

Roma, Lì 1° aprile 2021

Oggetto: Newsletter Studio ACTA – ENBIMS “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 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 23 marzo 2021, il decreto è assegnato alle commissioni riunite 5° (Bilancio) e 6° (Finanze e tesoro).

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. Il 23 marzo 2021 il MISE ed il Ministero del Lavoro, con il parere prot. n. 84932, hanno ribadito l'incompatibilità del cumulo delle qualifiche di Start-up innovativa a vocazione sociale (Siavs) e di Impresa sociale.**

In risposta ad un interpello, l'Amministrazione ha precisato che le due qualifiche non possono essere assunte contemporaneamente da una società.

In ragione della circostanza che le Imprese sociali, in quanto Enti del Terzo settore, sono prive di scopo di lucro. Diversamente, le Siavs, pur non potendo distribuire utili nei primi cinque anni dalla loro costituzione, rimangono a tutti gli effetti enti lucrativi. Tuttavia, i Ministeri ammettono la possibilità che una società decida liberamente iscriversi nella sezione Imprese sociali del Registro delle Imprese allo scadere dei cinque anni di durata della qualifica di Siavs, o in alternativa, nel caso in cui la società rinunci alla stessa prima del decorso del termine.

- 2. Con la nota n. 3959 del 2021, il Ministero del Lavoro ha chiarito che le cooperative e le imprese sociali possono svolgere attività produttive solo in locali dotati di idonea destinazione d'uso.**

Sul punto, occorre rilevare che sebbene l'articolo 71, comma 1 del d.lgs. 117/2017 preveda per la generalità degli ETS la possibilità di svolgere le proprie attività istituzionali in qualsiasi luogo agibile ed indipendentemente dalla destinazione d'uso, la medesima disposizione espressamente esclude dal suo ambito di applicazione i locali da destinare ad attività “di tipo produttivo”.

Quindi, in quanto enti che esercitano in via principale attività commerciali o agricole, sia le cooperative che le imprese sociali risultano escluse dal campo di applicazione della disposizione in questione.

- 3. Il 19 marzo 2021 il Ministero del Lavoro ha pubblicato la nota n. 3877, con la quale sono state fornite delucidazioni in merito al contenuto dell'attività di controllo svolta da Amministrazioni regionali e Uffici del Runts sugli ETS.**

In particolare, l'Amministrazione ha chiarito che non spetta agli uffici preposti alla tenuta degli attuali registri di settore, né tantomeno a quelli del Runts, il vaglio sul rispetto dei quorum assembleari richiesti dalla disciplina ai fini dell'adozione degli adeguamenti statutari.

In breve, il controllo da parte della P.A. può avere ad oggetto esclusivamente la conformità delle nuove clausole statutarie con i requisiti richiesti dal CTS, ma non anche la correttezza del procedimento

assembleare. Quest'ultimo rimane, infatti, afferente unicamente alla sfera "privata" dei rapporti tra gli associati.

4. Il 22 marzo 2021 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il Dl n. 41/2021, c.d. "Decreto sostegni", con il quale viene incrementato a 100 milioni di Euro il fondo straordinario per il Terzo settore e prorogato il termine per gli adeguamenti statutari al CTS.

Già con l'articolo 13quaterdecies del Dl 137/2020 il Governo aveva infatti disposto l'istituzione di un fondo straordinario per far fronte alla crisi economica degli ETS, contingente alle misure adottate in materia di contenimento e gestione dell'emergenza da Covid-19.

La disposizione in questione prevedeva l'istituzione del fondo presso il Ministero del Lavoro ed assegnava allo stesso una dotazione iniziale pari a settanta milioni di euro, che è stata quindi incrementata di ulteriori 100 milioni di euro dal decreto sostegni. Rimangono invece gli stessi i possibili beneficiari, potranno infatti accedere alle risorse del fondo le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale e le ONLUS. Per di più slitta al 31 maggio 2021 per gli stessi enti il termine per adeguare gli statuti alle disposizioni del CTS beneficiando delle modalità e delle maggioranze previste per l'assemblea ordinaria.

5. Il 18 e il 19 marzo 2021 sono stati pubblicati in Gazzetta Ufficiale, i cinque decreti attuativi della legge delega di Riforma dello sport (legge n. 86 del 2019), approvati dal Consiglio dei Ministri lo scorso 26 febbraio 2021. Si tratta in particolare dei D.lgs. nn. 36-37-38-39-40.

Di particolare rilevanza il decreto in materia di lavoro sportivo, con il quale vengono riconosciute tutele giuslavoristiche e previdenziali sia ai lavoratori del settore dilettantistico che di quello professionistico. In particolare, trovano esplicito riconoscimento normativo le nozioni di "amatore", che sostituisce quella di "sportivo dilettante", e di "lavoratore sportivo". In particolare, in tale ultima categoria vengono ricondotte diverse figure professionali legate al mondo dello sport, tra cui, atleti, allenatori, direttore tecnico, sportivo e di gara che esercitano l'attività verso corrispettivo. Sul punto, viene previsto che tali soggetti possano svolgere le proprie mansioni nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato o autonomo. Inoltre, viene abolito il c.d. "vincolo sportivo", di talché gli atleti potranno svolgere attività sportiva agonistica anche per conto di società diverse da quella di tesseramento. Gli altri decreti riguardano invece la sicurezza degli impianti sportivi e delle discipline invernali, la semplificazione degli adempimenti relativi agli organismi sportivi.

Attenzione però, l'entrata in vigore delle disposizioni introdotte con i menzionati decreti è stata differita dal Decreto sostegni.

Infatti, in riferimento alla maggior parte delle disposizioni, la data prevista del 2 aprile 2021 è stata prorogata al 1° gennaio 2022 dall'articolo 40 del Dl 41/2021, c.d. "Decreto sostegni". Mentre, rimane invariata la data del 1° luglio 2022, per l'efficacia delle disposizioni in materia di lavoro sportivo.

6. Il 25 marzo 2021, l'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 206, ha reso dei chiarimenti in merito all'applicabilità del *tax credit ex articolo 119 del Dl 34/2020, c.d. "Superbonus"*, per lavori effettuati da APS, ODV ed ONLUS su immobili a uso non abitativo utilizzati dall'ente a fini istituzionali.

