

Venerdì 25 settembre 2020

IL CASO DEL GIORNO

Eccedenze ACE delle società di persone trasformabili in credito IRAP

/ Luisa CORSO

L'art. 8 comma 7 del DM 3 agosto 2017, rinviando all'art. 7 comma 2 dello stesso decreto, ha concesso la possibilità, alle società di persone, di attribuire l'eccedenza ACE a ciascun socio proporzionalmente alle quote di partecipazione agli utili [...]

PAGINA 2

IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

Operazioni di gestione di fondi comuni d'investimento non esenti da IVA

/ Stefania BARSALINI

Con la pronuncia del 2 luglio 2020 relativa alla causa C-231/19, la Corte di Giustizia è intervenuta su un contenzioso avente a oggetto l'esenzione dall'IVA delle **operazioni di gestione** di fondi comuni d' [...]

PAGINA 10

FISCO

Servizio di "quadratura e reinoltro" per chi riceve e trasmette e-fatture con web service

L'Agenzia delle Entrate proroga al 28 febbraio 2021 l'adesione al servizio di consultazione

/ Luca BILANCINI

Era atteso, in questi giorni, il provvedimento con il quale l'Agenzia delle Entrate avrebbe dovuto differire il termine per l'adesione al **servizio di consultazione** delle fatture elettroniche, in scadenza il prossimo 30 settembre 2020, in conseguenza della mancata adozione delle necessarie misure di garanzia a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati e dei rilievi espressi, a più riprese, dal Garante della privacy (si veda "Adesione al servizio di consultazione verso una nuova proroga" dell'8 settembre 2020).

Con il provv. 23 settembre 2020 n. 311557, pubblicato ieri dall'Amministrazione finanziaria, oltre a prorogare al 28 febbraio 2021 il *dies ad quem* per aderire al suddetto servizio di consultazione, è stata introdotta una nuova funzionalità dedicata ai soggetti che inviano e ricevono le fatture elettroniche mediante "sistema di cooperazione applicativa, su rete internet, con servizio esposto tramite modello «web service»" (punti 2.2 lett. c) e 3.1 lett. b) del provv. 89757/2018), consistente nella **quadratura** e nel **reinoltro** dei documenti trasmessi da e verso il Sistema di Interscambio.

In particolare, viene previsto che il soggetto che riceve le e-fatture mediante "web service" possa chiedere la "ritrasmissione delle fatture in mancato recapito" grazie al nuovo servizio. In questo caso la **data di ricezione** del documento, fondamentale per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, è quella in cui la fattura elettronica "è stata ricevuta dal sistema del soggetto che richiede la ritrasmissione" (nuovo punto 4.3 del provv. 89757/2018).

Al proposito occorre rammentare che una volta che la fattura elettronica è stata trasmessa al Sistema di Interscambio, questo, effettuati gli opportuni controlli, inoltra il documento al soggetto ricevente e, in caso di esito positivo del recapito, invia al trasmittente una "ricevuta di consegna", contenente anche l' [...]

Al proposito occorre rammentare che una volta che la fattura elettronica è stata trasmessa al Sistema di Interscambio, questo, effettuati gli opportuni controlli, inoltra il documento al soggetto ricevente e, in caso di esito positivo del recapito, invia al trasmittente una "ricevuta di consegna", contenente anche l' [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Per il visto di conformità per l'opzione superbonus basta la rispondenza formale

Per il contributo a fondo perduto conta il riaddebito delle spese di trasferta

La vendita a rate della prima casa per il registro ha effetti traslativi immediati

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Penalty protection nel Patent box a prescindere dall'autodeterminazione

/ Pamela ALBERTI

Tutte le categorie di soggetti che optano per il regime Patent box possono fruire delle disposizioni della **penalty protection**, a prescindere dall'esercizio dell' [...]

PAGINA 8

Ecceденze ACE delle società di persone trasformabili in credito IRAP

Tale facoltà è ammessa alternativamente all'attribuzione ai soci

/ Luisa CORSO

L'art. 8 comma 7 del DM 3 agosto 2017, rinviando all'art. 7 comma 2 dello stesso decreto, ha concesso la possibilità, alle società di persone, di attribuire l'eccedenza ACE a ciascun socio proporzionalmente alle quote di partecipazione agli utili o, in alternativa, di **trasformare** il rendimento nozionale eccedente il reddito dichiarato in credito d'imposta IRAP, utilizzabile anche da parte della società stessa.

Nel caso di attribuzione ai soci, questi ultimi, previo utilizzo dell'ACE a riduzione degli ulteriori redditi d'impresa conseguiti, possono scegliere se riportare nei periodi di imposta successivi l'eccedenza non utilizzata, oppure convertirla in credito d'imposta da utilizzare per ridurre la **propria IRAP** (che, nella maggior parte dei casi, non esiste).

Ove, invece, l'eccedenza ACE non venga attribuita ai soci, la società può utilizzarla in compensazione dell'IRAP, sotto forma di credito d'imposta, fino a concorrenza dell'IRAP di periodo dovuta.

Nell'ambito di REDDITI SP 2020, il prospetto dell'ACE di cui al rigo RS45 individua, infatti, due campi distinti, in cui indicare, rispettivamente, la quota dell'ACE trasformata in credito IRAP (utilizzabile, come detto, dalla società di persone), nonché l'ACE residua da attribuire ai soci, non utilizzata dalla società di persone a riduzione del proprio reddito e non trasformata in credito IRAP. Si tratta, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate (circ. n. 21/2015, § 2.2), di una scelta **irreversibile**.

Per ciò che concerne le modalità di determinazione del credito di imposta IRAP, la circ. Agenzia delle Entrate n. 21/2015 (§ 2.2) ha precisato che, con riferimento ai soggetti IRPEF, il credito d'imposta si determina applicando le aliquote corrispondenti agli **scaglioni di reddito** previste dall'art. 11 del TUIR, alla quota di eccedenza di rendimento nozionale che si è scelto di trasformare in credito d'imposta. In tal caso, è necessario distribuire le ecceденze ACE secondo gli scaglioni di reddito di cui al citato art. 11, calcolando il credito con le stesse modalità con le quali si determina l'IRPEF.

Nel corso del Videoforum 24 maggio 2018, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che nel procedimento di calcolo del credito IRAP per le società di persone non occorre tenere conto né del numero dei soci, né delle aliquote marginali dei soci stessi. In base alla risposta, quindi, se una società di persone con due soci intende convertire un'eccedenza ACE di 40.000 euro, il calcolo da effettuare è il seguente:

- scaglione fino a 15.000 euro (aliquota 23%) $15.000 \times 23\% = 3.450$ euro;
- scaglione da 15.001 a 28.000 euro (aliquota 27%) 13.000

$\times 27\% = 3.510$ euro;

- scaglione da 28.001 euro e fino a 55.000 euro (aliquota del 38%) $12.000 \times 38\% = 4.560$ euro.

- credito d'imposta per la società: **11.520 euro**.

Il credito di imposta deve essere utilizzato in **diminuzione dell'IRAP** dovuta in base alla dichiarazione mentre non è utilizzabile in compensazione. Pertanto, evidenzia la circ. n. 21/2015 (§ 2.1), non operano il limite generale di compensazione, pari a 700.000 euro (previsto in 1 milione di euro in via transitoria per il 2020), il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo, né il limite di 250.000 euro previsto per i crediti agevolativi indicati nel quadro RU.

Il credito d'imposta va ripartito in **cinque quote annuali** di pari importo. In altri termini, precisa l'Agenzia, un quinto della quota di eccedenza ACE trasformata costituisce, per ciascuno dei cinque periodi d'imposta di utilizzo, il limite massimo di fruibilità del credito. Quando la quota annuale teoricamente utilizzabile sia superiore all'imposta dovuta nel periodo, la parte non utilizzata può essere riportata in avanti nelle dichiarazioni IRAP dei periodi di imposta successivi senza alcun limite temporale.

Un'ulteriore opportunità di utilizzo delle ecceденze ACE è poi offerta dall'art. 55 del DL 18/2020 (c.d. decreto Cura Italia). Tale norma, sostituendo il dettato dell'art. 44-bis del DL 34/2019, ha infatti previsto la possibilità di trasformare in credito d'imposta utilizzabile in compensazione le **attività per imposte anticipate** riferibili alle perdite fiscali e alle ecceденze ACE ancora nella disponibilità della società al 31 dicembre 2019.

