



Roma, Li 3 novembre 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 MATERIA DI TERZO SETTORE

**1. Con la risposta a interpello n. 774 dello scorso 11 novembre, l'Agenzia delle Entrate ha fornito precisazioni riguardo l'ambito oggettivo del Superbonus per associazioni e società sportive dilettantistiche**

Con la risposta in oggetto, l'Agenzia delle Entrate è tornata ad affrontare il tema della tipologia e dei requisiti tecnici degli interventi ammessi al Superbonus, riconosciuti alle associazioni e società sportive dilettantistiche. Nel caso di specie, l'istante, una società sportiva dilettantistica, che svolge la propria attività in un centro sportivo formato da diverse strutture, ha chiesto chiarimenti sulla possibilità di fruire del beneficio fiscale anzidetto per la sostituzione della caldaia e degli impianti di climatizzazione, e dell'installazione del fotovoltaico che non solo forniscono gli spogliatoi ma anche l'intera palestra.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che essendo l'intervento di risparmio energetico riferito all'intero immobile e non solo alla parte adibita a spogliatoio, al fine di fruire dell'agevolazione fiscale ha l'onere di mantenere distinte, in termini di fatturazione, le spese riferite all'intervento realizzato sulla parte dell'edificio adibita a spogliatoio da quelle sulla restante parte dell'edificio medesimo. In alternativa, dovrà essere in possesso di un'apposita attestazione, che indichi le predette spese, rilasciata dall'impresa di costruzione o ristrutturazione, utilizzando criteri oggettivi.

### NOVITÀ IN MATERIA DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO

**1. Compensazione delle spese nel caso di definizione agevolata della controversia: Cass. n. 30990/2021**

La Corte di Cassazione, con l'Ordinanza del 2 novembre, in tema di pronuncia sulle spese rileva che in presenza della dichiarazione del debitore di avvalersi della definizione agevolata con impegno a rinunciare al giudizio ex art. 6 del D.L. n. 193/2016, non trova applicazione la regola generale di cui all'art. 391 comma 2 c.p.c. poiché la condanna alle spese del medesimo contrasterebbe con la ratio della definizione agevolata, dissuadendolo ad aderire alla stessa, cosicché, anche se l'ente impositore non accetta la rinuncia, deve essere disposta la compensazione delle spese.

**2. In tema di imposizione alternativa non rileva il fatto storico della corresponsione del tributo: Cass. n. 30974/2021**

I giudici di legittimità, con la Sentenza del 5 novembre, in tema d'imposizione alternativa tra l'IVA e l'imposta di registro, hanno affermato che non può rilevare il fatto storico che sia stato corrisposto un tributo, atteso che il contribuente ha l'obbligo di corrispondere il tributo previsto dalla legge e non quello scelto in base a considerazioni soggettive.

Pertanto, non sono violati i principi di alternatività dell'imposta, di consolidamento del criterio impositivo e di divieto di doppia imposizione qualora l'amministrazione finanziaria, in caso di cessione non soggetta ad IVA, escluda la detraibilità dell'IVA erroneamente pagata dall'acquirente, indicando l'imposta di registro, quale unico tributo dovuto (cfr. Cass. 2021/96, Cass.18524/10).

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

### 1. Fondo Antonio Megalizzi: a favore delle emittenti radiofoniche in collaborazione con le università

Il “Fondo Antonio Megalizzi”, istituito in memoria del giornalista vittima dell'attentato di Strasburgo dell'11 dicembre 2018, prevede uno stanziamento complessivo pari a un milione di euro. Ne potranno beneficiare le emittenti radiofoniche che presenteranno in collaborazione con le università, nuovi progetti per l'avvio di un servizio di informazione radiofonica universitari.

Sulla pagina del Ministero dello sviluppo economico è stato pubblicato un avviso che disciplina le modalità e i termini di presentazione dei progetti.

Le proposte progettuali dovranno essere realizzate all'interno di un'università, finalizzate allo sviluppo culturale, formativo ed educativo della comunità studentesca e promuovere la ricerca e la sperimentazione nel settore della radiofonia e potranno essere presentate dal 4 novembre fino al 1° dicembre 2021.

### 2. Attivo dall'8 novembre il Bonus terme

Con decreto del Ministro dello sviluppo economico 1° luglio 2021 è stata data attuazione al nuovo incentivo, previsto dall'articolo 29-bis del decreto-legge n. 104 del 2020, c.d. Bonus terme.

Il Bonus terme è un'agevolazione finalizzata a sostenere l'acquisto da parte dei cittadini di servizi termali presso gli stabilimenti termali accreditati.

Il bonus coprirà fino al 100% del servizio acquistato, fino a un valore massimo di 200,00 euro. L'eventuale parte eccedente del costo del servizio sarà a carico del cittadino.

