

Edizione di martedì 19 Gennaio 2021

CASI OPERATIVI

Deducibilità delle spese di manutenzione
di **EVOLUTION**

AGEVOLAZIONI

Non può fruire del superbonus la riqualificazione energetica globale di un edificio
di **Sergio Pellegrino**

IVA

Cessioni in reverse charge: dal codice natura alla dichiarazione Iva
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

AGEVOLAZIONI

Legge di bilancio 2021: le agevolazioni fiscali per le ZES
di **Gennaro Napolitano**

PENALE TRIBUTARIO

Omesso versamento Iva: il mancato incasso non esclude il reato
di **Lucia Recchioni**

CASI OPERATIVI

Deducibilità delle spese di manutenzione

di **EVOLUTION**

Seminario di specializzazione

LA TASSAZIONE DELLE RENDITE FINANZIARIE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Una società che sostiene spese di manutenzione straordinaria sui propri beni è obbligata a dedurre tali spese sottoforma di maggiori ammortamenti?

Il trattamento fiscale delle spese di manutenzione varia in ragione della natura della spesa sostenuta (ordinaria o straordinaria) e del titolo giuridico in base al quale si possiede il bene per cui sono state sostenute le spese (beni propri o beni di terzi).

I costi legati alle manutenzioni straordinarie (ampliamenti, ammodernamenti, sostituzioni che producono un aumento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti ovvero ne prolunghino la vita utile) se riferiti ad un bene:

- di proprietà dell'impresa, da un punto di vista contabile, devono essere capitalizzati sul bene ed ammortizzati lungo la sua vita utile (Oic n. 16 p. 49). Sotto il profilo fiscale tali costi vengono dedotti per il tramite degli ammortamenti, tenendo conto dei limiti imposti dall'articolo 102, commi 1 e 2, Tuir (circolare 98/E/2000, circolare 10/E/2005 e circolare 27/E/2005);
- di cui l'impresa non è proprietaria, devono essere iscritti tra le immobilizzazioni immateriali (migliorie di beni di terzi) ed ammortizzati nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore (Oic 24, p. 76). Dal punto di vista fiscale tali costi sono deducibili ai sensi dell'articolo 108, comma 1, Tuir, per la quota imputabile a ciascun esercizio (risoluzione 400/1983, circolare 27/E/2005, risoluzione 383/E/2007 e risoluzione 179/E/2005).

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



AGEVOLAZIONI

Non può fruire del superbonus la riqualificazione energetica globale di un edificio

di Sergio Pellegrino



Nella [risposta all'istanza di interpello n. 43](#), pubblicata nella giornata di ieri dall'Agenzia delle Entrate, viene esaminato il caso del **proprietario di un edificio unifamiliare** che intenderebbe beneficiare del **superbonus** per gli interventi che ha pianificato di realizzare sull'immobile.

Da un lato intende procedere alla **sostituzione dell'impianto di riscaldamento con un generatore dotato di pompa di calore**, conseguendo in questo modo un **miglioramento di due classi energetiche**: questo rappresenterebbe l'**intervento trainante**, ex comma 1 lettera c) dell'articolo 119 del decreto Rilancio, richiesto dalla disciplina del *superbonus* e che avrebbe un **limite di spesa di 30.000 €**.

Come **intervento trainato** vorrebbe, invece, agevolare, nel **limite di spesa di 90.909,09 €**, la **riqualificazione energetica globale del fabbricato con interventi sull'involucro dell'edificio riscaldato (pareti, finestre, tetti e pavimenti)**, contemplata dal [comma 344](#) dell'articolo 1 della Legge n. 296/2006.

Il **"traino"** sarebbe garantito dalla previsione contenuta nel **secondo comma dell'articolo 119**, che stabilisce che la detrazione del 110% si applica *"anche a tutti gli altri interventi di efficienza energetica di cui all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90"*, estendendo il **superbonus**, almeno in apparenza, **a tutte le misure che rientrano nell'ambito dell'ecobonus**.

La problematica verte proprio sulla **possibilità di qualificare l'intervento di riqualificazione energetica globale dell'edificio come un intervento che possa beneficiare del 110%**.

Il [comma 344](#) dell'articolo 1 della Legge n. 296/2006 fa riferimento agli interventi *"di riqualificazione energetica di edifici esistenti, che conseguono un valore limite di fabbisogno di energia primaria annuo per la climatizzazione invernale inferiore di almeno il 20% rispetto ai valori*

riportati nell'allegato C, numero 1), tabella 1), annesso al decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192".