La formulazione normativa pone, tuttavia, alcuni dubbi in merito alla fruizione di tale facoltà anche da parte delle società di persone. Letteralmente, infatti, il nuovo art. 44-bis del DL 34/2019 fa riferimento alle cessioni poste in essere dalle "società"; tale riferimento andrebbe più propriamente inteso come richiamo alle sole società di capitali, in ragione del fatto che le società di persone, in quanto soggetti trasparenti, non sono soggetti di imposta e non rilevano dunque imposte anticipate. L'inclusione delle società di persone era stata, in sede di conversione, ammessa da alcune proposte emendative **non confluite** nel testo definitivo del DL Cura Italia; non è, quindi, chiaro se ciò risponda alla volontà di escludere tali soggetti dal beneficio.

L'ambito di applicazione dell'agevolazione risulta, inoltre, ulteriormente ristretto dalla circostanza per cui, quale presupposto di accesso, la norma prescrive la cessione a titolo oneroso, entro il **31 dicembre 2020**, di crediti pecuniari verso debitori inadempienti.

Servizio di “quadratura e reinoltro” per chi riceve e trasmette e-fatture con web service

L'Agenzia delle Entrate proroga al 28 febbraio 2021 l'adesione al servizio di consultazione

/ Luca BILANCINI

Era atteso, in questi giorni, il provvedimento con il quale l'Agenzia delle Entrate avrebbe dovuto differire il termine per l'adesione al **servizio di consultazione** delle fatture elettroniche, in scadenza il prossimo 30 settembre 2020, in conseguenza della mancata adozione delle necessarie misure di garanzia a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati e dei rilievi espressi, a più riprese, dal Garante della privacy (si veda [“Adesione al servizio di consultazione verso una nuova proroga”](#) dell'8 settembre 2020).

Con il provv. 23 settembre 2020 n. [311557](#), pubblicato ieri dall'Amministrazione finanziaria, oltre a prorogare al 28 febbraio 2021 il *dies ad quem* per aderire al suddetto servizio di consultazione, è stata introdotta una nuova funzionalità dedicata ai soggetti che inviano e ricevono le fatture elettroniche mediante “sistema di cooperazione applicativa, su rete internet, con servizio esposto tramite modello «web service»” (punti 2.2 lett. c) e 3.1 lett. b) del provv. [89757/2018](#)), consistente nella **quadratura** e nel **reinoltro** dei documenti trasmessi da e verso il Sistema di Interscambio.

In particolare, viene previsto che il soggetto che riceve le e-fatture mediante “web service” possa chiedere la “ritrasmissione delle fatture in mancato recapito” grazie al nuovo servizio. In questo caso la **data di ricezione** del documento, fondamentale per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IIVA, è quella in cui la fattura elettronica “è stata ricevuta dal sistema del soggetto che richiede la ritrasmissione” (nuovo punto 4.3 del provv. [89757/2018](#)).

Al proposito occorre rammentare che una volta che la fattura elettronica è stata trasmessa al Sistema di Interscambio, questo, effettuati gli opportuni controlli, inoltra il documento al soggetto ricevente e, in caso di esito positivo del recapito, invia al trasmittente una “ricevuta di consegna”, contenente anche l'informazione della data di ricezione da parte del destinatario.

Qualora, invece, risulti **impossibile il recapito** della e-fattura, il Sistema rende disponibile il documento al destinatario nella sua area riservata, comunicando l'informazione al trasmittente, così che il cedente/prestatore possa, a propria volta, render noto al cessionario/committente che la fattura si trova nella suddetta area riservata.

In questo caso, se il cessionario/committente è un soggetto passivo, la data di ricezione della fattura elettronica “è rappresentata dalla data di **presa visione** della stessa sul sito web dell'Agenzia delle Entrate”. Essa

identifica anche il momento in cui il soggetto prende possesso del documento e, quindi, in presenza degli altri necessari requisiti, può esercitare il diritto alla detrazione della relativa imposta (come disposto dall'art. 178 della direttiva 2006/112/Ce).

La nuova funzionalità che l'Amministrazione finanziaria ha proposto, in recepimento delle istanze di operatori ed associazioni di categoria, prevede, per coloro che “dialogano” con il SdI mediante “web service”, un'ulteriore possibilità di reperire la e-fattura, in caso di mancato recapito al destinatario.

In sostanza, tali soggetti, usufruendo del servizio di **“report di quadratura”** dei documenti scambiati con il Sistema, potranno richiedere una nuova trasmissione delle fatture che non risultano loro consegnate. La data di ricezione, che rileva ai sopra descritti fini fiscali, coinciderà con quella in cui il documento è stato ricevuto dal richiedente.

Più tempo per aderire al servizio di consultazione

Altra novità contenuta nel provvedimento [311557/2020](#) consiste, come detto, nel differimento, al **28 febbraio 2021**, del termine per l'adesione al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche e dei loro duplicati informatici. L'ennesima proroga trova sempre fondamento nella necessità di operare gli interventi indispensabili per attuare, nel rispetto della normativa in tema di protezione dei dati personali, le disposizioni dell'[art. 14](#) del DL 124/2019, che prevede l'utilizzo di tutti i dati presenti nelle e-fatture da parte della Guardia di Finanza e dell'Agenzia delle Entrate per le attività di loro competenza.

Il **Garante** della privacy, chiamato ad esprimere il proprio parere in ordine alle adeguate misure di sicurezza da adottare per il trattamento dei dati, ha confermato, con [provvedimento](#) dello scorso 7 agosto, le criticità già in precedenza sottolineate in ordine alla memorizzazione integrale dei file XML, consentendo all'Agenzia di beneficiare di un **maggior termine** (1° marzo 2021) per definire un nuovo provvedimento attuativo delle suddette disposizioni.

Non desta sorpresa, dunque, la decisione di differire al 28 febbraio 2021 la nuova scadenza per l'adesione al servizio di consultazione e, conseguentemente, per l'adozione delle necessarie misure da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Per il visto di conformità per l'opzione superbonus basta la rispondenza formale

Da verificare il contenuto dei documenti rispetto ai requisiti e a quanto riportato nella "Comunicazione" di opzione

/ Enrico ZANETTI

Per poter optare per lo **sconto** sul corrispettivo o la **cessione** del credito quando la detrazione "edilizia" spetta nella versione "superbonus al 110%", il comma 11 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020 richiede il rilascio del visto di cui all'[art. 35](#) del DLgs. 241/97, per attestare la "conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta".

Il compito del soggetto preposto al rilascio, sotto propria responsabilità, del **visto** non è verificare la rispondenza sostanziale (ossia la veridicità) dei dati che risultano dalla documentazione che gli viene prodotta, bensì verificare:

- in primo luogo, l'esistenza di **tutti i documenti** necessari al fine di comprovare la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta in "versione super-bonus al 110%" (per l'elenco dei documenti, si veda lo Speciale Eutekne.info n. 25 "[Sconto sul corrispettivo e cessione del credito per le detrazioni «edilizie»](#)");

- in secondo luogo, la **rispondenza formale** del contenuto di quei documenti a quanto prescritto dalla legge ai fini della spettanza del superbonus al 110% ed a quanto riportato nella "Comunicazione" di opzione ex [art. 121](#) del DL 34/2020 presentata dal beneficiario o dal condominio.

Una volta acquisita la **documentazione propedeutica** al rilascio del visto, devono essere effettuati i controlli di conformità.

Deve essere verificata la rispondenza formale del soggetto **beneficiario** che presenta la "Comunicazione" di opzione (oppure dei soggetti indicati come beneficiari dal condominio che presenta la "Comunicazione" di opzione) con il soggetto cui risultano intestati i documenti di spesa e le ricevute attestanti i pagamenti, come eventualmente integrati mediante apposite annotazioni sui documenti medesimi (oppure con il documento di riparto "millesimale" tra i condòmini) delle spese sostenute dal condominio.

Nel caso di "Comunicazione" di opzione relativa a interventi di **riqualificazione energetica**, il controllo di conformità attiene alla rispondenza formale dell'asseverazione di efficienza energetica, redatta ai sensi dell'[art. 119](#) comma 13 lett. a) del DL 34/2020, sia rispetto alla tipologia di intervento indicata nella "Comunicazione", sia rispetto alla presenza nell'asseverazione delle attestazioni richieste dalla legge:

- attestazione di sussistenza dei requisiti "tecnici" dei singoli interventi;

- attestazione di sussistenza del requisito di "miglioramento di classe energetica" (almeno due, oppure, ove non possibile, quella più alta) determinato dagli interventi nel loro complesso;

- attestazione di congruità delle spese sostenute per gli interventi;

- attestazione che gli interventi hanno rispettato le leggi e le normative nazionali e locali in tema di sicurezza e di efficienza energetica.