In particolare, in tale occasione l'Amministrazione finanziaria si è espressa positivamente in merito alla fruibilità del *Superbonus* da parte di una APS per lavori effettuati su fabbricati e locali per esercizi sportivi con fine di lucro (cat. catastale D/6), nonché su fabbricati destinati all'esercizio di attività commerciale (cat. catastale D/8).

Sul punto, l'Agenzia ha rilevato che ONLUS, ODV ed APS sono ammesse a beneficiare del credito d'imposta in questione, per tutti gli interventi agevolabili (*i.e.* riqualificazione energetica, consolidamento statico e riduzione del rischio sismico) indipendentemente dalla categoria catastale e dalla destinazione dell'immobile, ferma restando la necessità che gli interventi siano effettuati sull'intero edificio o su unità immobiliari indipendenti.

7. Firmato il Decreto Ministeriale di riparto per la gestione degli Uffici del Registro nazionale del Terzo settore (RUNTS)

Lo scorso 31 marzo è stato firmato il decreto ministeriale con cui sono state ripartite tra Regioni e Province autonome le risorse per le annualità 2019-2020 per l'avvio, gestione e controllo da parte degli Uffici del RUNTS. Le risorse ammontano a 13.000.000 euro per il 2019 e 23.000.000 per il 2020.

I criteri di ripartizione prevedono l'attribuzione di una quota fissa pari a 300mila euro per ciascuna Regione/Provincia autonoma a cui si aggiunge una variabile che sarà proporzionata al numero di enti non profit che operano sul territorio.

NOVITÀ IN MATERIA DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO

1. Accertamento di componenti di reddito a rilevanza pluriennale e termini di decadenza: Cass., SS.UU. n. 8500/2021

Con la sentenza del 25 marzo 2021, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno affermato il principio secondo cui è legittimo l'accertamento relativo alla rettifica di costi pluriennali derivanti da acquisti sostenuti in periodi d'imposta per i quali è decaduto il potere di rettifica dell'Amministrazione. In particolare, nel caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale per ragioni diverse dall'errato computo del singolo rateo dedotto e concernenti, invece, il fatto generatore ed il presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'Amministrazione finanziaria della potestà di accertamento va riguardata, *ex art. 43 d.P.R. 600/73*, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, non già in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio.

2. Efficacia soggettiva della risposta ad istanza di interpello: Cass. n. 8740/2021

In occasione dell'ordinanza pubblicata in data 30 marzo 2021, la Corte di Cassazione ha precisato che, in tema di interPELLI, in caso di medesima fattispecie la risposta dell'interpello rileva anche a beneficio degli altri contribuenti. L'efficacia vincolante, pur non trovando applicazione, in via generale, in relazione a casi analoghi relativi a soggetti terzi differenti dall'interpellante, può estendersi se la fattispecie impositiva, nonché i relativi obblighi, siano indissolubilmente legati alla questione investita dall'interpello.

3. Imposta sul valore aggiunto e solidarietà del cessionario nel pagamento dell'imposta

In occasione della sentenza del 23 marzo 2021, la Corte di Cassazione ha affermato, in tema di IVA, che è precluso al cessionario di beni il diritto alla detrazione nel caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti anche solo sotto il profilo soggettivo, nonostante i beni siano entrati effettivamente nella disponibilità dell'impresa utilizzatrice, poiché l'indicazione mendace di uno dei soggetti del rapporto determina l'evasione del tributo relativo alla diversa operazione effettivamente realizzata tra altri soggetti.

Inoltre, l'art. 60-*bis*, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972, nel contemplare la responsabilità solidale del cessionario in caso di mancato versamento dell'IVA da parte del cedente per le cessioni dei beni individuati dal D.M. 22 dicembre 2005, qualora siano effettuate a prezzi inferiori al valore normale, presuppone - a differenza dell'art. 21, comma 7, del medesimo decreto, che concerne l'emissione di fatture per operazioni inesistenti - l'effettività dell'operazione, sia sul piano oggettivo che soggettivo. È, pertanto, consentito al cessionario portare in detrazione l'imposta non versata dal cedente e per la quale è stato chiamato al pagamento come obbligato solidale.

4. Accertamenti bancari e onere della prova: Cass. n. 6574/2021

I Giudici di legittimità, con la pronuncia del 10 marzo 2021, hanno affermato che, in tema di accertamenti bancari, gli artt. 32 DPR n. 600/1973 e 51 DPR 633/1972 prevedono una presunzione legale in favore dell'erario che, in quanto tale, non necessita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 c.c. per le presunzioni semplici. Essa può essere superata dal contribuente attraverso una prova analitica, con specifica indicazione della riferibilità di ogni versamento bancario, idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non attengono ad operazioni imponenti, cui consegue l'obbligo del giudice di merito di verificare con rigore l'efficacia dimostrativa delle prove offerte dal contribuente per ciascuna operazione e di dar conto espressamente in sentenza delle relative risultanze.

5. La valenza qualitativa del principio dell'inerenza: Cass. n. 6368/2020

Con la sentenza in commento, la Corte di Cassazione, confermando l'orientamento di legittimità ormai pacifico, ha ricordato che l'art. 109, comma 5, TUIR non postula il principio di inerenza, bensì

il diverso principio di correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili. La fonte del principio di inerenza deriva dalla nozione stessa di reddito di impresa.

L'inerenza dei costi non deve essere valutata, difatti, in applicazione di un parametro meramente quantitativo, ossia la congruità rispetto ai ricavi conseguiti o conseguibili, bensì rapportando i costi all'oggetto sociale e all'attività imprenditoriale esercitata. In tale valutazione di tipo qualitativo, l'incongruità del costo sostenuto non assume diretta rilevanza ai fini della sua indeducibilità e l'antieconomicità della spesa costituisce, semmai, l'indicatore di una possibile non inerenza, cosicché risultano indeducibili solo le spese che si riferiscono ad una sfera non coerente o, addirittura, estranea all'esercizio dell'impresa.

6. Istituto della continuazione e violazioni tributarie: Cass. n. 5744/2021

Con l'ordinanza del 19 marzo 2021, la Suprema Corte ha affermato che le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato dall'art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 472 del 1997 perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'art. 13, D.Lgs. n. 472 del 1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento.