Nella previsione normativa in questione manca quindi **qualsiasi indicazione specifica sulla tipologia di intervento da realizzare**, venendo **"premiato" qualsiasi intervento o insieme di interventi** che consenta di conseguire la **maggiore efficienza energetica** richiesta dalla disposizione.

Una strutturazione di questo tipo stride quindi con la logica della disciplina del *superbonus*, che è basata sulla **distinzione tra interventi trainanti e trainati**.

Di conseguenza, l'Agenzia conclude che **la detrazione del 110% non può essere riconosciuta in relazione alle spese per un intervento di riqualificazione energetica globale del fabbricato**, nell'accezione di cui al [comma 344](#) dell'articolo 1 della legge n. 296/2006, rappresentando questo **un intervento che può essere agevolato solo in modo "autonomo", mai in combinazione con altri**.

L'indicazione dell'Agenzia non sorprende.

Innanzitutto essa è **in assonanza** con quella già data al riguardo dal **Mise** in occasione del *forum di Telefisco*, allorquando aveva affermato che *"Gli interventi previsti dall'ecobonus (legge 296/2006 e successive modificazioni e art. 14 del D.L. 63/2013 e successive modificazioni) sono ammissibili come interventi trainati. Fanno eccezione gli interventi di riqualificazione energetica globale in quanto non è un intervento cumulabile con altri interventi e gli "interventi di riqualificazione energetica di parti comuni condominiali, per più del 25% della superficie disperdente lorda" in quanto ricompresi all'interno degli interventi previsti ai sensi del comma 345 della legge 296/2006 (interventi sull'involucro) anche senza la verifica che si abbia il miglioramento della qualità media di cui al decreto 26 giugno 2015; gli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni condominiali, congiuntamente con misure antisismiche non sono ammessi tra quelli trainati come spiegato nella Faq n. 3 sul Superecobonus."*

Poi, appare **coerente** con la **prassi** della stessa Agenzia in relazione alle **altre agevolazioni edilizie**: come precisato anche nella [circolare n. 19/E/2020](#), **la scelta di ricorrere all'agevolazione del comma 344 impedisce contribuente di fruire per il medesimo intervento o anche per parti di esso di altre agevolazioni**.

IVA

Cessioni in reverse charge: dal codice natura alla dichiarazione Iva

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Master di specializzazione

TUTTO CASISTICHE IVA NAZIONALE ED ESTERO

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Da quest'anno sono entrate in vigore le **nuove specifiche tecniche della fatturazione elettronica** – versione 1.6 e seguenti *release* – volte ad **incrementare la base informativa dei files xml che transitano tramite Sdl**.

Tali informazioni consentiranno all'Agenzia delle entrate di predisporre una **bozza della dichiarazione Iva precompilata**, dei registri Iva e delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva: i dati saranno visibili all'interno del portale "Fatture e corrispettivi" tramite specifica *utility* che consentirà di visualizzare, modificare ed integrare i valori proposti.

Tra le novità di maggior rilievo analizziamo quelle riguardanti il campo "**Natura operazione**", con particolare riferimento alle **operazioni attive in reverse charge**, identificate fino al **31.12.2020 con il codice Natura generico "N6 – inversione contabile"**.

Tale codice è stato **soppresso dal 1° gennaio 2021** per introdurre **distinte sottocategorie**, di seguito riepilogate.

- **N6.1 inversione contabile – cessione di rottami e altri materiali di recupero**
- **N6.2 inversione contabile – cessione di oro e argento puro**
- **N6.3 inversione contabile – subappalto nel settore edile**
- **N6.4 inversione contabile – cessione di fabbricati**
- **N6.5 inversione contabile – cessione di telefoni cellulari**
- **N6.6 inversione contabile – cessione di prodotti elettronici**
- **N6.7 inversione contabile – prestazioni comparto edile e settori connessi**
- **N6.8 inversione contabile – operazioni settore energetico**
- **N6.9 inversione contabile – altri casi**

I sottocodici corrispondono, in buona sostanza, ai **campi specifici** (da 2 a 9) del **rigo VE35**,

destinato ad accogliere nel **campo 1**, il **totale delle operazioni effettuate con applicazione del reverse charge**.

Analizziamo il raccordo tra i sopra esposti **codici "Natura"** ed i **campi di dettaglio del rigo VE35** della **dichiarazione annuale Iva 2021** (modello approvato il 15 gennaio 2021, con [provvedimento prot. n. 13095/2021](#)).

Il **codice N6.1** va adoperato nel caso di fattura elettronica trasmessa via Sistema di Interscambio (SdI), riferita alle cessioni all'interno dello Stato di **rottami ed altri materiali di recupero di cui all'articolo 74, commi 7 e 8, D.P.R. 633/1972**.