Nel caso di "Comunicazione" di opzione relativa a interventi di **miglioramento sismico**, oggetto di verifica è la rispondenza formale dell'asseverazione di efficienza energetica, redatta ai sensi dell'[art. 119](#) comma 13 lett. b) del DL 34/2020, sia rispetto alla tipologia di intervento indicata nella "Comunicazione", sia rispetto alla presenza nell'asseverazione delle attestazioni richieste dalla legge:

- attestazione dell'efficacia degli interventi ai fini della riduzione del rischio sismico;

- attestazione di congruità delle spese sostenute per gli interventi.

I controlli di conformità attengono anche alla **rispondenza formale** tra ammontare delle spese e periodo di sostenimento delle stesse indicati nella "Comunicazione" e dati che emergono dalla documentazione di spesa e di pagamento, tenuto anche conto dei livelli di spesa attestati come congrui nelle apposite asseverazioni e dei tetti massimi di riconoscimento delle spese sostenute previsti dalla legge con riguardo a ciascuna tipologia di intervento.

Nel caso di "Comunicazione" di opzione relativa a interventi che vengono **"trainati"** nel superbonus, è oggetto di verifica la rispondenza formale tra quanto emerge anche dalla documentazione di spesa relativa agli interventi "trainanti" e il requisito di legge della "effettuazione congiunta" con uno degli interventi "trainanti".

Va poi verificata la rispondenza formale tra **immobile identificato** nella "Comunicazione" quale oggetto degli interventi e immobile oggetto dei medesimi quale risultante dalla documentazione (poiché il modello di "Comunicazione" non chiede di specificare se l'immobile identificato è un edificio unifamiliare, una unità immobiliare "indipendente e autonoma", un edificio condominiale residenziale o non residenziale, oppure una unità immobiliare "normale" residenziale o non residenziale, questo tipo di verifica di conformità esula dai doveri di controllo del soggetto che rilascia il visto sulla "Comunicazione").

Infine, i controlli di conformità che devono essere effettuati attengono anche alla:

- rispondenza formale tra **tipologia** di opzione indicata nella "Comunicazione" (sconto sul corrispettivo o cessione del credito) e tipologia di opzione risultante dalla documentazione;
- rispondenza formale tra **ammontare** del credito di imposta corrispondente alla detrazione oggetto di opzione e regole di determinazione dello stesso, in fun-

zione della tipologia dell'intervento e dell'ammontare di spese sostenute riportati nella "Comunicazione" di opzione, la cui conformità alla sottostante documentazione è stata previamente verificata;

- rispondenza formale tra i dati dei fornitori e/o dei **cessionari** indicati nella "Comunicazione" di opzione e i dati dei medesimi quali risultanti dalla documentazione.

Per il contributo a fondo perduto conta il riaddebito delle spese di trasferta

L'Agenzia ha chiarito che tali somme sono da considerare ai fini della soglia dei ricavi per l'accesso all'agevolazione

/ REDAZIONE

L'Agenzia delle Entrate, con le risposte a interpello nn. 401, 403 e 405 di ieri, ha fornito alcuni chiarimenti in merito ai requisiti per l'accesso al **contributo a fondo perduto**.

Ai sensi dell'[art. 25](#) del DL 34/2020, ai fini dell'accesso al **contributo a fondo perduto Coronavirus**, è necessario, tra l'altro, che nel periodo d'imposta 2019 (soggetti "solari"), l'ammontare dei ricavi derivanti dalla gestione caratteristica, di cui all'[art. 85](#), comma 1, lett. a) e b) del TUIR, o i compensi derivanti dall'esercizio di arti o professioni, di cui all'[art. 54](#), comma 1 del TUIR, non siano superiori a **5 milioni** di euro.

Nell'ambito della risposta n. [401](#), viene chiesto se le somme ricevute a titolo di rimborso spese per le **trasferte** dei consulenti e dipendenti della società presso le aziende committenti siano da considerare ai fini della suddetta soglia.

La risoluzione 22 gennaio 2010 n. 2 ha precisato che "I contributi in conto esercizio sono, generalmente, destinati ad integrare i ricavi o a ridurre i costi e gli oneri di gestione (...). Si deve tenere presente che il criterio distintivo tra ciascun tipo di contributo consiste nella finalità per la quale viene assegnato (...) i contributi in "conto esercizio" sono destinati a fronteggiare esigenze di gestione".

Nella fattispecie in esame, le somme di cui si tratta rappresentano "il **riaddebito** dei costi di trasferta e/o comunque dei costi vivi sostenuti" e la loro attribuzione non persegue le ordinarie finalità di un contributo in conto esercizio, incluso tra i ricavi di alla lettera g) dell'[art. 85](#) del TUIR.

Come emerge anche dalle previsioni contrattuali, nel caso di specie per la società le predette somme rappresentano parte integrante del valore economico della prestazione di servizi principale fornita; ciò a tal punto da far divenire detti componenti reddituali **quota inscindibile** dei propri **ricavi** derivanti dalla gestione caratteristica, di cui all'[art. 85](#), comma 1, lett. a) e b) del TUIR.

Pertanto, le somme che rappresentano il riaddebito da parte delle società committenti alla società istante delle spese di trasferta risultano **rilevanti** ai fini della determinazione della soglia minima per la fruizione del contributo a fondo perduto di cui all'[art. 25](#) del DL 34/2020.

La risposta n. [403](#) si occupa invece di un'operazione di

scissione. Riprendendo i chiarimenti della circolare n. [22/2020](#) (§ 5.1), riguardante le operazioni di riorganizzazione, si afferma che: "Come già precisato nella circolare n. [15/E](#) del 2020 in relazione ai soggetti «aventi causa» di un'operazione di riorganizzazione aziendale perfezionata nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020, si ritiene che occorre considerare gli effetti di tale evento, sia in relazione alle modalità di determinazione della soglia massima ricavi o compensi sia per quanto concerne il calcolo della riduzione del fatturato. Nell'ipotesi di scissione, quindi, i due requisiti andranno determinati in relazione all'ammontare dei ricavi e del fatturato direttamente riferibili al ramo d'azienda oggetto di assegnazione (...)".

Nel caso di specie, la società – **beneficiaria** di nuova costituzione – è stata costituita nel 2019 a seguito di scissione parziale proporzionale e, alla luce di quanto sopra esposto, può fruire del contributo a fondo perduto (ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti).

La determinazione del contributo a fondo perduto deve essere operata sia in relazione alle modalità di determinazione della soglia massima ricavi o compensi, sia per quanto concerne il calcolo della riduzione del fatturato, identificando l'ammontare dei ricavi e del fatturato **direttamente riferibili** al ramo d'azienda oggetto di assegnazione alla società istante (ante e post scissione).

Chiarimenti anche su scissione e Comuni colpiti da eventi calamitosi

Da ultimo, con la risposta n. [405](#) viene affermato che – sulla base dei chiarimenti della circ. Agenzia delle Entrate n. [22/2020](#) (§ 5.2) – nel presupposto che il Comune risulti incluso tra i Comuni colpiti da un **evento calamitoso** il cui conseguente stato di emergenza sia "ancora in atto, alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19 (al 31 gennaio 2020, Delibera del Consiglio dei Ministri 31 gennaio 2020" (elemento fattuale la cui valutazione non può essere effettuata in sede in interpello), il contribuente possa fruire del contributo a fondo perduto a prescindere dal requisito del calo del fatturato (ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti).

La vendita a rate della prima casa per il registro ha effetti traslativi immediati

Il termine di un anno per il riacquisto scatta dall'atto, anche se la vendita è a rate

/ REDAZIONE

Nel caso in cui il soggetto acquirente della prima casa la alieni prima del decorso di 5 anni con un contratto di vendita a rate (c.d. "con riserva della proprietà"), il **termine di un anno** per il riacquisto di un nuovo immobile da adibire ad abitazione principale (che consentirebbe di evitare la decadenza) decorre non dal pagamento dell'ultima rata da parte dell'acquirente, bensì dalla data della stipula dell'atto di vendita a rate.

Lo afferma l'Agenzia delle Entrate, nella risposta ad interpello n. [409](#), pubblicata ieri.

Si ricorda che, secondo quanto disposto dal comma 4 della Nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR [131/86](#), si verifica la decadenza dall'agevolazione "prima casa" ove l'immobile agevolato venga alienato **prima di cinque anni** dall'acquisto, a meno che il contribuente non proceda a riacquistare un nuovo immobile da adibire ad abitazione principale entro un anno dall'alienazione.