7. Cooperativa e condizioni per l'accesso alle misure fiscali agevolative: Cass. n. 6839/2021

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza depositata in data 11 marzo 2021, ha affermato che una cooperativa non può essere considerata a mutualità prevalente ai sensi dell'art. 2513 c.c. e non può usufruire delle agevolazioni fiscali nel caso in cui abbia attribuito l'intero avanzo di gestione solo ai soci (anche se ha operato con terzi) e omesso di accantonare gli utili sia a riserva legale sia per i fondi mutualistici.

8. Operazioni di assicurazione e limiti all'esenzione IVA: Corte di Giustizia, sentenza del 25 marzo 2021 nella causa C-907/19

Con la sentenza in commento, i Giudici europei si sono pronunciati sull'ambito applicativo dell'esenzione da IVA prevista dall'art. 135, par. 1, lettera a), della direttiva n. 2006/112/CE, per "le operazioni di assicurazione e di riassicurazione, comprese le prestazioni di servizi relative a dette operazioni, effettuate dai mediatori e dagli intermediari di assicurazione".

Nel caso di specie, un'impresa che commercializza e colloca prodotti assicurativi, aveva concluso, nell'ambito della propria attività, un contratto con un assicuratore per la fornitura, a fronte di una provvigione di brokeraggio, di tre distinte tipologie di servizi, quali la concessione di una licenza per l'utilizzazione di un prodotto assicurativo, il collocamento di tale prodotto per conto dell'assicuratore e l'esecuzione dei contratti di assicurazione conclusi.

I Giudici europei hanno preliminarmente ricordato come, in applicazione dall'art. 1, par. 2, direttiva n. 2006/112/CE, ciascuna operazione debba essere considerata, ai fini IVA, in modo distinto ed indipendente, poiché la scomposizione artificiale di un'operazione costituita da una prestazione unica sul piano economico altererebbe la funzionalità del sistema dell'IVA. In particolare, si è in presenza di una prestazione unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono così strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissolubile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale. Ad una prestazione principale può essere, invece, accostata una prestazione accessoria che, però, non costituisca per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore. In questo caso, gli elementi che costituiscono prestazioni accessorie condividono il medesimo trattamento impositivo riservato alla prestazione principale.

La concessione della licenza di utilizzazione del prodotto assicurativo all'assicuratore, da un lato, e i servizi di intermediazione forniti, dall'altro, non configurano, nel loro insieme, una prestazione unica ai fini IVA. Infatti, i servizi di intermediazione resi non sono indispensabili per la distribuzione del prodotto assicurativo agli assicurati, ma costituiscano un'attività distinta e indipendente e, inoltre, non consta che tali servizi permettano all'assicuratore di utilizzare in modo migliore la licenza o che l'operatore che svolge l'attività di intermediazione possa, di per sé, garantire, mediante i propri servizi, che l'assicuratore fruisca della licenza nelle migliori condizioni.

Pertanto, ai sensi dell'art. 135, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112/CE, l'esenzione IVA non si applica alle prestazioni effettuate da un soggetto passivo che comprendono la fornitura di

un prodotto assicurativo ad una società di assicurazioni e, in via accessoria, il collocamento di detto prodotto per conto di tale società, nonché la gestione dei contratti di assicurazione conclusi.

9. IVA all'importazione dovuta nel luogo di destinazione finale dei beni: Corte di Giustizia, sentenza del 3 marzo 2021 nella causa C-7/20

La Corte di giustizia dell'Unione europea si è pronunciata, con la sentenza in commento, sulla dipendenza delle disposizioni che regolano l'IVA all'importazione da quelle di matrice doganale, relativamente all'individuazione del luogo in cui l'imposta è dovuta qualora i beni importati siano stati sottratti al controllo doganale o non siano state espletate le formalità per la loro introduzione nel territorio comunitario.

Ai sensi dell'art. 60 della direttiva n. 2006/112/CE, l'importazione si assume effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nell'Unione. Tuttavia, sotto l'aspetto temporale, l'art. 71, par. 1 della direttiva n. 2006/112/CE considera coincidente, per i beni assoggettati a dazi doganali, il momento in cui l'importazione si considera effettuata ai fini dell'IVA e dei dazi, la cui esigibilità risulta parimenti concomitante. Di conseguenza, l'IVA all'importazione dovuta per i beni soggetti a dazi doganali sorge nello Stato membro in cui è avvenuta la constatazione dell'inosservanza degli obblighi previsti dalla normativa doganale, in deroga alla regola territoriale dell'art. 60 della direttiva n. 2006/112/CE.

Tuttavia, la prevalenza del diritto doganale è soggetta ad una valutazione di tipo sostanziale: affinché il bene di provenienza extracomunitaria, fisicamente introdotto in uno Stato membro, sia assoggettato ai dazi doganali e all'IVA importazione nel diverso Stato membro in cui è avvenuta la constatazione della violazione degli obblighi imposti dalla normativa doganale, è necessario che il bene sia ivi effettivamente utilizzato. Pertanto, l'art. 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112/CE deve essere interpretato nel senso che l'imposta sul valore aggiunto all'importazione relativa a beni soggetti a dazi doganali sorge nello Stato membro in cui è stata effettuata la constatazione dell'inosservanza di un obbligo imposto dalla normativa doganale dell'Unione solo qualora i beni in questione, pur essendo stati fisicamente introdotti nel territorio doganale dell'Unione in un altro Stato membro, siano entrati nel circuito economico dell'Unione nello Stato membro in cui è stata operata la constatazione suddetta.

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

1. Provvedimento 29 marzo 2021: precisazioni sulla determinazione del contributo a fondo perduto per le start-up previsto dal decreto Sostegno

Il provvedimento in commento perfeziona le regole per la determinazione del valore del contributo a fondo perduto, di cui all'art. 1 del decreto Sostegno, previsto in favore dei soggetti che hanno attivato la partita IVA a partire dal 1° gennaio 2019.

Nello specifico, il provvedimento precisa che per le start-up, che hanno attivato la partita IVA a partire dal 1° gennaio 2019, il contributo spetta a prescindere dalla registrazione del calo del 30% della media mensile del fatturato 2020 rispetto alla corrispondente media del 2019.