Possono essere ammessi al beneficio i servizi termali che siano già a carico del Servizio Sanitario Nazionale, di altri enti pubblici ovvero oggetto di ulteriori benefici riconosciuti all'utente, fatte salve le eventuali detrazioni previste dalla vigente normativa fiscale sul costo del servizio termale eventualmente non coperto dal buono. L'elenco degli stabilimenti termali accreditati sarà pubblicato sui siti internet del Ministero e di Invitalia.

Il Bonus non è cedibile a terzi, né a titolo gratuito né in cambio di un corrispettivo in denaro. Il buono non costituisce reddito imponibile dell'utente e non rileva ai fini del computo del valore dell'indicatore della situazione economica equivalente – ISEE.

La prenotazione avrà un termine di validità di 60 giorni dalla sua emissione; i servizi prenotati dovranno essere usufruiti entro tale termine. L'ente termale presso il quale il cittadino ha fruito i servizi termali provvederà a richiedere a Invitalia, mediante apposita piattaforma informatica, il rimborso del valore del buono utilizzato dal cittadino.

Da lunedì 8 novembre gli enti termali possono richiedere il bonus per conto del cittadino. L'elenco delle Terme che aderiscono all'iniziativa è in continuo aggiornamento sul sito [bonusterme.invitalia.it](http://bonusterme.invitalia.it).

### 3. Potenziamento del PIR nella bozza del Disegno di legge di bilancio

Con il disegno di legge di Bilancio 2022 si alza la soglia di investimento nei piani individuali di risparmio oggetto di fiscalità agevolata.

Nello specifico, la base sulla quale potrà essere applicato il beneficio fiscale viene portata a 40.000 euro all'anno, dai precedenti 30.000, e fino ai 200.000 euro all'anno, dai precedenti 150.000 euro previsti come limite massimo dell'importo investito.

L'obiettivo è quello di veicolare parte del risparmio verso il sostegno allo sviluppo economico rafforzando il tessuto delle piccole e medie imprese italiane in una prospettiva di diversificazione delle fonti di finanziamento rafforzando il mercato dei capitali.

### 4. Possibilità di presentare domanda per i contributi a fondo perduto per le start-up.

Il direttore dell’Agenzia delle Entrate, Ernesto Maria Ruffini, ha firmato un provvedimento in cui sono definite le regole per beneficiare dei fondi a sostegno dei contribuenti colpiti dall’emergenza Covid-19 che hanno attivato la partita Iva tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2018 e la cui attività di impresa è iniziata nel 2019, di cui all’articolo 1-ter del decreto Sostegni, introdotto in sede di conversione.

Il contributo spetta alle imprese che, pur non avendo registrato nel 2020 un calo del fatturato di almeno il 30 per cento sul 2019, sono in possesso degli altri requisiti indicati all’articolo 1 del Dl Sostegni (n. 41/2021), tra cui il limite dei ricavi non superiori a 10 milioni di euro, ma è necessario essere in possesso degli altri requisiti previsti dallo stesso articolo.

Non possono beneficiare del contributo i soggetti la cui partita Iva risulti non attiva alla data di entrata in vigore del citato decreto, mentre restano esclusi dall’agevolazione gli enti pubblici, gli intermediari finanziari e le società di partecipazione.

L’invio può essere effettuato anche tramite intermediario e fino al 9 dicembre 2021.

Il contributo è previsto nella misura massima di mille euro ma il valore effettivo dipenderà dal rapporto tra il limite complessivo di spesa stabilito per norma e l’ammontare complessivo dei contributi relativi alle istanze accolte. Inoltre, il richiedente può scegliere, irrevocabilmente, se ottenere il valore totale del contributo come accredito sul conto corrente bancario o postale a lui intestato o, in alternativa, come credito d’imposta da utilizzare in compensazione tramite modello F24.

## **5. Criteri per la determinazione del credito d’imposta per i soggetti che accedono al Patent box**

Il 5 novembre 2021 l’Agenzia delle entrate ha pubblicato il Principio di diritto n. 15/2021 sulla determinazione del credito di imposta estero ai sensi dell’articolo 165, comma 1 e comma 10 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) per i soggetti che beneficiano dell’agevolazione Patent box.

Suddetto articolo 165, comma 1, del TUIR dispone che il credito d’imposta per redditi prodotti all’estero è riconosciuto solo quando venga rispettata la condizione del concorso di tali redditi alla formazione del reddito complessivo dichiarato in Italia. A tali fini, le imposte estere pagate a titolo definitivo sono detraibili dall’imposta netta dovuta in Italia, nei limiti della quota d’imposta corrispondente al rapporto tra i redditi esteri e il reddito complessivo, al netto delle perdite dei precedenti periodi d’imposta ammesse in diminuzione.

