legislativi a modifica, oltre che ad integrazione della disciplina contenuta nell'articolo 17-ter del decreto IVA. Nel dettaglio, da un lato, è stato ampliato l'ambito di applicazione, sia da un punto di vista soggettivo che oggettivo, e dall'altro lato, sono state introdotte delle specifiche ipotesi di esclusione.

L'articolo richiamato, infatti, nella formulazione vigente, stabilisce la non applicazione delle disposizioni della scissione dei pagamenti nei seguenti casi:

1. non si applicano agli enti pubblici gestori di demanio collettivo, limitatamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi afferenti alla gestione dei diritti collettivi di uso civico.
2. non si applicano alle prestazioni di servizi rese ai soggetti di cui ai commi 1, 1-bis e 1-quinquies, i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto di cui all'articolo 25 del DPR n. 600 del 1973.

A ben vedere, la disciplina riguarda ogni acquisto effettuato dalle pubbliche amministrazioni individuate dalla disposizione in commento.

In merito, sono stati forniti chiarimenti con le circolari n. 1/E del 9 febbraio 2015, n. 15/E del 13 aprile 2015, n. 27/E del 7 novembre 2017 e 9/E del 8 maggio 2018.

In linea con la prassi dell'Amministrazione finanziaria, relativamente all'ambito oggettivo di applicazione del meccanismo dello *split payment*, il meccanismo non è applicabile alle operazioni rese alle pubbliche amministrazioni in relazione alle quali, il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo spettante e, in forza di una disciplina speciale contenuta in una norma primaria o secondaria, trattiene lo stesso riversando alla PA committente un importo netto.

In tali casi, appare coerente alla "ratio" dell'articolo 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972, escludere le predette fattispecie dal meccanismo della scissione dei pagamenti, in quanto l'imponibile e la relativa imposta sono già nella disponibilità del fornitore.

Le medesime ragioni giustificano la non applicazione della disciplina della scissione dei pagamenti anche nelle fattispecie in cui il fornitore abbia già nella propria disponibilità il corrispettivo spettante, in forza di un provvedimento giudiziale.

Inoltre, nella circolare n. 9/E del 2018, è stata esclusa l'applicazione dello *split payment* ai compensi ed oneri accessori liquidati ai consulenti tecnici d'ufficio, cd. CTU, che operano su incarico e come ausiliari dell'Autorità giudiziaria.

Le indicazioni, anche in considerazione degli interventi di modifica legislativa medio tempore intervenuti, non possono trovare applicazione nel caso in cui è prevista la procedura di liquidazione diretta del danno per le prestazioni di riparazione delle autovetture in uso, sulla base delle pattuizioni contrattuali convenute tra le parti coinvolte.

Infatti, nel caso di Centro Liquidazione Danni (CLD) della compagnia assicurativa che provvede a liquidare direttamente gli importi dovuti per la riparazione dei veicoli alla carrozzeria sulla base delle pattuizioni negoziali pattuite nel contratto generale per la prestazione dei servizi inerenti le coperture assicurative dei rischi connessi alla circolazione dei veicoli e dei natanti, non è possibile escludere l'applicabilità del meccanismo della scissione dei pagamenti.

In conclusione, la fattispecie rientra nel campo di applicazione della disciplina della scissione dei pagamenti di cui all'articolo 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972. Conseguentemente, il fornitore emetterà fattura per la sola quota riferibile all'imponibile relativo all'importo liquidato dalla Compagnia assicurativa, e quest'ultima provvederà a versare all'ente istante la relativa Iva.

## **2. Risposta ad interpello n. 484 del 2021: procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo**

Con la risposta ad interpello n. 484 del 19 luglio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di eccedenze di credito compensate nell'ambito della procedura di liquidazione dell'IVA di Gruppo.

La procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, disciplinata dall'articolo 73, terzo comma, del decreto IVA e dal D.M. 13 dicembre 1979, consente alle società legate da rapporti di controllo ed in possesso di specifici requisiti, di procedere alla liquidazione periodica dell'IVA in maniera unitaria, mediante compensazione dei debiti e dei crediti risultanti dalle liquidazioni di tutte le società partecipanti e da queste trasferite al gruppo.

Pertanto, i versamenti periodici mensili o trimestrali, nonché il conguaglio di fine anno, vengono effettuati dalla società controllante che determina l'imposta da versare o il credito del gruppo.