Affinché il nuovo acquisto "eviti" la decadenza, non è necessario che esso avvenga nuovamente in presenza dei requisiti per il godimento dell'agevolazione "prima casa", ma è sufficiente che l'immobile acquistato sia adibito ad abitazione principale del contribuente (*cfr.* circ. 7 giugno 2010 n. [31](#)).

Nel caso di specie, il contribuente istante aveva alienato l'immobile acquistato con i benefici prima casa con un **contratto di vendita a rate** e pensava, quindi, che il termine di un anno per il riacquisto decorresse solo dal pagamento dell'ultima rata da parte dell'acquirente.

L'Agenzia delle Entrate, però, non condivide la soluzione proposta.

Secondo l'Amministrazione, infatti, sebbene il contratto di vendita a rate preveda, dal punto di vista civilistico che l'acquisto della proprietà in capo all'acquirente avviene solo con il **pagamento** dell'ultima rata ([art. 1523 c.c.](#)), ciò non opera dal punto di vista dell'imposizione indiretta, in quanto l'[art. 27](#) comma 3 del DPR 131/86 sancisce che "non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva le vendite con riserva di proprietà e gli atti sottoposti a condizione che ne fanno dipendere gli effetti dalla mera volontà dell'acquirente o del creditore".

Ne deriva che, ai fini dell'imposizione indiretta, il contratto di vendita a rate realizza **effetti immediati**.

Per il registro non vale la regola civilistica

Pertanto, dal punto di vista dell'**imposta di registro**, in caso di vendita a rate (con riserva della proprietà) l'effetto traslativo si considera realizzato al momento della stipula e non con il pagamento dell'ultima rata.

Di conseguenza, nel caso di specie, in cui la prima casa è stata alienata prima di cinque anni con contratto di vendita a rate, il termine di un anno per il riacquisto di un nuovo immobile da adibire ad abitazione principale decorre non dal giorno del pagamento dell'ultima rata del prezzo da parte dell'acquirente, bensì dal giorno della stipula dell'**atto di compravendita**.

La decadenza dal beneficio prima casa goduto sull'acquisto immobiliare comporta anche la decadenza dalle agevolazioni fiscali relative alle imposte **sostitutive sul mutuo**.

Penalty protection nel Patent box a prescindere dall'autodeterminazione

L'Agenzia chiarisce che si tratta di una misura di carattere generale: può accedervi anche chi non è o non era tenuto a presentare l'istanza di ruling

/ Pamela ALBERTI

Tutte le categorie di soggetti che optano per il regime [Patent box](#) possono fruire delle disposizioni della **penalty protection**, a prescindere dall'esercizio dell'opzione per l'autodeterminazione di cui al comma 1 dell'[art. 4](#) del DL 34/2019. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. [400](#) di ieri, fornendo indicazioni sulle "nuove" disposizioni sul Patent box. Al riguardo, si ricorda che l'Agenzia delle Entrate aveva reso disponibile, in consultazione pubblica, uno [schema](#) di circolare a febbraio 2020, la cui versione definitiva tuttavia non risulta ancora pubblicata.

L'art. 4, comma 1 del DL 34/2019 ha inteso semplificare le procedure di fruizione del Patent box, consentendo di determinare e dichiarare direttamente il reddito agevolabile in alternativa alla procedura di ruling. I contribuenti che intendono avvalersi di tale disposizione devono ripartire la variazione in diminuzione in **tre quote** annuali di pari importo, da indicare nella dichiarazione dei redditi e dell'IRAP relativa al periodo d'imposta in cui viene esercitata tale opzione e in quelle relative ai due periodi d'imposta successivi (si veda ["Opzione per l'autodeterminazione del Patent box nel rigo OP21 di REDDITI SC 2020"](#) del 6 maggio).

Il comma 2 del citato art. 4 prevede, con specifici oneri documentali (predisposizione di idonea documentazione e comunicazione all'Amministrazione finanziaria), la **disapplicazione** della sanzione amministrativa per infedele dichiarazione di cui all'[art. 1](#) comma 2 del DLgs. n. 471/97. La disapplicazione della sanzione è prevista esclusivamente "qualora, nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate di cui al comma 1 idonea a consentire il riscontro della corretta determinazione della quota di reddito escluso, sia con riferimento all'ammontare dei componenti positivi di reddito, ivi inclusi quelli impliciti derivanti dall'utilizzo diretto dei beni indicati, sia con riferimento ai criteri e alla individuazione dei componenti negativi riferibili ai predetti componenti positivi".

Tanto premesso, l'Agenzia delle Entrate, nella risposta in commento, afferma che, sulla base della *ratio* della disposizione in esame, le due previsioni normative – l'autoliquidazione triennale (comma 1) e la penalty protection (comma 2) – debbano essere tenute **distinte** al fine di consentire a tutte le categorie di soggetti che optano per il regime Patent box di fruire delle disposi-

zioni della penalty protection, a prescindere dall'esercizio dell'opzione di cui al comma 1. In altri termini, secondo l'Agenzia, possono accedere a tale opportunità anche i contribuenti che non sono (o non erano) tenuti alla presentazione dell'istanza di ruling in quanto si trovano (o si trovavano) in un'ipotesi diversa dall'utilizzo diretto del bene immateriale.

La penalty protection, infatti, è una misura volta a dare "certezza" ai contribuenti che intendono fruire dell'agevolazione ed in ragione di questa esigenza tale opportunità deve essere riconosciuta a **tutti** i contribuenti, non potendo essere limitata solo a quelli interessati alla liquidazione triennale prevista dal comma 1 ovvero non potendo subordinare l'accesso dei contribuenti che possono fruire del beneficio in un'unica soluzione alla condizione di ripartirne la fruizione nell'arco di tre anni (sul tema, era intervenuta anche Assonime; si veda ["Autoliquidazione del Patent box e penalty protection distinte"](#) del 19 febbraio 2020).

L'Agenzia afferma inoltre che l'allargamento della possibilità di fruire della penalty protection "a regime" a tutti i contribuenti che optano per il regime Patent box è, inoltre, coerente con la medesima opportunità già riconosciuta espressamente a tutti i contribuenti dal comma 5 con riferimento ai periodi d'imposta **pregressi**, anche per quelli che abbiano fruito dell'agevolazione in unica soluzione. In tal caso la norma ha previsto la presentazione di una dichiarazione integrativa nella quale deve essere data indicazione del possesso della documentazione idonea.

Il provv. Agenzia delle Entrate n. [658445/2019](#), § 8, ha disposto che per gli esercizi antecedenti a quello in corso all'entrata in vigore del DL Crescita (quindi, fino al 2018), il contribuente che abbia determinato autonomamente e indicato in dichiarazione il reddito agevolabile, effettua la comunicazione del possesso della documentazione prevista nel provvedimento tramite PEC o raccomandata A/R da inviare all'ufficio competente in ragione del proprio domicilio fiscale (purché tale comunicazione sia presentata **prima** della formale conoscenza dell'inizio di qualunque attività di controllo relativa al regime agevolativo Patent box).

Con riferimento al momento di apposizione della **marca temporale** per esercizi pregressi, l'Agenzia ritiene comunque valida la marca temporale apposta precedentemente al regolare invio della comunicazione di possesso della documentazione (secondo le modalità previste dal § 8 del Provvedimento).

Carried interest se i manager effettuano un esborso effettivo almeno dell'1%

Diversamente, occorre effettuare un'analisi sulla qualificazione reddituale volta a verificare la natura del provento

/ Salvatore SANNA

Con la risposta all'istanza di interpello n. [407](#), pubblicata ieri, l'Amministrazione finanziaria è intervenuta sull'applicazione del regime fiscale dei c.d. "carried interest" ([art. 60](#) del DL 50/2017) nel caso di proventi derivanti dalla sottoscrizione da parte dei manager di **quote "B"** di un Fondo che possono costituire al massimo lo 0,15% dell'investimento complessivo.

Si definiscono diritti patrimoniali rafforzati o **carried interest** le remunerazioni da parte dei fondi di investimento spettanti ai membri del personale a titolo di compenso per la gestione del fondo stesso, che si sostanzia in una quota degli utili del fondo eccedente l'utile derivante dall'investimento.