Già con la circolare n. 9/E del 2015, l’Agenzia aveva previsto che il reddito estero avrebbe dovuto essere assunto al “lordo” dei costi sostenuti per la sua produzione, viste le obiettive difficoltà nella determinazione e nel controllo dei costi effettivamente imputabili a singoli elementi reddituali.

È bene ricordare, inoltre, che l’articolo 11 del Decreto interministeriale 30 luglio 2015 (cd “Decreto Patent Box”) ha posto a carico dei soggetti che intendono usufruire dell’agevolazione Patent box sui redditi derivanti dall’utilizzo diretto o indiretto di beni immateriali (IP), l’obbligo di predisporre un sistema di “tracciabilità delle spese e dei redditi”, per verificare l’esistenza di un collegamento tra il godimento dell’agevolazione all’effettivo svolgimento di un’attività economica.

Le precisazioni dell’Agenzia riguardano il caso in cui tali redditi siano prodotti all’estero, situazione in cui si verificano le condizioni di accredito in Italia delle imposte già versate. In questo caso, quando il reddito è costituito da flussi lordi di fonte estera che usufruiscono dell’agevolazione Patent Box, ci si chiede se la presenza di un sistema estero di “tracciabilità delle spese e dei costi” sia tale da far venire meno le ragioni di “obiettiva difficoltà” nella determinazione e nel controllo dei costi effettivamente imputabili a singoli elementi reddituali previste dalla circolare n. 9/E del 2015.

La risposta dell'Agenzia è negativa: l'utilizzo del sistema di "track and tracing" adottato in sede di Patent Box non è idoneo a soddisfare le esigenze dell'articolo 165, comma 1, del TUIR, perché non garantisce un livello di accuratezza tale da permettere la rilevazione e l'imputazione dei costi effettivi né sui singoli redditi percepiti, né sui singoli soggetti da cui provengono i redditi.

Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'articolo 165 comma 1 del TUIR, per i soggetti che beneficiano dell'agevolazione Patent box, non si potrà derogare al principio di assunzione "al lordo" del reddito estero, indicato nella circolare n. 9/E del 2015. Tale criterio garantisce una risposta più efficace contro il fenomeno della doppia imposizione. Esso è, inoltre, più coerente con l'interpretazione delle disposizioni convenzionali contenute nell'articolo 23 del Modello di Convenzione OCSE e con le stesse finalità dell'articolo 165 del TUIR, perché garantisce una perfetta simmetria tra la misura del reddito tassato all'estero e l'ammontare del reddito sul quale viene riconosciuto il credito d'imposta.

## NOVITÀ IN MATERIA DI IVA

### **1. Risposta ad interpello n. 756: Regime IVA delle operazioni intercorse, post Brexit, tra branch italiana e casa madre appartenente ad un Gruppo IVA inglese**

Con la risposta ad interpello n. 756 l'Amministrazione finanziaria ha precisato che la disciplina che prevede la rilevanza, ai fini IVA, delle operazioni tra casa madre e/o stabile organizzazione trova applicazione anche per le operazioni intervenute, nel periodo post Brexit. Ciò nel caso in cui uno dei due soggetti appartiene a un Gruppo IVA costituito in uno Stato membro UE mentre l'altro operatore è stabilito in Italia e uno dei due operatori aderisca al Gruppo IVA inglese, nel presupposto che quest'ultimo continui a integrare la nozione di Gruppo IVA.

Per quanto riguarda l'individuazione delle modalità con cui una branch italiana di una società inglese, aderente ad un Gruppo IVA costituito nel Regno Unito, possa ottenere il rimborso dell'IVA assolta sui beni e servizi acquistati nel territorio dello Stato, è necessario stabilire se le prestazioni di servizi effettuate a partire dal 1° gennaio 2021, dalla stabile organizzazione italiana in favore della casa madre, siano rilevanti ai fini IVA.

Pertanto, occorre chiarire se, ai fini del trattamento IVA delle operazioni intercorse tra stabile organizzazione italiana e casa madre appartenente al Gruppo IVA inglese nel periodo post Brexit, continuano a trovare applicazione i principi elaborati dai giudici comunitari con la sentenza Skandia.

In base a tale sentenza, l'appartenenza della casa madre e/o branch ad un Gruppo IVA costituito in uno Stato membro spezza il nesso d'identità soggettiva che intercorre tra stabilimento principale e branch estera; a nulla rileva la circostanza per la quale nei confronti del Regno Unito, a seguito del recesso dall'UE, operino le regole di natura fiscale e doganale in vigore con Paesi terzi.

Il Comitato IVA si è espresso in merito all'operatività dei principi – recepiti dal legislatore italiano attraverso la modifica dell'art. 70-quinquies del Decreto IVA - statuiti con la sentenza sopracitata.