Il codice N6.1 va utilizzato anche per **le cessioni di pallets recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo** e per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la trasformazione dei rottami non ferrosi.

Il valore di tali operazioni deve esser riportato nel **rigo VE35, colonna 2**.

Le **cessioni di oro da investimento** divenute imponibili a seguito di opzione e le relative prestazioni di intermediazione, effettuate nel territorio dello Stato nei confronti di soggetti passivi d'imposta, nonché le cessioni di oro diverso da quello da investimento e di argento puro, effettuate nei confronti di soggetti passivi Iva richiedono, invece, l'esposizione del codice **Natura N6.2**. Il valore di tali operazioni confluisce nel **rigo VE35, colonna 3**, della dichiarazione annuale Iva.

Il **codice N6.3** si utilizza per fatturare le **prestazioni di servizi rese nel settore edile da subappaltatori** senza addebito d'imposta, ai sensi dell'[articolo 17, comma 6, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#).

Si ricorda che tale regime trova applicazione per i **rapporti tra subappaltatore e appaltatore** (o altri subappaltatori) e non riguarda il rapporto tra appaltatore e committente; inoltre, tutti i soggetti passivi coinvolti nell'operazione (ad eccezione del committente) devono possedere un **codice Ateco categoria F – costruzioni**. Tali operazioni andranno esposte nel **rigo VE35, colonna 4**.

Il **codice N6.4** va adoperato nel caso di fattura trasmessa via SdI per documentare le **cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato per le quali l'imposta è dovuta dal cessionario**, ai sensi dell'[articolo 17, comma 6, lett. a-bis\), D.P.R. 633/1972](#). Il valore di tali operazioni confluisce nel **rigo VE35, colonna 5**.

Le **cessioni di telefoni cellulari**, disposte dall'[articolo 17, comma 6, lett. b\), D.P.R. 633/1972](#), per cui l'imposta è dovuta dal cessionario, richiedono il **codice N6.5**, con esposizione nel **rigo VE35, colonna 6**.

Le **cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop**, nonché di **dispositivi a circuito integrato**,

quali microprocessori e unità centrali di elaborazione venduti all'ingrosso, ossia **prima della loro installazione in prodotti destinati a consumatori finali**, effettuate ai sensi dell'[articolo 17, comma 6, lett. c\), D.P.R. 633/1972](#) vanno fatturate con il **codice Natura N6.6** e riportate nel **rigo VE35, colonna 7**.

Il **codice N6.7** va adoperato invece **per le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative a edifici** effettuate ai **sensi dell'[articolo 17, comma 6, lett. a-ter\), D.P.R. 633/1972](#)**. Il valore di tali operazioni confluisce nel **rigo VE35, colonna 8**, della dichiarazione Iva.

Le **operazioni del settore energetico**, disposte dall'[articolo 17, sesto comma, lett. d-bis\), d-ter\) e d-quater\)](#), vanno fatturate con il **codice N6.8** e riportate nel **rigo VE35, colonna 9**.

Infine, il codice Natura residuale **N6.9** è stato previsto per **eventuali nuove tipologie di operazioni**, rispetto a quelle elencate in precedenza, per le quali verrà previsto il regime dell'inversione contabile.

Tale codice **non deve essere adoperato per le prestazioni rese a committente UE** – di cui all'articolo 7-ter – **per le quali occorre adoperare il codice N2.1**.

AGEVOLAZIONI

Legge di bilancio 2021: le agevolazioni fiscali per le ZES

di **Gennaro Napolitano**

Seminario di specializzazione

LE NOVITÀ FISCALI DELLA LEGGE DI BILANCIO 2021

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La Legge di bilancio per il 2021 ha introdotto una specifica agevolazione fiscale per le aziende che investono nell'ambito delle c.d. Zone Economiche Speciali – ZES ([articolo 1, commi 173-176](#), L. 178/2020).

In particolare, a favore delle imprese che intraprendono una nuova iniziativa economica nelle ZES, istituite ai sensi del D.L. 91/2017, è prevista per una riduzione del 50% dell'imposta sul reddito derivante dallo svolgimento di tale attività.

La riduzione opera a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale la nuova attività è stata iniziata e per i sei successivi ([comma 173](#)).

Ai sensi del [comma 174](#), ai fini del riconoscimento dell'agevolazione le **imprese beneficiarie** devono:

- **mantenere** la loro **attività** nella **ZES** per **almeno dieci anni**;
- **conservare** i **posti di lavoro** creati nell'ambito dell'attività avviata nella **ZES** per **almeno dieci anni**.