Per i manager e dipendenti, l'extrarendimento derivante dai carried interest viene qualificato come reddito di capitale o reddito diverso di natura finanziaria (invece che reddito da lavoro) se:

- l'impegno di investimento complessivo di tutti i dipendenti e amministratori comporta un esborso effettivo pari ad **almeno l'1%** dell'investimento complessivo effettuato dall'OICR;
- il diritto ai proventi è postergato rispetto a tutti gli altri soci o partecipanti (c.d. "postergazione dell'extrarendimento");
- le azioni, le quote o gli strumenti finanziari sono mantenute dai dipendenti e amministratori o, in caso di decesso, dai loro eredi, per un periodo minimo di 5 anni o fino al cambio di controllo o di sostituzione del soggetto incaricato della gestione.

Si tratta di un'agevolazione fiscale significativa se si considera che mentre i proventi finanziari godono di una **tassazione sostitutiva** del 26%, i redditi da lavoro dipendente o assimilati sono soggetti a tassazione ordinaria progressiva IRPEF (quindi, con aliquote progressive per scaglioni dal 23% al 43%, oltre alle eventuali addizionali).

L'Agenzia delle Entrate osserva che il regime in commento si pone l'obiettivo di evitare le incertezze nella qualificazione reddituale dei proventi percepiti dai manager del fondo come redditi derivanti da attività lavorativa piuttosto che come redditi di natura finanziaria. Tale dubbio può originarsi dal **duplice ruolo** rivestito dal manager, al contempo amministratore/dipendente ed azionista/quotista delle società, degli enti o degli OICR.

Si richiama quanto riportato nella relazione illustrativa al DL [50/2017](#), per il quale la sussistenza dei richia-

mati requisiti "è garanzia di un **allineamento** degli interessi e rischi dei manager rispetto a quelli degli altri investitori ai fini di una comune assunzione e condivisione del rischio societario".

Proprio questo principio costituisce la **ratio** dell'assimilazione dei proventi da carried interest tra i redditi di capitale ed i redditi diversi di natura finanziaria, elemento che opera a prescindere da qualsiasi legame con l'attività lavorativa prestata dai manager o dipendenti presso la società, ente od OICR.

Al contrario, l'assenza di una delle condizioni delineate dalla norma **esclude** l'applicazione tout court del regime agevolativo ponendo il tema della qualificazione reddituale del provento "caso per caso".

Occorre, quindi, stabilire se il medesimo sia **effettivamente collegato** all'assunzione del rischio derivante dall'investimento, o se viceversa rappresenti un compenso per l'attività lavorativa prestata.

Nel caso di specie, si valorizza il fatto che l'investimento complessivo nel Fondo da parte dei manager potrebbe essere, al massimo pari allo **0,15% dell'investimento complessivo**.

Rileva la partecipazione al capitale di rischio

Mancando quindi il requisito dell'1% dell'investimento effettivo, l'Agenzia delle Entrate afferma che risulta necessario analizzare le **clausole statutarie** dell'organismo e gli eventuali documenti che consentono di stabilire se i proventi percepiti rappresentino una forma di remunerazione della partecipazione al capitale di rischio (reddito di capitale o diverso) o se costituiscano, invece, una sorta di performance fee o incentivo riconosciuto al management a fronte dell'attività lavorativa prestata.

In merito, per attribuire "natura finanziaria" alle distribuzioni del Fondo, si suggerisce sempre di valutare l'idoneità dell'investimento **in termini di ammontare** per verificare l'allineamento degli interessi e dei rischi dei manager e degli altri investitori.

Inoltre, nel caso analizzato, a conferma dell'impossibilità di applicare il regime fiscale dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria, viene valorizzata anche la circostanza che la remunerazione annua dei manager risulta costituita, esclusivamente, di **una parte fissa**, non essendo contemplata una parte variabile legata a risultati di performance.

Operazioni di gestione di fondi comuni d'investimento non esenti da IVA

I giudici europei confermano l'imponibilità, in quanto si tratta di un servizio unitario concepito per la gestione dei fondi

/ Stefania BARSALINI

Con la pronuncia del 2 luglio 2020 relativa alla causa [C-231/19](#), la Corte di Giustizia è intervenuta su un contenzioso avente a oggetto l'esenzione dall'IVA delle **operazioni di gestione** di fondi comuni d'investimento prevista all'[art. 135](#), par. 1, lett. g) della Direttiva 2006/112/Ce.

Oggetto della sentenza è il trattamento fiscale di servizi di gestione di fondi consistenti in **analisi di mercato**, monitoraggio delle prestazioni e dei rischi in funzione di decisioni di investimento, vigilanza sul rispetto della normativa vigente; servizi che sono resi, tramite una piattaforma informatica, come una prestazione unica a favore di una società di gestione di fondi comuni d'investimento e di altri fondi.

Si pone quindi il dubbio se, in caso di utilizzo dei servizi descritti a favore sia dei fondi comuni di investimento sia di altri fondi, trovi applicazione un **trattamento unico di esenzione** IVA o di imponibilità o ancora se si possa applicare un'aliquota differente (ad esempio in funzione del valore degli attivi gestiti).

In merito alla prestazione in esame, la Corte di Giustizia ha stabilito che l'[art. 135](#), par. 1, lett. g) della Direttiva IVA va interpretato nel senso di **escludere l'esenzione**, in quanto i servizi di gestione che riguardano prevalentemente, ma non esclusivamente, i fondi comuni d'investimento sono imponibili IVA, senza possibilità di frazionare detta prestazione per poter applicare il trattamento di esenzione alla sola quota riferibile alla gestione dei fondi comuni d'investimento.

Coerentemente con la decisione espressa nella sentenza del 19 luglio 2012 (*Deutsche Bank*) relativa alla causa [C-44/11](#), i giudici stabiliscono che l'attività di gestione collettiva comprende anche la **custodia/analisi**, oltre che la compravendita di titoli, essendo entrambe le componenti parti indispensabili di un'unica prestazione complessa.

È pertanto **impossibile** scindere la prestazione resa, sia quando vi sono una componente di servizio principale e un'altra accessoria (essendo il trattamento IVA della seconda, per attrazione, lo stesso della prima), sia quando vi sono due componenti entrambe "sullo stesso piano", strettamente connesse in modo da formare un'unica prestazione di servizi.

Nel caso in esame i servizi di analisi di mercato, di monitoraggio delle prestazioni, di **valutazione** dei **rischi** di controllo del rispetto della normativa costituiscono fasi successive e necessarie alle operazioni di investimento. Essendovi una **prestazione unitaria** e inscindi-

bile, l'aliquota da applicare è di conseguenza unica evitando in tal modo una scomposizione artificiale del trattamento IVA, senza poter calcolare un'aliquota mista.

La Corte inoltre precisa che il tenore letterale della norma non autorizza a scomporre il trattamento fiscale in funzione degli utilizzi, bensì occorre tenere presente esclusivamente la **natura** delle prestazioni, che devono costituire "un insieme distinto, valutato globalmente, destinato a soddisfare funzioni specifiche ed essenziali della gestione di fondi comuni di investimento" (*cfr.* anche sentenza del 4 maggio 2006, causa [C-169/04](#), *Abbey National*).

La **scomposizione** del trattamento di esenzione/imponibilità in funzione della destinazione del servizio è consentita solo in ipotesi previste espressamente dalla normativa, come "le prestazioni di servizi effettuate dalle associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi necessari all'esercizio di tale attività" ([art. 132](#), par. 1, lett. f) della Direttiva 112/2006).

Per i giudici europei il trattamento IVA non può essere determinato in funzione dell'utilizzo prevalente del servizio, a seconda della tipologia di fondi in relazione ai quali viene impiegato.

L'esenzione prevista per la gestione collettiva, secondo la Corte Ue, va interpretata in ogni caso **restrittivamente**. Dunque, non è possibile che ne possa beneficiare, anche in parte, un'attività che includa la gestione di fondi "non qualificati".

I servizi devono essere valutati globalmente

La gestione collettiva deve riguardare solo fondi di investimento qualificati come tali secondo la legislazione del Paese di riferimento (ossia lo Stato del committente dei servizi), in quanto i servizi resi devono formare un insieme distinto, valutato **globalmente**, atto a soddisfare le funzioni **specifiche ed essenziali** della gestione collettiva del risparmio (*cfr.* cause C-169/04, EU:C:2006:289, punto 70 e 71; [C-275/11](#), EU:C:2013:141, punto 21).

Per queste ragioni, non essendo possibile applicare la norma di esenzione, il trattamento del servizio reso al gestore di fondi comuni di investimento e di altri fondi, mediante piattaforma informatica, è considerato interamente imponibile.