A maggioranza qualificata il Comitato ha adottato delle Linee Guida secondo cui i principi "Skandia" si applicano a prescindere da quale "entity" faccia parte del gruppo IVA e anche a prescindere dal fatto che la transazione avvenga tra Stati membri o tra uno Stato membro e un Paese terzo.

In ossequio a tale assunto, la disciplina recata dall'art. 70-quinquies, comma 4-quater) del D.P.R. n. 633 del 1972 che prevede la rilevanza, agli effetti dell'IVA, delle operazioni intercorse tra casa madre e/o stabile organizzazione quando uno dei due soggetti appartiene a un Gruppo IVA costituito in uno Stato membro dell'UE mentre l'altro operatore è stabilito in Italia, trova applicazione anche per le operazioni intervenute, nel periodo post Brexit, tra casa madre e stabile organizzazione nell'ipotesi in cui uno dei due operatori aderisca al Gruppo IVA inglese, nel presupposto che quest'ultimo continui ad integrare la nozione di Gruppo IVA.

## **2. Risposta ad interpello n. 757: Decorrenza dell'inclusione di una società neocostituita nel Gruppo IVA**

Con la risposta n. 757, l'Agenzia delle Entrate si è espressa sul tema della delineazione del perimetro soggettivo del Gruppo IVA, oltre che sul tema della decorrenza dell'inclusione nel medesimo Gruppo di una società neocostituita.

Il Gruppo IVA assume gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione delle disposizioni in materia di IVA a partire dal momento di efficacia dell'opzione per la relativa costituzione. Ai fini dell'ammissione al Gruppo IVA, la norma prevede il verificarsi di due condizioni, rintracciabili: (i) nella sussistenza di un rapporto di controllo, diretto o indiretto tra i due soggetti passivi, ovvero la sottoposizione di questi ultimi al controllo della medesima entità; (ii) la permanenza di tale legame almeno dal 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA ha effetto.

Quest'ultima condizione, di carattere temporale, mira ad evitare che vengano ammessi al regime soggetti che non siano parte del gruppo inteso come unità economica; dunque, ha la funzione di impedire condotte elusive tese a fondere in un unico soggetto passivo entità legate da vincoli meramente occasionali o temporanei.

Tuttavia, di fatto, una volta costituito, il Gruppo IVA può modificarsi nella sua composizione soggettiva.

L'ingresso, al regime del Gruppo IVA, di soggetti "nuovi" avviene nell'anno successivo a quello in cui si instaura il rapporto di controllo. Infatti, anche ai fini dell'ampliamento del perimetro soggettivo del Gruppo IVA e della relativa decorrenza, è richiesto il rispetto del requisito oggettivo (esistenza di un rapporto di controllo di diritto ex art. 2359, co.1 n. 1), c.c.) e del requisito temporale (sussistenza del controllo a decorrere almeno dal 1° luglio dell'anno precedente).

Dunque, in costanza di un Gruppo IVA già esistente, nel caso in cui nel corso di un anno di validità dell'opzione (es. anno X) si ottenga il controllo ex art. 2359 c.c. di un soggetto non ricompreso nel perimetro soggettivo del Gruppo, il vincolo finanziario si considera instaurato nei confronti di tale soggetto nel medesimo anno (ano X) se il controllo è sorto prima del 1° luglio dello stesso anno solare, con conseguente effetto che la partecipazione della controllata al Gruppo IVA decorre dall'anno successivo (anno X+1).

Qualora, invece, il controllo venga conseguito successivamente a tale data (1° luglio), il vincolo finanziario si considera instaurato nel corso dell'anno X+1, con l'effetto che la partecipazione al gruppo IVA del nuovo soggetto decorrerà dal successivo anno X+2.

## **3. Risposta ad interpello n. 758: Momento di esercizio del diritto di detrazione dell'IVA per una Holding operativa**

In tema di holding, l'art. 4, co. 5, lettera b) del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede che non sono considerate attività commerciali, anche in deroga al secondo comma, il possesso non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli similari, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate.

Nel fornire chiarimenti in merito alla già menzionata disposizione, la circolare ministeriale del 24 dicembre 1997, n. 328, richiama la sentenza CGUE del 20 giugno 1991, C-60/90, secondo la quale non costituisce un'attività rilevante ai fini IVA quella svolta al solo fine di costituire un centro di imputazione di dividendi, interessi ed altri frutti, senza alcuna attività operativa gestionale o finanziaria e, quindi, senza né una struttura, né un'organizzazione.