Per tali soggetti la percentuale di riduzione indennizzabile è applicata al calo della media mensile del fatturato calcolata per i soli mesi successivi a quello di attivazione della partita IVA. Resta invece fermo il requisito del limite massimo di ricavi o compensi per l'ammissione al beneficio e gli importi minimi e massimi del contributo.

2. MISE, pubblicato il decreto per il nuovo bando "Macchinari innovativi"

Il Ministero dello Sviluppo economico ha pubblicato il decreto che definisce i termini di apertura del secondo sportello del nuovo bando "Macchinari innovativi", a cui PMI, reti di imprese e professionisti potranno presentare le domande per richiedere le agevolazioni. L'obiettivo è sostenere investimenti innovativi finalizzati alla trasformazione tecnologica e digitale, nonché la transizione verso l'economia circolare delle attività d'impresa presenti nelle regioni Basilicata, Calabria, Campania, Puglia e Sicilia.

La misura è finanziata con 132,5 milioni di euro; le domande potranno essere compilate a partire dal 13 aprile 2021, mentre l'invio della richiesta potrà avvenire a partire dal 27 aprile 2021.

NOVITÀ IN MATERIA DI WELFARE E LAVORO DIPENDENTE

1. Risposta ad interpello n. 176 del 2021: premi di risultato

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 176 in data 16 marzo 2021, riguardante i premi di risultato.

A tal proposito, si è richiamata la legge di stabilità 2016, la quale prevede un regime di tassazione agevolata, consistente nell'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali del 10 per cento, dei premi di risultato di ammontare variabile, la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, misurabili e verificabili sulla base dei criteri definiti con il decreto emanato dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, in data 25 marzo 2016.

L'articolo 2 di tale decreto definisce, al comma 1, i premi di risultato come somme di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, individuando al comma 2 - con una elencazione esemplificativa - alcuni dei criteri di misurazione degli indici incrementali ai quali devono essere commisurati i premi.

Ai fini dell'applicazione della misura agevolativa, il comma 187 della legge di stabilità 2016 stabilisce che l'erogazione delle somme avvenga in esecuzione dei contratti aziendali o territoriali di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, il quale, in particolare, stabilisce che, salvo diversa previsione, per contratti collettivi si intendono i contratti collettivi nazionali, territoriali o aziendali stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale e i contratti collettivi aziendali stipulati dalle loro rappresentanze sindacali aziendali o dalla rappresentanza sindacale unitaria.

Tali contratti devono, di conseguenza, individuare criteri di misurazione degli incrementi il cui raggiungimento sia verificabile in modo obiettivo attraverso il riscontro di indicatori numerici o di altro genere appositamente individuati.

L'espressa menzione dei contratti aziendali o territoriali, tuttavia, esclude dall'agevolazione gli elementi retributivi premiali erogati in attuazione di accordi o contratti collettivi nazionali di lavoro ovvero di accordi individuali tra datore di lavoro e prestatore di lavoro. Con riguardo all'ipotesi di premi erogati in assenza di rappresentanze sindacali aziendali, è stato chiarito che, in assenza di RSA/RSU, l'azienda potrà comunque recepire il contratto collettivo territoriale di settore e, conseguentemente, al ricorrere delle condizioni richieste, applicare l'imposta sostitutiva sui premi di risultato erogati in esecuzione di tale contratto territoriale.

Ove, invece, non sia stato stipulato un contratto territoriale di settore, l'azienda potrà adottare il contratto territoriale che ritiene più aderente alla propria realtà, dandone comunicazione ai lavoratori, il quale sarà recepito non solo per la previsione agevolativa, ma anche per la regolamentazione di altri aspetti del rapporto di lavoro intercorrenti tra l'azienda medesima e i dipendenti.

In via alternativa, il combinato disposto della Legge di Stabilità 2016, in materia di tassazione delle somme collegate ad incrementi di obiettivi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, e dell'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, individua tra i contratti collettivi legittimati ad integrare la disciplina di legge (nel caso di specie l'erogazione del premio di risultato) anche i contratti collettivi aziendali stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale e non solo quelli stipulati dalle loro rappresentanze sindacali aziendali ovvero dalla rappresentanza sindacale unitaria.

Pertanto, d'accordo con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, non sussistono particolari motivi ostativi alla possibilità di applicare l'imposta sostitutiva del 10 per cento di cui all'articolo 1, comma 182, della L. n. 208 del 2015, sulle somme da erogare ai propri dipendenti a titolo di premio di risultato (e, ove venisse predisposto un sistema di welfare aziendale, anche il regime fiscale previsto dai commi 2 e 3 dell'articolo 51 del TUIR), corrisposte in virtù di un contratto collettivo aziendale stipulato con le articolazioni territoriali delle organizzazioni sindacali dei lavoratori comparativamente più rappresentative a livello nazionale, seppur esterne all'azienda.

In ragione di quanto disposto dal citato comma 187, l'incremento di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione realizzato dall'azienda sarà misurato in base agli indici individuati proprio in tale contratto aziendale.

Per garantire un adeguato coinvolgimento dei lavoratori dell'azienda - in analogia a quanto si verifica per il caso di recepimento del contratto territoriale - il contratto aziendale stipulato con le organizzazioni sindacali esterne potrà essere oggetto di una comunicazione scritta da inviare a tutti i lavoratori, senza che sia necessaria l'acquisizione della firma per accettazione da parte di questi ultimi, sempreché sia presente una modalità che ne provi l'avvenuta trasmissione agli interessati.

Una volta effettuata la comunicazione e comunque entro 30 giorni dalla sottoscrizione, l'azienda sarà tenuta a depositare, attraverso la procedura telematica messa a disposizione dal Ministero del

lavoro e delle politiche sociali, il contratto unitamente alla dichiarazione di conformità di cui all'articolo 5 del decreto del 25 marzo 2016, ove dovrà evidenziare, nella Sezione 2, la tipologia di contratto "Aziendale".

Per completezza, si rappresenta, altresì, che una società priva di rappresentanze sindacali potrebbe anche scegliere di recepire il contratto territoriale di settore stipulato in un'altra regione, sempre che naturalmente lo stesso sia compatibile con la propria realtà aziendale.