Il **mancato rispetto** di tali **condizioni** comporta la **decadenza** dal beneficio e l'**obbligo di restituzione** dell'agevolazione di cui si è già usufruito. Inoltre, è ulteriormente richiesto che le **imprese beneficiarie** non versino in stato di **liquidazione** o di **scioglimento** ([comma 175](#)).

L'**agevolazione** è riconosciuta nel rispetto dei **limiti** e delle **condizioni** previsti dalla **normativa europea** in materia di **aiuti de minimis**, anche per il **settore agricolo**, della **pesca** e dell'**acquacoltura** ([comma 176](#)).

Le Zone Economiche Speciali

Con l'obiettivo di favorire la creazione di **condizioni favorevoli** in termini **economici, finanziari**

e **amministrativi**, che consentano lo **sviluppo**, in **alcune aree** del Paese, delle **imprese** già operanti, nonché l'insediamento di **nuove imprese**, l'**articolo 4 D.L. 91/2017** (recante "*Disposizioni urgenti per la crescita economica nel Mezzogiorno*", e convertito, con modificazioni, dalla **L. 123/2017**) ha previsto la possibilità di istituire le c.d. **ZES, Zone Economiche Speciali**, all'interno delle quali tali **imprese** possono beneficiare delle **agevolazioni fiscali** e delle **semplificazioni amministrative** previste dall'**articolo 5** dello stesso **D.L. 91/2017**.

Per **ZES** si intende una **zona geograficamente delimitata** e **chiaramente identificata** costituita anche **da aree non territorialmente adiacenti** purché presentino un **nesso economico-funzionale**, e che comprenda almeno un'**area portuale** con le caratteristiche stabilite dal **Regolamento (UE) n. 1315 dell'11 dicembre 2013** sugli orientamenti dell'Unione per lo sviluppo della **rete transeuropea dei trasporti (TEN-T)**.

Con il **[D.P.C.M. 25.01.2018](#)**, n. 12, sono state definite:

- le **modalità** per l'**istituzione** delle **ZES**, comprese quelle **interregionali**;
- la loro **durata**;
- i **criteri** per l'**identificazione** e la **delimitazione** dell'area della ZES;
- i **criteri** che disciplinano l'**accesso** delle **aziende**;
- il **coordinamento generale** degli **obiettivi di sviluppo**.

Le **proposte di istituzione** di una **ZES** possono essere presentate dalle **regioni "meno sviluppate"** (vale a dire con *PIL pro capite inferiore al 75% della media europea*) e "**in transizione**" (cioè con *PIL pro capite tra il 75 e il 90% della media europea*). In Italia appartengono alla prima categoria la Sicilia, la Calabria, la Basilicata, la Puglia e la Campania, mentre sono regioni in transizione la Sardegna, l'Abruzzo e il Molise.

Ciascuna regione può presentare una **proposta di istituzione** di una **ZES** nel proprio territorio, o al massimo **due proposte** ove siano presenti **più aree portuali** che abbiano le caratteristiche richieste.

Le regioni che non posseggono aree portuali possono presentare istanza di istituzione di una ZES solo in forma associativa, qualora contigue, o in associazione con un'area portuale.

In particolare, le **proposte di istituzione di una ZES**, corredate da un **piano di sviluppo strategico**, devono essere presentate, nel rispetto della disciplina europea in materia di aiuti di Stato, secondo le forme stabilite dai rispettivi ordinamenti regionali, al **Presidente del Consiglio dei ministri**, dal **Presidente della regione**, **sentiti i sindaci** delle **aree interessate**.

Ciascuna ZES è istituita con **D.P.C.M.** e la sua **durata** non può essere inferiore a **sette anni** e superiore a **quattordici**, **prorogabile** fino a un **massimo di ulteriori sette anni**, su **richiesta** delle **regioni interessate**.

Attualmente risultano istituite le seguenti ZES:

- ZES Calabria;
- ZES Campania;
- ZES Ionica interregionale Puglia e Basilicata;
- ZES Adriatica interregionale Puglia-Molise.

Ai sensi dell'[articolo 5](#) D.L. 91/2017 le imprese che avviano un **programma** di **attività economiche imprenditoriali** o effettuano **investimenti incrementali** all'interno delle **ZES** possono usufruire delle seguenti tipologie di **agevolazioni**:

- **procedure semplificate**, individuate anche a mezzo di protocolli e convenzioni tra le amministrazioni locali e statali interessate, e **regimi procedimentali speciali**, recanti accelerazione dei termini e adempimenti semplificati rispetto alle procedure e ai regimi previsti dalla normativa regolamentare ordinariamente applicabile;
- “**credito d'imposta per investimenti in beni strumentali**” (introdotto dall'[articolo 1, commi 98](#) e seguenti, della **208/2015**, come successivamente modificati) in relazione agli **investimenti** effettuati nelle **ZES**.