In giurisprudenza, importanti chiarimenti sono stati forniti nella sentenza CGUE del 6 settembre 2012, C-496/11; in particolare, secondo costante giurisprudenza della Corte non ha lo status di soggetto passivo dell'IVA e non ha diritto a detrazioni una holding il cui unico scopo sia l'assunzione di partecipazioni presso altre imprese, senza che tale società interferisca in modo diretto o indiretto nella gestione delle stesse, fatti salvi i diritti che detta holding possiede nella sua qualità di azionista o socio. Se la holding interferisce nella gestione delle società partecipate, si realizza un'attività economica nel caso in cui l'interferenza medesima implichi il compimento di prestazioni di servizi amministrativi, finanziari, commerciali e tecnici.

Sotto il profilo del diritto alla detrazione, il paragrafo 36 chiarisce che il diritto alla detrazione spetta in presenza di un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto di detrazione, mentre si riconosce lo stesso diritto anche quando i costi dei servizi fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei prodotti o dei servizi che esso fornisce. Tale genere di costi presenta, infatti, un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica del soggetto.

La detrazione è ammessa in misura proporzionale alla sola parte dell'IVA corrispondente all'importo relativo alle operazioni che danno diritto a detrazione nel caso in cui i servizi sono utilizzati per effettuare operazioni detraibili e non detraibili.

Se la holding operativa, dunque, offre ai soggetti partecipati direttamente e indirettamente servizi di comune interesse e di comune fruizione, promuovendo vantaggi finanziari e presentando loro servizi di varia natura, in base al contratto di servizi con esse stipulato, la società può essere qualificata come soggetto passivo IVA sin dalla sua costituzione e, di conseguenza, può esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta.

#### **4. Risposta ad interpello n. 767: la disciplina IVA applicabile alla gestione del patrimonio di edilizia residenziale pubblica**

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 767, in riferimento ad una istanza presentata da una S.r.l. che svolge attività di manutenzione straordinaria e recupero del patrimonio di edilizia residenziale pubblica, ha fornito precisazioni in merito alla detraibilità dell'IVA assolta dalla società per l'acquisto dei servizi di manutenzione straordinaria e per la realizzazione di nuovi edifici, nell'interesse dei Comuni proprietari.

L'Amministrazione finanziaria ha precisato che in qualità di soggetto passivo IVA, la società è ammessa, in linea di principio, a esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA addebitatagli a titolo di rivalsa dalle imprese appaltatrici per i beni e servizi acquistati nell'esercizio delle attività delegate se, e nella misura in cui, tali beni e servizi siano destinati all'effettuazione di operazioni attive imponibili o a queste assimilate.

La detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi da parte di un soggetto che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione, non è influenzata dalla percezione di erogazioni di carattere contributivo. L'IVA, infatti, è detraibile nella misura in cui il soggetto passivo utilizza detti beni e servizi per l'effettuazione di operazioni soggette all'imposta.

Nel caso sottoposto all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate, si era in presenza di un mandato senza rappresentanza, in virtù del quale i Comuni, proprietari degli immobili, singolarmente o in forma associata, danno mandato alla società di effettuare in nome proprio, ma per conto degli enti territoriali finanziatori degli interventi, l'attività di manutenzione

straordinaria, le nuove realizzazioni e il recupero del patrimonio di edilizia residenziale pubblica.

In presenza di un simile rapporto, ai fini IVA, trova applicazione l'art. 3 del D.P.R. n. 633 del 197, secondo cui le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra mandante e mandatario. Da tale mandato discendono due rapporti giuridici distinti, entrambi rilevanti agli effetti dell'IVA ed entrambi soggetti ad autonoma fatturazione, l'uno avente ad oggetto "la prestazione di servizio tra mandatario e terzo" e l'altro avente ad oggetto la "prestazione di servizio tra mandante e mandatario".

Se la società e un soggetto passivo IVA destinataria della disciplina della scissione dei pagamenti, i fornitori sono tenuti a fatturare in regime di split payment i beni e/o servizi acquistati dalla società, ad eccezione di quelli per i quali la società è debitore d'imposta. Si tratta della fattispecie c.d. reverse charge in cui la veste di debitore è attribuita al cessionario o al committente, al quale non viene addebitata (in rivalsa) alcun'imposta, da parte di colui che ha compiuto l'operazione imponibile, come invece accade nello split payment dove il debitore d'imposta resta il fornitore.

Tra i due regimi vige il principio di alternatività in forza del quale nelle ipotesi in cui l'operazione di acquisto rientri in una delle fattispecie riconducibili nell'ambito applicativo del reverse charge, non si applica la scissione dei pagamenti.

## **5. Osservatorio sulle partite IVA. Sintesi dell'aggiornamento del terzo trimestre 2021**

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha pubblicato il comunicato stampa n. 208 del 10 novembre 2021.

Nel terzo trimestre del 2021 sono state aperte 107.024 nuove partite Iva con un incremento dell'1,4% rispetto al corrispondente periodo dello scorso anno.