2. Risposta ad interpello n. 177 del 2021: Trattamento fiscale dell'anticipazione di somme erogate a titolo di incentivo all'esodo

L'Amministrazione finanziaria, con la risposta a interpello n. 177 del 16 marzo 2021, ha fornito chiarimenti in merito al trattamento fiscale dell'anticipazione di somme erogate a titolo di incentivo all'esodo.

A tal riguardo, è stato richiamato l'articolo 17 del TUIR, il quale dispone che l'imposta si applica separatamente sulle altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro, nonché sulle somme e i valori comunque percepiti a seguito di transazioni relative alla risoluzione del predetto rapporto.

Sul punto, la circolare 20 marzo 2001, n. 29/E ha precisato che trattasi di quelle indennità e somme percepite una *tantum* in diretta correlazione alla cessazione del rapporto di lavoro; in altre parole, deve sussistere un rapporto diretto ed immediato fra la cessazione del rapporto di lavoro e la percezione delle somme, che pertanto trovano la loro causa nella cessazione del predetto rapporto.

Tra le "altre indennità e somme", i documenti di prassi citati ricomprendono l'incentivo all'esodo, quale erogazione di somme, aggiuntive al TFR, volte ad incentivare l'esodo del personale, ovvero la risoluzione del rapporto di lavoro.

In relazione alla disciplina fiscale applicabile a tale emolumento, il comma 2 dell'articolo 19 del TUIR prevede che queste anche se commisurate alla durata del rapporto di lavoro e anche se corrisposte da soggetti diversi dal datore di lavoro, sono imponibili per il loro ammontare complessivo, al netto dei contributi obbligatori dovuti per legge, con l'aliquota determinata agli effetti del comma 1, ovvero con la medesima aliquota del TFR.

Il comma 4 del medesimo articolo 19, inoltre, disciplina il regime fiscale applicabile alle anticipazioni degli emolumenti di specie, precisando che, salvo conguaglio all'atto della liquidazione definitiva, sulle anticipazioni e sugli acconti relativi al trattamento di fine rapporto e alle indennità equipollenti, nonché sulle anticipazioni relative alle altre indennità e somme, si applica l'aliquota determinata, rispettivamente, a norma dei commi 1, 2 e 2-bis, considerando l'importo accantonato, aumentato delle anticipazioni e degli acconti complessivamente erogati e al netto delle rivalutazioni già assoggettate ad imposta sostitutiva.

Con la disposizione in esame, pertanto, il legislatore ha previsto che il datore di lavoro possa erogare, nel corso del rapporto di lavoro, un'anticipazione dell'incentivo all'esodo, quale somma direttamente correlata alla cessazione del rapporto di lavoro, ovvero che trovi la sua ragione nell'accordo volto alla cessazione anticipata del rapporto di lavoro.

Nel caso in cui con accordo la Società e le Parti sindacali hanno previsto che ai Lavoratori interessati verrà riconosciuto un sostegno economico legato all'interruzione del rapporto di lavoro, a titolo di incentivazione, i cui termini, modalità e condizioni di riconoscimento saranno oggetto di separato accordo, il sostegno economico in esame è legato alla cessazione del rapporto di lavoro e il legislatore, per tale tipologia di emolumento, ha previsto una corresponsione anche in forma anticipata.

Conseguentemente, la Società, ai sensi dell'articolo 17, comma 1 del TUIR, e con le modalità di cui all'articolo 19, comma 4, del medesimo Testo unico, sarà tenuta ad applicare l'imposta separatamente sulla somma che a titolo di "anticipazione" del trattamento incentivante sarà corrisposta ad un ristretto numero di lavoratori che hanno inviato la propria "Manifestazione di Volontà", con indicazione della data di risoluzione del rapporto di lavoro.

3. Risposta ad interpello n. 221 del 2021: precisazioni sulla natura della card sconto concessa al dipendente

Con la risposta a interpello n. 221 del 29 marzo 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sul regime fiscale dello sconto applicato ai propri dipendenti dal datore di lavoro mediante la concessione di una card.

Sul punto, si ricorda che l'art. 51, comma 1, TUIR dispone che il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro.

Di conseguenza, l'ampia locuzione legislativa ricomprende, oltre alla retribuzione corrisposta in denaro, anche quei "vantaggi economici" che i lavoratori subordinati possono conseguire ad integrazione della stessa. Si tratta, in particolare, di compensi in natura, consistenti in opere, servizi, prestazioni e beni, anche prodotti dallo stesso datore di lavoro.

In base alla normativa che fa espresso riferimento agli "sconti d'uso", è stato precisato che per i beni e servizi offerti dal datore di lavoro ai dipendenti, il loro valore normale di riferimento possa essere costituito dal prezzo scontato che il fornitore pratica sulla base di apposite convenzioni ricorrenti nella prassi commerciale, compresa l'eventuale convenzione stipulata con il datore di lavoro.

Tra i documenti di prassi citati dall'Agenzia, al fine di rendere la risposta, è menzionata anche la circolare 23 dicembre 1997, n. 326 del MEF, secondo la quale il reddito da assoggettare a tassazione è pari al valore normale soltanto se il bene è ceduto gratuitamente, dal momento che se, invece, per la cessione dello stesso il dipendente corrisponde delle somme, il valore da assoggettare a tassazione è pari alla differenza tra il valore normale del bene ricevuto e le somme pagate.

Di conseguenza, la circostanza che lo sconto è riconosciuto al dipendente attraverso la card sconto non osta all'irrelevanza fiscale del vantaggio economico, dal momento che le caratteristiche della card - ovvero l'essere nominativa, non cedibile, utilizzabile esclusivamente dal dipendente e non cumulabile con iniziative analoghe adottate sul mercato - consentono di configurarla quale un mero strumento tecnico attraverso il quale viene consentita la fruizione dello sconto.

4. Risposta ad interpello n. 222 del 2021: precisazioni sul trattamento fiscale delle somme liquidate in sentenza

Con la risposta ad interpello n. 222 del 2021, l'Agenzia delle Entrate precisa che le somme liquidate in sede giurisdizionale al medico ingiustamente licenziato costituiscono un reddito assimilato a quello di lavoro dipendente in base al principio di onnicomprensività nella determinazione del reddito di lavoro dipendente. Di conseguenza, è corretto il comportamento dell'azienda che ha assoggettato a ritenuta IRPEF la cifra corrisposta al lavoratore a seguito della sentenza del tribunale con il quale è stata ritenuta illegittima la revoca dell'incarico.