I dazi si pagano anche sui software

La Corte di Giustizia Ue si è pronunciata sulla determinazione del valore in Dogana

/ Pier Paolo GHETTI e Sabrina FERRAZZI

Il **costo del software** dato a titolo gratuito (o a costo ridotto) al proprio fornitore, secondo la Corte di Giustizia, concorre alla determinazione del valore in dogana laddove utilizzato per la **produzione del bene** poi importato ai sensi dell'[art. 71](#), par. 1, lett. b), punto i) del Regolamento 952/2013 (CDU), sebbene la norma non annoveri espressamente questo tipo di bene immateriale tra quelli che devono essere considerati ai fini del computo della base imponibile daziaria. Così si è espressa la Corte di Giustizia nella sentenza del 10 settembre, relativa alla causa [C-509/19](#), *BMW Bayerische Motorenwerke AG contro Hauptzollamt München*.

Una nota casa automobilistica commissionava la produzione di **centraline di comando** a fornitori extra unionali fornendo loro, a titolo gratuito, un software necessario al funzionamento delle stesse. Il software veniva gratuitamente trasferito ai fornitori delle centraline di comando affinché venisse installato prima dell'invio delle centraline stesse.

In sede di importazione, il valore doganale delle centraline, base di calcolo dei dazi assolti, veniva calcolato tenendo conto del prezzo della (sola) centralina di comando.

La dogana tedesca, di contro, riteneva corretto includere nel valore dichiarato anche il costo sostenuto dalla importatrice per la creazione del software fornito senza addebiti ai produttori delle centraline.

La società importatrice si è opposta alla contestazione sollevata dall'Amministrazione doganale, sostenendo che il software **non** potesse **concorrere** alla determinazione del valore in dogana.

La società osservava che il valore in dogana è costituito dal prezzo pagato o da pagare per la merce importata ([art. 70](#) del CDU). Al prezzo, sosteneva la società, devono essere aggiunti solo gli elementi identificati normativamente dall'[art. 71](#) del CDU.

Poiché, tra questi, non sono espressamente annoverati i software, concludeva per la non imponibilità daziaria degli stessi.

In particolare, osservava l'importatrice, gli elementi da aggiungere al prezzo pagato o da pagare sono esclusivamente quelli individuati dalla norma *de quo* che, al par. 1, lett. b), non richiama i software e, al punto i) richiamato dall'ufficio procedente, menziona solamente materie, componenti, parti ed elementi simili. Tutti questi elementi, secondo l'importatrice, sono accumulati da una certa **materialità**; per cui, ricondurre a que-

sta elencazione un bene intangibile, quale il software, si esaurirebbe in una forzatura non consentita dalla portata della norma in rassegna.

Di diversa opinione, tuttavia, è risultata la Corte di Giustizia nella sentenza in rassegna.

A supporto della propria conclusione, la Corte valorizza il fatto che, in generale, il valore in dogana deve riflettere il valore **economico e reale** del prodotto importato. In questo contesto, l'[art. 71](#) del CDU, par. 1, lett. b) richiede di integrare il prezzo pagato/da pagare con il valore di beni e servizi incorporati nel bene importato e necessari al suo funzionamento.

Valorizzando, dunque, la finalità della disposizione in rassegna, la Corte conclude che la successiva elencazione di cui al par. 1, lett. b), punto i) debba essere riferita tanto a beni **materiali** quanto a quelli **immateriali**, purché impiegati nella produzione del bene e necessari alla creazione dello stesso.

Contano anche i beni immateriali impiegati nella produzione del bene

In particolare, la sentenza conclude che: "l'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), i), del codice doganale, che disciplina «le materie, i componenti, le parti e gli elementi simili incorporati nelle merci importate» non può essere interpretato nel senso che esclude i beni immateriali. Una siffatta **esclusione non risulta** né dalla formulazione dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), né dall'economia di tale disposizione. Conformemente a quest'ultima, il valore in dogana delle merci importate è integrato dal valore dei prodotti, ma **anche dai servizi** che soddisfano le condizioni fissate dalla stessa" (punto 19).

A conforto della propria impostazione, la Corte ha valorizzato:

- un **precedente** della Corte stessa dove era stata già stabilita la riconducibilità dei software agli elementi da aggiungere al valore in dogana se forniti gratuitamente al produttore *ex art. 71*, par. 1, lett. b), punto i) (sentenza del 16 novembre 2006, *Compaq Computer International Corporation*, causa C-306/04, EU:C:2006:716, punti 23, 24);
- le indicazioni rese dal Comitato del Codice doganale, con Conclusione n. 26, anch'esso del medesimo avviso (punto 20).

Isolamento di pareti interne di alloggi nei condomini tra gli interventi "trainati"

L'Amministrazione finanziaria precisa che devono però essere eseguiti congiuntamente agli interventi "trainanti" sulle parti comuni condominiali

/ REDAZIONE

Il superbonus del 110% introdotto dall'[art. 119](#) del DL 34/2020 spetta per taluni specifici interventi finalizzati alla riqualificazione energetica e all'adozione di misure antisismiche degli edifici (c.d. interventi "trainanti") nonché per ulteriori interventi, realizzati congiuntamente ai primi (c.d. interventi "trainati"; per un approfondimento si veda l'apposita [Scheda di aggiornamento](#)).

Sull'argomento è tornata l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. [408](#) pubblicata ieri.

Nei **condomini**, ai fini della detrazione nella misura del 110%, i lavori possono essere effettuati:

- su parti comuni di edifici residenziali in "condominio" (sia trainanti, sia trainati);
- su singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio (solo trainati).

Il proprietario della **singola unità** immobiliare può fruire della detrazione del 110% per gli interventi di isolamento termico autorizzati dall'assemblea condominiale, che interessano la parte dell'involucro dell'edificio che riguarda la sua unità abitativa. Ciò a condizione che tali interventi:

- interessino l'involucro dell'edificio con una incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo;
- assicurino il miglioramento di almeno due classi

energetiche dell'edificio ovvero, se non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante l'attestato di prestazione energetica rilasciato da tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata.

In generale, gli interventi di **isolamento termico realizzati sulle pareti interne** dell'unità immobiliare sita in un condominio:

- rientrano tra gli interventi "trainati" beneficiari della detrazione del 110%, se vengono eseguiti congiuntamente agli interventi "trainanti" sulle parti comuni condominiali;
- non beneficiano del superbonus del 110% se non vengono eseguiti interventi "trainanti" sulle parti comuni condominiali (anche nel caso in cui l'intervento condominiale non sia stato autorizzato dagli organi competenti al rilascio delle autorizzazioni amministrative).

In ogni caso è possibile beneficiare della detrazione IRPEF/IRES "ordinaria"

In ogni caso, per gli interventi di isolamento termico realizzati sulle pareti interne dell'unità immobiliare è possibile beneficiare della detrazione IRPEF/IRES "ordinaria" spettante per gli interventi di riqualificazione energetica ai sensi dei commi 344-347 dell'[art. 1](#) della L. 296/2006 e dell'[art. 14](#) del DL 63/2013.

Nel flusso UniEmens i dati relativi alle deleghe sindacali

L'INPS ha fornito con due circolari le istruzioni operative per la raccolta dei dati associativi sindacali dell'area di rappresentanza di Confapi e Confservizi

/ Daniele SILVESTRO

Con due circolari pubblicate ieri, l'INPS ha fornito le istruzioni operative riguardanti l'attività di raccolta del dato associativo, relativo a ciascuna organizzazione sindacale di categoria firmataria o aderente rispettivamente: all'Accordo Interconfederale sulla Rappresentanza del 26 luglio 2016, sottoscritto da **Confapi**, CGIL, CISL e UIL, e modificato il 23 settembre 2019 (circ. n. [108/2020](#)); al Testo Unico sulla Rappresentanza del 10 febbraio 2014, sottoscritto da **Confservizi**, CGIL, CISL e UIL, e modificato il 26 luglio 2018 (circ. n. [109/2020](#)).

Con entrambe le circolari l'Istituto previdenziale illustra i punti salienti delle due Convenzioni, le quali affidano all'INPS il servizio di raccolta, elaborazione e comunicazione del numero delle **deleghe sindacali** rilasciate, per ciascun ambito di applicazione dei CCNL riconducibili all'area di rappresentanza di Confapi, ovvero Confservizi, ai fini della certificazione della rappresentanza delle organizzazioni sindacali per la contrattazione collettiva nazionale di categoria.

Inoltre, come specificato in entrambe le circolari, saranno l'INPS e l'Ispettorato nazionale del lavoro (INL) a effettuare l'attività di raccolta del **dato elettorale**, relativo ai consensi ottenuti dalle singole organizzazioni sindacali (OO.SS.) nelle elezioni delle rappresentanze sindacali unitarie (RSU). All'INPS è anche affidata l'attività di ponderazione del dato associativo con il dato elettorale.