La distribuzione per natura giuridica mostra che il 66,2% delle nuove aperture di partita Iva è stato operato da persone fisiche, il 20,2% da società di capitali, il 2,7% da società di persone; la quota dei "non residenti" ed "altre forme giuridiche" rappresenta complessivamente quasi l'11% del totale delle nuove aperture. L'aumento generale delle aperture rispetto al terzo trimestre del 2020 è dovuto unicamente ai soggetti non residenti (+180%), fenomeno legato alle vendite di beni e servizi online, mentre tutte le altre forme giuridiche mostrano una flessione: persone fisiche -5,5%, società di capitali -5,9% e società di persone -8,2%.

Riguardo alla ripartizione territoriale, il 49,2% delle nuove aperture è localizzato al Nord, il 20,3% al Centro e il 29,7% al Sud e Isole. Il confronto con lo stesso periodo dell'anno precedente evidenzia andamenti alquanto diffusi. I principali incrementi di avviamenti sono avvenuti al Nord: Friuli V.G. (+34,1%), Lombardia (+29,8%) e Veneto (+13,5%), mentre quasi tutte le Regioni centro-meridionali evidenziano flessioni: Calabria (-15,2%), Basilicata (-14,7%) e Umbria (-13,9%).

In base alla classificazione per settore produttivo, il commercio registra sempre il maggior numero di avviamenti di partite Iva con il 25,1% del totale, seguito dalle attività professionali (16,5%) e dalle costruzioni (10,7%). Rispetto al terzo trimestre del 2020, tra i settori principali i maggiori aumenti si notano nel commercio (+17%), nelle attività immobiliari (+15,1%) e nelle attività professionali (+10,3%). Le diminuzioni più rilevanti si registrano nell'agricoltura (-18,4%), nell'alloggio e ristorazione (-16,7%) settori maggiormente colpiti dall'incertezza dovuta alla crisi Covid) e nella sanità (-14%).

Relativamente alle persone fisiche, la ripartizione di genere mostra una sostanziale stabilità: (maschi al 62,5%). Il 48,8% delle nuove aperture è stato avviato da giovani fino a 35 anni ed il 30,6% da soggetti appartenenti alla fascia dai 36 ai 50 anni. In confronto al corrispondente periodo dello scorso anno tutte le classi mostrano un calo di avviamenti: dal -6,2% delle due classi più giovani al -1,8% della più anziana. Analizzando il Paese di nascita



degli avviati, si evidenzia che il 20,2% delle aperture è operato da un soggetto nato all'estero. Nel periodo in esame 46.550 soggetti hanno aderito al regime forfetario, pari al 43,5% del totale delle nuove aperture, con un decremento del 3,2% rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente.

### **ALTRE NOVITÀ**

#### **1. Circolare n. 13: l'Agenzia fornisce chiarimenti in merito al credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione**

Con la circolare n. 13 di novembre 2021, l'Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti in riferimento all'art. 32, D.L. n. 73 del 2021 (di seguito, Decreto Sostegni-bis) convertito, con modificazioni, dalla L. n. 106 del 2021 recante "Misure urgenti connesse all'emergenza da COVID-19, per le imprese, il lavoro, i giovani, la salute e i servizi territoriali".

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo, la disposizione in commento riconosce in favore di determinati soggetti un credito d'imposta pari al 30% delle spese sostenute nei mesi di giugno, luglio ed agosto 2021 per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati e per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti, comprese le spese per la somministrazione di tamponi per COVID-19.

Per espressa previsione del comma 1, art. 32 il credito d'imposta spetta ai soggetti esercenti attività d'impresa e arti e professioni, agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, alle strutture ricettive extra-alberghiere a carattere non imprenditoriale munite di codice identificativo regionale o identificate mediante autocertificazione in merito allo svolgimento dell'attività ricettiva di bed and breakfast.

Il credito d'imposta spetta fino ad un massimo di 60.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 200 milioni di euro per l'anno 2021. Ai fini della corretta quantificazione del credito d'imposta spettante, è necessario moltiplicare l'ammontare del credito d'imposta richiesto per la percentuale che verrà resa nota con apposito provvedimento dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro il 12 novembre 2021, e che viene calcolata come rapporto tra l'ammontare complessivo stanziato dalla norma e l'ammontare del credito d'imposta complessivamente richiesto dai contribuenti.

Quanto al trattamento fiscale del credito d'imposta in parola, si prevede che lo stesso non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionali e comunali, né alla formazione del valore della produzione netta ai fini dell'IRAP; non incide sul calcolo della quota di interessi passivi deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'articolo 61 del Tuir; non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del Tuir.