L'agenzia, nel rendere la risposta, illustra preliminarmente il principio di onnicomprensività di cui all'art. 51 TUIR; da tale principio si ricava che anche le somme liquidate a titolo di risarcimento in sede giurisdizionale costituiscono, per il percipiente, reddito assimilato a quello di lavoro dipendente. Fa presente, inoltre, che i sostituti d'imposta, che corrispondono redditi di lavoro dipendente devono operare all'atto del pagamento degli stessi, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo di acconto dell'IRPEF sulla parte imponibile dei redditi, determinata a norma dell'articolo 52 del Tuir. Considerato che nel caso in esame la sentenza non ha disposto nulla in merito agli obblighi del sostituto d'imposta circa la non applicazione di ritenute fiscali, l'Agenzia ritiene che l'istante abbia correttamente operato le ritenute d'acconto sulle somme liquidate dal tribunale.

L'Agenzia, inoltre, illustra la correttezza delle aliquote applicate dall'azienda sanitaria soccombente. Per completezza, viene ricordata anche la risoluzione n. 155/2002 in tema di risarcimento danni percepiti da un soggetto. Il documento di prassi precisa che se, come il caso in esame, l'indennizzo va a compensare, in via integrativa o sostitutiva, la mancata percezione di redditi di lavoro, le somme corrisposte, in quanto sostitutive di reddito, vanno assoggettate a tassazione (lucro cessante). Viceversa, laddove il risarcimento costituisce un indennizzo per le perdite effettivamente subite non dovrà essere tassato (danno emergente). Le somme liquidate nel caso in esame non costituiscono un "danno emergente" e di conseguenza devono rientrare fra emolumenti da tassare.

5. Risposta ad interpello n. 223 del 2021: precisazioni sulla tassazione dei compensi di produttività derivanti da contrattazione collettiva pubblica

Con il documento di prassi in commento, l'Agenzia delle Entrate ha fornito precisazioni in merito alla tassazione applicabile ai "compensi incentivanti la produttività", erogati al personale per effetto della "contrattazione articolata di ente", affermando l'applicazione della tassazione separata quando i compensi stessi siano erogati in periodi di imposta successivi al periodo di riferimento.

Nell'ipotesi in commento, infatti, si rientra tra le cause di carattere giuridico, di cui all'art. 17, co. 1, lett. b) TUIR, per le quali è estranea l'ipotesi di un accordo tra le parti in ordine ad un rinvio strumentale nel pagamento delle somme spettanti. Qualora, invece, sia stata applicata la tassazione ordinaria in luogo di quella separata, l'Ente pubblico datore di lavoro, il singolo dipendente o l'ex dipendente può presentare all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente istanza di rimborso delle maggiori ritenute trattenute o subite, entro il termine di decadenza di 48 mesi, come previsto dall'art. 38, D.P.R. n. 602/1973.

6. Circolare INPS n. 45 del 19 marzo 2021: riproporzionamento dei permessi previsti dalla L. n. 104/92 in caso di lavoro a tempo parziale di tipo verticale o di tipo misto.

Con la Circolare n. 45 del 2021, l'INPS ha fornito alcuni chiarimenti in merito al calcolo da applicare ai fini del riproporzionamento dei tre giorni di permesso mensile, regolato dalla L. n. 104 del 1992, nei rapporti di lavoro part-time di tipo verticale e misto con attività lavorativa limitata ad alcuni giorni del mese.

In particolare, con riferimento ai lavoratori dipendenti del settore privato, assunti a tempo parziale di tipo verticale o misto, con attività lavorativa part-time superiore al 50%, è necessario tenere presente, ai fini del calcolo che:

- i)* in caso di rapporto di lavoro part-time, i tre giorni di permesso non andranno riproporzionati.
- ii)* in caso di rapporti di lavoro part-time di tipo verticale e di tipo misto fino al 50% è necessario applicare la seguente formula: orario medio settimanale teoricamente eseguibile x 3 (giorni di permesso teorici) /orario medio settimanale a tempo pieno.
- iii)* in caso di rapporto di lavoro svolto in regime di part-time con percentuale a partire dal 51%, verranno riconosciuti interamente i tre giorni di permesso mensile.

Il riproporzionamento orario dei giorni di permesso deve essere effettuato solo nel caso in cui il beneficio venga utilizzato, anche solo parzialmente, in ore.

In caso di rapporto di lavoro svolto in regime di part-time (orizzontale, verticale o misto) con percentuale a partire dal 51%, deve essere applicata la seguente formula. Nel dettaglio, l'orario normale di lavoro medio settimanale moltiplicato per 3 ore mensili fruibili, diviso il numero medio dei giorni lavorativi settimanali

Con riferimento ai rapporti di lavoro part-time di tipo orizzontale, verticale e misto fino al 50%, deve essere applicata la seguente formula: orario medio settimanale teoricamente eseguibile moltiplicato per 3 (giorni di permesso teorici), diviso il numero medio dei giorni (o turni) lavorativi settimanali previsti per il tempo pieno.

NOVITÀ IN MATERIA DI IVA

1. Risposta ad interpello n. 179 del 2021: trattamento IVA delle somme pattuite nell'ambito di un accordo transattivo

Con la risposta ad interpello n. 179 del 2021, l'Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti in merito alla rilevanza I.V.A. delle somme pattuite nell'ambito di un accordo transattivo.

Nel caso sottoposto al vaglio dell'Agenzia delle Entrate, più nello specifico, l'accordo viene stipulato a seguito di un procedimento di mediazione, in cui una delle parti si è impegnata a versare una somma a tacitazione e stralcio di tutte le domande proposte in giudizio.

In linea con quanto affermato nella recente risposta interpello n. 145 del 2021, l'Amministrazione ha precisato che, nel caso in esame, tra l'assunzione dell'impegno alla rinuncia alle liti e l'erogazione della somma pattuita in via transattiva sussiste un nesso sinallagmatico, per cui, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972 deve considerarsi integrato il presupposto oggettivo ai fini dell'imposta.