Sotto il profilo procedurale, l'articolo 6 del D.M. 13 dicembre 1979, come modificato dal D.M. 13 febbraio 2017, prevede che per le eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, si applicano le disposizioni dei commi 3, 4, 5 e 6 dell'art. 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Le garanzie devono essere prestate dalle società il cui credito sia stato estinto, per l'ammontare relativo, in sede di presentazione della dichiarazione annuale.

Ne consegue che, laddove - in mancanza dei requisiti di cui al comma 3 del citato articolo 38-bis - non sia possibile garantire il credito utilizzati in compensazione di importo superiore a 30.000 euro presentando la dichiarazione annuale munita di visto di conformità, o sottoscrizione alternativa, e una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza dei requisiti patrimoniali stabiliti dalla norma, le eccedenze dei crediti risultanti dalle dichiarazioni annuali IVA della società controllante o delle società controllate, che vengono compensate in tutto o in parte con i debiti IVA delle altre società partecipanti alla procedura di liquidazione IVA di gruppo, devono essere garantite ai sensi del successivo comma 5 del citato articolo 38-bis, ossia prestando, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale per una durata pari a tre anni cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità ovvero polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione.

Per i gruppi di grandi dimensioni, identificati con quelli aventi un patrimonio netto risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro, il medesimo comma 5 prevede che la garanzia può essere prestata mediante la diretta assunzione da parte della società capogruppo o controllante, di cui

all'articolo 2359 del codice civile della obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare, comprensiva dei relativi interessi, all'Amministrazione finanziaria.

Tale possibilità non è subordinata alla mera redazione di un bilancio consolidato, ma è necessario che lo stesso sia stato redatto per ottemperare agli obblighi di cui all'articolo 25 e seguenti del decreto legislativo n. 127 del 9 aprile 1991, in quanto, la ratio di tale disposizione normativa di favore si fonda sulla presunta 'solidità' ed 'affidabilità' della società capogruppo e sulla sua capacità di farsi garante, per conto delle altre società, delle eccedenze creditorie compensate nell'ambito della procedura di liquidazione Iva di gruppo.

Con la circolare n. 164/E del 22 giugno 1998 è stato chiarito che, in generale, l'articolo 38-bis del decreto IVA, nello stabilire che la garanzia per i rimborsi IVA delle controllate può essere prestata dalla «società capogruppo o controllante di cui all'articolo 2359 del codice civile», ha inteso fare riferimento al soggetto, nazionale o comunitario, tenuto alla redazione del bilancio consolidato, ossia come meglio chiarito dalla risoluzione n. 189/E del 2012, alla società posta al vertice del gruppo e non ad una qualunque società intermedia nella catena di controllo e non capogruppo.

La medesima circolare, nell'esaminare l'applicabilità della citata disposizione anche alla particolare procedura della liquidazione IVA di gruppo di cui all'articolo 73 del decreto IVA, ha chiarito che, se non vi è coincidenza soggettiva tra la capogruppo ai fini del bilancio consolidato e la controllante ai fini della liquidazione di gruppo IVA, solo quando quest'ultima (controllante IVA) è, a sua volta, obbligata alla presentazione di un bilancio consolidato - confluendo in essa entrambe le figure di controllante IVA e controllante civilistica - la garanzia può essere dalla medesima prestata direttamente.

Su tali presupposti si fonda il caso esaminato dalla risoluzione n. 49/E del 21 aprile 2011, ove alla controllante IVA nella procedura di liquidazione di gruppo e capogruppo ai fini del consolidato è stato consentito di prestare diretta garanzia dei crediti delle proprie controllate, utilizzati in compensazione nell'ambito della procedura, nonostante la stessa non depositasse il proprio bilancio consolidato ma quello della casa madre statunitense. Tale situazione non è, evidentemente, assimilabile alla fattispecie prospettata dall'istante, società non residente, identificata direttamente in Italia, controllante ai fini della liquidazione IVA di gruppo ma non anche capogruppo civilistica, e che non redige il bilancio consolidato né deposita quello redatto dalla capogruppo.