Sono ricomprese nel credito d'imposta in parola le spese sostenute per: a) la sanificazione degli ambienti nei quali è esercitata l'attività lavorativa e istituzionale e degli strumenti utilizzati nell'ambito di tali attività; b) la somministrazione di tamponi a coloro che prestano la propria opera nell'ambito delle attività lavorative e istituzionali esercitate dai soggetti di cui al comma 1 dell'articolo 32 in commento; c) l'acquisto di dispositivi di protezione individuale, quali mascherine, guanti, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea; d) l'acquisto di prodotti detergenti e disinfettanti; e) l'acquisto di dispositivi di sicurezza diversi da quelli di cui alla lettera c), quali termometri, termoscanner, tappeti e vaschette decontaminanti e igienizzanti, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea, ivi incluse le eventuali spese di installazione; f) l'acquisto di

dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali barriere e pannelli protettivi, ivi incluse le eventuali spese di installazione. Con particolare riferimento alle spese di cui alla lettera b), ossia per la “somministrazione di tamponi”, si ritiene che vadano ricomprese tutte le spese connesse, propedeutiche e necessarie alla somministrazione stessa, purché sostenute a favore di coloro che prestano attività lavorativa presso i soggetti beneficiari. Con riferimento alla tipologia di spese ammesse al credito d’imposta in trattazione, si ricorda che sono escluse quelle sostenute per la consulenza in materia di prevenzione e salute sui luoghi di lavoro, per la progettazione degli ambienti di lavoro, l’addestramento e la stesura di protocolli di sicurezza<sup>3</sup>. Viceversa, il credito d’imposta in argomento spetta anche nell’ipotesi in cui gli interventi effettuati sugli impianti di condizionamento siano diversi da quelli di “ordinaria” manutenzione e rientrino tra le attività di “sanificazione”.

Il credito d’imposta in commento è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta di sostenimento della spesa ovvero in compensazione, ai sensi dell’art. 17, D. Lgs. n. 241 del 1997, senza applicazione di alcun limite di utilizzo. In relazione alla fruizione del credito in dichiarazione, occorre fare riferimento alla dichiarazione relativa al periodo d’imposta in cui la spesa è stata sostenuta. Il contribuente, a sua scelta, può in alternativa, utilizzare il credito d’imposta per ridurre l’ammontare complessivo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di riferimento della dichiarazione in relazione al reddito complessivo netto dichiarato. Con riguardo, invece, alla modalità di utilizzo del credito d’imposta mediante compensazione, la stessa può essere effettuata “a partire dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento”.

Al fine di consentire l’utilizzo in compensazione del credito d’imposta di cui trattasi, con successiva risoluzione sarà istituito un apposito codice tributo e saranno impartite le istruzioni per la compilazione del modello F24 da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle entrate. Infine, la norma in commento non prevede la possibilità di cedere in tutto o in parte il credito d’imposta.

## **2. Risposta ad interpello n. 764: fruizione del Superbonus anche in caso di cambio di zona sismica del Comune**

L’Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello n. 764 ha fornito chiarimenti in materia di Superbonus in caso di cambio di zona sismica del Comune in cui è situato l’immobile oggetto degli interventi.

L’art. 119 del decreto Rilancio ha introdotto nuove disposizioni che disciplinano la detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 in caso di specifici interventi finalizzati alla riqualificazione energetica, nonché al consolidamento statico, oltre che quelli di recupero del patrimonio edilizio, inclusi quelli antisismici.

Fermo restando che la qualificazione delle opere edilizie spetta al Comune, o altro ente competente in tema di classificazioni urbanistiche, è necessario che gli interventi edilizi da eseguire siano inquadrabili nella categoria della “ristrutturazione edilizia” ai sensi dell’articolo 3, comma 1, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 (TU dell’Edilizia) e che dal titolo amministrativo autorizzativo risulti che non si tratti di un intervento di nuova costruzione. Nel caso di titoli abilitativi richiesti a decorrere dal 1° gennaio 2017 e fino al 15 gennaio 2020, l’asseverazione di cui al citato articolo 3 del decreto ministeriale n. 58 del 2017 andava allegata alla richiesta del titolo abilitativo da presentare allo sportello unico competente di cui all’articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica n. 380 del 2001, per i successivi adempimenti.

La Commissione consultiva per il monitoraggio dell’applicazione del decreto ministeriale n. 58 del 2017 e delle linee guida ad esso allegate, con il parere prot. n. 7876 del 9 agosto 2021, ha precisato che nel caso in cui le Regioni dispongano il passaggio di un Comune dalla zona sismica 4 alla zona sismica 3, possono accedere alle agevolazioni fiscali, compreso il

Superbonus - sia pure limitatamente alle spese sostenute a partire dalla data in cui ha effetto il passaggio in zona sismica 3 - anche i soggetti, in possesso di un titolo abilitativo, che non hanno allegato l'asseverazione alla richiesta del predetto titolo abilitativo ovvero non la hanno presentata prima dell'inizio dei lavori in quanto, a tali date, il Comune risultava in zona sismica 4. Ciò a condizione, tuttavia, che l'adempimento sia effettuato prima della fruizione del beneficio fiscale.