La soluzione appena prospettata si pone in linea con la giurisprudenza comunitaria e nazionale, secondo cui costituiscono prestazioni di servizi soggette ad IVA anche quelle che si risolvono in un obbligo di non fare o permettere, purché esse si collochino in un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni (cfr. Cass. 20233/2018 e Corte di Giustizia Ue, causa C-263/15).

2. Risposte ad interpello nn. 213 e 218 del 2021: ulteriori precisazioni in merito all'art. 124 del decreto Rilancio

Le risposte ad interpello in commento contengono ulteriori precisazioni in merito all'art. 124 del decreto Rilancio, il quale prevede uno speciale regime agevolativo per le cessioni di beni necessarie al contenimento e alla gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19. Infatti, il primo comma della disposizione ha inserito nella Tabella a, parte II-bis, decreto IVA, un elenco di prodotti ed attrezzature mediche, necessarie alla gestione del virus, alle quali si applica l'aliquota agevolata al 5%; il secondo comma, invece, ha introdotto l'esenzione da IVA con diritto a detrazione, per l'anno 2020, in riferimento alla cessione di tali beni.

Più nel dettaglio, per quanto concerne la prima risposta, la n. 213, la relativa istanza è presentata da una società di vendita all'ingrosso che tratta, tra i vari prodotti, anche guanti monouso e pluriuso in lattice, vinile e nitrile, classificati, ai fini doganali alle voci 4015 1900 e 3926 2000. Si tratta di prodotti, precisa l'istante, che presentano le caratteristiche di dispositivo di protezione individuale di categoria 1 (Dpi), come individuati dal Regolamento Ue n. 2016/425.

La ditta chiede se il regime di favore disciplinato dall'articolo 124 del Dl n. 34/2020 può essere applicato anche alle cessioni di guanti pluriuso utilizzati per la pulizia della casa e dalla generalità dei lavoratori. Secondo l'istate, infatti, la circolare n. 45/D del 2020 dell'Agenzia delle dogane, lascia fuori dal regime in esame i beni il cui uso risulta "*incompatibile*" con le finalità della disposizione agevolativa di contrasto alla diffusione della pandemia.

La risposta va ricercata nella Circ n. 26/E del 2020, secondo cui, per stabilire se i beni siano effettivamente agevolabile occorre verificare se, oltre a rientrare, come nel caso in esame, nei codici Taric individuati dalle Dogane con la circolare n. 12/D del 2020, abbiano le caratteristiche di contrasto alla diffusione del Covid-19 secondo la *ratio* della norma.

Sull'argomento, sempre l'Adm in una *faq*, precisa che "*i guanti DPI di prima categoria, non dichiarati per uso sanitario e che si prestano ad un uso prolungato (ad esempio, i guanti commercialmente definiti di uso domestico, guanti da giardinaggio, guanti felpati resistenti, guanti a lunga durata/riutilizzabili) non possono fruire del regime agevolativo IVA ex art. 124 DL 34/2020*".

In base alle informazioni fornite dall'istante stesso, emerge chiaramente la caratteristica di "lunga durata" dei guanti pluriuso, commercializzati per uso domestico. Di conseguenza, l'Agenzia delle Entrate conclude escludendo i beni in oggetto dall'agevolazione prevista dall'art. 124 del decreto Rilancio.

La seconda risposta ad interpello, la n. 218, offre precisazioni in merito all'operatività dell'agevolazione nell'ipotesi del noleggio di apparecchiature mediche necessarie al contrasto del COVID-19.

Nello specifico, la società istante chiede la possibilità di applicare il regime di favore in costanza della formula del noleggio.

Anche in tale ipotesi, la risposta resa dall'Amministrazione finanziaria si rinviene nella circolare n. 26/2020; nel documento di prassi, infatti, è precisato che il regime speciale è applicabile alle cessioni onerose e a quelle gratuite dei beni indicati al comma 1 dell'articolo 124 e alle prestazioni di servizi previste dall'articolo 16, comma 3, del decreto IVA. Quest'ultima disposizione stabilisce, tra l'altro, che "*Per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni e per quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria di noleggio e simili, l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti, dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili*".

Di conseguenza, la fornitura dei ventilatori polmonari noleggiati dall'istante è esente da IVA fino al 31 dicembre 2020, con diritto alla detrazione, ed è ad aliquota del 5% dal 1° gennaio 2021, perché l'operazione è equiparabile a una cessione di beni.

ALTRE NOVITÀ

1. Risposta ad interpello n. 174 del 2021: Super bonus

Con la risposta in esame, l'Agenzia delle entrate si è pronunciata ancora una volta in tema di Super-bonus.

In tale sede, è stato richiamato 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, 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 effettuati su unità immobiliari residenziali.

Tali nuove disposizioni si affiancano a quelle già vigenti che disciplinano le detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (cd. Eco-bonus) nonché per quelli di recupero del patrimonio edilizio, inclusi quelli antisismici (cd. Sisma-bonus), attualmente disciplinate, rispettivamente, dagli articoli 14 e 16, del d.l. n. 63 del 2013.

Le tipologie e i requisiti tecnici degli interventi oggetto del Super-bonus sono indicati nei commi da 1 a 8 del citato articolo 119 del decreto Rilancio, quanto all'ambito soggettivo di applicazione del beneficio fiscale è delineato nei successivi commi 9 e 10.

L'articolo 121 del decreto Rilancio, inoltre, stabilisce che i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per interventi di riqualificazione energetica degli edifici, per taluni interventi di recupero del patrimonio edilizio (compresi quelli antisismici), ivi inclusi quelli che accedono al Super-bonus, nonché per gli interventi che accedono al bonus facciate possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari (cd. sconto in fattura).

In via alternativa, tuttavia, i contribuenti possono anche optare per la cessione di un credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari con facoltà di successiva cessione.

A tal proposito, l'articolo 1, comma 66, lettera a), n. 1) della L. 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) modifica l'articolo 119 del decreto Rilancio, prevedendo che il Super-bonus si applica alle spese sostenute fino al 30 giugno 2022 e che, per la parte di spesa sostenuta nell'anno 2022, la detrazione è ripartita in quattro quote annuali di pari importo.