La società di diritto irlandese può garantire, mediante assunzione diretta dell'obbligazione di pagamento, le eccedenze a credito delle sue controllate, compensate nella procedura di liquidazione IVA di gruppo, nel presupposto che essa sia la capogruppo comunitaria di vertice del Gruppo, e che rediga un bilancio consolidato con patrimonio netto consolidato superiore a 250 milioni di euro, depositato presso il competente registro delle imprese irlandese, che tenga conto di tutte le società (nazionali ed estere) partecipanti alla procedura di liquidazione IVA di gruppo.

### **3. Risposta ad interpello n. 507 del 2021: Trattamento IVA dei beni destinati a fronteggiare l'emergenza epidemiologica**

In linea con quanto chiarito con risposta interpello Agenzia delle Entrate con la risposta n. 507 del 2021, la società che ha importato beni destinati a fronteggiare l'emergenza epidemiologica per conto di soggetti di cui all'art. 1 co. 1 lett. c) della decisione Ue 2020/491 può beneficiare sia del regime di esenzione dai dazi doganali e dall'IVA per l'importazione, sia del regime di esenzione IVA per la successiva cessione degli stessi beni nei confronti dei soggetti per conto dei quali ha operato, purché siano rispettate le condizioni previste dalla decisione citata e dalla circ. Agenzia delle Entrate 11/2020.

Ciò vale anche a seguito delle proroghe disposte per l'esenzione in parola, in quanto restano immutate la ratio e le finalità dell'agevolazione. La fattura relativa alla successiva cessione dei beni dovrà essere emessa in regime di esenzione ai sensi della decisione Ue 2020/491.

## **ALTRE NOVITÀ**

### **1. Risposta ad interpello n. 478 del 2021: case antisismiche**

Con la risposta ad interpello ad esame, l'Amministrazione finanziaria si è pronunciata in merito alle case antisismiche.

In merito, l'Agenzia delle entrate ha richiamato l'articolo 16, comma 1 *septies* del D.L. n. 63 del 2013, attualmente vigente, il quale prevede che qualora 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, ove 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 nello specifico, la norma si riferisce espressamente agli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e nel mutuare le regole applicative del c.d. "sismabonus" e si differenzia da quest'ultimo, in quanto beneficiari dell'agevolazione fiscale sono gli acquirenti delle nuove unità immobiliari.

L'articolo 16, comma 1-septies, del DL n. 63 del 4 giugno 2013, infatti, prevede il riconoscimento della detrazione anche se la ricostruzione dell'edificio determina un aumento volumetrico rispetto a quello originario, purché le norme urbanistiche in vigore permettano tale variazione, non rilevando in alcun modo la circostanza che il fabbricato ricostruito dall'impresa che ha eseguito i lavori contenga un numero maggiore di unità immobiliari rispetto al preesistente. E ciò indipendentemente, in ogni caso, dalla circostanza che il titolo abilitativo sia emesso ai sensi dell'articolo dall'articolo 3, comma 1, lettera d) o e), del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, fermo restando, tuttavia, che l'intervento sia comunque effettuato all'interno dei limiti e nel rispetto di quanto previsto dagli strumenti urbanistici vigenti.

L'articolo 119 del decreto Rilancio ha introdotto nuove disposizioni che disciplinano la detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 a fronte di specifici interventi finalizzati alla efficienza energetica (ivi inclusa la installazione di impianti fotovoltaici e delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici), nonché al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici (c.d. Super-bonus).

Il Super-bonus si applica anche alle spese sostenute dagli acquirenti delle cd. case antisismiche, vale a dire delle unità immobiliari facenti parte di edifici ubicati in zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3, individuate dall'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri 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.

Affinché l'acquirente dell'unità immobiliare possa beneficiare della detrazione prevista dall'articolo 16, comma 1-septies del decreto legge 63 del 2013 è necessario che l'atto di acquisto relativo all'immobile oggetto dei lavori sia stipulato entro i termini di vigenza dell'agevolazione.

La disposizione di cui all'articolo 16, comma 1-septies del decreto-legge n. 63 del 2013, si applica anche nell'ipotesi in cui la demolizione e ricostruzione dell'edificio abbia determinato un aumento volumetrico rispetto a quello preesistente, purché le disposizioni normative urbanistiche in vigore permettano tale variazione.

In sostanza, dunque, la norma sopra richiamata consente l'applicazione del beneficio anche nelle ipotesi che dal punto di vista della qualificazione "edilizia" non rientrano prettamente nella casistica della "ristrutturazione edilizia" così come definita dall'articolo 3, comma 1, lett. d) del d.p.r. n. 380/2001.