Sotto il profilo operativo, con riguardo al dato associativo, l'INPS raccoglierà dalle aziende, in un'apposita sezione della **denuncia contributiva**, le informazioni relative al contratto collettivo nazionale di lavoro applicato, tra quelli rientranti nell'area di rappresentanza di Confapi, ovvero di Confservizi, e alle organizzazioni sindacali cui aderiscono i lavoratori. Sul punto, si precisa inoltre che l'invio del dato associativo non riguarda il personale dirigente.

Tali informazioni verranno acquisite dall'INPS attraverso la sezione **"RappresentanzaSindacale"** della denuncia aziendale del modulo UniEmens.

Le aziende, o gli intermediari delegati, dovranno **trasmettere** una richiesta finalizzata all'attribuzione del codice di autorizzazione **"OY"**, tramite il servizio "Comunicazione bidirezionale" nella procedura "Cassetto previdenziale aziende", scegliendo come oggetto "Variazione Dati Aziendali". La Struttura territoriale INPS competente attribuirà il codice di autorizzazione, da cui deriverà l'impegno del datore alla trasmissione mensile dei dati relativi alle deleghe sindacali, con va-

lidità finale alla scadenza dell'apposita convenzione.

Sul punto, si precisa che se allo stesso datore di lavoro sono associate più matricole, l'istanza di rilascio del codice di autorizzazione va effettuata per **ciascuna matricola**.

Con specifico riguardo alla convenzione con Confservizi, per le matricole già codificate, in ragione della precedente convenzione, l'Istituto provvederà a **prorogare** la validità del predetto codice di autorizzazione.

In merito alla compilazione dell'**UniEmens**, nella sezione "DenunciaAziendale" è presente un apposito elemento denominato "RappresentanzaSindacale", che a sua volta si compone dell'elemento **"ContrattoRS"**.

Da compilare una serie di campi nell'elemento "ContrattoRS"

All'interno di quest'ultimo elemento, andranno compilati i seguenti **campi**: "AnnoMeseRS", con il periodo di riferimento delle informazioni relative al contratto e alle deleghe sindacali; "CodContrattoRS", con il codice del contratto applicato; "CodFederazSindRS", con il codice dell'organizzazione sindacale di categoria a cui i dipendenti aderiscono; "NumIscrittiRS", con il numero delle deleghe dei dipendenti iscritti all'organizzazione sindacale riportato nell'elemento "CodFederazSindRS" afferenti alla matricola; "NumIscrittiRSA", con il numero delle deleghe dei dipendenti iscritti all'organizzazione sindacale indicata nell'elemento "CodFederazSindRS" in unità produttive che superino i 15 dipendenti e in cui siano presenti RSA, ovvero, non sia presente alcuna forma di rappresentanza sindacale.

I datori di lavoro potranno fornire, con cadenza mensile, gli elementi informativi utili per la rilevazione delle deleghe con la presentazione delle denunce UniEmens relative ai periodi di competenza decorrenti da **ottobre 2020**.

In fase di avvio, con la denuncia afferente al mese di ottobre 2020 saranno accettati anche i dati informativi sulla Rappresentanza sindacale, già disponibili, riferiti al periodo **gennaio 2020-settembre 2020**.

Qualora l'azienda non riuscisse a rilevare i dati in tempo o avesse necessità di integrare o sostituire i dati già trasmessi, potrà fornire gli elementi informativi di cui si tratta nell'ambito delle dichiarazioni contributive UniEmens relative alle mensilità immediatamente **successive** ma per periodi di riferimento ("AnnoMeseRS") non anteriori a gennaio 2020.

L'e-DAS può essere emesso dal delegato dipendente dello spediteore

L'Agenzia delle Dogane ha risposto ai quesiti sull'utilizzo obbligatorio dei DAS in formato telematico

/ **Lorenzo UGOLINI**

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con la circolare n. [36/2020](#) pubblicata ieri, ha risposto a diversi quesiti pratici pervenuti dagli operatori di settore in merito alla fase di prima applicazione dell'e-DAS.

Si ricorda che l'[art. 11](#) comma 1 del DL 124/2019 ha previsto l'**obbligo** di utilizzo del sistema informatizzato per l'emissione e la compilazione del documento di accompagnamento semplificato (DAS), di cui all'[art. 12](#) del DLgs. 504/95 (TUA), limitatamente alla circolazione, nel territorio nazionale dello Stato, della benzina e del gasolio usato come carburante assoggettati ad accisa normale di cui all'allegato I al DLgs. [504/95](#).

Pertanto, a decorrere dal 1° ottobre 2020, ogni **singola movimentazione** di tali prodotti dovrà essere effettuata esclusivamente con la scorta dell'e-DAS, contenente i dati obbligatori prescritti dalla determinazione direttoriale n. [138764/2020](#).

In primo luogo, ciascun esercente deposito che spedisce i suddetti carburanti è tenuto ad adeguare i propri sistemi elettronici e a darne apposita **comunicazione** all'Ufficio delle Dogane territorialmente competente, indicando le informazioni stabilite nell'[art. 18](#) comma 2 della determinazione n. 138764/2020. L'Ufficio delle Dogane, rilevata l'assenza di criticità tecniche nella compilazione ed emissione dell'e-DAS, ratifica la regolare funzionalità del sistema elettrico dello spediteore, autorizzandolo alla presentazione in forma telematica del documento di accompagnamento. Gli e-DAS avranno piena rilevanza giuridica ai fini della disciplina delle accise.

Al riguardo, è stato chiarito che lo spediteore che attesta alla Dogana, con istanza motivata sulla base di ragioni tecniche di carattere oggettivo, l'**impossibilità momentanea** di emettere e-DAS potrà essere autorizzato dall'Ufficio a effettuare movimentazioni con DAS cartacei secondo le disposizioni del DM [210/96](#) per un periodo non superiore a 60 giorni.

Continuerà, inoltre, ad avere piena valenza la facoltà del destinatario di **rifiutare** una partita di prodotti ad

accisa assolta per la quale è stato emesso l'e-DAS ([art. 15](#) comma 3 del DM 210/96). In tale circostanza, il rientro del prodotto presso il deposito mittente è gestito dallo spediteore secondo gli [artt. 11](#) e [12](#) della determinazione n. 138764/2020, a seconda che si tratti di un cambio di destinazione dell'intera partita o di una frazione di stessa.

Con la circolare in esame, la Dogana precisa altresì che è responsabilità dello spediteore inserire il codice ditta del destinatario (campo 28 del DE815), laddove lo stesso sia titolare di un impianto soggetto a denuncia *ex art. 25* del DLgs. 504/95 (campo 27 del DE815). Qualora la spedizione sia effettuata per conto di un depositante, tali dati sono forniti da quest'ultimo allo spediteore ([art. 6](#) della determinazione n. 138764/2020). La validità del codice ditta è **controllata** dal sistema informativo dell'Amministrazione doganale all'atto dell'emissione dell'e-DAS.

La partita IVA e il codice fiscale del destinatario possono essere inserite, invece, solo per spedizioni verso impianti non censiti, rispettivamente qualora il destinatario sia una società ovvero una persona fisica.

Procura scritta e preventivamente consegnata all'Ufficio

L'e-DAS, infine, può essere emesso esclusivamente a firma dello spediteore o dal soggetto dallo stesso delegato ([art. 2](#) comma 5 della determinazione n. 138764/2020), il quale può essere anche un **dipendente** dello spediteore stesso. La relativa procura all'invio dell'e-DAS, tuttavia, deve essere scritta e preventivamente consegnata all'Ufficio territorialmente competente sul deposito per l'effettuazione dei controlli sul soggetto delegato.

Da ultimo, l'Agenzia delle Dogane ha confermato che un unico destinatario può ricevere più prodotti con lo stesso e-DAS.

Welfare più ampio per gli iscritti alla CNPADC

/ REDAZIONE

Si allargano gli strumenti di **welfare** che la Cassa di previdenza dei dottori commercialisti può mettere a disposizione dei propri iscritti. D'ora in avanti, infatti, i professionisti che fanno parte della CNPADC potranno ottenere anche agevolazioni per l'**accesso al credito** e per l'accensione di **mutui**, oltre a contributi finalizzati a conciliare al meglio le esigenze personali e familiari con quelle di tipo professionale.

La CNPADC potrà, ad esempio, aiutare gli iscritti e i pensionati a sostenere le spese per l'**iscrizione dei figli** ad asili nido, scuole materne, servizi di doposcuola, o supportare i costi per il ricovero in residenze sanitarie e servizi di cura per i familiari più anziani o in situazioni di fragilità.