Con specifico riferimento alla applicazione delle agevolazioni, sono stati forniti chiarimenti con la circolare 8 agosto 2020, n. 24/E e anche con la circolare n. 30 del 2020. Nella specie, l'agevolazione in esame è riconosciuta anche a fronte di interventi finalizzati alla riqualificazione energetica degli edifici indicati nel comma 1 del predetto articolo 119 del decreto Rilancio, (cd. interventi "trainanti") nonché ad ulteriori interventi, realizzati congiuntamente ai primi (cd. interventi "trainati") indicati nei commi 2, 5, 6 e 8 del medesimo articolo 119, 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).

Come specificato dalla risposta in esame, sono ammessi al Super-bonus gli interventi effettuati dai condomini, di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro dell'edificio, nonché gli interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici stessi per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati.

In particolare, è stato chiarito che il Super-bonus spetta nel caso di interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali (pareti generalmente esterne), orizzontali (coperture, pavimenti) ed inclinate delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno o verso vani non riscaldati che rispettano i requisiti di trasmittanza "U" vigenti all'atto dell'inizio dei lavori che interessano l'involucro dell'edificio, anche unifamiliare, o dell'unità immobiliare funzionalmente indipendente e che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno sita all'interno di edifici plurifamiliari, con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo.

Il Super-bonus spetta per interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro degli edifici, se l'intervento di isolamento termico coinvolge il 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio, da intendersi come integralmente considerato, senza cioè distinzione tra vani riscaldati e non.

Con riferimento alla condizione richiesta dalla norma che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota più elevata, gli interventi "trainati" siano effettuati congiuntamente agli interventi "trainanti" ammessi al Super-bonus, nella citata circolare n. 24/E del 2020 è stato precisato che tale condizione si considera soddisfatta se le date delle spese sostenute per gli interventi trainati, sono ricomprese nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti.

Per quanto riguarda i limiti di spesa ammessi al Super-bonus, la norma stabilisce che se gli interventi di isolamento termico delle superfici opache sono realizzati su edifici in condominio, la detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese di importo variabile in funzione del numero delle unità immobiliari di cui l'edificio è costituito. Se lo stesso è composto da più di otto unità, il limite massimo di spesa è pari a 30.000 euro, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari.

Nel caso di interventi realizzati su parti comuni di edifici in condominio per i quali il limite di spesa è calcolato in funzione del numero delle unità immobiliari di cui l'edificio è composto, l'ammontare di spesa così determinato costituisce il limite massimo di spesa agevolabile riferito all'intero edificio e non quello riferito alle singole unità che lo compongono. Ciascun condomino potrà

calcolare la detrazione in funzione della spesa a lui imputata in base ai millesimi di proprietà o ai diversi criteri applicabili, ai sensi degli artt. 1123 e seguenti del codice civile ed effettivamente rimborsata al condominio.

Al fine di fruire dei benefici del cd. Super-bonus, condizione indispensabile per fruire della detrazione è che gli interventi siano eseguiti su unità immobiliari e su edifici “esistenti” dotate di impianto di climatizzazione invernale, di natura residenziale (ad esclusione delle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 nonché alla categoria catastale A/9 per le unità immobiliari non aperte al pubblico), non essendo agevolati gli interventi realizzati in fase di nuova costruzione.

Le unità immobiliari, iscritte nel Catasto Fabbricati con la categoria F/3 “unità in corso di costruzione”, non sono definibili quali unità “esistenti” di natura residenziale, in quanto sono ancora in corso di costruzione.

La fruizione del Super-bonus è preclusa per interventi eseguiti su unità immobiliari F/3 in quanto trattasi di unità in via di costruzione e non di unità immobiliari “esistenti”.

La presenza delle unità immobiliari accatastate nella categoria F/3 non preclude, tuttavia, la possibilità al condominio di accedere al Super-bonus considerato che le restanti unità immobiliari sono diversamente accatastate ed hanno natura residenziale, sempre che venga rispettata per gli interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l’involucro, l’incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell’edificio esistente, senza considerare le unità in corso di costruzione.

2. Risposta ad interpello n. 175 del 2021: Super-bonus

Con la risposta ad interpello n. 175 del 2021, l’Agenzia delle entrate si è pronunciata in merito alle detrazioni “edilizie”. Quest’ultime, più nello specifico, sono riconosciute ai beneficiari soltanto se dal titolo edilizio in loro possesso risulta che le opere consistono in un intervento di conservazione del patrimonio edilizio e non in un intervento di nuova costruzione.

Allo stesso modo, il Super-bonus del 110%, regolato ai sensi dell’art. 119 del d.l. n. 34 del 2020, è riconosciuto ai beneficiari che hanno realizzato interventi mediante demolizione e ricostruzione, i quali siano inquadrabili nella categoria della “ristrutturazione edilizia”, ai sensi dell’art. 3, comma 1 lett. d), del d.P.R. n. 380 del 2001. Con riguardo alle spese relative all’ampliamento, ovvero l’incremento di volume, per i suddetti interventi non è riconosciuta la detrazione relativa agli interventi di riqualificazione energetica.

Da ciò ne deriva che il contribuente è tenuto a mantenere distinte, sotto il profilo della fatturazione, le due tipologie di intervento, nel dettaglio ristrutturazione e ampliamento. In alternativa, il contribuente deve essere in possesso di un’apposita attestazione, che contenga indicazione degli importi riferibili a ciascuna tipologia di intervento, rilasciata dall’impresa di costruzione o ristrutturazione ovvero dal direttore dei lavori sotto la propria responsabilità, utilizzando criteri oggettivi.

Relativamente a questa tipologia di interventi, fra l’altro, deve essere prodotto l’attestato di prestazione energetica (A.P.E.) *ante* e *post* intervento. Con riferimento a quest’ultimo, nel dettaglio, esso deve essere redatto tenendo conto dell’edificio nella sua configurazione finale.

Tuttavia, per la determinazione del limite massimo di spesa agevolabile, per un intervento di demolizione e di ricostruzione, si considera il numero delle unità immobiliari esistenti prima dell’inizio dei lavori. Il calcolo è effettuato tenendo conto altresì delle pertinenze all’interno di edifici in condominio, comprese quelle non servite da un impianto termico.

Sono, in ogni caso, escluse dal calcolo le pertinenze collocate in un edificio diverso da quello oggetto di intervento.

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

Studio ACTA - ENBIMS