PENALE TRIBUTARIO

Omesso versamento Iva: il mancato incasso non esclude il reato

di Lucia Recchioni

Seminario di specializzazione

ACCERTAMENTO: L'OBBLIGO DI CONTRADDITTORIO, I NUOVI TERMINI, LE RICADUTE SULLA STRATEGIA DIFENSIVA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La **mancata riscossione delle fatture non esclude** la sussistenza del **dolo** richiesto dall'[articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#), ai fini del **reato di omesso versamento Iva**. Sono queste le conclusioni ribadite dalla **Corte di Cassazione con la sentenza n. 1768, depositata ieri, 18 gennaio**.

Il **caso** riguarda il legale rappresentante di una società, condannato per il **reato di omesso versamento Iva** ([articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#)), il quale proponeva **ricorso per cassazione** ritenendo non integrata la fattispecie di reato alla luce del **mancato incasso delle somme dovute all'Amministrazione finanziaria a titolo di Iva**.

La società, infatti, nell'anno 2014, aveva subito **mancati pagamenti delle proprie fatture** che **impedivano il versamento delle imposte liquidate** (avendo, peraltro, negli anni precedenti versato più di 200.000 euro a titolo di Iva su fatture non incassate).

Le tesi sostenute dalla difesa non sono state però accolte dalla **Corte di Cassazione** che, con la sentenza in esame, è tornata a **ribadire** che **l'obbligo di versamento dell'Iva** risultante dalla dichiarazione annuale è **indipendente dall'effettiva riscossione delle somme**, salvo il caso in cui non trovi applicazione il regime dell'**"Iva per cassa"**.

Anche con riferimento, poi, all'**elemento soggettivo**, la fattispecie prevede il **dolo generico**, ovvero la **consapevolezza dell'omesso versamento** nel termine stabilito per il pagamento dell'acconto successivo, ragion per cui i Giudici, aderendo all'orientamento prevalente, hanno rimarcato che il **mancato pagamento delle fatture emesse non è una causa idonea ad escludere la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato**.

Effettivamente la **Corte di Cassazione** ha in più occasioni ribadito come la **colpevolezza** del contribuente che non versa l'Iva non possa essere esclusa dall'omesso pagamento, da parte dei clienti, della necessaria **provvista finanziaria**, **"a meno che non venga dimostrato che siano state adottate da quello tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo e, nel caso in cui l'omesso versamento dipenda dal mancato incasso dell'Iva per altrui inadempimento, non**

siano provati i motivi che hanno determinato l'emissione della fattura antecedentemente alla ricezione del corrispettivo" ([Corte di Cassazione, sentenza n. 23796 del 29.05.2019](#), così come citata dalla sentenza in commento).

Il mancato adempimento del debitore, ad avviso dei Supremi Giudici, è riconducibile dunque all'**ordinario rischio di impresa**, non idoneo ad escludere il dolo del reato, **dovendo l'imprenditore approntare gli appropriati e prudentiali strumenti preventivi** per far fronte, anche in relazione alle obbligazioni tributarie, agli eventuali inadempimenti contrattuali dei propri clienti.

Viene a tal proposito evidenziato che *"come rilevato dalla Corte territoriale, l'imputato ha preferito pagare la retribuzione ai dipendenti e i crediti verso i fornitori strategici nell'ottica di conservazione della continuità aziendale, il che, trattandosi di una libera scelta del ricorrente, per un verso integra pienamente il dolo richiesto dalla fattispecie in esame, e, per altro verso, esclude la sussistenza della forza maggiore"*.

Sempre aderendo alla prevalente giurisprudenza, la Corte di Cassazione ha tuttavia **accolto il ricorso dell'imputato** ritenendo applicabile la **causa di non punibilità di cui all'[articolo 131-bis c.p.](#)**

Sono state pertanto ritenute errate le conclusioni raggiunte nella sentenza della Corte di Appello impugnata, secondo cui la **causa di non punibilità** non poteva trovare applicazione con riguardo ai **reati** il cui *"grado di offensività che dà luogo a sanzione penale è già stato valutato dal legislatore nella determinazione della soglia di punibilità"*.

Non è dunque incompatibile con il giudizio di particolare tenuità la presenza di **soglie all'interno della fattispecie tipica**, come tra l'altro espressamente chiarito dalle Sezioni Unite (Sezioni Unite, sentenza n. 13681 del 06.04.2016).