## **2. Risposta ad interpello n. 481 del 2021: acquisto case antisismiche**

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 481 del 15 luglio 2021 riguardante le case antisismiche e il sisma-bonus acquisti.

Nel dettaglio, il sisma-bonus acquisti è regolato dall'art. 16 co. 1-septies del D.L. n. 63 del 2013 ed è riconosciuto agli acquirenti delle singole unità immobiliari. Ed esattamente, come precisato dall'Amministrazione competente, esso è riconosciuto:

*i)* anche se la ricostruzione dell'edificio determina un aumento volumetrico rispetto a quello originario, purché le norme urbanistiche in vigore permettano tale variazione (non rileva, quindi, che il titolo abilitativo sia stato emesso ai sensi delle lett. d) o e) dell'art. 3, comma 1 del DPR 380/2001);

*ii)* agli acquirenti che sostengono le spese per l'acquisto dall'1 gennaio 2017 al 31 dicembre 2021. Nell'ipotesi in cui spetti il Super-bonus del 110%, di cui all'art. 119 del D.L. 34/2020, le spese devono essere sostenute dall'1 luglio 2020 al 30 giugno 2022;



iii) alle unità immobiliari ubicate nelle zone sismiche 2 e 3, oggetto di interventi le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo l'1 gennaio 2017, ma prima dell'1 maggio 2019, anche se l'asseverazione di cui all'art. 3 del DM 58/2017 non è stata presentata contestualmente alla richiesta del titolo abilitativo. L'asseverazione, ordinariamente, deve essere presentata dall'impresa entro la data di stipula del rogito dell'immobile.

Ciò posto è altresì applicabile al caso di un immobile che alla data di inizio delle procedure autorizzatorie era ricompreso in zona sismica 4.

### **3. Risposta ad interpello n. 498 del 2021: Super bonus**

Con la risposta ad interpello, l'Amministrazione finanziaria si è pronunciata in merito al Super-bonus.

In particolare, in tale sede, si richiama l'articolo 119 del decreto Rilancio, il quale ha introdotto nuove disposizioni che disciplinano la detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 a fronte di specifici interventi finalizzati alla efficienza energetica (ivi inclusa la installazione di impianti fotovoltaici e delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici), nonché al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici (cd. Super-bonus) effettuati su unità immobiliari residenziali.

Con riguardo alla detrazione per acquisto di case antisismiche, nel dettaglio, occorre segnalare che, affinché gli acquirenti delle unità immobiliari possano beneficiare della detrazione prevista dall'articolo 16, comma 1-septies del decreto legge n. 63 del 2013, è necessario, al ricorrere di tutte le altre condizioni normativamente previste, che l'atto di acquisto degli immobili sia stipulato entro i termini di vigenza dell'agevolazione.

Con riferimento, invece, alla fattispecie riguardante la possibilità di accedere al Super-bonus in relazione alle spese che il contribuente sosterrà per interventi antisismici e di riqualificazione energetica in qualità di usufruttuario su una unità abitativa residenziale segregata in un Trust, il cui disponente e *trustee* è il figlio, è stato evidenziato che in applicazione del comma 9, lettera a), dell'articolo 119 del decreto Rilancio, come modificato dall'articolo 1, comma 66, lettera n), della legge di bilancio 2021, potrà applicarsi il Super-bonus, anche in capo all'usufruttuario a condizione che, come chiarito nella circolare 24/E del 2020, lo stesso sostenga le spese e che l'usufrutto risulti al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio.

Inoltre, come chiarito nella circolare n. 24/E del 2020, il Super-bonus, non spetta ai soggetti che non possiedono redditi imponibili i quali, non possono esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito. Si tratta, ad esempio, delle persone fisiche non fiscalmente residenti in Italia che detengono l'immobile oggetto degli interventi in base ad un contratto di locazione o di comodato.

Tali soggetti, tuttavia, possono optare, ai sensi del citato articolo 121 del decreto Rilancio, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per le modalità alternative di utilizzo ivi previste.

Analoghe considerazioni si applicano nel caso di titolare del diritto di usufrutto, in capo al quale è imputabile, ai sensi dell'articolo 26 del TUIR, il reddito fondiario derivante dall'immobile.

\*\*\*\*

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

**ENBIC - Studio ACTA**