### **3. Entrate tributarie: nei primi nove mesi dell'anno gettito pari a 340,8 miliardi di euro**

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha pubblicato il comunicato stampa n. 205 del 5 novembre 2021.

Nel periodo gennaio-settembre 2021 le entrate tributarie erariali accertate in base al criterio della competenza giuridica ammontano a 340.865 milioni di euro, segnando un incremento di 37.367 milioni di euro rispetto allo stesso periodo dell'anno 2020 (+12,3%).

Il confronto tra i primi nove mesi 2021 e quelli del corrispondente periodo dell'anno precedente presenta ancora un evidente carattere di disomogeneità per effetto del lockdown e delle conseguenti misure economiche e di sospensione dei versamenti diretti ad affrontare l'emergenza sanitaria. Inoltre, si segnala che, per i contribuenti che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), la conversione in legge del decreto Sostegni bis ha prorogato al 15 settembre 2021 il termine di versamento delle imposte risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA, con scadenza dal 30 giugno al 31 agosto 2021.

Il mese di settembre mostra una variazione positiva delle entrate tributarie pari a 6.753 milioni di euro (+21,1%), determinata dall'incremento di gettito delle imposte dirette di 5.763 milioni di euro (+34,1%) e delle imposte indirette di 990 milioni di euro (+6,6%).

#### **IMPOSTE DIRETTE**

Nei primi nove mesi dell'anno le imposte dirette ammontano a 189.891 milioni di euro, con un incremento di 13.311 milioni di euro (+7,5%).

Il gettito dell'IRPEF si attesta a 145.391 milioni di euro con un incremento di 8.720 milioni di euro (+6,4%). Andamento positivo hanno registrato le ritenute sui redditi dei dipendenti del settore privato (+5.942 milioni di euro, +10,1%), il cui gettito ha beneficiato della proroga disposta dal "Decreto Ristori" a favore dei sostituti d'imposta che, a decorrere dal mese di marzo 2021, hanno provveduto al versamento delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e su indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto corrisposti negli ultimi tre mesi del 2020.

Positivo risulta anche l'andamento delle ritenute effettuate sui redditi dei dipendenti del settore pubblico (+1.337 milioni di euro, +2,3%) e di quelle dei lavoratori autonomi (+908 milioni di euro, +11,5%). I versamenti IRPEF da autoliquidazione hanno evidenziato ancora una variazione negativa di gettito pari a 2 milioni di euro.

Tra le altre imposte dirette, si segnalano gli andamenti in crescita dell'imposta sostitutiva sui redditi nonché ritenute sugli interessi e altri redditi di capitale (+1.294 milioni di euro, +20,0%) e delle ritenute sugli utili distribuiti dalle persone giuridiche (+733 milioni di euro, +60,9%).

Anche le entrate sostitutive delle imposte sui redditi sulle rivalutazioni dei beni aziendali iscritti in bilancio e sullo smobilizzo dei fondi in sospensione di imposta segnano un incremento di gettito pari a 3.160 milioni di euro, per effetto dei provvedimenti introdotti dal D.L. 104/2020.

L'IRES registra un gettito pari a 17.066 milioni di euro (-1.321 milioni di euro, -7,2%).

#### **IMPOSTE INDIRETTE**

Le imposte indirette ammontano a 150.974 milioni di euro, in aumento di 24.056 milioni di euro (+19,0%). Al risultato ha contribuito prevalentemente l'IVA (+18.041 milioni di euro,

+22,6%) e, in particolare, l'IVA sugli scambi interni (+14.772 milioni di euro, +20,4%). Anche la componente relativa alle importazioni ha segnato un incremento del gettito di 871 milioni di euro (+9,7%).

Tra le altre imposte indirette, registrano un andamento negativo le entrate dell'imposta sulle assicurazioni (-90 milioni di euro, -16,9%) e dell'imposta di bollo (-127 milioni di euro, -2,5%). L'imposta di registro evidenzia una crescita di 1.055 milioni di euro (+38,9%).

#### ENTRATE DA GIOCHI

Le entrate relative ai "giochi" ammontano a 8.515 milioni di euro (+1.025 milioni di euro, +13,7%).

#### ENTRATE DA ACCERTAMENTO E CONTROLLO

Le entrate tributarie erariali derivanti da attività di accertamento e controllo si attestano a 5.484 milioni di euro (-674 milioni di euro, -10,9%) di cui: 2.716 milioni di euro (-110 milioni di euro, -3,9%) sono affluiti dalle imposte dirette e 2.768 milioni di euro (-564 milioni di euro, -16,9%) dalle imposte indirette.

\*\*\*\*

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

**ENBIC - Studio ACTA**