Queste nuove agevolazioni sono previste dal nuovo art. 56-ter del Regolamento unitario relativo al sostegno di iscritti e pensionati, introdotto con una **delibera** adottata dall'assemblea dei delegati il 26 novembre dello scorso anno ma approvata solo in questi giorni dai Ministeri vigilanti.

Le agevolazioni potranno essere ottenute anche attraverso **convenzioni** e accordi con altri Enti che la Cassa sta portando avanti, come l'adesione all'iniziativa di Cassa depositi e prestiti per supportare l'accesso al credito da parte dei professionisti.

"Come Cassa da tempo abbiamo scelto di puntare sul welfare strategico – ha commentato Walter Anedda, Presidente della Cassa – dando vita a **nuovi strumenti** in grado di garantire il sostegno necessario ai colleghi nello sviluppo del loro percorso professionale. Una scelta risultata vincente come dimostrano le 1.600 domande per il bando per l'acquisto di **beni strumentali** degli studi professionali e le oltre 3 mila richieste di contributi per finanziamenti a copertura degli **oneri di affitto** che abbiamo ricevuto in questi mesi. Crediamo che vada in questo senso anche il sostegno alla conciliazione specie in un momento in cui lo sviluppo della professione, seppure in versione semi-agile, spesso si scontra con dei limiti ancora più importanti nella gestione degli impegni familiari".

Calo del fatturato da valutare considerando il fatturato 2019 dell'azienda acquistata

Ai fini della spettanza del credito d'imposta sulla locazione di immobili non abitativi, di cui all'[art. 28](#) del DL 34/2020, ove il conduttore sia una società che solo nel 2019 ha iniziato la propria attività, a seguito dell'acquisto di un'azienda (fino ad allora esercitata in forma individuale), il requisito del **calo del fatturato** va verificato confrontando:

- l'ammontare del fatturato della società nei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020;
- con l'ammontare del fatturato della ditta individuale (ceduta) nei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2019.

Lo chiarisce l'Agenzia delle Entrate, nella risposta ad interpello n. [402](#), pubblicata ieri.

Si ricorda che l'[art. 28](#) del DL 34/2020 riconosce un credito d'imposta sui **canoni di locazione** degli immobili ad uso non abitativo per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte e professione con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel 2019 (soggetti "solari"), a condizione che nel mese di riferimento abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.

Con riferimento proprio al requisito del calo del fatturato, l'Agenzia ricorda che, come già illustrato (nella circ. 13 giugno 2020 n. [15](#)) in relazione al **contributo a fondo perduto** (per il quale è richiesta la medesima condizione), per i soggetti costituiti a seguito di un'operazione di conferimento o cessione d'azienda, il confronto va operato considerando "i valori riferibili all'azienda oggetto del trasferimento nel periodo precedente".

Tale interpretazione – spiega l'Amministrazione – è coerente con la **ratio normativa**, volta a sostenere le imprese e l'economia nel periodo dell'emergenza sanitaria.

Pertanto, atteso che nel caso di specie la società istante, per effetto di un'operazione di **cessione d'azienda**, aveva acquistato nel 2019 un'azienda da un'impresa individuale, la verifica del calo del fatturato deve tenere conto della "trasformazione soggettiva" così realizzata: il requisito del calo del fatturato dovrà essere operato confrontando il fatturato 2019 della ditta individuale (nei mesi di riferimento per il credito d'imposta), ed il fatturato 2020 della società acquirente nei medesimi periodi del 2020.

Bonus investimenti nel Mezzogiorno anche in caso di sale and lease back

Con la risposta interpello n. [404](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il credito d'imposta per investimenti nel **Mezzogiorno** di cui all'[art. 1](#) comma 98 ss. della L. 208/2015 spetta anche in caso di sale and lease back.

In coerenza con le interpretazioni fornite con la circ. Agenzia delle Entrate n. [44/2009](#) (Tremonti-ter) e con la circ. Agenzia delle Entrate e MISE n. [4/2017](#) (super-ammortamenti), anche in riferimento al credito di imposta Mezzogiorno l'Agenzia delle Entrate ritiene che, ricorrendone tutte le condizioni di legge, il beneficio spetta anche nell'ipotesi in cui il bene oggetto dell'investimento, per il quale si fruisca dell'agevolazione, formi oggetto di un successivo contratto di sale and lease back.

In sostanza, il credito di imposta spetta al **primo acquirente**, a nulla rilevando il sopravvenuto contratto di leasing (che non configura, per l'utilizzatore, un ulteriore investimento agevo-

labile).

Pertanto, nel caso di specie, nel presupposto che il bene sia stato acquistato e solo successivamente ceduto alla società di leasing nell'ambito del contratto di sale e lease back, non si attiva la **rideterminazione** dell'incentivo, ai sensi del comma 105 dell'[art. 1](#) della L. 208/2015, in caso di cessione del bene oggetto di investimento alla società di leasing nel contesto di un'operazione di sale and lease back; nel particolare caso, infatti, la cessione del bene nel predetto schema contrattuale del sale and lease back non pregiudica in nessun modo la permanenza dell'investimento presso l'impresa utilizzatrice. L'Agenzia ricorda inoltre che il requisito della **novità** del bene, necessario per beneficiare del credito di imposta, deve apprezzarsi in sede di primo acquisto, a nulla rilevando, anche per tale aspetto, la successiva cessione dello stesso nell'ambito dell'operazione di sale and lease back.

Soggetti a ritenuta i proventi degli attivi posti a copertura delle riserve tecniche

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. [406](#) di ieri, 24 settembre 2020, ha ritenuto che, qualora le quote di partecipazione agli OICR **non siano comprese** negli attivi a copertura delle riserve matematiche dei rami di vita, sui proventi da esse derivanti devono essere applicate le ritenute nella misura del 26% previste dall'[art. 26-quinquies](#) comma 1 del DPR 600/73, nonché dall'[art. 10-ter](#) commi 1 e 2 della L. 77/83.

L'[art. 26-quinquies](#) comma 5-bis del DPR 600/73 prevede l'esclusione da ritenuta d'acconto per i proventi spettanti alle imprese di assicurazione e relativi a quote o azioni comprese negli attivi "posti a copertura delle **riserve matematiche** dei rami vita". Analoga esenzione è prevista dall'[art. 10-ter](#) comma 4-bis della L. 77/83.

Sulla base del tenore letterale della norma, l'Agenzia delle Entrate ha, tuttavia, ritenuto la suddetta esenzione non ope-

rante rispetto ai proventi derivanti dagli attivi posti a copertura delle **riserve tecniche**, aventi una classificazione di bilancio differente rispetto alle riserve matematiche.

Al riguardo, è richiamato il costante orientamento giurisprudenziale (*cfr.*, tra le altre, Cass. nn. [15407/2017](#) e [4333/2016](#))

secondo cui in materia fiscale le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono norme eccezionali di **stretta interpretazione**, sicché non vi è spazio per ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni dalla stessa considerati.

Le agevolazioni prima casa in successione vanno richieste dall'erede che soddisfa le condizioni

Le agevolazioni per l'acquisto **per successione** della "prima casa" consentono, a norma dell'[art. 69](#) comma 3 della L. 342/2000, di applicare le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa ove anche **uno solo** dei beneficiari sia in possesso delle condizioni agevolative. Tuttavia, è necessario che il soggetto titolare dei requisiti agevolativi (l'art. 69 comma 4 della L. 342/2000 letteralmente richiama "l'interessato") **attesti** le condizioni di legge, mediante le dichiarazioni richieste dalla nota II-*bis* all'art. [1](#) della Tariffa, parte I, allegata al DPR [131/86](#), e richieda il beneficio nella dichiarazione di successione o con una dichiarazione integrativa. Lo afferma la Cassazione, con l'ordinanza n. [20132](#) depositata ieri.

Pertanto, nel caso di specie, in cui la dichiarazione di succes-

sione era stata presentata da un erede che non era in possesso delle condizioni agevolative di prima casa, per poter applicare il beneficio era necessario che l'erede titolare dei requisiti presentasse una dichiarazione **integrativa o modificativa** nella quale rilasciasse le dichiarazioni richieste dalla legge e richiedesse il beneficio.

Diversamente, mancherebbe la "**diretta relazione** tra il bene ed il soggetto beneficiario dell'agevolazione", non essendo sufficiente, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale, la mera situazione di fatto (ovvero che uno degli eredi era titolare delle condizioni agevolative), essendo necessario che il contribuente invochi il beneficio.